

## **ARTICOLE**

### **ROMÂNIA – STAT DE DREPT SAU STAT FISCAL?**

**Septimiu Ioan PUȚ\***

**Abstract. Romania – Rule of Law or Rule of Taxation?** *The rule of law claims a cult of law, great trust in justice and marks the symbols of power. Fundamental rights are guaranteed and respected.*

*In the rule of taxation, fundamental rights are proclaimed, but unsecured, institutional powers are set by law, but they are violated, the hierarchy of laws is constitutional established, but is not respected.*

*The rule of law involve a value system benefiting from a legislative consecration and a state guarantee mechanism.*

*The rule of law automatically means a certain standard politico-legal. The rule of taxation means abdication from this standard. Taxation becomes the main purpose of government.*

**Keywords:** *rule of law, non-retroactivity of the law, legal order, right, taxation.*

**Cuvinte cheie:** *stat de drept, neretroactivitatea legii, ordine juridică, drept subiectiv, fiscalitate*

#### **1. Despre statul de drept**

În perioada contemporană, în diverse medii și mai ales în discursul public, conceptele de democrație și stat de drept sunt prezentate drept intangibile. Nu este o afirmație peiorativă, pentru că acestea sunt câștiguri incomensurabile ale societății românești, doar că în realitatea politico-juridică se observă multe mentalități, concepții, proceduri, acțiuni care subminează intangibilitatea proclamată.

Raporturile pe care statul le întreține cu dreptul sunt complexe și dificil de explicat din cauza faptului că, pe de o parte, statul este cel care creează dreptul și, pe de altă parte, ar trebui să fie el însuși supus acestui drept creat pentru ca acțiunile sale să nu devină arbitrar. Caracterul suveran al statului face aproape incomprehensibilă supunerea sa față de drept. Teoria statului de drept încearcă mai întâi să justifice rațional această supunere a statului față de dreptul pe care chiar el îl “produce” și mai apoi să construiască mijloacele care să asigure această supunere în vederea garantării libertății individuale, imprimând dreptului anumite calități care îl fac susceptibil să asigure securitatea juridică a indivizilor în condițiile unei etatizări

din ce în ce mai accentuate a societății. Astăzi, etatizarea devine un concept expandabil care se desăvârșește prin intermediul legiferării. Dezvoltarea raporturilor sociale impune transformarea acestora în raporturi juridice, pentru a exista reguli clare care să le guverneze devenirea și, mai mult, pentru a nu ieși dintr-o zonă pe care statul modern și-o dorește controlabilă.

Sub aspect terminologic, termenul “stat de drept” este traducerea literală a cuvântului *Rechtstaat*<sup>1</sup>. Fiind aproape la fel de greu de definit precum conceptele de: “putere a statului”, “suveranitate”, “legitimitate”, “ordine juridică”, “democrație”<sup>2</sup>, statul de drept nu poate fi explicat și rezumat printr-o definiție unică, inflexibilă. Noțiunea de “stat de drept” este ambiguă la fel ca și celelalte concepte din același registru, mai ales din cauza faptului că există mai multe moduri de înțelegere a fundamentului relației de supunere a statului față de drept. Denumirea “stat de drept” “vrea să sugereze ideea că statul nu este absolut independent în activitatea sa, ci este îngădit de autoritatea dreptului”<sup>3</sup>. Aceasta pentru că “într-o organizație juridică pozitivă dată, Statul – subiect al voinței impuse de această organizație – e *centrul de iradiație al normelor* care o compun”<sup>4</sup>. Din această perspectivă, trebuie să recunoaștem că teoria statului de drept s-a cristalizat ca o necesitate de fundamentare și justificare a principiilor dreptului public.

Din punct de vedere teoretic, statul de drept presupune supremația legii, domnia acesteia care ar trebui să conducă la echilibrarea raporturilor dintre aceasta<sup>5</sup> și stat, cu același fundament pe care teza funciară a separației puterilor în stat îl propunea și anume: prezervarea drepturilor și libertăților fundamentale ale omului.

Din punct de vedere practic, ideea statului de drept are implicații și consecințe dintre cele mai importante în ceea ce privește raporturile dintre funcțiile statului, dar și garantarea efectivă, nu doar proclamativă a drepturilor și libertăților fundamentale.

Este greu de identificat istoricește momentul la care acest concept se cristalizează. Este cert însă că teoria statului de drept s-a conturat și acumulat în timp, pornindu-se de la tezele dreptului natural peste care s-au suprapus ideile liberalismului și ale democrației. Acesta este “un stat în care se profesează cultul dreptului. Statul de drept se reîntoarce deci la concepția idealizării dreptului. Esența statului de drept este normativismul”<sup>6</sup>.

Se impune să evităm confuzia între statul de drept și ordinea juridică care reprezintă într-o formulă expeditivă totalitatea regulilor de organizare a vieții oamenilor dintr-o societate. Totuși, ordinea juridică este mai mult, “atât pentru spiritul care încearcă a cunoaște, cât și pentru corpul care întreprinde a lucra și care se manifestă în acțiuni asupra lumii din afară, ordinea în care porcede este singura cheazășie a unei cunoștințe exacte sau a unei acțiuni izbutite”<sup>7</sup>.

Prin urmare, statul de drept este un apărător al ordinii juridice cu tot ce reprezintă ea, supunere sau rigoare. S-a spus că “toate societățile, chiar și cele ce par imobile, sunt obsedate de sentimentul vulnerabilității lor”<sup>8</sup>. Statul de drept urmărește să elimine această vulnerabilitate, imprevizibilitate, să mențină ordinea juridică. În statul de drept, vulnerabilitatea este limitată, este adusă la un stadiu acceptabil, se creează, altfel spus, sentimentul siguranței, o valoare în sine, dar și premisă a altor valori.

De fapt, statul de drept este un promotor al valorilor. El este un concept axiologic dintr-o perspectivă dublă: este bazat pe niște valori și, totodată, promovează anumite valori, garantând preluarea acestora prin normele juridice care au ca scop crearea unor garanții reale

pentru subiectele de drept destinate. “Certitudinea dreptului implică mai întâi accesibilitatea regulii juridice, ceea ce impune caracterul public al regulii ca pe un element intrinsec al juridicității sale și claritatea exprimării regulii, care să o facă inteligibilă pentru toți și, mai apoi, implică neretroactivitatea normelor juridice și caracterul previzibil al schimbărilor normative. Pe de altă parte, dreptul statului de drept trebuie să fie bazat pe anumite valori care sunt inerente individului uman, democrației și liberalismului. El este un stat de drept substanțial, nu doar formal, bazat pe demnitatea umană, pe libertatea inerentă tuturor ființelor umane, pe participarea reală a cetățenilor la constituirea și exercițiul puterilor publice și pe o limitare a intervenției statale la acele acțiuni care sunt necesare și proporționale cu scopul vizat”<sup>9</sup>.

Așa cum arătam, miza principală a “construirii” statului de drept a fost și rămâne aceea a protejării drepturilor subiective naturale. “Kant considera că statul legitim (statul de drept – n.n.) este cel care are ca scop apărarea drepturilor inalienabile ale omului și în care politica este subordonată moralei”<sup>10</sup>.

Pare tautologică asocierea “stat de drept”, în considerarea ideii că statul însuși ca și construcție politică implică o juridificare indiscutabilă, dar această sintagmă s-a încetățenit și acumulat conceptual ca atare. Terminologia marchează simbolismul. Interdependența dintre stat și drept este sugerată cu precizie și concizie prin această expresie. Cele două elemente care până la acest moment au fost privite separat, formează o asociere inedită ce vrea să sugereze că dreptului îi este indispensabil statul, pentru crearea regulilor juridice, întărirea sistemului juridic și asigurarea constrângerii juridice, în timp ce statului îi este indispensabil dreptul, pentru a exprima și legitima puterea, dar și pentru a crea modele comportamentale generale și imperative, destinate membrilor societății. Din acest unghi, statul de drept “poartă în el o *simbolică a puterii*, care constituie un puternic vector de legitimare a exercițiului său”<sup>11</sup>.

Sigur că marea majoritate a normelor juridice sunt elaborate de către statul pe teritoriul căruia urmează a fi aplicate. Statul este cel care elaborează aceste norme juridice, ținând cont de o paletă largă de factori reprezentativi. Cristalizarea normei juridice se face prin raportare la factorul istoric, geografic, economic, cultural, internațional, la mentalități chiar, sau la religie. Sigur că în centrul acestor izvoare reale ale dreptului se situează omul<sup>12</sup>. Normele juridice care nu sunt elaborate de către stat, dobândesc forța juridică specifică doar printr-o formalizare a statului, adică printr-o recunoaștere a acestuia, care le “îmbracă” cu forța sa imperativă și de constrângere.

## 2. Elementele dreptului statului de drept

Având în vedere că a existat o reticență sau cel puțin o sensibilitate din partea doctrinei în a defini acest concept printr-o formulă concisă și precisă, se impune să apelăm la elementele care conturează caracteristicile de bază ale statului de drept.

Astfel, în acord cu teoria susținută de către belgianul François Rigaux, particularitățile statului de drept constau în: subordonarea puterii față de drept; o structură piramidală a puterii și difuzarea ei unui număr mare de organisme; garantarea drepturilor și libertăților fundamentale; participarea cetățenilor la exercitarea puterii prin: a) controlul jurisdicțional al

respectării dreptului de către organele statului prin recursul jurisdicțional și b). controlul de natură politică, exercitat prin adunări alese; limitarea fiecăreia dintre cele trei puteri: legislativă, executivă și judecătorească de către celelalte două; ierarhizarea puterii executive și a puterii judecătorești care să permită controlul între autoritățile existente în sistemul aceleiași puteri<sup>13</sup>.

Apoi, într-o altă opinie, trăsăturile definitorii ale statului de drept ar fi: autonomia dreptului, prezizibilitatea, separația puterilor, regimul constituțional și promovarea drepturilor omului<sup>14</sup>.

În același sens, au mai fost evidențiate și alte două cerințe fundamentale: dreptul statului de drept trebuie să fie cert, cu tot ceea ce implică certitudinea normei de drept și dreptul statului de drept trebuie să se bazeze pe anumite valori neechivoce<sup>15</sup>.

Practic, toate cele trei opinii conturează același cadru.

Certitudinea dreptului pozitiv implică mai multe chestiuni.

Mai întâi, pentru a ajunge la subiectul destinat căruia i se pretinde o conduită din partea statului<sup>16</sup>, norma juridică trebuie să fie publică. Publicitatea normei se realizează în mod diferit, în funcție de natura actului normativ care conține acea regulă de drept. De la publicarea în Monitorul Oficial, pentru legi, ordonanțe de Guvern simple sau de urgență, hotărâri ale Guvernului, până la afișarea sau publicarea într-un cotidian a unor acte normative elaborate de către autoritățile publice locale.

Norma juridică înseamnă caracter general, impersonal și imperativ. În această formulă abstractă, tipică, regula de drept trebuie să se prezinte în fața destinatarului ei pentru a putea fi numită o "normă juridică activă". "O normă care nu este publică nu este juridică. Acest caracter public al normei juridice cuprinde însă mai multe aspecte. Mai întâi norma trebuie să fie o creație a spațiului public, adică trebuie să fie creată în acel spațiu rezultat din uzajul public pe care subiecții îl fac rațiunii lor. Este exclus ca dreptul statului de drept să fie un drept al grupurilor: el este un drept al cetățenilor, adică al indivizilor care acționează în spațiul public pentru binele comun, detașați de afilierea lor grupale particulare. Mai apoi, norma, pentru a fi juridică, trebuie să fie adusă la cunoștința publicului printr-un mijloc apropiat, de obicei prin publicarea într-un jurnal oficial. O normă care nu poate fi cunoscută pentru că nu este publică, ci secretă, nu este normă juridică"<sup>17</sup>.

Pe lângă asigurarea publicității, se impune și asigurarea accesibilității normelor dreptului etatizat. Statul trebuie să se preocupe de instituirea unui sistem de publicitate a normelor juridice care să fie accesibil subiecților de drept destinate care sunt cele interesate în a se conforma dispozițiilor normative imperative, tocmai pentru a nu fi predispușe aplicării unor sancțiuni ca urmare a nerespectării conduitelor impuse.

În al doilea rând, norma juridică trebuie să fie clară, comprehensibilă și riguroasă. Ea nu trebuie să poarte amprenta impreciziei și pripelii sub aspectul legiferării, așa cum putem observa uneori în practica parlamentară și administrativă. Norma de drept trebuie să fie precisă, pentru ca subiectul de drept<sup>18</sup> căruia i se adresează să o poată înțelege și, mai mult, să i se poată conforma. Tocmai de aceea se impune ca termenii tehnici utilizați să fie mai întâi definiți pentru a asigura această cerință de precizie<sup>19</sup>.

În al treilea rând, se impune consacrarea și asigurarea de către stat a principiului elementar al neretroactivității normelor juridice.

Retroactivitatea normei de drept înseamnă aplicarea ei unor fapte sau acte juridice care au fost săvârșite sau încheiate înainte de intrarea acesteia în vigoare, adică înainte ca ea să fie publică și activă, să producă efecte juridice. Constituția României prohibește în mod expres retroactivitatea normelor juridice, cu excepția legii penale sau contravenționale mai favorabile, prevederea conținută în art. 15 alin. 2 fiind clară: “Legea dispune numai pentru viitor, cu excepția legii penale sau contravenționale mai favorabile”<sup>20</sup>.

Astfel, deși doctrina teoriei dreptului a rămas tributară unei vechi concepții care identifica existența a trei excepții ale principiului neretroactivității normelor juridice<sup>21</sup>, textul constituțional și realitatea ne conving că există o singură excepție, aceea a legii penale sau contravenționale mai favorabile pentru subiectul de drept interesat, personajul central al unui dosar: inculpatul sau contravenientul, cel care se situează pe poziția cea mai ingrată.

Ceea ce impune existența unei singure excepții de la principiul neretroactivității normei de drept este securitatea juridică. Totodată, este firesc ca statul să nu devină absurd și să pretindă din partea cetățenilor ca aceștia să se formalizeze preventiv general, pentru a evita o posibilă incriminare a comportamentelor lor anterioare, în ideea că, la un moment dat, dintr-un comportament licit statul să facă un comportament ilicit cu putere retroactivă.

Apoi, este cert că rigorile menționate, de claritate, publicitate, comprehensibilitate nu pot fi asigurate prin apelarea la retroactivitatea normei juridice, cu depășirea prevederii textului constituțional, indiferent de considerentele preferate.

Așadar, nicio lege, indiferent de natura sa, nu poate deroga de la acest principiu, singura excepție fiind cea a legilor penale sau contravenționale mai favorabile.

În al patrulea rând, trimitem la previzibilitatea normei juridice. Chiar dacă această previzibilitate are un caracter subsidiar în raport cu primele trei elemente menționate<sup>22</sup>, ea induce ideea de continuitate, de consecvență din partea autorităților legislative a statului în ideea de a se ajunge la realizarea politicilor stabilite. “Modificarea pentru viitor a regimurilor juridice trebuie să nu afecteze excesiv stabilitatea normativă printr-o prea deasă modificare care ar deveni imprezvizibilă. Căci statul de drept presupune previzibilitatea constrângerii nu doar prin încadrarea legală a acțiunii administrațiilor, ci și prin previzibilitatea schimbării dreptului, adică prin temperarea activității normative a statului. Astfel nu doar o lege retroactivă este contrară statului de drept, ci și o lege intempestivă”<sup>23</sup>.

Dintr-o perspectivă tehnică, în opinia lui Hans Kelsen, norma juridică prezintă “cinci elemente: imperativul ipotetic, constrângerea, validitatea<sup>24</sup>, înlănțuirea și eficacitatea”<sup>25</sup>. Potrivit aceleiași opinii, statul și dreptul coincid: “Statul este ca subiect, ca subiect de drept, ca persoană, numai personificarea ordinii juridice”<sup>26</sup>. Mai mult, în acord cu teoria kelseniană, statul este celălalt nume al ordinii juridice, astfel că expresia “stat de drept” nu poate fi decât un pleonasm.

Dar, din perspectiva arhitecturii statului constituțional se observă că statul și dreptul nu coincid, nu pot fi reduse la “personificarea ordinii juridice”. “Structurarea ordinii juridice se realizează într-un dublu sens: a) Diferențierea normelor juridice și articularea lor conform principiului ierarhiei și al subordonării; b) Instituirea unui control jurisdicțional vizând garantarea și stabilitatea acestui aranjament piramidal”<sup>27</sup>.

Nu este vorba doar de o simplă structurare a normelor juridice, plecându-se de sus în jos de la norma constituțională și până la ultima normă a ierarhiei, ci mai mult, de o raționalizare a întregului sistem normativ statal. “Cum se poate evita criza de raționalitate a sistemului normativ juridic? Fie considerat, *ius latum*, ca drept obiectiv, fie *ius strictum*, ca drept pozitiv, *dreptul este ordine*, în sensul înțelegerii acesteia ca un sistem de norme a căror unitate este dată de faptul că validitatea oricăreia dintre normele considerate, ca și a întregului sistem, rezidă în și decurge din norma fundamentală. Altfel spus, validitatea fiecărei norme considerate, normă aparținând sistemului, decurge din validitatea - atribut, predicat deplin a normei fundamentale. O normă dată este o normă juridică dacă și numai dacă o astfel de normă aparține sistemului și dacă validitatea sa decurge din cea a normei fundamentale a întregului sistem”<sup>28</sup>.

Despre raționalitate, socialitate și obligativitate vorbește și E. Speranția când definea dreptul ca fiind: “un sistem de norme de acțiune socială, rațional armonizate și impuse de societate”<sup>29</sup>.

Apoi, dreptul statului de drept trebuie să fie puternic încărcat axiologic<sup>30</sup>.

Prima valoare pe care dreptul trebuie să-o recepteze și să-o proclame este valoarea umană. “Demnitatea omului este valoarea supremă a statului de drept, ceea ce înseamnă că acest tip de stat pune persoana umană în centrul edificiului statal și juridic. Proclamarea demnității umane ca bază a sistemului juridic creează premisele înțelegerii omului ca ființă universală, debarasată de prejudecățile credinței, rasei, etniei, condiției sau poziției sociale”<sup>31</sup>.

În contemporaneitate, orice derapaj discriminatoriu din partea statului, indiferent de considerentul avut în vedere sau de criteriul mai mult sau mai puțin cosmetizat este impardonabil.

Apoi, libertatea individuală este și trebuie să rămână valoarea supremă a statului de drept<sup>32</sup>.

Se impune ca drepturile și libertățile fundamentale să beneficieze astăzi de mijloace efective și specifice de protecție, cu atât mai mult cu cât sunt aduse ca pretext de nenumărate ori în discursurile publice și în numele lor se ajunge la comiterea de atrocități. Și pentru că juristii consideră că libertățile recunoscute sau proclamate fără garanții țin mai mult de filosofie decât de drept, pe de o parte au *construit* diverse garanții, iar pe de altă parte, au descifrat unele pornind de la texte incidente preexistente. Prin urmare, se discută despre două mari tipuri de garanții: de fond și de procedură<sup>33</sup>.

Având în vedere importanța colosală și actualitatea poziției lor în sistemele de drept contemporane, au fost create diverse instrumente de protecție juridică a drepturilor omului, considerate chiar supraconstituționale în legislația statelor semnatare, cum ar fi Convenția Europeană a Drepturilor Omului, Pactul Internațional privind drepturile economice, sociale și culturale, Pactul Internațional privind drepturile civile și politice ș.a.m.d.<sup>34</sup>

În al treilea rând, egalitatea în fața legii și a justiției, dreptul procesual la apărare, prezumția legală de nevinovăție și particularitățile acesteia în procesul penal și chiar civil, independența și imparțialitatea funcției jurisdicționale, sunt toate valori pe care statul de drept le promovează.

Dar, statul de drept a uzat și uzează de un instrument definitoriu: *nemo censetur ignorare legem*.

La o privire secvențială, evolutivă, constatăm trei momente posibile de transformare: *nemo censetur ignorare legem – rule of law*<sup>35</sup> – stat de drept<sup>36</sup>.

Actualmente însă, principiul este dilatat forțat. Subiectul de drept obișnuit nu are cum să cunoască toate dispozițiile legale ale dreptului pozitiv. Dinamica deosebită a legiuitorului care creează o inflație legislativă<sup>37</sup>, coroborată cu “legiferarea” consistentă din partea Guvernului, cu dezvoltarea raporturilor juridice din diverse ramuri de drept, face acest principiu cvasi-desuet. Sigur că principiul rămâne un mijloc de protecție, de siguranță pentru stat, tocmai ca individul să nu escaladeze prin această scuză permeabilitatea sistemului de drept și să ridice în fața forței coercitive a statului excepția ignoranței normative.

Principiul acesta își găsea justificarea și utilitatea naturală în momentul în care funcția legislativă era statică și se limita la elaborarea unui număr redus de legi, realitatea specifică unei epoci în care raporturile sociale erau puțin numeroase. În sistemul nostru de drept, prezumția legală a cunoașterii legii, ea însăși o ficțiune juridică, este de-a dreptul utopică.

Pe lângă cerințele de claritate, comprehensibilitate, publicitate și valorile vehiculate, statul de drept mai trebuie să însemne proceduri clare: procedura legislativă, procedura de vot, procedura de judecată, procedura de declanșare și judecată în căile de atac ș.a. Toate aceste proceduri pot fi traduse în garanțiile pe care indivizii le așteaptă de la stat în diverse situații care le pot afecta poziția juridică<sup>38</sup>. Astfel, statul de drept este opus hazardului, este riguros, ordonat și neechivoc.

Așa-zisa separație a “puterilor statului” rămâne însă premisa statului de drept. Statul de drept urmărește consolidarea unui mecanism de limitare și juridicare a puterii.

Se consideră că există cel puțin trei direcții pe care statul de drept se axează: “1). consacrarea și garantarea efectivă a drepturilor fundamentale ale omului; 2). stricta subordonare a autorităților statale, a statului (înțeles ca sistem organizațional ce realizează conducerea politică a societății) față de regulile de drept (naționale și internaționale, în situația ratificării tratatelor din care aceste reguli fac parte) și 3). separația puterilor în stat, existența unui control reciproc între acestea”<sup>39</sup>.

S-a mai afirmat despre statul de drept că este un “principiu de amenajare și de limitare a puterilor publice”<sup>40</sup>. Sigur că din punct de vedere teoretico-juridic, statul de drept reprezintă o construcție solidă, dar, totuși rămâne o construcție doctrinară. Aceasta pentru că sunt numeroase pericole care amenință și pun în discuție pe un ton grav însăși existența statului de drept. Dintre acestea, se impune să amintim: hemoragia legislativă, activitatea discreționară și chiar vexatorie a organelor administrației publice, reacția disproporționată a organelor etatice la manifestări publice spontane sau organizate implicând chiar utilizarea armelor de foc sau excesul de independență al funcției judecătorești și de statut al judecătorilor<sup>41</sup>.

Totuși, concluzia nu poate fi alta decât că trebuie redusă “distanța dintre statul de drept imposibil și statul de drept inevitabil al zilelor noastre”<sup>42</sup>, care este o realitate puternică, o certitudine.

### 3. Situația statului de drept român. Problematizarea chestiunii fiscale

Fixarea ideologică a pilonilor statului de drept, face necesară verificarea rezistenței pozitive a acestora în dreptul intern, printr-o modalitate facilă și elocventă: detectarea excepțiilor de la principiile descrise mai sus prin reliefaarea influențelor fiscale, atât pe palierul normativ, cât și pe cel administrativ sau jurisprudențial<sup>43</sup>.

Arătăm că, în înțelegerea contemporană, democrația apare ca un concept axiologic indispensabil. Însă, realitatea politico-juridico-socială din România ne face să ne întrebăm dacă aceasta este veritabila democrație sau, în lamentările noastre nu observăm că este o “dictatură” *de facto* neînțeleasă? Un guvern care, în spatele cortinei politice își creează și menține o majoritate parlamentară liniștitoare, dictând politicile naționale, care abuzează de ordonanțele de urgență, deși funcția sa “naturală” nu este aceasta, care nu doar că nu ține seama de vocea minorității parlamentare, dar nici nu o aude și care ajunge să lezeze în anumite situații însăși interesele și drepturile subiective ale propriilor cetățeni – titular ai suveranității, poate fi calificat cel puțin ca un guvern care a abdicat de la principiile democratice.

Suveranitatea aparține poporului și este definită ca “puterea supremă într-o ierarhie politico-legală, fiind cel mai important element din această ierarhie”<sup>44</sup>. Este deja de notorietate că suveranitatea implică două componente interdependente: *supremația puterii* care reprezintă dreptul puterii etatice de a decide, fără nicio imixtiune din partea celorlalte puteri sociale, în problematica guvernării și *independența puterii* care reprezintă dreptul puterii etatice de a decide, fără nicio imixtiune din partea celorlalte state, în problemele ce aparțin dreptului public internațional.

Din perspectivă fiscală, suveranitatea, privită ca supremație a puterii, se caracterizează prin următoarele: “a) impozitele, taxele și orice alte venituri ale bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege; b) impozitele și taxele locale se stabilesc de consiliile locale sau județene, în limitele și condițiile legii; c) formarea, administrarea, întreținerea și controlul resurselor financiare ale statului, ale unităților administrativ-teritoriale și ale instituțiilor publice sunt reglementate prin lege; d) obligația fundamentală a cetățenilor de a contribui, prin taxe și impozite la cheltuielile publice; e) sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale; f) orice alte prestații sunt interzise în afara celor stabilite prin lege, în situații excepționale”<sup>45</sup>. Evident că privind contextual, sensul clasic al suveranității gândit de Hugo Grotius nu-și mai are acoperire astăzi în realitatea românească și nu numai, însăși Curtea Constituțională a României propunând sintagma “relativizarea a suveranității” pentru a exprima, în contextul obligațiilor euro-atlantice, limitările aduse atributelor de suveranitate<sup>46</sup>. Cu atât mai mult în domeniul finanțelor publice, imixtiunile sau influențele exterioare sunt mai vizibile și mai stringente, sugerând un anumit simbolism de tipul comandă-reacție.

Finanțele publice sunt într-o relație de dependență certă cu nivelul de dezvoltare economică al unei țări. În măsura în care veniturile realizate de către persoanele fizice și juridice sunt însemnate și colectarea la buget a impozitelor, taxelor și contribuțiilor va fi consistentă. Evident că apatia agenților economici influențează și capacitatea de colectare a impozitelor și taxelor de către autoritățile etatice și chiar posibilitatea asigurării nevoilor generale ale societății<sup>47</sup>.



Deși nu are o conotație doctrinară proprie recunoscută, sintagma “stat fiscal” marchează un simbolism și un profil politico-juridic aparte. Statul fiscal este statul în care întreg mecanismul etatic este pus în slujba asigurării fiscalității și, implicit, împovărării cetățenilor. Acesta este un stat fără viziune, fără orizont, în care politica fiscală acaparează întreaga energie, se constituie în preocuparea sa centrală. Legiferarea financiară devine mobilul care pune în mișcare aproape întreg angrenajul etatic. Supremația legii în raport cu puterea executivă proclamată de către statul de drept devine o lozincă.

Spre deosebire de statul de drept care implică, atât simbolic, cât și substanțial, subordonarea administrației față de lege și subordonarea legii față de Constituție, statul fiscal este un stat în care administrația supune legislativul și direcționează discreționar practica fiscală. Dreptul devine un concept expandabil și instrumental, pe care administrația îl dirijează, fără a fi ținută să respecte normele juridice superioare imperative.

Din punct de vedere legislativ, în materie fiscală, în dreptul nostru pozitiv, se observă facil tendința de împovărare fiscală a contribuabilului. Astfel, pe lângă Codul fiscal care este modificat sau completat cel puțin anual, este în vigoare Codul de procedură fiscală<sup>48</sup>, există norme metodologice pentru fiecare dintre cele două legi amintite, avem ordine ale Ministrului de Finanțe, decizii ale Comisiei Fiscale Centrale ș.a.<sup>49</sup> Pe lângă acestea, nu trebuie să oțitem și alte acte normative direct aplicabile în dreptul intern. Este superfluu să subliniem că în contextul actual, România nu este un stat izolat din niciun punct de vedere și mai ales în ce privește izvoarele dreptului pozitiv. Dreptul european, atât în plan normativ, cât și în plan jurisprudențial, trebuie înțeles ca parte a ordinii juridice interne.

Astfel, dincolo de dreptul european aplicabil, se impune valorizarea/ reaprecierea jurisprudenței europene pentru că realitatea este aceea că hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene și cele ale Curții Europene a Drepturilor Omului sunt neobservate de *praxis*-ul administrativ și de cel judiciar, ultra-tradiționaliste, în sensul negativ, neproductiv al sintagmei<sup>50</sup>.

Dar, ultrafiscalitatea este evidentă și la un al doilea nivel: contenciosul fiscal care apare a fi impregnat de nevoile și poverile guvernării. Or, contenciosul fiscal reprezintă resortul ultim de salvagardare a drepturilor și intereselor legitime ale subiectului de drept care se situează într-o poziție periferică și ingrată în raportul de drept fiscal, preocuparea instanțelor de contencios administrativ-fiscal de a fi asigurată legalitatea funcționării aparatului administrativ-fiscal trebuind să fie doar subsidiară în raport cu protejarea drepturilor subiective.

Aceasta pentru că judecătorul deține “un rol hotărâtor în statul de drept, deoarece acesta nu poate funcționa cu adevărat decât sub controlul unui judecător, ceea ce implică faptul ca el să-și poată impune puterea de control în raport nu numai cu cetățenii, ci și cu celelalte puteri.

Paradoxul judecătorului constă în faptul că el depinde de stat, de celelalte puteri, dar trebuie să le și controleze; el reprezintă atât Puterea, cât și Contraputerea; el întruchipează dualitatea drept/forță<sup>51</sup>. Libertatea decizională a organelor etatice este încorsetată în imperativul dreptului pozitiv, a cărui respectare este asigurată de un judecător independent și imparțial. În măsura în care judecătorul constată că organele etatice nesocotesc principiile elementare ale statului de drept: securitatea juridică, neretroactivitatea legii, garantarea drepturilor și libertăților fundamentale ș.a., trebuie să fie primul care reacționează în sensul restabilirii regulilor jocului, a legalității.

Guvernanții nu sunt mai presus de drept, ei exercitând o funcție încadrată și guvernată de drept<sup>52</sup>. Aceasta este perspectiva funcțională a guvernării. Însă, din perspectiva celor guvernați, lucrurile nu sunt atât de simple, mai ales că acțiunile celor care guvernează pot atenta la demnitatea, libertatea sau onoarea persoanei, ceea ce este inadmisibil<sup>53</sup>.

Prin comparația stat de drept – stat fiscal, propunem câteva binoame inedite: securitate juridică-insecuritate fiscală, prezervarea interesului privat<sup>54</sup>-exacerbarea interesului public<sup>55</sup>, supunerea statului față de drept-plasarea dreptului în plan secund în fața mobilului fiscal, sistematizare legislativă-degradarea producției normativ-juridice.

În statul de drept există un cult al dreptului, o încredere mare în drept și justiție, o ponderabilitate și o simbolică a puterii, încadrate într-un ermetism monumental. Drepturile fundamentale: cele naturale și cele fundamentale legiferate sunt garantate și securizate de stat.

În statul fiscal, drepturile fundamentale sunt proclamate, dar nerespectate, competențele instituționale sunt stabilite legislativ, dar ele sunt încălcate prin delegări și “derogări” de competență, ierarhia actelor normative este consacrată constituțional, dar printr-o pervertire artificială acestea tind să se egalizeze.

Distincțiile nu sunt pur teoretice. Implicațiile practice sunt multiple. Una este să beneficiazi de un anumit statut legal fiscal și alta este să fii expus permanent unor tendințe de fiscalizare excesivă<sup>56</sup>.

Statul de drept implică adeviziunea la un sistem axiologic care beneficiază de o consacrare legislativă și de un mecanism etatic de garantare, de protecție. Sintagma “stat de drept” implică automat un anumit *standard* politico-juridic. Sintagma stat fiscal este sinonima abdicării de la acest standard. Fiscalitatea prevalează asupra dreptului chiar dacă superioritatea dreptului este consacrată legislativ.

Potrivit dispozițiilor alin. 1 al art. 139 din Constituția României: “Impozitele, taxele și orice alte venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege”. În continuarea ideii, normând un domeniu aflat la un nivel inferior, alin. 2 al art. 139 din Constituția României prevede că: “Impozitele și taxele locale se stabilesc de consiliile locale sau județene, în limitele și în condițiile legii”. Astfel, instituirea taxelor și impozitelor este apanajul Parlamentului, doar cu titlu subsidiar autoritățile locale având prerogativa de a reglementa prin actele normative specifice taxe și impozite locale și doar în continuarea și în limitele reglementării primare.

Cele două dispoziții normative citate, colaționate cu prevederile constituționale cuprinse în art. 56 din Constituție<sup>57</sup> configurează principiul legalității în materie fiscală. Doar că, așa cum s-a arătat în doctrină, practica a consemnat numeroase încălcări. “În condițiile textelor constituționale mai sus arătate a fost posibil ca timp de 3 ani (1992-1994) să se perceapă impozit pe profit în baza unui act administrativ (H.G. nr. 804/1991) care a modificat fundamental Legea nr. 12/1991”<sup>58</sup>.

În aceeași idee a conturării profilului juridic al statului fiscal român, sunt reprezentative alte câteva exemple, fără pretenția exhaustivității.

Mai întâi, problematica taxelor judiciare de timbru, aceeași, indiferent de actele normative succesive în timp care au reglementat acest domeniu<sup>59</sup>. Instituirea unor taxe judiciare exorbitante lezează accesul la justiție astfel cum este consacrat de art. 6 al Convenției. Exemplul cel mai

elocvent în acest sens, care nici nu mai trebuie comentat, este dat de Cauza Weissman c. România<sup>60</sup> în care Curtea Europeană a Drepturilor Omului face o radiografie parțială, dar fidelă a sistemului fiscal-judiciar de drept român.

Apoi, cu încălcarea principiului neretroactivității legii, organele administrativ-fiscale au realizat inspecții fiscale și au emis decizii de impunere în ceea ce privește persoanele fizice care au desfășurat o activitate economică cu caracter de continuitate care a constat în construirea și vânzarea unor imobile, deși legea fiscală nu reglementa în această manieră această activitate la momentul derulării acesteia în perioada 2007-2009<sup>61</sup>! Una dintre soluțiile posibile previzibile cu privire încasarea suplimentară de taxe și impozite era majorarea impozitului privind transferul dreptului de proprietate, nu încercarea retroactivă de recuperare a unor sume de mult cheltuite.

Aplicarea retroactivă a dispozițiilor fiscale de către organele ANAF este periculoasă. Menținută de către instanțele de judecată, devine instituționalizată.

Principiul neretroactivității legii fiscale trebuie relaționat cu principiul securității juridice.

Principiul securității juridice a fost configurat pe cale jurisprudențială de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene și de către Curtea Europeană a Drepturilor Omului. În Hotărârea Marckx c. Belgia din 13 iunie 1979, Curtea Europeană îl definește ca fiind “un principiu inerent dreptului european al drepturilor omului și dreptului comunitar”. Curtea de Justiție a Uniunii Europene a plasat principiul în ordinea juridică comunitară, alături de celelalte principii fundamentale și acte normative care o compun, subliniind și necesitatea respectării acestuia de către instituțiile comunitare și statele membre<sup>62</sup>.

Securitatea juridică înseamnă, în esență, ca “soluția definitivă a unei instanțe într-un litigiu să nu poată fi pusă în discuție”<sup>63</sup>. Dincolo de aceste aspect, securitatea juridică comportă diverse implicații: presupunând accesul la drept, ea implică ameliorarea calității producției juridice și protecția contra instabilității regulilor<sup>64</sup>. Aceasta înseamnă accesibilitate, comprehensibilitate, drept preexistent raportului juridic, apelarea la măsuri de favorizare a cunoașterii dreptului pozitiv ș.a.

Răspunzând unei întrebări preliminare transmise de către Curtea de Apel Cluj, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat, prin hotărârea pronunțată în cauza *C-183/14 Salomie și Oltean*, următoarele: “1). Principiile securității juridice și protecției încrederii legitime nu se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, ca o administrație fiscală națională să decidă, în urma unui control fiscal, să supună anumite operațiuni taxei pe valoarea adăugată și să impună plata unor majorări, cu condiția ca această decizie să se întemeieze pe reguli clare și precise, iar practica acestei administrații să nu fi fost de natură să creeze în percepția unui operator economic prudent și avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea acestei taxe unor astfel de operațiuni, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere. Majorările aplicate în astfel de împrejurări trebuie să respecte principiul proporționalității; 2). Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se opune, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată

datorate sau achitate în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate îi este refuzat persoanei impozabile, care trebuie în schimb să achite taxa pe care ar fi trebuit să o perceapă, pentru simplul motiv că nu era înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată și nu a fost depus decontul taxei datorate<sup>65</sup>. Astfel, Curtea a constatat că organele fiscale nu au recunoscut dreptul subiectiv de deducere persoanelor care au desfășurat presupusa activitate economică și cu caracter de continuitate, că în România accesoriile fiscale nu respectă principiul proporționalității și că acestea sunt calculate după un algoritm care are la baza un fel de prezumție de culpa obiectivă ce nu poate fi acceptată, neavând legătură cu realitatea și cu percepția subiectivă a contribuabilului<sup>66</sup> și că instanțele naționale trebuie să analizeze în concret fiecare stare de fapt în parte din perspectiva convingerii pe care autoritatea fiscală i-a creat-o persoanei fizice la momentul derulării activității propriu-zise.

În fine, ne limităm la a face o scurtă trimitere la maniera în care statul român a înțeles să preleveze, sub diferite forme, formule și pretexte, în mod vădit nelegal, diferite taxe instituite pentru înmatricularea autoturismelor *second-hand* achiziționate din spațiul comunitar<sup>67</sup>. Atât instanțele naționale investite cu cereri de restituire a taxelor prelevate în mod nelegal sau de înmatriculare fără plata acestor taxe, cât și Curtea de Justiție a Uniunii Europene, au constatat caracterul nelegal al percepției acestora<sup>68</sup>. Restituirea eșalonată, pe o perioadă de cinci ani a taxelor de primă înmatriculare, poluare, mediu, cu privire la care au fost obținute hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau definitive, potrivit dispozițiilor Noului Cod de Procedură Civilă, reprezintă ea însăși o acțiune vexatorie care prejudiciază drepturile subiective ale contribuabililor.

Astfel, conclusiv, valorizând direcțiile dezvoltate anterior, ne întrebăm aparent retoric: statul fiscal este unul dintre noile modele de stat de drept, o specie a statului jandarm<sup>69</sup> sau un model de non-stat de drept?

Din observarea principiilor care guvernează statul de drept și mai ales din constatarea cu stupoare a manierei în care acestea sunt încălcate în raporturile dintre funcțiile etatice și în practica administrativă, pentru că statul pozitiv român preferă: supremația administrației și a practicilor acesteia, insecuritatea legislativă și cel puțin în cazuri particulare cu puternic impact financiar, retroactivitatea legii fiscale, inasimilabilă arhitecturii statului de drept, putem conchide că, din perspectivă fiscală, dar cu consecințe la nivelul întregului sistem al dreptului, statul de drept este subminat.

---

\* *Avocat, Baroul Cluj; septimiuput@yahoo.com.*

<sup>1</sup> Acesta ar fi fost introdus de "O. Bahr, în 1884. El dobândește semnificația unui concept și apoi a unei doctrine mai ales prin dezvoltările făcute de R. von Mohl, F.J. Stahl și Gneist, pentru a limita absolutismul puterii etatice. Mai exact, pentru subordonarea puterii executive față de lege. Și aceasta, îndeosebi, prin asigurarea supremației legii și a respectului ei, prin controlul judecătoresc al actelor autorităților administrative și prin consacrarea și efectivitatea responsabilității statului". I. Deleanu, *Instituții și proceduri constituționale – în dreptul român și în dreptul comparat*, Ed. C.H. Beck, București, 2006, p. 74 și doctrina acolo citată.

- <sup>2</sup> Din cauza complexității conceptuale, semnificațiilor și ambiguității lor.
- <sup>3</sup> Gh. Boboș, *Teoria Generală a Statului și Dreptului*, Ed. Didactică și Pedagogică, 1983, p. 50.
- <sup>4</sup> G. del Vecchio, *Lecții de Filosofie Juridică*, Tipografia Fed, București, 1998, 282.
- <sup>5</sup> *Lato sensu*.
- <sup>6</sup> I. Deleanu, *op.cit.*, p. 74.
- <sup>7</sup> I. Micescu, *Curs de drept civil*, Ed. All Beck București, 2000, p. 56.
- <sup>8</sup> G. Balandier, *Antropologie politică*, traducere de D. Lică, Ed. Amarcord Timișoara 1998, p. 131.
- <sup>9</sup> D.C. Dănișor, *Drept constituțional și instituții politice. Volumul I. Teoria generală*, Ed. Sitech, Craiova 2006, p. 178. S-a afirmat că “două caractere esențiale definesc legea în concepția liberală: generalitatea și neretroactivitatea”. A se vedea J. Rivero, *Les libertés publiques*, Les droits de l’homme, Presses Universitaires de France, 1974, p. 147.
- <sup>10</sup> N. Popa, M.C. Eremia, S. Cristea, *Teoria generală a dreptului*, ediția 2, Ed. All Beck, București, 2005, p. 81.
- <sup>11</sup> J. Chevallier, *Statul de drept*, Universul Juridic, Universitaria, Craiova, 2012, p.63.
- <sup>12</sup> Particularitățile unui drept pozitiv oarecare “decurg dintr-un complex de factori externi lui – ceea ce îi este dat, cu interacțiunile elementelor acestui dat – care condiționează instituirea normelor juridice (crearea, modificarea, adaptarea și abrogarea lor)”. A se vedea Gh. Mihai, *Fundamentele dreptului. Teoria izvoarelor dreptului obiectiv*, Vol. III, Ed. All Beck, București 2004, p. 63 și urm.
- <sup>13</sup> Fr. Rigaux *apud* I. Craiovan, *Tratat elementar de teoria generală a dreptului*, All Beck, București, 2001, p. 157.
- <sup>14</sup> S. Popescu, *Statul de drept în debaterile contemporane*, Ed. Academiei Române, București, 1998, p. 78-107.
- <sup>15</sup> D.C. Dănișor, I. Dogaru, Gh. Dănișor, *Teoria generală a dreptului*, Ed. C. H. Beck, București, 2006, p. 97-104.
- <sup>16</sup> Care poate fi onerativă, prohibitivă, permisivă, supletivă, recomandată sau de stimulare.
- <sup>17</sup> D.C. Dănișor, I. Dogaru, Gh. Dănișor, *op.cit.*, p. 98.
- <sup>18</sup> Înțelegând un subiect de drept comun, fără vreo pregătire juridică și fără abilități intelectuale deosebite, dar capabil să deslușească sensul primar, autentic al normei, dar și consecințele nerespectării acesteia.
- <sup>19</sup> Cu atât mai mult în dreptul penal unde există principii care acționează puternic, precum principiul legalității incriminării și pedepsei și care trebuie relaționat cu cerințele de claritate expuse mai sus.
- <sup>20</sup> *Constituția României și 2 legi uzuale*, Ed. Hamangiu, București 2010, p. 9.
- <sup>21</sup> A se vedea A. Sida, D. Berlingher, *Teoria Generală a Dreptului*, Vasile Goldiș University Press, Arad 2006, p. 151, unde sunt indicate pe lângă legea penală sau contravențională mai favorabilă și legea interpretativă, respectiv prevederea expresă a legii, deși ele nu mai sunt excepții veritabile în sistemul nostru de drept actual.
- <sup>22</sup> Pentru că uneori trebuie să acceptăm că realitatea este dinamică. Dinamismul vieții sociale îl forțează adesea pe legiuitor să normeze pentru a ține pasul cu ceea ce se întâmplă în societate.
- <sup>23</sup> D.C. Dănișor, *op.cit.*, p. 181.
- <sup>24</sup> Analizând norma de drept ca “realitate” și ca “idealitate” observăm: “ca entitate *reală*, norma juridică este existență produsă de către subiectul autor al normei juridice, în timp ce, ca *idealitate*, norma juridică este existență gândită de către destinatar, este semnificație juridică de ordin secund referitor la semnificația juridică de ordin prim dată de către autorul normei juridice”. G. E. Moroianu, *Actualitatea normativismului kelsian*, Ed. All Beck, București, 1998, p. 63.

- <sup>25</sup> “Validitatea unei norme juridice depinde de relația sa cu alte norme juridice («*metanorma di validita*») și în ultimă instanță cu norma fundamentală”. M. Jori, A. Pintore, *Teoria Generale del Diritto*, G. Giappicheelli Editore, Torino, 1995, p. 279.
- <sup>26</sup> H. Kelsen, *Teoria generală a statului*, Ed. Tiparul Oltenia, București, 1928, p. 21. Nu putem fi de acord cu această teză, pentru că statul nu se suprapune perfect, fidel peste drept, existând numeroase diferențe care infirmă această susținere, însă pentru formula “stat de drept” poate fi sugestivă.
- <sup>27</sup> I. Deleanu, *op.cit.*, p. 75.
- <sup>28</sup> G. E. Moroianu, *op.cit.*, p. 86 și doctrina citată acolo.
- <sup>29</sup> E. Speranția, *Principii fundamentale de filosofie juridică*, Institutul de Arte Grafice, Cluj, 1936, p.8. Sigur că “rațiunea din care decurge orice sistem juridic este rațiunea omenească”.
- <sup>30</sup> S-a stabilit în doctrina juridică faptul că dreptul “însuși” are o puternică triadă axiologică cuprinzând justiția, securitatea și progresul social. A se vedea J.L. Bergel, *Théorie générale du droit*, 2<sup>e</sup> éd., Dalloz, Paris, 1989, p. 28 și 33.
- <sup>31</sup> D.C. Dănișor, I. Dogaru, Gh. Dănișor, *op.cit.*, p. 100.
- <sup>32</sup> “Socul unui stat de drept îl reprezintă instituirea și garantarea drepturilor și libertăților fundamentale”. A se vedea D. Cornean, *Considerații privind necesitatea trecerii de la dreptul statului la statul de drept*, în volumul “Pentru o teorie generală a statului și dreptului”, Simpozion *in memoriam* prof. Ioan Ceterchi, Cluj-Napoca, 2003, p. 145.
- <sup>33</sup> Prima categorie vizează de regulă aplicabilitatea directă a textelor constituționale privitoare la drepturile fundamentale (art. 18 din Constituția Portugaliei, art. 53 alin. 3 din Constituția Spaniei), garantarea conținutului esențial și efectiv al drepturilor sau libertăților (art. 18 din Constituția Portugaliei, art. 53 din Constituția Spaniei, art. 152 alin. 2 din Constituția României), caracterul cu totul excepțional al măsurilor de limitare a exercițiului unora dintre drepturile sau libertățile individuale (art. 19 din Constituția Portugaliei, art. 55 din Constituția Spaniei). A doua categorie, cu un pronunțat caracter formal, vizează mecanismele prin care se poate ajunge la valorificarea reală a garanțiilor de fond, reprezentând un fel de arhitectură formală de protecție. Dintre acestea putea aminti: controlul constituționalității legilor, controlul jurisdicțional și cel politic sau controlul administrativ. A se vedea, I. Deleanu, *op.cit.*, p.149-150.
- <sup>34</sup> Pentru o prezentare a acestor instrumente a se vedea I. Vida, *Drepturile omului în reglementări internaționale*, Ed. Lumina Lex, București, 1999, p. 22-26.
- <sup>35</sup> Domnia legii.
- <sup>36</sup> Conceptul cristalizat.
- <sup>37</sup> Juridificarea excesivă este periculoasă și denotă incertitudine.
- <sup>38</sup> În situația în care legiuitorul urmărește modificarea dreptului pozitiv, în situația în care se organizează alegeri, dacă subiectul de drept este parte într-un proces, trebuie să cunoască în toate aceste împrejurări care sunt etapele de urmat, dar și prerogativele sau posibilitățile sale.
- <sup>39</sup> G. Vrabie, *Organizarea politico-etatică a României*, Institutul European, Iași, 2004, p. 38.
- <sup>40</sup> *Idem*, p. 37.
- <sup>41</sup> I. Craiovan, *op.cit.*, p. 160-161: “previziunile pesimiste cu privire la perspectivele statului de drept remarcă aspecte ca: normativismul este esența statului de drept care nu înseamnă guvernarea oamenilor, ci domnia normelor; organul de aplicare rămâne întotdeauna marea breșă a statului de drept (V. Leisner); un stat subordonat dreptului este pur și simplu imposibil, cel mult putem concepe statul ca stat care acționează prin intermediul dreptului (M. Troper); are loc o înlocuire treptată a dreptului, cu mecanisme științifice și tehnologice de asigurare a ordinii sociale și de control social, dreptul devenind din ce în ce mai subordonat controlului științific administrativ”.

- <sup>42</sup> M. Troper, *La théorie du droit le droit l'état*, Presse Universitaires de France, Paris 2001, p. 268.
- <sup>43</sup> Jurisprudența C.J.U.E. și cea a C.E.D.O. au dovedit că nu există un stat de drept ideal, însă realitatea politico-juridică românească excede cu mult tiparelor acceptabile.
- <sup>44</sup> V. Rebreanu, *Constantele statului*, Ed. Argonaut, Cluj-Napoca, 2004, p. 233.
- <sup>45</sup> M.-I. Niculeasa, *Summa fiscalis. Tratat de drept fiscal și financiar public. Drept pozitiv român și comunitar. Raportul juridic. Teoria legii fiscale. Teoria sarcinilor fiscale. Impozitul pe venit. Impozitul pe profit. Taxa pe valoare adăugată*. Ediția a III-a, revăzută și adăugită, Universul juridic, București 2014, p.74.
- <sup>46</sup> Decizia nr. 148 din 16 aprilie 2003, publicată în M.Of. nr. 317 din 12 mai 2003.
- <sup>47</sup> A se vedea pentru dezvoltări C.F. Costaș, M.Șt. Minea, *Drept financiar. Curs universitar*, Universul juridic, București 2015, p. 20.
- <sup>48</sup> Care consacră proceduri, termene, garanții ce sunt decriptate în chei diferite de către organul fiscal și contribuabili.
- <sup>49</sup> Nu de puține ori aceste norme de drept se resping într-un magnetism inexplicabil, punându-se în discuție legea aplicabilă.
- <sup>50</sup> Un exemplu elocvent este cel legat de maniera de determinare a TVA-ului imobiliar în condițiile în care părțile contractante nu au prevăzut nimic în legătură cu acest aspect. Astfel, deși C.J.U.E. s-a pronunțat la data de 7 noiembrie 2013 în cauzele conexe C-249/12 și C-250/12, statuând, în esență, că prețul trebuie considerat “ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată”, dacă “furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală”, practica administrativ-fiscală și-a modificat optica abia la sfârșitul anului 2014, când a intrat în vigoare **Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1.820/2014** privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014, care a modificat Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011!
- <sup>51</sup> V.M. Ciobanu, *Tratat teoretic și practic de procedură civilă, Vol. I. Teoria generală*, Ed. Național, p. 17. Este oarecum ingrată misiunea judecătorului care, spre exemplu, în materia contenciosului administrativ-fiscal, fiind el însuși plătit din bani publici, trebuie să anuleze o Decizie de impunere care stabilește obligații de plată calculate fără respectarea dispozițiilor legale. Statul trebuie să se preocupe pentru a-i conferi judecătorului confortul psihic și pentru a-l proteja de presiuni politice, tocmai pentru că această separație fină a funcțiilor este atât de importantă pentru menținerea democrației și a statului de drept.
- <sup>52</sup> J. Chevallier, *op.cit.*, p. 148.
- <sup>53</sup> Astfel, dezavantajele guvernării pot fi sintetizate în câteva cuvinte: “A fi guvernat înseamnă a fi urmărit, inspectat, spionat, dirijat, mânat de lege, numărat, înregimentat, înrolat, îndoctrinat, moralizat, controlat, verificat, apreciat, evaluat, cenzurat, comandat de creaturi care nu au nici dreptul, nici înțelepciunea, nici virtutea să facă asta. A fi guvernat înseamnă a fi la fiecare operațiune, la fiecare mișcare notat, înregistrat, pus la socoteală, taxat, șampilat, măsurat, numărat, evaluat, autorizat, muștrat, avertizat, supus interdicțiilor, îndreptat, corectat, pedepsit. Sub pretextul folosului public și în numele interesului general ești pus să contribui, ești muștruluit, jecmănit, exploatat, monopolizat, extorcat, storcoșit, tras pe sfoară, jefuit; apoi, la cea mai mica rezistență, la primul cuvânt de împotrăvire, ești reprimat, amendat, umilit, hărțuit, vânat până în pânzele albe, supus abuzurilor, bătut, dezarmat, legat, zugrumat, închis, judecat, consamnat, împușcat, deportat, sacrificat, vândut, trădat; și ca să se pună capac la toate, batjocorit, zeflemisit, ridiculizat, ultragiat, dezonorat. Asta este guvernarea; asta este justiția ei; asta este moralitatea ei”. P.J. Proudhon, *Idee generale de la Revolution au XIX-e siècle*, Paris, Librairie des Sciences politiques et sociales Marcel Riviere, 1923, p. 344.

- <sup>54</sup> Limita reală a statului de drept este dreptul subiectiv.
- <sup>55</sup> Jocul este același încă din dreptul roman: pe de o parte dreptul obiectiv – *lex*, pe de altă parte dreptul subiectiv – *jus*, primul susținut de interesul public, cel de-al doilea de interesul privat!
- <sup>56</sup> Un exemplu banal îl constituie deja celebra “taxă pe stâlp” prin care Guvernul a urmărit impozitarea construcțiilor speciale: stâlpi, rampe, platforme industriale ș.a. care nu făceau obiectul impozitului pe clădiri prevăzut de art. 249 și următoarele din Codul fiscal.
- <sup>57</sup> Alin. 1 al art. 56 din Constituție prevede: “Cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice”. Textul consacră principiul egalității în materie fiscală.
- <sup>58</sup> R. Bufan, M.Șt. Minea – coord., *Codul fiscal comentat*, Wolters Kluwer, București, 2008, p. 18.
- <sup>59</sup> Nici O.U.G. nr. 80/2013 publicată în M.Of. nr. 392 din 29.06.2013 nu conține prevederi mai puțin împovărătoare în privința justițiabililor și aceasta rămâne o chintesență a concepției politico-juridice a legiuitorului pozitiv insensibil la doctrinele liberale și la jurisprudența europeană.
- <sup>60</sup> “În speța dată, Curtea reține că neplata sumei de 323.264 EUR cu titlu de taxă de timbru pentru introducerea acțiunii a condus la anularea acesteia. Curtea apreciază, de asemenea, că suma în cauză, care este, fără îndoială, foarte ridicată pentru orice justițiabil obișnuit, nu era justificată nici prin circumstanțele particulare ale cauzei, nici prin situația financiară a reclamanților, ci reprezenta un procent fix, stabilit de lege, din suma reprezentând obiectul litigiului. Deși suma solicitată de reclamanți cu titlu de despăgubiri pentru lipsirea de foloasele rezultate din chiria percepută de stat a fost importantă, Curtea apreciază, ținând cont de valoarea imobilului, că ea nu a fost nici abuzivă, nici lipsită de fundament.
- Pe de altă parte, Curtea apreciază că suma cerută reclamanților pentru introducerea acțiunii lor a fost excesivă. În consecință, reclamanții au fost obligați să renunțe la acțiune, ceea ce i-a lipsit pe aceștia de dreptul lor ca o instanță să le examineze cererea. (...)
- În consecință, Curtea apreciază că statul nu a păstrat un echilibru just între, pe de o parte, interesul său în a recupera cheltuielile de judecată, iar pe de alta parte, interesul reclamanților ca o instanță să le examineze cererea. Așadar, a avut loc încălcarea art. 6 alin. 1 din Convenție”. A se vedea: [http://www.echr.coe.int/Documents/CLIN\\_2006\\_05\\_86\\_ENG\\_822324.pdf](http://www.echr.coe.int/Documents/CLIN_2006_05_86_ENG_822324.pdf).
- <sup>61</sup> Aceasta cu toate că Directiva a șasea în materie de TVA nu era tradusă în limba română!
- <sup>62</sup> A se vedea R. Bufan, M.Șt. Minea – coord., *op.cit.*, p. 110 și hotărârile acolo indicate.
- <sup>63</sup> C.F. Costăș, *Dreptul la soluționarea cauzelor într-un termen rezonabil*, Universul Juridic, București 2014. p.44.
- <sup>64</sup> J. Chevallier, *op.cit.*, p. 101.
- <sup>65</sup> A se vedea [38](http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=ro&jur=C,T,F&num=c-183/14&td=ALL, unde poate fi accesată hotărârea in extenso</a>.</p><p><sup>66</sup> În același sens este și Decizia nr. 1147/2009 a Î.C.C.J. din dos.nr. 3188/2/2006 în care se arată că majorările de întârziere nu pot fi imputate în lipsa certitudinii impunerii.</p><p><sup>67</sup> Doctrina de specialitate a tratat în detaliu această problematică, sens în care se pot lectura cel puțin următoarele titluri: C.F. Costăș, <i>Taxa de primă înmatriculare. Reglementare legală și remedii juridice</i>, în “Curierul fiscal” nr. 3/2007, p. 9-12 și C.F. Costăș, <i>Efectele juridice ale Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 50/2008 privind taxa de poluare pentru autovehicule</i>, în “Curierul fiscal” nr. 7/2008, p. 15-16.</p><p><sup>68</sup> Este doar o chestiune de timp până ce C.J.U.E. se va pronunța și în privința încălcării <i>principiilor dreptului comunitar</i> prin reglementarea națională a așa-zisului “timbru de mediu”. Faptul că astăzi statul român a reglementat posibilitatea restituirii pe cale administrativă a sumelor prelevate cu titlu de taxă de primă</p></div><div data-bbox=)



înmatriculare sau de poluare, nu marchează o schimbare de optică a politicii fiscale din moment ce rațiunile măsurii țin, în esență, de numărul mare de cauze pierdute de către statul român și oricum, restituirea administrativă se va face tot eșalonat pe un termen de cinci ani.

<sup>69</sup> Statul jandarm insista obsesiv pe fortificarea funcției de poliție și a celei de apărare, dar supremația legii și setul primar de principii ale statului de drept clasic nu erau nicidecum negociabile.