

NOUL COD DE PROCEDURĂ FISCALĂ - UN PAS MARE ÎN ECHILIBRAREA RAPORTULUI DINTRE CONTRIBUABIL ȘI ADMINISTRAȚIA FISCALĂ -

Doru Petru DUDAȘ – Director general
Direcția Generală de Legislație Cod Procedură Fiscală,
Reglementări Nefiscale și Contabile
Ministerul Finanțelor Publice

Unul dintre cele patru mari obiective asumate de Ministerul Finanțelor Publice în rescrierea Codului de procedură fiscală a fost reprezentat de îmbunătățirea semnificativă a echilibrului juridic necesar **optimizării** raportului dintre contribuabil și administrația fiscală.

Un raport juridic echilibrat atât din perspectiva contribuabilului, cât și din perspectiva administrației fiscale, este cu atât mai important cu cât un astfel de echilibru conduce la diminuarea tensiunilor existente în relația dintre cele două părți, în folosul economiei și societății românești, în ultimă instanță.




Astfel, prin acest demers legislativ s-a urmărit:

- evitarea producerii abuzului de putere din partea statului, prin stabilirea unor principii și reguli clare pe care trebuie să le respecte administrația fiscală în relația sa cu contribuabilul;
- evitarea abuzului de drept din partea contribuabilului, prin clarificarea unor reguli antiabuz existente.


Statistic vorbind, din totalul de aproximativ 320 de modificări aduse Codului de procedură fiscală, peste 80 au urmărit îmbunătățirea acestui echilibru.






Cele mai importante abordări în acest sens, aduse prin noul Cod de procedură fiscală¹, vizează:

 **reglementarea unor principii de conduită**, cum sunt:

-  **principiul legalității în administrarea impozitelor și taxelor, potrivit căruia procedura fiscală se desfășoară în conformitate cu dispozițiile legii**, organul fiscal având obligația de a asigura respectarea dispozițiilor legale privind realizarea drepturilor și obligațiilor contribuabilului sau a altor persoane implicate în procedură;
-  **principiul rezonabilității și echității**, conform căruia în cazul în care organul fiscal are un drept de apreciere și își exercită acest drept, utilizarea lui nu poate fi discreționară, ci acesta trebuie să acționeze echilibrat, asigurând o justă proporție între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia;
-  **exercitarea dreptului de apreciere**, regulă care stabilește că organul fiscal trebuie să ia în considerare și opinia emisă respectivului contribuabil de organul fiscal competent în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească printr-o hotărâre definitivă, dacă există astfel de documente emise anterior pentru situații de fapt similare la același contribuabil. Astfel, această nouă regulă a fost condusă spre o asemenea abordare care să asigure protecția contribuabilului față de inconsecvența opiniilor exprimate de diferite structuri ale administrației fiscale, în legătură cu interpretarea legilor fiscale;



¹ *Legea nr. 207/20.07.2015 privind Codul de procedură fiscală* (M.O. nr. 547/23.07.2015), cu modificările și completările ulterioare


 **reglementarea unor principii de aplicare a legislației fiscale**, respectiv de **interpretare a legislației fiscale**, cum este principiul “**in dubio contra fiscum**” (în caz de dubiu cu privire la norma fiscală, interpretarea se face în favoarea contribuabilului), prin care contribuabilul este protejat contra unei aplicări abuzive a legii de către organul fiscal și este de natură a reduce conflictele între administrația fiscală și contribuabil. Astfel, atunci când trebuie să aplice norma fiscală la o situație individuală și există o incertitudine cu privire la sensul în care se aplică legea la situația fiscală respectivă, organul fiscal trebuie:




-  mai întâi să clarifice respectivul text, apelând la voința legiuitorului și scopul legii, așa cum acestea sunt exprimate în diversele documente publice (note de fundamentare, expuneri de motive, dezbateri parlamentare, rapoarte și avize ale comisiilor de specialitate ale Parlamentului etc. - documente care se regăsesc publicate pe site-ul Guvernului, ministerelor, Parlamentului etc.);
-  să recurgă la interpretarea sistematică, respectiv interpretarea prevederilor unele prin altele, dând fiecărei prevederi înțelesul care rezultă din ansamblul legii;
-  atunci când textul unei prevederi poate avea mai multe înțelesuri, acesta se interpretează în sensul care corespunde cel mai bine cu scopul general al legii;
-  o prevedere legală se interpretează în sensul în care ea poate produce efectele urmărite de scopul general al legii, iar nu în sensul în care ea să nu producă niciun efect;
-  să aplice regula de interpretare în favoarea contribuabilului, în cazul în care prin parcurgerea tuturor regulilor anterior amintite sensul normei nu a fost clarificat.

Aceste principii de interpretare a legii fiscale preluate în dreptul fiscal din dreptul civil au ca scop protejarea contribuabilului de posibilele prejudicii pe care tocmai imperfecțiunea legii i le poate aduce, fără ca el să fi avut posibilitatea să corecteze acea imperfecțiune a legii. În schimb, administrația fiscală, statul în fond, era cel în măsură și în drept fie să elaboreze o lege clară, fie să o corecteze atunci când a constatat că aceasta este susceptibilă de mai multe interpretări și poate crea confuzii;


 **reglementarea renunțării la stabilirea creanței fiscale**, în situația în care:


-  este constatată încetarea persoanei juridice sau decesul persoanei fizice și nu există succesori;
-  creanța fiscală principală (sau totalul acestora) este mai mică față de plafonul stabilit prin hotărâre a consiliului local, dar care nu poate fi mai mare de 20 lei;


 **reducerea duratei inspecției fiscale și reglementarea “sancțiunii” nerespectării duratei prevăzute de lege**. Astfel, durata inspecției este de:

-  180 de zile pentru contribuabilii mari;
-  90 de zile pentru cei mijlocii;
-  45 de zile pentru restul contribuabililor (cei mici).

În cazul în care inspecția nu se finalizează într-o perioadă egală cu dublul duratei, aceasta încetează fără a se mai putea emite decizia de impunere și mai poate fi reluată, o singură dată, cu aprobarea conducătorului ierarhic, dacă nu a intervenit prescripția;

 s-au prevăzut **cauzele de suspendare a inspecției**, precum și **perioadele de suspendare**, care nu pot fi mai mari de 6 luni în cazul apariției unor situații care împiedică finalizarea inspecției și care trebuie clarificate sau de 3 luni la cererea justificată a contribuabilului;

 s-a prevăzut expres, ca **regulă procedurală**, **emiterea unei decizii** ce se comunică contribuabilului, atunci **când se decide suspendarea** inspecției fiscale, tocmai pentru ca aceasta să poată fi atacată de contribuabil dacă nu îndeplinește condițiile de legalitate;

 s-a prevăzut posibilitatea ca, la cererea contribuabilului și în scopul plății obligațiilor fiscale suplimentare, **organele de inspecție fiscală să poată emite decizii de impunere provi-**

zorii pentru obligațiile fiscale suplimentare aferente unei perioade și unui tip de obligație verificate; obligațiile fiscale stabilite prin decizii de impunere provizorii se includ în deciziile întocmite de organele de inspecție fiscală și se contestă împreună cu acestea. Aceste decizii devin titluri executorii de la data la care devine titlu executoriu decizia de impunere, decizie prin care se efectuează regularizarea sumelor din deciziile de impunere provizorii. Această prevedere evită acumularea de accesorii în sarcina contribuabilului, datorate duratei mari a inspecției fiscale;

✎ s-a prevăzut un termen maxim de 30 de zile în care un control inopinat trebuie finalizat pentru a fi evitate abuzurile administrației fiscale în derularea acestui tip de control;

✎ au fost prevăzute reguli de organizare a evidenței sumelor reprezentând prejudiciile evaluate potrivit proceselor-verbale de sesizare a organelor de urmărire penală, prin care organele fiscale constată situații de fapt care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni sau a proceselor-verbale încheiate la solicitarea organelor de urmărire penală, care permit distribuirea eventualelor plăți făcute de cei interesați în contul acestor prejudicii și prin care aceștia urmăresc obținerea unor drepturi, cum ar fi limitarea suportării de accesorii datorate pentru respectivele prejudicii sau a drepturilor conferite de legea evaziunii fiscale (reducerea pedepsei);

✎ s-a definit noțiunea de obligație fiscală restantă, aceasta fiind frecvent utilizată în alte proceduri administrative, cum sunt: licitațiile, emiterea de licențe/autorizații, precum și situația în care se consideră că un contribuabil înregistrează obligații restante. De altfel, obligațiile de plată restante au reprezentat element obligatoriu înscris în certificatul de atestare fiscală, fără ca acestea să fie definite de lege, iar interpretările date au creat prejudicii economice contribuabililor;

✎ s-a reglementat încetarea de drept a măsurilor asigurătorii care au fost luate înainte de emiterea titlului de creanță, atunci când titlul de creanță nu a fost emis și comunicat în termen de cel mult 6 luni de la data la care au fost dispuse măsurile asigurătorii, cu posibilitatea prelungirii acestuia până la un an, în cazuri excepționale;

✎ în scopul armonizării cu Codul de procedură penală, s-a prevăzut ca, în situația în care au fost instituite măsuri asigurătorii și au fost sesizate organele de urmărire penală, măsurile asigurătorii să înceteze de drept la data la care au fost luate măsuri asigurătorii potrivit Legii nr. 135/2010² privind Codul de procedură penală;

✎ s-au prevăzut reguli menite a simplifica procedura vânzării la licitație. Astfel, în situația în care bunul nu se vinde nici la a treia licitație, se organizează o nouă licitație, caz în care bunul poate fi vândut la cel mai mare preț oferit, chiar dacă acesta este inferior prețului de pornire a licitației. În cazul bunurilor mobile, dacă la a patra licitație nu se prezintă niciun participant, se consideră că bunul nu are valoare de piață și se restituie debitorului;

✎ s-a majorat termenul de depunere a contestației formulate împotriva actelor administrative fiscale la 45 de zile în loc de 30 de zile cât era prevăzut în Codul de procedură fiscală anterior³;

✎ s-a reglementat posibilitatea contestatorului de a-și susține oral contestația în fața organului competent cu soluționarea acesteia, situație în care se va convoca și organul fiscal emitent, scopul fiind dezbaterea contradictorie a cauzei;

² *Legea nr. 135/01.07.2010 privind Codul de procedură penală* (M.O. nr. 486/15.07.2010), cu modificările și completările ulterioare

³ *Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală*, republicată (M.O. nr. 513/31.07.2007), cu modificările și completările ulterioare; act normativ abrogat de Legea nr. 207/2015

✎ s-a circumstanțiat una dintre cauzele de suspendare a procedurii de soluționare a contestației, respectiv suspendarea numai în cazul în care organul competent a sesizat organele de urmărire penală cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impunere. Pe cale de consecință, organul de soluționare urmează a analiza și soluționa contestațiile formulate împotriva unei decizii de impunere în care a fost individualizată o obligație fiscală, dacă între obligația stabilită și fapta care a făcut obiectul sesizării penale nu există vreo legătură de cauzalitate. În acest caz, nu există o motivație obiectivă pentru ca organul de soluționare să nu se pronunțe cu privire la contestație;

✎ s-a prevăzut scutirea contribuabilului/plătitorului de la plata taxelor extrajudiciare de timbru în cazul în care solicită organelor fiscale din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sau al autorităților administrației publice locale eliberarea unor certificate, adeverințe sau alte asemenea documente. Astfel, această măsură este în strânsă legătură și cu noul concept în ceea ce privește comunicarea în mediul electronic dintre contribuabil și organul fiscal, dar și o măsură menită să diminueze birocrăția și costurile administrative pentru contribuabili.

O altă nouă reglementare, introdusă prin Codul de procedură fiscală aplicabil începând cu anul 2016, care are legătură cu raportul juridic dintre contribuabil și administrația fiscală, dar este **destinată**, în primul rând, **creșterii gradului de conformare** a contribuabililor, o reprezintă **penalitatea de nedeclarare**.

Aceasta are rolul de a aplica **un tratament echitabil** raportat la comportamentul contribuabililor, **în sensul diferențierii celor care declară corect dar nu plătesc, de cei care nu declară sau, mai mult, săvârșesc fapte de evaziune fiscală dovedite juridic**.

Astfel, s-a pornit de la realitatea că sistemul fiscal din România, ca de altfel și cel din marea majoritate a țărilor europene, este unul de tip declarativ; cu alte cuvinte contribuabilul, în baza legislației fiscale, stabilește, calculează și declară la un termen prestabilit suma pe care o are de plată sub formă de impozit sau taxă la buget.

Însă, acest tip de sistem fiscal declarativ simplu și eficient pentru administrația fiscală generează și două riscuri majore pentru administrația fiscală, și anume: riscul de neplată la termen și riscul de nedeclarare la termen.

În scopul diminuării frecvenței producerii lor, aceste două riscuri sunt contracarate de administrația fiscală prin două tipuri de metode.

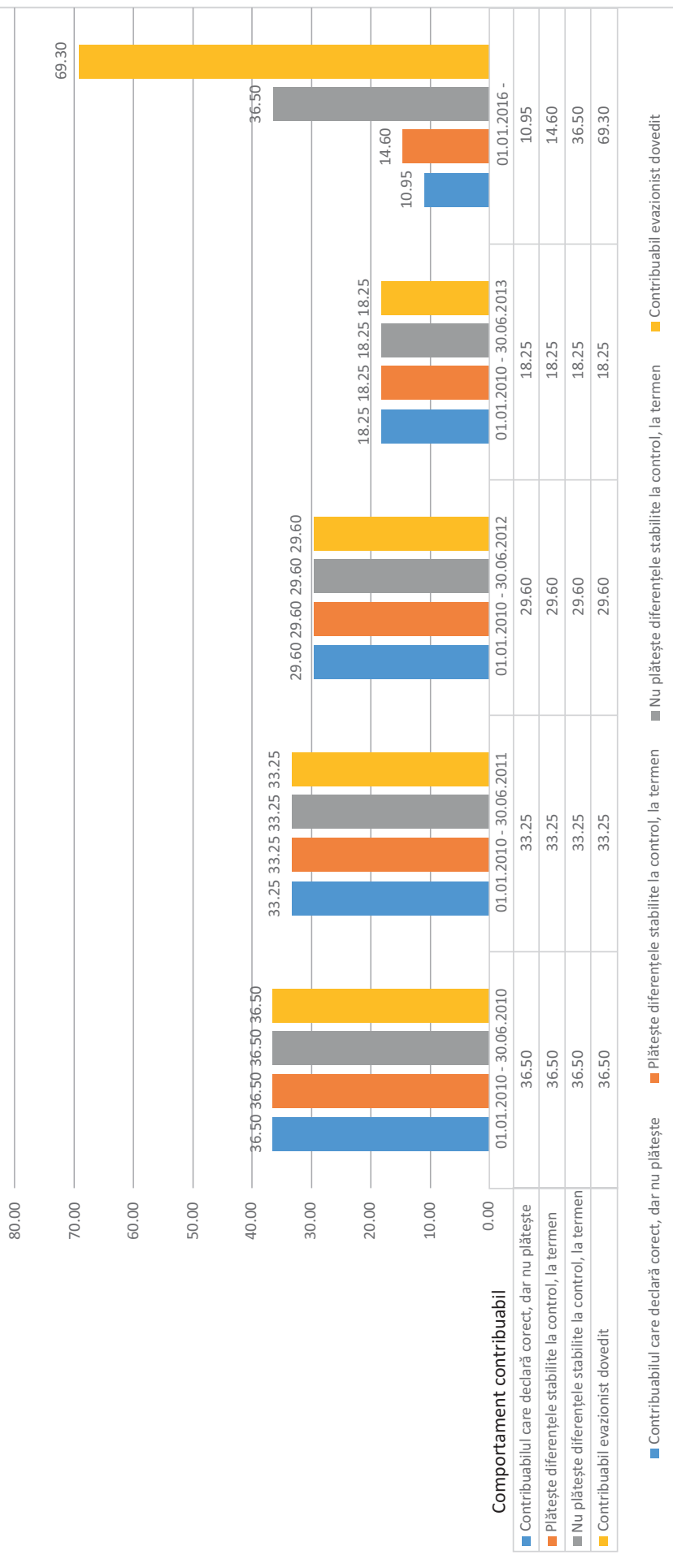
Prima - de tip proactiv - respectiv executarea silită promptă a sumelor declarate și neachitate sau acordarea de eșalonări la plată în cazul neplății la termen a obligațiilor declarate și controlul fiscal al contribuabililor în cazul nedeclarării impozitului.

A doua - de tip stimulat - prin legiferarea unor mecanisme de stabilire a obligațiilor accesorii pentru sumele neachitate sau nedeclarate care să determine un comportament fiscal cât mai corect al contribuabililor, adică să declare și să plătească la termen obligațiile legale.

Sistemul de accesorii, pentru a fi echitabil, trebuie să îndeplinească cel puțin un criteriu, și anume acela de a sancționa gradual, în funcție de gravitatea faptei contribuabilului, aprecierea gravității făcându-se în funcție de: existența sau nu a unei intenții a neplății sau nedeclarării, volumul obligațiilor în cauză și întinderea în timp a faptei.

Astfel, evoluția sarcinii totale reprezentând accesoriile din anul 2010 și până la noul sistem nu a urmărit determinarea unui comportament fiscal cât mai corect al contribuabililor în sensul declarării corecte, după cum rezultă din situația grafică, prezentată mai jos:

Evoluția accesoriilor în funcție de comportamentul contribuabilului în perioada 2010 - 2016



Structura accesoriilor, pe componente și cote, în perioada 2010-2016

	01.01.2010 - 30.06.2011	01.01.2010 - 30.06.2012	01.01.2010 - 30.06.2013	01.01.2016 -
Majorări întârziere 0,1% pe zi	Dobânzi de întârziere 0,05% pe zi	Dobânzi de întârziere 0,04% pe zi	Dobânzi de întârziere 0,03% pe zi	Dobânzi de întârziere 0,02% pe zi
	Penalități de întârziere 5%, 15%	Penalități de întârziere 5%, 15%	Penalități de întârziere 0,02% pe zi	Penalități de întârziere 0,01% pe zi
				Penalitate de nedeclarare 0,08% pe zi din obligațiile nedeclarate

Evoluția sarcinii totale reprezentând accesorii din anul 2010 și până la noul sistem nu a urmărit acest obiectiv.

Noul sistem adoptat urmărește ca **sarcina fiscală totală reprezentând accesorii** să fie stabilită în corelare directă cu natura faptei contribuabilului, indiferent de tipul de accesorii pe care acesta le suportă. Elementul de noutate este de fapt o sancțiune, nu o taxă nouă care, datorită flexibilității sistemului, produce efecte punitive doar pentru evazioniștii dovediți juridic.

Astfel, noul sistem are următoarele principale caracteristici:

a) aplicarea unei penalități de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate de contribuabil și stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii de impunere. Cu alte cuvinte, este vorba de diferențele de obligații fiscale constatate de administrația fiscală prin inspecție fiscală;

b) aplicarea penalității de nedeclarare implică obligația de plată, pe lângă aceasta, doar a dobânzii nu și a penalității de întârziere;

c) reducerea penalității de nedeclarare cu 75% dacă obligațiile fiscale principale stabilite prin decizie se sting prin plată sau compensare până la termenul de plată prevăzut de Codul de procedură fiscală sau sunt eșalonate la plată, în condițiile legii;

d) majorarea penalității cu 100% dacă nedeclararea are ca rezultat săvârșirea unor fapte de evaziune fiscală, constatate de organele judiciare;

e) limitarea penalității de nedeclarare la nivelul creanței fiscale principale, ori de câte ori prin aplicarea metodei de calcul s-ar depăși acest nivel, cu excepția cazului în care obligațiile fiscale principale au rezultat ca urmare a săvârșirii unor fapte de evaziune fiscală.

Însă, penalitatea de nedeclarare nu se aplică atunci când diferențele de impozite rezultă ca urmare a aplicării interpretării date de administrația fiscală în situația fiscală în cauză, interpretare care rezultă din documente publice precum: circulare, instrucțiuni, îndrumări metodologice.

Avantajele unei astfel de măsuri sunt: încurajarea conformării voluntare în ceea ce privește îndeplinirea obligației de stabilire și declarare a impozitelor și taxelor, având un rol preventiv al sancționării contribuabililor care nu declară corect impozitele și taxele, precum și încurajarea rectificării voluntare.

În strânsă corelație cu introducerea penalității de nedeclarare, **dobânda în cazul plății cu întârziere a obligațiilor fiscale administrate de Agenția Națională de Administrare Fiscală s-a diminuat la 0,02%, pe zi de întârziere** față de 0,03% cât era în Codul de procedură fiscală anterior. Acest nivel zilnic corespunde unui nivel anual de 7,3%, la care se adaugă și nivelul de 3,65% al penalităților de întârziere, rezultând un nivel total al accesoriilor de 10,95% pe an.

În același timp, în vederea aplicării principiului proporționalității în ceea ce privește accesoriile în materie fiscală, **s-a prevăzut un nivel de 1% al majorărilor de întârziere pe lună sau fracțiuni de lună în cazul obligațiilor fiscale administrate de organele fiscale locale**, față de 2% din vechiul Cod de procedură fiscală. Acest nivel corespunde unui nivel anual de 12% pe an.

Putem conchide că, în sfârșit, sistemul de accesorii aplicabil creanțelor fiscale a devenit unul echitabil în primul rând, nivelul accesoriilor pe care îl suportă fiecare contribuabil fiind în directă corelare cu comportamentul fiscal al acestuia, după cum rezultă cu multă claritate din ultima coloană a tabelului de mai sus.

Pe de altă parte, putem afirma că noul sistem de accesorii se apropie foarte mult din punct de vedere al filozofiei așezării acestora de sistemele și mecanismele de accesorii și sancțiuni existente în marea majoritate a țărilor europene și neeuropene care au reglementat sisteme fiscale solide și consolidate, fără a depăși însă un nivel mediu de duritate din punct de vedere al nivelului accesoriilor comparativ cu practica internațională în materie.

Pentru exemplificare și comparare, redăm mai jos, în mod foarte sintetic, mecanismele de accesorii utilizate în mai multe țări, astfel:

📖 în **Italia** se percepe o penalitate în procent de la 120% la 240% din impozitul datorat. Între intervalele stabilite de lege, penalitatea este determinată de biroul fiscal și depinde de gravitatea încălcării.

Penalitatea poate fi redusă, în funcție de atitudinea contribuabilului în timpul controlului fiscal, cu 1/6 din taxele datorate dacă se acceptă integral concluziile controlului sau cu 1/3 din minim dacă se acceptă parțial. De asemenea, contribuabilul poate beneficia de o reducere a penalității cu 40% pentru partea de taxe suplimentare, pe care le acceptă în faza de contencios;

📖 în **Spania** se aplică o penalitate între 50% și 150% din impozitul neplătit în cazul nedeunerii unei declarații care a condus la neplata în totalitate sau în parte a impozitului datorat. Dacă omisiunea sau întârzierea nu a condus la neplata în totalitate sau în parte a impozitului datorat, se aplică o penalitate între 200 și 2.000 euro;

📖 în **Marea Britanie** fraudă sau neglijența care conduce la pierderi pentru buget este sancționată cu o penalitate în valoare de până la suma neplătită.

Astfel, dacă greșeala este neintenționată și este corectată din inițiativa contribuabilului, penalitatea este între 0-30% din suma datorată în cazul în care corecția se face în termen de până la 12 luni de la scadența taxei și între 10-30% dacă corecția se face la 12 luni sau mai mult de la scadență.

Dacă greșeala este neintenționată, iar corecția este solicitată de administrația fiscală, penalitatea este între 10-30% în cazul în care corecția se face în termen de până la 12 luni de la scadența taxei și între 20-30% dacă corecția se face la 12 luni sau mai mult de la scadență.

În cazul în care greșeala este intenționată, penalitatea variază între 20-70% dacă corecția se face din inițiativa contribuabilului și între 35-70% dacă corecția a fost solicitată de administrația fiscală, iar în cazul în care greșeala este considerată intenționată și ascunsă, penalitatea este între 30-100% dacă corecția se face din inițiativa contribuabilului și între 50-100% dacă corecția a fost solicitată de administrație.

În timpul controlului, în funcție de atitudinea contribuabilului, se aplică reduceri ale penalității, care pot fi cumulative, în funcție de modul de implicare a contribuabilului și de ajutorul acordat în timpul controlului, după cum urmează:

- ☑ eroarea este anunțată de contribuabil: reducere de 30%;
- ☑ contribuabilul ajută la identificarea erorii: reducere de 40%;
- ☑ contribuabilul pune la dispoziție toate documentele: reducere de 30%.

Există situații în care penalitatea poate fi stabilită în sarcina managerilor societății:

- ☑ când penalitatea este direct imputabilă activității desfășurate de ei;
- ☑ când, în mod deliberat, aceștia s-au implicat în nedeclarare;
- ☑ când societatea este sau urmează să devină insolubilă, chiar dacă managerii n-au fost implicați în nedeclarare;

📖 în **Finlanda**, în cazul în care sunt depuse un decont de TVA incorect sau alte informații incorecte, se percepe o sancțiune în general până la 30% din diferența dintre TVA stabilit și TVA plătit pe baza informațiilor incorecte; pentru încălcări grave, pedeapsa poate fi de 100% din TVA neplătit sau 15.000 euro;

📖 în **Belgia** penalitățile pleacă de la 10% și pot ajunge progresiv până la 200% din impozitul datorat; această sancțiune se aplică numai dacă venitul neraportat este egal sau mai mare de 620 euro. Aplicarea penalităților se bazează pe 3 parametri:

- ☑ natura faptei;
- ☑ comportamentul contribuabilului;
- ☑ frecvența faptei.

Penalitățile sunt de două feluri, administrative și judiciare;

📖 în **Suedia** se aplică o penalitate în valoare de 40% din impozitul datorat pentru venitul neraportat, iar dacă autoritățile fiscale dețin informații care le permit să stabilească impozitul, suprataxa este de 70%;

📖 în **Franța** depunerea cu rea-credință a unei declarații fiscale inexacte se sancționează cu o penalitate de 10% din impozitul nedeclarat cu rea-credință simplă și 80% din impozitul nedeclarat în caz de practici frauduloase;

📖 în **Norvegia** se percepe o penalitate de până la 60% din impozitul suplimentar rezultat în cazul în care informațiile înșelătoare au fost intenționat depuse dar, în funcție de circumstanțe, aceasta poate fi redusă;

📖 în **Letonia**, dacă suma subdeclarată, descoperită în timpul inspecției fiscale, aferentă perioadei verificate, nu depășește 15% din suma corect datorată, penalitatea este de 30% din suma subdeclarată. Dacă suma subdeclarată depășește 15% din suma corect datorată, penalitatea este de 50% din suma corect datorată.

În cazul celei de a doua subdeclarări în termen de 3 ani, penalitatea este de 70%. Pentru următoarele fapte de subdeclarare în termen de 3 ani, penalitatea este de 100% pentru fiecare subdeclarare.

Sancțiunile sunt micșorate în cazul în care contribuabilul este de acord cu concluziile inspecției fiscale și plătește obligațiile fiscale restante, dobânzile și o penalitate de 15% din impozitul restant, în termen de 30 zile de la primirea constatărilor inspecției fiscale. În cazul primei nedeclarări într-o perioadă de 3 ani, este scutit de tot restul penalității.

În cazul celei de a doua subdeclarări într-o perioadă de 3 ani (dar nu mai mult de 15% în ambele ocazii), se scutește 65% din restul penalităților. În cazul în care subdeclararea a depășit 15% din suma corect datorată în una dintre cele două ocazii, se scutește de 50% din restul penalității.

Nu se sancționează situația în care contribuabilul depune o rectificare a unei declarații fiscale incomplete sau incorecte, înainte ca administrația fiscală să declanșeze un control și plătește impozitul nedeclarat, împreună cu dobânzile. Dacă, totuși, el corectează declarația și plătește impozitul, plus dobânda datorată, după ce autoritățile fiscale notifică declanșarea unui control sau înainte ca acest control sau investigația să fi început, în fapt, cu toate că controlul a fost declanșat, se datorează o penalizare de 10% din suma declarată;

📖 în **Slovenia**, în caz de evaziune fiscală, persoanele impozabile trebuie să plătească, în numerar, penalități egale cu:

- ☑ 20% din obligația fiscală neachitată, dacă diferența de impozit neplătit este mai mică de 400 euro;
- ☑ 40% din obligația fiscală neachitată, în cazul în care diferența de impozit neplătit este cuprinsă între 400 euro și 4.000 euro;
- ☑ 60% din obligația fiscală neachitată, în cazul în care diferența de impozit neplătit este mai mare de 4.000 euro.

Persoana impozabilă nu datorează penalități de întârziere în cazul în care depune o declarație de corectare a declarației fiscale sau corectează declarația fiscală înaintea efectuării unui control de către autoritățile fiscale și plătește diferența de impozit;

📖 în **Lituania** este prevăzută o penalitate între 10% și 50% din impozitul nedeclarat, în cazul în care un contribuabil, în mod fraudulos sau din neglijență, depune declarații fiscale incomplete sau incorecte;

📖 în **Cehia** este prevăzută o penalitate de 20% în cazul în care, în timpul inspecției fiscale, sunt stabilite în plus obligații fiscale pentru contribuabil, sau deducerile sale fiscale sunt stabilite de către autoritățile fiscale ca fiind mai mici, în comparație cu obligațiile declarate.