

DECIZIE Nr. 86/2018 din 10 decembrie 2018
EMITENT: ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE - COMPLETUL PENTRU DEZLEGAREA UNOR
CHESTIUNI DE DREPT
PUBLICATĂ ÎN: MONITORUL OFICIAL NR. 104 din 11 februarie 2019

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
COMPLETUL PENTRU DEZLEGAREA UNOR CHESTIUNI DE DREPT

DECIZIA Nr. 86
din 10 decembrie 2018

Dosar nr. 1.980/1/2018

Eugenia Marin	- pentru președintele Secției de contencios administrativ și fiscal –
președintele completului	
Decebal Constantin Vlad	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Maria Hrudei	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Virginia Filipescu	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Dana Iarina Vartires	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Mona Magdalena Baciu	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Horațiu Pătrașcu	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Cristian Daniel Oana	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal
Luiza Maria Păun	- judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal

Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept ce formează obiectul sesizării este constituit conform dispozițiilor art. XIX alin. (2) din Legea nr. 2/2013 privind unele măsuri pentru degrevarea instanțelor judecătorești, precum și pentru pregătirea punerii în aplicare a Legii nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, cu modificările ulterioare, și ale art. 27⁴ alin. (1) din Regulamentul privind organizarea și funcționarea administrativă a Înaltei Curți de Casație și Justiție, republicat, cu modificările și completările ulterioare (Regulamentul Î.C.C.J.).

Ședința este prezidată de doamna judecător Eugenia Marin, ca înlocuitor al președintelui Secției de contencios administrativ și fiscal, conform Hotărârii Colegiului de conducere al Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 16 din 25 ianuarie 2018.

La ședința de judecată participă domnul Aurel Segărceanu, magistrat-asistent la Secțiile Unite, desemnat în conformitate cu dispozițiile art. 27⁶ din Regulamentul Î.C.C.J.

Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept ia în examinare sesizarea formulată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, în Dosarul nr. 829/33/2013*, privind pronunțarea unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea următoarei chestiuni de drept:

"În interpretarea dispozițiilor art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se poate considera că dobânzile și/sau majorările de întârziere au caracterul unor sancțiuni fiscale cărora li se poate aplica principiul proporționalității, astfel cum Curtea de Justiție a Uniunii Europene a reținut în cauza C-183/14 Salomie și Oltean?"

Magistratul-asistent prezintă referatul cauzei, arătând că la termenul din 29 octombrie 2018 judecata a fost amânată, în vederea reanalizării jurisprudenței în materie, raportat la legislația incidentă și la obiectul sesizării, și pentru solicitarea opiniei specialiștilor în materie din cadrul principalelor facultăți de drept din țară.

Se arată, totodată, că instanțele de judecată au comunicat puncte de vedere sau simple opinii referitoare la problema de drept supusă dezlegării, unele dintre acestea transmițând inclusiv jurisprudență, și că la dosar au fost depuse răspunsul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de

Casație și Justiție, în sensul că nu se verifică practică judiciară în vederea promovării unui recurs în interesul legii în materia respectivă, precum și raportul întocmit de judecătorul-raportor și opinia științifică exprimată de conf. univ. dr. Maria Costea și asist. univ. dr. Codrin Codrea, din cadrul Facultății de Drept a Universității "Alexandru Ioan Cuza" din Iași; de asemenea, se arată că, potrivit dispozițiilor art. 520 alin. (10) din Codul de procedură civilă, raportul a fost comunicat părților, care nu și-au exprimat punctul de vedere.

În urma deliberărilor, Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept rămâne în pronunțare asupra sesizării.

ÎNALTA CURTE,
deliberând asupra chestiunii de drept ce face obiectul sesizării, constată următoarele:

I. Titularul și obiectul sesizării

1. Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Încheierea din 22 mai 2018, pronunțată în Dosarul nr. 829/33/2013*, a dispus sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, în temeiul art. 519 din Codul de procedură civilă, în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile, prin care să se dea o rezolvare de principiu cu privire la următoarea chestiune de drept:

"În interpretarea dispozițiilor art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se poate considera că dobânzile și/sau majorările de întârziere au caracterul unor sancțiuni fiscale cărora li se poate aplica principiul proporționalității, astfel cum Curtea de Justiție a Uniunii Europene a reținut în cauza C-183/14 Salomie și Oltean?"

II. Expunerea succintă a procesului. Obiectul investiției instanței care a solicitat pronunțarea unei hotărâri prealabile. Stadiul procesual în care se află pricina

A. Acțiunea

2. Prin acțiunea înregistrată sub nr. 829/33/2013*, la data de 3.07.2013, pe rolul Curții de Apel Cluj, reclamantul persoană fizică, în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (D.G.F.P. Cluj), în temeiul art. 218 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 sau Codul de procedură fiscală), a solicitat anularea deciziilor de soluționare a contestației nr. 79 din 19.02.2013 și de impunere nr. 21.887 din 31.10.2012, precum și a raportului de inspecție fiscală nr. 21.887 din 31.10.2012, emise de către autoritatea pârâtă.

3. În motivarea acțiunii s-a arătat că, la data de 31.10.2012, activitatea de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Cluj a emis Decizia de impunere nr. 21.887 prin care a stabilit că reclamantul trebuia să colecteze T.V.A. în cuantum de 518.931 RON, aferent vânzărilor de bunuri imobile pe care le-a efectuat în perioada 2007 - 2010. De asemenea, prin aceeași decizie de impunere s-au stabilit și obligații fiscale accesorii în cuantum de 491.356 RON, aferente debitului fiscal principal. Pentru a decide astfel, organul fiscal a apreciat că, prin vânzările de bunuri imobile din perioada 2007 - 2010, reclamantul a desfășurat o activitate economică cu caracter de continuitate, devenind persoană impozabilă. De asemenea, s-a stabilit că reclamantul a devenit plătitor de T.V.A. începând cu data de 1.10.2007, deoarece, în opinia organului fiscal, acesta ar fi depășit plafonul de scutire de la plata T.V.A. (119.000 RON) în cursul lunii august 2007.

4. La data de 27.11.2012, decizia de impunere a fost atacată de către reclamant, în baza art. 205 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, prin Contestația nr. 49.751, care a fost respinsă în totalitate de către organul fiscal prin decizia de soluționare a Contestației nr. 79 din data de 19.02.2013.

5. Pentru a argumenta nelegalitatea deciziei, reclamantul a invocat mai multe deficiențe de ordin procedural, precum și deficiențe de fond.

6. Sub un prim aspect, vizând fondul, s-a invocat lipsa unei legislații previzibile și accesibile. După cum se poate observa din cuprinsul Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Codul fiscal), și al Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare (Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal), în forma în vigoare

anterior datei de 1.01.2010, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea bunurilor proprietate personală nu era considerată o activitate economică, cu excepția cazurilor în care se considera că respectiva activitate a fost desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. Cu toate acestea, după cum se poate observa, acest text de lege nu conținea nicio distincție după care contribuabilul să își poată da seama când vânzările sale de bunuri imobile nu mai aveau un caracter personal. La acest moment, trebuie subliniat că, în baza art. 401 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (Directiva 2006/112/CE), T.V.A. este definit ca fiind un impozit asupra cifrei de afaceri. Cu alte cuvinte, pentru a se putea vorbi despre plata T.V.A. trebuie să fim în prezența unei afaceri, adică a unor tranzacții cu caracter comercial. Cu toate acestea, după cum se poate observa din forma legislației fiscale anterioare datei de 1.01.2010, nu existau niciun fel de precizări cu privire la momentul de la care o persoană fizică care vindea bunuri imobile începea să desfășoare o afacere.

7. Sub aspectul aplicării jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene (C.J.U.E.), au fost invocate cauzele reunite C-180/10 și C-181/10 Slaby și Kuc (paragrafele 35 - 41), arătându-se că în cadrul acestora instanța europeană a reținut că, din punctul de vedere al T.V.A., un stat membru trebuie să activeze opțiunea prevăzută de art. 12 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE; după cum se poate observa din răspunsul primit de la Direcția legislație din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, România nu a activat niciodată opțiunea prevăzută de către directivă.

8. De asemenea, s-a arătat de către reclamant, chiar în condițiile în care opțiunea a fost activată, este aplicabilă jurisprudența C.J.U.E. - cauzele C-155/1994 Wellcome Trust (punctul 32) și C-32/03 Fini (punctul 19) - potrivit căreia aspecte precum numărul, amploarea, valoarea sau perioada scurtă de timp în care s-au vândut bunuri imobile nu pot sta la baza argumentării existenței caracterului economic al respectivelor vânzări, fiind necesar, pentru aceasta, ca persoana respectivă să adopte măsuri similare unui profesionist al domeniului, cum ar fi cele de viabilizare a bunului imobil sau ample măsuri de publicitate în vederea vânzării bunurilor imobile.

9. Sub aspectul determinării temporal greșite a plafonului de scutire de la plata T.V.A., s-a susținut că organul fiscal a reținut că, la data de 27.08.2007, reclamantul și asociații săi au realizat un venit în cuantum de 222.134 RON, astfel că plafonul de scutire de la plata T.V.A. (119.000 RON) a fost depășit, reclamantul trebuind să devină plătitor de T.V.A. începând cu data de 1.10.2007; cu toate că plafonul de scutire de la plata T.V.A. a fost calculat la întregul venit al presupusei asocieri, obligațiile fiscale au fost calculate individual, pentru fiecare participant la această presupusă asocieră.

10. De asemenea, s-a arătat că organul fiscal a considerat că, din moment ce părțile nu au prevăzut nimic cu privire la T.V.A., în baza Deciziei nr. 2/2011, asupra prețului vânzării care se constituie bază de impunere trebuie să se mai aplice cota de T.V.A. în vigoare la acel moment, respectiv 19%; or, o astfel de optică încalcă atât prevederile legislației civile, cât și pe cele ale legislației fiscale.

11. Din punct de vedere civil, organul fiscal fiind un terț față de contractele încheiate de către reclamant cu cumpărătorii bunurilor imobile, în baza principiului relativității efectelor actelor juridice, terții nu pot să intervină în actele juridice încheiate de către alte părți. În consecință, prin modul de acțiune al organului fiscal din speța în discuție, se modifică prețul stabilit de către părți prin contract, fapt inadmisibil.

12. Din punct de vedere fiscal, prin acest mod de lucru se încalcă principiul neutralității T.V.A., care impune ca T.V.A. să fie suportată în întregime de către consumatorul final, care, în speță, sunt cumpărătorii bunurilor imobile; practic, vânzătorul nu mai are posibilitatea să recupereze T.V.A. de la cumpărători, deoarece orice acțiune în regres împotriva unui cumpărător din perioada 2007 - 2010 este în prezent prescrisă.

13. Sub aspectul acordării dreptului de deducere, s-a arătat că este unul dintre elementele fundamentale ale sistemului european de T.V.A., reprezentând o aplicație a principiului neutralității T.V.A. (C.J.U.E., Cauza C-317/94 Elida Gibbs, Cauza C-268/83 Rompelman, cauzele conexe C95/07 și C96/07 Ecotrade Spa, art. 167 din Directiva 2006/112/CE, art. 145 din Codul fiscal și pct. 45 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal), luând naștere de drept la data la care intervine exigibilitatea T.V.A. pentru achizițiile de bunuri/servicii care vor fi folosite la obținerea de venituri impozabile.

14. Sub aspectul anulării obligațiilor fiscale accesorii, pentru aplicarea debitelor accesorii, organele de inspecție fiscală trebuie să probeze toate condițiile răspunderii civile delictuale, așa cum erau acestea descrise de către art. 998 - 999 din Codul civil din 1864.

15. De asemenea, penalitățile de întârziere au fost introduse prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 39/2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobată cu modificări prin Legea nr. 46/2011 (Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 39/2010); or, conform art. 4 alin. (2) din Codul fiscal, orice modificare sau completare a acestui cod intră în vigoare cu începere din prima zi a anului următor celui în care a fost adoptată prin lege; așadar, în ceea ce îl privește pe reclamant, se poate vorbi despre penalități de întârziere cu începere din data de 1.01.2011, și nu din data de 1.07.2010, așa cum a impus organul fiscal.

B. Întâmpinarea

16. Pârâta, prin întâmpinare, a arătat că sunt incidente prevederile legislației fiscale interne, în baza principiului specialia generalibus derogant, reclamantul făcând o interpretare greșită a art. 6 alin. (1) din Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale (C.E.D.O.), încalcând prevederile art. 1 din Protocolul adițional nr. 1 la Convenție, prin neplata obligațiilor fiscale la bugetul general consolidat; a invocat Decizia nr. 5.439 din 19 decembrie 2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal.

C. Hotărârea primei instanțe

17. Prin Sentința nr. 275 din 28 septembrie 2016, Curtea de Apel Cluj - Secția a III-a contencios administrativ și fiscal a admis, în parte, acțiunea, a anulat, în parte, Decizia de soluționare a contestației nr. 79 din 19.02.2013, Decizia de impunere nr. 21.887 din 31.10.2012 și Raportul de inspecție fiscală nr. 21.887 din 31.10.2012 emise de pârâtă și a constatat că obligațiile fiscale ale reclamantului către bugetul de stat sunt în sumă de 79.017 lei - TVA și 63.915 lei - majorări de întârziere, exonerându-l de plata restului obligațiilor fiscale.

18. Pentru a pronunța această soluție, prima instanță a reținut că D.G.F.P. Cluj a emis la data de 31.10.2012 Decizia de impunere nr. 21.887, prin care a stabilit că reclamantul trebuia să colecteze TVA în cuantum de 518.931 RON, aferent vânzărilor de bunuri imobile pe care le-a efectuat în perioada 2007 - 2010; de asemenea, prin aceeași decizie de impunere s-au stabilit și obligații fiscale accesorii, în cuantum de 491.356 RON, aferente debitului fiscal principal.

19. Organul fiscal a apreciat că, prin vânzările de bunuri imobile din perioada 2007 - 2010, reclamantul a desfășurat o activitate economică cu caracter de continuitate, devenind persoană impozabilă. S-a stabilit că reclamantul a devenit plătitor de TVA începând cu data de 1.10.2007, deoarece, în opinia organului fiscal, reclamantul ar fi depășit plafonul de scutire de la plata TVA (119.000 RON) în cursul lunii august 2007.

20. În contestația administrativ-fiscală, formulată conform art. 205 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, reclamantul a solicitat constatarea nulității deciziei de impunere, iar în subsidiar desființarea acesteia, prin anularea debitului și a accesoriilor, arătând că nu este o persoană impozabilă, că asimilarea livrării de bunuri unei activități de exploatare nu este corectă, că vânzarea imobilelor nu este o faptă de comerț, în sensul art. 3 din Codul comercial, că TVA-ul intră în cuprinsul prețului pe care trebuie să îl primească vânzătorul, că aceste tranzacții nu au caracter de continuitate, că se încalcă principiul certitudinii impunerii fiscale și că în mod incorect nu s-a acordat dreptul de deducere.

21. Prin Decizia de soluționare a contestației nr. 79 din 19.02.2013, emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală (A.N.A.F.), s-a respins contestația și s-a menținut actul de impunere.

22. Instanța de fond a reținut că inspecția fiscală a fost derulată de către un organ competent, conform dispozițiilor art. 33 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 și art. 4 alin. (2) pct. 23 din Hotărârea Guvernului nr. 109/2009 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu modificările și completările ulterioare (Hotărârea Guvernului nr. 109/2009), în baza cărora a fost emis Ordinul nr. 375/2009, care reglementează organizarea internă a A.N.A.F.; faptul că acest ordin nu a fost publicat în Monitorul Oficial al României și nu este opozabil reclamantului nu este relevant, pentru că, așa cum s-a statuat în practica judiciară, acest

ordin este un act administrativ cu caracter individual, deoarece se adresează unui număr restrâns și definit de subiecți și, ca atare, nu are o aplicabilitate generală și nedeterminată, pentru a fi considerat un act normativ și a fi supus publicării în Monitorul Oficial al României.

23. Cu privire la dreptul la apărare al reclamantului, Curtea a constatat că, în conformitate cu art. 9 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, reclamantul a avut posibilitatea de a-și formula toate apărările necesare la discuția finală din 25.10.2012, în cadrul contestației administrativ-fiscale, precum și prin cererea de chemare în judecată, fiindu-i asigurată "posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei".

24. S-a reținut, de asemenea, că nu se pune problema nulității actelor de inspecție fiscală, întrucât reclamantul nu a evidențiat nicio lipsă a cerințelor menționate în mod expres de legiuitor, în cuprinsul art. 46 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, situația fiind similară și în cazul susținerilor privind nerespectarea dreptului la apărare și a derulării inspecției fiscale pe o perioadă de 5 ani, sau a modalității în care au fost colectate probele pe perioada derulării controlului.

25. Astfel, conform prevederilor art. 56, 65 și 106 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, contribuabilul este cel obligat să dovedească actele și faptele sale, să pună la dispoziția organului fiscal toate documentele care au stat la baza declarațiilor sale și să demonstreze că operațiunile înregistrate în contabilitate au fost efectiv prestate și că sunt aferente veniturilor impozabile și operațiunilor taxabile.

26. În ce privește critica privind desfășurarea controlului fiscal pe o perioadă mai mare de 3 ani, s-a reținut de către prima instanță că aceasta a avut loc în mod legal, conform dispozițiilor legale incidente, întrucât nu este necesar, așa cum susține reclamantul, ca organul de control să probeze existența unor indicii de fraudă, în speță fiind incidente prevederile art. 98 alin. (3) lit. a) - c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003.

27. Curtea de Apel Cluj a reținut, de asemenea, că este necontestat că reclamantul a realizat, în perioada 2007 - 2010, un număr mare de tranzacții imobiliare - 135; instanța de fond a înlăturat apărările reclamantului, în sensul că nu are calitatea de persoană impozabilă și că prevederile legale i-au fost aplicate retroactiv, reținând că, prin modalitatea în care a procedat, prin achiziționarea de imobile, transformarea acestora prin edificarea unor construcții și vânzarea apartamentelor - activitate care s-a derulat pe o perioadă îndelungată de timp - acesta a desfășurat activități ce intră în activitatea economică, precum și în sfera prevăzută de art. 127 alin. (1) din Codul fiscal.

28. Intră în sfera de aplicare a TVA livrările de bunuri/prestările de servicii realizate cu plata pe teritoriul României, dacă sunt realizate de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, iar livrarea bunurilor rezultă din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2) din același cod.

29. Prima instanță a respins, ca neîntemeiate, și susținerile reclamantului în sensul că s-ar fi încălcat dispozițiile comunitare referitoare la taxa pe valoarea adăugată. În acest context, instanța de fond a reținut că, în speță, este aplicabil raționamentul stabilit de C.J.U.E., în Cauza C-183/14 Salomie și Oltean, astfel că, și din perspectiva jurisprudenței instanței europene, activitatea desfășurată de reclamant era una economică, acesta fiind în mod legal considerat persoană impozabilă din perspectiva Directivei 2006/112/CE.

30. Cu toate acestea, a reținut instanța de fond, pârâta nu a aplicat corect dispozițiile legale referitoare la dreptul de deducere, dispoziții invocate de reclamant cu ocazia inspecției fiscale, din această perspectivă actele contestate fiind nelegale.

31. Astfel, s-a arătat că, potrivit dispozițiilor art. 147¹ alin. (1) din Codul fiscal, persoanele impozabile înregistrate normal în scopuri de TVA au dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere.

32. Neînregistrarea ca persoană în scopuri de TVA nu poate conduce la posibilitatea refuzării exercitării dreptului de deducere TVA, atât dispozițiile art. 167 din Directiva 2006/112/CE, cât și cele ale art. 145 din Codul fiscal prevăzând că dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

33. C.J.U.E. a statuat, în Cauza Salomie și Oltean, că Directiva 2006/112/CE se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoare 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 TVA, atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de TVA și nu a fost deus decontul taxei datorate.

34. Prin urmare, pârâta era obligată să analizeze în substanță dacă erau îndeplinite condițiile de fond pentru ca reclamantul să beneficieze de dreptul de deducere al TVA, condiții reglementate de dispozițiile art. 146 din Codul fiscal, și nu să refuze cererea, de plano, pentru neîndeplinirea unei condiții de formă, exercitarea acestui drept.

35. În cursul litigiului, prin raportul de expertiză (19.11.2013) - a cărui efectuare a fost dispusă de instanța de fond - și suplimentele sau răspunsurile la obiecții care însoțesc acest raport (01.04.2014, 10.06.2014, 07.06.2016), întocmite de expertul judiciar desemnat, au fost clarificate următoarele chestiuni:

- reclamantul trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA până la data de 10.09.2008, urmând să devină plătitor de TVA doar de la data de 01.10.2008;

- obligațiile fiscale ale reclamantului erau, în realitate, de 85.763 RON, reprezentând TVA, la care se adaugă obligații fiscale accesorii în cuantum de 63.915 RON;

- reclamantul are dreptul la restituirea de la buget a sumei de 6.746 RON, reprezentând impozit pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare de 3%, plătit eronat (ca urmare a reducerii prețului contractelor de vânzare), sumă care poate fi compensată cu obligația de plată a TVA;

- TVA-ul final datorat este în cuantum de 79.017 RON.

36. În ceea ce privește cuantumul accesoriilor, instanța de fond a reținut că ele au fost corect calculate, în raport cu dispozițiile legale interne, problema care se discută fiind cea a proporționalității lor.

37. În contestația inițială, reclamantul a atins acest aspect prin referire la principiul certitudinii impunerii, al eficienței impunerii, al practicii anterioare a organului fiscal, care nu impunea activități de genul celei din speță, anterior anului 2010; nu s-a invocat în mod expres încălcarea principiului proporționalității, deși acest principiu exista și la data formulării contestației administrative, și nu doar de la data pronunțării de către C.J.U.E. a hotărârii în Cauza Salomie și Oltean.

38. Ca atare instanța de fond a reținut că, raportat la aspectele invocate în contestația administrativă, s-au respectat principiile certitudinii impunerii, eficienței impunerii, normele legale ce reglementau obligațiile reclamantului în legătură cu TVA-ul fiind clare și precise.

39. Prima instanță a reținut că, în cauză, raportat la jurisprudența C.J.U.E., dezvoltată în Cauza Salomie și Oltean, principiul proporționalității nu a fost încălcat.

D. Recursurile exercitate în cauză

a) Reclamantul a formulat recurs împotriva Sentinței nr. 275 din 28.09.2016 a Curții de Apel Cluj, solicitând casarea în parte și, în urma rejudecării, în principal, anularea în întregime a deciziei de soluționare a contestației, a deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, cu consecința exonerării de la plata tuturor obligațiilor fiscale, iar în subsidiar anularea în întregime sau reducerea cuantumului obligațiilor fiscale accesorii stabilite.

40. S-a arătat că recursul are drept premisă valorificarea chestiunilor procedurale și, respectiv, a principiului proporționalității obligațiilor fiscale accesorii, amintit de C.J.U.E., prin Hotărârea din 9.07.2015 pronunțată în Cauza Salomie și Oltean. S-a susținut că instanța de fond, deși a ales o soluție de anulare pe fond a actelor administrative fiscale contestate, ar fi putut valoriza cu precădere argumentele de natură procedurală și era obligată, prin prisma art. 148 alin. (2) și (4) din Constituția României, să aplice cu prioritate dreptul european, în ceea ce privește reducerea obligațiilor fiscale accesorii.

41. De asemenea, s-a arătat că instanța de fond a făcut o apreciere sumară, mecanică, generalistă asupra cuantumului obligațiilor fiscale accesorii, transferând Înaltei Curți de Casație și Justiție sarcina aplicării principiului proporționalității. A apreciat că ansamblul obligațiilor fiscale accesorii (penalități de 15% + dobânzi fiscale zilnice) depășesc cu mai mult de 3 ori debitul principal, acestea având caracterul unor sancțiuni fiscale care trebuie limitate la nivelul dobânzii civile.

b) Pârâta, de asemenea, a formulat recurs împotriva sentinței pronunțate de instanța de fond,

solicitând casarea hotărârii și, în rejudecare, respingerea acțiunii, invocându-se dispozițiile art. 488 alin. (1) pct. 6 și 8 din Codul de procedură civilă.

42. În motivarea căii de atac formulate, pârâta a arătat, în esență, că prima instanță pornește, în raționamentul său, de la concluzia eronată a expertului, potrivit căruia reclamantul a depășit plafonul în luna august 2008 și avea obligația depunerii cererii de înregistrare în scopuri de TVA până la data de 10.09.2008, urmând să devină plătitor de TVA de la data de 1.10.2008. Raportat la această dată, TVA de plată ar fi de 85.763 lei, calculat pentru perioada 01.01.2008 - 30.06.2010, iar majorările de întârziere în sumă de 63.915 lei (pentru suma de 6.746 lei, reprezentând impozit pe venitul obținut din transferul dreptului de proprietate, ar interveni compensarea, rămânând un TVA de 79.017 lei). Prin urmare, prima instanță a diminuat obligațiile stabilite de organul fiscal în baza concluziilor expertizei, în care "expertul a avut în vedere că decalarea datei la care reclamantul trebuia să înceapă să colecteze TVA (01.10.2008 în loc de 01.10.2007) a antrenat reducerea TVA-ului de colectat, de la suma totală de 518.931 lei, stabilită de fisc, la valoarea de 227.601 lei.

43. Expertul a pornit de la premisa că cele patru persoane fizice care au desfășurat tranzacții imobiliare trebuie analizate fiecare în mod individual, nu la nivelul asocierii, cum a procedat organul fiscal. Fără să indice motivele pentru care a îmbrățișat poziția expertului, prima instanță a înlăturat argumentele echipei de inspecție fiscală cu privire la momentul depășirii plafonului de TVA, întemeindu-și hotărârea pe această concluzie greșită a expertului și ajungându-se, astfel, la aplicarea greșită a prevederilor legale incidente.

III. Dispoziții legale incidente

44. Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, în forma republicată în temeiul art. V din Ordonanța Guvernului nr. 35/2006 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 505/2006 (Ordonanța Guvernului nr. 35/2006):

"Cap. III Majorări de întârziere*)

Art. 119. - Dispoziții generale privind majorări de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

(...)

Art. 120. - Majorări de întârziere

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(...)

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

*) În conformitate cu dispozițiile art. IV alin. (2) din Legea nr. 210/2005 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, noțiunile de «dobânzi și/sau penalități de întârziere» se înlocuiesc cu noțiunea de «majorări de întârziere»."

45. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 39/2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobată cu modificări prin Legea nr. 46/2011 (Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 39/2010):

"Art. I. - Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 513 din 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

(...)

8. La titlul VIII, denumirea capitolului III se modifică și va avea următorul cuprins: «CAPITOLUL III - Dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere»

9. Articolul 119 se modifică și va avea următorul cuprins:

«Art. 119. - Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(...)

10. Articolul 120 se modifică și va avea următorul cuprins:

«Art. 120. - Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(...)

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.»

11. După articolul 120 se introduce un nou articol, articolul 120¹, cu următorul cuprins:

«Art. 120¹. - Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.»

46. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2013 privind reglementarea unor măsuri fiscale, aprobată prin Legea nr. 267/2013 (Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2013):

"Art. I. - Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 513 din 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

1. La articolul 120, alineatul (1) se modifică și va avea următorul cuprins:

«(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.»

2. Articolul 120¹ se modifică și va avea următorul cuprins:

«Art. 120¹. - Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin.

(2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.»

47. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 8/2014 pentru modificarea și completarea unor acte normative și alte măsuri fiscal-bugetare, aprobată cu modificări prin Legea nr. 197/2015 (Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 8/2014):

"Art. III. - Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 513 din 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

(...)

14. La articolul 120, alineatul (7) se modifică și va avea următorul cuprins:

«(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.»

IV. Punctul de vedere al părților cu privire la dezlegarea chestiunii de drept

48. Din cuprinsul sesizării nu rezultă dacă părțile și-au exprimat punctul de vedere cu privire la problema de drept supusă dezlegării.

V. Punctul de vedere al completului de judecată care a formulat sesizarea

A. Cu privire la admisibilitatea sesizării

49. Instanța de trimitere a apreciat că sunt îndeplinite toate cerințele de admisibilitate prevăzute de art. 519 din Codul de procedură civilă, după cum urmează:

- sesizarea s-a făcut în cadrul unui dosar aflat în stare de judecată, pe rolul Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal;

- instanța care a formulat sesizarea este investită cu soluționarea cauzei în recurs, potrivit dispozițiilor art. 10 alin. (2) teza ultimă din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare (Legea nr. 554/2004), și art. 97 pct. 1 din Codul de procedură civilă, obiectul cauzei fiind recursul declarat împotriva unei hotărâri pronunțate de Curtea de Apel Cluj - Secția contencios administrativ, în primă instanță;

- chestiunea de drept a cărei lămurire se solicită este nouă și nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare;

- chestiunea de drept este veritabilă, interpretarea textelor legale în discuție fiind necesară pentru stabilirea corelațiilor dintre aceste texte și principiile de drept ale Uniunii Europene în materie;

- soluționarea cauzei pe fond depinde de dezlegarea ce urmează a fi dată chestiunii de drept ce face obiectul sesizării.

B. Cu privire la chestiunea de drept ce formează obiectul sesizării

50. Pe fondul problemei de drept supuse dezlegării, instanța care a formulat sesizarea a apreciat că dobânzilor și majorărilor de întârziere nu li se poate aplica principiul proporționalității, deoarece nu au caracterul unor "sanctiuni fiscale", ci constituie echivalentul prejudiciului.

51. Au fost redacte considerentele cuprinse în paragrafele 50 - 53 din Hotărârea din 9 iulie 2015, pronunțată de C.J.U.E. în Cauza C-183/14 Salomie și Oltean.

52. De asemenea s-a arătat că, pentru a stabili caracterul dobânzilor și/sau majorărilor de întârziere, este necesar a se avea în vedere intenția legiuitorului și evoluția prevederilor legale incidente.

53. Astfel, se arată în sesizare, în forma inițială a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, art. 109 alin. (1) prevede că: "Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

54. În anul 2005, ca urmare a modificărilor aduse prin Legea nr. 210/2005 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (Legea nr. 210/2005), în Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 a fost introdus termenul de "majorări de întârziere" și, în dispozițiile art. 116 alin. (1), se prevede că: "Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv."

55. Se observă similitudinea termenilor de dobânzi și majorări de întârziere, deși în forma din 2005 a Codului de procedură fiscală (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003) se regăsesc atât dispoziții privind majorările de întârziere, cât și dispoziții privind dobânzile și penalitățile de întârziere.

56. În forma din 2007 a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, incidentă în cauză, termenul de majorări de întârziere este înlocuit cu cel de dobânzi, care primește și o definiție, în cuprinsul art. 120 alin. (1): "Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

57. În această formă a legii, noțiunea de majorări de întârziere se mai regăsește în art. 124¹ cu privire la obligațiile de plată datorate bugetelor locale.

58. Instanța de trimitere a apreciat că există o inconsecvență a legiuitorului în utilizarea termenilor de dobânzi și majorări de întârziere, de natură a crea confuzie cu privire la caracterul normei și la modalitatea de aplicare.

59. De asemenea a apreciat că termenul de majorări, utilizat de C.J.U.E. în paragrafele 50 și 52 din considerentele hotărârii pronunțate în Cauza C-183/14 Salomie și Oltean, nu este similar cu termenul majorări de întârziere din legislația națională, ci are mai degrabă sensul de accesorii, astfel încât, pornind de la cele statuate de C.J.U.E., nu se poate reține că majorările de întârziere au

caracterul unor sancțiuni fiscale ce pot fi reduse prin aplicarea principiului proporționalității.

60. Mai mult decât atât, susține instanța de recurs, legiuitorul a definit noțiunea de dobândă ca fiind echivalentul prejudiciului, motiv pentru care se poate concluziona că dobânzile și/sau majorările de întârziere constituie un echivalent al lipsei folosinței sumelor ce trebuiau achitate de contribuabil, scopul lor fiind acela de a acoperi un prejudiciu creat bugetului de stat, și nu de a asigura colectarea în mod corect a taxei și prevenirea evaziunii.

61. La rândul său, în mod similar, statul acordă contribuabililor dobânzi pentru sumele de restituit sau de rambursat. Astfel, potrivit art. 124 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget contribuabilii au dreptul la dobândă din ziua următoare expirării termenului prevăzut la art. 117 alin. (2) și (2¹) sau la art. 70, după caz, până la data stingerii prin oricare dintre modalitățile prevăzute de lege. Acordarea dobânzilor se face la cererea contribuabililor.

VI. Punctul de vedere teoretic exprimat de specialiștii din cadrul Facultății de Drept a Universității "Alexandru Ioan Cuza" din Iași

62. La solicitarea Înaltei Curți de Casație și Justiție, specialiștii din cadrul Facultății de Drept a Universității "Alexandru Ioan Cuza" din Iași și-au exprimat opinia științifică cu privire la chestiunea de drept supusă dezlegării, în sensul că majorările de întârziere, așa cum sunt reglementate în Codul de procedură fiscală, în formele aplicabile în perioada ce face obiectul analizei, au caracter sancționatoriu, dar quantumul creanței accesorii, determinat normativ, nu excedează scopului reglementării și, în urma unei filtrări prin principiul proporționalității, așa cum rezultă din jurisprudența C.J.U.E. (Cauza C-183/14), apar ca fiind în limite rezonabile în raport cu scopul urmărit.

63. S-a arătat că alternanța regimului juridic al accesoriilor în materie fiscală dobânzi-majorări este, în realitate, o alternanță dobânzi și penalități vs. majorări și că instituția majorărilor a fost compusă normativ și, ulterior, descompusă din alte două forme de accesorii - dobânzi și penalități. Aspectul cumulativ normativ rezultă și din diferența de quantum al celor două tipuri de obligații fiscale accesorii, iar în considerarea acestuia majorările de întârziere includ, într-o formulă juridică, dacă nu și matematică, și dobânzile și penalitățile de întârziere.

64. Pentru acest considerent, se poate afirma că, în cazul majorărilor de întârziere, subzistă un efect sancționatoriu, derivat din încorporarea penalităților de întârziere, al căror conținut sancționatoriu este evident. Raportat la efectul sancționatoriu transmis de la penalități către majorări, acesta este confirmat normativ, relativ târziu, prin inserarea în textele de la art. 120 și 120¹ din Codul de procedură fiscală a unor pseudodefiniții ale celor două instituții, prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2013.

65. Această constatare a înglobării penalităților în majorări conduce la concluzia că majorările, stricto sensu, în intervalul normativ analizat, au caracter mixt, inclusiv de sancțiune fiscală.

66. Volumul/quantumul majorărilor de întârziere, în formula normativă din perioada analizată (0,1% pentru fiecare zi de întârziere, adică o medie anuală de 36,5%), nu apare ca fiind contrar principiului proporționalității, întrucât ele sunt accesorii în regimul comun al creanțelor fiscale, scopul acestora fiind asigurarea colectării în mod corect a creanței fiscale (în speță a taxei).

67. S-a arătat că nivelul majorărilor de întârziere - deși mai strict decât cel din dreptul comun, având în vedere interesul public protejat - menține totuși un caracter proporțional față de scopul urmărit, și anume accelerarea executării creanțelor fiscale principale, raportat la alte sisteme de drept, unde nivelul majorărilor este între 10 - 80% din quantumul creanței principale (art. 1728 din Codul fiscal francez).

VII. Jurisprudența instanțelor naționale și opiniile exprimate de acestea

A. Înalta Curte de Casație și Justiție s-a pronunțat asupra modului de aplicare a celor statuate de C.J.U.E. în Cauza C-183/14 Salomie și Oltean cu privire la aplicarea principiului proporționalității în cazul sancțiunilor fiscale stabilite în sarcina persoanelor impozabile în scopuri de TVA, reținând că este necesar ca instanța de judecată, în baza probelor administrate cu privire la stabilirea quantumului accesoriilor, să aprecieze dacă majorările/penalitățile de întârziere stabilite prin actul de impunere respectă sau nu principiul proporționalității. S-a reținut că această chestiune nu este una pur formală, ci ține de precizarea unui criteriu (sau a unui set de criterii) în funcție de care se

face aprecierea, iar soluționarea acesteia direct în recurs ar aduce atingere dreptului părților de a beneficia de dublul grad de jurisdicție (Decizia nr. 3.207 din 25 octombrie 2017; în același sens: deciziile nr. 2.039 din 17 mai 2018, nr. 3.708 din 21 noiembrie 2017, nr. 4.140 din 21 decembrie 2017, nr. 718 din 11 martie 2016, nr. 719 din 11 martie 2016 și nr. 2.002 din 17 iunie 2016).

68. De asemenea, instanța supremă, într-o altă decizie în care, după ce a făcut distincția între majorări de întârziere și penalități de întârziere și a stabilit că este de necontestat caracterul de sancțiune al penalităților de întârziere, a subliniat că scopul majorărilor de întârziere este acela de a acoperi un prejudiciu creat bugetului de stat, conchizând că acestea nu reprezintă o sancțiune în sensul avut în vedere de C.J.U.E., ci un echivalent al lipsei de folosință a sumelor ce trebuiau achitate de contribuabil, astfel că nu este posibilă analiza lor din perspectiva principiului proporționalității (Decizia nr. 2.775/25.10.2016, Dosarul nr. 371/33/2011**).

69. La aceeași concluzie a ajuns Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, reținând că în mod corect a constatat prima instanță că majorările nu reprezintă sancțiuni fiscale, ci un echivalent al lipsei de folosință a sumelor ce trebuiau achitate bugetului de stat. În concret, s-a arătat "că majorările de întârziere nu au caracter de sancțiuni fiscale în sensul evocat de instanța unională la pct. 52 din Hotărârea pronunțată în Cauza Salomie și Oltean, prima instanță trebuia să valorifice elementul de interpretare furnizat de Curtea de Justiție și să concluzioneze că aceste majorări de întârziere sunt excluse din analiza respectării principiului proporționalității. Este necesar a se reaminti că la pct. 52 din hotărârea menționată s-a precizat că aceleași principii sunt valabile și în cazul majorărilor care, dacă au caracter de sancțiuni fiscale, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, nu trebuie să fie excesive în raport cu gravitatea încălcării de către persoana impozabilă a obligațiilor sale" (Decizia nr. 599 din 21 februarie 2017, Dosarul nr. 608/57/2015, Decizia nr. 1.038 din 12 martie 2018, Dosarul nr. 6.313/2/2012*).

70. Au fost identificate și decizii în care Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal a concluzionat că nu se poate reține că modalitatea de calcul a accesoriilor încalcă principiului proporționalității, în condițiile în care quantumul acestora nu depășește quantumul obligației principale de plată (Decizia nr. 1.675 din 9 mai 2017, Dosarul nr. 1.790/59/2011*, Decizia nr. 2.039 din 17 mai 2018, Dosarul nr. 1.462/33/2015).

71. Conform unei opinii concurente, exprimată într-o decizie a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, s-a relevat că în perioada anilor 2008 - 2010 majorările de întârziere nu au fost definite de Codul de procedură fiscală, ele având un nivel de 0,1% din valoarea creanței principale; aplicarea lor a condus la stabilirea unei valori a creanțelor accesorii care nu a fost destinată exclusiv acoperirii lipsei de folosință a sumelor ce trebuiau achitate la bugetul de stat. S-a apreciat, în consecință, că majorările de întârziere au caracter de sancțiune fiscală, în raport cu valoarea creanței principale și, astfel, nu poate fi înlăturată analiza incidenței principiului proporționalității la care se referă hotărârea C.J.U.E. în Cauza C-183/14 Salomie și Oltean (opinie concurentă, Decizia nr. 749 din 28 februarie 2017, Dosarul nr. 1.082/59/2010**).

72. Nu în ultimul rând, trebuie menționat că, într-o decizie recentă, fără a trata în mod distinct conceptele de dobânzi și penalități de întârziere, instanța supremă a conchis că respectă întru totul principiul proporționalității statuat de C.J.U.E., stabilirea accesoriilor în quantum de 50% din suma datorată cu titlu de TVA, că instanța de fond a realizat o analiză pertinentă a culpei ce revine statului, prin lipsa de previzibilitate a legislației în materie, a culpei administrației fiscale care nu a efectuat toate demersurile pentru colectarea taxei, deși organul fiscal a fost încunoștințat, semestrial, ca urmare a obligațiilor declarative stabilite în sarcina notarilor publici, despre amploarea tranzacțiilor derulate de către recurent, dar și a culpei acestuia din urmă, materializată prin aceea că nu s-a adresat autorității pentru a-i fi clarificat regimul fiscal (plătitor/neplătitor de TVA), sau să fi cerut înregistrarea sa ca persoană fizică plătitoare de TVA, iar această cerere să fi fost respinsă (Secția de contencios administrativ și fiscal - Decizia nr. 1.317/26.03.2018, Dosarul nr. 516/33/2013*).

B. La solicitarea Înaltei Curți de Casație și Justiție, instanțele de judecată au comunicat puncte de vedere sau simple opinii referitoare la problemele de drept supuse dezlegării, unele dintre acestea transmițând inclusiv jurisprudență.

73. Din analiza punctelor de vedere exprimate de instanțe și, după caz, a hotărârilor transmise de acestea, se desprind următoarele orientări jurisprudențiale și de opinie:

a) În interpretarea dispozițiilor art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, nu se poate considera că dobânzile și/sau majorările de întârziere au caracterul unor sancțiuni fiscale cărora li se poate aplica principiul proporționalității, astfel cum C.J.U.E. a reținut în Cauza C-183/14 Salomie și Oltean.

74. S-au pronunțat, respectiv și-au exprimat opinia în acest sens, următoarele instanțe:

- curțile de apel Cluj (Sentința nr. 102 din 10 martie 2017 și Decizia nr. 5.773 din 27 noiembrie 2017), Alba Iulia (deciziile nr. 3.412 din 20 noiembrie 2015, nr. 5 din 15 ianuarie 2018 și nr. 322 din 22 ianuarie 2018), Târgu Mureș și Timișoara (Secția contencios administrativ și fiscal - Sentința nr. 118 din 3 mai 2018);

- tribunalele Ialomița, Cluj (Secția mixtă de contencios administrativ și fiscal, de conflicte de muncă și asigurări sociale - Sentința nr. 1.749 din 30 martie 2017), Galați (Secția de contencios administrativ și fiscal), Vrancea (Secția a II-a de contencios administrativ și fiscal) și Bihor (Secția a III-a contencios administrativ și fiscal);

- Judecătoria Giurgiu.

75. În susținerea acestei opinii au fost invocate următoarele argumente:

- dobânzile nu reprezintă sancțiuni în sensul legii fiscale, ci un echivalent al lipsei folosinței sumelor ce trebuiau achitate de contribuabil, scopul lor fiind acela de a acoperi un prejudiciu creat bugetului de stat; drept urmare, întrucât dobânzile nu au ca scop asigurarea colectării în mod corect a taxei și prevenirea evaziunii, ci repararea unui prejudiciu, nu au natura juridică a unor sancțiuni care să cadă sub incidența principiului proporționalității;

- dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale, ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență (scopul fiind acoperirea prejudiciului suferit de creditor pentru neexecutarea la scadență a obligației datorate);

- doar penalitățile de întârziere au caracter de sancțiuni fiscale și doar în cazul acestora se poate pune problema respectării principiului proporționalității;

- în legislația națională dobânda și majorările de întârziere reprezintă echivalentul lipsei folosinței sumelor ce trebuiau achitate de contribuabil;

- nu poate fi plasat semnul egalității între noțiunea de "majorări", uzitată de C.J.U.E. în paragrafele 50 - 52 din considerentele hotărârii pronunțate în Cauza 183/14 Salomie și Oltean, și noțiunea de "majorări de întârziere", folosită de legiuitorul național; acestei ultime noțiuni îi este rezervată accepțiunea de accesorii, rațiune pentru care, nefiind în prezența unor sancțiuni fiscale, câmpul de incidență al principiului proporționalității rămâne neactivat.

b) În interpretarea dispozițiilor art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, se poate considera că dobânzile și/sau majorările de întârziere au caracterul unor sancțiuni fiscale, cărora li se poate aplica principiul proporționalității, astfel cum C.J.U.E. a reținut în Cauza C-183/14 Salomie și Oltean.

76. S-au pronunțat, respectiv și-au exprimat opinia în acest sens, următoarele instanțe:

- Curtea de Apel Brașov (Secția contencios administrativ și fiscal - deciziile nr. 518 din 28 iunie 2016 și nr. 1.187 din 26 noiembrie 2015);

- tribunalele Covasna (Secția civilă - Sentința nr. 179 din 23 februarie 2017), Alba (Secția a II-a civilă de contencios administrativ și fiscal și de insolvență - Sentința nr. 2.596 din 19 iunie 2017), Sibiu (Secția a II-a civilă de contencios administrativ și fiscal), Neamț (Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal), Brașov (Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal), București, Giurgiu, Ilfov, Teleorman, Iași și Dâmbovița (Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal).

77. S-a arătat în sprijinul acestei opinii că:

- principiul proporționalității își are aplicabilitatea atunci când valoarea obligațiilor accesorii a depășit deja de 2 - 3 ori valoarea obligațiilor fiscale;

- dreptul intern român nu are temei juridic pentru reducerea cuantumului accesoriilor, reducerea sau înlăturarea putând fi posibilă prin invocarea Cauzei C.J.U.E. C-183/14 Salomie și Oltean și a caracterului excesiv al accesoriilor;

- este necesar ca instanțele naționale să efectueze testul de proporționalitate, în cazul obligațiilor accesorii calculate de organele fiscale, pentru a se asigura că, prin stabilirea acestor sancțiuni, nu se depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor care constau în asigurarea colectării în mod corect a taxei și prevenirea evaziunii, în așa fel încât aceste accesorii să nu fie

excesive în raport cu gravitatea încălcării de către persoana impozabilă a obligațiilor sale;

- potrivit celor statuate de C.J.U.E. în considerentele Hotărârii din 13 noiembrie 1990, pronunțată în Cauza C-331/88, *The Queen v. Minister of Agriculture, Fisheries and Food Secretary of State for Health, ex parte: Fedesa and others*, "principiul proporționalității este unul dintre principiile generale ale legii Comunității, în virtutea căruia legalitatea instituirii unei prohibiții asupra desfășurării unei anumite activități economice este supusă condiției ca măsurile de prohibiție să fie corespunzătoare și necesare obiectivului public protejat de legislația în speță; acolo unde există posibilitatea de a alege între mai multe măsuri considerate corespunzătoare, trebuie să se apeleze la cea mai puțin oneroasă, iar dezavantajele nu trebuie să fie disproporționate cu scopul urmărit";

- principiul proporționalității se regăsește în Tratatul de funcționare a Uniunii Europene (TFUE) și face obiectul prevederilor Protocolului 2 la acest tratat - intitulat "Protocolul privind aplicarea principiilor subsidiarității și proporționalității";

- potrivit art. 5 din acest protocol, "Proiectele de acte legislative se motivează în raport cu principiile subsidiarității și proporționalității. Orice proiect de act legislativ ar trebui să cuprindă o fișă detaliată care să permită evaluarea conformității cu principiile subsidiarității și proporționalității. Fișa menționată anterior ar trebui să cuprindă elemente care să permită evaluarea impactului financiar al proiectului în cauză și, în cazul unei directive, evaluarea implicațiilor acesteia asupra reglementărilor care urmează să fie puse în aplicare de statele membre, inclusiv asupra legislației regionale, după caz. Motivele care conduc la concluzia că un obiectiv al Uniunii poate fi realizat mai bine la nivelul Uniunii se bazează pe indicatori calitativi și, ori de câte ori este posibil, pe indicatori cantitativi. Proiectele de acte legislative au în vedere necesitatea de a proceda astfel încât orice obligație, financiară sau administrativă, care revine Uniunii, guvernelor naționale, autorităților regionale sau locale, operatorilor economici și cetățenilor să fie cât mai redusă posibil și proporțională cu obiectivul urmărit.";

- principiul proporționalității este necesar a fi prezervat prin analiza condițiilor de proporționalitate a sancțiunilor aplicate - majorări de întârziere, mijloacelor de constrângere - penalități de întârziere sau mijloacelor de acoperire a prejudiciului cauzat bugetului public, prin neplata creanțelor fiscale - dobânzi, fiind necesară verificarea justei stabiliri a obligațiilor fiscale, ceea ce presupune păstrarea unui raport rezonabil între debitul principal și eventualele accesorii care decurg din neplata acestui debit;

- în cazul stabilirii accesoriilor fiscale, acestea au caracterul unor "sancțiuni fiscale", putând fi asimilate unui asemenea tip de măsuri, astfel că este necesară respectarea principiului proporționalității, în condițiile și pentru rațiunile menționate de către C.J.U.E. în jurisprudența sa.

c) La nivelul Curții de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal se regăsesc ambele interpretări - menționate la pct. a) și b) - într-o opinie, aceste dobânzi și/sau majorări de întârziere reprezentând accesorii și fiind excluse de la aplicarea principiului proporționalității (Sentința nr. 3.512 din 6 octombrie 2017), iar într-o altă opinie apreciindu-se ca fiind sancțiuni fiscale și intrând sub incidența celor statuate în Cauza C.J.U.E. c-183/14 *Salomie și Oltean* (sentințele nr. 3.081 din 17 octombrie 2016 și nr. 453 din 8 februarie 2018; deciziile nr. 4.181 din 19 septembrie 2016 și nr. 1.270 din 20 martie 2017).

VIII. Jurisprudența Curții Constituționale

78. Instanța de contencios constituțional s-a pronunțat cu privire la dispozițiile legale ce fac obiectul interpretării, prin Decizia nr. 886 din 6 iulie 2010, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 541 din 3 august 2010, reținând următoarele:

"Ulterior sesizării sale, noțiunea de majorări de întârziere a fost înlocuită cu cea de dobânzi/penalități de întârziere, după caz, iar cuantumul lor a fost diminuat la 0,05% față de 0,1% cât era anterior sesizării Curții Constituționale. (...)

Cu referire la critica ce privește art. 120 din Codul de procedură fiscală, se constată că autorul excepției pornește de la o premisă greșită, întrucât și statul datorează dobânzi în cazul sumelor de restituit sau de rambursat de la buget conform art. 124 din același cod.

Instituirea dobânzilor de întârziere reprezintă o măsură de politică fiscală pe care legiuitorul a instituit-o în vederea sancționării conduitei culpabile pe care contribuabilii o au prin neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor de plată. O atare sancțiune, evident, are o repercusiune directă cu privire la patrimoniul debitorului, însă diminuarea corespunzătoare a patrimoniului acestuia se

datorează faptei culpabile pe care a săvârșit-o.

De asemenea, faptul că legiuitorul a stabilit nivelul dobânzilor de întârziere la 0,05% pentru fiecare zi de întârziere nu are relevanță constituțională din moment ce o atare valoare nu este excesivă, ci este stabilită într-un quantum rezonabil, dar suficient de disuasiv pentru a nu își pierde rațiunea pentru care au fost instituite aceste dobânzi de întârziere, și anume de a obliga debitorii obligațiilor fiscale să își execute întru totul și până la termenul scadent obligațiile pe care le au în raport cu bugetul de stat. (...)" (În același sens și Decizia nr. 889 din 6 iulie 2010, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 576 din 13 august 2010).

IX. Jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului și Curții de Justiție a Uniunii Europene

79. În cauză prezintă relevanță considerentele reținute de C.J.U.E. în Hotărârea din 9.07.2015, pronunțată în Cauza C-183/14 - Salomie și Oltean; de asemenea, pot prezenta relevanță hotărârile pronunțate de aceeași instanță în celelalte cauze, invocate de către instanța de fond și părți, și menționate în cele ce precedă, precum și în cele ce urmează.

X. Răspunsul Ministerului Public - Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție

80. Prin Adresa nr. 1.897/C/2615/III-5/2018 din 10 august 2018, Ministerul Public - Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție a comunicat că la nivelul Secției judiciare - Serviciul judiciar civil nu se verifică, în prezent, practica judiciară, în vederea promovării unui recurs în interesul legii cu privire la problemele de drept ce formează obiectul sesizării.

XI. Raportul asupra chestiunii de drept

81. Prin raportul întocmit conform art. 520 alin. (7) din Codul de procedură civilă, se apreciază că, față de dispozițiile art. 519 din același cod, sunt întrunite condițiile pentru declanșarea mecanismului privind pronunțarea unei hotărâri prealabile cu privire la chestiunea de drept formulată.

82. Pe fondul problemei, prin raport se propune soluția potrivit căreia, în interpretarea art. 120 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 - în forma republicată la 31 iulie 2007 - majorările de întârziere, astfel cum sunt reglementate în perioada 2007 - 1 iulie 2010, au caracterul unor sancțiuni fiscale, în privința acestora putându-se aplica principiul proporționalității, astfel cum C.J.U.E. a reținut în Hotărârea din 9 iulie 2015, pronunțată în Cauza C-183/14 Salomie și Oltean.

XII. Înalta Curte de Casație și Justiție

83. Examinând sesizarea, raportul întocmit de judecătorul-raportor și chestiunea de drept a cărei dezlegare se solicită, constată următoarele:

A. Cu privire la admisibilitatea sesizării

84. Din cuprinsul prevederilor art. 519 din Codul de procedură civilă, care reglementează procedura de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile, rezultă următoarele condiții de admisibilitate a sesizării, care trebuie îndeplinite cumulativ:

- existența unei chestiuni de drept; problema pusă în discuție trebuie să fie una veritabilă, susceptibilă să dea naștere unor interpretări diferite;

- chestiunea de drept să fie ridicată în cursul judecății în fața unui complet de judecată al Înaltei Curți de Casație și Justiție, al curții de apel sau al tribunalului, investit cu soluționarea cauzei în ultimă instanță;

- chestiunea de drept să fie esențială, în sensul că de lămurirea ei depinde soluționarea pe fond a cauzei; noțiunea de "soluționare pe fond" trebuie înțeleasă în sens larg, incluzând nu numai problemele de drept material, ci și pe cele de drept procesual, cu condiția ca de rezolvarea acestora să depindă soluționarea pe fond a cauzei;

- chestiunea de drept să fie nouă;

- chestiunea de drept să nu facă obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare, iar Înalta Curte de Casație și Justiție să nu fi statuat deja asupra problemei de drept printr-o hotărâre obligatorie pentru toate instanțele.

85. Procedând la analiza admisibilității sesizării, se constată că primele trei condiții sunt

îndeplinite, întrucât un complet al Înaltei Curți de Casație și Justiție este investit cu soluționarea unei cauze în recurs, în care s-a pus problema dacă dispozițiile art. 119, 120 și 1201 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, în perioada analizată au caracterul unor sancțiuni fiscale, având în vedere cuantumul, acumularea în mod nelimitat și scopul aplicării obligațiilor fiscale accesorii, respectiv dacă acestea permit instanței să valorifice considerentele cuprinse în Hotărârea C.J.U.E. din 9.07.2015, pronunțată în Cauza C-183/2014, cu referire la aplicarea principiului proporționalității.

86. Condiția referitoare la caracterul esențial al chestiunii de drept a cărei lămurire trebuie să determine soluționarea pe fond a cauzei pendinte este, de asemenea, îndeplinită, întrucât completul care a formulat sesizarea urmează să răspundă la critici concrete de nelegalitate, prin care se susține că prin actele administrative atacate organele de control fiscal au calculat obligații fiscale accesorii - penalități de 15% și dobânzi fiscale zilnice care depășesc de aproape trei ori debitul principal, care au natura unor sancțiuni fiscale stabilite cu încălcarea principiului proporționalității și care, prin urmare, ar trebui limitate la nivelul dobânzilor civile.

87. În ceea ce privește cerința noutății chestiunii de drept care formează obiectul sesizării, se impun o serie de precizări.

88. Este adevărat că analiza efectuată în temeiul art. 519 din Codul de procedură civilă relevă că noutatea chestiunii de drept ce face obiectul sesizării reprezintă o condiție distinctă de aceea a nepronunțării anterioare a Înaltei Curți de Casație și Justiție ori de cea a inexistenței unui recurs în interesul legii aflat în curs de soluționare cu privire la acea chestiune de drept. Cu toate acestea, având în vedere faptul că în cauză chestiunea care formează obiectul sesizării nu formează obiectul unui recurs în interesul legii, se apreciază că în prezenta cauză nu se impune efectuarea unei analize distincte a acestora.

89. Noutatea unei chestiuni de drept poate fi generată nu numai de o reglementare nou-intrată în vigoare, ci și de una veche, cu condiția însă ca instanța să fie chemată să se pronunțe asupra respectivei probleme de drept pentru prima dată.

90. În doctrină, s-a exprimat opinia potrivit căreia sesizarea instanței supreme ar fi justificată, sub aspectul îndeplinirii elementului de noutate, atunci când problema de drept nu a mai fost analizată în lucrările de specialitate juridică - în interpretarea unui act normativ mai vechi - ori decurge dintr-un act normativ intrat în vigoare recent sau relativ recent, prin raportare la momentul sesizării. De asemenea, problema de drept poate fi considerată nouă prin faptul că nu a mai fost dedusă judecății anterior.

91. În ceea ce privește cerința noutății chestiunii de drept, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut în repetate rânduri că, pe măsură ce chestiunea de drept a primit o dezlegare din partea instanțelor, în urma unei interpretări adecvate, concretizată într-o practică judiciară consacrată sau, dimpotrivă, printr-o practică neunitară, caracterul de noutate se pierde.

92. Cu toate acestea, criteriul vechimii actului normativ a cărui interpretare se solicită nu trebuie absolutizat și trebuie avut în vedere dacă chestiunea de drept a primit o dezlegare reală și efectivă din partea instanțelor.

93. Din această perspectivă, pentru a verifica cerința noutății, este necesar a se observa succesiunea în timp și conținutul normelor juridice din care izvorăște problema de drept care formează obiectul sesizării, dar și evoluția jurisprudenței în interpretarea normei naționale în încercarea de a valorifica jurisprudența C.J.U.E., identificarea unor criterii adecvate pentru corecta aplicare a principiului proporționalității și subsidiarității în materia sancțiunilor fiscale accesorii.

94. Așa cum rezultă din analiza jurisprudenței instanțelor naționale în materie, chiar dacă există soluții prin care este stabilită natura juridică a majorărilor/dobânzilor fiscale, în raport cu definiția legală a acestei noțiuni, nu există o analiză adecvată bazată pe elemente de fapt obiective care să răspundă la întrebarea dacă dobânzile/majorările de întârziere, în evoluția reglementărilor, și nu doar prin prisma definiției legale date acestor noțiuni, ci și a cuantumului acestora, produc efecte asemănătoare unor sancțiuni fiscale pecuniare, și, prin urmare, dacă în privința acestora este aplicabil principiul proporționalității, astfel cum C.J.U.E. a reținut în Cauza C-183/14 Salomie și Oltean. De asemenea, orientările jurisprudențiale menționate tind spre o abordare nouă, care nu ține seama de efectul cumulat al cuantumului dobânzilor cu valoarea penalităților de întârziere care, în mod incontestabil, au natura unor sancțiuni fiscale și care, împreună cu dobânzile fiscale, se includ în termenul generic de accesorii ale creanței fiscale.

95. Din această perspectivă, condiția noutății unei chestiuni de drept trebuie examinată în raport

cu scopul legiferării acestei instituții procesuale a hotărârii prealabile, ca mecanism de unificare a practicii, anume acela de a preîntâmpina apariția unei practici neunitare, spre deosebire de mecanismul reactiv al recursului în interesul legii, care se declanșează în situațiile în care problema de drept a fost soluționată în mod diferit prin hotărâri judecătorești definitive.

96. Examenul jurisprudențial efectuat arată că problema de drept a cărei lămurire se solicită nu și-a pierdut caracterul de noutate, deși există o practică judiciară consistentă în legătura cu chestiunea care constituie obiectul sesizării, orientările jurisprudențiale nu lămuresc, în totalitate, fondul problemei prin hotărâri judecătorești definitive și nu conțin o interpretare adecvată a normei vizate, prin prisma criteriilor stabilite prin hotărârea C.J.U.E. în Cauza C-183/14, Salomie și Oltean, fiind susceptibile să conducă la interpretări divergente, astfel că scopul preîntâmpinării unei practici neunitare încă poate fi atins.

97. Se constată, în concluzie, că sunt îndeplinite condițiile de admisibilitate prevăzute de art. 519 din Codul de procedură civilă.

B. Cu privire la chestiunea de drept supusă dezlegării

98. Prin sesizarea formulată în temeiul art. 519 din Codul de procedură civilă, se solicită Completului pentru dezlegarea unor chestiuni de drept să pronunțe o hotărâre prealabilă pentru lămurirea următoarei chestiuni de drept:

"În interpretarea dispozițiilor art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se poate considera că dobânzile și/sau majorările de întârziere au caracterul unor sancțiuni fiscale cărora li se poate aplica principiul proporționalității, astfel cum Curtea de Justiție a Uniunii Europene a reținut în Cauza C-183/14 Salomie și Oltean."

99. În prealabil, trebuie precizat că nu formează obiectul sesizării stabilirea caracterului de sancțiune fiscală a penalităților de întârziere, cererea de sesizare formulată de petentul-recurent în această privință fiind respinsă ca inadmisibilă, având în vedere faptul că dispozițiile art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 definesc penalitățile de întârziere ca fiind sancțiuni, caracterul lor de sancțiune fiscală rezultând din definiția legală dată respectivei noțiuni.

100. În hotărârea pronunțată în Cauza C-183/14 Salomie și Oltean, în paragrafele 50 - 53, C.J.U.E. a reținut următoarele:

"(50) În ceea ce privește, în al treilea și ultimul rând, conformitatea cu dreptul Uniunii a majorărilor aplicate în speță de administrația fiscală, trebuie amintit că, în lipsa unei armonizări a legislației Uniunii în domeniul sancțiunilor aplicabile în caz de nerespectare a condițiilor prevăzute de un regim instituit prin această legislație, statele membre rămân competente să aleagă sancțiunile care le par adecvate. Acestea sunt însă obligate să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale și, în consecință, cu respectarea principiului proporționalității (a se vedea Hotărârea Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 50 și jurisprudența citată).

(51) Astfel, deși, pentru asigurarea colectării în mod corect a taxei și pentru prevenirea evaziunii, statele membre au, printre altele, posibilitatea legală să prevadă în propriile legislații naționale sancțiuni corespunzătoare care să urmărească sancționarea penală a nerespectării obligației de înscriere în registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA, asemenea sancțiuni nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective. Revine instanței naționale sarcina de a verifica dacă cuantumul sancțiunii nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor care constau în asigurarea colectării în mod corect a taxei și prevenirea evaziunii, având în vedere împrejurările speței și în special suma impusă în mod concret și eventuala existență a unei evaziuni sau a unei eludări a legislației aplicabile imputabile persoanei impozabile a cărei neînregistrare este sancționată (a se vedea în acest sens Hotărârea Redlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punctele 45, 46 și 54).

(52) Aceleași principii sunt valabile în cazul majorărilor, care, dacă au caracter de sancțiuni fiscale, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, nu trebuie să fie excesive în raport cu gravitatea încălcării de către persoana impozabilă a obligațiilor sale.

(53) În consecință, trebuie să se răspundă la primele două întrebări că 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 TVA-ului 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."

101. Pentru a da un răspuns concludent la întrebarea formulată, trebuie observat că litigiul principal, aflat în etapa procesuală a recursului, se referă la creanțe fiscale accesorii, ca o consecință a stabilirii unor obligații fiscale suplimentare ce derivă din obligația principală de a colecta TVA aferent vânzărilor de bunuri imobile efectuate în perioada 2007 - 2010, accesorii calculate pentru perioada 26.01.2008 - 23.10.2012, și care includ majorări de întârziere, dobânzi și penalități de întârziere în cuantumul aplicabil în această perioadă, ținând seama de modificările legislative care au avut loc în ceea ce privește art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003.

102. În context, trebuie reamintit că atât denumirea generică de creanțe accesorii, cât și cea de obligații fiscale accesorii rezultă din dispozițiile art. 21 alin. (2) lit. b) și art. 22 lit. d) din Codul de procedură fiscală și se referă la dreptul/obligațiile subiectelor raportului juridic de drept fiscal la perceperea, respectiv plata, în condițiile legii, "a dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere, după caz".

103. Ținând cont că, în perioada efectuării tranzacțiilor, avută în vedere la stabilirea situației de fapt fiscale relevante, norma juridică supusă interpretării a suferit mai multe modificări, interpretarea corectă a acesteia trebuie să țină seama de respectivele modificări.

104. Art. 119 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, în forma republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 513 din 31 iulie 2007, utilizează exclusiv noțiunea de majorări de întârziere, care se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, fără a da vreun indiciu în ceea ce privește caracterul reparator sau sancționator, iar alineatul (7) al articolului 120 stabilește nivelul acestora la 0,1% pentru fiecare zi de întârziere.

105. Începând din 1 iulie 2010, conform art. I pct. 9 și 10 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 39/2010, dispozițiile art. 119 și 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 se modifică, în sensul că noțiunea de majorări de întârziere se înlocuiește cu cea de dobânzi de întârziere, nivelul acestora fiind stabilit la 0,05% pentru fiecare zi de întârziere. De asemenea, prin art. I pct. 11 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 39/2010, în cuprinsul Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 se introduce art. 120¹ care instituie noțiunea de penalități de întârziere, ca sancțiune pentru neachitarea obligațiilor fiscale principale la scadență, cu un nivel variabil, și care putea ajunge până la 15% din obligațiile fiscale nestinse, pentru întârzieri care depășeau 90 de zile de la scadență.

106. Prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 88/2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 126/2011 (Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 88/2010), art. 120 alin. (7) se modifică din nou, în sensul că nivelul dobânzii de întârziere este redus de la 0,05% la 0,04% pe zi de întârziere, acest nivel rămânând neschimbat în cursul anilor 2012 - 2013.

107. Prin art. I pct. 1 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2013 se introduce definiția dobânzilor. Astfel, potrivit formei modificate a art. 120 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată scadente.

108. Prin același act normativ, prin dispozițiile art. I pct. 2 se modifică și dispozițiile art. 120¹ privind penalitățile de întârziere, în sensul că nivelul acestora scade la 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

109. În final, începând cu data de 28.02.2014, prin art. III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 8/2014, ca urmare a transpunerii Directivei 2006/112/CE, se modifică și art. 120 alin. (7) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, în sensul că nivelul dobânzii este diminuat la 0,3% pentru fiecare zi de întârziere.

110. În cursul anilor 2014 - 2015 se menține nivelul dobânzii de 0,03% și nivelul penalităților de întârziere de 0,02%, pentru fiecare zi de întârziere.

111. Astfel, pentru a stabili dacă majorările de întârziere/dobânzile pot fi calificate sancțiuni pecuniare de natură fiscală, trebuie reținute următoarele aspecte:

- denumirea și nivelul acestora s-au modificat, ca urmare a modificărilor succesive ale art. 120 alin. (7) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, diminuându-se treptat de la 0,1%, nivel stabilit pentru anii 2007 - 2009, iar cu începere din anul 2010 la 0,05%, ulterior la 0,04%, ajungând, în final, la 0,03%, în cursul anilor 2014 - 2015;

- în perioada anilor 2007 - 2009, majorările de întârziere au reprezentat unica formă de creanțe accesorii, nivelul acestora fiind de 0,1% pe fiecare zi de întârziere, cu începere de la data scadenței obligației fiscale, fără a fi reglementate noțiunile de dobânzi și de penalități de întârziere în mod distinct și nici caracterul reparator sau sancționator al acestora;

- pronunțându-se cu privire la constituționalitatea art. 120 din Codul de procedură fiscală, Curtea Constituțională a statuat că instituirea dobânzilor de întârziere reprezintă o măsură de politică fiscală pe care legiuitorul a instituit-o în vederea sancționării conduitei culpabile pe care contribuabilii o au prin neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor de plată, subliniind că o atare sancțiune, evident, are o repercusiune directă cu privire la patrimoniul debitorului, însă diminuarea corespunzătoare a patrimoniului acestuia se datorează faptei culpabile pe care a săvârșit-o (Decizia nr. 886 din 6 iulie 2010);

- noțiunea de dobândă, deși a fost introdusă începând din 1 iulie 2010, conform art. I pct. 9 și 10 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 39/2010, a fost definită pentru prima dată în cursul perioadei de referință prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2013 care, prin modificările aduse dispozițiilor art. 120 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, stabilește că dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată scadente.

112. În legătură cu principiul proporționalității trebuie amintit că acesta se regăsește în prevederile art. 5 alin. (4) din TFUE, care dispune că acțiunile Uniunii nu trebuie să depășească, în conținut și formă, ceea ce este necesar pentru realizarea obiectivelor tratatelor.

113. În această ordine de idei trebuie menționat că principiul proporționalității se aplică atât Uniunii, cât și statelor membre, fiind consacrat în jurisprudența C.J.U.E. ca principiu general de drept al Uniunii, care trebuie respectat de statele membre în exercitarea funcțiilor acestora de punere în aplicare a dreptului Uniunii Europene.

114. Aplicarea principiului proporționalității, în ceea ce privește statele membre, impune ca autoritățile naționale să își adapteze mijloacele folosite la obiectivele concrete urmărite în conformitate cu prevederile dreptului Uniunii Europene, asigurând ca măsurile adoptate să fie adecvate, cel mai puțin oneroase și necesare atingerii obiectivului și, totodată, să nu aibă caracter excesiv în raport cu scopul propus.

115. În vederea dezlegării problemei de drept care formează obiectul sesizării și stabilirii înțelesului corect al considerentelor reținute de C.J.U.E. în Cauza C-183/14 Salomie și Oltean, la paragrafele 50 - 53, se impune stabilirea atât a sensului sintagmei "sancțiuni fiscale", cât și a noțiunii de "majorări". În esență, se statuează că autoritățile naționale, care impun majorări, care au natura unor sancțiuni fiscale, trebuie să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale și, în consecință, cu respectarea principiului proporționalității, iar instanțele naționale au sarcina de a verifica dacă cuantumul acestora nu trebuie să fie excesiv în raport cu gravitatea încălcării de către persoana impozabilă a obligațiilor sale.

116. Pentru a valorifica aceste considerente este necesar să fie reamintite metodele de interpretare consacrate în jurisprudența C.J.U.E., dintre care prezintă utilitate, în special, principiul interpretării sistematice, interpretarea armonioasă cu principiile dreptului Uniunii Europene, interpretarea conformă cu Tratatul de funcționare a Uniunii Europene (TFUE) - efectul util, precum și regulile aplicabile în prezența versiunilor lingvistice diferite.

117. Prezintă o utilitate deosebită în cauză metoda de interpretare folosită în prezența unor versiuni lingvistice diferite, cu privire la care C.J.U.E. a afirmat că (această metodă) are ca premisă asigurarea aplicării principiului securității juridice, care nu agreează o interpretare a unor texte de o manieră care să difere de sensul propriu și uzual al cuvintelor (Cauza C-80/76, North Kerry Milk Produkts, paragraful 11).

118. În lumina acestui raționament se reține că, potrivit definiției date de Dicționarul explicativ al limbii române, noțiunea de majorare semnifică "acțiunea de majorare și rezultatul ei, creștere, mărire, sporire. Sumă pe care statul o încasează în plus ca sancțiune aplicată celor care întârzie plata impozitelor, taxelor etc.".

119. Noțiunea juridică de sancțiune se referă, potrivit dicționarului juridic, la diverse tipuri de măsuri de constrângere, care pot fi de natură represivă, coercitivă, preventivă, reparatorie (civilă), formală (de natură procedurală) etc.

120. De asemenea trebuie avute în vedere și aspectele deduse din compararea termenilor folosiți în variantele lingvistice ale Hotărârii Salomie și Oltean, pornind de la cele statuate în hotărârea din Cauza C-296/95, *The Man in Black*.

121. Astfel, în această din urmă hotărâre s-a arătat că nevoia unei interpretări uniforme a regulilor comunitare duce la imposibilitatea ca o prevedere legală să fie avută în vedere în mod izolat, ci, dimpotrivă, necesită să fie interpretată și aplicată în lumina versiunilor existente în celelalte limbi oficiale. În cele din urmă, toate versiunile lingvistice trebuie, în principiu, să fie recunoscute ca fiind egale (cu aceeași valoare).

122. În lumina acestor considerente se poate constata o anumită inconsistență a termenilor folosiți în celelalte versiuni lingvistice, care poate duce la sensuri diferite ale noțiunii de majorări:

- se face referire doar la majorările de întârziere conform Hotărârii Fatorie, variantele română și franceză;

- orice fel de sume accesorii, conform variantelor engleză și franceză ale Hotărârii Salomie, deci majorări de întârziere, penalități de întârziere și dobânzi, față de termenii generici "surcharges" și "majorations";

- majorări de întârziere și penalități de întârziere, față de noțiunea din varianta engleză "default interest".

123. Este incontestabil că din coroborarea argumentelor indicate în hotărârile Fatorie și Salomie se poate deduce că "firul roșu" al argumentelor constă în aplicarea principiului proporționalității acelor creanțe fiscale accesorii calculate de organele fiscale, care nu au ca scop acoperirea unui prejudiciu, ci au natura unor sancțiuni fiscale.

124. În lipsa unor obligații necondiționate și suficient de precise în cuprinsul Directivei 2006/112/CE, care să vizeze reglementarea unui sistem de sancțiuni, C.J.U.E. a stabilit că este de competența autorităților statelor membre să stabilească sistemul de sancțiuni care să fie corespunzător pentru realizarea obiectivelor tratatului și să respecte principiul proporționalității și de competența instanțelor naționale să verifice aceste aspecte. Aceasta înseamnă că, pentru a se ajunge la o protecție eficientă, legislația națională poate stabili un sistem de sancțiuni care să includă o amendă, o sancțiune pecuniară sau aplicarea unor majorări pentru plata cu întârziere, cu condiția să respecte obiectivele și principiile dreptului Uniunii, în special principiul proporționalității.

125. În lipsa unor definiții legale, caracterul de sancțiune fiscală a unei creanțe fiscale accesorii urmează să fie stabilit analizând rolul punitiv, și nu compensator al sumelor impuse cu titlu de accesorii fiscale, chiar dacă termenul de sancțiune civilă este folosit uneori și cu referire la funcția reparatorie a unei despăgubiri.

126. În perioada anilor 2007 - 1 iulie 2010, majorările de întârziere nu au fost definite de Codul de procedură fiscală, ele având un nivel de 0,1% din valoarea creanței principale, pe zi de întârziere, care echivalează cu o medie anuală de 36,5%, iar aplicarea lor a condus la stabilirea unor creanțe fiscale accesorii care nu au fost destinate exclusiv acoperirii lipsei de folosință a sumelor ce trebuiau achitate la bugetul de stat. În consecință, majorările de întârziere reglementate în perioada 2007 - 1 iulie 2010 au caracter de sancțiune fiscală, în raport cu valoarea creanței principale și, astfel, în privința acestora aplicarea principiului proporționalității la care se referă hotărârea C.J.U.E. în Cauza C-183/14 Salomie și Oltean este indiscutabilă.

127. În ceea ce privește atât dobânzile, cât și penalitățile de întârziere, deși au rolul de a majora debitul principal, distincția pe care legiuitorul o face în materie fiscală între aceste două categorii de accesorii, în raport cu funcția reparatorie sau sancționatorie pe care o îndeplinesc, prezintă un real interes practic.

128. Au existat opinii prin care s-a susținut că se impune să se efectueze și o comparație în privința acestora cu regimul de drept comun al daunelor moratorii, reglementat, în cazul obligațiilor bănești, de actuala legislație prin art. 1535 din Codul civil, care conferă creditorului dreptul la daune moratorii, în cuantumul prevăzut de lege sau de contractul părților, în cazul în care o sumă de bani nu este plătită la scadență.

129. Această analiză nu poate fi considerată concludentă, având în vedere faptul că deosebirile

care există între reglementarea nivelului creanțelor fiscale accesorii și reglementarea dobânzii legale penalizatorii, practicat în raporturile juridice de drept civil, cuprinse în Ordonanța Guvernului nr. 13/2011 privind dobânda legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligații bănești, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale în domeniul bancar, aprobată prin Legea nr. 43/2012, cu completările ulterioare (Ordonanța Guvernului nr. 13/2011), reflectă două politici distincte ale statului român, politica fiscală și politica monetară.

130. De asemenea trebuie observat că, la dispozițiile art. 9 din Ordonanța Guvernului nr. 13/2011, care stabilesc în mod expres că dobânzile percepute sau plătite de anumite entități, precum și modul de calcul al acestora, se stabilesc prin reglementări specifice, se află enumerate, alături de Ministerul Finanțelor Publice și Banca Națională a României, instituțiile de credit, precum și instituțiile financiare nebankare.

131. O examinare comparativă care ar putea prezenta utilitate pentru a se stabili dacă creanțele fiscale accesorii instituite în materie fiscală în perioada de referință, indiferent de denumirea pe care o poartă, au caracterul unor sancțiuni fiscale, ar putea avea în vedere nivelul dobânzii stabilite de legiuitorul român începând cu data de 28.02.2014, prin art. III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 8/2014, ca urmare a transpunerii Directivei 2006/112/CE, prin care se modifică și art. 120 alin. (7) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, în sensul că nivelul dobânzii este diminuat la 0,3% pentru fiecare zi de întârziere.

132. Trebuie reamintit că, prin definiție, dobânda reprezintă, pentru debitor, suma de bani sau orice altă prestație la care este obligat drept echivalent al folosinței capitalului, iar pentru creditor constituie un venit adus de un capital datorat sau împrumutat, justificarea instituirii dobânzii legale fiind aceea că legea a dorit să protejeze debitorul unei prestații bănești de la plata unor dobânzi remuneratorii sau penalizatoare excesive.

133. În consecință, definiția dată dobânzilor fiscale prin art. I din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2013, ca fiind echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale, ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență, nu prezintă utilitate prin prisma analizei efectuate, având în vedere faptul că noțiunea de dobândă a fost un termen juridic consacrat în doctrina și jurisprudența națională cu mult anterior acestui moment.

134. Prin prisma criteriului sus-menționat se poate afirma, în ceea ce privește creanțele accesorii denumite generic dobânzi, în raport cu nivelul acestora, care s-a modificat, ca urmare a modificărilor succesive ale art. 120 alin. (7) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, diminuându-se cu începere din anul 2010, de la 0,1% la 0,05% pe zi de întârziere, ulterior la 0,04%, ajungând în final la 0,03%, în cursul anilor 2014 - 2015, că nu au natura unor sancțiuni fiscale.

135. Potrivit celor anterior arătate, în aprecierea proporționalității creanțelor fiscale accesorii, care au natura unor sancțiuni, cuantumul obligației fiscale principale poate fi considerat un reper valoric, însă, având în vedere perioada de timp îndelungată în care acestea sunt calculate, precum și modificările legislative care au vizat aceste concepte, nu trebuie considerat unicul criteriu.

136. Natura juridică a dobânzilor, după definirea acestora ca fiind echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale, ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată scadente, definiție introdusă în urma modificării art. 120 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, prin art. I pct. 1 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2013, devine neechivocă.

137. Fiind în prezența unei evaluări legale a prejudiciului, a echivalentului în lei al lipsei de folosință a sumelor ce trebuiau achitate, instanțele nu o pot înlătura, întrucât aplicarea principiului proporționalității nu permite instanțelor să verifice modul în care autoritatea legislativă a efectuat această evaluare, dând expresie politicii sale fiscale într-o anumită perioadă.

138. Așadar, în interpretarea art. 120 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, în forma republicată la 31 iulie 2007, majorările de întârziere au caracterul unor sancțiuni fiscale, întrucât, dat fiind nivelul acestora, au atât un rol compensator pentru prejudiciul cauzat prin neplata la scadență a obligației principale, cât și un rol punitiv față de atitudinea persoanei impozabile.

139. În privința majorărilor de întârziere reglementate în perioada anilor 2007 - 1 iulie 2010 se poate aplica principiul proporționalității, astfel cum C.J.U.E. a reținut în Cauza C-183/14 Salomie și Oltean.

140. De asemenea, în interpretarea art. 120 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, în ceea ce privește creanțele accesorii denumite generic dobânzi, având în vedere rolul lor compensator pentru prejudiciul cauzat, precum și nivelul acestora, care s-a modificat, ca urmare a

modificărilor succesive ale art. 120 alin. (7) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, diminuându-se cu începere din anul 2010, de la 0,1% la 0,05% pe zi de întârziere, iar ulterior la 0,04%, ajungând la procentul de 0,03%, în urma modificărilor aduse prin Ordonanța de urgență nr. 8/2014, nu se poate aplica principiul proporționalității, astfel cum C.J.U.E. a reținut în Cauza C-183/14 Salomie și Oltean.

141. În final, se impune precizarea că limitele sesizării Completului pentru dezlegarea unor chestiuni de drept nu permit extinderea analizei asupra elementelor specifice ale răspunderii civile: cum ar fi prejudiciul suferit de creditorul fiscal sau vinovăția persoanei impozabile în raport cu circumstanțele speței.

142. În acest context trebuie precizat, de asemenea, că sensul paragrafului 52 din Hotărârea Salomie și Oltean, unde se arată că respectarea principiului proporționalității în cazul majorărilor, dacă ele au caracter de sancțiuni fiscale, impune ca acestea să nu fie excesive în raport cu gravitatea încălcării de către persoana impozabilă a obligațiilor sale, obligă instanțele naționale la două analize distincte: sub un prim aspect trebuie stabilit dacă majorările au natura unor sancțiuni fiscale, ceea ce constituie obiectul prezentei sesizări, iar sub al doilea aspect obligă instanța națională la cuantificarea sancțiunilor fiscale, în raport cu circumstanțele concrete ale fiecărei cauze, această analiză fiind total distinctă de analiza caracterului de sancțiune fiscală a accesoriilor fiscale, care, așa cum rezultă din cele de mai sus, a avut în vedere exclusiv criteriile obiective.

143. Pentru considerentele arătate, în temeiul dispozițiilor art. 521 din Codul de procedură civilă, cu referire la art. 519 din același cod,

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

În numele legii

DECIDE:

Admite sesizarea formulată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, în Dosarul nr. 829/33/2013*, privind pronunțarea unei hotărâri prealabile și, în consecință, stabilește că:

În interpretarea art. 120 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare - în forma republicată la 31 iulie 2007 - majorările de întârziere au caracterul unor sancțiuni fiscale.

În privința majorărilor de întârziere reglementate în perioada 2007 - 1 iulie 2010 se poate aplica principiul proporționalității, astfel cum Curtea de Justiție a Uniunii Europene a reținut în Hotărârea din 9 iulie 2015, pronunțată în Cauza C-183/14 Salomie și Oltean.

În interpretarea art. 120 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, astfel cum a fost modificat prin art. I pct. 10 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 39/2010, aprobată prin Legea nr. 46/2011, dobânzile nu au caracterul unor sancțiuni fiscale.

În privința dobânzilor nu se poate aplica principiul proporționalității, astfel cum Curtea de Justiție a Uniunii Europene a reținut în Hotărârea din 9 iulie 2015, pronunțată în Cauza C-183/14 Salomie și Oltean.

Obligatorie, potrivit dispozițiilor art. 521 alin. (3) din Codul de procedură civilă.

Pronunțată în ședința publică din data de 10 decembrie 2018.

PENTRU PREȘEDINTELE
SECȚIEI DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
EUGENIA MARIN

Magistrat-asistent,
Aurel Segărceanu