

R O M Â N I A
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

ÎNCHEIERE

Dosar nr.

Sedința publică din data de 2018

Președinte:

_____	- judecător
_____	- judecător
_____	- judecător
_____	- magistrat-asistent

S-au luat în examinare recursurile declarate de reclamantul și de pârâta.....împotriva sentinței nr. din pronunțată de Curtea de Apel Cluj - Secția a III-a contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal făcut în ședință publică, a răspuns recurentul-reclamant, reprezentat de avocat, în substituirea avocatlipsind recurenta-pârâtă

Procedura de citare este legal îndeplinită.

Se prezintă referatul cauzei, magistratul asistent învederând că la termenul anterior recurentul-reclamant a depus cerere de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, iar recurenta nu a depus punct de vedere asupra acestuia.

Recurentul-reclamant, reprezentat de avocat, solicită admiterea cererii formulate arătând că problema sesizată nu a fost dezlegată până la acest moment, conform art. 519 Cod pr.civilă și nici nu a fost promovat vreun recurs în interesul legii.

Chestiunile a căror lămurire se solicită sunt următoarele :

1) Majorările de întârziere, penalitățile de întârziere și dobânzile fiscale percepute contribuabililor în temeiul art. 119, 120, 120¹ din vechiul Cod de procedură fiscală (O.G. nr. 92/2003) în perioada 1 ianuarie 2007 - 31 decembrie 2015, au caracterul unor "sanctiuni fiscale", având în vedere :

- cuantumul acestor obligații fiscale accesorii în perioada relevantă;
- posibilitatea acumulării nelimitate în timp a obligațiilor fiscale accesorii asociate obligațiilor fiscale principale de plată;
- scopul aplicării obligațiilor principale accesorii ?

2) Dobânzile fiscale, penalitățile de întârziere și penalitățile de nedeclarare percepute contribuabililor în temeiul art. 173 - 176 și art. 181 din noul Cod de procedură fiscală (Legea nr. 207/2015) cu începere de la data de 1 ianuarie 2016, au caracterul unor "sanctiuni fiscale", prin raportare la :

- cuantumul acestor obligații fiscale accesorii în perioada relevantă;
- posibilitatea acumulării nelimitate în timp a obligațiilor fiscale accesorii asociate obligațiilor fiscale principale de plată;
- scopul aplicării obligațiilor principale accesorii ?

3) Dispozițiile art. 119, 120 și 120¹ din vechiul Cod de procedură fiscală (O.G. nr. 92/2003) aplicabile în perioada 1 ianuarie 2007 - 31 decembrie 2015 și respectiv dispozițiile art. 173 -176 și art. 181 din noul Cod de procedură fiscală, permit, în lumina principiului proporționalității obligațiilor fiscale accesorii și a obligațiilor ce revin instanțelor naționale conform hotărârii C.J.U.E. pronunțată în cauza C-183/14 Salomie și Oltean, cu precădere par. 50-53, ca instanțele de contencios fiscal să reducă obligațiile fiscale accesorii apreciate a fi “sanctiuni fiscale”, în ce cuantum și pe baza căror criterii.

Reprezentanta recurentului apreciază că se impune admiterea sesizării și lămurirea aspectelor invocate, în condițiile unei practici neunitare la nivel național, astfel cum reiese din hotărârile depuse la dosar : unele instanțe au apreciat că se impune anularea obligațiilor fiscale accesorii, unele le-au anulat în parte, iar alte instanțe au menținut obligațiile fiscale în integralitate .

Chiar dacă prin pronunțarea hotărârii din Cauza Salomie și Oltean C.J.U.E. a lăsat în sarcina instanțelor naționale stabilirea criteriilor pentru aplicarea principiului proporționalității obligațiilor fiscale accesorii, până la acest moment nu au fost evidențiate astfel de criterii, ceea ce a condus la pronunțarea unor soluții divergente .

ÎNALTA CURTE

Având nevoie de timp pentru a delibera;

În temeiul dispozițiilor art. 396 alin. 1 Cod pr. civilă,

D I S P U N E:

Amână pronunțarea asupra cererii de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept la data de 2018.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 2018.

Judecător,

Judecător,

Judecător,

Magistrat-asistent,

R O M Â N I A
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

ÎNCHEIERE

Dosar nr.

Sedința publică din data de2018

Președinte:

_____	- judecător
_____	- judecător
_____	- judecător
_____	- magistrat-asistent

Pe rol fiind pronunțarea asupra *cererii de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept* formulate de recurentul, în dosarul nr. având ca obiect recursurile declarate împotriva sentinței nr. dinpronunțată de Curtea de Apel - Secția

Dezbaterile au avut loc în ședința publică din data de, susținerile părților fiind consemnate în încheierea de la acea dată, care face parte integrantă din prezenta, când Înalta Curte, având nevoie de timp pentru a delibera, în temeiul dispozițiilor art. 396 alin. 1 Cod pr. civilă, a amânat pronunțarea la data de, când a dispus următoarele :

ÎNALTA CURTE

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Cererea de chemare în judecată

Prin acțiunea înregistrată sub nr. la data de pe rolul Curții de Apel, reclamantul, în contradictoriu cu pârâta, în temeiul art. 218 din Codul de procedură fiscală, a solicitat:

- Anularea deciziei de soluționare a contestației nr. din data de, emisă de către
- Anularea deciziei de impunere nr. din data de, emisă de către; Anularea raportului de inspecție fiscală nr. din data de, emis de către
- Obligarea pârâtei la plata cheltuielilor de judecată.

În motivarea acțiunii, s-a arătat că în fapt, la data de, activitatea de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a emis decizia de impunere nr. 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, organul fiscal 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.

La data de 27.11.2012, decizia de impunere a fost atacată de către reclamant în baza art. 205 C .pr. fisc, prin intermediul contestației cu nr., care a fost respinsă în totalitate de către organul fiscal prin intermediul deciziei de soluționare a contestației nr. ... din data de

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

Sub un prim aspect, vizând fondul, s-a invocat lipsa unei legislații previzibile și accesibile. După cum se poate observa din forma Codului fiscal și a Normelor metodologice anterioare 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 lesne 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, 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 anterior 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.

În aceste condiții, trebuia recurs la dreptul afacerilor, adică la prevederile Codului Comercial care era în vigoare la acel moment. În consecință, trebuie spus din nou că T.V.A. este un impozit care urmărește să taxeze cifra de afaceri. Cu alte cuvinte, este un impozit care se impune asupra operațiunilor cu caracter comercial. Conform art. 127 din Codul Fiscal o componentă esențială pentru ca o persoană (fizică sau juridică) să devină plătitoare de T.V.A. este ca operațiunile pe care le derulează să aibă caracter de „continuitate”. La nivel doctrinei europene, acest element este definit ca fiind compus dintr-o succesiune de acte cu același conținut caracterizate prin repetitivitate și permanență. De asemenea, se mai poate folosi ca și element auxiliar criteriul permanenței sediului de unde sunt efectuate operațiunile. Cel mai simplu exemplu pentru a ilustra existența elementului „continuității” este cazul societăților comerciale, care reprezintă și majoritatea plătitorilor de T.V.A. din România. Problematika care se pune în speța de față este că la nivelul legislației existente înainte de 1.01.2010, caracterul de „continuitate” semnifica prezența „actelor de comerț” în cauză. Conform fostului Cod Comercial (în vigoare la data ivirii litigiului) existau două tipuri de „acte de comerț”: obiective și subiective. Cele obiective erau limitative și erau enumerate de art. 3 din Codul

Comercial, iar oricine săvârșea aceste acte, indiferent de calitatea sa juridică, era considerat comerciant.

Sub aspectul aplicării jurisprudenței Slaby și Kuc, după cum lesne se poate observa din prezenta speță, reperul pe care organele fiscale l-au avut în vedere cu ocazia stabilirii caracterului economic al vânzărilor efectuate de reclamantuleste dat de numărul acestora, amploarea și perioada scurtă de timp în care aceste vânzări au fost efectuate (135 vânzări de bunuri imobile). În acest sens, credem că este important a se vedea cele precizate de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene prin cauzele reunite Slaby și Kuc (paragrafele 35-41). În cadrul celor două cauze, instanța europeană a reținut că din punct de vedere al T.V.A. un stat membru trebuie să activeze opțiunea prevăzută de către art. 12 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE. După cum se poate observa din răspunsul primit de către de la Direcția Legislație din cadrul M.F.P., România nu a activat niciodată opțiunea prevăzută de către directivă.

Mai departe, chiar dacă opțiunea a fost activată, Curtea a exprimat prin jurisprudența sa constantă exprimată prin cauzele Wellcome Trust⁸ (punctul 32) și Fini H9 (punctul 19) faptul că 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. Curtea a precizat că și un operator privat poate realiza vânzări similare unei persoane impozabile din domeniu, fără a deveni o persoană impozabilă. Într-o atare situație, vorbim despre o simplă exercitare a dreptul de proprietate, respectiv a principiului liberei gestionări a patrimoniului personal.

Curtea a precizat că nu mai suntem într-o atare situație în cazul în care respectiva persoană adoptă măsuri similare unui profesionist al domeniului. Astfel, dacă respectiva persoană adoptă măsuri de viabilizare a bunului imobil sau ample măsuri de publicitate în vederea vânzării bunurilor imobile, vorbim despre o gestiune anormală a patrimoniului personal, fapt ce atrage existența caracterului economic al unei astfel de situații și a T.V.A.

Ori după cum se poate observa, organul fiscal nu aduce nicio probă din care să rezulte că reclamantul a adoptat măsuri similare profesioniștilor domeniului vânzărilor imobiliare. Din raportul de inspecție fiscală unde organul fiscal afirmă "având în vedere numărul tranzacțiilor efectuate de către reclamantul împreună cu asociații (135 tranzacții), se poate concluziona că acesta a desfășurat o activitate economică", rezultă cu evidență că singurul criteriu avut în vedere de către organul fiscal a fost amploarea vânzărilor. Ori așa cum am precizat mai sus, acest aspect este irelevant.

Sub aspectul determinării temporal greșite a plafonului de scutire de la plata T.V.A., s-a arătat că organul fiscal arată că la data de, reclamantul împreună cu 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 devină plătitor de T.V.A. începând din 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 asocierie.

Din punct de vedere logic, dacă reclamantul a fost considerat persoană impozabilă distinct, atunci și plafonul de scutire trebuia calculat tot individual pentru fiecare participant la această presupusă asociere. În aceste condiții, credem că obligațiile fiscale ale reclamantului au fost stabilite greșit, iar această stare de incertitudine, în baza principiului *in dubio contra fiscum*, trebuie să profite reclamantului prin anularea deciziei de soluționare a contestației și a deciziei de impunere.

Sub aspectul determinării greșite a cuantumului TVA s-a arătat că după cum reiese și din raportul de inspecție fiscală și din decizia de soluționare a contestației, 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, organul fiscal a hotărât ca asupra prețului vânzării care se constituie bază de impunere să se mai aplice cota de T.V.A. în vigoare la acel moment, respectiv 19%. Din punctul nostru de vedere, o astfel de optică încalcă atât prevederile legislației civile, cât și pe cele ale legislației fiscale. Din punct de vedere civil, organul fiscal este un terț față de contractele încheiate de către reclamantul cu cumpărătorii bunurilor imobile, astfel că în baza principiului relativității efectelor actelor juridice, terți nu pot să intervină în actele juridice încheiate de către alte părți. În consecință, prin modul de acțiune al organului fiscal din prezenta cauză, se modifică prețul stabilit de către părți prin contract, fapt inadmisibil.

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 suportat în întregime de către consumatorul final, care în speța de față sunt cumpărătorii bunurilor imobile. Practic, vânzătorul nu mai are nici o șansă să recupereze T.V.A. de la cumpărători, deoarece orice acțiune în regres împotriva unui cumpărător din perioada 2007 - 2010 este în prezent prescrisă.

Sub aspectul acordării dreptului de deducere, unul dintre elementele fundamentale ale sistemului european de T.V.A. este acordarea dreptului de deducere, ca aplicație a principiului neutralității T.V.A. Astfel, dreptul de deducere reprezintă mecanismul prin care o persoană impozabilă se debarasează de povara T.V.A. achitată pentru achiziții care vor fi folosite ulterior pentru obținerea de venituri impozabile pentru care se va colecta T.V.A., conform celor exprimate de către Curtea de Justiție în cauza Elida Gibbnsn. în baza art. 167 din Directiva 2006/112/CE, art. 145 din Codul fiscal român și pct. 45 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal reglementate de către H.G. nr. 44/2004, dreptul de deducere ia 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. De asemenea, prin jurisprudența sa exprimată în cauza Rompelamnn12, Curtea a confirmat acest fapt, arătând că dreptul de deducere trebuie acordat de la momentul la care se angajează costurile necesare începerii unei activități economice, chiar dacă formal respectiva persoană nu este înregistrată din punct de vedere al T.V.A. De asemenea, această concluzie a fost întărită de către instanța europeană prin intermediul jurisprudenței exprimate în cauza EcotradeSpa13.

Se arată că în baza jurisprudenței europene, care este extrem de tranșantă în sensul acordării dreptului de deducere, organul fiscal, în cazul în care îl consideră pe reclamantul drept o persoană impozabilă, trebuia să calculeze

dreptul de deducere pentru perioada aferentă și în acest mod să reducă cuantumul obligațiilor fiscale, deoarece organul fiscal are sarcina de a stabili realitatea fiscală a fiecărui contribuabil.

Raportat la cele de mai sus, se poate afirma faptul că TVA de plată, reprezentând taxa pe care o persoană impozabilă care aplică regimul special de scutire pentru întreprinderi mici ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă, se determină ca diferență dintre taxa colectată și taxa deductibilă pentru fiecare perioadă fiscală. În consecință, și dacă se ignoră jurisprudența europeană care impunea acordarea dreptului de deducere pentru întreaga perioadă relevantă, chiar dacă nu sunt îndeplinite condițiile formale, în cazul reclamantului trebuie acordat drept de deducere măcar pentru perioada de până la data de, în baza normelor din dreptul național existente la acel moment. Acest fapt se impune cu atât mai mult cu cât așa cum rezultă din cadrul raportului de inspecție fiscală, reclamantul a prezentat documente justificative care au fost ignorate cu rea-credință de către organul fiscal.

Sub aspectul anulării obligațiilor fiscale accesorii, după cum în mod corect au reținut autorii Codului de procedură fiscală în doctrina relevantă, 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 Cod Civil 1864. Credem că raportat la inconsecvența legislației fiscale din domeniul T.V.A. anterior datei de 1.01.2010 prezentată mai sus, nu se poate reține existența elementului vinovăției în sarcina reclamantului, acesta fiind exonerat de răspundere deoarece se regăsește într-o eroare de drept perfect scuzabilă. Mai mult, așa cum se poate vedea din cadrul răspunsului MFP, ultimul paragraf, legislația anterioară datei de 1.01.2010 a creat dificultăți de aplicare și organelor fiscale. Credem că acest aspect arată încă odată lipsa de vinovăție a reclamantului, fapt ce impune anularea cel puțin a obligațiilor fiscale accesorii.

De asemenea, penalitățile de întârziere au fost introduse de către legislativ prin O.U.G. nr. 39/2010. Ori conform, art. 4 din Legea nr. 571/2003, orice modificare a legislației fiscale nu poate intra în vigoare mai repede de data de 1 ianuarie a anului următor promovării legii de modificare. Ori în prezenta speță se poate vorbi despre penalități de întârziere cu începere din data de 01.01.2011, și nu din data de 1.07.2010, așa cum a impus organul fiscal.

2. Întâmpinarea

Constatările din cuprinsul raportului de inspecție sunt în consonanță cu dispozițiile legale incidente din care rezulta fără putință de tăgăda faptul că reclamantul atât singur cât și împreună cu alți asociați, a desfășurat activități economice constând în vânzarea de bunuri imobile cu caracter de continuitate (135 tranzacții imobiliare), devenind astfel persoana impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, având obligația înregistrării în scop de TVA începând cu data de 01.10.2007, acestea fiind în suma totală de 19.433.500 lei, din care partea care îi revine reclamantului este în suma de 9.500.754 lei (132 tranzacții impozabile în suma de 3.069.205 lei), iar modul în care acestea s-au derulat este prezentat detaliat atât în raport cât și în anexa nr.1 al acestuia.

Având în vedere amploarea tranzacțiilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea reprezintă operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată în conformitate cu prevederile art. 126-127 din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal aplicabile în perioada în discuție, coroborate cu prevederile pct.2, alin.1, și alin.2 din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004.

Învederează faptul că hotărârile pronunțate de Curtea Europeană a Dreptului Omului, la care face referire reclamantul nu pot fi considerate ca un temei de drept pentru admiterea acțiunii, dacă prin aceasta soluție sunt lezate drepturile și interesele legitime ale altor persoane.

În acest sens, se menționează că așa cum de altfel rezulta din însăși Jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului, calificarea juridică a acțiunilor formulate în justiție se face de judecătorul cauzei după regulile prevăzute de dispozițiile procesuale civile aparținând dreptului intern și nu în raport cu jurisprudența unei instanțe.

Totodată, jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului nu poate constitui prin ea însăși, temei de drept a unei acțiuni în justiție, fiind necesar ca prin acțiune să se invoce care anume din drepturile prevăzute de Convenție a fost încălcat, în ce anume constă încălcarea precum și care anume lege internă se impune a fi înlăturată în aplicarea art. 20 alin (2) din Constituția României, "dacă există neconcordanțe între pactele și tratatele privitoare la drepturile fundamentale ale omului, la care România este parte, și legile interne, au prioritate reglementările internaționale, cu excepția cazului în care Constituția sau legile interne conțin dispoziții mai favorabile.", justificat de faptul că prin dispozițiile sale în tot sau în parte, contravine drepturilor statuate prin Convenție, astfel cum acestea sunt interpretate în jurisprudența Curții.

Prin urmare, în speța sunt incidente prevederile de natură fiscală în baza principiului general de drept specialia generalibus derogant, reclamantul făcând o interpretare greșită a art.6 alin.1 din CEDO acestuia, încălcând astfel prevederile art.1 din Protocolul adițional nr.1 la Convenție, prin neplata la bugetul general consolidat fiind lezat bugetul general consolidat al statului.

Aspectele evidențiate de reclamant în legătura cu prevederile OUG 109/2009 nu prezintă relevanță pentru soluționarea cauzei întrucât au fost avute în vedere în mod firesc dispozițiile legale în vigoare la data derulării operațiunilor.

Având în vedere că reclamantul-intimat a depășit plafonul de scutire de taxă pe valoarea adăugată, organele de control au constatat că aveau obligația de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii plafonului (sfârșitul lunii în care plafonul a fost depășit, aspect reținut în cadrul raportului de expertiză contabilă administrat în cauză.)

În consecință, prin completarea adusă Codului Fiscal prin O.U.G. nr. 109/2009, cu art. 127 alin 2 A1, nu se modifică Codul Fiscal, acesta face numai trimitere la norme unde pentru o înțelegere mai completă a calității de persoană impozabilă sunt prezentate exemple de persoane fizice care devin persoane impozabile ca urmare a desfășurării de activități cu caracter de continuitate.

Astfel, art. 127 alin. 2 A1 prevede " Situațiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme ", ca urmare nu se pune problema aplicării retroactive a unor prevederi referitoare la calitatea de persoana impozabilă .

În continuare, învederează ca într-o speță similară, prin Decizia civilă nr...../..... ICCJ pronunțată în dosar nr..... a respins recursul formulat de recurenții-reclamânți și împotriva sentinței civile nr..... a Curții de Apel-Secția a II-a Civilă, de contencios Administrativ Fiscal ca nefondat.

Instanțele care s-au pronunțat asupra acestei cereri de chemare în judecată au reținut în mod corect faptul că în jurisprudența Curții de Justiție Europene-cauzele conexe 180/10-hotărârea din 15.09.2011 s-a statuat că dacă persoana ia măsuri active prin utilizarea unor mijloace similare celor adoptate de un producător, de un comerciant sau prestator de servicii aceasta persoană trebuie considerată ca exercită o activitate economică, supusă TVA.

Așa cum a menționat anterior obligația înregistrării și plății TVA nu a fost instituită în anul 2010 întrucât, legislația națională în materie de TVA referitor la calitatea de persoană impozabilă a persoanelor fizice care desfășoară activități cu caracter de continuitate a intrat în vigoare conform Codului Fiscal începând cu data de 1 ianuarie 2004 și a rămas în continuare în vigoare ca urmare a armonizării Codului fiscal cu legislația europeană și ca "... constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate". Prin completarea adusă Codului Fiscal prin O.U.G. nr. 109/2009, cu art. 127 alin 2 A1, nu se modifică Codul Fiscal, acesta face numai trimitere la norme unde pentru o înțelegere mai completă a calității de persoană impozabilă sunt prezentate exemple de persoane fizice care devin persoane impozabile ca urmare a desfășurării de activități cu caracter de continuitate. Astfel, art. 127 alin.2 A1 prevede "Situațiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme ."

Pe de altă parte, nu se pune problema aplicării retroactive a unor prevederi referitoare la calitatea de persoană impozabilă deoarece legislația națională în materie de TVA referitor la calitatea de persoană impozabilă a persoanelor fizice care desfășoară activități cu caracter de continuitate a intrat în vigoare conform Codului Fiscal începând cu data de 1 ianuarie 2004 și a rămas în continuare în vigoare ca urmare a armonizării Codului fiscal cu legislația europeană iar pe de altă parte, raportul juridic fiscal nu se circumscrie numai art. 127 alin (2) A1 Cod fiscal indicat de reclamant ci și celorlalte dispoziții legale incidente respectiv art. 126 alin (1), art. 153 alin (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul de procedură fiscală care dispune expres că reprezintă Operațiuni impozabile.

În sensul Directivei a șasea și Directivei 2006/112/CE considerăm că dispozițiile acesteia transpuse în Codul fiscal formează convingerea fermă privind obligațiile încălcate de reclamant.

Astfel, potrivit articolului 9 din Directiva 2006/112/CE "Persoană impozabilă" înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere).

Referitor la suma totală de 491.356 lei, reprezentând majorări de întârziere (413.517 lei) și penalități de întârziere (77.839 lei) la sursa taxă pe valoarea adăugată, se reține că această obligație suplimentară datorată bugetului de stat a fost stabilită în sarcina petentului ca fiind aferentă debitului de plată în suma de 518.931 lei datorat pentru operațiunile economice impozabile efectuate în perioada decembrie 2007-iunie 2010.

Întrucât, potrivit celor prezentate la punctul anterior al prezentei decizii, în sarcina reclamantului a fost menținut că datorat debitul de natură taxă pe valoarea adăugată în suma de 518.931 lei, se constată că acesta datorează și suma de 491.356 lei cu titlu de accesorii aferente debitului datorat, reprezentând măsura accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", în baza prevederilor art. 119, alin. (1), art. 120 alin. (1) și (7) ale Cap. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 24.12.2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile până la 01.07.2010, respectiv dispozițiile art. 119, art. 120 și art. 120A1 ale aceluiași act normativ, astfel cum au fost modificate prin O.U.G. nr. 39/21.04.2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aplicabile începând cu data de 01.07.2010.

În ceea ce privește cuantumul dobânzilor sau majorărilor de întârziere în suma totală de 413.517 lei, acestea au fost stabilite prin aplicarea cotei de 0,1% (pentru perioada 26.01.2008-30.06.2010), cotei de 0,05% (pentru perioada 01.07.2010-30.09.2010), respectiv cotei de 0,04% (pentru perioada 01.10.2010-23.10.2012), asupra debitelor stabilite ca datorate de către contribuabil bugetului de stat la sursa taxă pe valoarea adăugată aferentă activității desfășurate în perioada verificată.

Referitor la penalitățile de întârziere în suma de 77.839 lei, acestea au fost calculate prin aplicarea cotei de 15% asupra debitului datorat la sursa taxă pe valoarea adăugată (518.931 lei), în conformitate cu prevederile art. 119 și art. 120A1 din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, astfel cum au fost modificate de prevederile O.U.G. nr. 39/21.04.2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevederi legale în vigoare la data încheierii actului administrativ fiscal atacat.

Prin urmare, în contextul celor de mai sus se constată că susținerile reclamantului nu sunt justificate și pe cale de consecință acesta datorează bugetului consolidat al statului și accesoriile stabilite pentru perioada 26.01.2008-23.10.2012, aferente obligațiilor fiscale reținute în sarcina sa pentru tranzacțiile efectuate în decembrie 2007-iunie 2010, astfel încât contestația formulată de contribuabil referitoare la aceste capete de cerere, urmează a fi respinsă ca

neantemeiata pentru suma totala de 491.356 lei, reprezentând majorări de întârziere (413.517 lei) și penalități de întârziere (77.839 lei) la sursa taxa pe valoarea adăugata.

3. Hotărârea primei instanțe

Prin sentința nr. Curtea de Apel- Secția a III-a contencios administrativ și fiscal, a admis în parte acțiunea formulată de reclamantul, a anulat în parte decizia de soluționare a contestației nr. a DGFP și decizia de impunere nr. a DGFP, a anulat în parte RIF nr. din 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, a exonerat pe reclamant de plata restului obligațiilor fiscale și a obligat pârâta DGRFP la plata, în favoarea reclamantului, a sumei de 11.199 lei, cheltuieli de judecată.

Pentru a pronunța această hotărâre, prima instanță a reținut că D.G.F.P. a emis la data de decizia de impunere nr. 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.

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, organul fiscal 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.

În contestația administrativ fiscală formulată conform art.205 C.pr.fiscală, reclamantul a solicitat constatarea nulității acestei decizii 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 C.comercial, că TVA-ul intră în cuprinsul prețului pe care trebuie să-l primească vânzătorul, că aceste tranzacții nu au caracter de continuitate, că se încalcă principiul certitudinii impunerii fiscale, că în mod incorect nu s-a acordat dreptul de deducere.

Prin decizia de soluționare a contestației nr..... din emisă de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF, s-a respins contestația și s-a menținut actul de impunere.

În privința competenței pentru efectuarea inspecției fiscale, din lectura art. 99 Cod procedură fiscală rezultă următoarele:

Cu titlu general, inspecția fiscală se efectuează de către Agenția Națională de Administrare Fiscală, compartimentele de specialitate ale autorităților

administrației publice locale sau alte autorități competente potrivit legii [art. 99 alin. (1) Cod procedură fiscală.

Conform art. 99 alin. (2) Cod procedură fiscală, în cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, competența pentru efectuarea inspecției fiscale se stabilește prin Ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

În fine, în sensul art. 99 alin. (3) Cod procedură fiscală, competența pentru efectuarea inspecției fiscale poate fi delegată altui organ fiscal.

Urmărind legislația secundară asociată art. 99 Cod procedură fiscală, se poate reține faptul că:

Prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2311/2007 (publicat în „Monitorul Oficial al României”, Partea I, nr. 842 din 8 decembrie 2007) au fost reglementate condițiile pentru delegarea competenței unui alt organ fiscal, ceea ce conferă eficiență juridică dispozițiilor art. 99 alin. (3) Cod procedură fiscală.

Astfel, competența de efectuare a inspecției fiscale poate fi atribuită organelor fiscale în funcție de competența lor de administrare a contribuabililor.

În acest sens, s-a reținut că potrivit art. 32-33 din Codul de procedură fiscală și legislației secundare asociate acestor articole, competența de administrare a contribuabililor revine, după caz:

- pentru marii contribuabili, Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili existente la nivel central;

- pentru contribuabilii mijlocii, Administrațiilor Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, constituite la nivelul fiecărui județ și la nivelul municipiului București;

- pentru restul contribuabililor persoane juridice și pentru contribuabilii persoane fizice, administrațiilor finanțelor publice municipale, orășenești sau comunale, în funcție de competența teritorială a fiecăreia dintre acestea (de pildă, pentru un contribuabil cu domiciliul fiscal în municipiul Brașov, competența de administrare revine Administrației Finanțelor Publice Brașov).

Această posibilitate este de altfel deschisă și de dispozițiile art. 1 alin. (3) lit. b) C. pr. fisc., potrivit căruia prin „administrare” se înțelege declararea, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

De altfel, efectuarea inspecțiilor în această modalitate poate fi realizată inclusiv prin raportare la :

- Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 375/2009;

- Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 943/2009;

- Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1172/2009;

- Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1348/2009.

Curtea va reține că inspecția fiscală a fost derulată de către un organ competent, competența fiind stabilită de art.33 alin.1 C.pr.fiscală, de dispozițiile pct.23 din HG 109/2009 în baza căruia a fost emis Ordinul 375/2009 care reglementează organizarea internă a ANAF.

Faptul că acest ordin nu a fost publicat în Monitorul Oficial și ca atare nu este opozabil reclamantului, nu este relevant pentru că în practica judiciară s-a statuat că 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 ca act cu caracter normativ și a fi supus publicării în Monitorul Oficial al României conform Legii 24/2000.

În consecință, acest motiv de nelegalitate a fost înlăturat de către Curtea de Apel.

Cu privire la dreptul la apărare al reclamantului, Curtea a constatat că, potrivit dispozițiilor art. 9 Cod procedură fiscală, înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.

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 prezenta cerere, fiindu-i asigurată „posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei”.

Susținerea reclamantului potrivit căreia i-a fost lezat dreptul la apărare, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au acordat un timp rezonabil în vederea pregătirii apărării nu corespunde realității întrucât, la cererea sa controlul a fost suspendat din data de pana în data de, comunicarea probării suspendării fiind efectuată prin adresa nr..... primita de reclamant sub semnătura în data de

Cu toate ca în cuprinsul acesteia a fost specificata data pana la care a fost dispusa suspendarea, reclamantul nu s-a prezentat la data precizata, motiv pentru care inspecția fiscală a fost reluată numai începând cu data de 01.10.2012, data la care au fost puse la dispoziție de către notarii publici toate documentele solicitate de echipa de inspecție fiscală, activitatea propriu-zisă de control desfasurandu-se în perioada 01.10.2012-31.10.2012.

Prin urmare, în speța nu se pune problema nulității actelor de inspecție fiscală, sancțiune care poate interveni numai în cazurile expres prevăzute de dispozițiile Codului de procedura fiscală respectiv, art.46 care stipulează în mod expres faptul ca „lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.3, atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

În realitate, reclamantul nu a evidențiat nici o lipsă a cerințelor menționate în mod expres de legiuitor, situația fiind similară și în cazul nerespectării 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.

În conformitate cu prevederile art.56, art.65, respectiv art. 106 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, contribuabilul are obligația sa pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri, are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza

declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal, precum și obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, fiind obligat să ofere informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, pe care le consideră necesare, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Prin urmare, 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.

Împrejurarea legată de solicitarea de la notarii publicii a unor documente respectiv, contractele de vânzare-cumpărare prin care reclamantul a înstrăinat imobilele construite nu poate fi apreciată ca o neregularitate care să conducă la anularea actului în condițiile în care nu s-a dovedit o vătămare care să nu poată fi altfel înlăturată.

Controlul fiscal s-a derulat pe o perioadă mai mare de 3 ani în mod legal, în conformitate cu dispozițiile legale incidente întrucât nu este necesar așa cum susține reclamantul ca organul de control să probeze existența unor indicii de fraudă în speța fiind incidente prevederile art.98 alin.3 lit. a-c din Codul de procedura fiscală.

Acest text legal prevede faptul că "inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

- a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;
- b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;
- c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat."

De asemenea, Curtea a reținut că este necontestat că reclamantul a realizat în perioada 2007-2010 un număr mare de tranzacții imobiliare -135. Cu toate că reclamantul susține că nu are calitatea de persoană impozabilă că i s-au aplicat retroactiv norme introduse prin OUG 109/2009 Curtea va înlătura aceste apărări pentru că prin modalitatea în care a procedat reclamantul prin achiziționarea de imobile transformarea acestora prin edificarea unor construcții, 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 C.fiscal.

Vânzarea de imobile intră în categoria de exploatare a bunurilor, fapt reliefat și din jurisprudența Curții de Justiție a Comunității Europene în hotărârea din 15.09.2011 în cauza C 180/10.

În ceea ce privește încadrarea reclamantului în textul prevăzut de art.3 din C.comercial, această susținere trebuie înlăturată raportat la prevederile art.1 alin.3 din C.fiscal referitor la prevalența normei fiscale asupra oricăror prevederi din acte normative precum și ale art.11 alin.1 C.fiscal referitor la încadrarea tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

Din perspectiva jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene și a dreptului unional activitatea desfășurată de reclamant era una economică în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, acesta fiind în mod legal considerat persoană impozabilă și din perspectiva Directivei 2006/112/CE. De asemenea s-a tranșat în mod neechivoc că principiile securității juridice și protecției încrederii legitime sunt pe deplin respectate.

Având în vedere aceleași considerente din această hotărâre cât și conținutul textelor de lege aplicabile reclamantului și în vigoare la data realizării operațiunilor impozabile, rezultă și că nu s-a procedat la o aplicare retroactivă a legii, nu s-au încălcat principiile certitudinii impunerii și eficienței impunerii câtă vreme normele în vigoare în acel interval de timp erau clare și precise și prevedeau obligația de înregistrare ca plătitor de TVA și obligația de plată a TVA-ului în cazul unei activități de genul celei desfășurate de reclamant..

Cu privire la încadrarea reclamantului ca persoană plătitoare de TVA:

Prin persoana impozabilă se înțelege orice persoană care desfășoară de o manieră independentă activități economice de natura celor prevăzute la art. 127(2) Cod fiscal.

În categoria persoanelor impozabile sunt cuprinse și persoanele fizice care desfășoară cu regularitate și de o manieră independentă activități economice în scopul obținerii de venituri;

Constituie activitate economică și exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Susținerea reclamantului că activitatea desfășurată nu poate fi apreciată ca economică, că nu ar avea caracter de continuitate nici în privința desfășurării tranzacțiilor, nici în privința obținerii de venituri, că normele legale nu sunt certe și că nu ar fi avut posibilitatea de înregistrare, va fi înlăturată.

Astfel, potrivit art. 127 C. fiscal, este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități; În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. Situațiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme.

Conform art. 125¹, alin. (1) pct. 18 din același act normativ, persoana impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, este persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică.

Prin urmare, o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, dacă aceasta desfășoară activități economice de natura celor prevăzute la art. 127, alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

În explicitarea prevederilor art. 127 alin. 2 din Codul fiscal, la pct. 2, alin. (1) Titlul VI din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul

fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, se precizează că *nu are caracter de continuitate*, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale.

Prin modificările intervenite, prevederile pct. 3, alin. (1), Titlul VI, din același act normativ menționat se arată că în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.". Această normă interpretativă nu este menită să retroactiveze ci este menită să sublinieze un înțeles a prevederilor legale care și înainte de modificarea normelor metodologice putea fi interpretat în sensul arătat ulterior prin norma interpretativă.

Reclamantul, în perioada verificată, a procedat la construirea și înstrăinarea unor imobile, rezultând o activitate ce nu poate fi apreciată ca având un caracter ocazional, ca urmare a numărului de imobile înstrăinate, a valorilor acestora și ca urmare a continuității în timp a acestei activități, ci poate fi apreciată ca o activitate economică constând în construirea și valorificarea de imobile: garaje, apartamente și parcuri.

Conform art.126 C. fiscal, în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1);
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).

Ulterior, dispozițiile legale menționate au fost modificate, textul stabilind că din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plata;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).

Rezultă, așadar, că intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri/prestările de servicii realizate cu plata pe teritoriul României, dacă sunt realizate de o persoană impozabila astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), iar livrarea bunurilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

De asemenea, potrivit art. 127. alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003, persoanele fizice care efectuează activități în urma cărora obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau alte bunuri nu se consideră că desfășoară activitate economică și nu intră în categoria persoanelor impozabile, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în acest caz acesta dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Sușinerile reclamantului în sensul că s-ar fi încălcat dispozițiile comunitare referitoare la taxa pe valoare adăugată, nu au putut fi reținute.

În acest context, Curtea a reținut cele stabilite de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza Salomie și Oltean:

„Rezultă din decizia de trimitere printre altele că definiția „persoanei impozabile” care figurează la articolul 127 din Codul fiscal, care transpune în dreptul național dispozițiile articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112, trimite la orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestor activități, și că trebuie considerate drept „activități economice” orice activități ale producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, între care în special exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Pe de altă parte, punctul 3 alineatul (2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal precizează că, în sensul articolului 127 alineatul (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice cu ocazia vânzării unor locuințe proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

În sfârșit, articolul 141 din Codul fiscal, în versiunea în vigoare în cursul anilor 2008 și 2009, prevede că scutirea de TVA-ul aplicabil în cazul livrării unei construcții sau a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, ceea ce de altfel corespunde principiilor care guvernează TVA-ul în dreptul Uniunii.

În consecință, nu se poate susține în mod rezonabil că astfel de dispoziții de drept național nu stabilesc în mod suficient de clar și de precis că livrarea unei construcții sau a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită poate, în anumite cazuri, să fie supusă TVA-ului.

În aceste condiții, domnii Salomie și Oltean nu pot invoca în mod valabil, în susținerea argumentului lor potrivit căruia cadrul juridic național aplicabil nu era suficient de clar la momentul faptelor din cauza principală, nepublicarea în limba română a jurisprudenței relevante a Curții și a celei de A șasea directive 77/388, care, în orice caz, nu mai era în vigoare de la aderarea României la Uniune, la 1 ianuarie 2007.

Astfel, împrejurările din cauza principală nu pot fi comparate cu cele din cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Skoma-Lux (C-161/06, EU:C:2007:773), în

cadru al căreia Curtea a precizat că un regulament al Uniunii nepublicat în limba unui stat membru nu este opozabil particularilor din acest stat.”

Rezultă, astfel că și din perspectiva jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene activitatea desfășurată de reclamant era una economică, acesta fiind în mod legal considerat persoană impozabilă din perspectiva Directivei 2006/112/CE.

Cu toate acestea, Curtea constată că 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.

Astfel, potrivit dispozițiilor art. 147¹ alin. 1 Cod 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 exercitat dreptul de deducere.

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 cât și cele ale art. 145 Cod fiscal prevăzând că dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat, în cauza Salomie și Oltean, că Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată 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 depus decontul taxei datorate.

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 la dispozițiile art. 146 Cod fiscal și nu să refuze, de plano, pentru neîndeplinirea unei condiții de formă, exercitarea acestui drept.

Curtea a dispus efectuarea unui raport de expertiză asupra tuturor actelor care au constituit evidența contabilă a reclamantului și care au fost analizate de organul fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale urmând ca în baza argumentelor mai sus prezentate să ia în considerare concluziile expertului fiscal în sensul că calculând cuantumul sumelor datorate de reclamant aferente tranzacțiilor desfășurate .

În cursul litigiului, prin raportul de expertiză (19.11.2013) și suplimentele sau răspunsurile la obiecțiuni care însoțesc acest raport (1.04.2014, 10.06.2014, 7.06.2016), întocmite de expertul judiciar, 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 1.10.2008.

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.

Expertul a avut în vedere faptul că decalarea datei la care reclamantul trebuia să înceapă să colecteze TVA (1.10.2008, în loc de 1.10.2007) a antrenat reducerea

TVA-ului de colectat de la suma totală de 518.931 RON stabilită de fisc la valoarea de 227.601 RON.

Apoi, făcând aplicarea hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene din 9 iulie 2015, în afacerea C-181/14, Salomie și Oltean, expertul a determinat un drept de deducere al TVA în cuantum de 141.837 RON, ceea ce a condus la stabilirea unei sume de plată în cuantum de 85.763 RON și la redimensionarea obligațiilor fiscale accesorii.

De asemenea, expertul a stabilit faptul că 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.

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

În ceea ce privește cuantumul accesoriilor, Curtea a reținut că ele au fost corect calculate în raport de dispozițiile legale interne.

Problema care se discută este cea a proportionalității lor. 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 proportionalității deși acest principiu exista și la data formulării contestației administrative și nu doar de la data pronunțării de către CJUE a hotărârii în cauza Salomie și Oltean .

Ca atare instanța va reține 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.

Împrejurarea că anterior anului 2010 nu s-au impozitat aceste tranzacții nu înlătură aceste concluzii și nici culpa reclamantului care nu a întreprins demersuri pentru clarificarea situației fiscale.

Curtea a reținut cu toate acestea că în cauza de față raportat la jurisprudența CJUE dezvoltată în cauza Salomie și Oltean acest principiu al proportionalității nu a fost încălcat.

Astfel în considerentele acestei hotărâri se arată că „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 Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punctele 45, 46 și 54).

Aceste principii sunt valabile și în cazul majorărilor dacă au caracter de sancțiuni fiscale, aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere. Majorările nu trebuie să fie excesive în raport cu gravitatea încălcării de către persoana impozabilă a obligațiilor sale.,,

Din aceste considerente rezultă că un prim aspect ce trebuie analizat este dacă accesoriile au caracter de sancțiune fiscală. Dacă în privința penalităților de întârziere acest caracter este neechivoc rezultând din însăși prevederile legale ce le definesc, în privința majorărilor de întârziere instanța apreciază că nu subzista acest caracter.

Majorările de întârziere sunt percepute ca un echivalent al lipsei folosinței sumelor ce trebuiau achitate de contribuabil scopul lor fiind acela de a acoperi un prejudiciu creat bugetului de stat. Scopul lor nu este asigurarea colectării în mod corect a taxei și prevenirea evaziunii, ci al reparării unui prejudiciu. De altfel ele au și fost ulterior redefinite ca și dobândă și se acordă și contribuabililor în ipotezele prevăzute de lege respectiv pentru acoperirea prejudiciului creat acestora prin aplicarea greșită a normelor fiscale. Ca atare aceste majorări de întârziere sunt excluse din analiza respectării principiului proporționalității.

În cea ce privește penalitățile de întârziere - 12.969 Ron, cota lor reprezintă circa 15% din suma datorată cu titlu de TVA . Acest procent este proporțional cu gravitatea încălcării normelor fiscale realizată de reclamant și cu culpa acestuia și asigură realizarea scopului lor mai sus indicat.

Astfel reclamantul a derulat o afacere imobiliară de proporții. În acest context în nici un moment (nici măcar după ce au vândut un anumit număr de apartamente) nu a realizat vreun demers pentru a verifica dacă este obligat să achite vreo sumă cu titlu de TVA deși normele legale erau clare și precise. Scopul lor era evident acela de a eluda dispozițiile legale incidente în materie și a nu achita vreo sumă cu titlu de TVA , astfel că raportat la gravitatea încălcării, la sumele concrete de care ar fi fost lipsit bugetul de stat instanța apreciază că o penalitate de 15% respectă pe deplin principiul proporționalității.

4. Recursurile exercitate în cauză

Reclamantul a formulat recurs împotriva sentinței nr. a Curții de Apel, 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.

S-a invocat că recursul are drept premisă valorificarea chestiunilor procedurale și respectiv a principiului proporționalității obligațiilor fiscale accesorii, amintit de Curtea de Justiție a Uniunii Europene prin hotărârea din 9.07.2015 în afacerea C-183/14, *Salomie și Oltean*. Se apreciază 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.

Se mai critică hotărârea Curții de Apel întrucât instanța a făcut o apreciere sumară, mecanică, generalistă asupra cuantumului obligațiilor fiscale accesorii, pasând practic Înaltei Curți de Casație și Justiție sarcina aplicării principiului proporționalității. Astfel, în afacerea, doar în mod aparent obligațiile fiscale accesorii sunt proporționale. În realitate, la momentul de față, obligațiile fiscale accesorii depășesc de vreo trei ori debitul principal, mai ales în condițiile în care domnul nu a beneficiat de suspendarea efectelor deciziei de impunere. Prin urmare, ansamblul obligațiilor fiscale accesorii (penalități de 15 % + dobânzi fiscale zilnice) constituie o sancțiune penală în sensul dispozițiilor convenționale. Aceste obligații fiscale accesorii depășesc cu mult cuantumul a ceea ce era necesar pentru acoperirea prejudiciului suferit de către bugetul de stat, care trebuie limitat la nivelul dobânzii civile.

Pârâta..... a formulat recurs împotriva sentinței nr. a Curții de Apel, solicitând casarea hotărârii și, în rejudecare, respingerea acțiunii formulate, invocându-se în drept dispozițiile art.488 alin.(1) pct. 6 și 8 din Codul de procedură civilă.

În motivarea acestei căi de atac, se arată, în esență, că prima instanță pleacă 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. În consecință, 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(1.10.2008 în loc de 1.10.2007) a antrenat reducerea TVA-ului de colectat de la suma totală de 518.931 lei stabilită de fisc la valoarea de 227.601 lei.

Expertul a pornit în raționamentul său de la premisa că cele patru persoane fizice ce 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, respectiv a înlăturat argumentele echipei de inspecție fiscală cu privire la momentul depășirii plafonului de TVA, prima instanță și-a întemeiat hotărârea pe această concluzie greșită a expertului, ajungându-se astfel la aplicarea greșită a prevederilor legale incidente.

5. Cererea de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unor chestiuni de drept

Prin cererea depusă la data de în dosarul nr. aflat pe rolul Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, recurentul-reclamant a solicitat, în temeiul dispozițiilor art. 519 din Codul de procedură civilă, sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea următoarelor chestiuni de drept :

1) Majorările de întârziere, penalitățile de întârziere și dobânzile fiscale percepute contribuabililor în temeiul art. 119, 120, 120¹ din vechiul Cod de procedură fiscală (O.G. nr. 92/2003) în perioada 1 ianuarie 2007 - 31 decembrie 2015, au caracterul unor "sanțiuni fiscale", având în vedere :

- quantumul acestor obligații fiscale accesorii în perioada relevantă;
- posibilitatea acumulării nelimitate în timp a obligațiilor fiscale accesorii asociate obligațiilor fiscale principale de plată;
- scopul aplicării obligațiilor principale accesorii ?

2) Dobânzile fiscale, penalitățile de întârziere și penalitățile de nedeclarare percepute contribuabililor în temeiul art. 173 - 176 și art. 181 din noul Cod de procedură fiscală (Legea nr. 207/2015) cu începere de la data de 1 ianuarie 2016, au caracterul unor "sanțiuni fiscale", prin raportare la :

- quantumul acestor obligații fiscale accesorii în perioada relevantă;
- posibilitatea acumulării nelimitate în timp a obligațiilor fiscale accesorii asociate obligațiilor fiscale principale de plată;
- scopul aplicării obligațiilor principale accesorii ?

3) Dispozițiile art. 119, 120 și 120¹ din vechiul Cod de procedură fiscală (O.G. nr. 92/2003) aplicabile în perioada 1 ianuarie 2007 - 31 decembrie 2015 și respectiv dispozițiile art. 173 -176 și art. 181 din noul Cod de procedură fiscală, permit, în lumina principiului proporționalității obligațiilor fiscale accesorii și a obligațiilor ce revin instanțelor naționale conform hotărârii C.J.U.E. pronunțată în cauza C-183/14 *Salomie și Oltean*, cu precădere par. 50-53, ca instanțele de contencios fiscal să reducă obligațiile fiscale accesorii apreciate a fi "sanțiuni fiscale", în ce quantum și pe baza căror criterii.

În motivarea acestei cereri, s-a menționat faptul că acestor prevederi legale instanțele naționale (cele de contencios fiscal) le-au conferit interpretări diferite. Astfel, există hotărâri în care s-a apreciat că atât timp cât se anulează actele administrative fiscale prin care s-au stabilit obligații fiscale principale, se impune anularea în integralitate a obligațiilor fiscale accesorii, există hotărâri în care au fost reduse obligațiile fiscale accesorii proporțional, fără însă a cunoaște care sunt criteriile la care s-au raportat judecătorii, întrucât în legislația națională nu există asemenea texte legale. În alte situații, s-a respins solicitarea de reducere a obligațiilor fiscale accesorii.

6. Punctul de vedere al completului de judecată

a) Cu privire la admisibilitatea sesizării

Conform art. 519 din Codul de procedură civilă: „Dacă, în cursul judecății, un complet de judecată al Înaltei Curți de Casație și Justiție, al curții de apel sau al tribunalului, investit cu soluționarea cauzei în ultimă instanță, constatând că o chestiune de drept, de a cărei lămurire depinde soluționarea pe fond a cauzei respective, este nouă și asupra acesteia Înalta Curte de Casație și Justiție nu a statuat și nici nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare, va putea solicita Înaltei Curți de Casație și Justiție să pronunțe o hotărâre prin care să se dea rezolvare de principiu chestiunii de drept cu care a fost sesizată.”

Din cuprinsul prevederilor art. 519 din Codul de procedură civilă rezultă următoarele condiții de admisibilitate a sesizării Înaltei Curți de Casație și Justiție:

- 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 (în aceste sens s-au pronunțat atât Înalta Curte de Casație și Justiție, spre exemplu, prin decizia nr. 1/2013 privind dezlegarea unor chestiuni de drept pronunțată în dosarul nr. 1/1/2013/HP, cât și doctrina);

- 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 (întră în această categorie hotărârile pronunțate într-un recurs în interesul legii și hotărârile preliminare).

În speță, aceste condiții sunt îndeplinite doar cu privire la un articol din prima și a treia întrebare, astfel cum au fost formulate de recurentul-reclamant în cererea de sesizare, după cum vom arăta în continuare:

- sesizarea de adresare a unor întrebări preliminare s-a făcut în cadrul unui dosar aflat în stare de judecată, respectiv dosarul nr..... înregistrat pe rolul Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal;

- instanța care sesizează, respectiv Înalta Curte de Casație și Justiție, este investită cu soluționarea cauzei în recurs potrivit dispozițiilor art.10 alin. (2) teza ultimă din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ și art. 97 pct.1 din Codul de procedură civilă, obiectul cauzei fiind recursul declarat împotriva unei hotărâri pronunțate de Curtea de apel- Secția contencios administrativ, în primă instanță;

- instanța de recurs apreciază că această chestiune de drept a cărei lămurire se cere este nouă și nu rezultă că ar face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare de către instanța supremă;

- chestiunea de drept este veritabilă pentru că este necesară interpretarea textelor pentru a se stabili corelațiile dintre texte și principiile de drept ale Uniunii Europene în materie;

- cu privire la condiția ca soluționarea cauzei pe fond să depindă de dezlegarea chestiunilor de drept, se impun unele distincții în funcție de conținutul întrebării, astfel:

Prima întrebare: Majorările de întârziere, penalitățile de întârziere și dobânzile fiscale percepute contribuabililor în temeiul art. 119, 120, 120¹ din vechiul Cod de procedură fiscală (O.G. nr. 92/2003) în perioada 1 ianuarie 2007 - 31 decembrie 2015, au caracterul unor “sanțiuni fiscale”?

Potrivit dispozițiilor art.119 din O.G. nr. 92/2003 privind vechiul Cod de procedură fiscală, forma în vigoare la data emiterii actelor administrative atacate:

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

(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.

(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția situației prevăzute la art. 142 alin. (6)”.
Se poate observa că în conținutul acestui articol sunt cuprinse dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere, fără a conține definiția acestora, din analiza căreia să putem deduce eventualul caracter de „sanctiune fiscală”.

Or, în aceste condiții, se apreciază că soluționarea cauzei nu depinde de dezlegarea unei chestiuni de drept ce ar rezulta din această prevedere legală.

Potrivit dispozițiilor art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind vechiul Cod de procedură fiscală, forma în vigoare la data emiterii actelor administrative atacate:

„(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.”

Întrucât acest articol definește penalitățile de întârziere ca fiind o sancțiune, evident fiscală, caracterul lor este neechivoc rezultând din însăși prevederea legală enunțată, astfel încât nu există o veritabilă problemă de drept ce s-ar impune a fi dezlegată.

Mai mult decât atât, și în formele anterioare ale Codului de procedură fiscală, chiar în lipsa unei definiții, se arăta că „plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere”.

Cea de a doua întrebare: Dobânzile fiscale, penalitățile de întârziere și penalitățile de nedeclarare percepute contribuabililor în temeiul art. 173 - 176 și art. 181 din noul Cod de procedură fiscală (Legea nr. 207/2015) cu începere de la data de 1 ianuarie 2016, au caracterul unor “sanctiuni fiscale”?

Cum aceste dispoziții legale sunt cuprinse în noul Cod de procedură fiscală, iar în speța de față sunt incidente dispozițiile OG nr.92/2003 privind vechiul Cod de procedură fiscală, apare evident faptul că soluționarea cauzei nu depinde de dezlegarea acestor chestiuni de drept, condiția de admisibilitate nefiind îndeplinită.

Cea de a treia întrebare: Dispozițiile art. 119, 120 și 120¹ din vechiul Cod de procedură fiscală (O.G. nr. 92/2003) aplicabile în perioada 1 ianuarie 2007 - 31 decembrie 2015 și respectiv dispozițiile art. 173 -176 și art. 181 din noul Cod de

procedură fiscală, permit, în lumina principiului proporționalității obligațiilor fiscale accesorii și a obligațiilor ce revin instanțelor naționale conform hotărârii C.J.U.E. pronunțată în cauza C-183/14 *Salomie și Oltean*, cu precădere par. 50-53, ca instanțele de contencios fiscal să reducă obligațiile fiscale accesorii apreciate a fi "sanțiuni fiscale", în ce quantum și pe baza căror criterii?

Data fiind legătura dintre conținutul acestei întrebări și primele două întrebări adresate, se vor avea în vedere considerentele arătate mai sus.

Chiar dacă dispozițiile art. 519-520 din Codul de procedură civilă nu prevăd expres, instanța în fața căreia a fost formulată cererea de sesizare poate proceda la reformularea chestiunilor de drept ce se impun a fi dezlegate pentru ca răspunsul la acestea să fie folosit pentru soluționarea cauzei.

Așa fiind, vom reformula întrebarea adresată completului pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, astfel:

*În interpretarea dispozițiilor art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, 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* ?*

b) Pe fondul cererii de sesizare

În cauza C-183/14 *Salomie și Oltean* paragrafele 50-53, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat:

„ (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 quantumul 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 Rēdlihs, 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.”

Pentru a stabili caracterul dobânzilor și/sau majorărilor de întârziere se impune a analiza intenția legiuitorului și evoluția acestor prevederi legale.

În forma inițială a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, fără a exista o definiție, regăsim art. 109 alin.(1) potrivit căruia: *„Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv”*.

În anul 2005, urmare a modificărilor aduse prin Legea nr. 210/2005, în OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, este 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.”*

Se observă similitudinea termenilor de dobânzi și majorări de întârziere, deși în forma din 2005 a Codului de procedură fiscală regăsim atât dispoziții privind majorările de întârziere cât și dispoziții privind dobânzile și penalitățile de întârziere.

În forma din 2007 a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, incidentă în cauză, termenul de majorări de întârziere este înlocuit cu cel de dobânzi, care primește și o definiție.

Astfel, potrivit art. 120 alin.(1) din actul normativ menționat mai sus: *„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.”*

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.

Se remarcă, în primul rând, 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.

Pe de altă parte, se impune a preciza că termenul de *majorări* utilizat de Curtea de Justiție a Uniunii Europene 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 CJUE, nu se poate reține că

majorările de întârziere au caracterul unor sancțiuni fiscale ce pot fi reduse prin aplicarea principiului proporționalității.

Mai mult decât atât, 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.

La rândul său, în mod similar, statul acordă contribuabililor dobânzi pentru sumele de restituit sau de rambursat. Astfel, potrivit art. 124 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală: *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.*

În concluzie, apreciem că acestor accesorii (dobânzi și majorări de întârziere) nu li se poate aplica principiul proporționalității deoarece nu au caracterul unor „sancțiuni fiscale” ci constituie echivalentul prejudiciului.

Pentru că aceste noțiuni au primit interpretări și aplicări diferite, unele instanțe considerând că au caracterul de sancțiune fiscală și reducându-le prin aplicarea principiului proporționalității, în condițiile prevăzute de art. 519 din Codul de procedură civilă va fi sesizată Înalta Curte de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unor chestiuni de drept.

În baza art. 520 din Codul de procedură civilă va fi suspendată judecata recursului ce formează obiectul prezentei cauze.

**PENTRU ACESTE MOTIVE,
ÎN NUMELE LEGII
D I S P U N E**

Admite în parte cererea formulată de recurentul

În baza art. 519 din Codul de procedură civilă, sesizează Înalta Curte de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, respectiv :

În interpretarea dispozițiilor art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, 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 ?

În baza art. 520 alin. 2 din Codul de procedură civilă, suspendă judecata recursului declarat de împotriva sentinței nr. din data de pronunțate de Curtea de Apel - Secția a III-a contencios administrativ și fiscal, în dosarul nr.

Respinge cererea de sesizare cu privire la dispozițiile art. 119 și 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind vechiul Cod de procedură fiscală și la art. 173-176 și art. 181 din Legea nr. 207/2015 privind noul Cod de procedură fiscală, ca inadmisibilă.

Fără cale de atac.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 2018.

Judecător,

Judecător,

Judecător,

Magistrat-asistent,