

C-81/20-1

ROMÂNIA
TRIBUNALUL BUCUREȘTI
SECȚIA A II-A CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
DOSAR NR. 5340/3/2017

ÎNCHEIERE
ȘEDINȚA PUBLICĂ DE LA 19 DECEMBRIE
COMPLETUL CONSTITUIT DIN:
PREȘEDINTE MIRUNA IOANA CĂZĂNESCU
GREFIER JENY DĂNĂILĂ

Înregistrat în registrul Curții de Justiție sub nr. <u>1143208</u>
Luxemburg, 17. 02. 2020
Fax / E-mail: _____
Depus la: <u>12.2.20</u>
Pentru Grefier, Ramona I. Șereș Administratoare

Pentru astăzi fiind amânată pronunțarea pe cererea de adresare a întrebărilor preliminare în cauza de contencios administrativ și fiscal privind pe reclamant SC MITLIV EXIM SRL CU SEDIUL ALES LA CAB.AV MĂDĂLIN IRINEL în contradictoriu cu pârâta AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ, pârâta DIRECȚIA GENERALĂ DE ADMINISTRARE A MARILOR CONTRIBUABILI, având ca obiect pretenții.

Dezbaterile au avut loc în ședința publică din data de 18.10.2019, s-au consemnat prin încheierea de ședință din aceeași dată, când instanța, având nevoie de timp pentru deliberare a amânat pronunțarea cauzei la data de 01.11.2019, 15.1.2019, 29.11.2019, 13.12.2019 și ulterior la data de 19.12.2019.

TRIBUNALUL

Analizând actele și lucrările dosarului, în ceea ce privește cererea de adresare a unor întrebări preliminare, reține următoarele:

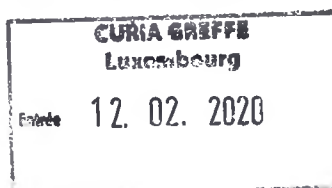
Preliminar, Tribunalul București arată că, dată fiind obligația legală a judecătorului român de a soluționa aspectele litigioase ale unui proces la momentul pronunțării hotărârii judecătorești, analiza expusă în motivarea solicitării adresate Curții de Justiție a Uniunii Europene este necesar a fi limitată la expunerea împrejurărilor care au determinat formularea întrebărilor menționate în precedent, explicitând totodată premisele necesității de lămurire a dreptului european relevant pentru cauza de față, întrucât instituția **antepronunțării** în dreptul român poate viza inclusiv stabilirea de către judecătorul cauzei a situației de fapt, anterior pronunțării efective pe speța în litigiu. Astfel, aspectele factice pot fi prezentate, la acest moment, doar prin reiterarea celor susținute de către părți.

Prezenta instanță de fond a fost sesizată de către reclamantă pentru ca, prin hotărârea pe care o va pronunța, să dispună obligarea Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili la plata sumei de 696.940 lei, reprezentând dobândă aferentă perioadei 12.12.2014 - 08.03.2016, raportată la sume achitate de către reclamantă și pretins nedatorate.

În fapt, reclamanta SC MITLIV EXIM SRL a făcut obiectul urmăririi penale pentru săvârșirea unor infracțiuni de fraudă în materie de TVA în dosarul nr. 102D/P/2013 al Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism - Serviciul Teritorial Craiova (DIICOT).

Prin rezoluția procurorului nr 102D/P/2013 s-a dispus împotriva SC MITLIV EXIM SRL începerea urmăririi penale cu privire la infracțiunea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Au fost dispuse de procuror efectuarea unei constatări tehnico-științifice desfășurate de inspecții din cadrul DIICOT și efectuarea unei expertize contabile prin care să se determine



obligățiile fiscale de la care SC MITLIV EXIM SRL și celelalte societăți implicate s-ar fi sustras.

Din Raportul de constatare întocmit de inspectorii antifraudă din cadrul DIICOT în data de 14.08.2014 și din Raportul de expertiză contabilă întocmit de expertul judiciar, au rezultat obligații fiscale în sumă totală de 9.238.577 lei, din care în sarcina SC MITLIV EXIM SRL suma de 3.527.305 lei pentru perioada 01.11.2011-21.09.2012, prin neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă unor achiziții de bunuri de la societăți furnizoare care au achiziționat la rândul lor de la societatea PHILKARO INVESTMENT CY LTD cu sediul în Cipru.

La data de 28.10.2014, ANAF a formulat cerere de constituire ca parte civilă în procesul penal pentru întreaga sumă de 9.238.577 lei, stabilită în Raportul de constatare și expertiza contabilă, ca fiind prejudiciu cauzat bugetului de stat, din care suma de 3.527.305 lei, reprezentând TVA, stabilită în sarcina SC MITLIV EXIM SRL.

Având în vedere prevederile art. 10 alin. (1) din Legea nr. 241/2005 care reglementează reducerea limitelor pedepsei la jumătate în cazul săvârșirii unei infracțiuni de evaziune fiscală, dacă în cursul urmăririi penale sau al judecării, până la primul termen de judecată, inculpatul acoperă integral pretențiile părții civile, SC MITLIV EXIM SRL a efectuat plata sumei de 3.527.305 lei stabilită cu titlu provizoriu în sarcina sa în dosarul nr. 102D/P/2012, astfel:

- suma de 1.500.000 lei, în data de 12.12.2014 cu OP nr. 4802;
- suma de 50.000 lei, în data de 15.01.2015 cu OP nr. 162;
- suma de 50.000 lei, în data de 19.01.2015 cu OP nr. 212;
- suma de 900.000 lei, în data de 26.01.2015 cu OP nr. 319;
- suma de 1.027.305 lei, în data de 29.09.2015 cu OP nr. 4616.

În perioada 21.10.2015-22.02.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Gorj au efectuat o inspecție fiscală la SC MITLIV EXIM SRL care a avut ca obiect TVA și impozit pe profit pentru perioada 01.01.2010-30.06.2015, care s-a finalizat cu emiterea Deciziei de impunere nr. F-GJ 63/25.02.2016 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-GJ 50/25.02.2016, stabilind în sarcina SC MITLIV EXIM SRL următoarele obligații fiscale:

- impozit pe profit suplimentar în sumă de 2.351.535 lei;
- TVA suplimentar în sumă de 3.718.357 lei;
- dobânzi aferente impozitului pe profit suplimentar în sumă de 942.836 lei și penalități de întârziere aferente în sumă de 357.576 lei;
- dobânzi aferente TVA suplimentar în sumă de 1.560.395 lei și penalități de întârziere aferente în sumă de 551.459 lei.

În data de 07.03.2016, SC MITLIV EXIM SRL a formulat o cerere de redistribuire a sumei de 3.527.305 lei plătită în faza de urmărire penală (2014/2015) în temeiul art. 10 alin. (1) din Legea nr. 241/2005.

În data de 09.03.2016, organul fiscal competent a efectuat compensarea sumei de 3.527.305 lei plătită în faza de urmărire penală de SC MITLIV EXIM SRL cu parțial din obligațiile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Împotriva Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală SC MITLIV EXIM SRL a formulat la data de 31.03.2016, în termen legal, contestație administrativă către AJFP Gorj.

Prin Decizia de soluționare a contestației nr. 181/27.07.2016, organul competent cu soluționarea contestației a decis suspendarea soluționării contestației pentru suma de 9.148.714 lei în temeiul art. 277 și 279 din Codul de procedură fiscală și respingerea ca neîntemeiată pentru suma de 289.424 lei.

La data de 24.08.2016, SC MITLIV EXIM SRL a introdus la Curtea de Apel București, Secția a VIII-a de contencios administrativ și fiscal, dosar nr. 5910/2/2016, acțiune



în anulare a Deciziei de soluționare a contestației, a Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală.

La data de 19.06.2017, prin Hotărârea nr. 2422 pronunțată în dosarul nr. 5910/2/2016, Curtea de Apel București Secția a VIII-a de contencios administrativ și fiscal, a admis în parte acțiunea introdusă de SC MITLIV EXIM SRL pentru suma de 289.424 lei și a respins în rest acțiunea astfel cum aceasta a fost formulată.

Hotărârea nr. 2422 pronunțată în dosarul nr. 5910/2/2016 de Curtea de Apel București, Secția a VIII-a de contencios administrativ și fiscal, a fost atacată cu recurs fiind înregistrat pe rolul Înaltei Curți de Casație și Justiție cu termen de judecată în data de 25.06.2020.

Prin cererea înregistrată la DGAMC sub nr. 80660/28.10.2016, SC MITLIV EXIM SRL a solicitat acordarea de dobânzi aferente sumei de 3.527.305 lei achitată în cursul urmăririi penale în temeiul art. 10 alin. (1) din Legea nr. 241/2005 și compensată conform art. 167 din Codul de procedură fiscală.

Prin adresa nr. 44321/16.12.2016, organul fiscal competent a respins solicitarea SC MITLIV EXIM SRL, ca fiind neîntemeiată, cu motivarea că suma achitată a fost utilizată pentru stingerea unor obligații stabilite prin Decizia de impunere nr. F-GJ 63/25.02.2016.

Prin Hotărârea nr. 254/08.12.2017 în dosarul nr. 280/54/2016, dispus din dosarul nr. 486/54/2015 înregistrat pe rolul Curții de Apel Craiova, SC MITLIV EXIM SRL a fost condamnată la pedeapsa penală și complementară și a obligat inculpată la plata în solidar a sumei de 9.238.577 lei reprezentând despăgubiri civile către partea civilă Statul român prin reprezentant Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția juridică, cu obligații fiscale accesorii datorate în condițiile Codului de procedură fiscală, de la data când acestea au devenit scadente, până la data executării integrale a plății, constată plățile efectuate de aceasta și menține sechestrul asigurător asupra stocului de marfă până la concurența sumei de 9.238.577 lei.

În paralel cu desfășurarea litigiului în dosarul nr. 5910/2/2016 și în considerarea respingerii de către organele fiscale competente a solicitării de acordare de dobânzi, SC MITLIV EXIM SRL a introdus la data de 16.02.2017 acțiune la Tribunalul București Secția a II-a de contencios administrativ și fiscal care face obiectul dosarului nr. 5340/3/2017, prin care a solicitat instanței de judecată obligarea organului fiscal competent la acordarea dobânzilor în sumă de 696.940 lei pentru plățile efectuate cu titlu provizoriu și, totodată, interpretarea unor dispoziții ale dreptului Uniunii Europene având în vedere măsurile care pot fi stabilite/aplicate contribuabilului într-o procedură dublă, penală și administrativă, cu respectarea principiului proporționalității.

Legea națională aplicabilă în cauză este reprezentată de:

- Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul de procedură fiscală;
- Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Legea nr. 241/2005;
- Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2047/2016 pentru aprobarea Procedurii de distribuție sau restituire în conturile, respectiv din conturile de venituri bugetare corespunzătoare a sumelor încasate în contul 50.86.09 "Disponibil din sume încasate reprezentând prejudiciul cauzat și recuperat în condițiile art. 10 din Legea nr. 241/2005", denumit în continuare OPANAF nr. 2047/2016.

Astfel, conform prevederilor art. 168 alin. (1) din Codul de procedură fiscală: "(1) Se restituie, la cerere, contribuabilului/plătitorului orice sumă plătită sau încasată fără a fi datorată."

Totodată, potrivit art. 182 alin. (1) și (2) din același act normativ:



"(1) Pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget, contribuabilul/plătitorul are dreptul la dobândă din ziua următoare expirării termenului prevăzut la art. 168 alin. (4) sau la art. 77, după caz, până la data stingerii prin oricare dintre modalitățile prevăzute de lege. Acordarea dobânzilor se face la cererea contribuabilului/plătitorului.

(2) în cazul creanțelor contribuabilului/plătitorului rezultate din anularea unui act administrativ fiscal prin care au fost stabilite obligații fiscale de plată și care au fost stinse anterior anulării, contribuabilul/plătitorul este îndreptățit la dobândă începând cu ziua în care a operat stingerea creanței fiscale individualizate în actul administrativ anulat și până în ziua restituirii sau compensării creanței contribuabilului/plătitorului rezultate în urma anulării actului administrativ fiscal. Această prevedere nu se aplică în situația în care contribuabilul/plătitorul a solicitat acordarea de despăgubiri, în condițiile art. 18 din Legea nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, precum și în situația prevăzută la art. 107 alin. (5)."

"ART. 352 Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi

(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi."

ART. 353 Intrarea în vigoare

Prezentul cod intră în vigoare la data de 1 ianuarie 2016."

Textul art. 182 alin. (2) din Codul de procedură fiscală prevede două ipoteze în care nu se acordă dobânzi contribuabilului/plătitorului:

- dacă respectivul contribuabil/plătitor a solicitat acordarea de despăgubiri în condițiile art. 18 din Legea nr. 554/2004;

- în cazul prevăzut la art. 107 alin. (5) din Codul de procedură fiscală.

Art. 168 alin. (1) și alin. (2) din Codul de procedură fiscală:

„(1) Se restituie, la cerere, contribuabilului/plătitorului orice sumă plătită sau încasată fără a fi datorată.

(2) în situația în care s-a făcut o plată fără a fi datorată, cel pentru care s-a făcut astfel plata are dreptul la restituirea sumei respective."

Art. 178 din Codul de procedură fiscală:

„Dobânzi și penalități de întârziere în cazul compensării în cazul creanțelor fiscale stinse prin compensare, dobânzile și penalitățile de întârziere, după caz, se calculează până la data prevăzută la art. 167 alin. (4)."

Art. 182 alin. (1) din Codul de procedură fiscală:

„(1) Pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget, contribuabilul/plătitorul are dreptul la dobândă din ziua următoare expirării termenului prevăzut la art. 168 alin. (4) sau la art. 77, după caz, până la data stingerii prin oricare dintre modalitățile prevăzute de lege. Acordarea dobânzilor se face la cererea contribuabilului/plătitorului."

Art. 277 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală:

„Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;"

Art. 4 din Capitolul II al Ordinului nr. 1899/2004:

„Plata dobânzii convenite contribuabilului se va face numai în baza cererii exprese depuse de acesta la organul fiscal competent."

Art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea 241/2005 a evaziunii fiscale:

„(1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive;”

Art. 10 alin. (1) din Legea 241/2005 a evaziunii fiscale:

„(1) în cazul săvârșirii unei infracțiuni de evaziune fiscală prevăzute la art. 8 și 9, dacă în cursul urmăririi penale sau al judecării, până la primul termen de judecată, inculpatul acoperă integral pretențiile părții civile, limitele prevăzute de lege pentru fapta săvârșită se reduc la jumătate.”

În ceea ce privește **legislatia comunitară relevantă**, Art. 2 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al TVA arată că:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(a) livrarea de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

(b) achiziția intracomunitară de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către:

(i) o persoană impozabilă care acționează ca atare sau o persoană juridică neimpozabilă, în cazul în care vânzătorul este o persoană impozabilă care acționează ca atare și care nu poate beneficia de scutirea pentru întreprinderi mici prevăzută la articolele 282-292 și care nu este reglementată de articolul 33 sau 36;

(ii) în cazul mijloacelor de transport noi, o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă ale cărei alte achiziții nu sunt supuse TVA în temeiul articolului 3 alineatul

(l) sau orice altă persoană neimpozabilă;

(iii) în cazul produselor supuse accizelor, atunci când accizele la achiziția intracomunitară sunt exigibile, în temeiul Directivei 92/12/CEE, pe teritoriul statului membru, o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă ale cărei alte achiziții nu sunt supuse TVA în temeiul/ articolului 3 alineatul (1);

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

(d) importul de bunuri.”

Art. 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al TVA:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor. Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

Art. 325 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene prevede că:

„(1) Uniunea și statele membre combat fraudă și orice altă activitate ilegală care aduce atingere intereselor financiare ale Uniunii prin măsuri luate în conformitate cu prezentul articol, măsuri care descurajează fraudele și oferă o protecție efectivă în statele membre, precum și în instituțiile, organele, oficiile și agențiile Uniunii.

(2) Pentru a combate fraudă care aduce atingere intereselor financiare ale Uniunii, statele membre adoptă aceleași măsuri pe care le adoptă pentru a combate fraudă care aduce atingere propriilor lor interese financiare. (...)"

Art. 50 din Carta Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene statuează că:

„Nimeni nu poate fi judecat sau condamnat pentru o infracțiune pentru care a fost deja achitat sau condamnat în cadrul Uniunii, prin hotărâre judecătorească definitivă, în conformitate cu legea."

În ceea ce privește **jurisprudența relevantă**, sunt invocate următoarele:

a. Cauza A și B contra Norvegiei, Hotărârea din 15 noiembrie 2016, pronunțată de Curtea Europeană a Drepturilor Omului. În esență, CEDO a statuat în sensul că trebuie să se demonstreze că procedurile duble (administrativă și penală) au fost combinate pentru a fi integrate într-un ansamblu coerent. Curtea a reținut că acest lucru înseamnă nu numai că scopurile urmărite și mijloacele utilizate pentru realizarea acestui obiectiv trebuie să fie în substanță complementare și să prezinte o legătură temporală, dar, de asemenea că posibilele consecințe ale organizării tratamentului juridic aplicabil comportamentului în cauză trebuie să fie proporționale și previzibile pentru justițiabil (punctul 130).

b. Cauza C-524/15, Luca Menci contra Procurora della Repubblica, Hotărârea din 20 martie 2018, pronunțată de CJUE:

„44 în ceea ce privește aspectul dacă restrângerea principiului ne bis in idem care rezultă dintr-o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal răspunde unui obiectiv de interes general, reiese din dosarul de care dispune Curtea că această reglementare urmărește să asigure colectarea în integralitate a TVA-ului datorat. Având în vedere importanța pe care jurisprudența Curții o acordă, în scopul realizării acestui obiectiv, combaterii infracțiunilor în materie de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 decembrie 2017, M.A.S. și M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punctul 34, precum și jurisprudența citată), un cumul de proceduri și de sancțiuni de natură penată poate să se justifice atunci când aceste proceduri și sancțiuni vizează, în vederea realizării unui asemenea obiectiv, scopuri complementare având ca obiect, după caz, aspecte diferite ale aceluiași comportament infracțional vizat, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

45 în această privință, în materie de infracțiuni privind TVA-ul, pare legitim ca un stat membru să asigure, pe de o parte, descurajarea și reprimarea oricărei încălcări, indiferent dacă este sau nu este intenționată, a normelor privind declararea și perceperea TVA-ului prin aplicarea unor sancțiuni administrative stabilite, dacă este cazul, în mod forțat și, pe de altă parte, descurajarea și reprimarea unor încălcări grave în legătură cu aceste norme, care sunt deosebit de nefaste pentru societate și care justifică adoptarea unor sancțiuni penale mai severe.

46 în ceea ce privește respectarea principiului proporționalității, acesta impune ca cumulul de proceduri și de sancțiuni prevăzut de o reglementare națională, precum cea în discuție în litigiul principal, să nu depășească limitele a ceea ce este adecvat și necesar pentru realizarea obiectivelor legitime urmărite de această reglementare, fiind clar că, atunci când este posibilă alegerea între mai multe măsuri adecvate, trebuie să se recurgă la cea mai puțin

constrângătoare și că inconveniente cauzate nu trebuie să fie disproporționate în raport cu scopurile vizate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 februarie 2010, Muller Fleisch, C-562/08, EU:C:2010:93, punctul 43, Hotărârea din 9 martie 2010, ERG și alții, C-379/08 și C-380/08, EU:C:2010:127, punctul 86, precum și Hotărârea din 19 octombrie 2016, EL-EM-2001, C-501/14, EU:C:2016:777, punctele 37 și 39, precum și jurisprudența citată).

47 în această privință, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței citate la punctul 20 din prezenta hotărâre, statele membre dispun de o libertate de alegere a sancțiunilor aplicabile în scopul de a garanta colectarea integrală a veniturilor provenite din TVA. În lipsa unei armonizări a dreptului Uniunii în materie, statele membre sunt astfel îndrituite să prevadă atât un sistem în care infracțiunile în materie de TVA pot face obiectul procedurilor și al sancțiunilor doar o singură dată, cât și un sistem care permite un cumul de proceduri și de sancțiuni. În aceste condiții, proporționalitatea unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal nu poate fi pusă în discuție de simplul fapt că statul membru în cauză a ales să prevadă posibilitatea unui astfel de cumul decât cu riscul de a priva acest stat membru de această libertate de alegere.

48 Acestea fiind precizate, trebuie arătat că o reglementare națională, precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede o astfel de posibilitate de cumul este aptă să realizeze obiectivul vizat la punctul 44 din prezenta hotărâre.

49 În ceea ce privește caracterul său strict necesar, o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal trebuie, mai întâi, să prevadă norme clare și precise care să permită justițiabilului să prevadă care acte și omisiuni sunt susceptibile să facă obiectul unui astfel de cumul de proceduri și de sancțiuni.

50 În speță/ așa cum rezultă din elementele care figurează în dosarul aflat la dispoziția Curții, reglementarea națională în discuție în litigiul principal, în special articolul 13 alineatul 7 din Decretul legislativ nr. 471/97, prevede condițiile în care neplata în termenele prevăzute de lege a TVA-ului datorat poate conduce la aplicarea unei sancțiuni administrative de natură penală. În conformitate cu acest articol 13 alineatul 7 și în condițiile vizate la articolul 10 bis alineatul 1 și la articolul 10 ter alineatul 7 din Decretul legislativ nr. 74/2000, o astfel de neplată, dacă vizează o declarație fiscală anuală privind TVA-ul în valoare de peste 50 000 de euro, poate face și obiectul unei pedepse cu închisoarea de la șase luni la doi ani.

51 Rezultă astfel, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, că reglementarea națională în discuție în litigiul principal prevede, în mod clar și precis, în ce împrejurări neplata TVA-ului poate să facă obiectul unui cumul de proceduri și de sancțiuni de natură penală.

52 În continuare, o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal trebuie să asigure că sarcinile care decurg, pentru persoanele în cauză, dintr-un astfel de cumul sunt limitate la ceea ce este strict necesar pentru a realiza obiectivul vizat la punctul 44 din prezenta hotărâre.

53 În ceea ce privește, pe de o parte, cumulul unor proceduri de natură penală care, așa cum reiese din elementele care figurează în dosar se desfășoară în mod independent, cerința amintită la punctul precedent implică existența unor norme care să asigure o coordonare vizând reducerea la strictul necesar a sarcinii suplimentare pe care o presupune un astfel de cumul pentru persoanele vizate.

54 În speță, deși reglementarea națională în discuție în litigiul principal permite inițierea procesului penal chiar după aplicarea unei sancțiuni administrative de natură penală prin care se încheie definitiv procedura administrativă, reiese din elementele care figurează în dosar și sunt rezumate la punctul 50 din prezenta hotărâre că această reglementare pare să limiteze procesul penal la infracțiunile care prezintă o anumită gravitate, respectiv la cele care privesc TVA-ul neplătit în valoare de peste 50 000 de euro, pentru care legiuitorul național a prevăzut o pedeapsă cu închisoarea, a cărei severitate pare să justifice necesitatea de a iniția, în scopul

aplicării unei astfel de pedepse, un proces penal independent de procedura administrativă de natură penală.

55 Pe de altă parte, cumulul de sancțiuni de natură penală trebuie însoțit de norme care să permită să se garanteze că severitatea ansamblului sancțiunilor aplicate corespunde gravității infracțiunii vizate, întrucât o asemenea cerință decurge nu numai din articolul 52 alineatul (1) din cartă, ci și din principiul proporționalității pedepselor prevăzut la articolul 49 alineatul (3) din aceasta. Aceste norme trebuie să prevadă obligația autorităților competente, în cazul aplicării unei a doua sancțiuni, de a se asigura că severitatea ansamblului sancțiunilor impuse nu excedează gravității infracțiunii constatate.

56 în speță, din articolul 21 din Decretul legislativ nr. 74/2000 pare să reiasă că acesta nu se limitează la a prevedea suspendarea executării silite a sancțiunilor administrative de natură penală în cursul procesului penal, ci că împiedică definitiv această executare ulterior condamnării penale a persoanei vizate. În plus, potrivit indicațiilor care figurează în decizia de trimitere, plata voluntară a datoriei fiscale, în măsura în care privește și sancțiunea administrativă aplicată persoanei vizate, constituie o circumstanță atenuantă specială care trebuie luată în considerare în cadrul procesului penal. Astfel, reiese că reglementarea națională în discuție în litigiul principal prevede condiții de natură să asigure limitarea de către autoritățile competente a severității ansamblului sancțiunilor aplicate la ceea ce este strict necesar în raport cu gravitatea infracțiunii săvârșite.

57 Reiese, prin urmare, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, că o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal permite să se asigure că respectivul cumul de proceduri și de sancțiuni pe care îl autorizează nu depășește ceea ce este strict necesar în vederea realizării obiectivului vizat la punctul 44 din prezenta hotărâre.

58 Mai trebuie subliniat că, deși o reglementare națională care îndeplinește cerințele enunțate la punctele 44, 49, 53 și 55 din prezenta hotărâre pare în principiu susceptibilă să asigure concilierea necesară a diferitor interese prezente în cauză, ea trebuie să fie aplicată de către autoritățile și de către instanțele naționale de așa manieră încât sarcina care rezultă în speță și pentru persoana vizată ca urmare a cumulului procedurilor și al sancțiunilor să nu fie excesivă în raport cu gravitatea infracțiunii săvârșite.

59 în definitiv, revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia caracterul proporțional al aplicării concrete a reglementării menționate în cadrul procedurii principale, punând în balanță, pe de o parte, gravitatea infracțiunii fiscale în cauză și, pe de altă parte, sarcina care rezultă concret pentru persoana vizată ca urmare a cumulului de proceduri și de sancțiuni în discuție în litigiul principal.

60 în cele din urmă, în măsura în care cartă conține drepturi ce corespund unor drepturi garantate prin CEDO, articolul 52 alineatul (3) din cartă prevede că înțelesul și întinderea lor sunt aceleași ca și cele prevăzute de convenția menționată. Prin urmare, trebuie să se țină seama de articolul 4 din Protocolul nr. 7 la CEDO în vederea interpretării articolului 50 din cartă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 februarie 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, punctul 77, și Hotărârea din 5 aprilie 2017, Orsi și Baldetti, C-217/15 și C-350/15, EU:C:2017:264, punctul 24).

61 în această privință, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a statuat că un cumul de proceduri și de sancțiuni fiscale și penale prin care se pedepsește una și aceeași încălcare a legii fiscale nu încalcă principiul ne bis in idem consacrat la articolul 4 din Protocolul nr. 7 la CEDO în cazul în care procedurile fiscale și penale în cauză prezintă o legătură materială și temporală suficient de strânsă (Curtea Europeană a Drepturilor Omului, 15 noiembrie 2016, A și B împotriva Norvegiei, CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, § 132).

62 Astfel, cerințele pe care articolul 50 din cartă coroborat cu articolul 52 alineatul (1) din aceasta le stabilește pentru un eventual cumul de proceduri și de sancțiuni penale, precum și de proceduri și de sancțiuni administrative de natură penală, așa cum reiese din cuprinsul

punctelor 44, 49, 53, 55 și 58 din prezenta hotărâre, asigură un nivel de protecție a principiului ne bis in idem care nu îl încalcă pe cel garantat la articolul 4 din Protocolul nr. 7 la CEDO, astfel cum a fost interpretat de Curtea Europeană a Drepturilor Omului.

63 Având ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 50 din cartă trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia procesul penal poate fi inițiat împotriva unei persoane pentru neplata în termenele prevăzute de lege a TVA-ului datorat, deși acestei persoane i s-a aplicat deja, pentru aceleași fapte, o sancțiune administrativă definitivă de natură penală în sensul acestui articol 50, cu condiția ca această reglementare:

să vizeze un obiectiv de interes generat care este de natură să justifice un astfel de cumul de proceduri și de sancțiuni, respectiv combaterea infracțiunilor în materie de TVA, aceste proceduri și aceste sancțiuni trebuind să aibă scopuri complementare;

să conțină norme de asigurare a unei coordonări care să limiteze la strictul necesar sarcina suplimentară care rezultă, pentru persoanele vizate, dintr-un cumul de proceduri și

să prevadă norme care permit să se asigure limitarea severității ansamblului sancțiunilor aplicate la ceea ce este strict necesar în raport cu gravitatea infracțiunii vizate."

c. Cauza C-617/10, Åkerberg Fransson, Hotărârea din 26 februarie 2013, pronunțată de CJUE:

„25 Or, în materie de TVA, rezultă, pe de o parte, din articolul 2, din articolul 250 alineatul (1) și din articolul 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), care reiau printre altele dispozițiile articolului 2 din A șasea directivă și ale articolului 22 alineatele (4) și (8) din aceeași directivă, în versiunea care rezultă din articolul 28h din aceasta, și, pe de altă parte, din articolul 4 alineatul (3) TUE că fiecare stat membru are obligația să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul său și pentru a combate fraudă (a se vedea Hotărârea din 17 iulie 2008, Comisia/Italia, C-132/06, Rep., p. 1-5457, punctele 37 și 46).

26 în plus, articolul 325 TFUE obligă statele membre să combată activitățile ilegale care aduc atingere intereselor financiare ale Uniunii prin măsuri care să descurajeze fraudele și să ofere o protecție efectivă și, în special, le obligă să adopte aceleași măsuri pentru a combate fraudă care aduce atingere intereselor financiare ale Uniunii precum cele pe care le adoptă pentru a combate fraudă care aduce atingere propriilor interese financiare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 octombrie 2010, SGS Belgium și alții, C-367/09, Rep., p. 1-10761, punctele 40-42). Or, întrucât resursele proprii ale Uniunii cuprind printre altele, potrivit articolului 2 alineatul (1) din Decizia 2007/436/CE, Euratom a Consiliului din 7 iunie 2007 privind sistemul de resurse proprii al Comunităților Europene (JO L 163, p. 17), veniturile din aplicarea unei cote uniforme a bazelor armonizate de evaluare a TVA-ului, stabilite în conformitate cu normele Uniunii, există astfel o legătură directă între colectarea veniturilor din TVA cu respectarea dreptului Uniunii aplicabil și punerea la dispoziția bugetului Uniunii a resurselor TVA corespunzătoare, de vreme ce orice lacună în colectarea celor dintâi se poate afla la originea unei reduceri a celor din urmă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia/Germania, C-539/09, Rep., p. 1-11235, punctul 72).

27 Rezultă de aici că sancțiuni fiscale și urmărirea penală pentru fraudă fiscală precum cele care l-au vizat sau îl vizează pe învinuitul din litigiul principal din cauza inexactității informațiilor furnizate în materie de TVA constituie o punere în aplicare a articolului 2, a articolului 250 alineatul (1) și a articolului 273 din Directiva 2006/112 (anterior articolele 2 și 22 din A șasea directivă) și a articolului 325 TFUE și, așadar; a dreptului Uniunii în sensul articolului 51 alineatul (1) din cartă.

37 Rezultă din considerațiile care precedă că trebuie să se răspundă ta a doua, la a treia și ta a patra întrebare că principiul ne bis in idem enunțat ta articolul 50 din cartă nu se opune ca un stat membru să impună, pentru aceleași fapte de nerespectare a obligațiilor declarative în domeniul TVA-ului, în mod succesiv, o sancțiune fiscală și o sancțiune penală în măsura în care prima sancțiune nu îmbracă un caracter penal, aspect care trebuie verificat de instanța națională."

d. Cauza C-489/10 Bonda, Hotărârea din 5 iunie 2012, pronunțată de CJUE:
„37 Potrivit acestei jurisprudențe, în această privință sunt pertinente trei criterii. Primul este calificarea juridică a infracțiunii în dreptul intern, al doilea, natura însăși a infracțiunii, iar al treilea, natura și gradul de severitate a sancțiunii pe care persoana interesată riscă să o suporte (a se vedea în special Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Engel și alții împotriva Țărilor de Jos din 8 iunie 1976, seria A, nr. 22, punctele 80-82, și Hotărârea Zolotoukhine împotriva Rusiei din 10 februarie 2009, cererea nr. 14939/03, punctele 52 și 53).

38 în ceea ce privește primul criteriu, trebuie să se arate că măsurile prevăzute ta articolul 138 alineatul (1) din Regulamentul nr. 1973/2004 nu sunt considerate ca fiind de natură penală de dreptul Uniunii, care trebuie să fie asimilat în speță „dreptului intern” în sensul jurisprudenței Curții Europene a Drepturilor Omului

39 în ceea ce privește cel de al doilea criteriu, el presupune să se verifice dacă sancțiunea aplicată operatorului urmărește, în special, o finalitate represivă.

40 în speță, din analiza efectuată la punctele 28-32 din prezenta hotărâre reiese că măsurile prevăzute ta articolul 138 alineatul (1) al doilea și al treilea paragraf din Regulamentul nr. 1973/2004 nu au vocația de a se aplica decât agenților economici care recurg la schema de ajutoare instituită de acest regulament și că finalitatea acestor măsuri nu este una represivă, ci constă în principal în protejarea gestionării fondurilor Uniunii prin excluderea temporară a unui beneficiar care a făcut declarații inexacte în cererea sa de acordare a unui ajutor.

41 Astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 65 din concluzii, faptul că reducerea cuantumului ajutorului care poate să fie plătit agricultorului pentru anii următori celui în cursul căruia a fost constatată o abatere este condiționată de prezentarea unei cereri aferente acestor ani pledează în egală măsură împotriva caracterului represiv al măsurilor menționate. Astfel, dacă agricultorul nu prezintă o cerere pentru anii următori, sancțiunea pe care o riscă în temeiul articolului 138 alineatul (1) din Regulamentul nr. 1973/2004 devine inoperantă. Situația este aceeași și dacă agricultorul nu mai îndeplinește condițiile cerute pentru acordarea ajutorului în sfârșit, sancțiunea devine de asemenea parțial inoperantă atunci când cuantumul ajutoarelor pe care le poate pretinde agricultorul pentru anii următori este inferior cuantumului diminuării acestora în temeiul măsurii de reducere a ajutorului primit în mod nejustificat.

42 În consecință, cel de al doilea criteriu menționat la punctul 37 din prezenta hotărâre nu este suficient pentru a da un caracter penal măsurilor prevăzute la articolul 138 alineatul (1) din Regulamentul nr. 1973/2004.

43 în ceea ce privește cei de al treilea criteriu, trebuie să se arate, pe lângă cele subliniate la punctul 41 din prezenta hotărâre, că sancțiunile prevăzute la articolul 138 alineatul (1) al doilea și al treilea paragraf din Regulamentul nr. 1973/2004 au ca unic efect privarea agricultorului în cauză de perspectiva obținerii unui ajutor.

44 Prin urmare, sancțiunile menționate nu pot fi asimilate unor sancțiuni de natură penală în temeiul celui de al treilea criteriu menționat la punctul 37 din prezenta hotărâre."

e. Cauza C-398/09, Lady & Kid A/S, Hotărârea din 6 septembrie 2011, pronunțată de CJUE:

„77 în această privință, este necesar să se amintească faptul că dreptul de a obține restituirea impozitelor percepute de un stat membru cu încălcarea dreptului Uniunii este urmarea și completarea drepturilor conferite justițiabililor de dispozițiile dreptului Uniunii care interzic astfel de taxe. Prin urmare, statul membru este obligat, în principiu, să restituie impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii (a se vedea Hotărârea din 9 noiembrie 1983, San Giorgio, 199/82, Rec., p. 3595, punctul 12, Hotărârea din 21 septembrie 2000, Michailidis, C 441/98 și C 442/98, Rec., p. I 7145, punctul 30, Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C 309/06, Rep., p. I 2283, punctul 35, precum și Hotărârea din 28 ianuarie 2010, Direct Parcel Distribution Belgium, C 264/08, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 45)."

f. C-565/11, Mariana Irimie împotriva Administrației Finanțelor Publice Sibiu, Administrației Fondului pentru Mediu, Hotărârea din 18 aprilie 2013, pronunțată de CJUE:

„26. în ceea ce privește principiul efectivității, acesta impune, într-o situație de restituire a unei taxe percepute de un stat membru cu încălcarea dreptului Uniunii, ca normele naționale care privesc în special calculul dobânzilor eventual datorate să nu aibă ca efect privarea persoanei impozabile de o despăgubire adecvată pentru pierderea suferită prin plata nedatorată a taxei, (a se vedea Hotărârea Littlewoods Retail și alții, citată anterior, punctul 29).

27. în speță, trebuie să se constate că un regim precum cel în discuție în litigiul principal, care limitează dobânzile la cele care curg începând din ziua care urmează datei formulării cererii de restituire a taxei percepute fără temeii, nu îndeplinește această cerință."

Asupra întrebărilor preliminare, Tribunalul observă că principala componentă a obiectului cauzei supusă analizei instanței de către părți este legată de posibilitatea derulării împotriva reclamantei a două proceduri distincte, administrativă și penală, pentru aceleași fapte materiale de evaziune fiscală, în condițiile în care plata efectuată în cursul urmăririi penale efecte nefiind recunoscută nici în latura fiscală, nici în cea civilă a dosarului penal.

Astfel, procedura penală a fost declanșată împotriva reclamantei pentru perioada 01.11.2011 - 21.09.2012, pentru sustragerea de la plata TVA către bugetul de stat.

Procedura administrativă a fost declanșată împotriva reclamantei, pentru perioada 01.01.2010 - 30.06.2015, pentru sustragerea de la plata TVA și a impozitului pe profit către bugetul de stat.

De îndată ce inspectorii antifraudă și expertul judiciar contabil (desemnați în procedura penală) au stabilit în sarcina reclamantei suma de 3.527.305 lei reprezentând TVA datorată suplimentar pentru anumite achiziții, aceasta a procedat la efectuarea plății sumei în 5 tranșe, în perioada 12.12.2014-29.09.2015,

Prin urmare, începând cu data de 12.12.2014 și până la 29.09.2015, reclamanta a pus la dispoziția organelor statului (penale și fiscale) suma de 3.527.305 lei.

Din Decizia de impunere F GJ 63/25.02.2016 și Raportul de inspecție fiscală nr. F GJ 50/25.02.2016 reiese că accesoriile aferente TVA stabilită suplimentar au fost calculate de la data scadenței 25.10.2010 și până la 25.01.2016, incluzând și perioada decembrie 2014-septembrie 2015, perioadă în care reclamanta a efectuat plata sumei de 3.527.305 lei în 5 tranșe în scopul de a beneficia de cauza de reducere a pedepsei prevăzută de art. 10 alin. (1) din Legea nr. 241/2005, sumă care s-a aflat în tot acest timp la dispoziția organelor statului.

La 07.03.2016 reclamanta a formulat și o cerere de redistribuire sume prin care a solicitat ca suma de 3.527.305 lei achitată conform mențiunilor anterioare, să fie redistribuită la obligația de plată TVA stabilită prin Decizia de impunere, iar la data de 09.03.2016, organele fiscale au procedat la redistribuirea sumei prin compensarea acestora. Aceasta în condițiile în care suma a fost blocată încă din decembrie 2014.

În prezentul dosar reclamanta a precizat în mod expres că plata menționată s-a efectuat atât în scopul reducerii pedepsei conform art. 10 alin. (1) din Legea 241/2005 a evaziunii fiscale cât și pentru a stopa cursul dobânzilor și penalităților, aspect de care însă organele fiscale nu au ținut seama cu ocazia inspecției fiscale derulate, întrucât au stabilit în sarcina

reclamantei dobânzi și penalități și pentru perioada în care aceasta a achitat în avans suma acoperind TVA stabilită suplimentar

În dosarul penal, reclamanta a fost condamnată în primă instanță, fiind obligată în solidar la plata sumei de 9.238.577 lei reprezentând despăgubiri civile către partea civilă, statul român reprezentat de ANAF - Direcția Juridică București, plus obligațiile fiscale accesorii datorate, în condițiile Codului de procedură fiscală, de la data când acestea au devenit scadente, până la data executării integrale a plății.

În aceste condiții, se argumentează că organele fiscale au stabilit accesorii inclusiv pentru suma plătită în faza de urmărire penală, deși suma se afla la dispoziția statului, iar instanța penală a pronunțat o soluție de condamnare prin care a obligat reclamanta la plata în solidar a întregului prejudiciului apreciat ca fiind cauzat statului român, cu toate că suma stabilită în sarcina reclamantei fusese deja consemnată în contul organelor statului.

Cererea de acordare a dobânzilor adresată organelor fiscale a fost respinsă ca neîntemeiată, în motivare arătându-se că suma achitată în cursul urmăririi penale în contul de „Disponibil din sume încasate reprezentând prejudiciul cauzat și recuperat în condițiile art. 70 din Legea 241/2005“ a fost utilizată pentru stingerea unor obligații fiscale stabilite cu ocazia inspecției fiscale ulterioare.

Se argumentează asupra acestui aspect că dacă suma se considera datorată încă din perioada în care s-a desfășurat urmărirea penală, actele administrativ-fiscale emise cu ocazia inspecției fiscale nu ar mai fi trebuit să cuprindă accesorii aferente acestei sume, deoarece suma se afla la dispoziția instituțiilor pârâte.

Inspecția fiscală efectuată de organele fiscale a acoperit integral perioada pentru care a fost efectuată urmărirea penală, în urma căreia contribuabilul persoană juridică a fost trimis în judecată în fața instanței penale și în urma căreia în sarcina acestuia a fost stabilit prejudiciul pe latura penală (aferent pretensei neplăți a TVA).

Este important de precizat, așadar, că prezintă relevanță această suprapunere de perioade (01.11.2011-21.09.2012 fiind comună ambelor proceduri) și de impozit pretins datorat de Societate (TVA), întrucât MITLIV a solicitat numai dobânzile aferente plății nedatorate a TVA corespunzător perioadei menționate.

Indiferent că perioada inspecției fiscale este mai lungă decât perioada supusă urmăririi penale, ceea ce instanța europeană va analiza este incidența normelor de dreptul Uniunii Europene prin raportare doar la perioada pentru care reclamanta solicită acordarea de dobânzi.

În fiecare dintre aceste proceduri a fost stabilit un prejudiciu pentru sustragerea de la plata de TVA către bugetul de stat, cu toate că prejudiciul din cele două laturi, administrativă și fiscală, sancționează aceleași fapte materiale pretins săvârșite de către MITLIV (doar TVA prezintă relevanță în prezenta cauză, pentru suma achitată cu titlu de TVA Societatea solicitând dobânzi): 3.527.305 lei prejudiciul penal și 3.718.357 lei TVA stabilită suplimentar la care se adaugă accesoriile calculate de la data scadenței creanțelor principale, 25.10.2010 și până la data de 25.01.2016 (prejudiciul fiscal).

Tribunalul reține că societatea reclamantă solicită acordarea de dobânzi pentru sumele plătite pentru a acoperi prejudiciul penal, în scop de reducere a pedepsei, despre care susține că a fi același cu cel fiscal, aceasta fiind de altfel aspectul esențial al prezentei cauze: reclamanta solicită compensarea sumei plătite în procedura penală cu suma corespunzătoare TVA din procedura fiscală, pentru identitate de prejudiciu.

Prin urmare, de la data efectuării plăților în cursul urmăririi penale și până la data restituirii sumei corespunzătoare acestor plăți, pe întreaga perioadă în care suma a fost blocată în contul statului român, în considerarea și a răspunsurilor oferite de Curte la întrebările preliminare înaintate, ar rezulta că reclamanta poate fi îndreptățită la acordarea de dobânzi, sume care nu se opun dreptului Uniunii și celor consacrate în jurisprudența europeană.



Societatea reclamantă consideră că plata efectuată de în cursul urmăririi penale nu poate genera doar posibilitatea valorificării în procedura penală prin aceea a reducerii limitelor pedepsei la jumătate, fără a determina și efecte pe latura fiscală/administrativă. Întrucât este vorba despre aceeași TVA datorată statului român, izvorâtă din aceleași fapte materiale (de evaziune fiscală, după cum se impută Societății), TVA care a fost percepută, practic, de două ori, împreună cu accesoriile aferente.

În acest context, Tribunalul București apreciază util pentru soluționarea cauzei de față a se lămuri următoarele aspecte de interpretare:

1. Dacă dispozițiile art. 2 și art. 273 din Directiva 2006/12 a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată, dispozițiile art. 50 din Carta Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene și dispozițiile art. 325 din TFUE raportate la împrejurări precum cele din litigiul principal, se opun unei reglementări naționale precum cea din litigiul principal, care permite adoptarea/implementarea de măsuri sancționatorii față de contribuabilul persoană juridică, în fiecare dintre procedurile administrativă și penală, derulate în paralel împotriva sa, pentru aceleași fapte materiale de evaziune fiscală, în condițiile în care sancțiunea din procedura administrativă poate fi caracterizată ca fiind, de asemenea, de natură penală, conform criteriilor trasate de instanța europeană în jurisprudența sa și în ce măsură toate aceste demersuri odată coroborate prezintă un caracter excesiv prin raportare la același contribuabil?

2. În lumina răspunsului la întrebarea 1 de mai sus, Dreptul Uniunii Europene trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea din litigiul principal, care permite statului, prin organele sale fiscale, ca pentru aceleași fapte materiale de evaziune fiscală, să nu țină seama în cadrul procedurii administrative de suma plătită cu titlu de prejudiciu penal și care reprezintă totodată și suma ce acoperă prejudiciul fiscal, astfel că indisponibilizează această sumă pentru o anumită perioadă de timp pentru ca apoi să stabilească în sarcina contribuabilului în cadrul procedurii administrative inclusiv obligații fiscale accesorii?

În ceea ce privește aceste întrebări, Tribunalul arată că în speță este ridicată problema caracterului excesiv al măsurilor aplicate reclamantei prin aceea că plata efectuată în cursul urmăririi penale nu produce efecte/nu este recunoscută nici în latura fiscală, nici în cea civilă a dosarului penal.

Cum s-a arătat și în considerentele de mai sus, organele fiscale au stabilit accesorii inclusiv pentru suma plătită în faza de urmărire penală, deși suma se afla la dispoziția statului, iar instanța penală a pronunțat o soluție de condamnare prin care a obligat reclamanta la plata în solidar a întregului prejudiciului apreciat ca fiind cauzat statului român, cu toate că suma stabilită în sarcină fusese deja consemnată în contul organelor statului.

Această problemă a caracterului excesiv al unor sancțiuni aplicate unui contribuabil inculpat dintr-o dublă perspectivă, a reprezentat și reprezintă în continuare o preocupare a Curții de Justiție a Uniunii Europene și a Curții Europene a Drepturilor Omului.

Astfel, în Hotărârea din 15 noiembrie 2016, cauza A și B contra Norvegiei, Curtea Europeană a Drepturilor Omului, a statuat ca în opinia sa, statele membre ar trebui în mod legitim să poată să opteze pentru răspunsuri juridice complementare la unele comportamente considerate a fi periculoase pentru societate, făcând referire și la evaziunea fiscală, prin diferite proceduri care formează un ansamblu coerent, astfel încât să abordeze diferite aspecte ale problemei sociale în cauză, cu condiția ca aceste complementare răspunsuri juridice să nu conducă la o sarcină excesivă impusă persoanei în cauză.

Art. 4 din Protocolul nr. 7 nu exclude desfășurarea unei duble proceduri sub rezerva îndeplinirii anumitor condiții. În special, trebuie să se demonstreze în mod convingător că cele



două proceduri în cauză au fost suficiente de strâns legate pe fond și în timp. Rezultă nu numai că scopurile urmărite și mijloacele utilizate pentru îndeplinirea acestora trebuie, în esență, să fie complementare și legate în timp, ci și că posibilele consecințe ale organizării tratamentului juridic al faptelor avute în vedere trebuie să fie proporționale și previzibile pentru persoanele în cauză.

Factorii materiali pentru a se determina existența unei suficiente de strânse legături pe fond au inclus următoarele: (i) dacă procedurile au urmărit scopuri complementare și astfel au abordat aspecte diferite ale faptelor cauzei, (ii) dacă dualitatea procedurilor a fost o consecință previzibilă, atât în drept cât și în practică, (iii) dacă ambele proceduri s-au desfășurat astfel încât să se evite pe cât posibil orice suprapunere în colectarea, precum și în aprecierea probelor, mai cu seamă că interacțiunea adecvată dintre diferitele autorități competente pentru stabilirea faptelor în primul caz a fost utilizată și în celălalt caz și (iv) dacă sancțiunea impusă în procedura ce a rămas definitivă mai întâi a fost luată în considerare în cea care a rămas definitivă ulterior, astfel încât să se prevină ca persoana în cauză să suporte o sarcină excesivă.

În cauza A și B contra Norvegiei, autoritățile naționale au stabilit că faptele reclamanților presupuneau atât o sancțiune administrativă, cât și una penală. Sancțiunea administrativă de aplicare a unei taxe suplimentare a îndeplinit rolul de descurajare generală și de compensare pentru volumul considerabil de muncă și cheltuielile suportate de autoritățile fiscale în numele statului. Condamnarea penală a servit nu numai ca o descurajare, dar a avut și un scop represiv în ceea ce privește aceeași omisiune antisocială, implicând elementul adițional al săvârșirii faptei cu vinovăție.

În opinia Curții, a fost deosebit de important faptul că, la pronunțarea sentinței de condamnare a reclamanților, instanța națională a luat în considerare faptul că aceștia fuseseră deja sancționați, prin impunerea unei taxe suplimentare, iar cumulul de sancțiuni corespunzătoare unor proceduri duble a fost previzibil pentru reclamant, care trebuia să fi știut de la început că urmărirea penală, precum și impunerea de sancțiuni fiscale a fost făcută posibilă sau chiar probabilă într-o atare situație.

În același sens, în cauza C-524/15, Luca Menci contra Procura della Repubblica, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat că:

„45. în această privință, în materie de infracțiuni privind TVA-ul, pare legitim ca un stat membru să asigure, pe de o parte, descurajarea și reprimarea oricărei încălcări, indiferent dacă este sau nu intenționată, a normelor privind declararea și perceperea TVA-ului prin aplicarea unor sancțiuni administrative stabilite, dacă este cazul, în mod forfetar și, pe de altă parte, descurajarea și reprimarea unor încălcări grave în legătură cu aceste norme, care sunt deosebit de nefaste pentru societate și care justifică adoptarea unor sancțiuni penale mai severe.

46. în ceea ce privește respectarea principiului proporționalității, acesta impune ca cumulul de proceduri și de sancțiuni prevăzute de o reglementare națională, precum cea în discuție în litigiul principal, să nu depășească limitele a ceea ce este adecvat și necesar pentru realizarea obiectivelor legitime urmărite de această reglementare, fiind clar că, atunci când este posibilă alegerea între mai multe măsuri adecvate, trebuie să se recurgă la cea mai puțin constrângătoare și că inconveniente cauzate nu trebuie să fie disproporționate în raport cu scopurile vizate ((a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 februarie 2010, Muller Fleisch, C-562/08, EU:C:2010:93, punctul 43, Hotărârea din 9 martie 2010, ERG și alții, C-379/08 și C-380/08, EU:C:2010:127, punctul 86, precum și Hotărârea din 19 octombrie 2016, EL-EM-2001, C-501/14, EU:C:2016:777, punctele 37 și 39, precum și jurisprudența citată).

58. Mai trebuie subliniat că, deși o reglementare națională care îndeplinește cerințele enunțate la punctele 44, 49, 53 și 55 din prezenta hotărâre pare în principiu susceptibilă să asigure concilierea necesară a diferitor interese prezente în cauză, ea trebuie să fie aplicată de către autoritățile și de către instanțele naționale de așa manieră încât sarcina care rezultă în

speță și pentru persoana vizată ca urmare a cumulului procedurilor și al sancțiunilor să nu fie excesivă în raport cu gravitatea infracțiunii săvârșite."

În cauza C-524/15, Luca Menci c. Procurora della Repubblica, Curtea precizează că o reglementare națională care autorizează un cumul de proceduri și de sancțiuni de natură penală trebuie să îndeplinească următoarele condiții cumulative:

- să vizeze un obiectiv de interes general de natură să justifice un astfel de cumul de proceduri și de sancțiuni, aceste proceduri și sancțiuni trebuind să aibă scopuri complementare (punctul 44);

- să stabilească reguli clare și precise care să permită justițiabilului să prevadă care acte și omisiuni pot face obiectul unui astfel de cumul de proceduri și de sancțiuni (punctul 47);

- să asigure că procedurile sunt coordonate între ele pentru a limita la strictul necesar sarcina suplimentară care rezultă pentru persoanele vizate dintr-un cumul de proceduri (punctele 53, 63),

- să asigure că severitatea ansamblului sancțiunilor este limitată la ceea ce este strict necesar în raport cu gravitatea infracțiunii vizate (punctele 55, 63).

În temeiul acestor considerații, Curtea arată, în cauza Menci că obiectivul de a garanta colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriile statelor membre este de natură să justifice un cumul de proceduri și de sancțiuni de natură penală (punctele 44 și 63).

Cu toate acestea, deosebit de important este faptul ca la punctul 58 din Hotărârea pronunțată în cauza Menci, Curtea a statuat că nu numai legea/reglementarea națională trebuie să îndeplinească condițiile cumulative la care am făcut referire anterior, ci și autoritățile statului trebuie să aplice reglementările de așa natură încât să nu creeze o sarcină excesivă pentru persoana în cauză.

În cauza C-617/10, Akerberg Fransson, Curtea a decis următoarele:

„25. Or, în materie de TVA, rezultă, pe de o parte, din articolul 2, din articolul 250 alineatul (1) și din articolul 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), care reiau printre altele dispozițiile articolului 2 din A șasea directivă și ale articolului 22 alineatele (4) și (8) din aceeași directivă, în versiunea care rezultă din articolul 28h din aceasta, și, pe de altă parte, din articolul 4 alineatul (3) TUE că fiecare stat membru are obligația să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul său și pentru a combate fraudă (a se vedea Hotărârea din 17 iulie 2008, Comisia/Italia, C-132/06, Rep., p. 1-5457, punctele 37 și 46).

26. în plus, articolul 325 TFUE obligă statele membre să combată activitățile ilegale care aduc atingere intereselor financiare ale Uniunii prin măsuri care să descurajeze fraudele și să ofere Q protecție efectivă și, în special, le obligă să adopte aceleași măsuri pentru a combate fraudă care aduce atingere intereselor financiare ale Uniunii precum cele pe care le adoptă pentru a combate fraudă care aduce atingere propriilor interese financiare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 octombrie 2010, SGS Belgium și alții, C-367/09, Rep., p. 1-10761, punctele 40-42). Or, întrucât resursele proprii ale Uniunii cuprind printre altele, potrivit articolului 2 alineatul (1) din Decizia 2007/436/CE, Euratom a Consiliului din 7 iunie 2007 privind sistemul de resurse proprii al Comunităților Europene (JO L 163, p. 17), veniturile din aplicarea unei cote uniforme a bazelor armonizate de evaluare a TVA-ului, stabilite în conformitate cu normele Uniunii, există astfel o legătură directă între colectarea veniturilor din TVA cu respectarea dreptului Uniunii aplicabil și punerea la dispoziția bugetului Uniunii a resurselor TVA corespunzătoare, de vreme ce orice lacuna în colectarea celor dintâi se poate afla la originea unei reduceri a celor din urmă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia/Germania, C-539/09, Rep., p. 1-11235, punctul 72).

27. Rezultă de aici că sancțiuni fiscale și urmărirea penală pentru fraudă fiscală precum cete care l-au vizat sau îl vizează pe învinuitul din litigiul principal din cauza inexactității informațiilor furnizate în materie de TVA constituie o punere în aplicare a articolului 2, a articolului 250 alineatul (î) și a articolului 273 din Directiva 2006/112 (anterior articolele 2 și 22 din A șasea directivă) și a articolului 325 TFUE și, așadar, a dreptului Uniunii în sensul articolului 51 alineatul (1) din cartă."

Cu privire la necesitatea concursului Curții Europene de Justiție în prezenta cauză, Tribunalul arată că dacă suma se considera datorată încă din perioada în care s-a desfășurat urmărirea penală, se poate concluziona că actele administrativ - fiscale emise cu ocazia inspecției fiscale nu ar mai fi trebuit să cuprindă accesorii aferente acestei sume, deoarece suma se afla la dispoziția instituțiilor pârâte.

Pe de altă parte, dacă suma se considera datorată de la data emiterii actelor administrativ-fiscale cu ocazia controlului fiscal desfășurat asupra reclamantei, atunci se poate argumenta că aceasta ar fi avut dreptul la dobânzi și penalități aferente perioadei decembrie 2014-decembrie 2015, perioadă în care suma s-a aflat la dispoziția organelor statului, fiind percepută în absența unui titlu de creanță fiscală sau a unei hotărâri definitive.

În aceste condiții, instanța apreciază că se impune, în temeiul art. 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene rap. la art. 19 alin. 3 lit. b) din Tratatul privind Uniunea Europeană, sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene spre a se pronunța, cu titlu preliminar, în sensul de a lămuri întrebările expuse în precedent.

În mod corespunzător, în temeiul art.267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene și potrivit art.412 alin.1 pct.7 NCPC, Tribunalul va suspenda judecata cauzei.

**PENTRU ACESTE MOTIVE,
ÎN NUMELE LEGII
DISPUNE**

Admite cererea de sesizare a CJUE cu întrebarea preliminară formulată de reclamantă.

În temeiul dispozițiilor art. 267 din TFUE, sesizează Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu următoarele întrebări preliminare :

"1. Dacă dispozițiile art. 2 și art. 273 din Directiva 2006/112 a Consiliului din 28 noiembrie 2016 privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată, dispozițiile art. 50 din Carta Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene și dispozițiile art. 325 din TFUE raportate la împrejurări precum cele din litigiul principal se opun unei reglementări naționale precum cea din litigiul principal, care permite adoptarea/implementarea de măsuri sancționatorii față de contribuabilul persoană juridică, atât în procedură administrativă cât și penală, proceduri ce se derulează în paralel împotriva sa, pentru aceleași acte materiale de evaziune fiscală, în condițiile în care sancțiunea din procedura administrativă poate fi caracterizată ca fiind, de asemenea, de natură penală, conform criteriilor trasate de instanța europeană în jurisprudența sa, și în ce măsură toate aceste demersuri, odată corroborate, prezintă un caracter excesiv prin raportare la același contribuabil?

2. În lumina răspunsului la întrebarea 1, dreptul Uniunii Europene trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea din litigiul principal, care permite statului, prin organele sale fiscale, ca pentru aceleași fapte materiale de evaziune fiscală să nu țină seama, în cadrul procedurii administrative, de suma plătită deja cu titlu de prejudiciu penal și care reprezintă totodată și suma ce acoperă prejudiciul fiscal, astfel că indisponibilizează această sumă pentru o anumită perioadă de timp, pentru ca apoi să



stabilească în sarcina contribuabilului, în cadrul procedurii administrative, și obligații fiscale accesorii pentru debitul deja achitat?"

În temeiul art. 412 alin. 1 pct. 7 NCPC, suspendă judecarea prezentei acțiuni, până la pronunțarea de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene a hotărârii preliminare.

Cu recurs pe durata suspendării.

Pronunțată prin punerea soluției la dispoziția părților prin mijlocirea grefei instanței, azi, 19.12.2019.

Președinte,
Miruna Ioana Căzănescu

Grefier,
Jeny Dănăilă

Recd. MIC/zi 08.2020
Atwood / evz 3-44 / 05.01.2020

