

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-544 din 2024, „Nekilnojamojo turto valdymas” BUAB. Dreptul statelor membre să solicite dobânzi și penalități de întârziere pentru neplata TVA la termenul scadent prevăzut de legislație.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

30 aprilie 2026

„ Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 273 – Articolul 49 alineatul (3) din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene – Obligații considerate necesare pentru colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni fraudă – Reglementare națională care prevede un regim de dobânzi de întârziere pentru arierate fiscale în materie de TVA – Perceperea de dobânzi de întârziere – Principiul proporționalității ”

În cauza C-544/24,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia pentru litigii fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania), prin decizia din 9 august 2024, primită de Curte la 12 august 2024, în procedura

„Nekilnojamojo turto valdymas” BUAB

împotriva

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul F. Biltgen, președinte de cameră, domnul T. von Danwitz (raportor), vicepreședintele Curții, și domnul A. Kumin, judecător,

avocat general: domnul A. Rantos,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru „Nekilnojamojo turto valdymas” BUAB, de P. Gruodis, avocat;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- pentru guvernul lituanian, de K. Dieninis, V. Kazlauskaitė-Švenčionienė și E. Kurelaitytė, în calitate de agenți;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de P. Carlin și J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 13 noiembrie 2025, pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 325 TFUE și a articolului 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”), citite în lumina articolelor 49 și 50 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între „Nekilnojamojo turto valdymas” BUAB, o societate de drept lituanian (denumită în continuare „reclamanta din litigiul principal”), pe de o parte, și Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspekția Fiscală Națională de pe lângă Ministerul de Finanțe al Republicii Lituania) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu decizia adoptată de aceasta din urmă de a refuza reclamantei din litigiul principal scutirea pe care o solicitase în ceea ce privește plata unor dobânzi de întârziere privind taxa pe valoarea adăugată (TVA) și a unei amenzi care i-au fost aplicate pentru fraudă fiscală.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Tratatul FUE

- 3 Articolul 325 alineatele (1) și (2) TFUE prevede:

„(1) Uniunea [Europeană] 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

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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.”

Carta

4 Articolul 49 alineatul (3) din cartă prevede:

„Pedepsele nu trebuie să fie disproporționate față de infracțiune.”

5 Potrivit articolului 50 din cartă:

„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.”

Directiva TVA

6 Articolul 2 alineatul (1) din Directiva TVA stabilește operațiunile supuse TVA-ului.

7 Articolul 273 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului 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.”

Dreptul lituanian

Legea Republicii Lituania privind taxa pe valoarea adăugată

8 Articolul 123 din Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Legea Republicii Lituania privind taxa pe valoarea adăugată) din 5 martie 2002 (Žin., 2002, nr. 35-1271), în versiunea aplicabilă litigiului principal, intitulat „Nerespectarea normelor privind plata TVA-ului”, precizează la alineatul 1 că persoanele care încalcă dispozițiile acestei legi sunt obligate la plata unor dobânzi de întârziere,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

potrivit modalităților prevăzute de Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Legea Republicii Lituania privind administrarea fiscalității) din 13 aprilie 2004 (Žin., 2004, nr. 63-2243), astfel cum a fost modificată, cu efect de la 1 mai 2023, prin Legea nr. XIV-1658 din 13 decembrie 2022 (denumită în continuare „Legea privind administrarea fiscalității”).

Legea privind administrarea fiscalității

- 9 Articolul 7 din Legea privind administrarea fiscalității, intitulat „Principiul egalității între contribuabili”, prevede la alineatul 1:

„În aplicarea legilor fiscale, toți contribuabilii sunt egali în raport cu condițiile stabilite de aceste legi.”

- 10 Articolul 8 din această lege, intitulat „Principiul legalității și al aplicării generale”, prevede:

„1 Fiecare contribuabil trebuie să plătească impozitele și taxele stabilite de legislația fiscală, în conformitate cu normele privind calcularea și plata impozitului sau a taxei stabilite de reglementările fiscale.

[...]

3 În scopul administrării fiscalității, administrația fiscală respectă criteriile caracterului rezonabil și echității.”

- 11 Articolul 95 din legea menționată, intitulat „Instrumente pentru asigurarea executării obligației fiscale”, prevede la alineatul 1 punctul 1 că dobânzile de întârziere fac parte din aceste instrumente.

- 12 Articolul 96 din aceeași lege, intitulat „Dobânzi de întârziere”, prevede:

„1 Dobânzile de întârziere sunt datorate de contribuabil:

[...]

2) în caz de neplată sau de plată tardivă a unui impozit sau a unei taxe nedecarate sau necalculate [...] stabilite de administrația fiscală în cursul unui control fiscal;

[...]”

- 13 Articolul 97 din Legea privind administrarea fiscalității, intitulat „Începerea curgerii dobânzilor de întârziere”, prevede la alineatul 2:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„În cazul prevăzut la articolul 96 alineatul 1 punctul 2 din această lege, dobânzile de întârziere curg din ziua următoare datei la care impozitul sau taxa trebuia, în aplicarea reglementării fiscale în vigoare la acea dată, să fie plătită la bugetul de stat până la data la care este întocmit actul prin care se formalizează rezultatele controlului și, în caz de neplată a impozitului sau a taxei în termenul prevăzut la articolul 81 alineatul 2 din această lege, [...] curgerea dobânzilor continuă din ziua următoare expirării termenului citat anterior.”

- 14 Articolul 98 din această lege, intitulat „Durata curgerii dobânzilor de întârziere”, prevede la alineatul 2:

„Dobânzile de întârziere, care au început să curgă în conformitate cu articolul 97 alineatul 1 sau 2, curg până la 180 de zile de la data la care arieratul fiscal poate face obiectul unei executări silite. În cazul neplății de către contribuabil a unui impozit sau a unei taxe care nu face obiectul unei declarații, calculată de contribuabil (de către administrația fiscală, atunci când legea care reglementează impozitul sau taxa în cauză prevede acest lucru), acestea curg până la 180 de zile de la data-limită de plată a impozitului sau a taxei prevăzute de legea care reglementează impozitul sau taxa în cauză.”

- 15 Articolul 99 din legea menționată, intitulat „Rata dobânzilor de întârziere”, prevede la alineatul 1:

„Rata dobânzilor de întârziere, care nu poate fi în niciun caz mai mică de zero, și modalitățile de calcul al acesteia sunt stabilite de ministrul finanțelor, având în vedere randamentul pe piața secundară, în ultima zi lucrătoare a trimestrului precedent, al titlului de stat a cărui scadență este cea mai apropiată de 12 luni. Rata dobânzilor de întârziere se obține prin majorarea ratei menționate anterior cu 7 puncte procentuale.”

- 16 Articolul 100 din aceeași lege, intitulat „Scutirea de la plata dobânzilor de întârziere”, are următorul cuprins:

„1 Contribuabilul poate fi scutit de plata, în tot sau în parte, a dobânzilor de întârziere acumulate (calculate), dar neplătite (neîncasate), în cazul în care:

[...]

2) o lege fiscală specială prevede această posibilitate juridică;

3) există unul dintre motivele prevăzute la articolul 141 alineatul 1 din această lege;

[...]”

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

17 Articolul 141 din Legea privind administrarea fiscalității, intitulat „Scutire de la plata amenzii”, prevede:

„1 Motivele de scutire de la plata amenzilor aplicate în temeiul articolelor 139 și 140 din această lege sunt:

- 1) atunci când contribuabilul dovedește absența culpei sale cu privire la încălcare;
- 2) atunci când încălcarea legii fiscale se datorează unor circumstanțe independente de voința contribuabilului, pe care acesta nu le prevăzuse și nu putea să le prevadă. Nu pot constitui astfel de circumstanțe acțiunile sau omisiunile contribuabilului sau ale salariaților acestuia, precum și insolvența contribuabilului;
- 3) atunci când este vorba despre un act izolat care, deși încalcă dispozițiile legii fiscale, nu cauzează un prejudiciu bugetului;
- 4) atunci când contribuabilul a încălcat legea fiscală ca urmare a unei explicații generalizate a legii fiscale greșite sau a unei informări eronate privind plata impozitelor, furnizată de administrația fiscală în scris sau prin telefon, în măsura în care consultarea a fost înregistrată potrivit modalităților instituite de administrația fiscală națională, iar autorul apelului poate fi identificat ca fiind contribuabilul sau reprezentantul acestuia.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

18 Administrația fiscală a efectuat un control al exactității calculului, al declarației și al plății TVA-ului datorat de reclamanta din litigiul principal pentru perioada cuprinsă între 1 decembrie 2012 și 31 decembrie 2016. În urma acestui control, administrația menționată a întocmit un raport de control în care a constatat că reclamanta din litigiul principal încălcase articolul 58 alineatul 1 și articolul 64 alineatul 2 din Legea Republicii Lituania privind taxa pe valoarea adăugată, întrucât a dedus din taxa datorată pentru operațiunile sale impozabile TVA-ul care figura pe facturi lipsite de valoare juridică și a participat la operațiuni implicate într-o fraudă în materie de TVA.

19 Prin decizia din 4 septembrie 2018 de confirmare a acestui raport, administrația fiscală a stabilit la 6 517 901,36 euro cuantumul TVA-ului suplimentar datorat de reclamanta din litigiul principal și la 2 431 505,31 euro pe cel al dobânzilor de întârziere aferente TVA-ului datorate de aceasta. Ea i-a aplicat de asemenea acesteia din urmă o amendă fiscală în cuantum de 1 862 257 de euro.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 20 Reclamanta din litigiul principal a formulat o acțiune împotriva acestei decizii la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia pentru litigii fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania), care, prin decizia din 10 decembrie 2018, a confirmat decizia menționată.
- 21 Prin hotărârea din 30 mai 2019, Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius, Lituania) a respins acțiunea introdusă de reclamanta din litigiul principal împotriva deciziei Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia pentru litigii fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania) din 10 decembrie 2018.
- 22 Reclamanta din litigiul principal a declarat atunci apel la Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei) pentru a obține anularea acestei decizii și a deciziei administrației fiscale din 4 septembrie 2018.
- 23 Prin hotărârea din 9 septembrie 2020, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei) a respins acest apel și a confirmat hotărârea Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius).
- 24 La 18 ianuarie 2021, reclamanta din litigiul principal a introdus la administrația fiscală o cerere de scutire de la plata dobânzilor de întârziere și a amenzii care îi fuseseră aplicate.
- 25 Prin decizia din 16 martie 2021, administrația fiscală a refuzat să scutească reclamanta din litigiul principal de plata dobânzilor de întârziere aferente TVA-ului, care se ridicau la suma de 2 835 125,75 euro, și a amenzii fiscale. Aceasta a constatat că reclamanta din litigiul principal nu îndeplinea niciuna dintre condițiile prevăzute la articolul 141 alineatul 1 din Legea privind administrarea fiscalității și nici nu a dovedit existența unor împrejurări excepționale care să justifice aplicarea criteriilor caracterului rezonabil și echității, prevăzute la articolul 8 alineatul 1 din această lege.
- 26 Întrucât reclamanta din litigiul principal nu și-a îndeplinit obligațiile fiscale suplimentare impuse în sarcina sa în materie de TVA, cuantumul total al dobânzilor de întârziere vizate de decizia administrației fiscale din 4 septembrie 2018 și acumulate în cursul întregii proceduri de control fiscal, precum și în cursul procedurii jurisdicționale, și anume între 26 ianuarie 2013 și 4 aprilie 2021, a fost stabilit la 3 150 660,79 euro, iar cel al amenzii fiscale la 1 838 812,44 euro.
- 27 La 11 aprilie 2024, reclamanta din litigiul principal a introdus o nouă cerere de scutire de la plata dobânzilor de întârziere și a amenzii fiscale. În această privință,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

ea a solicitat să fie scutită de plata „părții punitive” a acestor dobânzi, și anume a părții care ar depăși suma care asigură despăgubirea Trezoreriei publice și care ar reprezenta două treimi din quantumul total al respectivelor dobânzi. Potrivit reclamantei din litigiul principal, caracterul disproportionat al aceluiași dobânzi, ca sancțiune, ar fi evident într-o situație precum a sa în care dobânzile de întârziere au fost calculate în mod retroactiv pentru toată perioada cuprinsă între momentul la care ar fi trebuit plătit impozitul sau taxa și 4 aprilie 2021, așadar inclusiv în timpul procedurii de control fiscal și al procedurii jurisdicționale. În plus, aceste dobânzi ar constitui o măsură de sancțiune penală în ceea ce privește aplicarea componentei lor punitive, și anume majorarea cu 7 puncte procentuale aplicată ratei dobânzii.

- 28 Prin decizia din 13 mai 2024, administrația fiscală a refuzat să admită această nouă cerere, susținând în esență că dobânzile de întârziere au fost stabilite în conformitate cu cerințele Legii privind administrarea fiscalității. Astfel, această lege nu ar acorda nicio posibilitate de a scuti reclamanta de la plata dobânzilor de întârziere pentru alte motive decât cele prevăzute la articolul 100 alineatul 1 din aceasta. Modalitățile de calcul al ratei dobânzilor de întârziere ar fi definite în mod imperativ de legea menționată, iar administrația fiscală ar trebui să adopte o decizie cu privire la dobânzile de întârziere în limitele stabilite de aceeași lege. În plus, potrivit jurisprudenței naționale pertinente, dobânzile de întârziere ar fi un instrument care urmărește să garanteze respectarea obligației fiscale de plată a unui impozit sau a unei taxe și nu ar putea fi considerate o sancțiune cu caracter penal. Pe de altă parte, în ipoteza în care această administrație ar admite cererea reclamantei din litigiul principal, aplicându-i o rată a dobânzii diferită de cea prevăzută de Legea privind administrarea fiscalității, administrația menționată ar încălca principiul egalității contribuabililor în fața legii, consacrat la articolul 7 din Legea privind administrarea fiscalității.
- 29 La 4 iunie 2024, reclamanta a sesizat Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia pentru litigii fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania), care este instanța de trimitere, cu o acțiune având ca obiect anularea deciziei administrației fiscale din 13 mai 2024.
- 30 Instanța de trimitere arată că, potrivit informațiilor furnizate de administrația fiscală, în cursul controlului fiscal s-a constatat că se impunea începerea urmăririi penale împotriva reclamantei din litigiul principal în calitate de persoană juridică. Însă procedura penală ar fi încă în curs și nu ar fi fost adoptată nicio decizie de condamnare în privința acesteia. Astfel, în acest stadiu, în procedura penală nu ar fi fost pronunțată nicio pedeapsă împotriva acesteia.

- 31 Întemeindu-se pe jurisprudența constantă a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei), instanța de trimitere arată că funcția principală a dobânzilor de întârziere este de a asigura executarea obligației fiscale de plată a unui impozit sau a unei taxe și că acestea urmăresc înainte de toate să acopere cheltuielile statului, iar nu să sancționeze persoana în cauză. Totuși, aceste dobânzi de întârziere ar implica și un element de sancțiune, întrucât rata lor este calculată prin majorarea părții compensatorii legate de costurile datoriei publice. Aceasta din urmă ar fi stabilită ținând seama de randamentul unui titlu de stat pe piața secundară, care ar fi majorat cu 7 puncte procentuale.
- 32 În aceste condiții, instanța de trimitere ridică în special problema conformității articolelor 96-99 din Legea privind administrarea fiscalității cu articolul 325 TFUE și cu articolul 273 din Directiva TVA, interpretate în lumina articolului 49 alineatul (3) și a articolului 50 din cartă, în măsura în care aceste dispoziții naționale nu asigură coordonarea dintre procedura administrativă de impunere a dobânzilor de întârziere și urmărirea penală, pentru ca sarcina suplimentară care rezultă din cumulul acestor proceduri să fie redusă la strictul necesar și pentru ca severitatea ansamblului sancțiunilor aplicate să corespundă gravității încălcării constatate. În special, dispozițiile naționale menționate nu ar prevedea o limită, în vederea pronunțării unor sancțiuni penale, la aplicarea componentei punitive a acestor dobânzi, atunci când faptele care se află la originea respectivelor dobânzi determină de asemenea urmărirea penală.
- 33 În acest context, Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia pentru litigii fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolul 325 TFUE, articolul 273 din Directiva [TVA] și articolul 50 din [cartă] trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care permite impunerea de dobânzi pentru plata cu întârziere a taxei, o parte a acestora având o componentă penală în privința aceluiași încălcări în materie fiscală care fac obiectul urmării penale, fără a prevedea norme care să asigure o coordonare care să limiteze la ceea ce este strict necesar dezavantajul suplimentar care rezultă pentru persoanele în cauză dintr-un cumul de proceduri sau care să permită să se asigure că severitatea ansamblului sancțiunilor aplicate este limitată la strictul necesar în raport cu gravitatea încălcării în cauză?
- 2) Articolul 325 TFUE, articolul 273 din Directiva [TVA] și articolul 49 alineatul (3) din [cartă] trebuie interpretate în sensul că se opun unei proceduri de aplicare a dobânzilor pentru plata cu întârziere a taxelor care, independent de natura și de gravitatea încălcărilor, stabilește o parte punitivă fixă a dobânzilor pentru plata cu întârziere a taxelor, fără a permite reducerea acestei părți punitive, și

anume impunerea unei rate a dobânzilor de întârziere inferioare ratei prevăzute de lege sau renunțarea la partea punitivă a dobânzilor de întârziere?"

Cu privire la admisibilitatea cererii de decizie preliminară

- 34 Guvernul lituanian consideră că cererea de decizie preliminară este inadmisibilă în ansamblul său, apreciind că întrebările adresate de instanța de trimitere nu au nicio legătură cu obiectul litigiului principal.
- 35 În această privință, guvernul menționat arată că plata dobânzilor de întârziere și amenda fiscală impuse reclamantei din litigiul principal prin decizia administrației fiscale din 4 septembrie 2018 au fost confirmate printr-o hotărâre definitivă a Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei) pronunțată la 9 septembrie 2020. Astfel, răspunderea fiscală a reclamantei din litigiul principal ar fi fost constatată printr-o decizie cu caracter definitiv, care nu ar putea face obiectul unei acțiuni. În consecință, obiectul litigiului pendinte în fața instanței de trimitere ar privi numai condițiile de acordare a unei scutiri de la plata dobânzilor de întârziere în conformitate cu dreptul național aplicabil.
- 36 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub răspunderea sa și a cărei exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de relevanță. Refuzul Curții de a se pronunța asupra unei cereri formulate de o instanță națională este posibil numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică ori când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea din 12 octombrie 2023, KBC Verzekeringen, C-286/22, EU:C:2023:767, punctul 22 și jurisprudența citată).
- 37 În speță, instanța de trimitere este sesizată cu o acțiune formulată de reclamanta din litigiul principal împotriva deciziei administrației fiscale din 13 mai 2024, prin care aceasta din urmă a respins cererea sa de scutire de la plata dobânzilor de întârziere privind arierate în materie de TVA și a amenzii fiscale care îi fuseseră aplicate. În acest context, instanța menționată ridică în esență problema conformității mecanismului de impunere a dobânzilor de întârziere prevăzut de Legea privind administrarea fiscalității cu articolul 325 TFUE și cu articolul 273 din Directiva TVA, interpretate în lumina articolului 49 alineatul (3) și a articolului 50 din cartă.

- 38 Or, trebuie arătat, pe de o parte, că un mecanism de plată a dobânzilor de întârziere privind arierate fiscale în materie de TVA, precum cel instituit prin articolele 95-99 din Legea privind administrarea fiscalității, constituie o punere în aplicare a dispozițiilor Directivei TVA și mai precis a articolului 273 din aceasta, din moment ce urmărește să asigure colectarea cuantumurilor de TVA care nu au fost achitate în conformitate cu celelalte dispoziții ale acestei directive.
- 39 Pe de altă parte, nu reiese în mod vădit din elementele dosarului prezentat Curții că interpretarea solicitată a articolului 273 din directiva menționată nu ar avea nicio legătură cu realitatea și cu obiectul litigiului principal sau că problema ar fi de natură ipotetică. Astfel, din moment ce a doua întrebare preliminară privește în esență respectarea principiului proporționalității, în cadrul calculării de către administrația fiscală a dobânzilor de întârziere privind arierate în materie de TVA și având în vedere durata curgerii lor, aceasta pare a fi pertinentă pentru soluționarea litigiului principal.
- 40 În aceste condiții și în măsura în care Curtea dispune de toate elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care îi sunt adresate, trebuie să se constate că prezenta cerere de decizie preliminară este admisibilă.

Cu privire la prima întrebare

- 41 Comisia Europeană contestă admisibilitatea primei întrebări, susținând că aplicarea principiului *ne bis in idem*, garantat la articolul 50 din cartă, presupune existența unei situații în care a fost pronunțată o hotărâre sau o achitare definitivă pentru aceeași infracțiune. Or, în speță, procedura penală în cadrul căreia reclamanta din litigiul principal este urmărită penal ar fi încă în curs și nu ar fi fost adoptată nicio decizie de condamnare în privința sa. Astfel, în cauza principală, condiția „bis” nu ar fi îndeplinită, astfel încât instanța de trimitere nu ar avea nevoie să obțină un răspuns la prima întrebare pentru soluționarea litigiului principal.
- 42 În ceea ce privește articolul 50 din cartă, trebuie amintit pentru început că procedurile aferente unor infracțiuni în materie de TVA prin care se urmărește să se asigure colectarea în mod corect a acestei taxe și să se prevină fraudă, precum cele în discuție în litigiul principal, constituie o punere în aplicare a Directivei TVA și, în consecință, a dreptului Uniunii în sensul articolului 51 alineatul (1) din cartă. Astfel, dispozițiile de drept național care reglementează asemenea proceduri intră în domeniul de aplicare al cartei (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 aprilie 2017, Orsi și Baldetti, C-217/15 și C-350/15, EU:C:2017:264, punctul 16, precum și jurisprudența citată).

- 43 În aceste condiții, trebuie amintit de asemenea că aplicabilitatea principiului *ne bis in idem* presupune pronunțarea unei hotărâri definitive de condamnare sau de achitare pentru aceeași infracțiune. Astfel, potrivit jurisprudenței Curții, principiul *ne bis in idem* urmărește să prevină ca o întreprindere să fie „condamnată sau urmărită din nou”, ceea ce presupune că această întreprindere a fost condamnată sau declarată ca nefiind răspunzătoare printr-o decizie anterioară care nu mai poate fi atacată. Articolul 50 din cartă vizează astfel în mod specific repetarea unei proceduri care a condus la o decizie definitivă cu privire la același element material (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 aprilie 2019, Powszechny Zakład Ubezpieczeń na Życie, C-617/17, EU:C:2019:283, punctele 29 și 32, precum și Ordonanța din 20 mai 2021, ENR Grenelle Habitat ș.a., C-88/20, EU:C:2021:407, punctul 33).
- 44 Or, în speță, din cererea de decizie preliminară reiese, pe de o parte, că, în urma unei proceduri administrative de control fiscal, reclamantei din litigiul principal i-a fost impusă plata unor dobânzi de întârziere pentru arierate în materie de TVA, precum și a unei amenzi fiscale. Pe de altă parte, urmărirea penală care a fost inițiată împotriva acesteia pentru aceleași fapte nu a încetat încă și nu a fost pronunțată în privința sa nicio decizie definitivă de condamnare sau de achitare pentru aceeași infracțiune.
- 45 În această privință, trebuie arătat că articolul 50 din cartă interzice aplicarea, pentru fapte identice, a mai multor sancțiuni de natură penală la capătul diferitor proceduri desfășurate în aceste scopuri (Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 35). Or, acest articol 50 nu reglementează situația unei persoane care face obiectul, pentru aceeași încălcare a unei obligații fiscale, al unei proceduri administrative și al unei proceduri penale, atât timp cât nu este pronunțată nicio decizie de condamnare sau de achitare pentru aceleași fapte în cadrul celei de a doua proceduri, care este distinctă și autonomă în raport cu prima, precum în speță. În aceste condiții, articolul 50 din cartă nu este aplicabil litigiului principal.
- 46 În acest context, trebuie amintit că, atunci când dispoziții ale dreptului Uniunii la care se referă o întrebare preliminară nu sunt aplicabile litigiului principal și, prin urmare, nu sunt relevante pentru soluționarea acestuia, este necesar să se considere că decizia preliminară solicitată nu este necesară pentru a permite instanței de trimitere să pronunțe o hotărâre și că această întrebare este, așadar, inadmisibilă în această privință (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 aprilie 2025, Swiftair, C-701/23, EU:C:2025:237, punctul 28 și jurisprudența citată).
- 47 În consecință, prima întrebare adresată de instanța de trimitere este inadmisibilă.

Cu privire la a doua întrebare

- 48 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 325 TFUE și articolul 273 din Directiva TVA, citite în lumina articolului 49 alineatul (3) din cartă, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care prevede plata unor dobânzi de întârziere pentru arierate în materie de TVA și care, independent de natura și de gravitatea încălcării constatate de administrația fiscală, stabilește cuantumul acestor dobânzi fără ca administrația respectivă să poată reduce una dintre componentele acestui cuantum și să poată aplica o rată a dobânzii mai mică decât cea prevăzută de reglementarea menționată sau să renunțe la stabilirea unei părți a cuantumului menționat.
- 49 În speță, îndoielile instanței de trimitere cu privire la interpretarea dreptului Uniunii provin din faptul că reglementarea națională în discuție în litigiul principal permite impunerea, în mod cumulativ, atât a unor dobânzi de întârziere aferente TVA-ului, din care o parte ar cuprinde și un element de sancționare, cât și a unei amenzi fiscale în caz de neplată sau de plată tardivă a unui impozit sau a unei taxe datorate.
- 50 În această privință, instanța de trimitere urmărește să se clarifice, pe de o parte, în ce măsură dobânzile de întârziere privind arierate în materie de TVA impuse reclamantei din litigiul principal în urma unei proceduri administrative de control fiscal au o natură penală, în sensul articolului 49 alineatul (3) din cartă, și, pe de altă parte, dacă o astfel de reglementare națională este conformă cu principiul proporționalității, astfel cum este interpretat în cadrul aplicării articolului 325 TFUE și a articolului 273 din Directiva TVA.

Cu privire la aplicabilitatea articolului 49 alineatul (3) din cartă

- 51 Conform unei jurisprudențe constante a Curții referitoare la interpretarea articolului 50 din cartă și transpusă la articolul 49 alineatul (3) din aceasta, trei criterii sunt pertinente pentru aprecierea naturii penale a unei sancțiuni, și anume calificarea juridică a infracțiunii în dreptul intern, natura însăși a infracțiunii și gradul de severitate a sancțiunii pe care persoana în cauză riscă să o suporte (Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 26 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 22 martie 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, punctul 25 și jurisprudența citată).
- 52 În plus, tot potrivit acestei jurisprudențe, chiar și pentru încălcări care nu sunt calificate drept „penale” de dreptul național, un asemenea caracter poate totuși decurge din însăși natura încălcării în discuție și din gradul de severitate a sancțiunilor pe care aceasta le poate antrena [Hotărârea din 22 iunie 2021, Latvijas

Republikas Saeima (Puncte de penalizare), C-439/19, EU:C:2021:504, punctul 88 și jurisprudența citată].

- 53 Deși revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia, în lumina acestor criterii, dacă impunerea unor dobânzi de întârziere privind arierate în materie de TVA prezintă o natură penală, în sensul articolului 49 alineatul (3) din cartă, Curtea, pronunțându-se asupra trimiterii preliminare, poate totuși să ofere precizări destinate să orienteze această instanță în aprecierea sa (a se vedea Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 27 și jurisprudența citată).
- 54 În ceea ce privește primul criteriu, referitor la calificarea încălcării în dreptul intern, rezultă atât din modul de redactare a articolului 95 alineatul 1 din Legea privind administrarea fiscalității, cât și din jurisprudența națională pertinentă, în special cea a Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei), că, în dreptul lituanian, perceperea de dobânzi de întârziere privind arierate fiscale în caz de neplată sau de plată tardivă a unui impozit sau a unei taxe datorate nu este considerată o sancțiune cu caracter penal. În plus, din dosarul de care dispune Curtea reiese că asemenea dobânzi sunt impuse în cadrul unei proceduri administrative. Deși dreptul lituanian prevede de asemenea existența unor încălcări ale normelor fiscale care fac obiectul urmării penale, sancțiunile aplicabile în acest temei se aplică în cadrul unei proceduri distincte și independente.
- 55 În legătură cu al doilea criteriu, referitor la natura însăși a încălcării, acesta implică să se verifice dacă sancțiunea în discuție urmărește printre altele o finalitate represivă. Rezultă de aici că o sancțiune care are o finalitate represivă prezintă o natură penală și că simpla împrejurare că aceasta urmărește și o finalitate preventivă nu este de natură să îi înlăture calificarea de sancțiune penală. Astfel, este în însăși natura sancțiunilor penale ca acestea să aibă ca obiect atât reprimarea, cât și prevenirea comportamentelor ilicite. În schimb, o măsură care se limitează la a repara prejudiciul cauzat prin încălcarea vizată nu prezintă o natură penală [a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 31, și Hotărârea din 22 iunie 2021, Latvijas Republikas Saeima (Puncte de penalizare), C-439/19, EU:C:2021:504, punctul 89].
- 56 În speță, din decizia de trimitere și din observațiile scrise ale părților în fața Curții reiese că, potrivit Legii privind administrarea fiscalității, perceperea unor dobânzi de întârziere are, pe de o parte, un caracter preventiv, încurajând persoanele în cauză să plătească TVA-ul în termenul stabilit sau cât mai curând posibil după expirarea acestui termen, ceea ce contribuie de asemenea la asigurarea colectării în mod corect a TVA-ului, și, pe de altă parte, un caracter compensatoriu în măsura în care astfel de dobânzi urmăresc să compenseze pierderile financiare suferite de stat ca urmare a neplății sau a plății tardive a unui impozit sau a unei taxe.

- 57 Trebuie subliniat în această privință că Curtea a statuat deja că perceperea unor dobânzi de întârziere avea, pe de o parte, un caracter preventiv, încurajând contribuabilul să execute obligația fiscală cât mai curând posibil după expirarea termenelor stabilite, și, pe de altă parte, un caracter compensatoriu, în măsura în care aceste dobânzi urmăresc compensarea pierderilor financiare suferite de stat ca urmare a neplății sau a plății tardive a unui impozit sau a unei taxe (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 octombrie 2022, Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, punctele 89-91, precum și jurisprudența citată).
- 58 Reiese de asemenea din jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului că „dobânzile de întârziere nu urmăresc în esență să pedepsească contribuabilii pentru a împiedica repetarea acțiunilor incriminate, ci urmăresc în principal repararea pecuniară a unui prejudiciu, și anume un prejudiciu financiar legat de trecerea timpului și de întârzierea la plata impozitului” [Curtea EDO, 6 octombrie 2009, Poniatowski împotriva Franței (dec.), CE:ECHR:2009:1006DEC002949408]. Astfel, în temeiul acestei jurisprudențe, nu au o conotație penală nici procedurile de impunere privind impozite stabilite suplimentar sau de rectificare a impunerii care vizează pur și simplu o recuperare integrală a impozitului, fără ca această rectificare să fie însoțită de vreo majorare, nici procedurile referitoare la dobânzi de întârziere, și aceasta independent de cuantificarea lor în dreptul intern sau de importanța sumelor în discuție [a se vedea în acest sens Curtea EDO, 17 mai 2016, Société Oxigène Plus împotriva Franței (dec.), CE:ECHR:2016:0517DEC007695911, § 45 și 46, precum și jurisprudența citată].
- 59 În lumina acestei jurisprudențe, rezultă că impunerea unor dobânzi de întârziere privind arierate în materie de TVA, precum cele în discuție în litigiul principal, nu poate fi considerată o măsură represivă.
- 60 În ceea ce privește al treilea criteriu, referitor la gradul de severitate a sancțiunii, elementele din dosarul de care dispune Curtea nu par să indice că dobânzile de întârziere, precum cele impuse în cauza principală, ar fi de o asemenea importanță încât ar trebui să li se recunoască un caracter penal. În ceea ce privește în special faptul că, astfel cum a susținut reclamanta din litigiul principal în cadrul procedurii principale, o parte din dobânzile de întârziere ar fi de natură „punitivă” având în vedere majorarea ratei de bază a acestor dobânzi cu 7 puncte procentuale, este necesar să se arate că aceste afirmații se întemeiază pe o interpretare a reglementării naționale în discuție în litigiul principal care diferă de cea prezentată de instanța de trimitere. Astfel, din decizia de trimitere nu reiese că dobânzile de întârziere în discuție în litigiul principal ar fi de natură punitivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 februarie 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punctul 35).

- 61 În orice caz, conform jurisprudenței Curții, dobânzile de întârziere urmăresc să remedieze consecințele care decurg din depășirea unui termen de plată și să compenseze avantajele pe care persoana impozabilă le obține în mod nejustificat din întârzierea în achitarea unei datorii fiscale, iar nu să sancționeze o asemenea întârziere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 decembrie 2024, Network One Distribution, C-506/23, EU:C:2024:1003, punctul 32).
- 62 Reiese de asemenea din jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului expusă la punctul 58 din prezenta hotărâre că, independent de cuantumul lor, măsuri analoge celor impuse în cauza principală nu au fost considerate ca prezentând un grad de gravitate suficient pentru a le conferi o natură penală.
- 63 Având în vedere considerațiile care precedă și sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, niciunul dintre cele trei criterii enunțate la punctul 51 din prezenta hotărâre care permit calificarea dobânzilor de întârziere în discuție în litigiul principal drept măsură cu caracter penal nu pare a fi îndeplinit. Or, în măsura în care nu ar avea o natură penală, aceste dobânzi de întârziere nu pot fi apreciate în raport cu articolul 49 alineatul (3) din cartă.

Cu privire la aplicarea principiului general al proporționalității

- 64 Chiar dacă o măsură precum cea în discuție în litigiul principal nu intră în domeniul de aplicare al articolului 49 alineatul (3) din cartă, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă aceasta este conformă cu principiul proporționalității, Curtea fiind competentă să îi furnizeze elementele de interpretare utile în această privință. Astfel, respectarea acestui principiu, care constituie un principiu general al dreptului Uniunii, se impune statelor membre atunci când pun în aplicare acest drept, inclusiv în lipsa unei armonizări a legislației Uniunii în domeniul sancțiunilor aplicabile [Hotărârea din 8 martie 2022, Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Efect direct), C-205/20, EU:C:2022:168, punctul 31 și jurisprudența citată].
- 65 În aceste condiții, trebuie să se considere că, prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere urmărește în esență să se stabilească dacă articolul 325 TFUE și articolul 273 din Directiva TVA, citite în lumina principiului proporționalității, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care stabilește modalitățile de calcul al ratei dobânzilor de întârziere privind arierate în materie de TVA indiferent de natura și de gravitatea încălcării constatate de administrația fiscală și exclude posibilitatea ca aceasta să aplice o rată a dobânzii inferioară celei prevăzute de această reglementare sau să renunțe la calcularea unei părți din cuantumul dobânzilor de întârziere sau să scutească un contribuabil de plata acestor dobânzi, cu excepția cazurilor definite limitativ de reglementarea menționată.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 66 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, pentru a respecta principiul proporționalității, o măsură trebuie să fie de natură să asigure, în mod coerent și sistematic, realizarea obiectivului legitim urmărit și să nu depășească ceea ce este adecvat și necesar pentru atingerea acestuia, fiind stabilit că inconveniente cauzate de aceasta nu trebuie să fie disproporționate în raport cu scopurile vizate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 septembrie 2022, Cilevičs ș.a., C-391/20, EU:C:2022:638, punctul 65, precum și jurisprudența citată).
- 67 În ceea ce privește în special măsurile administrative sau represive permise de o legislație națională, acestea nu trebuie să depășească limitele a ceea ce este adecvat și necesar pentru realizarea obiectivelor urmărite în mod legitim de această legislație (Hotărârea din 24 februarie 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli și Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, punctul 37, precum și jurisprudența citată).
- 68 În speță, trebuie amintit de la bun început că rezultă în special din articolele 2 și 273 din Directiva TVA coroborate cu articolul 4 alineatul (3) TUE și cu articolul 325 alineatul (1) TFUE că statele membre au obligația de a adopta toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriile lor respective și pentru a combate fraudă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 18).
- 69 Reiese dintr-o jurisprudență constantă că, în afara limitelor pe care le stabilesc, dispozițiile articolului 273 din Directiva TVA nu precizează nici condițiile, nici obligațiile pe care statele membre le pot prevedea și, prin urmare, le conferă acestora o marjă de apreciere în ceea ce privește mijloacele prin care se urmărește asigurarea colectării în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul lor și combaterea fraudei (Hotărârea din 13 octombrie 2022, Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, punctul 69).
- 70 În plus, articolul 325 alineatele (1) și (2) 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, pentru a combate fraudă care aduce atingere intereselor financiare ale Uniunii, aceleași măsuri precum cele pe care le adoptă pentru a combate fraudă care aduce atingere propriilor interese financiare (Hotărârea din 1 octombrie 2020, Úrad špeciálnej prokuratúry, C-603/19, EU:C:2020:774, punctul 48 și jurisprudența citată).
- 71 Păstrând în același timp o marjă de apreciere în ceea ce privește alegerea sancțiunilor, statele membre trebuie să se asigure că încălcările dreptului Uniunii,

inclusiv ale normelor armonizate rezultate din Directiva TVA, sunt sancționate în condiții de fond și de procedură care să fie analoge celor aplicabile încălcărilor dreptului național similare ca natură și importanță și care, în orice caz, conferă sancțiunii un caracter efectiv, proporțional și disuasiv (Hotărârea din 2 mai 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, punctul 28 și jurisprudența citată).

- 72 În speță, măsura care instituie plata unor dobânzi de întârziere pentru arierate în materie de TVA, astfel cum este prevăzută la articolele 95-99 din Legea privind administrarea fiscalității, care determină începerea curgerii dobânzilor de întârziere la neplata sau la plata cu întârziere a unui impozit sau a unei taxe datorate, contribuie la recuperarea unor sume de TVA care nu au fost achitate de o persoană impozabilă în termenele imperative stabilite de dispozițiile Directivei TVA.
- 73 Astfel, în măsura în care vizează asigurarea colectării în mod corect a TVA-ului și prevenirea fraudei, reglementarea națională în cauză în litigiul principal urmărește un obiectiv legitim recunoscut de dreptul Uniunii. Astfel, Curtea a hotărât deja că perceperea de dobânzi moratorii contribuie la combaterea neplății în termenele stabilite a TVA-ului declarat, în conformitate cu obligația care revine statelor membre, în special în temeiul articolului 273 din Directiva TVA și al articolului 325 alineatul (1) TFUE, de a adopta toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ adecvate pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriile lor și pentru a combate fraudă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 octombrie 2022, Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, punctele 88, 89 și 92, precum și jurisprudența citată).
- 74 Deși revine instanței de trimitere, singura competentă să interpreteze și să aplice dreptul național, sarcina de a aprecia în definitiv dacă măsura care instituie plata unor dobânzi de întârziere, precum cele în discuție în litigiul principal, este adecvată, necesară și proporțională cu realizarea obiectivului legitim urmărit, Curtea poate totuși să ofere precizări destinate să orienteze această instanță în această apreciere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 februarie 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli și Ministero dell’Economia e delle Finanze, (C-452/20, EU:C:2022:111, punctul 40, precum și jurisprudența citată).
- 75 În ceea ce privește, în primul rând, aspectul dacă o astfel de măsură este de natură să garanteze, în mod coerent și sistematic, realizarea obiectivelor legitime urmărite, trebuie arătat că perceperea unor dobânzi de întârziere contribuie la combaterea neplății în termenele stabilite a cuantumului TVA-ului declarat. Astfel, o asemenea măsură contribuie la respectarea obligației, amintită la punctul 68 din prezenta hotărâre, a fiecărui stat membru de a adopta toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

TVA-ului datorat pe teritoriul său și pentru a combate fraudă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 octombrie 2022, Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, punctul 71).

- 76 Prin urmare, dobânzile de întârziere par a fi o măsură adecvată pentru atingerea obiectivelor urmărite de reglementarea națională în discuție în litigiul principal.
- 77 În al doilea rând, în ceea ce privește caracterul necesar al măsurii menționate, trebuie amintită importanța pe care o prezintă combaterea fraudei, conform articolului 325 TFUE și articolului 273 din Directiva TVA, și obligația statelor membre de a adopta măsuri efective pentru atingerea obiectivului care constă în asigurarea colectării în mod corect a TVA-ului, precum și în prevenirea fraudei, în conformitate cu aceleași dispoziții.
- 78 În această privință, Legea privind administrarea fiscalității pune în aplicare dispozițiile Directivei TVA, care are un caracter obligatoriu pentru Republica Lituania și urmărește să poată fi impuse măsuri efective împotriva fraudei în materie de TVA, pentru a încuraja persoana impozabilă să își execute obligațiile fiscale punctual și pentru a acoperi costurile suportate de administrația fiscală ca urmare a faptului că aceasta nu și-a îndeplinit la timp aceste obligații, astfel încât să compenseze prejudiciul cauzat trezoreriei publice prin indisponibilitatea sumelor corespunzătoare taxei datorate.
- 79 Trebuie să se arate, astfel cum a subliniat domnul avocat general la punctul 48 din concluziile sale, că impunerea unor dobânzi de întârziere vizează încurajarea contribuabililor să își achite obligațiile fiscale cu prioritate pentru a evita riscul majorării cuantumului datoriei lor fiscale în mod proporțional cu durata neplății acesteia. Astfel, în lipsa unei asemenea măsuri, contribuabilii nu ar avea niciun stimulent anume să își îndeplinească obligațiile fiscale în termenele stabilite și ar putea privilegia tranzacții comerciale. Pe de altă parte, lipsa dobânzilor de întârziere ar favoriza persoanele care nu își îndeplinesc obligațiile fiscale în termenele stabilite, care ar beneficia astfel de lichidități suplimentare și de un avantaj economic corespunzător diminuării în timp a valorii reale a cuantumului datoriei lor fiscale.
- 80 Rezultă că, având în vedere contextul în care se înscrie reglementarea națională în discuție în litigiul principal, aceasta, în măsura în care impune o măsură care instituie dobânzi de întârziere, pare necesară pentru realizarea obiectivului legitim pe care îl urmărește.
- 81 În ceea ce privește, în al treilea rând, caracterul proporțional în sensul strict al acestei măsuri, trebuie amintit în special că legiuitorul lituanian a prevăzut impunerea unor dobânzi de întârziere și a stabilit cuantumul acestora independent

de natura și de gravitatea încălcării constatate de administrația fiscală și că quantumul acestor dobânzi este stabilit fără ca administrația menționată să poată reduce una dintre componentele acestui quantum pentru a aplica o rată a dobânzii mai mică decât cea prevăzută de reglementarea menționată sau să poată renunța să calculeze o parte din acest quantum. În acest cadru, este necesar să se examineze dacă inconvenientele cauzate de reglementarea națională în discuție în litigiul principal nu sunt disproporționate în raport cu obiectivele urmărite în mod legitim de aceasta, și anume eficacitatea colectării TVA-ului și a combaterii fraudei.

- 82 În primul rând, din decizia de trimitere reiese că dispozițiile de drept național referitoare la calcularea ratelor dobânzilor de întârziere se aplică tuturor contribuabililor în caz de neplată sau de plată cu întârziere, constatată în cursul unui control fiscal, a unui impozit sau a unei taxe care face obiectul unei declarații și nu este declarată sau care nu face obiectul unei declarații și nu este calculată. Pe de o parte, rata este stabilită *a priori* în mod clar și transparent în conformitate cu criteriile obiective, precum și pe baza unei metodologii de calcul prevăzute de Legea privind administrarea fiscalității. Pe de altă parte, puterea decizională a administrației fiscale în materie de stabilire a dobânzilor de întârziere este încadrată de această lege.
- 83 Având în vedere în special caracterul preventiv al măsurii în cauză, care urmărește să încurajeze contribuabilul să își execute obligațiile fiscale punctual și să acopere costurile suportate de administrația fiscală ca urmare a faptului că persoana impozabilă nu și-a îndeplinit la timp obligațiile fiscale, stabilirea unei rate prestabilite pentru calcularea dobânzilor de întârziere nu pare disproporționată, în raport cu obiectivele urmărite de reglementarea națională în discuție în litigiul principal, pentru a asigura efectivitatea acestora.
- 84 În această privință, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 55 din concluziile sale, împrejurarea că quantumul dobânzilor de întârziere este forfetar și nu este însoțit de nicio posibilitate de ajustare nu permite, în sine, să se concluzioneze în sensul caracterului disproporționat al acestei măsuri. Astfel, stabilirea, prin reglementarea națională în discuție în litigiul principal, a quantumului dobânzilor de întârziere, la care administrația fiscală nu poate aduce nicio ajustare, cu excepția câtorva cazuri definite în mod expres de reglementarea fiscală aplicabilă, protejează persoanele impozabile împotriva oricărei decizii arbitrare a acestei administrații, garantând totodată egalitatea de tratament între aceste persoane impozabile.
- 85 În plus, quantumul dobânzilor de întârziere astfel stabilit permite atât creditorilor, cât și debitorilor să prevadă în mod precis valoarea viitoare a drepturilor lor sau, respectiv, a obligațiilor lor financiare, astfel încât să se garanteze și securitatea

juridică. Lipsa unei încadrări a marjei de apreciere de care ar putea dispune administrația fiscală ar risca să determine o diferență de tratament nejustificată între persoanele impozabile care se află într-o situație fiscală comparabilă.

- 86 În al doilea rând, este necesar să se arate că, în măsura în care curgerea dobânzilor de întârziere este legată de executarea sau de stingerea obligației fiscale care revine persoanei impozabile, acțiunile acesteia contribuie în mare măsură la stabilirea cuantumului total al dobânzilor pe care va trebui să le plătească. Astfel aplicarea dobânzilor de întârziere impune persoanei impozabile care nu și-a îndeplinit obligațiile fiscale în termenele stabilite o sarcină financiară proporțională cu durata neplății datoriei sale care a declanșat curgerea acestora. Prin urmare, recurgerea la dobânzi de întârziere ca mijloc de asigurare a executării obligațiilor fiscale nu constituie în principiu o soluție care impune o sarcină excesivă persoanelor impozabile.
- 87 Această concluzie nu poate fi infirmată de faptul că, astfel cum a susținut reclamanta din litigiul principal în cadrul procedurii principale, dobânzile de întârziere în cauză au fost calculate retroactiv pentru întreaga perioadă începând cu momentul în care impozitul sau taxa ar fi trebuit plătită, așadar inclusiv în cursul procedurii de control fiscal și al procedurii jurisdicționale. Astfel, dacă, la finalul procedurii judiciare, existența obligației fiscale este confirmată definitiv, faptul de a nu ține seama de durata acestei proceduri la calcularea dobânzilor de întârziere ar conferi persoanei impozabile în cauză un avantaj de trezorerie în raport cu celelalte persoane impozabile care și-au îndeplinit la timp obligațiile.
- 88 În plus, în ceea ce privește afirmația reclamantei din litigiul principal potrivit căreia aceasta ar fi solicitat să fie scutită de plata părții din dobânzi care depășește suma care asigură despăgubirea trezoreriei publice, este necesar să se arate că, deși, în anumite cazuri particulare, cuantumul dobânzilor compensatorii este susceptibil să depășească prejudiciul real suferit de trezoreria publică, aceasta nu este decât consecința unui sistem de despăgubire forfetară, care, prin natura sa, nu reflectă pierderile suferite efectiv, ci pierderile pe care trezoreria publică le poate suferi, potrivit aprecierii legiuitorului național (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 februarie 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punctul 36).
- 89 În al treilea rând, în conformitate cu articolul 100 alineatul 1 din Legea privind administrarea fiscalității, o scutire de la plata, în tot sau în parte, a dobânzilor de întârziere suportate (calculate), dar neplătite (neîncasate) este posibilă dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de această dispoziție. O astfel de scutire poate fi acordată în special atunci când este stabilit unul dintre motivele prevăzute la articolul 141 alineatul 1 din această lege. Printre aceste motive figurează în special cazurile în care contribuabilul demonstrează că încălcarea săvârșită nu îi este

imputabilă ca culpă sau atunci când încălcarea legii fiscale se datorează unor împrejurări independente de voința sa, pe care nu le prevăzuse și pe care nu le putea prevedea, sau atunci când este vorba despre un act izolat care, deși încalcă dispozițiile acestei legi, nu cauzează prejudicii bugetului.

- 90 În al patrulea rând, aprecierea proporționalității măsurilor care au o finalitate represivă impune, desigur, să fie luate în considerare împrejurări precum natura și gravitatea încălcării unei obligații fiscale constatate de administrația fiscală sau alte împrejurări precum contextul particular în care a fost săvârșită această încălcare și eventuala sa legătură cu alte proceduri în curs. Nu este mai puțin adevărat că măsuri precum dobânzile de întârziere privind arierate în materie de TVA au un caracter preventiv și, astfel cum s-a subliniat la punctul 79 din prezenta hotărâre, urmăresc să încurajeze contribuabilii să își îndeplinească cu prioritate obligațiile fiscale, pentru a nu își asuma riscul ca quantumul datoriei lor fiscale să crească proporțional cu durata neplății acesteia.
- 91 Prin urmare, o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal, care stabilește modalitățile de calcul al ratei dobânzilor de întârziere excluzând în același timp posibilitatea ca administrația fiscală să aplice o rată a dobânzii mai mică decât cea pe care o prevede sau să renunțe la calcularea unei părți din quantumul acestor dobânzi, nu pare să prezinte un caracter excesiv în raport cu obiectivul pe care îl urmărește prin intermediul dobânzilor menționate. Faptul că această administrație nu poate scuti un contribuabil de plata acelorași dobânzi, cu excepția cazurilor definite limitativ de această reglementare, nu schimbă cu nimic această constatare.
- 92 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 325 TFUE și articolul 273 din Directiva TVA, citite în lumina principiului proporționalității, trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care stabilește modalitățile de calcul al ratei dobânzilor de întârziere privind arierate în materie de TVA indiferent de natura și de gravitatea încălcării constatate de administrația fiscală și exclude posibilitatea ca aceasta să aplice o rată a dobânzii inferioară celei prevăzute de această reglementare sau să renunțe la calcularea unei părți din quantumul dobânzilor de întârziere sau să scutească un contribuabil de plata acestor dobânzi, cu excepția cazurilor definite limitativ de reglementarea menționată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 93 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Articolul 325 TFUE și articolul 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, citite în lumina principiului proporționalității,

trebuie interpretate în sensul că

nu se opun unei reglementări naționale care stabilește modalitățile de calcul al ratei dobânzilor de întârziere privind arierate în materie de taxă pe valoarea adăugată indiferent de natura și de gravitatea încălcării constatate de administrația fiscală și exclude posibilitatea ca aceasta să aplice o rată a dobânzii inferioară celei prevăzute de această reglementare sau să renunțe la calcularea unei părți din quantumul dobânzilor de întârziere sau să scutească un contribuabil de plata acestor dobânzi, cu excepția cazurilor definite limitativ de reglementarea menționată.