

## **Contencios administrativ-fiscal**

### **Restituirea taxei speciale de primă înmatriculare a autoturismelor**

***În conformitate cu dispozițiile art.148 alin. 2 din Constituția României, reținându-se prevalența dreptului comunitar( art.90 din Tratatul UE) în raport cu legea internă,este admisibilă acțiunea în restituirea taxei speciale de primă înmatriculare a autoturismelor,într-o astfel de acțiune având calitate procesuală pasivă administrația finanțelor publice, iar nu Ministerul Internelor și Reformei administrative. (Dosar nr. 318/117/2008,decizia civilă nr. 1481/19 Iunie 2008, judecător L. Ungur)***

Prin sentința civilă nr. 595 din 04.04.2008 pronunțată de Tribunalul ...j în dosarul cu nr. 318/117/2008, s-au respins excepțiile lipsei calității procesuale pasive, a inadmisibilității și prematurității acțiunii și s-a admis cererea formulată de reclamanta K. B., în contradictoriu cu pârâta Administrația Finanțelor Publice... și în consecință a fost obligată pârâta să restituie reclamantei suma de 1.627 Euro și dobânzile legale aferente până la data restituirii sumei.

Pentru a pronunța această sentință prima instanță a reținut că, pârâta Administrația Finanțelor Publice a fost cea care a încasat suma reprezentând taxa specială de înmatriculare, aspect care îi conferă calitate procesuală pasivă în cererea de obligare a sa la restituirea acesteia, astfel încât excepția lipsei calității procesuale pasive invocate este nefondată, motiv pentru care va fi respinsă.

De asemenea, în condițiile în care reclamanta a achitat o taxă care, în opinia ei, contravine reglementărilor comunitare în domeniu, aceasta a făcut dovada unui interes născut și actual, neputându-se condiționa accesul său la justiție de pronunțarea în prealabil a unei hotărâri de către Curtea de Justiție a Comunităților Europene (cunoscut fiind principiul aplicării directe a dreptului comunitar de către instanțele naționale) sau a finalizării negocierilor pornite în acest sens de către România și Comisia Europeană. În consecință, și excepția prematurității acțiunii apare ca fiind nefondată, urmând a fi respinsă.

Nu în ultimul rând, tribunalul a apreciat că și excepția inadmisibilității acțiunii a fost nefondată, în condițiile în care, pe de o parte, reclamanta invocă practic refuzul nejustificat al pârâtei în soluționarea cererii de restituire a taxei speciale de înmatriculare și, pe de altă parte, procedura prealabilă prevăzută de dispozițiile art. 7 din Legea nr. 554/2004 a fost parcursă prin depunerea, de către reclamantă, a cererii înregistrate sub nr. 38.568/18.12.2007, cerere la care pârâta a răspuns negativ. În consecință, și această excepție urmează a fi respinsă.

Pe fondul cauzei, tribunalul a constatat că reclamanta a achiziționat un autoturism marca Volkswagen Golf, autoturism care era înmatriculat în Uniunea Europeană. Cu ocazia înmatriculării în România a autoturismului, i s-a întocmit o fișă de calcul din care rezulta faptul că avea de achitat suma de 1.627 Euro cu titlu de taxă specială de înmatriculare, taxă pe care a achitat-o la Trezoreria ...cu chitanța seria T S4A nr. 2087570/01.08.2007. Considerând nelegală perceperea acestei taxe, s-a adresat pârâtei cu solicitarea de a-i fi restituită, dar cererea sa a fost respinsă cu adresa nr. 38.568/12.01.2008.

Potrivit dispozițiilor art. 148 alin. 2 din Constituția României, prevederile tratatelor constitutive ale Uniunii Europene au prioritate față de dispozițiile contrare din legile interne, transpunându-se astfel în legislația internă principiul aplicării directe și al supremației dreptului comunitar.

Conform dispozițiilor art. 90 paragraful 1 din Tratatul Comunității Europene, aplicabil prezentei spețe, nici un stat membru nu aplică, direct sau indirect, produselor altor state membre, impozite interne de orice natură, mai mari decât cele care se aplică, direct sau indirect, produselor naționale similare, fiind interzise, astfel, taxele discriminatorii și protecționiste. Aceste dispoziții au făcut obiectul unei largi jurisprudențe a Curții de Justiție a Comunităților Europene, care a decis că fiind esențial în stabilirea caracterului unei taxe ca fiind discriminatorie aspectul că aceasta este determinată de traversarea graniței de către bunul supus taxei, dintr-o țară comunitară în alta.

Tribunalul a reținut că taxa specială pentru autoturisme și autovehicule a fost introdusă în Codul fiscal prin Legea nr. 343/2006 sub forma unui nou impozit, cu aplicabilitate de la 1 ianuarie 2007, inițial pentru toate autovehiculele, iar după modificarea Legii nr. 343/2006 prin O.U.G. nr. 110/2006, a fost restrânsă la toate autoturismele și autovehiculele, inclusiv cele comerciale, prevăzându-se categorii de persoane exceptate. Potrivit reglementării în vigoare, la data importului autoturismului, taxa specială pentru autoturisme se datorează cu ocazia primei înmatriculări în România a unui autoturism sau autovehicul comercial, enumerat la art. 214 ind. 1 din Codul fiscal. Tribunalul observă, însă, că taxa specială de înmatriculare nu este percepută pentru autoturismele deja înmatriculate în România, fiind percepută numai pentru autoturismele înmatriculate în celelalte state comunitare și reînmatriculate în România, după aducerea lor în țară. Rezultă din aceste dispoziții legale, că taxa specială de înmatriculare impusă autoturismului reclamantei, autoturism cumpărat dintr-un stat membru al Uniunii Europene și care era înmatriculat într-un stat comunitar este determinată de traversarea graniței de către acesta dintr-o altă țară comunitară în România, astfel încât această taxă impusă de autoritățile române este una discriminatorie, fiind interzisă de dispozițiile art. 90 din Tratatul Comunității Europene.

Nu poate fi reținută susținerea pârâtei că s-a aflat într-o situație de excepție, respectiv în ipoteza lipsei efectului direct, dat de stabilirea în mod expres și obligatoriu a competenței exclusive a Curții de Justiție a C.E. de a hotărî în astfel de cazuri, conform art. 226 și 227 din Tratat. Este real că singura competență în a interpreta prevederile comunitare este Curtea de Justiție a Comunităților Europene, dar în speța de față nu s-a pus problema interpretării dispozițiilor art. 90 din Tratatul instituind Comunitatea Europeană, acestea fiind foarte clare, ci a aplicării directe a dispozițiilor Tratatului. Mai mult decât atât, este real că în lipsa unei armonizări la nivelul Uniunii Europene statele membre au o oarecare libertate în stabilirea diferitelor taxe sau impozite, dar acestea nu a trebuit să contravină dispozițiilor comunitare privind interzicerea discriminării sau a principiului liberei circulații a mărfurilor, așa cum este cazul de față.

Constatându-se că taxa specială de primă înmatriculare achitată de reclamantă este una interzisă de dispozițiile art. 90 din Tratatul Comunităților Europene și că, începând cu data de 1 ianuarie 2007, dată la care România a aderat la Uniunea Europeană reglementările comunitare au fost direct aplicabile în ordinea juridică internă, având prioritate față de dispozițiile interne, tribunalul a apreciat ca fiind nejustificat refuzul pârâtei de a dispune restituirea acesteia, motiv pentru care, în temeiul dispozițiilor art. 8, 18 din Legea nr. 554/2004, a admis acțiunea formulată și a dispus în consecință.

În conformitate cu dispozițiile art. 124 Cod procedură fiscală, pârâta a fost obligată la plata către reclamantă a dobânzii legale aferente sumei de 1.627 Euro, calculată până la data restituirii acesteia.

**Împotriva acestei sentințe a declarat recurs în termenul legal pârâta Administrația Finanțelor Publice..., solicitând** admiterea recursului, casarea sentinței recurate sau modificarea acestei sentințe în sensul admiterii excepțiilor, respingerea acțiunii în contencios administrativ formulată de K. B. pentru lipsa calității procesuale pasive a instituției pârâte ca inadmisibilă și prematur introdusă, în subsidiar admiterea cererii de suspendare a judecării cauzei, până la soluționarea definitivă a procedurii de infringement, în condițiile art. 244, alin. 1, pct. 1 din Codul de procedură civilă (cu trimitere la art. 234 din Tratatul de instituire a Comunității Europene ); admiterea recursului și modificarea sentinței în sensul respingerii acțiunii formulate de K. B. ca neîntemeiată.

Examinând recursul, cu **referire la excepțiile de inadmisibilitate a acțiunii**, pe considerentul că actul emis de pârâtă nu are caracterul de act administrativ și că pârâta nu are legitimare procesuală pasivă în acest litigiu curtea reține următoarele:

1. Conform chitanței seria TS4A nr. 2087570/01.08.2007 eliberată de Trezoreria..., entitate care funcționează în cadrul pârâtei Administrație Finanțelor Publice a ...(AFP...) reclamanta a plătit suma de 5.752 lei reprezentând taxa specială pentru autoturisme și autovehicul, iar ulterior la data de 14 ianuarie 2008 a înregistrat la pârâtă o cerere de restituire a acestei sume pârâta răspunzând negativ prin adresa nr. 38568/12.01.2008. Pârâta susține că adresa emisă nu constituie act administrativ sau act administrativ fiscal în sensul Legii nr. 554/2004 ori al C.pr.fisc. și ca atare acțiunea în contencios administrativ trebuia respinsă ca inadmisibilă.

Curtea observă că această adresă materializează în corpul ei manifestarea de voință a autorității fiscale de a respinge (refuza) cererea de restituire a taxei speciale plătită de reclamantă invocând ca justificare dispozițiile legale ale dreptului material fiscal aplicabile acestui raport juridic care sunt în vigoare și produc efecte juridice (f. 5 dos. fond).

Or, un astfel de act întrunește toate condițiile specifice ale actului administrativ în înțelesul dat de dispozițiile art. 2 alin. 1 lit. c) precum și ale alin. 2 din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, textul din urmă asimilând actelor administrative unilaterale, între altele, refuzul nejustificat de a rezolva o cerere referitoare la un drept sau un interes legitim. Pe de altă parte, actul întrunește și trăsăturile actului administrativ fiscal în înțelesul dat acestei noțiuni de prevederile art. 41 C.pr.fisc. Actul a fost emis de către organul fiscal competent în aplicarea legislației privind restituirea unei taxe speciale instituite de legea fiscală.

Căile ori alte mijloace pe care le indică pârâta recurentă pe care reclamanta le-ar fi putut urma și care dacă nu sunt utilizate paralizează demersul judiciar de față nu pot conduce la inadmisibilitatea acțiunii.

A argumenta pe ideea că reclamanta trebuia să utilizeze calea unei alte acțiuni în contencios administrativ preventive în vederea înlăturării refuzului de înmatriculare dat prin ipoteză de autoritatea care ar fi trebuit să facă operațiunea de înmatriculare fără plata taxei înseamnă a expune pe reclamantă, pe o durată de timp, riscului lipsei folosinței bunului său, de vreme ce fără înmatriculare un autovehicul nu poate fi folosit legal conform destinației sale.

Or, în cauză reclamanta a ales în mod legal să se supună legislației interne în materie și mai apoi să apeleze la organul fiscal pentru a recupera taxa considerând că a fost plătită fără temei legal, procedeul fiind perfect legal, deoarece orice plată făcută din eroare sau fără a exista debit este considerată nedatorată și astfel este supusă restituirii (repetițiunii).

De altfel, plata taxei speciale pentru autoturisme și autovehicule în contul entității ce aparține de pârâtă (trezorerie) este o condiție prealabilă și obligatorie

pentru înmatricularea autoturismului și pentru utilizarea acestuia în mod legal în România.

Împrejurarea că reclamanta a ales să facă plata voluntară a obligației impuse de lege, fără o decizie de impunere din partea vreunui organ fiscal, nu îi înlătură acesteia posibilitatea de a contesta baza legală pe baza și în temeiul căreia a făcut plata iar în caz de succes să ceară apoi organului fiscal care a încasat respectiva taxă ori jurisdicției competente să i se restituie.

Din această perspectivă, excepția inadmisibilității acțiunii, a refuzului jurisdicției de a statua asupra legalității impunerii și a restituirii taxei nu poate fi considerată întemeiată și drept urmare soluția tribunalului de respingere a unei atari excepții se vădește a fi legală.

**2. Cât privește excepția lipsei calității procesuale pasive** invocată de pârâtă, Curtea are în vedere că AFP ..a încasat taxa specială prin entitatea sa Trezoreria ...

Nu poate fi reținută teza conform căreia litigiul ce are ca obiect restituirea taxei speciale ar fi trebuit să fie pornit în contradictoriu cu autoritatea care a efectuat înmatricularea autoturismului din cadrul Ministerului Internelor și Reformei Administrative deoarece entitatea acestuia nu efectuează operațiunea de înmatriculare decât dacă și sub condiția impusă de legea fiscală aceea de a se face dovada plății taxei speciale.

Or, nu această entitate a fost beneficiara plății taxei speciale, ci după cum chiar pârâta recunoaște plata a fost efectuată la Trezoreria statului deci beneficiarul acestei taxe este Statul Român care conform art. 495/2007 este reprezentat de ANAF București și unitățile teritoriale subordonate, deci în speță de AFP ...Prin urmare, raportat la obiectul pricinii și dispozițiile legale incidente speței, în mod corect s-a legat cadrul procesual față de pârâta AFP Cluj-Napoca, această autoritate putând fi obligată la restituirea taxei dacă prin ipoteză aceasta nu ar fi avut bază legală.

**3. Pe fond,** Curtea reține că sentința tribunalului este legală și temeinică. Recurenta susține că acțiunea reclamantei este în mod vădit netemeinică și nelegală și deci trebuia respinsă ca atare, invocând în principal normele de drept intern aplicabile speței.

În cauza de față tribunalul a reținut aplicabilitatea prioritară și directă a dispozițiilor art. 90 din Tratat.

Este unanim admis atât în literatura de specialitate cât și în practica judiciară internă și cea a CJCE că art. 90 din Tratat produce efecte directe și ca atare creează drepturi individuale pe care jurisdicțiile statelor membre ale Uniunii le pot proteja.

Judecătorul național, ca prim judecător comunitar, are competența atunci când dă efect direct dispozițiilor art. 90 din Tratat să aplice procedurile naționale de așa manieră ca drepturile prevăzute de Tratat să fie deplin și efectiv protejate.

Că o taxă internă impusă autoturismelor second-hand este discriminatorie în sensul art. 90 parag.1 din Tratat s-a decis în cauza conexasă Nádasi și Németh unde Curtea de Justiție a arătat că o taxă de înmatriculare este interzisă atâta timp cât este percepută asupra autoturismelor second-hand puse pentru prima dată în circulație pe teritoriul unui stat membru și că valoarea taxei, determinată exclusiv prin raportare la caracteristicile tehnice ale autovehiculului (tip motor, capacitate cilindrică) și la clasificarea din punct de vedere al poluării este calculată fără a se lua în seamă deprecierea autoturismului de o asemenea manieră încât, atunci când se aplică autoturismelor second-hand importate din statele membre, aceasta excede valoarea reziduală a unor autoturisme second-hand similare care au fost deja înmatriculate în statul membru în care sunt importate.

Cum România este stat membru al Uniunii începând cu data de 1 ianuarie 2007 sunt activate dispozițiile art. 148 alin. 2 din Constituția României conform căroră legislația comunitară cu caracter obligatoriu prevalează legii interne iar conform alin. 4 din același articol jurisdicțiile interne garantează îndeplinirea acestor exigențe.

Pe de altă parte obligația de a aplica prioritar dreptul comunitar nu este opozabilă numai jurisdicțiilor ci și Executivului însuși și organelor componente ale acestuia cum sunt bunăoară autoritățile fiscale. Din această perspectivă, invocarea de către organul fiscal a legii fiscale interne în temeiul căreia s-a perceput taxa specială dovedită contrarie cu normele dreptului comunitar înfrânge nu numai dispozițiile constituționale citate anterior, dar pune serioase semne de întrebare asupra îndeplinirii obligației de loialitate comunitară asumate de România ca stat membru.

Într-o atare ipoteză revine jurisdicțiilor să elimine această disfuncționalitate recunoscând particularilor drepturile prin aplicarea directă a Tratatului în așa fel încât acestei norme să i se recunoască și caracterul ei util.

Tribunalul ca instanță de fond nu a făcut altceva decât să aplice dispozițiile constituționale interne și normele Tratatului de așa manieră să i se recunoască particularului dreptul său de a nu fi impus o taxă specială discriminatorie la înmatricularea pentru prima dată în România a autoturismului second-hand importat dintr-un alt stat membru al Uniunii. În această manieră instanța de fond și-a îndeplinit misiunea trasată de Tratat și de Legea de ratificare a acestuia precum și de Curtea de Justiție în practica judiciară pertinentă (cauza Simmenthal II din anul 1978).

Pe cale de consecință, Curtea constată că instanța de fond a făcut corect aplicarea și interpretarea dispozițiilor legale iar recursul pârâtei se vădește a fi nefondat și conform art. 20 alin. 3 din Legea nr. 554/2004 urmează a fi respins ca atare.

**4. Cu referire la incidența la speță a prevederilor OUG nr. 50/2008** invocate de recurentă prin concluziile scrise Curtea reține următoarele:

Conform dispozițiilor art. 11 din acest act normativ *taxa rezultată ca diferență între suma achitată de contribuabil în perioada 1 ianuarie 2007-30 iunie 2008, cu titlu de taxă specială pentru autoturisme și autovehicule, și cuantumul rezultat din aplicarea prezentelor prevederi privind taxa pe poluare pentru autovehicule se restituie pe baza procedurii stabilite în normele metodologice de aplicare a prezentei ordonanțe de urgență.* Aceste norme au fost aprobate prin HG nr. 686/2008.

Curtea reține că taxa specială ce face obiectul prezentei cauze a fost încasată în baza legislației fiscale interne în vigoare anterior datei de 1 iulie 2008 și care a fost apreciată ca fiind contrară normelor comunitare. Într-o atare ipoteză, se aplică principiul conform căruia când un stat membru a impus sau aprobat o taxă contrară dreptului comunitar este obligat să restituie taxa percepută prin încălcarea acestuia.

Din această perspectivă reclamanta intimată are dreptul la restituirea integrală a taxei speciale încasată în temeiul unor dispoziții legale contrare normelor comunitare.

În astfel de situații Curtea de Justiție a decis că statele membre trebuie să asigure rambursarea taxelor colectate cu încălcarea prevederilor art. 90 din Tratat, cu respectarea principiilor ce guvernează autonomia procedurală și îmbogățirea fără justă cauză. Totodată, a mai decis că în astfel de cauze pot fi plătite și daune pentru pierderile suferite ( A se vedea: CJCE, cazul nr. 68/79 *Hans Just I/S contre Ministère danois des impôts et accises* precum și cauza conexată nr. C- 290/05 și C-333/05 *Ákos Nádasdi și Ilona Németh* parag. 61-70).

Din această perspectivă, nu se poate reține justificat că Statul Român are un temei legal de reținere a unei părți din taxa încasată ilegal anterior datei de 1 iulie 2008 pe care s-o compenseze în parte cu o altă taxă ce urmează a fi percepută în temeiul unui alt act normativ adoptat ulterior raportului juridic de drept material fiscal în baza căruia s-a încasat nelegal taxa specială .

Curtea mai reține, în context, că noua taxă instituită de OUG nr. 50/2008 este stabilită pe alte principii decât taxa specială anterioară are alt mod de calcul și altă destinație.

Așa fiind, Curtea apreciază că nu este posibilă, pe de o parte admiterea recursului și respingerea acțiunii reclamantei menținând ca legală taxa specială încasată sub imperiul normelor din Codul fiscal pe considerentul incidenței și efectelor produse de OUG nr. 50/2008 dar pe de altă parte nici nu se poate admite recursul cu consecința îndrumării reclamantei să urmeze procedura anevoioasă și plină de riscuri în scopul restituirii integrale a taxei prin aplicarea noului act normativ.

A admite această teză ar însemna ca soluția dată acțiunii reclamantei să nu fie integrală și eficace, de vreme ce pârâta neagă în continuare că taxa specială s-a perceput în baza unei norme legale interne contrare dreptului comunitar.

Nu în ultimul rând, Curtea reține că restituirea doar a diferenței între taxa specială încasată anterior pe baza unei norme legale abrogată la 1 iulie 2008 și taxa de poluare ce urmează a se percepe în temeiul actului normativ aplicabil după această dată pune problema aplicării noului act normativ și pentru trecut, respectiv taxa specială încasată ilegal s-ar *valida* prin aplicarea retroactivă a unui alt act normativ inactiv la data nașterii și consumării raportului juridic de drept material fiscal, ceea ce evident contravine principiului neretroactivității legii consacrat de art. 15 alin. 1 din Constituție.

Din această perspectivă, aplicarea OUG nr. 50/2008 nu poate paraliza demersul reclamantei și nici nu poate pune sub semnul îndoielii legalitatea și temeinicia sentinței recurate conform argumentelor deja expuse în precedentul prezentelor considerente.