



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
CABINET PROCUROR GENERAL

Nr. 1295/C/3363/III-5/2013

27 martie 2015

Doamnei

judecător dr. Livia Doina STANCIU

PREȘEDINTELE ÎNALTEI CURȚI DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

În temeiul dispozițiilor art. 514 din Codul de procedură civilă, formulez
prezentul

RECURS ÎN INTERESUL LEGII

În practica judiciară s-a constatat că nu există un punct de vedere unitar
asupra următoarelor probele de drept:

„I. Interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 3 alin. (3) din Ordonanța
Guvernului nr. 9/2000 privind nivelul dobânzii legale pentru obligațiile
bănești, a dispozițiilor art. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 13/2011 privind
dobânda legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligațiile bănești,
precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar - fiscale în domeniul
bancar, a dispozițiilor art. 120 alin. (7) și art. 124 alin. (2) din Ordonanța
Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
CABINET PROCUROR GENERAL

modificările și completările ulterioare, în referire la dobânda ce se acordă pentru sumele încasate cu titlu de taxă pe poluare, taxă de primă înmatriculare și taxă pe emisiile poluante, restituite prin hotărâri judecătorești.

II. Interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 994 din Codul Civil din anul 1864, art. 1535 din Legea nr. 287/2009 privind Codul Civil, art. 124 alin. (1) și art. 70 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, modificată și completată, în referire la momentul de la care curge dobânda pentru sumele încasate cu titlu de taxă pe poluare, taxă de primă înmatriculare și taxă pe emisiile poluante, restituite în temeiul hotărârilor judecătorești”.

Urmare verificării din oficiu a practicii judiciare în aceste probleme de drept și în considerarea sesizării formulate de Avocatul poporului, transmisă prin adresa nr. 8/S:U/2013 din 26 septembrie 2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, s-a constatat că instanțele au stabilit unanim că sunt purtătoare de dobânzi sumele încasate cu titlu de taxă pe poluare, taxă de primă înmatriculare și taxă pentru emisii poluante a căror restituire a fost solicitată pe calea acțiunilor în justiție.

În această modalitate s-a făcut aplicarea, pe de o parte, a deciziei în interesul legii nr. 24/2011 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție – Completul Competent să judece recursul în interesul legii¹ și, pe de altă parte, a jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene care a statuat că, atunci când un stat percepe

¹ Prin decizia nr. 24/2011 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție – Completul competent să judece recursul în interesul legii, publicată în Monitorul oficial, partea I, nr. 1 din 3 ianuarie 2012 s-a stabilit că procedura de contestare prevăzută de art. 7 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2008 aprobată prin Legea nr. 140/2011 raportat la art. 205 – 208 din Codul de procedură fiscală nu se aplică în cazul cererilor de restituire a taxei pe poluare întemeiate pe dispozițiile art. 117 alin. (1) lit. d) din același cod;



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
CABINET PROCUROR GENERAL

taxe cu încălcarea normelor dreptului Uniunii, justițiabilul are dreptul la restituirea nu numai a impozitului perceput fără temei, ci și la dobânzi care să reprezinte o despăgubire adecvată pentru pierderea suferită prin plata nedatorată a impozitului, ca o consecință a principiului efectivității².

Divergența de jurisprudență vizează natura juridică a dobânzilor ce pot fi acordate și momentul de la care acestea încep să curgă, astfel:

I. În prima problemă de drept care vizează dobânda aplicabilă în cazul restituirii pe cale judecătorească a sumelor încasate cu titlu de taxă pe poluare, taxă de primă înmatriculare și taxă pentru emisiile poluante, s-au identificat trei orientări de jurisprudență:

I.1. Într-o primă opinie s-a considerat că autoritățile fiscale pârâte datorează dobânda legală prevăzută de Ordonanța Guvernului nr. 9/2000, respectiv de Ordonanța Guvernului nr. 13/2011, întrucât sumele a căror restituire a fost solicitată nu au natura juridică a unor taxe fiscale, ci reprezintă taxe speciale pentru protecția mediului.

Prin urmare, nu sunt aplicabile dispozițiile art. 124 alin. (2) și art. 120 alin. (7) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la nivelul dobânzii fiscale.

În motivarea unora dintre aceste soluții s-a invocat și faptul că dobânda legală este mai mică decât dobânda fiscală. (Anexa I.1.)

² CJUE, Marea Cameră, Hotărâre din 19 iulie 2012, cauza C-591/10, *Littlewoods Retail Ltd. ș.a.*; Hotărâre din 8 martie 2001, cauzele C-397/98, C-410/98, *Metallgesellschaft ș.a.*, Marea Cameră, Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants*, cauza C-446/04;



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
CABINET PROCUROR GENERAL

I.2. În a doua opinie, s-a considerat că autoritățile publice pârâte datorează dobânda fiscală prevăzută de art. 120 alin. (7) și art. 124 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, modificată și completată.

S-a arătat că dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 9/2000 și ale Ordonanței Guvernului nr. 13/2011, constituind dreptul comun în privința dobânzii legale nu sunt aplicabile în materie fiscală pentru care există prevederi speciale în cuprinsul Codului de procedură fiscală.

S-a reținut și că această soluție este determinată de natură juridică a taxelor a căror restituire a fost solicitată pe calea acțiunilor în justiție, aceea de taxe fiscale a căror administrare este supusă prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, modificată și completată.

În acest sens, au fost invocate dispozițiile art. 12 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 privind Fondul pentru mediu, modificată și completată, potrivit căreia, contribuțiile, taxele, penalitățile și alte sume ce constituie venit la bugetul acestui fond urmează regimul juridic al impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, reglementat de Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, modificată și completată. (Anexa I.2.)

I.3. S-a identificat și o soluție izolată în care instanța de judecată a acordat dobânda legală prevăzută de art. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 9/2000 pentru perioada cuprinsă între data plății taxei și până la expirarea



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
CABINET PROCUROR GENERAL

termenului prevăzut de art. 70 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, modificată și completată, în care autoritățile administrative fiscale trebuie să soluționeze cererea de restituire și dobânda fiscală, prevăzută de art. 120 alin. (7) din acest din urmă act normativ, din ziua imediat următoare expirării termenului de soluționare a cererii de restituire, până la data restituirii efective a taxei.

S-a reținut că taxa a cărei restituire a fost solicitată mai întâi prin parcurgerea procedurii administrative și, mai apoi, pe calea acțiunii în justiție, a fost încasată nelegal, fiind supusă restituirii, potrivit art. 117 lit. d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, modificată și completată.

Pentru repararea integrală a prejudiciului, contribuabilul este îndreptățit a obține și dobânda aferentă sumei ce trebuie restituite.

Prin urmare, dobânda legală prevăzută de Ordonanța Guvernului nr. 9/2000 a fost acordată cu titlu de folos nerealizat până la momentul expirării termenului prevăzut de lege pentru soluționarea cererii de restituire pe cale administrativă.

S-a considerat că dobânda fiscală se cuvine din ziua imediat următoare expirării termenului prevăzut de art. 70 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, avându-se în vedere și prevederile Ordinului nr. 1899/2004 al Ministrului Finanțelor Publice. (Anexa I.3.)



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
CABINET PROCUROR GENERAL

II. Cu privire la cea de-a doua problemă de drept, referitoare la momentul de la care curge dobânda legală sau dobânda fiscală, după caz, s-au identificat patru orientări de jurisprudență:

II.1. Într-o primă orientare, instanțele care au considerat că se datorează dobânda fiscală au stabilit ca plata acesteia să se facă începând cu ziua imediat următoare expirării termenului de 45 de zile prevăzut de art. 70 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, modificată și completată.

În motivarea acestor soluții s-a reținut că, potrivit art. 124 alin. (1) din acest act normativ, pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget, contribuabilii au dreptul la dobândă din ziua imediat următoare expirării termenului prevăzut de art. 117 alin. (2) și (2¹) sau la art. 70, după caz, până la data stingerii prin oricare dintre modalitățile prevăzute de lege. Acordarea dobânzilor se face la cererea contribuabililor.

Procedura de restituire a sumelor achitate de un contribuabil ca urmare a aplicării eronate a prevederilor legale este reglementată de art. 117 alin. (1) lit. d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1899/2004.

Coroborând prevederile art. 124 alin. (1) cu art. 70 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, instanțele au observat că, în principiu, dobânda se datorează de la momentul punerii în întârziere.

Deoarece în acest caz este vorba despre o restituire care se efectuează la cerere, data punerii în întârziere echivalează cu data expirării termenului



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
CABINET PROCUROR GENERAL

prevăzut de lege pentru soluționarea cererii în procedura administrativă.
(Anexa II.1.)

II.2. Într-o altă orientare, instanțele care au acordat, fie dobânda legală prevăzută de Ordonanța Guvernului nr. 9/2000 sau de Ordonanța Guvernului nr. 13/2011, după caz, fie dobânda fiscală, prevăzută de art. 120 alin. (7) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, modificată și completată, au considerat că aceasta curge de la data plății taxelor a căror restituire a fost solicitată prin acțiunile în justiție.

În motivarea acestor soluții, instanțele au avut în vedere Hotărârea pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-565/11 (*Mariana Irimie împotriva Administrației Finanțelor Publice Sibiu și Administrația Fondului pentru Mediu*) în care s-a statuat că dreptul Uniunii se opune reglementării interne conținute în art.124 din Codul de procedură fiscală care limitează dobânzile acordate cu ocazia restituirii unei taxe percepute cu încălcarea dreptului Uniunii la cele care curg începând cu ziua care urmează datei formulării cererii de restituire a acestei taxe.

Interpretarea dată de instanța europeană Tratatului de Funcționare a Uniunii Europene este obligatorie pentru instanțe și pentru organele fiscale.

Întrucât sumele plătite cu titlu de taxă pe poluare, taxă de primă înmatriculare sau taxă pentru emisiile poluante nu au fost datorate potrivit legislației comunitare, ele trebuie restituite împreună cu daunele (dobânda) solicitate.



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
CABINET PROCUROR GENERAL

În aceste de situații, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a decis că statele membre trebuie să asigure rambursarea taxelor colectate cu încălcarea prevederilor art. 90 din Tratat, cu respectarea principiilor care 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 (Cauza C-68/79, *Hans Just I/S c/a The Danish Ministry for Fiscal Affairs*).

Prin urmare, dobânzile aferente sunt datorate cu titlu de reparare integrală a prejudiciului cauzat prin plata unei taxe percepute cu încălcarea dreptului Uniunii Europene și se cuvin contribuabililor de la data achitării taxei și până la plata efectivă a debitului.

S-a apreciat că nu se poate paraliza dreptul contribuabilului de a beneficia de o reparație integrală a prejudiciului pe considerentul că acesta are doar dreptul de a i se restitui sumă plătită fără temei legal, iar dobânda se acordă doar dacă autoritățile administrative nu rezolvă cererea de restituire în termenul prevăzut de lege, deci doar de la data refuzului de restituire a sumelor solicitate.

Dacă s-ar admite opinia potrivit căreia indiferent de perioada de folosire a sumei de bani, achitată la bugetul de stat fără temei legal, autoritatea administrativă este ținută să restituie doar suma plătită la bugetul de stat de contribuabil, fără o altă reparație, în ipoteza în care cererea de restituire este rezolvată în termenul de 45 de zile de la înregistrare, indiferent de perioada de timp cât bugetul de stat a beneficiat de fructificarea acestei sume, ar echivala cu încălcarea principiului răspunderii civile delictuale care presupune repararea în natură și integrală a prejudiciului. (Anexa II.2.)



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
CABINET PROCUROR GENERAL

II.3. Alte instanțe care au acordat, fie dobânda legală prevăzută de Ordonanța Guvernului nr. 9/2000, respectiv Ordonanța Guvernului nr. 13/2011, fie dobânda fiscală, prevăzută de art. 120 alin. (7) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, modificată și completată au considerat că aceste dobânzii **curg de la data punerii în întârziere a autorității fiscale, punere în întârziere realizată prin cererea de restituire a taxei formulată fie pe cale administrativă, fie pe cale judecătorească.**

În motivarea acestor soluții, s-a reținut că dobânda poate fi acordată, ca regulă, de la data punerii în întârziere, iar excepțiile trebuie să fie strict prevăzute de lege.

Punerea în întârziere a debitorului obligației de restituire a taxei se realizează prin formularea cererii de restituire, fie pe cale administrativă, fie pe cale judecătorească, întrucât nicio dispoziție legală nu consacră faptul că autoritatea administrativă - fiscală ar fi de drept în întârziere de la data la care s-a făcut plata taxei. (*Anexa II.3.*)

II.4. A fost identificată și o soluție izolată, potrivit căreia, dobânda legală **curge de la data plății taxei, până la soluționarea cererii de restituire în procedura administrativă, iar dobânda fiscală curge de al data expirării termenului de soluționare a cererii de restituire în procedura administrativă, prevăzut de art. 70 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, modificată și completată.**



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
CABINET PROCUROR GENERAL

Această soluție s-a raportat la regimul juridic diferit al celor două tipuri de dobândă prevăzute în dreptul comun și în legislația fiscală. (Anexa II.4.)

Apreciez ca fiind în litera și spiritul legii opiniile exprimate la pct. I.2. și II.2. pentru următoarele considerente:

I. În privința dobânzii ce se acordă pentru sumele încasate cu titlu de taxă pe poluare, taxă de primă înmatriculare și taxă pentru emisiile poluante, consider că natura juridică a taxelor ce constituie obiect al obligației de restituire se răsfrânge asupra accesoriilor creanței principale, în virtutea principiului *accessorium sequitur principale*.

Încă de la momentul reglementării inițiale, sub forma taxei speciale pentru autoturisme și autovehicule, prevăzută de art. 214¹ – 214³ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, continuând cu reglementarea adusă prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2008 pentru instituirea taxei pe poluare pentru autovehicule și prin Legea nr. 9/2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule, legiuitorul național a subsumat aceste taxe creanțelor fiscale principale, astfel cum sunt definite de art. 21 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, modificată și completată, ca reprezentând drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal, în această categorie fiind incluse atât dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, cât și dreptul la restituirea acestor sume, în măsura în care plata lor a fost fără temei legal.



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
CABINET PROCUROR GENERAL

Împrejurarea că aceste taxe au constituit venituri ale Fondului pentru mediu, potrivit art. 9 alin. (1) lit. r) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 nu schimbă natura lor juridică.

Pe de altă parte, potrivit art. 12 alin. (1) din acest act normativ, contribuția și taxele ce se constituie venit la bugetul Fondului pentru mediu urmează regimul juridic al impozitelor, taxelor, contribuțiilor și al altor sume datorate bugetului general consolidat reglementat de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, dobânzile aferente sumelor solicitate a fi restituite pe calea acțiunilor în justiție, reprezentând creanțe fiscale accesorii, în sensul art. 21 alin. (2) lit. b) din Codul de procedură fiscală, nivelul acestora este determinat potrivit art. 124 alin. (2) raportat la art. 120 alin. (7) din acest act normativ.

Acordarea acestor dobânzi este condiționată de pronunțarea unor soluții de admitere a capătului principal de cerere având ca obiect restituirea sumelor plătite cu titlu de taxă specială de primă înmatriculare, taxă pe poluare sau taxă pe emisiile poluante, după caz³.

³ Cu privire la taxa de primă înmatriculare prevăzută de art. 214¹ – 214³ din Codul fiscal, jurisprudența analizată demonstrează că instanțele naționale au dispus restituirea prin aplicarea directă și prioritară a dreptului comunitar, raportându-se la jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza *Nunes Tadeu* (C-345/93), cauzele *Ákos Nádasdi* și *Németh Ilona* (cauzele conexate C-290/05 și C-333/05) în care s-a reținut că art. 90 par. 1 TCE este încălcat atunci când taxa percepută pentru bunurile importate și cea percepută pentru produse similare deja existente pe piața națională a statului membru în discuție sunt calculate într-o manieră diferită pe baza unor criterii diferite care conduc fie și doar în anumite cazuri la o impunere mai împovărătoare asupra bunurilor importate (în acest sens este și jurisprudența publicată de M. Șandru, M. Banu, D. Călin în „Procedura trîmîterii preliminare. Principii de drept ale Uniunii Europene și experiențele sistemului român de drept”, Ediția I, Editura CH Beck, București, 2013).

În privința taxei pe poluare, jurisprudența analizată se raportează la hotărârile preliminare pronunțate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-402/2009, *Ioan Tatu* și cauza C-263/10, *Iulian Nisipeanu* prin care Curtea, analizând taxa stabilită prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2008, atât în varianta inițială a reglementării, cât și în forma adusă ca urmare a modificărilor operate prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 218/2008, Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 7/2009 și Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 117/2009 a stabilit că art.110 din TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune ca un stat membru să instituie o taxă pe



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
CABINET PROCUROR GENERAL

Consider că în aceste situații nu poate fi acordată dobânda legală prevăzută de art. 3 alin. (3) –(6) din Ordonanța Guvernului nr. 9/2000, respectiv dobânda legală remuneratorie prevăzută de art. 3 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 13/2011, dată fiind, pe de o parte, natura juridică a creanței principale și, pe de altă parte, împrejurarea că potrivit art. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 9/2000 și art.2 din Ordonanța Guvernului nr. 13/2011, dobânda legală prevăzută de aceste acte normative este aplicabilă doar atunci când printr-o dispoziție expresă a legii nu se prevede o altă rată a dobânzii.

Or, în materia analizată există dispoziții speciale în cuprinsul Codului de procedură fiscală prin care se stabilește un alt quantum al dobânzii ce se acordă pentru sumele de restituit de la bugetul general consolidat.

Argumentul potrivit căruia dobânda legală se acordă întrucât este mai mică decât dobânda fiscală nu poate funcționa în prezența argumentului întemeiat pe natura juridică a creanțelor principale, natură ce se transferă și în privința accesoriilor acestora.

Pe de altă parte, în modalitatea de interpretare și aplicare a legii la care achiesez se asigură respectarea principiului echivalenței sau al nediscriminării astfel cum a fost enunțat în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

poluare aplicată autovehiculelor cu ocazia primei înmatriculări în acest stat membru, dacă regimul acestei măsuri este astfel stabilit încât descurajează punerea în circulație în statul membru menționat a unor vehicule de ocazie cumpărate din alte state membre, fără însă a descuraja cumpărarea unor vehicule de ocazie având aceeași vechime și aceeași uzură de pe piața națională.

Prin Ordonanța pronunțată de Marea Cameră la 3 februarie 2014 în cauzele conexe C-97/13 și C-214/13, *Silvia Georgiana Câmpăian* și *George Ciocoiu*, Curtea de Justiție a Uniunii Europene, raportându-se la soluția normativă din Legea nr. 9/2012, combinat cu efectele suspendării aplicării sale prin art. 1 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 1/2012 a statuat că art. 110 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unui regim de impozitare precum cel instituit de reglementarea națională în discuție în litigiile principale prin care un stat membru aplică autovehiculelor o taxă pe poluare care este astfel stabilită încât descurajează punerea în circulație în acest stat membru a unor vehicule de ocazie cumpărate din alte state membre, fără însă a descuraja cumpărarea unor vehicule de ocazie având aceeași vechime și aceeași uzură de pe piața națională.



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
CABINET PROCUROR GENERAL

Bunăoară, afirmând principiul autonomiei procedurale, Curtea a arătat că, în lipsa unei reglementări comunitare în materie, îi revine ordinii juridice interne a fiecărui stat membru atribuția de a stabili modalitățile procedurale aplicabile acțiunilor în justiție, destinate a asigura protecția drepturilor conferite justițiabililor ca urmare a efectului direct al dreptului comunitar, fiind de la sine înțeles că aceste condiții nu pot fi mai puțin favorabile decât cele care privesc acțiuni similare, de aceeași natură interne (principiul echivalenței)⁴.

Aplicând acest principiu în problema de drept analizată, se observă că potrivit art. 120 alin. (7) și art. 124 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, modificată și completată, sumele ce se restituie contribuabililor, în ipotezele prevăzute de art. 117 alin. (1) din acest act normativ sunt purtătoare de dobândă fiscală.

Or, acordarea dobânzii legale, pentru ipoteza particulară a taxelor analizate restituite în temeiul art. 117 alin. (1) lit. d) din acest cod, ca urmare a aplicării directe a dreptului Uniunii Europene echivalează cu o încălcare a principiului echivalenței.

II. În referire la problema datei de la care curg dobânzile fiscale aferente sumelor de restituit, se observă că potrivit art. 117 alin. (9) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, modificată și completată, procedura de restituire și de rambursare

⁴ Hotărârea din 7 iunie 2007, cauzele conexate C-222/05 -C-225/05, *J van der Weerd*, par. 28 și jurisprudența loc. cit; cauza C-199/82, *Amministrazione delle Finanze dello Stato*.

În literatura de specialitate s-a arătat că principiul autonomiei procedurale a fost nuanțat prin două cerințe: ca procedurile și regulile naționale să se aplice drepturilor care decurg din dreptul național și din dreptul comunitar în același fel (echivalența) și să nu facă imposibilă în practică exercitarea drepturilor ce decurg din dreptul comunitar (efectivitatea sau posibilitatea practică) - P. Craig, G. de Búrca - „*Dreptul Uniunii Europene. Comentarii, jurisprudență, doctrină*”, Ediția a IV-a, Editura Hamangiu, București, 2009, p. 381-382



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
CABINET PROCUROR GENERAL

a sumelor de la buget, inclusiv modalitatea de acordare a dobânzilor prevăzute de art. 124 se aprobă prin ordin al ministrului economiei și finanțelor.

În acest sens a fost emis Ordinul nr. 1899/2004 al Ministrului Finanțelor Publice pentru aprobarea procedurii de restituire și de rambursare a sumelor de la buget.

Totodată, potrivit art. 124 alin. (1) raportat la art. 70 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget, contribuabilii au dreptul la dobândă din ziua imediat următoare expirării termenului de 45 de zile de la înregistrarea cererii de restituire.

Prin Hotărârea din 18 aprilie 2013 pronunțată în cauza C-565/11, *Mariana Irimie*, Curtea de Justiție a Uniunii Europene, raportându-se la jurisprudența sa anterioară, a stabilit că principiul efectivității 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 (par. 20).

Curtea a observat că un regim precum cel în discuție în litigiul principal care limitează dobânzile la cele care curg din ziua care urmează datei formulării cererii de restituire a taxei percepute fără temei nu îndeplinește această condiție, întrucât pierderea depinde în special de perioada indisponibilizării sumei plătite fără temei cu încălcarea dreptului Uniunii și survine, în principiu, în perioada cuprinsă între data plății fără temei a taxei în cauză și data restituirii acesteia (par. 27 - 28).



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALȚA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
CABINET PROCUROR GENERAL

Răspunzând astfel cererii de decizie preliminară formulată de Tribunalul Sibiu, Curtea a arătat că *„dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că se opune unui regim național, precum cel în discuție în litigiul principal care limitează dobânzile acordate cu ocazia restituirii unei taxe percepute cu încălcarea dreptului Uniunii la cele care curg începând din ziua care urmează datei formulării cererii de restituire a acestei taxe”*.

Ulterior, în cauza C-331/13, *Ilie Nicole Nicula*, prin Hotărârea din 15 octombrie 2014, Marea Cameră, raportându-se la sistemul de rambursare a taxei plătite în temeiul Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 50/2008, instituit prin art. 12 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 9/2013 a observat că taxa pe poluare percepută cu încălcarea dreptului Uniunii nu este restituită contribuabilului decât în măsura în care aceasta este mai mare decât cuantumul exigibil al timbrului de mediu calculat pe baza elementelor luate în considerare la data înmatriculării autovehiculului importat în România (par. 35).

S-a observat că sistemul menționat are ca efect exonerarea autorităților naționale de obligația de a lua în considerare dobânzile datorate contribuabilului pentru perioada cuprinsă între perceperea nejustificată a taxei pe poluare și rambursarea acesteia și, prin urmare, nu îndeplinește cerința corespunzătoare principiului obligării statelor membre să restituie cu dobândă taxele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii (par. 37).

În consecință, răspunzând cererii de decizie preliminară formulată de Tribunalul Sibiu în această cauză, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a stabilit că *„dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că se opune unui sistem de*



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
CABINET PROCUROR GENERAL

rambursare a unei taxe percepute cu încălcarea dreptului Uniunii precum cel în discuție în litigiul principal”.

În cauza C-565/11 (Mariana Irimie), Guvernul României nu a formulat cerere de limitare a efectelor în timp ale hotărârii Curții, iar în cauza C-331/13 (Ilie Nicolae Nicula), această cerere a fost formulată însă, Curtea analizând argumentele invocate de Guvernul Român și considerând că acestea se referă la alte cazuri decât cel în discuție în litigiul principal, a considerat că nu este necesar să se pronunțe asupra acestei cereri (Hotărârea din 15 octombrie 2014, par. 42).

Hotărârile pronunțate în procedura reglementată de art. 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene și prevederile Tratatului, astfel cum au fost interpretate prin acestea au efect direct imediat în dreptul intern, cu toate consecințele ce decurg din perspectiva particularilor, autorităților publice implicate și a instanțelor naționale⁵.

În ceea ce privește efectul în timp al hotărârilor preliminare, acesta este retroactiv, de la data intrării în vigoare a normei interpretate⁶.

Prin urmare, față de principiul aplicării prioritare a dreptului Uniunii Europene, principiu înscris și prin art. 148 alin. (2) din Constituție, respectarea principiului efectivității, astfel cum a fost dezvoltat în cele două hotărâri ale Curții de Justiție a Uniunii Europene, prezentate anterior, presupune ca dobânda fiscală aferentă sumelor restituite, încasate cu titlu de taxă de primă înmatriculare, taxă pe poluare sau taxa pe emisiile poluante să curgă de la data plății taxei.

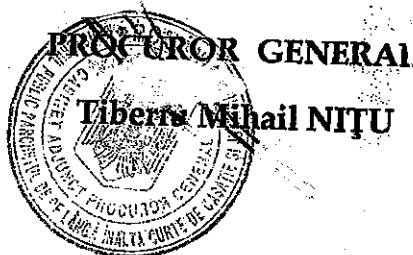
⁵ *Mutatis mutandis*, decizia nr. 24 din 14 noiembrie 2011 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție – Completul competent să judece recursul în interesul legii, precit;

⁶ B. Andreșan – Grigoriu, „Procedura trimiterii preliminare”, Editura Hamangiu București, 2011, p. 348;



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
CABINET PROCUROR GENERAL

Pentru aceste motive, în temeiul dispozițiilor art. 517 din Codul de procedură civilă, solicit admiterea prezentului recursul în interesul legii, a recursului în interesul legii declarat de Avocatul Poporului și pronunțarea unei decizii pentru interpretarea și aplicarea unitară a legii





ROMÂNIA
Avocatul Poporului

Str. Eugeniu Carada, nr. 3, Sector 3, București



Telefon +40-21-312.71.01 Fax: +40-21-312.49.21 Internet: <http://www.avpoporului.ro> E-mail: avp@avp.ro

AVOCATUL POPORULUI

REGISTRATURĂ GENERALĂ

IEȘIRE Nr.8056/.....24.SEP.2013

Către,

Președintele Înaltei Curți de Casație și Justiție

În temeiul art. 514 și urm. din Codul de procedură civilă,

RECURS ÎN INTERESUL LEGII

Privind interpretarea dispozițiilor legale în baza cărora se calculează dobânzile aferente sumelor încasate și restituite de administrațiile finanțelor publice din țară cu titlu de taxă pe poluare, taxă de primă înmatriculare și taxă pentru emisiile poluante.

În această materie, instanțele de judecată s-au pronunțat în mod diferit asupra temeiului legal în baza căruia s-a stabilit cuantumul prejudiciului cauzat contribuabilului. Astfel, instanțele de judecată au reținut ca temei legal următoarele texte: art. 3 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 9/2000 privind nivelul dobânzii legale pentru obligații bănești, art. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 13/2011 privind dobânda legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligații bănești, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale în domeniul bancar, art. 994 din vechiul Cod civil, art. 1535 din Legea nr. 287/2009 (Codul civil), art. 124 și art. 70 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 - Codul de procedură fiscală.

Verificarea jurisprudenței în materia enunțată demonstrează că instanțele de judecată nu au un punct de vedere unitar, *fiind pronunțate soluții diferite, după cum urmează:*

I. Astfel, unele instanțe au apreciat că în materia acordării dobânzilor aferente sumelor încasate ilegal de administrațiile finanțelor publice din țară cu titlu de taxă de poluare, taxă de primă înmatriculare și taxă pentru emisiile poluante sunt aplicabile dispozițiile art. 3 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 9/2000 privind nivelul dobânzii legale pentru obligații bănești, art. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 13/2011 privind dobânda legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligații bănești,

precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale în domeniul bancar, art. 994 din vechiul Cod civil, art. 1535 din Legea nr. 287/2009 (Codul civil), cât și dobânda fiscală prevăzută de art. 124 din Codul de procedură fiscală (Anexa I).

a) Din adresa de înaintare a Curții de Apel Galați cât și din hotărârile judecătorești anexate, reiese că la nivelul Secției de contencios administrativ și fiscal a Curții de Apel Galați, Tribunalului Brăila și Tribunalului Galați, dobânzile legale aferente sumei plătite cu titlu de taxă de poluare, taxă de primă înmatriculare și taxă pentru emisiile poluante se stabilesc potrivit dispozițiilor aplicabile în materie civilă, respectiv potrivit Codului civil și art. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 13/2011. Un punct de vedere contrar a fost exprimat de judecătorii Tribunalului Vrancea, care au invocat ca temei legal la acordarea dobânzilor prevederile art. 124 din Codul de procedură fiscală.

b) Din hotărârile Curții de Apel Cluj reiese că "dacă s-ar admite teza conform căreia indiferent de situație și de perioada de folosire a unei sume de bani achitată la bugetul de stat fără temei legal, statul este ținut să restituie doar suma plătită la bugetul de stat de către contribuabil, fără o altă reparație, în ipoteza în care cererea de restituire este rezolvată în termen de 45 de zile de la înregistrare și indiferent de perioada de timp cât bugetul de stat a beneficiat de fructificarea acestei sume, ar însemna ca bugetul de stat să se îmbogățească pe măsura însărăcirii patrimoniului contribuabilului cu suma ce reprezintă prețul folosinței banilor pe perioada de referință. Dacă suma respectivă a fost încasată și folosită fără să existe temei legal, se impune a se restitui nu numai suma plătită ci și dobânda legală calculată între perioada creditării bugetului de stat și data restituirii integrale către contribuabil".

În aceste cazuri, dobânda legală a fost calculată conform art. 3 alin. (3) din Legea nr. 9/2000, art. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 13/2011 și art. 1535 din Legea nr. 287/2009 (Codul civil).

c) Din adresa de înaintare a Curții de Apel Brașov rezultă că "opiniile conturate au fost în sensul acordării dobânzii legale sau a dobânzii fiscale. Se poate acorda atât dobânda legală prevăzută de Ordonanța Guvernului nr. 9/2000 sau Ordonanța Guvernului nr. 13/2011, cât și dobânda fiscală prevăzută de art. 124 din Codul de procedură fiscală".

II. Din practica altor instanțe, a reieșit că nivelul dobânzii este cel stabilit conform Codului de procedură fiscală, respectiv în temeiul dispozițiilor art. 124 alin. (1) coroborat cu art. 70 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, cu respectarea termenului de 45 de zile prevăzut de Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 (Anexa 2).

a) Din adresa de înaintare a **Curții de Apel Bacău**, precum și din hotărârile judecătorești anexate, rezultă că practica este constantă în sensul acordării dobânzii fiscale, conform dispozițiilor art. 124 alin. (1) coroborat cu art. 70 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

b) **Curtea de Apel Suceava** a precizat, prin adresa de răspuns, că jurisprudența acesteia este unanimă în ceea ce privește acordarea dobânzii prevăzută de art. 124 alin. (1) raportat la art. 70 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

c) Din Nota de înaintare a **Curții de Apel Oradea**, precum și din hotărârile atașate, reiese că în materia calculului dobânzilor legale aferente sumei plătite cu titlu de taxă de poluare, taxă de primă înmatriculare sau taxă pentru emisiile poluante este potrivit dispozițiilor art. 124 alin. (1) coroborate cu prevederile art. 70 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, dobânzile legale datorate de autoritățile fiscale impunându-se a fi calculate din ziua următoare expirării termenului de 45 de zile de la înregistrarea în evidența acestor autorități a cererii de restituire a taxei.

d) Prin adresa de răspuns, **Curtea de Apel Ploiești** ne-a transmis că "practica magistraților din cadrul Curții de Apel Ploiești, este în sensul că dobânda care trebuie acordată este cea prevăzută de Codul de procedură fiscală, cu începere de la data plății taxei și până la data restituirii efective a sumei datorate".

e) Din adresa de înaintare a **Curții de Apel Pitești** precum și din hotărârile atașate, reiese că magistrații Curții de Apel Pitești și ai Tribunalului Vâlcea rețin în motivările lor că din coroborarea dispozițiilor art. 124 alin. (1) cu prevederile art. 70 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, dobânzile legale datorate de autoritățile fiscale se impun a fi calculate din ziua următoare expirării termenului de 45 de zile de la înregistrarea în evidența acestor autorități a cererii de restituire a taxei.

f) **Curtea de Apel Târgu Mureș**, prin comunicarea formulată, ne-a transmis că dobânzile fiscale au fost acordate în temeiul dispozițiilor art. 124 alin. (1), coroborate cu dispozițiile art. 70 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, cu respectarea termenului de 45 de zile prevăzut de art. 117 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003.

g) Din Nota de înaintare a **Curții de Apel Constanța** precum și din hotărârile anexate, rezultă că în urma verificării practicii instanțelor din circumscripția Curții de Apel Constanța, - Tribunalul Constanța și Tribunalul Tulcea - precum și a curții, în materia contenciosului administrativ, cu referire la dobânzile legale aferente sumelor plătite cu taxă

de poluare, taxă de primă înmatriculare sau pentru emisiile poluante, trebuie reținut că practica conturată este cea potrivit căreia nivelul dobânzii este cel stabilit conform Codului procedură fiscală.

h) Din hotărârile **Curții de Apel Timișoara** rezultă că *"materia privind dobânzile datorate în cazul sumelor de restituit sau de rambursat de la buget este reglementată de prevederile art. 124 din Codul de procedură fiscală, iar nu de dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 9/2000 sau dispozițiile art. 1804 din Codul civil"*. În acest sens, instanța a constatat că din coroborarea dispozițiilor art. 124 alin. (1) cu prevederile art. 70 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, dobânzile legale datorate de autoritățile fiscale se impun a fi calculate din ziua următoare expirării termenului de 45 de zile de la înregistrarea în evidența acestor autorități a cererii de restituire a taxei.

i) Din adresa de înaintare a **Curții de Apel Suceava**, reiese că jurisprudența este unanimă în ceea ce privește acordarea dobânzii prevăzute de art. 124 lin. (1), raportat la art. 70 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

III. Din practica judecătorească a altor instanțe - în speță, Curtea de Apel București - reiese că "din analiza deciziilor pronunțate de Curtea de Apel București - Secția a VIII-a de contencios administrativ și fiscal, precum și a sentințelor pronunțate de tribunalele arondate, se constată că asupra modului de calcul al dobânzilor legale aferente sumei plătite cu titlu de taxă de înmatriculare sau taxă de poluare, instanțele judecătorești menționate au reținut ca temei legal aplicabil acte normative diferite, putând fi identificate cel puțin trei opinii".

În acest sens, au fost reținute următoarele opinii:

Opinia 1. Unele instanțe au apreciat, că sunt aplicabile dispozițiile art. 3 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 9/2000, respectiv cele ale art. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 13/2011 privind dobânda legală. În această opinie s-a considerat că reclamantul este îndreptățit la dobânda legală aferentă, calculată de la data plății taxei de înmatriculare sau de poluare.

Opinia 2. Alte instanțe au considerat că sunt aplicabile dispozițiile art. 994 din vechiul Cod civil, reținând că statul român este *accipiens* de rea credință, pretinzând și încasând o taxă contrară art. 110 din Tratatul de funcționare a Uniunii Europene, motiv pentru care reclamantul este îndreptățit la dobânda legală aferentă, calculată de la data plății taxei de înmatriculare sau poluare, chiar și în ipoteza în care acesta nu a solicitat anterior organului fiscal restituirea și a dobânzilor aferente.

În această opinie, s-a reținut că art. 124 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, chiar dacă conține o reglementare specială, nu poate fi interpretat și aplicat în defavoarea persoanei îndreptățite la restituirea taxei de înmatriculare sau de poluare, întrucât principiile echivalenței și eficacității dezvoltate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene presupun aplicarea dispozițiilor de drept comun favorabile contribuabilului.

Opinia 3. Alte instanțe însă, au considerat că sunt aplicabile dispozițiile art. 124 alin. (1) raportat la art. 70 din Codul de procedură fiscală, iar nu dispozițiile *Ordonanței Guvernului nr. 9/2000 (în prezent, Ordonanța Guvernului nr. 13/2011)* sau cele ale art. 1804 din vechiul Cod civil. În această opinie, s-a apreciat că reclamantul este îndreptățit la dobânda fiscală aferentă, calculată din ziua următoare expirării termenului de 45 de zile de la data înregistrării la organul fiscal a cererii de restituire a taxei de înmatriculare sau de poluare.

III. Dispozițiile legale incidente în speță:

Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2008 pentru instituirea taxei pe poluare pentru autovehicule, aprobată prin Legea nr. 140/2011. Potrivit art. 1, ordonanța de urgență menționată, stabilește cadrul legal pentru instituirea taxei pe poluare pentru autovehicule, denumită în continuare taxă, care constituie venit la bugetul Fondului pentru mediu și se gestionează de Administrația Fondului pentru Mediu, în vederea finanțării programelor și proiectelor pentru protecția mediului. **Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2008 a fost abrogată prin Legea nr. 9/2012** privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule, abrogată ulterior prin **Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 9/2013** privind timbrul de mediu pentru autovehicule.

Ordonanța Guvernului nr. 9/2000 privind nivelul dobânzii legale pentru obligații bănești a fost abrogată prin art. 11 din **Ordonanța Guvernului nr. 13/2011** privind dobânda legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligații bănești, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale în domeniul bancar.

Conform art. 1 alin. (5) din **Ordonanța Guvernului nr. 13/2011** prin dobândă se înțelege nu numai sumele socotite în bani cu acest titlu, ci și alte prestații, sub orice titlu sau denumire, la care debitorul se obligă drept echivalent al folosinței capitalului.

Potrivit art. 994 din vechiul Cod civil, "Când cel ce a primit plata a fost de rea-credință, este dator a restitui atât capitalul, cât și interesele sau fructele din ziua plății".

Art. 1535 din Legea nr. 287/2009 (Codul civil), reglementează modul de acordare a daunelor moratorii în cazul obligațiilor bănești.

Art. 124 din Codul de procedură fiscală stabilește că "pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget contribuabilii au dreptul la dobândă din ziua următoare expirării termenului prevăzut la art. 117 alin. (2) și (2¹) sau la art. 70, după caz, până la data stingerii prin oricare dintre modalitățile prevăzute de lege. Acordarea dobânzilor se face la cererea contribuabililor. Nivelul dobânzii este cel prevăzut la art. 120 alin. (7) și se suportă din același buget din care se restituie ori se rambursează, după caz, sumele solicitate de plătitori".

Potrivit **art. 70** din actul normativ menționat, "Cererile depuse de către contribuabil potrivit prezentului cod se soluționează de către organul fiscal în termen de 45 de zile de la înregistrare".

IV. Opinia Avocatului Poporului

Față de cele expuse, apreciem ca fiind întemeiată *opinia potrivit căreia se acordă dobânda legală calculată în temeiul art. 3 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 9/2000 (în prezent abrogată), respectiv art. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 13/2011 privind dobânda legală, art. 994 din vechiul Cod civil sau art. 1535 din Legea nr. 287/2009.*

a) Considerentele Avocatului Poporului în susținerea opiniei formulate, sunt următoarele:

Prin **Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2008**, abrogată, așa cum am arătat mai sus, s-a instituit taxa de poluare, taxă care s-a constituit venit la bugetul Fondului pentru mediu și s-a gestionat de Administrația Fondului pentru Mediu, în vederea finanțării programelor și proiectelor pentru protecția mediului.

Guvernul a motivat necesitatea instituirii prin ordonanță de urgență a taxei pe poluare pentru autovehicule și implicit abrogarea dispozițiilor din Codul fiscal - prin care s-a stabilit taxa specială pentru autoturisme și autovehicule - prin aceea că trebuie să se țină cont de necesitatea adoptării de măsuri pentru a asigura respectarea normelor de drept comunitar aplicabile, inclusiv a jurisprudenței Curții de Justiție a Comunităților Europene - cu luarea în considerare a faptului că aceste măsuri trebuie adoptate în regim de urgență, pentru evitarea oricăror consecințe juridice negative ale situației actuale.

Conform dispozițiilor **art. 11** din actul normativ menționat, 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

acestor prevederi privind taxa pe poluare pentru autovehicule se restituie pe baza procedurii stabilite în normele metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență nr. 50/2008. Aceste norme au fost aprobate prin Hotărârea de Guvern nr. 686/2008.

În opinia Avocatului Poporului, dreptul contribuabilului implică în mod necesar plata de dobânzi începând de la data plății sumelor încasate de administrațiile finanțelor publice din țară cu titlu de taxă de poluare, taxă de primă înmatriculare și taxă pentru emisiile poluante. Această opinie este justificată de faptul că, începând de la această dată, iar nu de la o altă dată ulterioară, contribuabilul suportă pierderi reprezentate de indisponibilizarea sumelor în cauză.

În plus, este cunoscut faptul că, în situația în care nu plătesc obligațiile fiscale, contribuabilii sunt în principiu, exceptând situațiile prevăzute de lege, obligați să plătească la bugetul statelor membre impozitele neplătite, dobânzile aferente acestor impozite începând cu data scadenței acestora, precum și penalități de întârziere și/sau amenzi.

În acest context, dreptul contribuabilului de a beneficia de reparația integrală a prejudiciului nu poate fi restrâns numai pe considerentul că acesta are doar dreptul să i se restituie suma plătită fără bază legală iar dobânda se poate acorda condiționat de modul în care administrația soluționează cererea de restituire în termenul prevăzut de lege. Într-un asemenea caz, dobânda ar curge de la data refuzului administrației de a dispune restituirea sumelor solicitate, or, un drept stabilit de lege nu poate fi determinat, așa cum s-a precizat anterior, de comportamentul administrației.

Dacă s-ar admite această ipoteză, conform căreia indiferent de situație și de perioada de folosire a unei sume de bani achitată la bugetul de stat fără temei legal statul este ținut să restituie doar suma plătită la bugetul de stat de către contribuabil fără o altă reparație în ipoteza în care cererea de restituire este rezolvată în termen de 45 de zile de la înregistrare și indiferent de perioada de timp cât bugetul de stat a beneficiat de fructificarea acestei sume, ar însemna ca bugetul de stat să se îmbogățească (fără justă cauză) pe măsura diminuării patrimoniului contribuabilului cu suma ce reprezintă prețul folosinței banilor pe perioada de referință. Or, dacă s-ar accepta o astfel de soluționare ar însemna că despăgubirea contribuabilului nu s-ar realiza corect și complet în privința prejudiciului ce l-ar suporta prin reținerea la bugetul de stat pe o perioadă de timp însemnată a unei sume fără o bază legală, încălcând astfel principiul răspunderii patrimoniale ce presupune reparația în natură și integrală a prejudiciului.

Dacă suma respectivă a fost încasată și folosită fără să existe temei legal, se impune a se restitui nu numai suma plătită ci și dobânda legală calculată pe perioada cuprinsă între data creditării bugetului de stat și data restituirii integrale către contribuabil. Numai astfel se poate realiza o justă reparație a prejudiciului suferit de contribuabil aflat într-o astfel de situație .

Pe de altă parte, taxa specială a fost încasată în baza legislației fiscale interne în vigoare anterior datei de 1 iulie 2008 și a fost apreciată în practica instanțelor de judecată ca fiind contrară normelor comunitare.

Potrivit art. 90 din Tratatul de instituire a Comunităților Europene 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. De asemenea, nici un stat membru nu aplică produselor altor state membre impozite interne de natură să protejeze indirect alte produse.

Art. 90 produce efecte directe și ca atare creează drepturi individuale pe care jurisdicțiile statelor membre ale Uniunii le pot proteja.

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, contribuabilul are dreptul la restituirea integrală a taxei speciale încasată în temeiul unor dispoziții legale contrare normelor comunitare.

În practica Curții de Justiție a Comunității Europene, s-a decis 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.

În astfel de situații, Curtea de Justiție a Comunității Europene 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 (Curtea de Justiție a Comunității Europene, cazul nr. 68/79 I. K. I/S contre N.ère danois des impôts accises precum și cauza conexată nr. C- 290/05 și C- 333/05 Â. O. și J. O. parag. 61-70).

Așa cum s-a reținut în unele dintre hotărârile judecătorești, din această perspectivă, nu se poate reține justificat că Statul Român a avut 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.

În acest context, amintim faptul că printr-o cerere de decizie preliminară, depusă la grefa Curții Europene de Justiție, la 10 noiembrie 2011, Tribunalul Sibiu a solicitat să se stabilească dacă o reglementare națională care prevede că, în cazul unei taxe care trebuie restituită, se datorează dobânzi începând din ziua următoare formulării cererii de restituire, iar nu începând de la data plății taxei, este compatibilă cu dreptul Uniunii. Prin aceasta, Tribunalul Sibiu a ridicat în special problema compatibilității reglementării naționale cu principiile echivalenței, efectivității și proporționalității și cu dreptul de proprietate, garantat de articolul 17 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene coroborat cu articolul 6 Tratat.

Curtea Europeană de Justiție a concluzionat în cauza C-565/11 în data de 18 aprilie 2013 că *"Dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că se opune unui regim național, precum cel în discuție în litigiul principal, care limitează dobânzile acordate cu ocazia restituirii unei taxe percepute cu încălcarea dreptului Uniunii la cele care curg începând din ziua care urmează datei formulării cererii de restituire a acestei taxe"*.

Luând în considerare cele expuse, vă solicităm să constatați că această problemă de drept a primit o soluționare diferită din partea instanțelor judecătorești și, printr-o decizie obligatorie, să stabiliți modul unitar de interpretare și aplicare a dispozițiilor legale în sensul ca dobânzile aferente sumelor încasate de administrațiile finanțelor publice din țară cu titlu de taxă pe poluare, taxă de primă înmatriculare și taxă pentru emisiile poluante să fie acordate începând de la data plății taxei - pentru repararea adecvată a prejudiciului cauzat - întrucât aceasta este data de la care contribuabilul a suferit pierderi reprezentate de indisponibilizarea sumelor în cauză.

Avocatul Poporului

Prof. univ. dr. Crișu Anastasiu

