Timbru de mediu contrar art. 110 TFUE. Jurisprudenţă post-Manea

Autor: Cosmin Flavius Costaș

După mai bine de doi ani de la momentul intrării în vigoare a OUG nr. 9/2013 privind timbrul de mediu pentru autovehicule, Costaș, Negru & Asociații obține prima victorie împotriva acestei taxe, în fața Curții de Apel Timișoara.

În speța desusă judecății, reclamanta a înregistrat pe rolul Tribunalului Arad – Secția contencios administrativ și fiscal în data de 18.07.2014, cererea de chemare în judecată ce a făcut obiectul dosarului nr. 3909/108/2014.

Prin acțiunea formulată, reclamanta a chemat în judecată Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, respectiv Direcția Generală a Finanțelor Publice Timișoara, solicitând: (1) obligarea Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad la restituirea sumei de 6.639 lei achitate la data de 24.04.2014 cu titlu de timbru de mediu în baza OUG nr. 9/2013, (2) obligarea la plata dobânzii legale în materie fiscală aferente sumei de 6.639 lei, determinate potrivit art. 124 alin. (2) şi art. 120 alin. (7) C. pr. fisc., de la data achitării timbrului de mediu şi până la data restituirii efective, (3) obligarea pârâtelor la plata cheltuielilor de judecată.

Instanța de fond a respins acțiunea formulată, pronunțând în

acest sens sentința civilă nr. 2262/30.09.2014. La data de 6.11.2014 reclamanta a declarat recurs împotriva acestei sentințe, recurs care a fost transmis spre soluționare Curții de Apel Timișoara.

La data de 23.06.2015, prin decizia civilă nr. 4758 din 23 iunie 2015, Curtea de Apel Timișoara, făcând cu prioritate aplicarea dreptului european, s-a pronunțat asupra recursului declarat și a dispus:

(1) admiterea recursului formulat de către recurenta împotriva sentinţei civile nr. 2262/30.09.2014, pronunţate de către Tribunalul Arad în dosarul nr. 3909/108/2014, în contradictoriu cu intimata -pârâta Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Timiş – Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice Arad;

(2) casarea sentinţei civile nr. 2262/30.09.2014, pronunţate de către Tribunalul Arad în dosarul nr. 3909/108/2014 şi, rejudecând cauza:

– admite acţiunea formulată de către reclamantă în contradictoriu cu pârâta Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice Arad şi Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Timişoara;

– dispune anularea Deciziei nr. 1533/554/17.06.2014 emise de către Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Timişoara;

– dispune obligarea pârâtei Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice Arad la restituirea către reclamantă a timbrului de mediu în cuantum total de 6.639 lei, achitată prin ordinul de plată nr. 229/19239751 din 24.04.2014, precum şi la plata dobânzii legale în materie fiscală aferente sumei de 6.639 lei, calculate conform prevederilor art. 124 alin. 2) şi art. 120 alin. 7) Cod procedură fiscală, de la data achitării taxei, 24.04.2014 şi până la data restituirii efective;

– dispune obligarea pârâtelor la plata către reclamantă a sumei de 300 lei, cu titlul de cheltuieli de judecată în primă instanţă. Obligă pârâtele la plata către reclamantă a sumei de 150 lei, cu titlul de cheltuieli de judecată în recurs.

Astfel, prin hotărârea pronunțată în data de 23.06.2015, Curtea de Apel Timișoara deschide porțile unei noi jurisprudențe la nivel național, confirmând astfel susținerile noastre în ceea ce privește incompatibilitatea OUG nr. 9/2013 care reglementează timbru de mediu, cu prevederile art. 110 TFUE.

În fața instanțelor naționale am susținut faptul că, instanța de la Luxemburg s-a pronunțat cu privire la incompatibilitatea prevederilor OUG nr. 50/2008 cu art. 90 din Tratatul de Instituire a Uniunii Europene, în prezent art. 110 al TFUE, iar în opinia noastră, norma europeană nu permitea adoptarea OUG nr. 9/2013. Astfel, argumentele instanțelor europene care au determinat convingerea referitoare la incompatibilitatea acestor taxe cu legislația europeană, nu țin de criteriile folosite de legiuitorul român, pentru determinarea timbrului de mediu, ci de efectul descurajant al unei astfel de taxe în sine, pentru importul autovehiculelor de ocazie.

Curtea a concluzionat în mod ferm, în repetate rânduri că *„articolul 110 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune ca un stat membru să instituie o taxă de poluare aplicată autovehiculelor cu ocazia primei lor înmatriculări în acest stat membru, dacă regimul acestei măsuri fiscale este astfel stabilit încât descurajează punerea în circulație, în statul membru menționat, a unor vehicule de ocazie cumpărate în alte state membre, fără însă a descuraja cumpărarea unor vehicule de ocazie având aceeași vechime și aceeași uzură de pe piața națională*”.

Prin urmare, normelor fiscale interne nu le este permis să favorizeze vânzarea autovehiculelor second – hand naționale,

corelativ descurajând importul de vehicule second – hand similare.

Cu toate acestea, **același efect favorizant față de produsele naționale îl prezintă și dispozițiile OUG nr. 9/2013** privind timbrul de mediu, cel puțin în raport cu autovehiculele de ocazie importate din statele membre ale Uniunii Europene, fiind contrar astfel articolului 110 TFUE.

Am menționat de asemenea faptul că, pe de o parte parcul auto intern este compus într-o proporție relativ importantă de autovehicule – bunuri naționale în accepțiunea art. 110 TFUE cu privire la care s-a achitat deja taxa specială pentru autoturisme și autovehicule (de exemplu, taxa de poluare OUG nr. 50/2008 sau taxa pentru emisii poluante), taxă care nu a fost restituită ulterior prelevării, astfel încât **o parte semnificativă din piața autovehiculelor de ocazie interne este scutită de aplicarea sarcinii prevăzute de OUG nr. 9/2013**.

Această observaţie îşi va spori cantitativ forţa pe măsura rămânerii în vigoare a OUG nr. 9/2013, întrucât proporţia autovehiculelor cu privire la care se va achita acest timbru de mediu urmează a creşte în timpul aplicării actului normativ intern menţionat anterior, prin prelevarea timbrului de mediu la situaţiile vizate de către art. 4 din OUG nr. 9/2013, mărindu-se astfel parcul auto a bunurilor naţionale scutite de aplicarea timbrului de mediu.

Deși chiar și pentru această categorie de autovehicule s-a achitat o taxă cu ocazia înmatriculării (ne referim aici la autovehiculele pentru care nu a fost restituită taxa plătitorului), la o privire mai atentă, putem observa faptul că taxa achitată în temeiul prevederilor legale anterioare OUG nr. 9/2013 (facem aici referire la dispozițiile codului fiscal, la OUG nr. 50/2008, Legea nr. 9/2012) este în cuantum mai redus decât cel al timbrului de mediu. Prin urmare, **proprietarii care și-au înmatriculat mașinile anterior intrării în vigoare a OUG nr. 9/2013 și au achitat o taxă mai**

mică decât timbrul de mediu sunt favorizați în comparație cu cei care devin proprietari ai autovehiculelor ulterior datei la care timbrul de mediu devine aplicabil. Toți cei care nu și-au recuperat taxa achitată în temeiul variantelor de taxe declarate deja contrare dreptului unional își pot vinde autovehiculele – bunuri naționale, la un preț mai redus decât cel al produselor similare importante pentru care cumpărătorul trebuie să suporte costul timbrului de mediu.

Prin acest efect al OUG nr. 9/2013, persoanele care urmăresc achiziționarea unui autovehicul sunt direcționate spre dobândirea unui autovehicul național din categoria acelora nesupuse plății timbrului de mediu, adică acelora pentru care taxa de poluare a fost anterior achitată și nerecuperată, în timp ce în ipoteza achiziționării unui autovehicul dintr-un alt stat membru al Uniunii Europene, invariabil această sarcina fiscală se va aplica cu ocazia primei înmatriculări a acestuia în România. După cum se poate observa, rezultă caracterul indirect discriminator față de produsele importate ale actualei reglementări interne, efect contrar dispozițiilor art. 110 TFUE.

De asemenea, am insistat și asupra faptului că prin stabilirea unei taxe de timbru atât de mare pentru mașinile vechi se creează o discriminare între proprietarii de mașini și societățile comerciale care au ca obiect de activitate comercializarea mașinilor noi, iar prin stabilirea acestei limitări se încalcă principiul liberei circulații a mărfurilor, art. 34-36 din TFUE, măsura luată de Guvern prin instituirea timbrului de mediu încalcând și principiul proporționalității.

Poziția noastră a fost și este susținută și de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, mai precis de hotărârea pronunţată în afacerea C-437/12, *X*, în urma căreia putem deduce identitatea de rațiune și continuitatea existentă în jurisprudența Curții. În acest context, au fost reiterate concluzii similare celor pronunțate în cauzele *Nunes*

Tadeu (afacerea C-345/93, hotărârea din 9 martie 1995) şi *Gomes Valente*(afacerea C-393/98, hotărârea din 20 februarie 2001). Reamintim faptul că, la momentul pronunțării acestor hotărâri, Curtea a subliniat faptul că revine Statelor Membre sarcina probei, autorităţile naţionale fiind obligate ca, în fiecare caz în parte, să demonstreze că taxa aplicată unui vehicul achiziţionat dintr-un alt stat membru nu este mai mare decât cea încorporată într-un vehicul similar care este deja produs naţional. Desigur, administrarea acestei probe este extrem de facilă pentru autorităţile publice, din moment ce acestea au reuşit să îi identifice pe toţi subiecţii obligaţi la plata unor astfel de taxe, în baza legislaţiei naţionale.

Așadar, prin hotărârea pronunţată în afacerea C-437/12, *X*, Curtea de Justiţie a Uniunii Europene ajuns din nou la concluzia potrivit căreia valoarea unei taxe de înmatriculare care se aplică unui vehicul achiziţionat dintr-un alt Stat Membru al Uniunii Europene nu trebuie să fie mai mare decât valoarea reziduală a taxei încorporate într-un vehicul simiar, care este deja produs naţional ca efect al unei înmatriculări anterioare.

În fapt, în faţa Curţii de Justiţie a Uniunii Europene a fost adusă în discuţie taxa olandeză percepută cu ocazia primei înmatriculări a unui vehicul (sintetic, BPM). Conform informaţiilor furnizate de instanţa de trimitere, această taxă a fost calculată în perioada 2006-2009 ca un procent din preţul net de catalog al vehiculului în cauză. Totuşi, cu începere de la 1 februarie 2008, preţul net de catalog nu a mai fost singurul criteriu luat în calcul la determinarea BPM, ci a inclus şi o parte care depindea de emisiile de dioxid de carbon ale vehiculului. De menţionat că în perioada 1 februarie 2008 – 31 decembrie 2009, în temeiul unor dispoziţii tranzitorii, vehiculele de ocazie importate şi înmatriculate nu au fost supuse BPM determinate pe baza emisiilor de dioxid de carbon. De la 1 februarie 2010, BPM calculată atât în funcție de prețul net de catalog, cât şi de emisiile de dioxid

de carbon, se aplică înmatriculării tuturor vehiculelor, inclusiv celor a căror primă utilizare este anterioară datei de 1 februarie 2008. Reclamantul din litigiul principal, domnul X, a achitat la 11 ianuarie 2010 suma de 5.776 euro pentru a înmatricula în Olanda un autoturism anterior înmatriculat în Germania, la data de 30 mai 2006.

Prin hotărârea pronunţată în această cauză, Curtea de Justiţie a Uniunii Europene a lămurit două chestiuni:

1) în vederea aplicării art. 110 TFUE, produsele naționale similare, comparabile cu un vehicul de ocazie precum cel în discuție în litigiul principal, a cărui primă utilizare este anterioară datei de 1 februarie 2008 și care a fost importat și înmatriculat în Olanda în anul 2010, sunt vehiculele care se află pe piața olandeză și care prezintă caracteristicile cele mai apropiate de cele ale vehiculului în cauză;

2) art. 110 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei taxe precum taxa pe autoturisme și pe motociclete în vigoare în anul 2010 dacă și în măsura în care cuantumul acestei taxe aplicate vehiculelor de ocazie importate cu ocazia înmatriculării lor în Olanda depășește valoarea reziduală cea mai mică a acesteia încorporată în valoarea vehiculelor de ocazie similare deja înmatriculate în același stat membru.

Considerăm astfel că explicaţiile Curţii sunt extrem de utile cu privire la ambele chestiuni lămurite, astfel:

26. Art. 110 TFUE are drept obiectiv asigurarea liberei circulații a mărfurilor între statele membre în condiții normale de concurență. El vizează eliminarea oricărei forme de protecție care poate decurge din aplicarea unor impozite interne discriminatorii față de produsele provenind din alte state membre (Hotărârea Tatu, citată anterior, punctul 34 și jurisprudența citată).

27. În acest scop, după cum s-a indicat la punctul 21 din

prezenta hotărâre, primul paragraf al acestui articol interzice fiecărui stat membru să aplice produselor celorlalte state membre impozite interne mai mari decât cele care se aplică produselor naționale similare.

28. În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, un sistem de impozitare nu poate fi considerat compatibil cu art. 110 TFUE decât dacă se dovedește că este organizat astfel încât să excludă, în orice situație, posibilitatea ca produsele importate să fie supuse unor impozite mai mari decât produsele naționale și, prin urmare, să nu producă în niciun caz efecte discriminatorii (Hotărârea din 19 martie 2009, Comisia/Finlanda, C-10/08, punctul 24 și jurisprudența citată).

29. Astfel, Curtea a statuat deja că, în materie de impozitare a autovehiculelor, această dispoziție a tratatului vizează garantarea neutralității depline a impozitelor interne față de concurența dintre produsele care se află deja pe piața internă și produsele importate (Hotărârea din 11 decembrie 1990, Comisia/Danemarca, C-47/88, Rec., p. I-4509, punctul 9, și Hotărârea din 29 aprilie 2004, Weigel, C-387/01, Rec., p. I-4981, punctul 66).

30. Curtea a precizat de asemenea că, din momentul achitării unei taxe de înmatriculare într-un stat membru, valoarea acestei taxe se încorporează în valoarea vehiculului. Astfel, atunci când un vehicul înmatriculat în statul membru în cauză este ulterior vândut ca vehicul de ocazie în același stat membru, valoarea sa de piață include valoarea reziduală a taxei de înmatriculare și va fi egală cu un procentaj, determinat de deprecierea acestui vehicul, din valoarea sa inițială (Hotărârea Nádasdi și Németh, C-290/05 și C-333/05, Rec., p. I-10115, punctul 54).

31. Prin urmare, există o încălcare a art. 110 TFUE atunci când valoarea acestei taxe aplicate unui vehicul de ocazie importat dintr-un alt stat membru depășește valoarea reziduală

a taxei respective încorporate în valoarea vehiculelor de ocazie similare deja înmatriculate pe teritoriul național (Hotărârea din 9 martie 1995, Nunes Tadeu, C-345/93, Rec., p. I-479, punctul 20, Hotărârea din 20 februarie 2001, Gomes Valente, C-393/98, Rec., p. I-1327, punctul 23, precum și Hotărârea Tulliasiamies și Siilin, citată anterior, punctul 55).

32. Astfel, dacă cuantumul taxei de înmatriculare aplicate vehiculelor de ocazie importate depășește valoarea reziduală a acesteia încorporată în valoarea vehiculelor de ocazie similare deja înmatriculate pe piața națională, aceasta ar putea avea ca efect favorizarea vânzării vehiculelor de ocazie naționale și descurajarea în acest mod a importului de vehicule de ocazie similare.

(…)

39. În cauza principală, pare să rezulte din dosarul prezentat Curții că vehiculele de ocazie a căror primăutilizare era anterioară datei de 1 februarie 2008, dar care au fost importate și înmatriculate în Olanda în perioada cuprinsă între 1 februarie 2008 și 31 decembrie 2009 au fost supuse, datorită unei exonerări referitoare la partea din BPM care depindea de emisiile de CO2, unei BPM mai reduse decât cea la care au fost supuse vehiculele de ocazie similare care au fost importate și înmatriculate începând cu 1 ianuarie 2010.

40. În această ipoteză, ar exista pe piața națională vehicule de ocazie similare comparabile celui în discuție în cauza principală a căror valoare reziduală a BPM încorporată încă în valoarea lor este mai mică decât cuantumul acestei taxe aplicate vehiculului în discuție.

41. Dacă acest din urmă cuantum depășește valoarea reziduală cea mai mică încă încorporată în valoarea vehiculelor de ocazie similare deja înmatriculate pe

teritoriul național, atunci nu s-a dovedit că Legea BPM este concepută în așa fel încât să excludă, în orice situație, posibilitatea ca produsele importate să fie supuse unor impozite mai mari decât produsele naționale și, prin urmare, să nu producă în niciun caz efecte discriminatorii.

42. Asemenea efecte discriminatorii nu pot fi evitate decât dacă este posibil să se opteze pentru valoarea reziduală a taxei de înmatriculare cea mai mică încă încorporată în valoarea vehiculelor de ocazie similare deja înmatriculate pe teritoriul național.

43. Instanța națională are sarcina să verifice dacă cuantumul BPM aplicate unui vehicul de ocazie precum cel în discuție în litigiul principal depășește sau nu depășește valoarea reziduală cea mai mică a acestei taxe încă încorporată în valoarea vehiculelor de ocazie similare deja înmatriculate pe teritoriul național.

44. Rezultă că art. 110 TFUE se opune unei taxe precum cea prevăzută de Legea BPM dacă și în măsura în care cuantumul acestei taxe aplicate vehiculelor de ocazie importate cu ocazia înmatriculării lor în Olanda depășește valoarea reziduală cea mai mică a acesteia încorporată în valoarea vehiculelor de ocazie similare deja înmatriculate în același stat membru.

Totodată, argumentele noastre au fost fundamentate și pe hotărârea pronunțată în afacerea C-76/14, *Manea*, în sensul că odată cu pronunțatea acestei hotărâri, s-a dovedit similitudinea dintre OUG nr. 50/2008 cu variantele subsemcvente ale taxei pentru emisii poluante, respectiv mai recent, a timbrului de mediu perceput la nivel național.

Astfel, am prezentat în fața instanțelor naționale concluziile care reies din afacerea *Manea* și anume:

1) Taxa pentru emisii poluante percepută în perioada 1 ianuarie – 14 martie 2013, în temeiul Legii nr. 9/2012, este

organic incompatibilă cu art. 110 TFUE. Drept consecinţă, după pronunţarea hotărârii în afacerea *Manea* considerăm că soluția corectă care ar trebui adoptată este admiterea acţiunilor sau a cererilor de revizuire care tind la restituirea acestei variante a taxei, cu dobândă.

2) Statul Român trebuie să reconsidere restituirea din oficiu a tuturor taxelor care nu au fost deja restituite, cu dobânzile aferente. În opinia noastră, întrucât Curtea de Justiţie nu distinge în acest sens, sunt supuse restituirii chiar şi taxele pentru care s-a împlinit termenul naţional de prescripţie, atâta timp cât vehiculele pentru care s-a achitat taxa sunt disponibile pentru vânzare în parcul auto naţional.

3) Întrucât timbrul de mediu, reglementat prin Ordonanţa de urgenţă nr. 9/2013, are în esenţă aceeaşi structură şi acelaşi mecanism de aplicare, este evident faptul că **în perioda următoare se va constata şi incompatibilitatea timbrului de mediu cu art. 110 TFUE**, ceea ce va antrena aceleaşi obligaţii de restituire.

Pentru ca soluția să fie una completă și complexă, Curtea de Apel Timișoara a dat eficiență și hotărârii pronunțate în afacerea C-565/11, *Mariana Irimie*, obligând Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad la plata dobânzii fiscale de la data prelevării taxei și până la data restituirii efective.

Așadar, după eforturi îndelungi de a convinge instanțele naționale de incompatibilitatea prevederilor OUG nr. 9/2013 cu prevederile art. 110 TFUE, Curtea de Apel Timișoara – Secția Contencios Administrativ și Fiscal este cea care a receptat și aplicat jurisprudența europeană.

Articol preluat de pe site-ul Costaș, Negru & asociații