

Modificări aduse Codului de procedură fiscală

Noul Cod de Procedură Fiscală va intra în vigoare la data 1 ianuarie 2016 urmând să se aplice procedurilor de administrare începute după data intrării sale în vigoare.

Principalele modificări

In dubio contra fiscum

Noua reglementare enumeră 5 reguli principale de interpretare a legii fiscale. În cazul în care prin folosirea acestor reguli de interpretare încă există neclarități se va aplica regula interpretării dispozițiilor fiscale în favoarea contribuabilului (in dubio contra fiscum).

Lipsa de competență a organului fiscal sancționată cu nulitatea actului

Noua reglementare sancționează cu nulitatea absolută emiterea unui act administrativ fiscal cu încălcarea normelor de competență.

Vezi întregul Buletin fiscal [aici](#)

Succes al echipei D&B David și Baias la Înalta Curte de Casație și Justiție în cazul

BCR Leasing vs. ANAF

ICCJ a respins recursul formulat de ANAF împotriva sentinței prin care Curtea de Apel București constatase anterior nelegalitatea impunerii TVA, aferente nerecuperării unor bunuri date în leasing, din culpa utilizatorilor

Avocații D&B David si Baias au obținut la Înalta Curte de Casație si Justiție (ICCJ) anularea irevocabilă a unei Decizii de impunere în sumă de peste 25 milioane lei emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală pentru necolectarea TVA aferentă unor bunuri nerecuperate de societatea de leasing de la utilizatorii din contractele de leasing, ulterior rezilierii contractelor de leasing din culpa acestora din urmă.

Este epilogul unei dispute fiscale născute in urma unei transpuneri eronate a Directivei europene de TVA. Atât Comisia Europeană, prin angajarea procedurii de infringement împotriva statului român, si mai apoi Curtea de Justiție a Uniunii Europene prin hotărârea pronunțată la 17 iulie 2014 în cadrul procedurii întrebării preliminare, care a făcut obiectul cauzei C-438/14 BCR Leasing IFN SA împotriva Agenției Naționale de Administrare Fiscală au statuat această transpunere eronată.

În decizia Curții Europene de Justiție a Uniunii Europene se arată că *“imposibilitatea unei societăți de leasing de a reuși să recupereze bunurile care fac obiectul unui contract de leasing financiar ulterior rezilierii acestuia, în împrejurări precum cele din cauza principală, nu poate fi considerată o livrare de bunuri cu titlu oneros în sensul articolului 16 din Directiva TVA”* .



“Aceasta soluție a Înaltei Curți de confirmare a hotărârii pronunțate de către Curtea de Apel București este remarcabilă, reprezentând o dovadă a recunoașterii de către instanțele române a supremației dreptului european față de cel național și sperăm să reprezinte un imbold pentru organele administrative să respecte în viitor acest principiu fundamental al Uniunii Europene” a declarat Dan Dascălu, avocat Partener D&B David și Baias.

Echipa de avocați care a reprezentat societatea în acest caz este formată din Dan Dascalu, Partener D&B David și Baias, coordonatorul departamentului de litigii fiscale și Ana Maria Iordache, Avocat Senior.

Pledoarie pentru studiul aprofundat al dreptului fiscal



Dr. Cosmin Flavius Costăș

Editor, *Tax Magazine*

Conform tradiției, la 1 octombrie 2015, viața marilor centre universitare se schimbă. Studenți mai vechi sau mai noi încep să populeze sălile de curs și seminar, cafenelele, bibliotecile, laboratoarele. Iar pentru un profesor de drept fiscal, apropierea noului an universitar naște o inevitabilă întrebare: *noi ce facem semestrul acesta pentru a înțelege dreptul fiscal?*

Întrebarea e logică, pentru că ea vine într-un anumit context. Deși numărul litigiilor fiscale a crescut de 10-15 ori în ultimul deceniu, la nivelul tuturor instanțelor – pentru că inclusiv judecătoriile soluționează contestații la executare în materie fiscală – dezinteresul autorităților judiciare și chiar al profesioniștilor dreptului pentru acest domeniu este major și de notorietate. Mulți avocați refuză spețele cu elemente de drept fiscal, considerându-le prea dificile, în timp ce mari societăți de avocatură refuză să se angajeze în litigii fiscale și se limitează la faza de consultanță. Tocmai acest dezinteres trimite la Curtea de Justiție a Uniunii Europene întrebări preliminare informale. Pentru că avocații nu solicită organizarea unei ședințe pentru prezentarea concluziilor lor, s-a ajuns în situația în care primul litigiu fiscal în care s-a pledat la Luxemburg a fost afacerea *Salomie și Oltean*, în 2015. În cadrul Institutului Național al Magistraturii, pregătirea auditorilor de justiție și a magistraților cu experiență este nulă în domeniul dreptului fiscal și al contenciosului fiscal (cel mai adesea cursurile de pregătire de câteva ore fiind înglobate în cele dedicate contenciosului administrativ). Nu e de mirare deci că, în 2015, Înalta Curte de Casație și Justiție soluționează recursuri în interesul legii pentru a decide că accesoriile unei creanțe fiscale sunt și ele de natură fiscală (*per a contrario*, „celebra” Curte de Apel Cluj). Cu o singură excepție, nu există studii universitare aprofundate în domeniul dreptului fiscal în România, iar conducătorii de doctorat în domeniu sunt o *rara avis*.

La început de an universitar, profesorii de drept fiscal ar trebui să schimbe în primul rând atitudinea pe care le-o insuflă studenților. Dreptul nu se învață și nu poate progresa pe bază de grile, iar dreptul fiscal cu atât mai puțin. Este convingerea mea, inclusiv în calitate de editor al revistei *Tax Magazine*, că studenții trebuie învățați să gândească, să dezbată, să cerceteze, să scrie, să se bată pentru argumentele lor, să asculte argumentele altora, să valorifice toate sursele și resursele disponibile. Din unele puncte de vedere, abordarea noastră ține încă de preistoria dreptului. Iar timpul, moromețian spus, nu mai are răbdare cu noi. La nivelul anului 2015, amatorismul fiscal și soluțiile de tipul „lasă c-o dăm noi cumva și, dacă nu-i convine contribuabilului, face recurs” ar trebui să dispară.

În acest context, revista *Tax Magazine* se angajează să publice orice material care respectă normele publicistice și normele de calitate științifică, în domeniul dreptului fiscal, care provine de la studenții Facultăților de Drept din țară. Este felul nostru de a spune „Da” studiului aprofundat al dreptului fiscal.

Noul Cod Fiscal și prevederile referitoare la reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare

și lichidare a societăților

În *Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 688 / 10.09.2015 a fost publicată **Legea nr. 227 / 2015 privind Codul Fiscal**.

Principalele modificări:

1. Titlul I – Dispoziții generale

- sunt introduse definițiile următorilor termeni: *centrul intereselor vitale, entitate transparentă fiscal cu/fără personalitate juridică, locul conducerii efective, principiul valorii de piață, reținere la sursă, impozite și contribuții sociale obligatorii cu reținere la sursă;*
- sunt modificate și completate definițiile următorilor termeni: *dividend, redevență;*
- ajustările efectuate de autoritățile fiscale în ceea ce privește: operațiunile care nu au scop economic, reîncadrarea unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia, tranzacțiile transfrontaliere artificiale, tranzacțiile între persoanele afiliate care nu sunt efectuate cu respectarea principiului valorii de piață, se aplică în scopul stabilirii impozitelor directe;
- în domeniul taxei pe valoarea adăugată (TVA) și al accizelor, autoritățile fiscale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

2. Titlul II – Impozitul pe profit

- sunt incluse în categoria contribuabililor obligați la plata impozitului pe profit: *persoanele juridice străine care au locul conducerii efective în România;*
- contribuabilii care optează pentru un an fiscal diferit de anul calendaristic, comunică autorităților fiscale opțiunea pentru anul fiscal modificat în termen de 15 zile de la data începerii anului fiscal modificat, sau

- de la data înregistrării acestora;
- modul de corectare al erorilor este corelat cu tratamentul contabil (erori corectate pe seama rezultatului reportat și erori corectate pe seama contului de profit și pierdere);
- scutirea de impozit a profitului reinvestit se aplică și activelor din clasa 2.2.9 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe;

Vezi continuarea și întregul Tax Alert [aici](#)

Hotărâre a Curții de Justiție a Uniunii Europene ref. timpul de lucru

Curtea de Justiție a Uniunii Europene („CJUE” sau „Curtea”) s-a pronunțat în cauza C-266/14, care a avut ca obiect interpretarea art. 2, punctul 1 din Directiva 2003/88/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 4 noiembrie 2003 privind anumite aspecte ale organizării timpului de lucru.

Pe scurt, Curtea a statuat că deplasările pe care lucrătorii care nu au un loc de muncă fix sau obișnuit le efectuează de la domiciliu la primul și, respectiv, ultimul client al zilei constituie timp de lucru.

Curtea constată că excluderea acestor deplasări din timpul de lucru ar fi contrar obiectivului de protecție a securității și a sănătății lucrătorilor urmărit de dreptul Uniunii.

Pentru a emite această hotărâre, CJUE a argumentat că:

- deplasările lucrătorilor la clienții desemnați de angajatorul lor reprezintă instrumentul necesar pentru executarea de către aceștia a prestațiilor tehnice la locul la care se află aceștia;
- lucrătorii sunt la dispoziția angajatorului în timpul acestor deplasări;
- pe durata necesară deplasării, care de cele mai multe ori nu poate fi redusă, lucrătorii nu pot să dispună în mod liber de timpul lor și nu se pot consacra propriilor interese.

[...] Curtea (Camera a treia) declară: „Articolul 2, punctul 1 din Directiva 2003/88/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 4 noiembrie 2003 privind anumite aspecte ale organizării timpului de lucru trebuie interpretat în sensul că, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, în care lucrătorii nu au un loc de muncă fix sau obișnuit, timpul de deplasare pe care acești lucrători îl consacră deplasărilor zilnice de la domiciliu la locurile în care se află primul și, respectiv, ultimul client desemnați de angajator constituie „timp de lucru” în sensul acestei dispoziții.”

Vezi întregul newsletter [aici](#)

Tax Magazine nr. 9 septembrie 2015

- **Editorial**

Cosmin Flavius Costas

Call for Papers: Provocările Codului fiscal și ale

Codului de procedură fiscală 2016

▪ **Actualitate**

Alexandra Smedoiu

Piața de capital în era noului Cod fiscal

Ioana Maria Costea

Interogări preliminare privind penalitatea de nedeclarare

Andreea Mitiriță

Noul Cod fiscal – prevederi în materie de impozite directe

Raluca Vasile

Deductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile și diferențele de curs valutar – modificări aduse de noul Cod fiscal începând cu 1 ianuarie 2016

▪ **Impozite directe**

Daniela-Olivia Ghicajanu

Impozitarea transferurilor de sportivi – perspectiva internațională (I)

Marilena Ene

Principiile fiscalității

Raluca Ivan

Impozitarea profitului societăților-mamă și filialelor în interiorul Uniunii Europene: între evitarea dublei impuneri și perfectarea pieței unice. Partea a II-a: Aplicarea Directivei 90/435/CEE și 2011/96/UE

▪ **Procedură fiscală**

Cosmin Flavius Costaș

Proceduri penale și fiscale paralele. Interdicția continuării procedurii fiscale după achitarea în procedura penală

▪ **Contribuții sociale**

Cosmin Flavius Costaș

Detășarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale. Evoluții recente

- **Jurisprudență fiscală națională**

Înalta Curte de Casație și Justiție – completul competent să judece recursul în interesul legii
Decizia nr. 14 din 22 iunie 2015

Viorel Terzea

Impozit pe profit. Servicii de consultanță

- **Jurisprudență fiscală a instanțelor europene**

Sinteza hotărârilor în materie fiscală pronunțate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în luna septembrie 2015

ANAF și marile averi. Cum o dă fiscul în Bara

*Untold. Despre datele personale de natură fiscală este titlul unui editorial publicat în revista [Tax Magazine](#) nr. 7/2015, care atrage atenția asupra modului în care ANAF și alte autorități publice colectează și utilizează date de natură fiscală. Aceste observații au în vedere în principal evoluțiile din afacerea C-201/14, *Bara și alții*, aflată pe rolul Curții de Justiție a Uniunii Europene.*

În această cauză, în urma formulării de observații scrise și a concluziilor orale expuse de părți la 29 aprilie 2015, la 9 iulie 2015 au fost prezentate concluziile Avocatului General Pedro Cruz Villalón, sintetizate astfel: *Directiva 95/46/CE trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care permite unei instituții publice a unui stat membru să prelucreze datele cu caracter personal care i-au fost*

transmise de o altă instituție publică, în special datele privind veniturile persoanelor vizate, fără ca acestea din urmă să fi fost informate în prealabil cu privire la transmitere și cu privire la prelucrare. Cu alte cuvinte, Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) și Casa Națională de Asigurări de Sănătate (CNAS) aveau obligația de a informa persoanele ce realizează venituri din activități independente asupra faptului că datelor lor personale de natură fiscală au fost transmise și urmează să fie prelucrate. În acest sens, potrivit Avocatului General, protocolul intern dintre ANAF și CNAS nu putea fi considerat o „măsură legislativă” în sensul art. 13 din Directiva 95/46/CE, prin care se derogă de la obligația operatorilor de date cu caracter personal de a proceda la informare, în special datorită faptului că nu fusese publicat niciodată în Monitorul Oficial.

În România, ANAF a demarat o campanie de presă – extrem de vizibilă pe portalul de știri *hotnews.ro* – prin intermediul căreia explică procedura de verificare a “marilor averi”, cu trimitere generică și peiorativă la o serie de categorii profesionale (maneliști, cămătari, persoane publice). Prin informațiile oferite presei este explicat mecanismul de selecție și control, astfel:

Dintre cele 14,3 milioane de persoane care au venituri impozabile în România, 295.000 de persoane fizice au intrat în eșantionul semnificativ supus analizei de risc. Pentru persoanele din acest eșantion, ANAF a analizat veniturile declarate, achizițiile de locuințe, terenuri, mașini, ambarcațiuni și aeronave, depozite în bănci și împrumuturi către firme. În urma analizei, ANAF a găsit 132.246 de persoane fizice cu diferență de peste 10% între veniturile estimate și veniturile declarate. A urmat un nou filtru: determinarea cazurilor semnificative: risc anual de nedeclarare a veniturilor mai mare de un milion lei, achiziții de proprietăți imobiliare de minimum 700.000 lei, achiziții de

autoturisme în valoare însumată de minimum 350.000 lei. În urma aplicării acestui filtru, ANAF a identificat 5.884 de persoane fizice cu grad ridicat de risc fiscal. A urmat un nou filtru: determinarea posibilității de acoperire a riscului între rude: identificarea rudelor până la gradul II pentru cele 5.884 de persoane cu grad ridicat de risc; verificarea veniturilor declarate semnificative ale soților care ar putea compensa sau diminua riscurile calculate pentru cei 5.884; verificarea apartenenței la grupul de risc a persoanelor de 132.246 persoane (vezi mai sus) aflate în diferite grade de rudenie cu eșantionul de 5.884. Ca urmare a acestui filtru, din eșantionul de 5.884 persoane s-au eliminat 1.161 de persoane pentru care riscul de nedeclarare de peste 1 milion de lei era acoperit de veniturile soților. Așadar, au rămas 4.723 de contribuabili cu grad ridicat de risc fiscal. Aceștia li s-au adăugat încă 3.156 de persoane (rude, afini) identificați cu risc fiscal în eșantionul mai mare, de 132.246 de persoane cu diferență de peste 10% între veniturile estimate și veniturile declarate. Rezultat final: 7.879 de cetățeni au fost propuși pentru verificare amănunțită. Ei au fost grupați în 4 grupe de risc:

- *Patron bogat de firmă săracă*: a) cei care dețin patrimoniu semnificativ – case, mașini, împrumuturi către firme, patrimoniu ce nu corespunde cu veniturile declarate; b) dețin firme cu cifre de afaceri viabile, dar cu rezultate proaste (tot timpul pe pierdere sau cu un profit mult prea mic față de cifra de afaceri);
- *Persoane cu patrimoniu semnificativ, dar fără activități economice cunoscute* (fiscul consideră că aceste persoane obțin veniturile fie din activități legale dar nedeclarate, fie din activități ilegale precum cămătărie, trafic de persoane);
- *Persoane cu venituri volatile*: e vorba despre persoane din lumea spectacolului, unde nu există un contract permanent, iar veniturile provin exclusiv din participarea la evenimente și exploatarea comercială a dreptului de imagine;
- *Persoane care nu intră în cele trei profiluri, dar prezintă riscuri semnificative.*

Ca urmare a acestor filtre, 5.399 de contribuabili sunt vizați pentru prima serie de verificări. ANAF a înființat 8 servicii distincte de verificări fiscale, împărțite în toate zonele țării: București, Timișoara, Cluj, Brașov, Iași, Galați, Ploiești și Craiova, unde vor lucra 100 de angajați. Angajații ANAF au început să lucreze la primele 313 cazuri.

În ceea ce ne privește, apreciem că fiscul ignoră în continuare obligațiile ce-i revin potrivit Directivei 95/46/CE, reiterate de Avocatul General al Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza *Bara*. Poziția ANAF, precizată de reprezentanții Guvernului și în fața Curții de Justiție a Uniunii Europene, este aceea că art. 11 și respectiv art. 60 – 62 din Codul de procedură fiscală permit schimbul liber de informații între autoritățile publice, fără a exista vreo obligație de notificare a particularului. Cu alte cuvinte, în temeiul unor simple protocoale de colaborare (secrete), baze de date sau informații punctuale sunt transmise, uneori automat, între fisc, bănci, notari publici și alte autorități, instituții și entități publice, de la nivel central și local. Un veritabil *Untold*, o poveste nespusă a datelor de natură fiscală.

Este cert, așa cum rezultă din comunicatul ANAF, că în cazul persoanelor fizice bănuite că au colectat ilicit mari averi și că nu au fiscalizat veniturile obținute au fost folosite aceleași procedee de lucru. Cu alte cuvinte, atunci când inspectorul X a solicitat băncii Y să-i comunice extrasele de cont din ultimii 5 ani fiscali ai contribuabilului Z, banca s-a conformat fără a-l notifica pe contribuabilul Z, iar fiscul a “uitat” să-l anunțe pe contribuabilul Z că a intrat în posesia acestor date. La fel s-a întâmplat și la Serviciul Înmatriculări Vehicule, și la Primărie, și la Biroul de Carte Funciară, și la Registrul Comerțului.

Această strategie riscă s-o dea chiar în ... *Bara*. Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene nu va întârzia prea mult, iar practicile de tipul celor devenite publice –

schimbul de informații discutat este cel dintre ANAF și Casa Națională de Asigurări de Sănătate, cu privire la veniturile persoanelor fizice provenite din activități independente – vor fi repudiate. Prin urmare, art. 11 și respectiv art. 60 – 62 din Codul de procedură fiscală nu vor putea fi în mod valid invocate drept bază legală pentru colectarea datelor cu caracter personal de natură fiscală și respectiv pentru prelucrarea acestora. Se vor ridica astfel întrebări extrem de serioase cu privire la modul în care au fost colectate probele care stau la baza rapoartelor de inspecție fiscală și a eventualelor decizii de impunere.

Materialul a fost preluat de pe site-ul [Costaş, Negru & asociații](#).

Tax Magazine nr. 8 august 2015

▪ **Editorial**

Cosmin Flavius Costăș

Justiția fiscală, între Scylla și Caribda

Call for Papers: Provocările Codului fiscal și ale Codului de procedură fiscală 2016

▪ **Actualitate**

Alin Văsonan

Scurte considerații cu privire la natura juridică a proceselor-verbale întocmite de organele fiscale la solicitarea organelor de urmărire penală în vederea stabilirii prejudiciilor produse bugetului de stat ca urmare a unor operațiuni economice fictive, în lumina jurisprudenței Curții de Apel Oradea

Raluca Tudor

Business angels și facilitățile fiscale din România, Uniunea Europeană și Statele Unite ale Americii

▪ **Impozite directe**

Daniela-Olivia Ghicajanu

Impozitarea veniturilor sportivilor – perspectivă internațională

Raluca Ivan

Impozitarea profitului societăților-mamă și filialelor în interiorul Uniunii Europene: între evitarea dublei impuneri și perfectarea pieței unice. Partea I: Istoric și delimitări conceptuale

▪ **Impozite indirecte**

Liviu Oltean

Posibila neconstituționalitate a Legii nr. 209/2015 din perspectiva amnistiei fiscale selective

▪ **Procedură fiscală**

Andrei Iancu

De câte ori îi este permis să greșească organului fiscal?

▪ **Contribuții sociale**

Tudor Vidrean-Căpușan, Darius Pătrăuș

Este compatibilă taxa pe viciu cu dreptul Uniunii Europene?

▪ **Jurisprudență fiscală națională**

Viorel Terzea

Refuzul dreptului de deducere a TVA-ului în lipsa facturii originale

▪ **Jurisprudență fiscală a instanțelor europene**

Cosmin Flavius Costaș

Servicii de consultanță nonfictive pe bază de abonament. Destructurarea unui mit național

Noul Cod de procedură fiscală și Decizia Comisiei fiscale centrale referitoare la CASS pentru veniturile obținute din cedarea folosinței bunurilor

2. Decizia Comisiei fiscale centrale referitoare la CASS pentru venituri din cedarea folosinței bunurilor

În Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 549 din data de 23 iulie 2015 a fost publicat Ordinul ministrului finanțelor publice 837/2015 privind aprobarea Deciziei Comisiei Fiscale centrale nr. 2/2015.

Pentru aplicarea unitară a prevederilor art. 296²¹ alin. (1), lit. i) din legea 571/2003 privind Codul fiscal, pentru veniturile obținute din cedarea folosinței bunurilor nu datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate (CASS):

- persoanele fizice, indiferent de cetățenie și de domiciliul stabil sau reședință, care dețin o asigurare socială de sănătate încheiată pe teritoriul altui stat membru al Uniunii Europene, Spațiului Economic European și Confederației Elvețiene sau în statele cu care România are încheiate acorduri bilaterale de securitate socială cu prevederi pentru asigurarea de boală-maternitate, în temeiul legislației interne a statelor respective care produce efecte pe teritoriul României și fac dovada valabilității asigurării;

- □ persoanele fizice, indiferent de cetățenie, care au domiciliul ori reședința într-un stat cu care România nu are încheiate acorduri privind sistemele de securitate socială sau care nu intră sub incidența legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale și care nu beneficiază de prelungirea dreptului de ședere temporară în România pentru o perioadă mai mare de 90 de zile.

Vezi sinteza noutatilor aduse prin noul Cod de procedură fiscală si intreg Tax Alert-ul [aici](#)

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



Autor: Cosmin Flavius Costăș

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

În speța desusă judecătii, 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) și art. 120 alin. (7) C. pr. fisc., de la data achitării timbrului de mediu și până la data restituirii efective, (3) obligarea părților 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 sentinței civile nr. 2262/30.09.2014, pronunțate de către Tribunalul Arad în dosarul nr. 3909/108/2014, în contradictoriu cu intimata -pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timiș – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad;

(2) casarea sentinței civile nr. 2262/30.09.2014, pronunțate de către Tribunalul Arad în dosarul nr. 3909/108/2014 și, rejudecând cauza:

– admite acțiunea formulată de către reclamantă în contradictoriu cu pârâta Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad și Direcția Generală Regională a Finanțelor

Publice Timișoara;

– dispune anularea Deciziei nr. 1533/554/17.06.2014 emise de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara;

– dispune obligarea pârâtei Administrația Județeană a Finanțelor 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 și la plata dobânzii legale în materie fiscală aferente sumei de 6.639 lei, calculate conform prevederilor art. 124 alin. 2) și art. 120 alin. 7) Cod procedură fiscală, de la data achitării taxei, 24.04.2014 și 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 instanță. 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 observație își va spori cantitativ forța pe măsura rămânerii în vigoare a OUG nr. 9/2013, întrucât proporția autovehiculelor cu privire la care se va achita acest timbru

de mediu urmează a crește în timpul aplicării actului normativ intern menționat anterior, prin prelevarea timbrului de mediu la situațiile vizate de către art. 4 din OUG nr. 9/2013, mărindu-se astfel parcul auto a bunurilor naționale 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 quantum 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 acelor nesupuse plății timbrului de mediu, adică acelor 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 pronunțată 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) și *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, autoritățile naționale fiind obligate ca, în fiecare caz în parte, să demonstreze că taxa aplicată unui vehicul achiziționat dintr-un alt stat membru nu este mai mare decât cea încorporată într-un vehicul similar care este deja produs național. Desigur, administrarea acestei probe este extrem de facilă pentru autoritățile publice, din moment ce acestea au reușit să îi identifice pe toți subiecții obligați la plata unor astfel de taxe, în baza legislației naționale.

Așadar, prin hotărârea pronunțată în afacerea C-437/12, X, Curtea de Justiție a Uniunii Europene ajuns din nou la concluzia potrivit căreia valoarea unei taxe de înmatriculare care se aplică unui vehicul achiziționat 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 național ca efect al unei înmatriculări anterioare.

În fapt, în fața Curții de Justiție a Uniunii Europene a fost adusă în discuție taxa olandeză percepută cu ocazia primei înmatriculări a unui vehicul (sintetic, BPM). Conform informațiilor furnizate de instanța de trimitere, această taxă a fost calculată în perioada 2006-2009 ca un procent din prețul net de catalog al vehiculului în cauză. Totuși, cu începere de la 1 februarie 2008, prețul net de catalog nu a mai fost singurul criteriu luat în calcul la determinarea BPM, ci a inclus și o parte care depindea de emisiile de dioxid de carbon ale vehiculului. De menționat că în perioada 1 februarie 2008 – 31 decembrie 2009, în temeiul unor dispoziții tranzitorii, vehiculele de ocazie importate și 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 și 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 pronunțată în această cauză, Curtea de Justiție 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 motocicletele 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 explicațiile Curții 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 Nádásdi 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 acestora 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 pronunțarea acestei hotărâri, s-a dovedit similitudinea dintre OUG nr. 50/2008 cu variantele subsecvente 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 consecință, după pronunțarea hotărârii în afacerea *Manea* considerăm că soluția corectă care ar trebui adoptată este admiterea acțiunilor 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 Justiție nu distinge în acest sens, sunt supuse restituirii chiar și taxele pentru care s-a împlinit termenul național de prescripție, atâta timp cât vehiculele pentru care s-a achitat taxa sunt disponibile pentru vânzare în parcul auto național.

3) Întrucât timbrul de mediu, reglementat prin Ordonanța de urgență nr. 9/2013, are în esență aceeași structură și același mecanism de aplicare, este evident faptul că în perioada următoare se va constata și incompatibilitatea timbrului de mediu cu art. 110 TFUE, ceea ce va antrena aceleași obligații de restituire.

Pentru ca soluția să fie una completă și complexă, Curtea de

Apel Timișoara a dat eficiență și hotărâri 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 [Costaş, Negru & asociații](#)