# Regimul fiscal al operațiunilor de „crowd-funding”



**Autor:**

**Theodor Artenie,**
**Managing director tax, Schoenherr Tax Bucharest SRL**

Urmând exemplul unor nume consacrate în domeniu (Kickstarter, Indiegogo sau Gofundme) platformele de crowd-funding încep să se dezvolte încet, dar sigur, și în România (vezi multifinatare.ro, crestemidei.ro, potsieu.ro s.a.).
Explicat pe scurt, „crowd-funding”-ul presupune atragerea de finanțare pentru diverse proiecte de la membrii comunității. Cu alte cuvinte, dacă cineva are o idee pentru un produs nou, pentru un serviciu sau pur și simplu dorește să finanțeze un proiect social, de exemplu, poate să se înregistreze pe o platformă de crowd-funding, în speranța că va atrage persoane care vor fi atât de interesate de ideea respectivă, încât vor fi dispuse să contribuie financiar la reușita/materializarea acesteia. Se impune precizarea că, în situația în care proiectul eșueaza, de regulă, sumele astfel avansate sunt nerambursabile.
Finanțarea obținută astfel este în mod evident mult mai ieftină decât finanțarea obținută pe căi convenționale, totuși aceasta nu este gratuită. În funcție de natura proiectului, participanții pot primi în schimbul contribuției lor diverse produse sau servicii.
Operațiunile de mai sus se desfășoară pe o platformă online

care este administrată de un terț. În schimbul serviciului de intermediere între cei care au nevoie de finanțare și cei dispuși să o ofere, administratorii platformelor percep, de regulă, un comision (calculat, de exemplu, ca un procent din contribuțiile atrase).
Una dintre realitățile imuabile ale economiei de piață este că, atunci când se încasează bani, apar de obicei și impozite de plată. Nici acest tip de activitate nu face excepție și părțile implicate (cu precădere beneficiarul finanțării și administratorul platformei) trebuie să-și evalueze cu atenție obligațiile fiscale care derivă din activitățile realizate/sumele încasate pentru a evita costuri fiscale neașteptate.
Pornind de la această paradigmă, ne-am propus ca în acest articol să analizăm întrebările legate de taxele care ar putea fi datorate de către cei care caută finanțare pe platformele de crowd-funding, dar și de către cei care administrează aceste platforme.

## Aspecte fiscale relevante pentru beneficiarii finanțării

La o primă vedere, se întrevăd următoarele întrebari: i) care este natura fiscală a contribuțiilor primite din perspectiva impozitului pe profit/venit? și ii) există obligația de a colecta TVA pentru aceste contribuții?
Fiscalitatea nu este bazată pe principiile unei științe exacte și, de aceea, concluziile unei analize fiscale trebuie însușite cu rezervele inerente faptului că, mai ales în cazul unor tranzacții bazate pe mecanisme noi, interpretarea legislației fiscale are o anumită doză de subiectivism și se face pe baza circumstanțelor specifice fiecărei tranzacții în parte.
Astfel, cu privire la punctul i) de mai sus, trebuie în primul rând să răspundem întrebarii dacă sumele primite de beneficiari, în sistemul de crowd-funding, sunt într-adevăr finanțare sau reprezintă venituri încasate în avans.
Răspunsul la această întrebare nu este unul simplu sau general

valabil, acesta depinzând în mod esențial de natura/scopul proiectului pentru care se caută finanțare și de condițiile agreate între beneficiar și participanții care avansează respectivele sume.
De exemplu, dacă acest proiect are ca finalitate certă dezvoltarea unui produs nou sau a unui serviciu care va fi apoi oferit celor care au contribuit prin intermediul platformei de crowd-funding, finanțarea astfel atrasă ar putea să fie considerată, la nivelul beneficiarului, ca plată în avans pentru vânzarea de bunuri sau prestarea de servicii. Cu alte cuvinte, se poate interpreta că cei care au contribuit sumele în cauză au făcut-o pentru a obține la un moment dat în viitor respectivul bun sau serviciu.
Din punctul de vedere al impozitului pe profit, la nivelul beneficiarului persoană juridică, sumele primite pot fi astfel considerate venituri în avans care nu vor fi incluse în baza de impunere. Impactul fiscal va fi deci amânat până la momentul la care produsele sau serviciile în cauză sunt efectiv furnizate celor care oferă finanțarea.
O altă interpretare posibilă în special pentru proiecte cu un grad mare de incertitudine este aceea că sumele avansate de participanți pot fi considerate în faza inițială de dezvoltare o datorie a beneficiarului față de acei participanți până la momentul în care se finalizează proiectul și beneficiarul poate evalua în mod cert natura și mărimea contraprestației pe care o poate oferi participanților, după caz. Nici în această situație, finanțarea primită de la participanți nu ar trebui să aibă un impact asupra impozitului pe profit până la momentul la care proiectul se realizează și se poate regla datoria față de participanți.
Din punct de vedere al impozitului pe venit, dacă beneficiarul este o persoană fizică, discuția este una mai nuanțată: putem vorbi de o simplă activitate ocazională (de tipul „hobby”) care nu urmărește neapărat realizarea unor câștiguri, de o activitate care are un scop economic sau poate chiar de o sponsorizare/donație acordată persoanei fizice, în cazul în care nu este așteptată o contraprestație pentru contribuțiile

făcute. Implicațiile fiscale pot fi diferite în funcție de aceste detalii: de exemplu, pentru activitatea economică este în general necesară autorizarea prealabilă, iar obligațiile de plată a impozitului sunt legate de veniturile încasate (cu câteva excepții, ca, de exemplu, împrumuturi). În celelalte cazuri, când nu vorbim de o activitate economică, contribuțiile încasate pot fi interpretate chiar ca venituri din alte surse, care sunt în general impozabile prin mecanismul de reținere la sursă. În practică, implementarea unei astfel de rețineri la sursă ar fi o misiune aproape imposibilă. Și, nu în ultimul rând, dacă vorbim despre sponsorizări și donații, nu avem în general venituri impozabile la nivelul persoanei fizice, dar condițiile care trebuie îndeplinite pentru a se califica drept astfel de operațiuni sunt foarte stricte.

După analizarea obligațiilor de plată a impozitului pe venit/pe profit în funcție de circumstanțele și condițiile concrete avute în vedere pentru acțiunea de crowd-funding, pasul numărul doi va fi stabilirea obligației de a colecta și TVA pentru sumele primite de la participanți. Dacă ajungem să vorbim despre TVA, lucrurile se vor complica exponențial, pentru că va trebui să stabilim momentul când se datorează TVA (la încasarea contribuției sau la oferirea bunului/serviciului), momentul când apare obligația de înregistrare, cota aplicabilă și jurisdicțiile în care se datorează TVA (plecând de la premisa că cei care oferă finanțare sunt persoane fizice care pot fi stabilite și în alte țări decât România).

Desigur, situația de mai sus este una fericită, în care proiectul este finanțat și are succes. În practică însă, pentru fiecare proiect reușit există zece care eșuează. Pentru această din urmă categorie, se pune întrebarea firească ce se întamplă cu sumele încasate care vor rămâne practic la dispoziția celui care a inițiat proiectul fără ca acesta să mai ofere ceva în schimb. Cel mai probabil, răspunsul va fi că pentru aceste sume se va datora impozit pe profit, ca pentru orice altă situație în care sunt scoase din patrimoniu datorii

către terți. Similar, s-ar datora impozit pe venit, dacă vorbim de împrumuturi inițiale acordate persoanei fizice.

Citește articolul integral în Tax Magazine nr. 3/2014

---

# Tax Magazine nr. 4 decembrie 2014

- **Procedură fiscală**
  *Horaţiu Sasu*
  Neprezentarea *fortuită* a documentelor nu este evaziune fiscală
  *Gabriela Dănilă*
  Sinteză a jurisprudenței CEDO în litigiile cu elemente de drept fiscal (II)
- **Impozite indirecte**
  *Ioana Rațiu*
  Sinteza regulilor privind determinarea bazei de impunere a TVA în cazul reducerilor, voucherelor și discount-urilor comerciale, în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene
- **Politică fiscală**
  *Alin Chitu*
  Trasabilitatea produselor, instrument de creștere a colectării taxelor și impozitelor la bugetul de stat?
  *Corneliu-Teofil Teaha*
  Climatul fiscal din România s-a îmbunătățit în ultimul an, gradul de colectare a impozitelor la buget rămâne nesatisfăcător
- **Impozite directe**

*Raluca Vasile*
Impactul fiscal al introducerii scutirii de impozit a profitului reinvestit

- **Impozite pe proprietate**
*Cristian Rapcencu*
Tratamentul contabil şi fiscal aferent reevaluării terenurilor

- **Jurisprudență fiscală națională**
*Viorel Terzea*
Livrare de construcţii sau terenuri. Operaţiuni scutite de TVA. Condiţii (I) – cu notă explicativă
*Viorel Terzea*
Livrare de construcţii sau terenuri. Operaţiuni scutite de TVA. Condiţii (II) – cu notă explicativă

- **Jurisprudența fiscală a instanțelor europene**
*Tudor Vidrean-Căpuşan*
Analiza jurisprudenţei recente a Curţii de Justiţie a Uniunii Europene în materie de fiscalitate (I)
Cauza *Idexx Laboratories Italia Srl împotriva Agenzia delle Entrate*

---

# Teaha Management: curs de fiscalitate pentru expați




Teaha Management organizeaza in parteneriat cu 4 Career si Rentrop si Straton un curs de fiscalitate pentru expati.

Cursul este destinat expatilor din Romania din diferite categorii:

- Angajat;
- Antreprenor;
- Investitor strain;
- Consultant/ freelancer;
- Esti  interesat să deschizi o afacere in Romania;

**Subiecte:**

- Cum,unde si de ce trebuie sa te inregistrezi pentru plata obligatiilor fiscale in Romania;
- Cum sa procedezi in cazul in care ai primit somatie de plata;
- Cum poti obtine asistenta specializata pentru relatia cu autoritatile din Romania;

Investitie: 100 ron + TVA / participant

Inscrieri: http://www.teaha.ro/ro/curs-de-fiscalitate/

Inscrie-te direct la:

Cristiana Radu, Marketing Manager, Teaha Management Consulting

E-mail: cristiana.radu@teaha.ro

Telefon: +40761.581.189

---

# Proiect de lege pentru modificarea și completarea Legii nr. 297/2004 privind piața de capital

Ministerul Finanțelor Publice a postat pe site, la rubrica Transparență decizională, proiectul de lege pentru modificarea și completarea Legii nr. 297/2004 privind piața de capital.

*Sursa: www.mfinante.ro*

---

# Proiect de lege privind

# administratorii de fonduri de investiţii alternative

Ministerul Finanțelor Publice a postat pe site, la rubrica Transparență decizională, proiectul de lege privind administratorii de fonduri de investiţii alternative. Proiectul de act normativ transpune în legislația națională directiva care are scopul să realizeze la nivelul Uniunii Europene un cadru juridic armonizat pentru autorizarea şi supravegherea administratorilor de fonduri de investiţii alternative (AFIA).
Directiva europeană reglementează activitatea tuturor administratorilor de fonduri de investiţii alternative, altele decât organismele de plasament colectiv în valori mobiliare (OPCVM), care distribuie titluri de participare în special către investitorii profesionali, stabilind cerinţe de autorizare, cerinţe de capital, cerinţe operaţionale privind managementul riscului şi al lichidităţii, cerinţe organizatorice, inclusiv privind evaluarea activelor din portofoliul FIA, cerinţe privind depozitarea, cerinţe privind posibilitatea delegării funcţiilor AFIA, cerinţe privind transparenţa.

*Sursa: www.mfinante.ro*

---

# Sistemul comun al TVA. Directiva 2006/112/CE.

# Noțiunea «sediu comercial fix» al beneficiarului unei prestări de servicii. Locul în care se consideră că prestările de servicii sunt furnizate persoanelor impozabile. Operațiune intracomunitară

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

16 octombrie 2014(*)

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 44 – Noțiunea «sediu comercial fix» al beneficiarului unei prestări de servicii – Locul în care se consideră că prestările de servicii sunt furnizate persoanelor impozabile – Operațiune intracomunitară”

În cauza C-605/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), prin decizia din 25 octombrie 2012, primită de Curte la 24 decembrie 2012, în procedura

**Welmory sp. z o.o.**

împotriva

**Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,**

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul M. Ilešič, președinte de cameră, domnul A. Ó Caoimh, doamna C. Toader, domnii E. Jarašiūnas și C. G. Fernlund (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 6 martie 2014,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Welmory sp. z o.o., de M. Gorazda, adwokat;

– pentru Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, de T. Tratkiewicz și de J. Kaute, în calitate de agenți;

– pentru guvernul polonez, de B. Majczyna și de A. Kramarczyk, în calitate de agenți;

– pentru guvernul cipriot, de K. Kleanthous și de E. Symeonidou, în calitate de agenți;

– pentru guvernul Regatului Unit, de L. Christie, în calitate de agent, asistat de O. Thomas, barrister;

– pentru Comisia Europeană, de K. Herrmann, de L. Lozano Palacios și de R. Lyal, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 15 mai 2014,

pronunță prezenta

**Hotărâre**

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 44 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea

adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 (JO L 44, p. 11, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Welmory sp. z o.o., cu sediul în Polonia (denumită în continuare „societatea poloneză”), pe de o parte, și Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (directorul administrației fiscale din Gdańsk, denumit în continuare „Dyrektor”), pe de altă parte, cu privire la locul de aplicare a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) unor servicii prestate de această societate unei societăți care are sediul activității economice în alt stat membru.

## Cadrul juridic

*Dreptul Uniunii*

3 Conform articolelor 411 și 413 din Directiva TVA, aceasta a abrogat și a înlocuit, începând cu 1 ianuarie 2007, legislația Uniunii Europene în materie de TVA, mai precis A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”). Articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă, intitulat „Prestarea de servicii”, avea următorul cuprins:

„Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix de la care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de sediu al activității sale sau a unui sediu comercial fix, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.” [traducere neoficială]

4 Până la 31 decembrie 2009, articolul 43 din Directiva 2006/112, care figura în capitolul 3 din aceasta, intitulat

„Locul prestării de servicii”, prevedea:

„Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sau locul unde dispune de un sediu comercial fix de la care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de sediu al activității sale sau a unui sediu comercial fix, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

5 Directiva 2008/8 a înlocuit, de la 1 ianuarie 2010, articolele 43-59 care figurau în acest capitol din Directiva 2006/112.

6 Articolul 44 din Directiva TVA prevede:

„Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix. În absența unui astfel de loc sau sediu comercial fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

7 Considerentul (4) al Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112 (JO L 77, p. 1, denumit în continuare „regulamentul de punere în aplicare”), aplicabil începând cu 1 iulie 2011, prevede:

„Prezentul regulament urmărește să asigure aplicarea uniformă a actualului sistem TVA, prin adoptarea unor norme de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE, în special în ceea ce privește persoanele impozabile, livrarea de bunuri și prestarea de servicii și locul operațiunilor impozabile. […]”

8 Considerentul (14) al regulamentului de punere în aplicare prevede:

„Pentru a garanta aplicarea uniformă a regulilor privind stabilirea locului operațiunilor impozabile, ar trebui să fie clarificate noțiuni precum sediul activității economice, sediul fix, domiciliul stabil sau reședința obișnuită. Atunci când se ține seama de jurisprudența Curții de Justiție [a Uniunii Europene], utilizarea unor criterii cât mai clare și obiective ar trebui să faciliteze aplicarea în practică a acestor noțiuni.”

9 Articolul 11 alineatul (1) din regulamentul de punere în aplicare are următorul cuprins:

„În aplicarea articolului 44 din Directiva [TVA], un «sediu fix» înseamnă orice sediu, altul decât sediul activității economice […], care se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care îi permit să primească și să utilizeze serviciile care sunt furnizate pentru necesitățile proprii ale sediului respectiv.”

*Dreptul polonez*

10 Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Ustawa o podatku od towarów i usług) din 11 martie 2004 (Dz. U. nr. 54, poziția 535), în versiunea în vigoare de la 1 ianuarie 2010 până la 30 iunie 2011 (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), este aplicabilă în cauza principală.

11 Articolul 19 alineatele 1 și 4 din Legea privind TVA-ul prevede:

„1. Obligația fiscală ia naștere la momentul livrării mărfii sau al prestării serviciilor, sub rezerva alineatelor 2-21 ale prezentului articol, a articolului 14 alineatul 6, a articolului 20, precum și a articolului 21 alineatul 1.

[…]

4. În cazul în care livrarea unei mărfi sau prestarea unor servicii trebuie confirmată printr-o factură, obligația fiscală ia naștere la momentul emiterii facturii, însă cel târziu la șapte zile de la data livrării mărfii sau a prestării serviciilor.”

12 Potrivit articolului 28b alineatele 1 și 2 din această lege:

„1. Locul prestării serviciilor este considerat locul în care are sediul sau domiciliul persoana impozabilă care beneficiază de aceste servicii, sub rezerva alineatelor 2-4, a articolului 28e, a articolului 28f alineatul 1, a articolului 28g alineatul 1 și a articolelor 28i, 28 j și 28n.

2. În cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât sediul sau domiciliul său, locul de prestare a acestor servicii este locul unde se află respectivul sediu comercial fix.”

## Litigiul principal și întrebarea preliminară

13 Welmory LTD, cu sediul în Nicosia (Cipru, denumită în continuare „societatea cipriotă”), organizează vânzări la licitație pe o platformă de vânzare online. În acest scop, societatea menționată vinde pachete de „bids” (oferte), cu alte cuvinte titluri care dau dreptul de a face o ofertă pentru a cumpăra un bun scos la licitație prin propunerea unui preț mai mare decât ultimul preț propus.

14 Din dosarul prezentat Curții reiese că societatea cipriotă a încheiat, la 2 aprilie 2009, un contract de colaborare cu societatea poloneză, în temeiul căruia cea dintâi și-a asumat obligația de a furniza celei de a doua un serviciu de punere la dispoziție a unui site internet de vânzări la licitație cu numele de domeniu www.za10groszy.pl,

care cuprinde și furnizarea de servicii asociate legate, pe de o parte, de închirierea serverelor indispensabile funcționării site-ului și, pe de altă parte, de prezentarea produselor scoase la licitație. Societatea poloneză își asuma, la rândul său, în principal, obligația de a vinde bunuri pe acest site.

15 Procesul de vânzare este următorul. Mai întâi, clientul cumpără un număr de „bids” de la societatea cipriotă pe site-ul de vânzare online. Ulterior, aceste „bids” dau dreptul clientului să ia parte la vânzarea bunurilor scoase la licitație de societatea poloneză pe același site și să facă o ofertă pentru a achiziționa unul dintre aceste bunuri. Spre deosebire de sistemul de licitații clasic, pentru a supralicita, clientul nu trebuie să își asume pur și simplu obligația de a plăti o sumă mai mare decât ultima propusă, ci trebuie, în acest scop, „să achite” „bids”-uri. În sfârșit, bunul este adjudecat de clientul care a propus, prin intermediul „bids”-urilor sale, prețul cel mai mare pentru a-l achiziționa.

16 Din dosarul prezentat Curții reiese de asemenea că sursa de venit a societății poloneze provine, pe de o parte, din prețul de vânzare obținut în cadrul vânzărilor la licitații online și, pe de altă parte, dintr-o remunerație percepută de la societatea cipriotă, care corespunde unei părți din produsul vânzării „bids”-urilor de care se servesc clienții în Polonia pentru a face o ofertă de vânzare la licitație.

17 La 19 aprilie 2010, societatea cipriotă a achiziționat 100 % din capitalul social al societății poloneze.

18 Pentru perioada cuprinsă între ianuarie și aprilie 2010, anterioară acestei achiziții, societatea poloneză a emis patru facturi aferente unor prestări de servicii furnizate societății cipriote (publicitate, service, furnizarea de informații și prelucrarea datelor).

19 Întrucât a considerat că aceste prestări de servicii fuseseră furnizate la sediul social al societății cipriote și că, în consecință, trebuiau să fie supuse la plata TVA-ului în Cipru, societatea poloneză, indicând totodată că taxa respectivă trebuia plătită de beneficiarul acestor servicii, nu a facturat TVA-ul.

20 Dyrektor a considerat însă că era vorba despre prestări de servicii furnizate unui sediu comercial fix al societății cipriote pe teritoriul polonez și că, în consecință, se impunea taxarea acestora în Polonia la valoarea normală de 22 %, conform articolului 28b alineatul 2 din Legea privind TVA-ul.

21 Împotriva deciziei adoptate de Dyrektor, societatea poloneză a formulat o acțiune în anulare la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Tribunalul Administrativ din Voievodatul Gdańsk), arătând că un operator independent care desfășoară o activitate autonomă, având calitatea de persoană impozabilă în scopuri de TVA, nu poate constitui un sediu comercial fix al altei persoane impozabile.

22 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku a respins acțiunea, având în vedere în special specificitatea serviciilor prestate de societatea cipriotă pe teritoriul polonez. Acesta a considerat că societatea menționată nu avea nevoie, pentru a se considera că dispune de un sediu comercial fix pe teritoriul polonez, să dețină pe acest teritoriu resurse materiale și umane permanente, în sensul clasic al termenului, nici să utilizeze în mod direct clădiri situate pe teritoriul respectiv, nici să aibă angajat personal pe acel teritoriu.

23 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku a apreciat că activitățile celor două societăți formau un tot indisociabil din punct de vedere economic, întrucât obiectivul care stă la baza tuturor activităților acestora era atins în Polonia numai datorită cooperării dintre ele.

24 În susținerea deciziei sale, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku a considerat că societatea cipriotă utiliza pe teritoriul polonez resursele tehnice și umane ale societății poloneze, în așa fel încât aceasta din urmă trebuia tratată drept sediu comercial fix al societății cipriote în Polonia. În consecință, instanța menționată a apreciat că prestările de servicii furnizate de societatea poloneză societății cipriote fuseseră furnizate sediului comercial al acesteia din urmă din Polonia și erau, prin urmare, supuse la plata TVA-ului pe teritoriul statului membru respectiv.

25 Împotriva hotărârii pronunțate de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku, societatea poloneză a declarat recurs la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă).

26 Având în vedere specificitatea cauzei cu care este sesizată, instanța de trimitere are îndoieli în ceea ce privește aspectul dacă articolul 44 din Directiva TVA poate fi interpretat în sensul că locul de impozitare a prestărilor de servicii se află în Polonia în cazul în care serviciile sunt prestate de o societate poloneză în favoarea altei societăți care are sediul în Cipru, atunci când cele două societăți sunt independente una de alta în termeni de capital și în condițiile în care societatea cipriotă își desfășoară activitatea economică prin utilizarea infrastructurii societății poloneze.

27 Instanța de trimitere arată că jurisprudența Curții în materia noțiunii de sediu comercial fix privește ipoteze juridice și factuale diferite de situația în discuție în cauza cu care este sesizată.

28 Aceasta din urmă ar privi o situație în care, la data faptelor, cele două societăți erau independente una de alta. În plus, jurisprudența Curții ar viza o situație în care locul sediului comercial fix este definit în raport cu prestatorul de servicii și, mai mult, ar privi situația în care sediul

comercial fix este definit în raport cu prestările de servicii furnizate unui terț, și anume consumatorul final.

29 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„În scopul impozitării serviciilor prestate de societatea [poloneză], cu sediul în Polonia, societății [cipriote], cu sediul într-un alt stat membru al Uniunii Europene, în cazul în care societatea [cipriotă] utilizează infrastructura societății [poloneze] în cadrul desfășurării activității sale economice, «sediul comercial fix» în sensul articolului 44 din Directiva [TVA] este locul în care se află sediul societății [poloneze]?”

**Cu privire la întrebarea preliminară**

*Observații introductive*

30 Mai multe părți la procedură au arătat că problema care se ridică în litigiul principal nu este aceea de a ști dacă prestările de servicii furnizate de societatea poloneză societății cipriote sunt prestări de servicii furnizate sediului comercial fix al acesteia din urmă din Polonia, ci în ce țară, în Polonia sau în Cipru, „bids”-urile vândute de societatea cipriotă clienților din Polonia trebuie supuse TVA-ului.

31 Guvernul polonez afirmă, pe de altă parte, că este posibil ca baza de impozitare a bunurilor vândute la licitații de societatea poloneză pe site-ul de vânzare online al societății cipriote să nu fi fost evaluată corect. Guvernul menționat se întreabă dacă, în conformitate cu articolul 73 din Directiva TVA, baza de impozitare pe care societatea poloneză avea obligația de a o declara nu trebuia să fie compusă, pe de o parte, din prețul bunurilor vândute la licitații și, pe de altă parte, din remunerația obținută de societatea cipriotă, care corespunde unei părți din produsul

vânzării „bids”-urilor de care se servesc clienții în Polonia în cadrul licitațiilor.

32 Trebuie precizat însă că obiectul întrebării preliminare privește în esență locul de impozitare a prestărilor de servicii furnizate de societatea poloneză societății cipriote și, prin urmare, interpretarea articolului 44 din Directiva TVA, iar nu locul de impozitare a „bids”-urilor și nici stabilirea bazei de impozitare a bunurilor vândute la licitații de societatea poloneză.

33 Conform unei jurisprudențe constante a Curții, în cadrul cooperării dintre aceasta din urmă și instanțele naționale, astfel cum este prevăzută la articolul 267 TFUE, numai instanța națională, sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată, are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei pendinte în fața sa, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții. Competența de a stabili întrebările ce urmează a fi adresate Curții este acordată, așadar, numai instanței naționale, iar părțile nu pot schimba conținutul acestei competențe (a se vedea în special Hotărârea Danske Svineproducenter, C-316/10, EU:C:2011:863, punctul 32 și jurisprudența citată).

34 Pe de altă parte, modificarea conținutului întrebărilor preliminare sau răspunsul la întrebări suplimentare menționate de părți ar fi incompatibil cu obligația Curții de a asigura guvernelor naționale și părților interesate posibilitatea de a prezenta observații conform articolului 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, având în vedere că, în temeiul acestei dispoziții, numai deciziile de trimitere sunt notificate părților interesate (a se vedea în acest sens Hotărârea Danske Svineproducenter, EU:C:2011:863, punctul 33 și jurisprudența

citată).

35 În consecință, în prezenta cauză trebuie să se răspundă numai la întrebarea adresată de instanța de trimitere, care privește stabilirea locului de impozitare a prestărilor de servicii furnizate de societatea poloneză societății cipriote.

*Răspunsul Curții*

36 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească în ce condiții o primă persoană impozabilă în scopuri de TVA care și-a stabilit sediul activității economice într-un stat membru, care beneficiază de servicii prestate de o a doua persoană impozabilă stabilită în alt stat membru, trebuie considerată că dispune, în acest alt stat membru, de un „sediu comercial fix” în sensul articolului 44 din Directiva TVA, în vederea stabilirii locului de impozitare a acestor servicii.

37 Directiva TVA, la fel ca și A șasea directivă, pe care a înlocuit-o, cuprinde un titlu V, consacrat locului operațiunilor taxabile. Capitolul 3, care figurează în acest titlu, privește locul prestărilor de servicii, iar secțiunile 2 și 3 din acesta prevăd normele generale pentru determinarea locului taxării acestor prestări și, respectiv, dispoziții speciale privind prestări de servicii specifice.

38 Ca și articolul 9 din A șasea directivă, articolele 44-59b din Directiva TVA conțin norme prin care se stabilește locul de impozitare. Astfel, dacă articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă stabilește norme generale cu privire la acest aspect, astfel de norme sunt prevăzute și la articolele 44 și 45 din Directiva TVA. De asemenea, articolele 46-59b din această din urmă directivă prevăd, ca și articolul 9 alineatele (2) și (3) din A șasea directivă, o serie de legături specifice.

39 Cu toate acestea, cauza principală privește

interpretarea articolului 44 din Directiva TVA, potrivit căruia locul prestărilor de servicii către persoanele impozabile nu este stabilit în funcție de persoana impozabilă-prestatoare de servicii, ci în funcție de persoana impozabilă-beneficiară a acestora.

40 Se ridică, în consecință, întrebarea dacă jurisprudența Curții privind interpretarea articolului 9 alineatul (1) din A șasea directivă este în continuare pertinentă, ținând seama de modificările aduse în materie de articolul 44 din Directiva TVA.

41 În această privință, trebuie amintit că, în cadrul interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul ei și de obiectivul urmărit de reglementarea din care face parte această dispoziție (Hotărârea ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, punctul 26 și jurisprudența citată).

42 Conform unei jurisprudențe consacrate a Curții, obiectivul dispozițiilor prin care se stabilește locul de impozitare este de a evita, pe de o parte, conflictele de competență care ar putea conduce la o dublă impunere și, pe de altă parte, neimpozitarea veniturilor (a se vedea în acest sens Hotărârea ADV Allround, EU:C:2012:35, punctul 27 și jurisprudența citată).

43 Trebuie observat că modul de redactare a articolului 44 din Directiva TVA este similar celui al articolului 9 alineatul (1) din A șasea directivă. În plus, atât articolul 44 din Directiva TVA, cât și articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă sunt dispoziții care stabilesc locul de impozitare a prestărilor de servicii și urmăresc același obiectiv, astfel încât jurisprudența Curții privind interpretarea articolului 9 alineatul (1) din A șasea directivă poate fi, în principiu, transpusă *mutatis mutandis* în vederea interpretării articolului 44 din Directiva TVA.

44 Această considerație este confirmată de regulamentul de punere în aplicare, care are ca obiectiv, potrivit considerentului (4) al acestuia, să garanteze o aplicare mai uniformă a sistemului TVA-ului, prin adoptarea unor dispoziții de punere în executare a Directivei TVA, în ceea ce privește printre altele persoanele impozabile, livrările de bunuri și prestările de servicii, precum și locul operațiunilor impozabile.

45 Din cuprinsul considerentului (14) al acestui regulament reiese că voința legiuitorului Uniunii a fost de a preciza anumite concepte necesare pentru a stabili criterii referitoare la locul operațiunilor impozabile, luând totodată în considerare jurisprudența Curții în materie.

46 În această măsură, deși regulamentul menționat nu era încă în vigoare la data faptelor din cauza principală, acesta trebuie totuși să fie avut în vedere.

47 Rezultă că, pentru a răspunde la întrebarea adresată de instanța de trimitere, jurisprudența Curții referitoare la articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă, precum și regulamentul de punere în aplicare se dovedesc pertinente.

48 Problema care se ridică în cauza principală este aceea de a defini locul prestărilor de servicii furnizate de societatea poloneză societății cipriote și, mai precis, de a defini criteriile menite să stabilească dacă aceasta din urmă dispune de un sediu comercial fix în Polonia.

49 Potrivit articolului 44 din Directiva TVA, locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu

comercial fix. În absența unui astfel de loc sau sediu comercial fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

50 În acest context, trebuie amintit, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 42 din prezenta hotărâre, că o dispoziție precum articolul 44 din Directiva TVA este o normă care stabilește locul de impozitare a prestărilor de servicii, desemnând locul de legătură fiscală, și, prin urmare, delimitează competențele statelor membre.

51 În acest scop, dispoziția menționată urmărește să stabilească o repartizare rațională a domeniilor de aplicare ale legislațiilor naționale în materie de TVA, prin stabilirea uniformă a locului de impozitare a prestărilor de servicii.

52 În consecință, trebuie, în primul rând, să se stabilească punctul de legătură prioritar pentru a stabili locul prestărilor de servicii și, în al doilea rând, să se precizeze criteriile care trebuie îndeplinite pentru a considera că o persoană impozabilă-beneficiară a unor servicii, precum cea în discuție în litigiul principal, care are sediul într-un stat membru, dispune de un sediu comercial fix în alt stat membru decât cel în care se află sediul social.

Punctul de legătură prioritar

53 Din jurisprudența constantă a Curții referitoare la articolul 9 din A șasea directivă reiese că punctul de legătură cel mai util pentru a stabili locul prestărilor de servicii, din punct de vedere fiscal și, prin urmare, prioritar, este cel în care persoana impozabilă și-a stabilit sediul activității sale economice. Luarea în considerare a unui alt sediu intră în discuție numai în cazul în care acest sediu nu conduce la o soluție rațională sau creează un conflict cu un alt stat membru (a se vedea în special

Hotărârea Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, punctul 17, Hotărârea Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, punctul 16, precum și Hotărârea ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, punctul 15).

54 Această interpretare este valabilă și în ceea ce privește articolul 44 din Directiva TVA.

55 Astfel, la fel cum se întâmpla și sub imperiul celei de A șasea directive, sediul activității economice ca punct de legătură prioritar constituie un criteriu obiectiv, simplu și practic ce oferă o mare securitate juridică, fiind mai ușor de verificat decât existența, de exemplu, a unui sediu comercial fix. În plus, prezumția că prestările de servicii sunt furnizate la locul în care persoana impozabilă-beneficiară și-a stabilit sediul activității sale economice permite, atât autorităților competente din statele membre, cât și prestatorilor de servicii, să evite efectuarea unor cercetări complicate în scopul de a stabili punctul de legătură fiscală.

56 În plus, sediul activității economice este menționat în prima teză a articolului 44 din Directiva TVA, în timp ce sediul comercial fix nu este menționat decât în teza următoare. Aceasta din urmă, care începe cu adverbul „cu toate acestea”, nu poate fi înțeleasă altfel decât în sensul că prevede o derogare de la regula generală prevăzută în teza anterioară.

Noțiunea de sediu comercial fix

57 Trebuie amintit, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 39 din prezenta hotărâre, că, în cadrul articolului 44 din Directiva TVA, locul prestărilor de servicii nu este stabilit în funcție de persoana impozabilă-prestatoare de servicii, ci în funcție de persoana impozabilă-beneficiară a acestora. Prin urmare, noțiunea de sediu comercial fix trebuie stabilită în funcție de persoana impozabilă-beneficiară.

58 Din jurisprudența Curții în materie (a se vedea în

special Hotărârea Planzer Luxemburg, C-73/06, EU:C:2007:397, punctul 54 și jurisprudența citată), din care modul de redactare a articolului 11 din regulamentul de punere în aplicare se inspiră în mod direct, se poate deduce că un sediu comercial fix trebuie să se caracterizeze printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care îi permit să primească și să utilizeze serviciile care sunt furnizate pentru necesitățile proprii ale sediului respectiv.

59 Astfel, pentru a fi considerată, în împrejurări precum cele din cauza principală, că dispune de un sediu comercial fix în sensul articolului 44 din Directiva TVA, societatea cipriotă trebuie să dispună în Polonia cel puțin de o structură caracterizată printr-un grad suficient de permanență, aptă, ca resurse umane și tehnice, să îi permită să primească în Polonia prestările de servicii care îi sunt furnizate de societatea poloneză și să le utilizeze în activitatea sa economică, și anume administrarea sistemului de licitații electronice în discuție, precum și emiterea și vânzarea „bids”-urilor.

60 Faptul că o activitate economică precum cea desfășurată de societatea cipriotă în cauză în litigiul principal, care constă în administrarea unui sistem de licitații electronice, care cuprinde, pe de o parte, punerea la dispoziția societății poloneze a unui site internet de vânzare la licitație și, pe de altă parte, emiterea și vânzarea de „bids”-uri clienților din Polonia, poate fi desfășurată fără a fi necesară o structură umană și materială efectivă pe teritoriul polonez nu este determinant. În pofida naturii sale speciale, o astfel de activitate economică necesită cel puțin o structură adecvată, în special ca resurse umane și tehnice, precum un echipament informatic, servere și programe adaptate.

61 În observațiile sale scrise și în ședință, societatea poloneză a arătat că infrastructura pe care o pune la

dispoziția societății cipriote nu îi permite acesteia din urmă să primească și să utilizeze, în activitatea sa economică, serviciile care îi sunt furnizate de respectiva societate poloneză. Potrivit acesteia din urmă, resursele umane și tehnice necesare activității economice desfășurate de societatea cipriotă, cum sunt serverele informatice, programele, service-ul informatic, precum și sistemul pentru încheierea de contracte cu consumatorii și pentru a încasa venituri de la aceștia, sunt situate în afara teritoriului polonez. Circumstanțele de fapt menționate nu ar fi fost verificate în cadrul procedurii principale.

62 Or, este de competența exclusivă a instanței naționale să verifice astfel de elemente pentru a aprecia dacă societatea cipriotă dispune în Polonia de resursele umane și tehnice necesare care îi permit să primească prestări de servicii furnizate de societatea poloneză și să le utilizeze pentru administrarea și mentenanța site-ului internet de vânzare la licitație, precum și pentru emiterea și comercializarea „bids”-urilor.

63 Dacă elementele de fapt invocate de societatea poloneză se dovedesc exacte, instanța de trimitere ar fi, în acest caz, determinată să concluzioneze că societatea cipriotă nu dispune în Polonia de un sediu comercial fix, întrucât nu are infrastructura necesară care îi permit să primească prestări de servicii furnizate de societatea poloneză și să le utilizeze în activitatea sa economică.

64 Împrejurarea că activitățile economice ale celor două societăți, între care există un contract de colaborare, formează un tot economic și că de rezultatele lor beneficiază în esență consumatori din Polonia nu este pertinentă pentru a stabili dacă societatea cipriotă are un sediu comercial fix în Polonia. Astfel cum au subliniat în mod întemeiat societatea poloneză, guvernul cipriot, precum și Comisia Europeană, trebuie să se facă o distincție între prestările de servicii furnizate de societatea poloneză societății cipriote și cele

pe care aceasta din urmă le furnizează consumatorilor în Polonia. Este vorba despre prestări de servicii distincte care sunt supuse unor regimuri de TVA diferite.

65 Având în vedere toate considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară că trebuie să se considere că o primă persoană impozabilă care și-a stabilit sediul activității economice într-un stat membru și care beneficiază de servicii prestate de o a doua persoană impozabilă stabilită în alt stat membru dispune, în acest alt stat membru, de un „sediu comercial fix” în sensul articolului 44 din Directiva TVA, în vederea stabilirii locului de impozitare a acestor servicii, dacă acest sediu comercial se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată în termeni de resurse umane și tehnice care îi permit să primească prestări de servicii și să le utilizeze în scopul activității sale economice, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

66 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

**Trebuie să se considere că o primă persoană impozabilă care și-a stabilit sediul activității economice într-un stat membru și care beneficiază de servicii prestate de o a doua persoană impozabilă stabilită în alt stat membru dispune, în acest alt stat membru, de un „sediu comercial fix”, în sensul articolului 44 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva**

**2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008, în vederea stabilirii locului de impozitare a acestor servicii, dacă acest sediu comercial se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care îi permit să primească prestări de servicii și să le utilizeze în scopul activității sale economice, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.**

---

# Dependenţa de creşterea economiei germane reprezintă o vulnerabilitate a Zonei Euro

Creşterea economică din Zona Euro rămâne foarte slabă şi este puţin probabil ca Germania să intervină pentru a impulsiona economia, explică experţii PwC în ultimul raport lunar Global Economy Watch.

În urma crizei financiare, Zona Euro s-a bazat pe Germania pentru accelerarea ratei de creştere, însă, în absenţa revigorării economiilor Franţei şi Italiei – precum şi a economiilor periferice din Zona Euro – dependenţa excesivă de evoluţia economiei germane devine problematică.

Aceasta deoarece:

- în pofida ratelor de creştere destul de ridicate din ultimii ani din Germania, Zona Euro nu a reuşit să

treacă începând din 2011 peste pragul de creştere economică anuală de 1%, ceea ce face ca nivelul PIB să rămână sub nivelul atins înainte de criza financiară (vezi Graficul 1, mai jos); şi

- Germania a încetinit la rândul său în ultima perioadă şi se confruntă cu provocări pe termen lung din punct de vedere demografic şi economic, care, începând cu anul 2020, ar putea să îi reducă rata de creştere potenţială.

***Grafic 1: Volumul PIB din Zona Euro este mai redus în prezent decât la începutul anului 2012 şi încă nu a atins nivelul de dinainte de criză***

Sursa: Datastream

Potrivit estimărilor PwC, Zona Euro nu va ajunge la nivelul PIB real de dinainte de criză decât în 2016. Germania şi Franţa au depăşit deja PIB-ul anterior crizei, însă în cazul Italiei, la ritmul actual de creştere acest lucru nu se va întâmpla până în 2023.

Experţii PwC au redus proiecţia de creştere a PIB-ului Germaniei de la 1,5% la 1,2% pentru 2014 şi de la 1,6% la 1,2% pentru 2015 (vezi Tabelul 1).

„Există semnale clare că şocurile externe – în special situaţia din Ucraina – au afectat perspectivele de creştere ale Germaniei pe termen scurt”, apreciază Richard Boxshall, economistul şef al PwC.

**Tabelul 1: Principalele proiecţii de creştere reală a PIB (%)**

| | **2014** | **2015** |
|---|---|---|
| Zona Euro | 0.7 | 1.1 |
| Germania | 1.2 | 1.2 |

| | | |
|---|---|---|
| Franţa | 0.4 | 0.9 |
| Italia | -0.3 | 0.6 |

Indicatorul de Percepţie Economică al Centrului pentru Cercetare Economică Europeană (ZEW), de exemplu, este pe pantă descendentă începând cu luna iulie a acestui an, iar în luna octombrie a înregistrat o valoare negativă pentru prima dată după noiembrie 2012. Se aşteaptă ca aceasta să aibă repercusiuni asupra creşterii PIB din al treilea trimestru, care va fi anunţată pe 14 noiembrie.

Economiștii PwC sunt de părere că, pe termen lung, Germania trebuie să treacă peste trei mari provocări pentru a menţine o creştere economică robustă:

- Situaţia demografică nefavorabilă: populaţia activă din Germania va scădea cu 8 milioane de persoane între 2010 şi 2030;
- Raportul scăzut între investiţii şi PIB, rata investiţiilor publice fiind sub cea a altor mari economii europene; şi
- Productivitatea muncii scăzută în sectorul serviciilor în comparaţie cu cea din Franţa şi Marea Britanie – aceasta este însă compensată prin excelenţa recunoscută la nivel internaţional în producţia industrială.

Între timp, celelalte economii majore din Zona Euro nu sunt pregătite să joace un rol semnificativ în găsirea unui stimulent pentru creşterea economică. Italia a intrat pentru a treia oară în recesiune din 2008 (deşi există aşteptări de creştere modestă în 2015); Franţa a stagnat în primele două trimestre ale 2014 şi, în lipsa unor reforme semnificative pe piaţa muncii şi a producţiei, perspectivele sale de creştere rămân modeste.

**Despre raport:**

Pentru mai multe informaţii, puteţi accesa ediţia din luna noiembrie a raportului PwC *Global Economy Watch* la adresa de

internet www.pwc.com/gew.

**Despre PwC**

Firmele din reţeaua PwC ajută organizaţiile şi indivizii să creeze valoarea adăugată de care au nevoie. Suntem o reţea de firme prezentă în 157 de ţări cu mai mult de 195.000 de specialişti dedicaţi oferirii de servicii de calitate de audit, consultanţă fiscală şi consultanţă pentru afaceri. Spuneţi-ne care sunt lucrurile importante pentru dumneavoastră şi descoperiţi mai multe informaţii despre noi vizitând site-ul www.pwc.ro.

---

# Înalta Curte confirmă prima soluţie de anulare a obligaţiilor fiscale reprezentând ecotaxa

Prin decizia civilă nr. 4008 din 28 octombrie 2014, Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie – Secţia Contencios Administrativ şi Fiscal, a confirmat o soluţie anterioară (sentinţa civilă nr. 603 din 13 decembrie 2013 a Curţii de Apel Cluj) de anulare a obligaţiilor de plată ale societăţii Goldplast faţă de Fondul pentru Mediu, în ceea ce priveşte ecotaxa reglementată de art. 9 alin. (1) lit. q) din O.U.G. nr. 196/2005. Litigiul a fost decis pe fond, ambele instanţe apreciind că este considerat *ambalaj biodegradabil* acel ambalaj care permite, atunci când devine deşeu de ambalaj, o descompunere fizică, chimică, termică sau biologică, astfel încât cea mai mare parte a materialului să se transforme în bioxid de carbon, biomasă şi apă [definiţie conformă cu cea

din art. 3 lit. d) din Anexa II a Directivei 94/62/CE]. Pe cale de consecinţă, în special prin raportare la concluziile unei expertize de specialitate administrate în cauză, a fost reţinut faptul că societatea Goldplast a produs în anul 2009, folosind o tehnologie inovativă nepoluantă (tehnologia zisă oxo-biodegradabilă, presupunând degradarea directă, la groapă de gunoi, sub acţiunea oxigenului), sacoşe de plastic biodegradabile. Soluţia juridică a fost adoptată în contextul în care Administraţia  Fondului pentru Mediu a restrâns, printr-un act pe care l-a aplicat retroactiv, probarea caracterului biodegradabil doar prin raportare la un standard naţional propriu unei tehnologiei denumite hidro-degradabile (recuperarea sacoşelor din plastic prin intermediul unei instalaţii de compostare).

*Articolul a fost publicat în Newsletter-ul Costaș, Negru & Asociații.*

---

# Proces fiscal vs. Proces penal. CEDO, Lungu şi alţii c. România

Autor: **Cosmin Costaș**, avocat, partener Costaș, Negru & Asociații

O hotărâre definitivă dintr-un proces fiscal nu împiedică desfăşurarea unui proces penal, al cărui rezultat poate fi radical diferit. Un mit al Parchetului şi instanţelor penale, demontat recent de CEDO în afacerea *Lungu şi alţii c. România*.

În esenţă, domnul Lungu era asociatul unic şi administratorul a două societăţi comerciale (Supermag Imperial şi Supermag

Diversitas), cu sediul la Gura Humorului, având drept obiect de activitate recondiţionarea şi revânzarea pneurilor uzate. În perioada decembrie 2000 – iulie 2001, societatea Supermag Imperial a importat câteva zeci de mii de pneuri, beneficiind de anumite facilităţi fiscale, în considerarea calităţii sale de "investitor într-o zonă defavorizată" (rambursarea taxelor vamale şi a TVA). În urma unor controale fiscale din perioada 2001 – 2002, societăţii Supermag Imperial i s-a imputat faptul că n-ar fi transformat pneurile înainte de revânzare, ceea ce antrena pierderea facilităţilor fiscale şi stabilirea răspunderii fiscale inclusiv prin plata de accesorii (valoarea totală a obligaţiilor fiscale fiind estimată de Curte la 140.000 euro). În egală măsură, în vederea angajării răspunderii penale, organele fiscale au sesizat Parchetul.

În **procedura fiscală**, societatea Supermag Imperial a contestat actele de control. În urma expertizei administrate sub controlul instanţei, s-a stabilit că din totalul de 30.518 pneuri importate, doar un număr de 464 pneuri au fost vândute fără a fi transformate. Printr-o sentinţă din 17 decembrie 2002 a Tribunalului Suceava, au fost anulate în parte obligaţiile fiscale ale societăţii Supermag Imperial, cu excepţia celor corespunzătoare pneurilor netransformate (obligaţiile păstrate fiind de aproximativ 60 euro). Curtea de Apel Suceava – Secţia Comercială, de Contencios Administrativ şi Fiscal a confirmat la 3 iulie 2003 soluţia Tribunalului Suceava.

În paralel a fost derulată o **procedură penală**, vizând acuzaţii de fraudă fiscală în sarcina domnului Lungu, administratorul societăţii. Acesta a fost dealtfel şi arestat în perioada 10 – 29 august 2001. Organele de urmărire penală au administrat trei expertize, cu concluzii diferite: în urma verificării şi compensării stocurilor Supermag Imperial şi Supermag Diversitas, n-au putut fi justificate 162 pneuri pentru care s-ar datora obligaţii fiscale (primul raport); în urma verificării şi compensării stocurilor celor două societăţi nu

rezultă obligaţii fiscale (al doilea raport); compensarea stocurilor nu era posibilă şi astfel există un prejudiciu de natură fiscală (al treilea raport). Consecvente, instanţele penale l-au condamnat pe reclamantul Lungu la o pedeapsă de doi ani de închisoare cu suspendare pentru evaziune fiscală şi l-au obligat, în solidar cu societăţile, la plata prejudiciului în valoare de aproximativ 130.000 euro. Ultima hotărâre în procedura penală a fost pronunţată la 5 decembrie 2005 de Curtea de Apel Suceava – Secţia Penală. De notat faptul că reclamanţii au invocat, inclusiv în faţa Curţii de Apel, autoritatea de lucru judecat a deciziei din 3 iulie 2003 a Secţiei Comerciale, de Contencios Administrativ şi Fiscal. Secţia Penală, cu trimitere la art. 22 din vechiul Cod de Procedură Penală, a înlăturat aceste susţineri, apreciind că instanţa penală nu este ţinută de constatările instanţei civile în ceea ce priveşte determinarea existenţei infracţiunii şi a vinovăţiei acuzatului.

Prin hotărârea pronunţată la 21 octombrie 2014, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a reţinut existenţa unei violări a art. 6 par. 1 din Convenţie. Argumentele Curţii sunt mai mult decât elocvente:

*„Însă, derularea simultană şi în paralel a două proceduri independente cu privire la aceleaşi fapte, care a condus secţia penală a Curţii de Apel la o nouă apreciere a acestor fapte, radical diferită de hotărârea anterioară a secţiei comerciale de la aceeaşi Curte de Apel, a adus atingere principiului securităţii juridice (…) În consecinţă, prin aceea că a revenit asupra unui punct al litigiului care a fost deja tranşat şi care a făcut obiectul unei hotărâri definitive, şi în absenţa unui motiv întemeiat, Curtea de Apel a înfrânt principiul securităţii raporturilor juridice. Din acest motiv, dreptul reclamantului la un proces echitabil în sensul art. 6 par. 1 din Convenţie a fost încălcat”* (par. 46-47).

În opinia Costaş, Negru & Asociaţii, această hotărâre ar

trebui să constituie un prilej de reflecţie în special pentru organele de urmărire penală. În “n” situaţii, obligaţiile fiscale în considerarea cărora s-a transmis o sesizare la Parchet sunt reduse sau desfiinţate în procesul fiscal. Într-un domeniu conex, în dosarele de insolvenţă, se constată că nu poate fi angajată răspunderea asociaţilor şi administratorilor pentru datoriile (fiscale) ale societăţii. În prezenţa unor hotărâri cu autoritate de lucru judecat, Parchetul continuă însă cercetările, iar instanţele penale, cu elan, confirmă aserţiunile acuzării şi resping orice tentativă de valorificare a drepturilor convenţionale. Curtea Europeană a Drepturilor Omului ne spune, prin hotărârea în afacerea *Lungu şi alţii c. România*, că o asemenea conduită este inacceptabilă.

*Articolul a fost publicat pe site-ul Costaș, Negru & Asociații*

---

# CJUE: Cauza Nicula. Restituirea taxelor percepute de un stat membru cu încălcarea dreptului Uniunii

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

15 octombrie 2014(*)

„Trimitere preliminară – Restituirea taxelor percepute de un stat membru cu încălcarea dreptului Uniunii”

În cauza C-331/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în

temeiul articolului 267 TFUE de Tribunalul Sibiu (România), prin decizia din 30 mai 2013, primită de Curte la 18 iunie 2013, în procedura

**Ilie Nicolae Nicula**

împotriva

**Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Sibiu,**

**Administrației Fondului pentru Mediu,**

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul V. Skouris, președinte, domnul K. Lenaerts, vicepreședinte, domnii M. Ilešič (raportor), L. Bay Larsen, A. Ó Caoimh, C. Vajda și S. Rodin, președinți de cameră, domnii A. Borg Barthet, J. Malenovský, E. Levits, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund și J. L. da Cruz Vilaça, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: doamna L. Carrasco Marco, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 25 martie 2014,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru domnul Nicula, de D. Târșia, avocat;

– pentru guvernul român, de R. Radu, de V. Angelescu și de A.-L. Crișan, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de G.-D. Bălan, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 15 mai 2014,

pronunță prezenta

## Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 6 TUE și 110 TFUE, a articolelor 17, 20 și 21 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, precum și a principiilor securității juridice și interdicției *reformatio in peius*.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Nicula, pe de o parte, și Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Sibiu și Administrația Fondului pentru Mediu, pe de altă parte, cu privire la refuzul acestora din urmă de a admite cererea acestuia de restituire a taxei pe poluare pentru autovehicule (denumită în continuare „taxa pe poluare”), percepută cu încălcarea dreptului Uniunii.

## Cadrul juridic

3 Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2008 pentru instituirea taxei pe poluare pentru autovehicule din 21 aprilie 2008 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 327 din 25 aprilie 2008, denumită în continuare „OUG nr. 50/2008”), care a intrat în vigoare la 1 iulie 2008, a instituit o taxă pe poluare pentru autovehiculele din categoriile M1-M3 și N1-N3. Obligația achitării cuantumului acestei taxe lua naștere în special cu ocazia primei înmatriculări a unui vehicul în România.

4 OUG nr. 50/2008 a fost modificată de mai multe ori înainte de a fi abrogată prin Legea nr. 9/2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule din 6 ianuarie 2012 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 17 din 10 ianuarie 2012, denumită în continuare „Legea nr. 9/2012”), intrată în vigoare la 13 ianuarie 2012.

5 În temeiul articolului 4 din Legea nr. 9/2012, obligația de plată a taxei pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule lua naștere nu doar cu ocazia primei înmatriculări a unui vehicul în România, ci și, în anumite

condiții, cu ocazia primei înscrieri în evidențe, în România, a dreptului de proprietate asupra unui vehicul de ocazie.

6 Totuși, prin efectul Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 1/2012 pentru suspendarea aplicării unor dispoziții ale Legii nr. 9/2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule, precum și pentru restituirea taxei în conformitate cu prevederile articolului 4 alineatul (2) din lege din 30 ianuarie 2012 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 79 din 31 ianuarie 2012), intrată în vigoare la 31 ianuarie 2012, aplicarea taxei pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule cu ocazia primei transcrieri, în România, a dreptului de proprietate asupra unui vehicul de ocazie a fost suspendată până la 1 ianuarie 2013.

7 Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 9/2013 privind timbrul de mediu pentru autovehicule din 19 februarie 2013 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 119 din 4 martie 2013, denumită în continuare „OUG nr. 9/2013”), care a abrogat Legea nr. 9/2012, a intrat în vigoare la 15 martie 2013.

8 Potrivit articolului 4 din OUG nr. 9/2013:

„Obligația de plată a timbrului [de mediu pentru autovehicule (denumit în continuare «timbrul de mediu»)] intervine o singură dată, astfel:

a) cu ocazia înscrierii în evidențele autorității competente, potrivit legii, a dobândirii dreptului de proprietate asupra unui vehicul de către primul proprietar din România și atribuirea unui certificat de înmatriculare și a numărului de înmatriculare;

b) la reintroducerea în parcul auto național a unui autovehicul, în cazul în care, la momentul scoaterii sale din parcul auto național, i s-a restituit proprietarului valoarea reziduală a [timbrului de mediu] […];

c) cu ocazia transcrierii dreptului de proprietate asupra autovehiculului rulat și pentru care nu a fost achitată taxa specială pentru autoturisme și autovehicule, [taxa pe poluare] sau taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule, potrivit reglementărilor legale în vigoare la momentul înmatriculării;

d) cu ocazia transcrierii dreptului de proprietate asupra autovehiculului rulat în situația autovehiculelor pentru care s-a dispus de către instanțe restituirea taxei sau înmatricularea fără plata taxei speciale pentru autoturisme și autovehicule, [taxei pe poluare] sau taxei pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule.”

9 Articolul 12 alineatele (1) și (2) din OUG nr. 9/2013 prevede:

„(1) În cazul în care taxa specială pentru autoturisme și autovehicule, [taxa pe poluare] sau taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule, achitată, este mai mare decât timbrul rezultat din aplicarea prezentelor prevederi privind timbrul de mediu, calculat în lei [RON] la cursul de schimb valutar aplicabil la momentul înmatriculării sau al transcrierii dreptului de proprietate asupra unui autovehicul rulat, se pot restitui sumele reprezentând diferența de sumă plătită, numai către titularul obligației de plată, pe baza procedurii stabilite prin normele metodologice de aplicare a prezentei ordonanțe de urgență. Calculul diferenței de restituit se face pe baza formulei de calcul din prezenta ordonanță de urgență, în care se utilizează elementele avute în vedere la momentul înmatriculării sau al transcrierii dreptului de proprietate asupra unui autovehicul rulat.

(2) Cuantumul sumei rezultate ca diferență dintre suma achitată de contribuabil [ca] taxă specială pentru autoturisme și autovehicule, [cu] titlu de [taxă pe poluare] sau tax[ă] pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule și cuantumul rezultat din aplicarea timbrului [de mediu], se

restituie în termenul de prescripție prevăzut de Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 [privind Codul de procedură fiscală din 24 decembrie 2003 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 941 din 29 decembrie 2003)], republicată, cu modificările și completările ulterioare, pe baza procedurii stabilite în normele metodologice de aplicare a prezentei ordonanțe de urgență.”

## Litigiul principal și întrebarea preliminară

10 În cursul anului 2009, domnul Nicula, resortisant român cu reședința în România, a achiziționat un autovehicul de ocazie care a fost înmatriculat pentru prima dată în Germania. Pentru înmatricularea acestui autovehicul în România, domnul Nicula a plătit, în temeiul articolului 4 din OUG nr. 50/2008, suma de 5 153 RON cu titlu de taxă pe poluare.

11 Prin sentința din 3 mai 2012, Tribunalul Sibiu a admis acțiunea introdusă în fața sa de domnul Nicula împotriva Administrației Fondului pentru Mediu, beneficiara taxei pe poluare, și a dispus rambursarea de către această administrație a taxei respective, pentru motivul că ea a fost instituită cu încălcarea articolului 110 TFUE, astfel cum a fost interpretat de Curte în Hotărârea Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219). Instanța a respins însă acțiunea față de Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Sibiu, colectoarea taxei.

12 În urma recursului formulat împotriva acestei sentințe în fața Curții de Apel Alba Iulia, aceasta a casat, la 25 ianuarie 2013, această sentință și a trimis cauza spre rejudecare primei instanțe, indicând, în vederea noii proceduri de judecată, că, în litigiile de acest tip, calitate procesuală pasivă în cadrul acțiunii în restituirea taxei percepute cu încălcarea dreptului Uniunii nu are numai beneficiarul taxei, ci și colectorul acesteia.

13 OUG nr. 9/2013 a intrat în vigoare la 15 martie 2013, respectiv după reînscrierea cauzei pe rolul Tribunalului Sibiu. Acesta din urmă arată că, în temeiul actului normativ menționat, taxa pe poluare deja achitată poate fi restituită exclusiv în cazul în care cuantumul ei este mai mare decât cel al timbrului de mediu, restituirea fiind prevăzută limitativ și fiind redusă doar la această eventuală diferență.

14 În situația concretă a domnului Nicula, cuantumul timbrului de mediu pentru autovehiculul în cauză, rezultat din aplicarea OUG nr. 9/2013, este de 8 126,44 RON, în timp ce taxa pe poluare achitată anterior era de 5 153 RON. Potrivit Tribunalului Sibiu, reclamantul din litigiul principal este în eroare când susține că contravaloarea timbrului de mediu pentru autovehiculul său ar fi de doar 3 779,74 RON, întrucât, conform articolului 12 alineatul (1) a doua teză din aceeași ordonanță de urgență, calculul diferenței de restituit se face pe baza formulei de calcul din această ordonanță, în care se utilizează elementele avute în vedere la momentul înmatriculării autovehiculului în România, iar nu pe baza elementelor actuale.

15 Astfel, potrivit instanței menționate, în temeiul OUG nr. 9/2013, domnul Nicula nu este îndreptățit să recupereze taxa pe poluare și dobânzile aferente, suma corelativă fiindu-i reținută de autoritățile fiscale și de mediu cu titlu de timbru de mediu, având în vedere valoarea acestuia, care este mai mare decât cea a taxei pe poluare achitate la înmatricularea autovehiculului său.

16 În aceste împrejurări, Tribunalul Sibiu a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile articolului [6 TUE], ale articolelor 17, 20 și 21 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, ale articolului 110 TFUE, principiul securității juridice și principiul *non reformatio in peius*, ambele statuate [de]

dreptul [Uniunii] și jurisprudența Curții [Hotărârea Belbouab, 10/78, EU:C:1978:181, și Hotărârea Belgocodex, C-381/97, EU:C:1998:589], pot fi interpretate ca opunându-se unei reglementări precum [OUG nr. 9/2013?]”

17 Guvernul român a solicitat, în temeiul articolului 16 al treilea paragraf din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, ca aceasta să se întrunească în Marea Cameră.

**Cu privire la întrebarea preliminară**

*Cu privire la admisibilitatea cererii de decizie preliminară*

18 Guvernul român apreciază că prezenta cerere de decizie preliminară nu este admisibilă. În acest sens, guvernul român susține, în primul rând, că dispoziția din dreptul național vizată de instanța de trimitere, și anume articolul 12 din OUG nr. 9/2013, reglementează o procedură administrativă și extrajudiciară de restituire a taxelor, astfel încât această reglementare nu impune limite de interpretare instanțelor sesizate cu cereri de restituire a unei taxe percepute cu încălcarea dreptului Uniunii precum cea în discuție în litigiul principal. Prin urmare, instanța de trimitere a considerat în mod eronat că dispoziția menționată o împiedică să dispună restituirea întregii sume plătite de domnul Nicula cu titlu de taxă pe poluare.

19 În al doilea rând, guvernul român arată că, în orice caz, OUG nr. 9/2013 nu poate fi aplicabilă litigiului principal, întrucât aceasta nu era în vigoare la data la care domnul Nicula a plătit taxa pe poluare.

20 Din aceste motive, guvernul român consideră că răspunsul la întrebarea adresată de instanța de trimitere nu este util pentru soluționarea litigiului principal și că, în consecință, cererea de decizie preliminară trebuie respinsă ca inadmisibilă.

21 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei

jurisprudențe constante a Curții, în cadrul procedurii instituite la articolul 267 TFUE, numai instanța națională, care este sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată, are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate au ca obiect interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (a se vedea în această privință Hotărârea Gouvernement de la Communauté française și Gouvernement wallon, C-212/06, EU:C:2008:178, punctul 28, Hotărârea Zurita García și Choque Cabrera, C-261/08 și C-348/08, EU:C:2009:648, punctul 34, precum și Hotărârea Filipiak, C-314/08, EU:C:2009:719, punctul 40).

22 Cu toate acestea, Curtea a hotărât de asemenea că, în circumstanțe excepționale, este îndreptățită să analizeze condițiile în care este sesizată de instanța națională în scopul de a-și verifica propria competență (a se vedea în acest sens Hotărârea Filipiak, EU:C:2009:719, punctul 41 și jurisprudența citată).

23 Trebuie arătat în această privință că Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai atunci când este evident că interpretarea dreptului Uniunii solicitată nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt sau de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea Zurita García și Choque Cabrera, EU:C:2009:648, punctul 35).

24 În speță, Curtea, în temeiul articolului 101 alineatul (1) din Regulamentul de procedură, a solicitat instanței de trimitere să indice dacă, ținând seama de natura procedurii

pendinte în fața sa, articolul 12 din OUG nr. 9/2013 se aplică litigiului principal. Prin răspunsul său, depus la grefa Curții la 13 martie 2014, instanța menționată a confirmat că acest articol constituie norma de drept material aplicabilă litigiului principal în cadrul reexaminării cauzei cu care este sesizată în urma trimiterii acesteia spre rejudecare. Potrivit instanței menționate, norma enunțată la articolul 12 alineatul (1) este lipsită de echivoc și limitează restituirea taxelor achitate înainte de instituirea timbrului de mediu la singura ipoteză în care acestea au un cuantum mai mare decât cuantumul acestui timbru, astfel cum este instituit prin OUG nr. 9/2013.

25 În aceste împrejurări, trebuie constatat că răspunsul Curții la interpretarea solicitată de instanța de trimitere îi este util acesteia din urmă pentru a se pronunța asupra compatibilității reglementării naționale în discuție în litigiul principal cu dreptul Uniunii, astfel încât argumentația guvernului român referitoare la pretinsa inadmisibilitate a cererii de decizie preliminară trebuie înlăturată, și că, prin urmare, este necesar să se răspundă la aceasta.

*Cu privire la fond*

26 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că se opune unui sistem de rambursare a unei taxe percepute cu încălcarea dreptului Uniunii precum cel în discuție în litigiul principal.

27 Dintr-o jurisprudență constantă a Curții reiese că dreptul de a obține rambursarea unor taxe percepute de un stat membru cu încălcarea normelor dreptului Uniunii reprezintă consecința și completarea drepturilor conferite justițiabililor de dispozițiile dreptului Uniunii care interzic astfel de taxe, după cum au fost acestea interpretate de Curte. Statele membre sunt, așadar, obligate, în principiu,

să ramburseze impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii (Hotărârea Littlewoods Retail și alții, C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 24, precum și Hotărârea Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, punctul 20).

28 Pe de altă parte, Curtea a statuat deja că, atunci când un stat membru a încasat taxe cu încălcarea normelor dreptului Uniunii, justițiabilii au dreptul la restituirea nu numai a taxei percepute fără temei, ci și a sumelor plătite acestui stat sau reținute de acesta în legătură directă cu taxa respectivă (a se vedea în acest sens Hotărârea Littlewoods Retail și alții, EU:C:2012:478, punctul 25, precum și Hotărârea Irimie, EU:C:2013:250, punctul 21).

29 Principiul obligării statelor membre să restituie cu dobândă taxele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii decurge din acest din urmă drept (Hotărârea Littlewoods Retail și alții, EU:C:2012:478, punctul 26, precum și Hotărârea Irimie, EU:C:2013:250, punctul 22).

30 În speță, este necesar să se arate, cu titlu introductiv, că nu reiese cu claritate din decizia de trimitere care este versiunea OUG în temeiul căreia a fost impusă domnului Nicula taxa pe poluare la data înmatriculării autovehiculului său în România. Cu toate acestea, Curtea a statuat deja că articolul 110 TFUE se opune unei taxe precum taxa pe poluare instituită de OUG nr. 50/2008 atât în versiunea originală, cât și în versiunile modificate ale acesteia (a se vedea în acest sens Hotărârea Tatu, EU:C:2011:219, punctele 58 și 61, precum și Hotărârea Nisipeanu, C-263/10, EU:C:2011:466, punctele 27 și 29).

31 Astfel, Curtea a constatat că aplicarea dispozițiilor OUG nr. 50/2008, indiferent de versiunea acesteia, avea ca efect faptul că vehiculele de ocazie importate și caracterizate printr-o vechime și o uzură importante erau supuse unei taxe care se putea apropia de 30 % din valoarea lor de piață, în timp ce vehiculele similare puse în vânzare

pe piața națională a vehiculelor de ocazie, acestea din urmă constituind astfel produse naționale similare în sensul articolului 110 TFUE, nu erau în niciun fel grevate de o astfel de sarcină fiscală. Curtea a concluzionat că o astfel de măsură descurajează punerea în circulație a unor vehicule de ocazie cumpărate din alte state membre, fără a-i descuraja însă pe cumpărători să cumpere vehicule de ocazie având aceeași vechime și aceeași uzură de pe piața națională (a se vedea în acest sens Hotărârea Tatu, EU:C:2011:219, punctele 55, 58 și 61, precum și Hotărârea Nisipeanu, EU:C:2011:466, punctele 26, 27 și 29).

32 România a adoptat, în urma Hotărârilor Tatu (EU:C:2011:219) și Nisipeanu (EU:C:2011:466), OUG nr. 9/2013, care introduce un nou impozit pe autovehicule, și anume timbrul de mediu. Potrivit articolului 4 din această ordonanță, obligația de a achita timbrul de mediu se naște fie cu ocazia primei înmatriculări a unui autovehicul în România, fie cu ocazia reintroducerii în parcul auto național a unui autovehicul, fie cu ocazia transcrierii dreptului de proprietate asupra unui autovehicul rulat pentru care nu a fost achitată niciuna dintre taxele pentru autovehicule în vigoare anterior sau pentru care s-a dispus de către o instanță restituirea acestor taxe sau înmatricularea fără plata lor.

33 Astfel cum reiese din decizia de trimitere și din răspunsul instanței de trimitere la cererea de lămuriri adresată de Curte, OUG nr. 9/2013 instituie de asemenea, la articolul 12, un regim de rambursare a taxei plătite în special în temeiul OUG nr. 50/2008 sau al versiunilor modificate ale acesteia, permițând justițiabililor să obțină restituirea taxei plătite anterior în măsura în care cuantumul acestei taxe îl depășește pe cel al timbrului de mediu. Această instanță consideră că nu dispune, în temeiul dispoziției menționate, de posibilitatea de a-i restitui domnului Nicula, pe de o parte, suma pe care acesta a trebuit

să o achite cu titlu de taxă pe poluare și, pe de altă parte, dobânzile aferente.

34 Prin urmare, trebuie analizat dacă un astfel de sistem de rambursare prin compensație permite justițiabililor exercitarea efectivă a dreptului la rambursarea taxei plătite în mod nejustificat de care dispun în temeiul dreptului Uniunii.

35 În această privință, din cuprinsul articolului 12 alineatul (1) din OUG nr. 9/2013 rezultă, potrivit interpretării date acestuia de instanța de trimitere, că, în ceea ce privește vehiculele de ocazie importate dintr-un alt stat membru, 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.

36 Rezultă, astfel cum a arătat Comisia Europeană, că un sistem de rambursare precum cel în discuție în litigiul principal are ca efect, în cazul unui autovehicul de ocazie importat dintr-un alt stat membru, limitarea și chiar, precum în cauza principală, eliminarea totală a obligației de restituire a taxei pe poluare percepute cu încălcarea dreptului Uniunii, ceea ce este de natură să mențină discriminarea constatată de Curte în Hotărârile Tatu (EU:C:2011:219) și Nisipeanu (EU:C:2011:466).

37 În plus, 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 enunțată la punctul 29 din prezenta hotărâre.

38 În aceste condiții, este necesar să se constate că un

sistem de rambursare precum cel în discuție în litigiul principal nu permite exercitarea efectivă a dreptului la rambursarea unei taxe percepute cu încălcarea dreptului Uniunii de care justițiabilii dispun în temeiul acestui drept.

39 Având în vedere ceea ce precedă, este necesar să se concluzioneze că dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că se opune unui sistem de rambursare a unei taxe percepute cu încălcarea dreptului Uniunii precum cel în discuție în litigiul principal.

**Cu privire la limitarea efectelor în timp ale hotărârii Curții**

40 În ipoteza în care Curtea ar hotărî că dreptul Uniunii se opune unei taxe precum timbrul de mediu instituit prin OUG nr. 9/2013, guvernul român a solicitat Curții, în observațiile sale scrise, să limiteze efectele în timp ale hotărârii acesteia din urmă.

41 În această privință, trebuie arătat că, prin cererea de interpretare a dreptului Uniunii, instanța de trimitere nu solicită Curții să stabilească dacă acesta se opune unei taxe precum timbrul de mediu, ci doar dacă acest drept se opune unui sistem precum cel instituit prin OUG nr. 9/2013 și care prevede restituirea taxei percepute în nod nejustificat în temeiul OUG nr. 50/2008.

42 În aceste condiții, este suficient să se precizeze că argumentele invocate de guvernul român în favoarea unei limitări a efectelor în timp ale hotărârii Curții se referă la alte cazuri decât cel în discuție în litigiul principal și, prin urmare, nu este necesar ca aceasta să se pronunțe asupra cererii guvernului menționat prin care se urmărește obținerea limitării efectelor în timp ale prezentei hotărâri.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

43 Întrucât, în privința părților din litigiul principal,

procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Cameră) declară:

**Dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că se opune unui sistem de rambursare a unei taxe percepute cu încălcarea dreptului Uniunii precum cel în discuție în litigiul principal.**