

TAXA PE POLUARE PREVĂZUTĂ DE OUG NR. 50/2008 ÎN PRACTICA JUDICIARĂ A CURȚII DE APEL CLUJ

LIVIU UNGUR*

***Abstract:** The present study is focused mainly on the analysis of judicial practice in the Cluj Court of Appeal, recently assaulted with a lot of folders in increasingly diverse in matters of pollution tax.*

We tried to identify problems and analyzed as in behind guidelines for solving them.

***Keywords:** pollution tax, legal practice, jurisprudence ECJ*

Preliminarii:

Una dintre măsurile luate de autoritățile române pe teren fiscal, odată cu aderarea României la Uniunea Europeană¹, a fost instituirea taxei speciale de primă înmatriculare.

Această taxă a fost introdusă pentru prima oară în temeiul prevederilor OUG nr. 110/2006² aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 372/2007³.

După o serie întreagă de procese și contestări, după o practică judiciară internă unitară inclusiv cea a Curții de Apel Cluj, care au culminat cu declanșarea procedurii de infringement de către Comisia Europeană⁴, dispozițiile art. 214¹– 214³ din Codul fiscal au expres direct

* Asistent universitar, judecător Tribunalul Cluj.

¹ Tratatul de aderare al României și Bulgariei la Uniunea Europeană a fost semnat la data de 25 aprilie 2005 la Luxembourg de către toți șefii de stat sau de guvern ai statelor membre și a fost promulgat de Parlamentul României prin Legea nr. 157/2005 publicată în Monitorul Oficial al României nr. 465 din 1 iunie 2005, și a intrat în vigoare de la data de 1 ianuarie 2007.

² Publicată în Monitorul Oficial al României nr. 1028 din 27 decembrie 2006.

³ Publicată în Monitorul Oficial al României nr. 899 din 28 decembrie 2007.

⁴ La data de 21.03.2007 Comisia Europeană a dat publicității comunicatul de presă IP/07/372 prin care a informat că modalitate de impozitare a autovehiculelor în Malta și

abrogate de OUG nr. 50/2008 privind instituirea taxei pe poluare pentru autovehicule⁵.

Aceste numeroase litigii de contencios fiscal au provocat instanțele judecătorești interne cu problema compatibilității normelor interne⁶ în materie cu normele comunitare. Mai concret s-a analizat dacă dispozițiile art. 214¹ – 214³ din Codul fiscal sunt compatibile cu dispozițiile art. 90 parag. 1 din Tratatul instituind Comunitatea Europeană⁷.

În prezent, așa cum am evidențiat anterior, mai precis de la data de 1 iulie 2008 s-a instituit taxa pe poluare prin OUG nr. 50/2008, act normativ care a suferit numeroase și importante modificări.

Pentru analiza practicii judiciare în această materie este necesară o prezentare cronologică a materiei taxei de înmatriculare și, în egală măsură, o prezentare succintă a tipurilor de litigii generate de aplicarea actelor normative, după care având în vedere materialul ce l-am avut la dispoziție (mapele cu decizii) am să și exemplific cu extrase din decizii unele aspecte care merită să fie analizate și asupra cărora există încă numeroase abordări diferențiate.

Evoluția actelor normative în materia taxei speciale de primă înmatriculare și a taxei pe poluare

Având în vedere, succesiunea de acte normative în materie și diversitatea de litigii se impune să prezentăm o periodizare:

1. Perioada 01.01.2007 - 30.06.2008 când au fost în vigoare

România încalcă dreptul comunitar și a trimis notificări oficiale celor două state în vederea modificării legislative, urmând ca în caz de neconformare să se declanșeze *procedura de infringement*, procedură care presupune constatarea neîndeplinirii de către un stat membru al UE a obligațiilor ce decurg din tratatele comunitare (europene). A se vedea pentru dezvoltări, Mihai Iulian Gâlcă, Laurențiu Sorescu, *Considerații generale cu privire la compatibilitatea taxei de primă înmatriculare cu dreptul comunitar*, publicat în Revista Română de Drept Comunitar nr. 3/2008, p. 111-130.

⁵ Publicată în Monitorul Oficial al României nr. 327 din 25 aprilie 2008.

⁶ Acest sir de litigii a debutat cu o cauză *pilot*, amplu mediatizată atât în mediile juridice cât și în societate, în general, pronunțată de Tribunalul Arad, menținută ulterior de Curtea de Apel Timișoara, prin care s-a constatat incompatibilitatea normei interne cu norma de drept comunitar și în consecință s-a dispus restituirea taxei plătite de reclamant pentru înmatricularea autovehiculului.

⁷ În prezent art. 110 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, versiunea consolidată conform modificărilor operate prin Tratatul de la Lisabona din anul 2007, în vigoare de la data de 1 decembrie 2009.

normele speciale din Codul fiscal care au instituit taxa speciala de prima înmatriculare, constatate a fi neconforme cu Tratatul de majoritatea practicii judiciare, atât la nivel național, cât și aceea a Curții de Apel Cluj.

2. Perioada 01.07.2008 - 14 decembrie 2008 când este în vigoare prima formă a OUG nr. 50/2008 care instituie taxa de poluare urmare a negocierilor dintre Guvernul României și Comisia Europeană pentru a stinge procedura de infringement aflată în curs. Curtea de Apel Cluj, Secția de contencios administrativ și fiscal, printr-o practică constantă, a decis că această taxă corespunde exigențelor Tratatului european în materie.

3. Perioada 15 decembrie 2008 - 18 feb. 2009 când au fost în vigoare modificările operate prin OUG 218/2008⁸ care instituie o taxa de poluare tripla față de prima variantă și, conform preambulului acestei ordonanțe de urgență,⁹ taxa este protectivă și discriminatorie¹⁰. Curtea de Apel Cluj, Secția de contencios administrativ și fiscal, printr-o practică constantă, a statuat ca această taxă nu este în acord cu norma art. 90 din TCE (actual art. 110 din TFUE, versiunea consolidată după modificările survenite prin Tratatul de la Lisabona din 2007). Argumentația a plecat nu neapărat de la cuantumul acestei taxe, cât de la premisele instituirii sale care au diferit radical de cele avute în vedere cu ocazia instituirii taxei de poluare în prima variantă a OUG nr. 50/2008 taxa fiind găsită discriminatorie (a se vedea art. III din OUG nr. 218/2008) și protectivă (a se vedea nota de fundamentare a OUG nr. 218/2008 în partea introductivă

⁸ Publicată în Monitorul Oficial al României nr. 836 din 11 decembrie 2008.

⁹ Invocarea adâncirii crizei financiare economice care afectează și piața auto din România și faptul că Guvernul României se preocupă de luarea măsurilor care să asigure păstrarea locurilor de muncă în economia românească, iar la un loc de muncă în industria constructoare sunt 4 locuri de muncă în industria furnizoare.

¹⁰ A se vedea și art. III din OUG nr. 218/2008. Curtea de apel Cluj nu a împărtășit teza altor instanțe conform căreia ar exista o discriminare la taxarea înmatriculării între autovehiculele deja înmatriculate pe teritoriul național și cele susceptibile a fi înmatriculate pentru prima dată în România. Că este așa, se poate conchide din concluziile avocatului general Eleanor Sharpston în cauza Tatu nr. C-402/09. La paragraf 76 pct. 1 se arată: *O reglementare națională de introducere a unei noi taxe aplicate la prima înmatriculare a unui autovehicul de ocazie importat dintr-un alt stat membru nu încalcă articolul 110 TFUE doar pentru că pe piața națională existau deja vehicule echivalente anterior introducerii taxei, care nu sunt supuse acestei taxe.*

a acesteia)¹¹.

Pentru ca o taxă internă să fie în acord cu Tratatul este necesar ca, între altele, să nu fie așezată astfel încât să protejeze industria națională în detrimentul pieței interne (unice) și să nu fie discriminatorie față de produsele similare aflate în circulație pe piața intracomunitară. Practic, taxa să nu împiedice libera circulație a mărfurilor la care se referă.

4. Perioada 19 feb. 2009 - 31 dec. 2009 respectiv 15 feb. 2010 când este în vigoare OUG nr. 7/2009¹² și respectiv OUG nr. 117/2009¹³. În acest interval de timp taxa de poluare s-a redus ca și quantum, practic este dublă față de cea instituită de prima formă a OUG nr. 50/2008, dar rămâne protectivă și discriminatorie, motiv pentru care pentru aceasta perioada Curtea de Apel Cluj, cu unele particularități sub aspectul întinderii în timp, și-a păstrat jurisprudența anterioară, aceea de a statua că taxa de poluare nu este în acord cu Tratatul.

5. Perioada 16 feb. 2010 - prezent, când de fapt ca efect al OUG nr. 117/2009 și a încetării aplic. art. III din OUG nr. 218/2008 s-a revenit practic la taxa de poluare inițială cu amendamentul că ea este dublă ca și quantum față de prima. Am observat din analiza de practică judiciară că judecătorii secției împărtășesc teza conform căreia în prezent taxa de poluare instituită de OUG nr. 50/2008 cu modificările și completările ulterioare este conformă cu Tratatul.

Evaluarea practicii judiciare

Înainte de a antama stadiul practicii judiciare, semnalăm pe rolul CJUE se află deja mai multe cereri de întrebare preliminară ce au ca incidență aplicarea dispozițiilor legale în materia taxei de poluare¹⁴. Una dintre ele, mai cunoscută și mai veche, este cauza Tatu împotriva DGFP Sibiu ce face obiectul dos. nr. C-402/09 unde procedura scrisă deja s-a încheiat, urmând a se trece la faza orală, prezentarea concluziilor

¹¹ Semnificativ în acest sens, Curtea de Apel Cluj, secția comercială de contencios administrativ și fiscal, decizia nr. 2421 din 8 octombrie 2009, nepublicată.

¹² Publicată în Monitorul Oficial al României nr. 103 din 19 februarie 2009.

¹³ Publicată în Monitorul Oficial al României nr. 926 din 30 decembrie 2009.

¹⁴ Din cele 21 de cereri preliminare trimise de instanțele din România până în prezent, 14 au ca obiect interpretarea art. 110 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE), pentru determinarea de către instanțele române a compatibilității legislației privind taxa specială pentru primă înmatriculare pentru autovehicule. O statistică și o analiză punctuală a acestor cereri este accesibilă pe site-ul Institutului Național al Magistraturii la adresa: <http://inm-lex.ro/ue/resurse/documente-taxa-auto/>

avocatului general¹⁵ și a concluziilor părților, urmând apoi a se da soluția¹⁶.

Din analiza practicii judiciare recentă a Curții de Apel Cluj am selectat câteva categorii de litigii și maniera lor de soluționare surprinzând mai ales problemele controversate:

1. Litigii în legătura cu aplicarea normelor Codului fiscal. Majoritatea acestor litigii, până la apariția OUG nr. 50/2008 au pornit de la premisa că taxa specială de prima înmatriculare este în tot neconforma cu Tratatul iar obiectul litigiilor l-a constituit în principal restituirea taxei. Nici nu se putea altfel, deoarece taxa a fost percepută fără să existe o bază de impunere

conforma cu dreptul și fără să fie întemeiată pe un act de impunere care să individualizeze taxa și să permită astfel un control judecătoresc al aplicării dreptului fiscal intern.

2. Litigii în legătura cu aplicarea normelor Codului fiscal generate de aplicarea art. 11 din OUG nr. 50/2008. O parte dintre aceste litigii sunt legate de aplicarea defectuoasă a acestei norme în litera sa.

În general contribuabilii care au ales calea art. 11 din OUG nr. 50/2008 s-au lovit fie de refuzul total al organelor fiscale de a restitui taxa, fie de o restituire parțială, până la concurența taxei de poluare calculată conform normelor instituite de OUG nr. 50/2008. Personal, am opinat că o astfel de aplicare și interpretare a normei legale duce la

¹⁵ A se vedea concluziile avocatului general Eleanor Sharpston prezentate la 27 ianuarie 2011 în cauza Tatu pe rol la CJUE: <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=ro&alljur=alljur&jurcdj=jurcdj&jurtpi=jurtpi&jurtfp=jurtfp&numaff=C402/09&nomusuel=&docnodecision=docnodecision&allcommjo=allcommjo&affint=affint&affclose=affclose&alldocrec=alldocrec&docor=docor&docav=docav&docsom=docsom&docinf=docinf&alldocnrec=alldocnrec&docnoor=docnoor&docppoag=docppoag&radtypeord=on&newform=newform&docj=docj&docop=docop&docnoj=docnoj&typeord=ALL&domaine=&mots=&resmax=100&Submit=Rechercher>

¹⁶ A se vedea cauza CJUE, C-409/09. Pentru detalii a se vedea site-ul: <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=ro&alljur=alljur&jurcdj=jurcdj&jurtpi=jurtpi&jurtfp=jurtfp&numaff=C402/09&nomusuel=&docnodecision=docnodecision&allcommjo=allcommjo&affint=affint&affclose=affclose&alldocrec=alldocrec&docor=docor&docav=docav&docsom=docsom&docinf=docinf&alldocnrec=alldocnrec&docnoor=docnoor&docppoag=docppoag&radtypeord=on&newform=newform&docj=docj&docop=docop&docnoj=docnoj&typeord=ALL&domaine=&mots=&resmax=100&Submit=Rechercher>

aplicarea pentru trecut a OUG nr. 50/2008 și care prin acest joc validează taxa specială de primă înmatriculare deja încasată conform legii vechi prin aplicarea legii noi. Caz clasic de retroactivitate și de compensare a unei taxe ilegal încasată cu o taxă pe care contribuabilul nu o mai poate datora de vreme ce înmatricularea autovehiculului său a operat în temeiul legii vechi.

Semnificativ în acest sens, a se vedea Curtea de Apel Cluj, secția de contencios administrativ și fiscal, decizia nr. 1145 din 14 mai 2008¹⁷, decizia nr. 2710 din 4 noiembrie 2010, decizia nr. 2722 din 4 nov. 2010, decizia nr. 2723 din 4 nov. 2010.

3. Litigii în legătura cu aplicarea normelor Codului fiscal fără a se urma procedura instituită de art. 11 din OUG nr. 50/2008. Aici se poate pune problema admisibilității unor astfel de acțiuni de restituire directă a taxei fără a se urma nicio procedură prealabilă deoarece art. 11 din OUG nr. 50/2008 instituie o cale anevoioasă de restituire și greu de urmat, lăsând la o parte că nu oferă o reparație justă, echitabilă și totală a prejudiciului cauzat contribuabilului care a plătit integral taxa conform normelor Codului fiscal¹⁸.

4. Litigii în legătura cu aplicarea OUG nr. 50/2008 privind taxa de poluare percepută după data de 1 iulie 2008.

a) În principal o categorie de litigii s-a circumscris atacării refuzului Instituției prefectului, serviciul specializat de înmatriculări de a înmatricula autovehiculele fără plata taxei.

Acest tip de litigiu a fost calificat ca având natura de contencios administrativ clasic, de drept comun, incidente fiind astfel art. 2 alin. 2 corelat cu art. 8 alin. 1 și art. 18 alin. 1 din Legea nr. 554/2004 chiar dacă pentru analiza legalității și temeiniciei refuzului trebuie să se apeleze la norme prevăzute în legi cu caracter fiscal (în speță, OUG nr. 50/2008). În acest sens, mai ales pentru calificarea refuzului de înmatriculare ca o operațiune administrativă necesară pentru exercitarea sau protejarea dreptului conform art. 8 alin. 1 teza a II-a din Legea nr. 554/2004, a se vedea decizia nr. 2754 din 8 noiembrie 2010 (dos. nr. 305/100/2010).

Pentru situația în care reclamantul nu a cerut înmatricularea în faza

¹⁷ A se vedea, Cosmin Coștaș, *Curtea de Apel Cluj: Taxa de poluare nu poate fi aplicată retroactiv*, publicat pe site-ul [juridice.ro](http://www.juridice.ro/36272/curtea-apel-cluj-taxa-poluare-aplicata-retroactiv.html) la adresa: <http://www.juridice.ro/36272/curtea-apel-cluj-taxa-poluare-aplicata-retroactiv.html>

¹⁸ A se vedea, Curtea de Apel Cluj, secția comercială, de contencios administrativ și fiscal, decizia nr. 1145 din 14 mai 2008.

administrativă ase vedea decizia nr. 2712 din 4 noiembrie 2010 (dos. nr. 7224/100/2009), iar o situație în care s-a analizat incidența OUG nr. 117/2009 asupra sorții cererii de înmatriculare până la data de 15 februarie 2010 și respectiv după această dată, a se vedea decizia nr. 2727 din 4 noiembrie 2010 (dos. nr. 335/117/2010) sau analiza acestei chestiuni în funcție de data de 1 ianuarie 2010, ase vedea decizia nr. 2748 din 5 noiembrie 2010 (dos. nr. 1797/117/2010).

În fine pentru unele litigii în care instanța de fond nu s-a preocupat îndeajuns să stabilească cadrul procesual și alte elemente necesare judecării unei astfel de pricini a se vedea decizia nr. 2714 din 4 noiembrie 2010 (dos. nr. 463/84/2010) sau decizia nr. 2754 din 8 noiembrie 2010 (dos. nr. 305/100/2010).

b) O altă categorie de litigii s-a circumscris aplicării nemijlocite a prevederilor OUG nr. 50/2008 cu toate modificările sale, litigii care au plecat de la premisa plății taxei de poluare.

Personal am opinat ca obiectul unor astfel de litigii nu poate fi constituit decât din controlul judecătoresc al deciziei organului de soluționare a contestației pe procedura prev. de art. 7 din OUG nr. 50/2008 corelat cu art. 205 și urm. și respectiv art. 218 alin. 2 din Codul de procedură fiscală. Astfel, avem de a face cu un litigiu clasic de contencios administrativ fiscal. Plec de la premisa ca spre deosebire de aplicarea normelor Codului fiscal unde taxa se percepea direct la casieria autorității fiscale teritoriale, în aplicarea OUG nr. 50/2008 taxa se percepe în baza unui act de impunere care are regimul juridic de act administrativ fiscal conform art. 41 C.pr.fisc. Or, controlul de legalitate al unui astfel de act nu poate fi realizat direct de către instanța de contencios administrativ fiscal ci trebuie să urmeze o procedura prealabilă a contestației administrative socotită ca fiind obligatorie prin interpretarea dată de Curtea Constituțională¹⁹.

Or, având în vedere o atare analiză este greu de acceptat că se poate admite o cerere de restituire a taxei formulată direct la instanță pe considerentul că încalcă dreptul european în materie. A dispune restituirea în mod direct înseamnă a ocoli valoarea de titlu de creanță devenit ulterior, prin neatacarea acestuia cu contestație, titlu executoriu, perfect opozabil atât contribuabilului cât și organului fiscal și implicit instanței judecătorești.

¹⁹ A se vedea, spre pildă, Curtea Constituțională, decizia nr. 409 din 12 octombrie 2004, publicată în Monitorul Oficial al României, nr. 1063 din 16 noiembrie 2004.

În acest sens, semnalăm faptul că practica Curții de Apel Cluj este diversă, ceea ce poate pune serioase probleme sub aspectul cerinței practicii unitare exigentă impusă de art. 6 paragraf. 1 din Convenție și mai ales de jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului (în special cauza Tudor Tudor împotriva României²⁰).

Pentru soluția conform căreia o astfel de acțiune este inadmisibilă a se vedea: decizia nr. 2706 din 4 nov. 2010 (dos. 3056/84/2009); decizia nr. 2708 din 4 noiembrie 2010 (dos. nr. 3764/84/2009) din care redăm mai jos un extras relevant:

„Curtea reține că obiectul acțiunii este incompatibil cu procedura contenciosului administrativ fiscal guvernată de dispozițiile art. 7 din OUG nr. 50/2008 cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile OUG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, cererea de restituire a unei taxe fiscale prelevate nelegal trebuie mai întâi precedată de anularea actului administrativ fiscal de impunere, în baza căruia a fost stabilită și încasată respectiva taxă.

Cererea de anulare a adresei nr. 7024 din 11.02.2010 emisă de AFP Zalău nu satisface exigențele procedurale ale contenciosului administrativ fiscal.

Și este așa, deoarece adresa respectivă conține de fapt soluționarea pe cale administrativă a cererii de restituire de către organul fiscal, mai precis conține refuzul de a se restitui suma solicitată de petent.

Curtea observă că taxa de poluare în sumă de 2.545 lei încasată de pârâtă prin chitanța seria TS5 nr. 4111184 din 24.02.2009 a fost stabilită printr-un act de impunere, respectiv decizia de calcul a taxei de poluare pentru autovehicule nr. 2986 din 24 ianuarie 2009 (f. 26 dos. fond) conform normelor legale în vigoare la această dată.

Astfel, așa cum rezultă din economia dispozițiilor art. 5 și art. 7 din OUG nr. 50/2008 stabilirea, verificarea, colectarea și executarea silită, inclusiv soluționarea contestațiilor privind taxa datorată de contribuabili, se realizează de către autoritatea fiscală competentă, potrivit prevederilor

²⁰ A se vedea, Curtea Europeană a Drepturilor Omului, cererea nr. 21911/03, hotărârea din 24 martie 2009, accesibilă în limba engleză pe portalul Curții la adresa <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/view.asp?item=1&portal=hbkm&action=html&highlight=TUDOR%20%7C%20ROUMANIE%20%7C%2021911/03&sessionid=67466348&skin=hudoc-fr> sau versiunea în limba română accesibilă pe portalul Consiliului Superior al Magistraturii la adresa <http://www.csm1909.ro/csm/index.php?cmd=9503>

OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De altfel, în cuprinsul deciziei de calcul al taxei de poluare pentru autovehicule comunicată reclamantului s-a prevăzut *in terminis* că acest act reprezintă un titlu de creanță și constituie înștiințare de plată conform legii. De asemenea, s-a mai prevăzut expres că decizia poate fi contestată în termen de 30 de zile de la data comunicării sub sancțiunea decăderii, potrivit dispozițiilor art. 207 alin. 1 din Codul de procedură fiscală.

Natura juridică a acestui act este surprinsă de însuși legiuitorul delegat în conținutul art. 7 din OUG nr. 50/2008 și a fost determinată de inițierea și desfășurarea procedurii de infringement demarată de Comisia Europeană în cursul căreia una dintre criticile adresate statului a fost aceea că taxa nu este stabilită pe baza unui act administrativ de impunere care mai apoi să poată fi contestat în concret și efectiv de către contribuabil.

Astfel fiind, decizia de calcul a taxei de poluare întrunește exigențele și trăsăturile actului administrativ fiscal în sensul prevăzut la art. 41 din Codul de procedură fiscală.

Curtea observă că reclamantul nu a urmat procedura prevăzută de legea procesual fiscală pentru a contesta în substanță legalitatea stabilirii taxei de poluare ci s-a mărginit să declanșeze un litigiu distinct ce are ca obiect anularea dresei ce conține refuzul de restituire a taxei de către administrația fiscală și restituirea taxei plătite pornind de la premisa că aceasta a fost încasată nelegal de autoritatea fiscală.

În fapt, Curtea constată că reclamantul a disimulat demersul său de a pune în discuție legalitatea stabilirii și încasării taxei de poluare prin prisma apelării la procedura administrativă de drept comun, ignorând faptul că pentru a se statua asupra acestui conflict există norme procesuale speciale clare, accesibile, previzibile și predictibile compatibile cu exigențele de calitate a unei legi așa cum rezultă din jurisprudența instanței europene de contencios al drepturilor omului (în special cauza *Sunday Times împotriva Regatului Unit*, cauza *Rotaru împotriva României*).

Și este așa, deoarece între procedura prealabilă prevăzută la art. 7 din Legea de drept comun a contenciosului administrativ și calea contestației prev. de art. 7 din OUG nr. 50/2008 și art. 205 și urm. C.pr.fisc. sunt importante deosebiri.

Procedura prealabilă consacrată de art. 7 din Legea nr. 554/2004 declanșează un control administrativ al actului administrativ contestat de către emitentul actului sau organul ierarhic superior și are ca obiect în

general orice tip de act administrativ tipic pe când procedura prevăzută de art. 7 din OUG nr. 50/2008 și art. 205 și urm. C.pr.fisc. presupune declanșarea unui control administrativ pe calea contestației ce are ca obiect un act administrativ fiscal în sensul dat de art. 41 C.pr.fisc. care este realizat de către organul de soluționare a contestațiilor în materie fiscale după distincțiile prevăzute la art. 209 C.pr.fisc.

Curtea constată așadar că, calea aleasă de reclamant ignoră procedura deschisă de lege pentru contestarea actului de impunere și astfel dacă s-ar valida s-ar deturna normele procesual fiscale care guvernează soluționarea unui atare conflict, ceea ce nu ar putea fi admis. Ar însemna ca, în speță, validând demersul reclamantului, să-l repunem pe acesta în termenul procedural de 30 de zile prevăzut la art. 207 C.pr.fisc. și să fie posibilă a fi examinată pe cale directă legalitatea actului administrativ fiscal, ceea ce evident iarăși nu poate fi admis.”

Pentru soluția conform căreia este inadmisibilă cererea de anulare a adresei de răspuns negativ emisă de organul fiscal la cererea prealabilă de restituire a contribuabilului dar că soluția de restituire direct formulată la instanță este admisibilă a se vedea decizia nr. 2786 din 9 noiembrie 2010 (dos. nr. 957/84/2010, decizia adoptată cu majoritate de voturi) și din care redăm mai jos un extras relevant:

„Contenciosul administrativ fiscal a fost definit în literatura juridică drept o specie a contenciosului administrativ desemnând ansamblul căilor de atac împotriva actelor de impunere prin care se solicită diminuarea sau anularea impozitelor, taxelor, a contribuțiilor la fondurile speciale, a majorărilor de întârziere sau a penalităților și altor sume constatate și aplicate de către organele fiscale centrale și locale, abilitate potrivit legii să efectueze acte de control sau de impunere, care se soluționează după o procedură specială de către organe administrative și /sau instanțe judecătorești.

Obiectul acțiunii în cazul contenciosului administrativ este reprezentat de orice act administrativ de autoritate adoptat sau emis cu nesocotirea prevederilor legii pe când în cazul contenciosului administrativ fiscal obiectul acțiunii este un act de autoritate cu caracter special denumit generic act administrativ fiscal , definit de art 41 C pr fiscală .

Curtea Europeană a Drepturilor Omului a statuat că autoritățile trebuie să asigure aplicarea normelor cu claritate și o coerență rezonabilă pentru a evita posibila insecuritate juridică și incertitudinea pentru subiectele de drept vizate .

Legiuitorul a statuat prin art.7 din OUG nr. 50 din 21 aprilie 2008

pentru instituirea taxei pe poluare pentru autovehicule că stabilirea, verificarea, colectarea și executarea silită, inclusiv soluționarea contestațiilor privind taxa datorată de către contribuabili, se realizează de către autoritatea fiscală competentă, potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Textul art. 7 din OUG nr. 50/2008 apare doar o normă de trimitere, astfel că nu se poate susține că în aplicarea normei de trimitere devine obligatorie parcurgerea procedurii administrativ fiscale prelabile iar în aplicarea textelor din norma considerată ca normă de drept comun nu este obligatorie parcurgerea acestei etape.

Curtea Constituțională prin decizia nr. 802 din 19 mai 2009 referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 50/2008 pentru instituirea taxei pe poluare pentru autovehicule, în ansamblu, și, în special, a celor ale art. 11 din aceeași ordonanță de urgență, publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 428 din 23 iunie 2009, a reținut că art. 1 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2008 nu cuprinde dispoziții de natură a duce la concluzia că instituie o nouă taxă, ci doar redefiniște taxa specială pentru autoturisme și autovehicule, astfel cum rezultă din prevederile art. 4 și art. 14 alin. (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2008.

Redefinirea unei taxe printr-un act normativ distinct față de cel inițial nu echivalează cu instituirea unei noi taxe, atât timp cât natura juridică a celor două taxe este identică.

Faptul că inițial taxa a fost definită ca taxă specială pentru autoturisme și autovehicule și, ulterior, a fost definită drept taxă pe poluare nu poate acredita ideea că se instituie taxa pe poluare pentru trecut, câtă vreme taxa fusese deja plătită, iar art. 11 din ordonanța de urgență viza numai restituirea sumei plătite în plus față de cuantumul datorat, nu și situația în care, prin noua reglementare, cuantumul taxei s-ar fi majorat. De asemenea, nici faptul că veniturile realizate prin plata acestei taxe sunt afectate unui fond sau altul nu este un motiv de a se susține că legiuitorul a reglementat două taxe distincte din moment ce ambele reglementări normative vizează o taxă pe poluare. Astfel, natura juridică a taxei a rămas nealterată - taxă pe poluare -, ceea ce s-a modificat a fost doar modalitatea de calcul al acesteia, și anume cuantumul ei.

De altfel, cuantumul taxei a fost din nou modificat prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 7/2009, reducându-l cu o treime, fapt ce nu echivalează cu concluzia că ar fi vorba de reglementarea unei alte taxe.

De asemenea, se reține că textul contestat reprezintă o normă de procedură care dă posibilitatea contribuabilului care a achitat o sumă mai mare în raport cu cea datorată să își recupereze suma plătită în plus, normă, care, de altfel, îi este și favorabilă.

Potrivit art. 205 Cod procedură fiscală, împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate face contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

Tot astfel, art. 6 alin. (2) din Legea nr. 554/2004 spune că "actele administrative susceptibile, potrivit legii organice, să fie obiectul unei jurisdicții speciale administrative pot fi atacate la instanța de contencios administrativ, cu respectarea dispozițiilor art. 7 alin. (1), dacă partea înțelege să nu exercite procedura administrativ jurisdicțională".

Aceste prevederi nu sunt altceva decât o consacrare în plan legislativ a principiului fundamental privind "accesul liber la justiție" prevăzut de art. 21 din Constituția României în sensul că "orice persoană se poate adresa justiției pentru apărarea drepturilor, a libertăților și a intereselor sale legitime" și "nici o lege nu poate îngradi exercitarea acestui drept".

În acest context, și disp. art. 7 din Legea nr. 554/2004, care instituie procedura "recursului grațios" în materie de contencios-administrativ, trebuie analizate și aplicate cu multă atenție, tocmai pentru a nu se încălca dreptul fundamental prev. de art. 21 din Constituție și care se completează cu "dreptul la un proces echitabil" prevăzut de art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului.

În acest sens, art. 20 din Constituție prevede fără echivoc că "dispozițiile constituționale privind drepturile și libertățile cetățenilor vor fi interpretate și aplicate în concordanță cu Declarația Universală a Drepturilor Omului, cu pactele și celelalte tratate la care România este parte.

Dacă există neconcordanțe între pactele și tratatele privitoare la drepturile fundamentale ale omului, la care România este parte și legile interne, au prioritate reglementările internaționale, cu excepția cazului în care Constituția sau legile interne conțin dispoziții mai favorabile.

Dincolo însă de aceste aspecte care se referă la încălcarea unui drept sau interes legitim printr-un act administrativ emis de o autoritate publică, trebuie observat că în speță nu sunt aplicabile prevederile art. 7 alin. (1) din Legea nr. 544/2004 pentru simplul motiv că obiectul acțiunii judiciare

îl constituie "refuzul de efectuare a unei anumite operațiuni administrative necesare pentru exercitarea sau protejarea dreptului reclamantului, situație prev. de art. 8 alin. (1) teza a II-a, din aceeași lege.

Cu alte cuvinte, simplul refuz de restituire a unei taxe, pe care reclamantul o consideră nedatorată, îl îndrituiește pe acesta să se adreseze direct instanței de judecată. Căile ori alte mijloace pe care le indică pârâta pe care reclamanta le-ar fi putut urma și care dacă nu sunt utilizate paralizează demersul judiciar de față nu pot conduce la inadmisibilitatea acțiunii.

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

Art. 8 al. 1 din Legea nr. 554/2004, permite reclamantului să se adreseze instanței de judecată după ce se află în posesia refuzului explicit de soluționare favorabilă a cererii sale. Atât timp cât reclamantul este în posesia actului din care rezultă refuzul de soluționare favorabilă a cererii are deschisă calea prev. de art. 1 al. 1 din Legea 554/2004, respectiv de a se adresa instanței de contencios administrativ competente.”

O altă soluție de respingere a excepției inadmisibilității acestui tip de contencios este dată de în conținutul deciziei nr. 2734 din 5 noiembrie 2010 (dos. nr. 4814/117/2009) din care redăm mai jos un extras relevant:

„Referitor la excepția inadmisibilității invocată de pârâta curtea observă că prin admiterea excepției inadmisibilității s-ar încălca art. 13 din CEDO în sensul încălcării dreptului la un recurs efectiv. Convenția garantează un drept de acces în fața judecătorului intern sau în fața oricărei alte autorități competente ce ar putea dispune redresarea situației litigioase. Prin urmare se impune a se verifica dacă aceste mijloace puse la dispoziția particularilor sunt disponibile și adecvate, adică aceste demersuri interne să nu fie inutile sau chiar imposibile. Deși se susține că reclamantul putea contesta decizia de calcul a taxei pe poluare în termen de 30 de zile de la data comunicării acesteia conform art. 209 alin. 1 lit. b C.pr.fiscală, pârâtele nu au depus dovada existenței unei jurisprudențe în această materie, în sensul că acea cale de atac ar fi una efectivă și accesibilă, și că prin exercitarea ei se pot valorifica drepturi recunoscute de convenție și conferite în cazuri similare de instanțele de judecată. Existența unei practici previzibile a organelor administrative (în sensul nerestituirii taxei de poluare) îndreptățește reclamantul să caute un

remediu efectiv direct în fața instanțelor de judecată.

Trebuie avute în vedere o serie de circumstanțe care grefează prezenta acțiune de contencios fiscal, circumstanțe care vizează atât instabilitatea legislativă cât și lipsa, până la un moment dat, a unei practici unitare la nivelul instanțelor de judecată cu privire la soluționarea unor astfel de litigii.

La data de 26.06.2009, Comisia comunică autorităților române declanșarea etapei precontencioase a acțiunii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor (cauza 2009/2002 – compatibilitatea legislației românești care vizează taxarea autovehiculelor second-hand în România cu art. 90 din Tratatul Comunității Europene). Comunicatul de presă al Comisiei din 25.06.2009 semnala: „conform legislației românești în vigoare din februarie 2009, autovehiculele din categoria Euro 4 cu o capacitate cilindrică de cel mult 2000 cmc sunt scutite de plata pe poluare în România dacă se înmatriculează pentru prima dată în orice stat din UE în perioada 15.12.2008-15.12.2009. Aceeași legislație prevede dublarea nivelului taxelor aplicabile altor autovehicule care fac obiectul acestei taxe. Comisia sprijină măsurile politice care urmăresc promovarea mașinilor mai puțin poluante. În calitate de gardian al tratatelor însă, Comisia trebuie să se asigure că aceste măsuri sunt compatibile cu dreptul comunitar .

Din acest punct de vedere, modul în care este formulată legislația românească pare a avea un efect protecționist la nivelul industriei naționale a autovehiculelor noi. În conformitate cu jurisprudența constantă a Curții de Justiție Europene, statele membre pot prevedea taxarea diferențiată a unor produse similare, cu condiția ca aceasta să se bazeze pe criterii obiective și să nu aibă ca efect protejarea producției naționale. În opinia comisiei, “criteriul primei înmatriculări” nu este o cerință pe deplin obiectivă, deoarece nu ține seama de calitatea intrinsecă a mașinilor., Rezultă așadar că o poziție fermă a Comisiei Europene cu privire la modificările legislative în materia taxei de poluare a fost exprimată doar la 26.06.2009, prin declanșarea etapei precontencioase a acțiunii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor (cauza 2009/2002). Curtea apreciază că acesta este momentul de la care contribuabilii aveau o perspectivă clară asupra neconformității taxei de poluare cu dreptul comunitar. Nu în ultimul rând, trebuie avute în vedere soluțiile constante de respingere a contestațiilor contribuabililor, pronunțate de către organele administrativ-fiscale în privința cererilor de restituire a taxelor de primă înmatriculare/poluare.

Prin Hotărârea din 4 mai 2000 în cauza Rotaru împotriva României,

Curtea Europeană de Justiție a statuat:

Conform art. 13: "Oricare persoana ale cărei drepturi si libertăți recunoscute de prezenta convenție au fost încălcate are dreptul sa se adreseze efectiv unei instanțe naționale, chiar si atunci când încălcarea s-ar datora unor persoane care au acționat in exercitarea atribuțiilor lor oficiale."

Interpretând art. 13 in lumina propriei jurisprudențe, Curtea a stabilit ca art. 13 solicită ca în fiecare țara sa existe un mecanism care sa permită persoanei remedierea in plan național a oricărei încălcări a unui drept consacrat in convenție.

Această dispoziție solicită deci o cale interna de atac in fata unei "autorități naționale competente" care sa examineze orice cerere întemeiata pe dispozițiile convenției, dar care sa ofere si reparația adecvata, chiar daca statele contractante se bucura de o anume marja de apreciere in ceea ce privește modalitatea de a se conforma obligațiilor impuse de aceasta dispoziție. Calea de atac la care art. 13 face referire trebuie sa fie "efectiv[" atât din punct de vedere al reglementarii, cat si al rezultatului practic (Hotărârea Wille impotriva Liechtenstein [GC]m nr. 28396/95, alin. 75, CEDO 1999-III). "Autoritatea" la care se refera art. 13 nu trebuie sa fie neapărat o instanță de judecata.

Totuși atribuțiile si garanțiile procesuale oferite de o astfel de autoritate prezintă o deosebită importanță pentru a determina caracterul efectiv al caii de atac oferite (Hotărârea Klass si alții mai sus citata, pag. 30, alin. 67).

În această privință, în speță, se pot ridica suspiciuni cu privire la o eventuală încălcare a art. 13 din CEDO în condițiile în care intimata AFP CLUJ-NAPOCA nu a demonstrat ca o astfel de cale de atac - plângerea prealabilă - ar fi fost efectivă.

Toate aceste considerente au condus Curtea la concluzia că sancțiunea inadmisibilității nu îi poate fi aplicată reclamantului recurent, impunându-se așadar soluționarea cauzei pe fond."

O altă speță vizează chiar omisiunea instanței de recurs de a soluționa (de a răspunde practic) la critica privind inadmisibilitatea unei astfel de acțiuni. În acest sens a se vedea, decizia nr. 2727 din 5 noiembrie 2010 (dos. nr. 356/84/2010) și decizia nr. 2741 din 5 noiembrie 2010 (dos. nr. 2044/117/2010).

De asemenea, într-o altă speță cu referire la fundamentarea tezei refuzului organului fiscal de restituire prin prisma analizei excepției inadmisibilității, soluția s-a fundamentat în felul următor (decizia nr. 2802 din 10 noiembrie 2010-dos. nr. 4911/117/2009:

„Reclamantul S. F. C. a chemat în judecată pe pârâta ADMINISTRATIA FINANTELOR PUBLICE A MUNICIPIULUI CLUJ-NAPOCA solicitând obligarea acesteia sa restituie reclamantului suma de 4106 lei achitata prin chitanța seria TS6 nr 1967096 eliberata la data de 05.08.2009 si dobânda legala în materie fiscală calculata la aceasta suma începând cu data de 05.08.2009 si pana la achitarea efectiva.

Prin modificările aduse acestui OUG 50/2008 de Ordonanțele de Urgență ale Guvernului nr. 208/2008, 218/2008 și 7/2009 se introduc, începând cu data de 15.12.2008, elemente de discriminare în sensul că anumite categorii de autovehicule sunt exceptate în perioada 15.12.2008-31.12.2009 de la plata taxei pe poluare, se măresc taxele de poluare pe criteriul datei înmatriculării, iar scutirea operează și ea pe acest criteriu.

La data de 26.06.2009, Comisia comunică autorităților române declanșarea etapei precontencioase a acțiunii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor (cauza 2009/2002 – compatibilitatea legislației românești care vizează taxarea autovehiculelor second-hand în România cu art. 90 din Tratatul Comunității Europene).

Comunicatul de presă al Comisiei din 25.06.2009 semnala: „conform legislației românești în vigoare din februarie 2009, autovehiculele din categoria Euro 4 cu o capacitate cilindrică de cel mult 2000 cmc sunt scutite de plata pe poluare în România dacă se înmatriculează pentru prima dată în orice stat din UE în perioada 15.12.2008-15.12.2009. Aceeași legislație prevede dublarea nivelului taxelor aplicabile altor autovehicule care fac obiectul acestei taxe.

Comisia sprijină măsurile politice care urmăresc promovarea mașinilor mai puțin poluante. În calitate de gardian al tratatelor însă, Comisia trebuie să se asigure că aceste măsuri sunt compatibile cu dreptul comunitar .

Din acest punct de vedere, modul în care este formulată legislația românească pare a avea un efect protecționist la nivelul industriei naționale a autovehiculelor noi.

În conformitate cu jurisprudența constantă a Curții de Justiție Europene, statele membre pot prevedea taxarea diferențiată a unor produse similare, cu condiția ca aceasta să se bazeze pe criterii obiective și să nu aibă ca efect protejarea producției naționale. În opinia comisiei, “criteriul primei înmatriculări” nu este o cerință pe deplin obiectivă, deoarece nu ține seama de calitatea intrinsecă a mașinilor.”

Rezultă așadar că o poziție fermă a Comisiei Europene cu privire la modificările legislative în materia taxei de poluare a fost exprimată doar la 26.06.2009, prin declanșarea etapei precontencioase a acțiunii în

constatarea neîndeplinirii obligațiilor (cauza 2009/2002).

Curtea apreciază că acesta este momentul de la care contribuabilii aveau o perspectivă clară asupra neconformității taxei de poluare cu dreptul comunitar.

Nu în ultimul rând, trebuie avute în vedere soluțiile constante de respingere a contestațiilor contribuabililor, pronunțate de către organele administrativ-fiscale în privința cererilor de restituire a taxelor de primă înmatriculare/poluare.

Prin Hotărârea din 4 mai 2000 in cauza Rotaru împotriva României, Curtea Europeană de Justiție a statuat:

Conform art. 13:

"Oricare persoana ale cărei drepturi si libertăți recunoscute de prezenta convenție au fost încălcate are dreptul sa se adreseze efectiv unei instanțe naționale, chiar si atunci când încălcarea s-ar datora unor persoane care au acționat in exercitarea atribuțiilor lor oficiale."

Interpretând art. 13 in lumina propriei jurisprudențe, Curtea a stabilit ca art. 13 solicita ca in fiecare tara sa existe un mecanism care sa permită persoanei remedierea in plan național a oricărei încălcări a unui drept consacrat in convenție.

Aceasta dispoziție solicita deci o cale interna de atac in fata unei "autorități naționale competente" care sa examineze orice cerere întemeiata pe dispozițiile convenției, dar care sa ofere si reparația adecvata, chiar daca statele contractante se bucura de o anume marja de apreciere in ceea ce privește modalitatea de a se conforma obligațiilor impuse de aceasta dispoziție. Calea de atac la care art. 13 face referire trebuie sa fie "efectivă" atât din punct de vedere al reglementarii, cat si al rezultatului practic (Hotararea Wille împotriva Liechtenstein [GC]m nr. 28396/95, alin. 75, CEDO 1999-III).

"Autoritatea" la care se refera art. 13 nu trebuie sa fie neapărat o instanță de judecata.

Totuși atribuțiile si garanțiile procesuale oferite de o astfel de autoritate prezintă o deosebită importanță pentru a determina caracterul efectiv al caii de atac oferite (Hotărârea Klass si alții mai sus citata, pag. 30, alin. 67).

În această privință, în speță, se pot ridica suspiciuni cu privire la o eventuală încălcare a art. 13 din CEDO în condițiile în care intimata AFP CLUJ-NAPOCA nu a demonstrat ca o astfel de cale de atac ar fi fost efectivă.

De altfel, în cauza de față însă nu se ataca un act administrativ fiscal ci se reclama refuzul de restituire a sumei achitate cu titlu de taxa de

poluare, astfel ca dispozițiile art. 205 Cod procedura fiscală nu sunt incidente.

Toate aceste considerente au condus Curtea la concluzia că sancțiunea inadmisibilității nu îi poate fi aplicată reclamantului, impunându-se așadar soluționarea cauzei pe fond.”

O nuanțare a unei astfel de opinii am regăsit-o în decizia nr. 2803 din 10 noiembrie 2010 (dos. nr. 414/84/2010) din care redăm un extras relevant:

„În fapt, reclamanta a achitat, la 3.04.2009, pârâtei AFP Zalău, suma de 7.721 lei, cu titlu de taxă de poluare, în vederea înmatriculării unui autoturism second hand achiziționat dintr-un stat membru UE.

Ulterior, la data de 22.07.2009, s-a adresat pârâtei, solicitând restituirea acestei sume, pe considerentul că actul normativ în temeiul căruia a fost percepută este incompatibil cu dreptul UE.

Pârâta a răspuns, prin adresa nr. 59578/2009, arătând că restituirea sumei nu se poate realiza.

Considerând nejustificat acest refuz, reclamanta s-a adresat instanței, prin cererea ce a fost soluționată prin sentința recurată.

Unul dintre motivele de recurs de recurs invocate de către pârâtă se referă la faptul că acțiunea este inadmisibilă, întrucât adresa a cărei anulare s-a dispus nu constituie un act administrativ-fiscal.

Deși Curtea achiesează, de principiu, unei astfel de calificări, nu este mai puțin adevărat faptul că acest lucru nu este de natură să ducă la respingerea, ca inadmisibilă, a întregii acțiuni, în condițiile în care reclamanta este îndreptățită la restituirea taxei de poluare.

Obiectul acțiunii în cazul contenciosului administrativ este reprezentat de orice act administrativ de autoritate adoptat sau emis cu nesocotirea prevederilor legii pe când în cazul contenciosului administrativ fiscal obiectul acțiunii este un act de autoritate cu caracter special denumit generic act administrativ fiscal, definit de art 41 C pr fiscală.

Chiar dacă s-ar aprecia că inadmisibilitatea cererii este susținută prin raportare la prev. art. 205 și urm. din OG nr. 92/2003, Curtea constată că un astfel de incident nu poate fi primit, întrucât prev. art. 7 din OUG nr. 50/2008, raportate la cele ale art. 207 alin. 1 din OG nr. 92/2003 nu îndeplinesc cerințele de coerență, accesibilitate, claritate și previzibilitate impuse de practica CEDO, raportat la intervalul scurt de timp acordat contribuabilului pentru contestarea deciziei, care, aplicat fiind cu rigurozitate în toate cazurile, ar duce la o situație în care s-ar nega, în esență, dreptul de acces la justiție, întrucât respingerea unei cereri

ca urmare a admiterii excepției de inadmisibilitate nu echivalează cu un acces efectiv și eficace.

Pentru a dispune astfel, Curtea a raportat acest termen, de 30 de zile, la împrejurările concrete ale acestor tipuri de litigii, existând un număr mare de persoane vizate, care nu au cunoștințe juridice de specialitate, mai ales în contextul în care, la nivelul instanțelor din țară, există și la acest moment practică neunitară cu privire la chestiunea compatibilității taxei de poluare cu dreptul UE.

În plus, nu este de neglijat nici faptul că OUG nr. 50/2008 a suferit modificări de substanță, de la momentul adoptării ei și până în prezent, care, la rândul lor, au determinat o schimbare a practicii unora dintre instanțele naționale, apreciindu-se că termenul legal în discuție impune o sarcină excesivă contribuabililor, cerându-se din partea acestora o diligență maximă, care nu este justificată în nici un mod și nu este nici proporțională cu scopul urmărit.

Mai mult, Curtea are serioase dubii legate de calificarea deciziei de calcul al taxei de poluare ca fiind titlu de creanță și înștiințare de plată, deoarece, în ordinea de idei a unui veritabil act administrativ fiscal, urmează ca titlul de creanță să devină titlu executoriu și creanța bugetară să fie încasată silit, această modalitate de executare fiind de esența titlului emis în baza prev. art. 41 și urm. C.pr.fisc.

Or, în situația de față, așa-zisa creanță bugetară nu poate fi executată silit, pentru că persoana obligată ar trebui să achite o sumă de bani percepută pentru un simplu calcul, în situația în care nu procedează la înmatricularea autoturismului.

Ca atare, se apreciază că simpla mențiune făcută în cuprinsul OUG nr. 50/2008 că decizia reprezintă titlu de creanță nu este suficientă, în lipsa întrunirii tuturor elementelor, pentru ca aceasta să fie considerată act administrativ fiscal, cu consecința obligativității parcurgerii procedurii prev. de art. 205 și urm. din OG nr. 92/2003.

Așa fiind și constatându-se că reclamanta se află în posesia înscrisului care atestă refuzul de restituire a taxei, constată că este legal investită cu pretenția referitoare la obligarea pârâtei la plata acesteia.”

Mai apoi este de semnalat o încercare de rezolvare a excepției de inadmisibilitate dintr-un alt unghi de vedere printr-o analiză de certă probitate. Astfel, pentru dezvoltarea argumentației mi se pare corect să redau pe larg în extras decizia nr. 320 din 28 ianuarie 2011 (dosar nr. 2525/117/2011):

„Referitor la excepția inadmisibilității, derivate din neexercitarea de către reclamant a căii administrative de atac prevăzute de art.205 și urm.

din OG 93/2003, excepție invocată de pârâta Administrația Finanțelor Publice a municipiului Turda, Curtea a reținut următoarele:

Taxa de poluare în sumă de 2572 lei a fost stabilită de către Administrația Finanțelor Publice a municipiului Turda prin decizia de calcul nr.11401/2009, decizie emisă urmare a cererii depuse de către reclamant. Decizia de calcul putea fi contestată de către reclamant potrivit prev. art. 207 alin.1 din OG 92/2002 la organul fiscal competent, conform dispozițiilor art.209 din același act normativ.

Cu privire la consecințele necontestării de către reclamant a deciziei de calcul a taxei de poluare în termenul prevăzut de lege Curtea observă următoarele :

Reclamantul a solicitat restituirea taxei de poluare stabilită de organele fiscale printr-o decizie de calcul. Conform cererii adresate de reclamant organelor fiscale, acesta a solicitat restituirea taxei de poluare fără a solicita în mod expres anularea acestei decizii. Curtea constată că dispozițiile ordonanței de urgență 50/2008 reglementează procedura de stabilire și de contestare a taxei de poluare făcând trimitere la dispozițiile OG 92/2003. Conform art.7 din OG 50/2008 stabilirea, verificarea, colectarea și executarea silită, inclusiv soluționarea contestațiilor privind taxa datorată de către contribuabili se realizează de către autoritatea fiscală competentă potrivit prevederilor OUG 92/2003.

Curtea reține că Administrația Finanțelor Publice a municipiului Turda a emis, în regim de putere publică, un act administrativ care reflectă manifestarea sa de voință act în baza căruia taxa de poluare a fost încasată de la reclamant. Ulterior prelevării taxei , administrația refuzat restituirea acestei sume.

Curtea nu poate nesocoti legătura strânsă care există între emiterea acestui act administrativ și cererea de restituire formulată de reclamant.

Problema care se ridică în speță este aceea de a determina dacă o restituire a taxei era posibilă în condițiile în care decizia de calcul a taxei de poluare nu a fost contestată în termenul prevăzut de art. 205 din OG 92/2003

Recurenta a relevat că una din condițiile preliminare ale reparării pagubei pretinse de reclamant și anume restituirea sumelor încasate de organele fiscale cu titlu de taxă de poluare, este aceea a anulării actului de impunere. Recurenta a susținut că cererea reclamantului este inadmisibilă deoarece acesta nu a urmat procedura prealabilă prevăzută de art.205-207 din OUG 92/2003.

Curtea admite că în absența unor reglementări comunitare în materie de restituire a taxelor naționale percepute necuvenit, este de

competența ordinii juridice interne din fiecare stat membru să desemneze instanțele competente și să stabilească modalitățile procedurale ale acțiunilor în justiție menite să asigure protejarea drepturilor conferite justițiabililor prin efectul direct al dreptului comunitar, înțelegându-se că aceste modalități nu pot fi mai puțin favorabile decât cele care vizează acțiuni similare din dreptul intern și că, în nici un caz, acestea nu pot fi modificate astfel încât să facă practic imposibilă exercitarea drepturilor pe care instanțele naționale au obligația să le apere. (cauza Hans Just I/S împotriva Ministerului danez al impozitelor și accizelor – cauza nr.C/79; cauza Aprile Srl, în lichidare împotriva Amministrazione delle Finanze dello Stato – cauza nr.C -228/96, paragraful nr.18).

Condițiile impuse de dreptul comunitar în astfel de situații sunt, conform jurisprudenței Curții Europene de Justiție, respectarea principiului echivalenței (care impune ca aceste modalități de restituire a taxelor să nu fie mai puțin favorabile decât cele care privesc acțiunile similare la nivel intern) și a principiului eficienței, care impune ca aceste reglementări să nu facă imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite prin ordinea juridică comunitară.

Curtea remarcă faptul că reglementarea procedurii de contestare a taxei de poluare astfel cum este prevăzută de OUG 50/2008 și de Codul de procedură fiscală, este aplicabilă și în cazul contestării dreptului de stabilire a celorlalte impozite interne, oricare ar fi acestea, reglementarea având caracter general.

Din această perspectivă, principiul echivalenței este respectat de legislația română în materia contestării taxei de poluare percepută cu încălcarea dreptului comunitar.

Rămâne de stabilit dacă procedura reglementată respectă principiul eficienței, care impune ca aceste reglementări să nu facă imposibilă sau excesiv de dificilă, exercitarea drepturilor conferite prin ordinea juridică comunitară.

Curtea observă că potrivit procedurii reglementate prin art.205 și următoarele C.proc.fiscală, persoana interesată poate formula o contestație în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal sub sancțiunea decăderii – termen stabilit de art.207 C.proc.fiscală, iar împotriva deciziilor emise în soluționarea contestațiilor se poate formula o acțiune în justiție în fața instanțelor de contencios administrativ, în termenele și condițiile prevăzute de Legea 554/2004, respectiv în termen de 6 luni de la comunicarea deciziei emise în soluționarea contestației, conform art.11 din Legea contenciosului administrativ.

Curtea consideră că, față de caracteristicile prezentului litigiu, termenul de 30 de zile prevăzut pentru formularea contestației administrative, nu este unul proporțional și rezonabil, astfel încât persoana vătămată să aibă un interval de timp suficient pentru a acționa.

Taxa internă de poluare a fost instituită prin OUG 50/2008 care a abrogat prevederile Codului fiscal referitoare la taxa primei înmatriculare, reglementarea taxei de poluare suferind mai multe modificări.

Pentru prima oară a modificată prin OG 208 din 4 decembrie 2008 pentru a doua oară, a fost modificată prin OUG 218 din 10 decembrie 2008. La rândul său, primul act de modificare a OUG nr.50/2008, respectiv OUG 208/2008 a fost abrogată prin art.I din OUG 218/2008. Așadar, la numai un interval de 6 zile legiuitorul a găsit să modifice primul act prin care aducea schimbări în privința reglementării taxei de poluare.

Pentru a treia oară OUG 50/2008 a modificată prin OUG 7/18.02.2009, schimbare care intervine la aproximativ 2 luni de la intrarea în vigoare a OUG 218/2008. Pentru a patra oară, a fost modificată prin OUG 117/2009.

Inițial scopul declarat al adoptării O.U.G. 50/2008 înscris în preambulul acestui act normativ a fost acela de a asigura „protecția mediului prin realizarea unor programe și proiecte pentru îmbunătățirea calității aerului și pentru încadrarea în valorile limită prevăzute de legislația comunitară în acest domeniu, ținând cont de necesitatea adoptării de măsuri pentru a asigura respectarea normelor de drept comunitar aplicabile, inclusiv a jurisprudenței Curții de Justiție a Comunităților Europene, având în vedere faptul că aceste măsuri trebuie adoptate în regim de urgență, pentru evitarea oricăror consecințe juridice negative ale situației actuale”. Prin adoptare OUG 218/2008 legiuitorul s-a îndepărtat substanțial de la scopul urmărit prin adoptarea OUG 50/2008.

În preambulul acestei ordonanțe se relevă faptul că adoptarea acesteia a fost necesară având în vedere: „concluziile analizei gradului de adâncire a crizei financiare și economice în luna octombrie, care relevă o scădere importantă a piețelor auto și a producției industriei furnizoare, precum și măsurile de susținere a sectorului de automobile, afectat de criza financiară internațională; faptul că Guvernul României se preocupă de luarea măsurilor care să asigure păstrarea locurilor de muncă în economia românească, iar la un loc de muncă în industria constructoare sunt 4 locuri de muncă în industria furnizoare, „Astfel, de la necesitatea susținerii unor programe de protecție a mediului prin îmbunătățirea calității aerului și pentru încadrarea în valorile limita prevăzute de

legislația comunitară în acest domeniu, scopul declarat al O.U.G. 50/2008 s-a transformat în protejarea industriei interne de autovehicule și păstrarea locurilor de muncă angrenate în producția de autovehicule.

Ținând cont de aspectele anterior relevate, Curtea apreciază că OUG 50/2008 nu îndeplinește cerințele de coerență, claritate și previzibilitate impuse de practica CEDO, ea suferind modificări de substanță de la momentul adoptării ei și până în prezent, fapt ce a determinat, într-o măsură considerabilă și schimbarea jurisprudenței naționale în această materie.

În legătură cu reglementarea română a taxei de poluare, au existat și două comunicate ale Comisiei Europene. Dacă în cazul primului comunicat s-a relevat că dispozițiile tratatului de instituire a Comunității Europene nu pot fi invocate pentru a limita nivelul excesiv al taxării, în cel de-al doilea comunicat, comisia europeană a solicitat României să-și modifice legislația în ceea ce privește aplicarea taxei pe poluare pentru autoturisme. Această scrisoare de somare a fundamentat intervențiile legislative care au avut loc după data de 25 iunie 2009, fiind evident faptul că în privința reglementării taxei de poluare nu au fost îndeplinite cerințele de coerență, claritate și previzibilitate impuse de practica CEDO.

Nu trebuie ignorat faptul că la nivelul instanțelor din țară mai există o practică neunitară cu privire la chestiunea compatibilității taxei de poluare cu dreptul Uniunii Europene.

Contribuabilii au dreptul să tindă către securitatea fiscală, care include dreptul de a putea prevedea consecințele de natură fiscală ale actelor lor viitoare.

Activitatea de interpretare și aplicare a normelor fiscale trebuie pusă în corelație cu principiile de bază ale dreptului fiscal iar atunci când norma nu este clară, previzibilă și predictibilă pentru utilizatorul normelor fiscale decizia de a contesta sau nu o măsură fiscală nu este facilă.

În litigiile de natura celui dedus judecății de către reclamant se ridică o problemă extrem de sensibilă deoarece, în logica deciziei de a contesta măsura de prelevare a taxei, intra clarificarea aspectului referitor la dominanța principiului egalității, față de principiul legalității pentru a se stabili dacă doar corpul legii va fi avut în vedere la analiza compatibilității sale cu normele dreptului comunitar sau poate fi avută în vedere ca sursă interpretativă și expunerea de motive. Ori, nu se poate pretinde utilizatorului un standard atât de ridicat ca cel ce poate fi cerut unui profesionist. Drept urmare cerința privitoare la instituirea unui termen rezonabil pentru exercitarea drepturilor conferite prin ordinea

juridică comunitară este justificată în opinia Curții.

Curtea apreciază că, față de caracteristicile litigiului, termenul de 30 de zile face excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite prin ordinea juridică comunitară, el impunând o sarcină excesivă contribuabililor cărora li se cere o diligență maximă pentru a-și conserva dreptul de a accede la justiție.. (a se vedea în special Hotărârea din 14 decembrie 1995, Peterbroeck, C-312/93, Rec.p. I-4599, pct.12, și Hotărârea din 8 februarie 1996, FMC ș.a., C-212/94, Rec.p. I-389, considerentul 71).

Această sarcină nu poate fi justificată numai de necesitatea asigurării securității juridice. Și asta deoarece, principiul securității juridice nu poate asana neregularitățile ce decurg din încălcarea unui principiu de ordine publică.

Deși termenul de 30 de zile se aplică și în privința exercițiului drepturilor derivate din legislația internă, el nu este unul adecvat în litigiul dedus judecății. Ținând cont natura reglementării, de circumstanțele concrete ale cauzei, considerăm că el nu asigură un just echilibru pentru regulile procedurale care trebuie să guverneze exercițiul drepturilor derivate din legislația comunitară, nefiind suficient pentru a asigura un drept de rambursare efectiv. Mijloacele procedurale necesare pentru aplicarea corectă a dreptului comunitar nu pot fi valorificate în interiorul acestui termen. Caracterul rezonabil al termenului trebuie raportat și la calitatea normei care guvernează exercițiul dreptului dedus judecății.

În primul rând, chiar nesiguranța legiuitorului în domeniul reglementării taxei de poluare explicată prin multiplele intervenții legislative justifică aplicarea unui termen mai flexibil pentru a fi asigurat pe deplin principiul efectivității. În această procedură autoritatea fiscală mai reproșează reclamantului că nu a solicitat în mod expres organelor fiscale anularea deciziei de calcul a taxei de poluare, adresându-i-se acesteia direct cu o cerere de restituire a taxei pe care o consideră contrară dreptului comunitar.

Rămâne de analizat în ce măsură neîndeplinirea acestei proceduri atrage inadmisibilitatea cererii sale.

În ceea ce ne privește, socotim că, în circumstanțele concrete ale cauzei, neexercitarea recursului administrativ după procedura reglementată de art.205 și următ. C.proc.fiscală, nu atrage inadmisibilitatea acțiunii.

Concluzia se sprijină pe următoarele considerente: chiar dacă se admite că regulile procedurale care guvernează exercițiul drepturilor

derivate din legislația comunitară respectă principiul echivalenței și efectivității, ne urmarea acestora în cazurile de restituire a taxei de poluare și în speța particulară dată, nu poate antrena sancțiunea inadmisibilității exercițiului dreptului la acțiune.

Recursul administrativ, este justificat din mai multe puncte de vedere. Din punctul de vedere al administrației se dă posibilitatea organului emitent sau al celui ierarhic superior să-și repare eventualele greșeli, asigurându-se astfel o cale mai rapidă de restabilire a legalității. Recursul prealabil este un mijloc de protecție al autorității publice emitente, evitând chemarea sa în judecată ca pârât, suportarea unor cheltuieli de judecată, plata unor daune mai mari particularului lezat în dreptul său și chiar lezarea principiului său în pierderea unui proces public prin care s-a dovedit nu numai ca vătămat în particular dar și că a rămas pasivă în înlăturarea acestei vătămări.

În același timp, recursul prealabil are ca scop și protecția particularului, el având posibilitatea de a obține corelarea actului sau admiterea lui printr-o procedură administrativă, simplă, rapidă, scutită de taxă de timbru. Pe de altă parte, dacă administrația răspunde negativ la recurs fiind considerate neîntemeiate, acesta va avea posibilitatea să-și evalueze obiectiv șansele de a câștiga procesul și va putea opta în cunoștință de cauză pentru această cale de drept. La aceste scopuri se mai pot adăuga și cel privitor la degrevarea instanțelor de contencios administrativ de acele litigii care pot fi soluționate pe cale administrativă. În materia recursurilor administrative, având ca obiect reclamațiile adresate administrației pentru prelevarea nelegală a taxei de poluare, practica administrației este clară, răspunsurile nefavorabile reprezentând o constantă în această materie. Această optică a fost exprimată de autoritate și pe parcursul derulării procesului când s-a susținut că taxa a fost prelevată în mod legal, ea necontravenind prevederilor din Tratatul privind instituirea Uniunii Europene.

Efectivitatea accesului la justiție implică ca accesul la justiție să fie eficace. O procedură în urma căreia o persoană nu și-ar putea vedea cauza analizată în mod complet, nu este o procedură care să realizeze condiția efectivității accesului la justiție. Drept urmare, statul are obligația ca prin mijloace legislative ori legislative să permită în mod real a oricărei persoane la serviciile instanțelor. Dreptul oferit nu trebuie să fie unul teoretic ori iluzoriu ci, unul concret și efectiv, fiindcă posibilitatea concretă de sesizarea unei instanțe de către persoana interesată constituie o încălcare a dreptului acesteia de acces la justiție. Sigur că dreptul de acces la justiție, nu este un drept absolut. Ca orice libertate, el poate suferi

limitări din partea puterii de stat cu scopul salvagărdării altor interese, precum drepturile și libertățile altora, principiul securității raporturilor juridice. Aceste limitări se conciliază cu prevederile art.6 doar în măsura în care ele vizează un scop legitim și există un raport de proporționalitate între mijloacele utilizate de stat și scopul vizat de către acesta. Astfel, statele pot să impună condiții privind parcurgerea unor proceduri prealabile sesizării instanței cât timp acestea sunt rezonabile. Obligativitatea procedurii prealabile, vine să asigure un climat de securitate juridică și să evite procedurile abuzive.

Curtea recunoaște că, de lege lata, accesul la justiție, în cazul exercițiului drepturilor derivate din legislația comunitară este limitat de reguli procedurale. Rămâne însă să stabilească dacă, dreptul autorității de a invoca excepția de inadmisibilitate întemeiată pe neparcurgerea acestor proceduri, poate fi calificat ca excesiv, nerezonabil ori disproporționat.

Admitem că, în mod tradițional, autoritatea poate să formuleze apărării întemeiate pe excepția de inadmisibilitate, atât timp cât o procedură prealabilă a fost instituită pentru a asigura coerența ordinii juridice, protejarea intereselor generale ale comunității și valorizarea principiului securității ordinii juridice. Cu toate acestea, Curtea apreciază că această apărare, a fost făcută prin deturnarea, ignorarea de la scopul pentru care dreptul a fost recunoscut și garantat. Curtea nu neagă existența dreptului exercitat de autoritate și anume, a dreptului de a invoca inadmisibilitatea, dar nu poate ignora efectele admiterii unei astfel de apărări și care ar face de prisos cercetarea fondului raportului juridic litigios. Atitudinea pe care autoritatea a avut-o în cursul soluționării procesului constituie un argument puternic, care pledează în speță pentru inutilitatea parcurgerii procedurii prealabile ,atât timp cât politica organelor fiscale de a răspunde nefavorabil acestor contestații, este una constantă. Chiar și la momentul procesual al soluționării recursului recurenta neagă existența unor incompatibilități ale OUG 50/2008 cu normele dreptului comunitar.

De aceea, Curtea a manifestat flexibilitate în aprecierea exigențelor formale ale judecății și s-a delimitat de apărările autorității pe care le-a considerat abuzive. Și asta deoarece ele sau îndepărtat de la scopul în care procedura grațioasă a fost recunoscută, urmărind să obstrucționeze în mod nelegitim abordarea fondului raportului juridic litigios.

Pentru a ajunge la această concluzie, a avut în vedere și faptul că neparcurgerea acestei proceduri nu a afectat celeritatea procesului, iar parcurgerea ei nu ar fi condus la descongestionarea instanței . Litigiul dintre stat și particular oricum ar fi avut loc atât timp cât și în prezent

autoritatea susține că această taxă are caracter legal, fiind refuzată la restituire.

De aceea, autoritatea publică emitentă nu poate să invoce că ar fi fost vătămată prin aceea că nu i s-a dat șansa de a-și repara eventuala greșeală într-un mod mai rapid .

Mai mult formele inerente configurării clare a litigiului și cele necesare pentru buna administrare a acestuia sunt reperabile și, în circumstanțele date , curtea a decis că cercetarea fondul raportului juridic litigios este admisibilă chiar în absența neparcurgerii procedurii prealabile privitoare la anularea deciziei prin care s-a calculat taxa de poluare.

Curtea a pus în balanță interesele procesuale ale părților și posibilitățile lor efective de a le valorifica și a decis să acționeze în sensul prevenirii oricăror forme de dezechilibru procesual, eliminând obstacolele care puteau vicia substanța principiului egalității.

Pentru ipoteza concretă, instanța a procedat la o interpretare teleologică și dinamică a normelor în discuție, acționând în sensul de a le conferi acestora utilitate și finalitate. Instanța a ales să aprecieze de această dată rezonabil exigențele formale ale judecății și s-a delimitat de formele excesive, reținând că în materia restituirii taxelor de poluare prelevate în baza OUG 50/2008, autoritatea publică are și a avut o politică constantă și fermă de a soluționa nefavorabil aceste contestații. Din acest motiv parcurgerea procedurii administrative devine lipsită de utilitate și finalitate, și nu se mai poate vorbi de imperativele respectării celerității procedurii, ci, din contră, s-ar putea vorbi de o prelungire nejustificată a rezolvării litigiului între stat și particular dacă procedura ar mai fi urmată²¹ .

De aceea, conchidem că o astfel de procedură nu este o procedură care să realizeze condiția efectivității, motiv pentru care poate fi abandonată fără ca exigențele inadmisibilității să afecteze exercițiul dreptului la acțiune.

În ceea ce privește fondul raportului juridic litigios Curtea reține următoarele :

Reclamantul a achiziționat un autoturism tip M1, norma de poluare Euro2, iar pentru înmatricularea în România a achitat la 5.03.2009, în temeiul OUG 50/2008, o taxă de poluare în cuantum de 2572 lei la AFP Turda. La data de 23.03.2010, reclamantul a solicitat restituirea acestei

²¹ Nici problema decongestionării instanțelor nu se pune, atâta timp cât oricum s-a ajuns la rezolvarea judiciară a problemei legalității actului administrativ.

taxe, însă cererea sa a fost respinsă.

Considerând nejustificat acest refuz, reclamantul s-a adresat instanței, prin cererea ce a fost soluționată prin sentința recurată.

Instanța de recurs, urmărind modificările succesive ale O.U.G. 50/2008, constată faptul ca achitarea sumei în litigiu a avut loc după data modificării O.U.G. 50/2008 prin O.U.G. 218/2008 si OUG 7/2009. In consecință, compatibilitatea O.U.G. 50/2008 cu prevederile comunitare incidente trebuie analizata prin raportare la modificările aduse formei inițiale a ordonanței.

Analiza trebuie efectuată in primul rând prin relevarea scopului urmărit de către Guvernul României prin adoptarea celor doua ordonanțe de urgenta. Astfel, în preambulul ordonanței de urgenta 218/2008 se prevede faptul ca adoptarea acesteia a fost necesara având in vedere: „concluziile analizei gradului de adâncire a crizei financiare și economice în luna octombrie, care relevă o scădere importantă a piețelor auto și a producției industriei furnizoare, precum și măsurile de susținere a sectorului de automobile, afectat de criza financiară internațională;

- faptul că Guvernul României se preocupă de luarea măsurilor care să asigure păstrarea locurilor de muncă în economia românească, iar la un loc de muncă în industria constructoare sunt 4 locuri de muncă în industria furnizoare,,

Este lipsit de echivoc faptul ca intenția legiuitorului nu mai are nicio legătură cu scopul declarat al adoptării O.U.G. 50/2008, care potrivit enunțului din preambulul acestui act normativ urmarea inițial „asigurarea protecției mediului prin realizarea unor programe și proiecte pentru îmbunătățirea calității aerului și pentru încadrarea în valorile limită prevăzute de legislația comunitară în acest domeniu, ținând cont de necesitatea adoptării de măsuri pentru a asigura respectarea normelor de drept comunitar aplicabile, inclusiv a jurisprudenței Curții de Justiție a Comunităților Europene, având în vedere faptul că aceste măsuri trebuie adoptate în regim de urgență, pentru evitarea oricăror consecințe juridice negative ale situației actuale,,.

Schimbarea de intenție declarata expres de către legiuitor nu lasă loc vreunei interpretări. Astfel, de la necesitatea susținerii unor programe de protecție a mediului prin îmbunătățirea calității aerului si pentru încadrarea in valorile limita prevăzute de legislația comunitara in acest domeniu, scopul declarat al O.U.G. 50/2008 s-a transformat in protejarea industriei interne de autovehicule si păstrarea locurilor de munca angrenate in producția de autovehicule.

Intenția legiuitorului nu a suferit vreo modificare prin O.U.G.

7/2009 sub aspectul protejării industriei interne de autoturisme, ci acest ultim act normativ are un declarat caracter reparatoriu, propunându-si înlăturarea discriminărilor între contribuabilii care au achitat taxa de poluare anterior și ulterior datei de 15 decembrie 2008, data intrării în vigoare a O.U.G. 218/2008. Impactul negativ în plan social enunțat în preambulul ordonanței a fost înlăturat printr-o ajustare a nivelului taxei, însă acest fapt nu a produs nici o modificare cu privire la scopul declarat al O.U.G. 218/2008, anterior analizat.

Trebuie enunțat în acest context și faptul că, deși inițial taxa de poluare era datorată la prima înmatriculare a autoturismelor în România, indiferent dacă este vorba despre autoturisme noi sau second hand, prin modificările OUG 50/2008, o anumită categorie de autoturisme noi au fost exceptate de la plata taxei de poluare. Astfel „autovehiculele M1 cu norma de poluare Euro 4 a căror capacitate cilindrică nu depășește 2.000 cmc, precum și toate autovehiculele N1 cu norma de poluare Euro 4, care se înmatriculează pentru prima dată în România sau în alte state membre ale Uniunii Europene în perioada 15 decembrie 2008-31 decembrie 2009 inclusiv, se exceptează de la obligația de plată a taxei pe poluare pentru autovehicule stabilită potrivit prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 50/2008,,. Într-un mod deloc întâmplător, categoria de autoturisme exceptată de la plata taxei de poluare corespunde caracteristicilor tehnice ale autoturismelor produse în România, o nouă dovadă a intenției clare de protejare a industriei interne în detrimentul produselor importate.

Pentru aceste argumente, prin ultimele modificări aduse O.U.G. 50/2008, taxa de poluare încalcă prevederile art. 90, actual 110, din Tratatul de Instituire a Comunităților Europene.

Astfel, în jurisprudența referitoare la art. 90 din Tratatul CE, Curtea de Justiție Europeană a explicat care sunt condițiile în care se poate retine aplicarea acestui text: trebuie să existe o discriminare între produsele naționale și produsele importate, trebuie să existe o similitudine sau un raport de concurență între produsele importate vizate de taxa și produsele interne favorizate, prelevarea fiscală națională trebuie să diminueze sau să fie susceptibilă să diminueze, chiar și potențial, consumul produselor importate, influențând astfel alegerea consumatorilor.

În consecință atunci când produsele interne și produsele importate se afla într-un raport de concurență, iar prin efectul unei norme fiscale naționale se creează o discriminare, astfel încât consumatorii sunt descurajați să aleagă produsele importate în vederea realizării unui scop declarat de protejare a industriei naționale și a locurilor de muncă, art. 90

este aplicabil, iar norma fiscală națională contrară art. 90 trebuie înlăturată de la aplicare.

În urma modificărilor aduse prin O.U.G. 218/2008 și OUG 7/2009, norma internă îndeplinește toate criteriile pentru a fi declarată incompatibilă cu art. 90 din Tratatul CE. Astfel, există atât o discriminare între autoturismele second-hand înmatriculate deja într-un stat membru al Uniunii Europene și care se înmatriculează în România și autoturismele second hand deja înmatriculate în România și mai mult, există și o discriminare între o anumită categorie de autoturisme noi, cu caracteristicile celor produse în România și restul autoturismelor noi, discriminare introdusă de către legiuitor cu intenția declarată de protejare a industriei naționale, scop incompatibil cu cerințele și rigorile spațiului de liberă circulație a mărfurilor, forței de muncă și capitalului. Există desigur un raport de concurență între produsele importate și produsele naționale, astfel încât alegerea consumatorului poate fi orientată spre o anumită categorie de produse, în speță fie spre cele deja înmatriculate în România, fie spre cele produse în România.

Incompatibilitatea ultimei forme a taxei de poluare cu dreptul comunitar este pusă în discuție și prin lansarea unei proceduri de „infringement”, de către Comisia Europeană, la data de 25.06.2009, în temeiul art. 226 din Tratatul CE. Astfel, prin declanșarea acestei proceduri, Comisia consideră că prevederile legislației românești conform cărora taxa de poluare se suspendă pentru anumite autovehicule, în special creșterea pentru anumite mașini de ocazie provenite din alte state membre, ar putea duce la discriminarea acestor mașini de ocazie, protejând industria națională a autovehiculelor noi. Comisia se referă astfel la taxa de poluare în forma reglementată de OUG 7/2009.

Comisia a menționat două aspecte care ridică semne de îndoială asupra compatibilității taxei de poluare, în ultima formă a acesteia. Astfel, Comisia a motivat declanșarea procedurii de infringement pe următoarele argumente: criteriul primei înmatriculări nu este o cerință pe deplin obiectivă, deoarece nu ține seama de calitatea intrinsecă a mașinilor, iar în anumite cazuri acest criteriu ar putea duce la discriminarea mașinilor de ocazie provenite din alte state membre, iar pe de altă parte, în urma aplicării cerinței de prima înmatriculare, toate mașinile noi înmatriculate în perioada stabilită de legislația românească care intra direct pe piața mașinilor de ocazie din această țară, circula fără să fie supuse acestei taxe, pe de altă parte, mașinile de o calitate asemănătoare care urmează să fie înregistrate în România în aceeași perioadă, dar nu pentru prima dată și care intra în concurență directă cu produsele naționale, vor fi supuse unei

taxe substanțiale. Pentru toate aceste considerente, instanța a apreciat că prevederile fiscale referitoare la instituirea taxei de poluare așa cum a fost ea reglementată de dispozițiile OUG 7/2009, sunt incompatibile cu dreptul comunitar. Așa fiind, tribunalul a dispus în mod corect restituirea sumei achitate de către reclamant, nici sub acest aspect, criticile formulate prin cele două recursuri nefiind întemeiate.

Dacă particularii nu ar avea posibilitatea de a obține o despăgubire atunci când le-au fost lezate drepturile printr-o încălcare a prevederilor dreptului comunitar, imputabilă unui stat membru, atunci s-ar limita însăși eficacitatea normelor comunitare, împiedicându-se și apărarea drepturilor pe care acestea le-a consacrat. Organele fiscale din România trebuie să țină cont atunci când fac aplicarea normelor fiscale naționale, de un aspect important și anume că, întotdeauna impozitele și taxele prelevate ilegal, cu încălcarea dreptului comunitar trebuie restituite. Curtea de Justiție Europeană a consacrat de altfel în afaceri precum SpA San Giorgio sau Weber's Wine World Handels GmbH o jurisprudență în materia îmbogățirii fără justă cauză la nivel european.

Reclamantul s-a plâns în procedura administrativă pe care a declanșat-o tocmai de viciile capitale care afectează decizia de stabilire a taxei de poluare, relevând împrejurarea că această reglementare fiscală este incompatibilă cu prevederile dreptului comunitar. Este vina autorității că din punct de vedere formal ea nu a încadrat această plângere în tiparul statuat de dispozițiile art.205 și urm.din Codul de procedură fiscală, cu atât mai mult cu cât nu era ținută de calificarea juridică dată de parte acestei cereri. Totuși, Curtea nu poate ignora în considerarea acestui incident formal, viciile de fond ale deciziei de calcul a taxei de poluare și faptul că organul fiscal, atunci când a făcut aplicarea normelor fiscale naționale, a nesocotit reglementările dreptului comunitar. Sigur că reducerea, sancționarea acestui act administrativ ilegal nu poate fi pronunțată atât timp cât în această procedură contencioasă instanța nu a fost investită cu cercetarea legalității unei decizii date de organul fiscal în soluționarea contestației administrative prevăzute de art.205 și urm.din OG 92/2003. Acesta este motivul pentru care instanța a verificat condițiile de legalitate internă ale acestui act administrativ pe cale indirectă. Și constatând că prin emiterea acestui act a fost violată direct o normă de drept comunitar, cu forță superioară normei naționale, va reține că acest viciu concret de ilegalitate, nu poate rămâne nesancționat, doar pentru a se da prevalență unei cerințe formale. Chiar dacă, din considerente pur formale, decizia de calcul a taxei de poluare nu a fost anulată, acest act și-a pierdut ireversibil prezumția de legalitate, starea de non valoare la care a

fost redus pentru viitor, fiind o consecință firească a constatării existenței viciului de ilegalitate pe cale indirectă.”

Cu privire la această delicată chestiune semnalez că recent am primit la nivelul secției punctul de vedere oficial al Secției de profil a instanței supreme precum și precizările din 21 decembrie 2010 ale președintelui acestei secții.

Nu pot să remarc dacă la nivel secției noastre s-a modificat optica în ceea ce privește problema analizată, respectiv dacă s-a procedat la conformarea judecătorilor secției cu soluția antamată de Înalta Curte.

În ceea ce ne privește, am valorificat în deciziile redactate acest punct de vedere. Redau mai jos în extras, pe larg, maniera în care am înțeles să mă raportez concret la soluționarea unei astfel de cereri și la valorificarea soluției transmise de Înalta Curte (decizia nr. 3060 din 25 noiembrie 2010 - dos. nr. 167/112/2010):

„Analiza recursului intentat de pârâte implică în mod necesar analiza excepției de inadmisibilitate a acțiunii promovate de reclamant.

Din această perspectivă, Curtea reține că instanța de fond în mod greșit nu a reținut excepția inadmisibilității, invocată de pârâte prin întâmpinările depuse la dosar, pentru considerentele ce se vor arăta în continuare:

Astfel, recurenta pârâtă și chematul în garanție au învederat că reclamanta nu a înțeles să exercite calea procedurală prevăzută de legea procesual fiscală pentru a-și putea realiza eficace dreptul ales. Altfel spus, aceasta nu a urmat procedura administrativ prealabilă a contestației împotriva deciziei de calcul a taxei de poluare reglementate la art. 205 și urm. C.pr.fisc.

Curtea reține că legea aplicabilă raportului juridic legat de înmatricularea autovehiculului este aceea sub imperiul căreia s-a cerut efectuarea operațiunii de înmatriculare și nu aceea sub care a fost efectuată achiziția intracomunitară, mai ales că în sistemul normativ român avem de a face cu o succesiune intertemporală de legi materiale și procesuale.

Așa fiind, în cauză se poate reține că analiza compatibilității normei legale interne care stabilește obligația de a plăti taxa specială de primă înmatriculare cu normele comunitare primare trebuie făcută prin prisma mediului normativ de la epoca efectuării operațiunii de primă înmatriculare când particularului i se impune obligația de a plăti o astfel de taxă în cuantum și cu procedura prevăzută de legea care guvernează *tempus regit actum* raportul fiscal.

Din această perspectivă, Curtea reține că autovehiculele din litigiu,

la număr de 45 au fost achiziționate de către reclamantă în anul 2008-2009.

Operațiunile de înmatriculare au fost efectuate sub imperiul OUG nr. 50/2008, mai precis prin plata sumei totale de 137,950,13 lei cu titlu de taxă de poluare, iar cuantumul și obligația plății acestei taxe a fost stabilită prin fișele de calcul a taxei pentru cele 45 de autovehicule achiziționate (f. 12-143 dos. fond).

Așa cum rezultă din economia dispozițiilor art. 5 și art. 7 din OUG nr. 50/2008 stabilirea, verificarea, colectarea și executarea silită, inclusiv soluționarea contestațiilor privind taxa datorată de contribuabili, se realizează de către autoritatea fiscală competentă, potrivit prevederilor OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De altfel, în cuprinsul deciziilor de calcul al taxei de poluare pentru autovehicule comunicată reclamantei s-a prevăzut *in terminis* că acest act reprezintă un titlu de creanță și constituie înștiințare de plată conform legii. De asemenea, s-a mai prevăzut expres că deciziile pot fi contestate în termen de 30 de zile de la data comunicării sub sancțiunea decăderii, potrivit dispozițiilor art. 207 alin. 1 din Codul de procedură fiscală.

Curtea observă că reclamanta nu a urmat procedura prevăzută de legea procesuală fiscală pentru a contesta în substanță legalitatea stabilirii taxelor de poluare, ci a formulat cererea înregistrată la autoritatea pârâtă sub nr. 24164/21.12.2009 prin care a solicitat restituirea taxelor achitate, ulterior prin răspunsul cu același nr. din data de 23.12.2009 pârâta i-a refuzat restituirea taxelor motivat de faptul că taxa a fost plătită în baza O.U.G. nr. 50/2008 cu modificările și completările ulterioare.

Curtea constată că reclamanta a disimulat demersul său de a pune în discuție legalitatea stabilirii și încasării taxelor de poluare prin prisma apelării la procedura administrativă de drept comun, ignorând faptul că pentru a se statua asupra acestui conflict există norme procesuale speciale clare, accesibile, previzibile și predictibile, compatibile cu exigențele de calitate a unei legi așa cum rezultă din jurisprudența instanței europene de contencios al drepturilor omului (în special cauza Sunday Times împotriva Regatului Unit, cauza Rotaru împotriva României).

Curtea observă că reclamanta a plătit voluntar taxa de poluare supunându-se astfel normei interne aplicate de organul fiscal prin intermediul deciziilor administrative de stabilire și calculare a taxei. Desigur, plata acestor taxe și maniera în care au fost stabilite nu înlătură dreptul contribuabilului de a contesta taxele și implicit de a se solicita verificarea în substanță a legalității impunerii.

În această ambianță factuală și procesuală, atât în faza

administrativă de soluționare, cât și ulterior în faza de control judecătoresc, și apoi judiciar, se poate pune în discuție nu numai modalitatea factuală și legală de stabilire a taxei ci și compatibilitatea normei interne reținute de organul fiscal cu norma comunitară europeană pertinentă.

Prin urmare, calea aleasă de reclamantă, a contestării legalității refuzului de restituire a taxei provenit de la organul fiscal, ignoră procedura deschisă de lege pentru contestarea actului de impunere la organul de soluționare a contestațiilor din materie fiscală și astfel, dacă s-ar valida, s-ar deturna normele procesual fiscale care guvernează soluționarea unui atare conflict, ceea ce nu ar putea fi admis.

Natura juridică de act administrativ fiscal, în sensul prevăzut la art. 41 din Codul de procedură fiscală, a deciziei de calcul a taxei de poluare este surprinsă de însuși legiuitorul delegat în conținutul art. 7 din OUG nr. 50/2008 și a fost determinată de inițierea și desfășurarea procedurii de infringement demarată de Comisia Europeană în cursul căreia una dintre criticile adresate statului a fost aceea că taxa nu este stabilită pe baza unui act administrativ de impunere care mai apoi să poată fi contestat în concret și efectiv de către contribuabil.

Având în vedere că acest motiv este decisiv în economia rezolvării recursului pârâtei, Curtea este dispensată să mai cerceteze și celelalte motive invocate pe calea recursului de pârâte, analiza acestora devenind inutilă.

Nu în ultimul rând, Curtea reține că obiectul acțiunii introductive de instanță este incompatibil cu procedura contenciosului administrativ fiscal guvernată de dispozițiile art. 7 din OUG nr. 50/2008 cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile OUG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, cererea de restituire a unei taxe fiscale prelevate nelegal (art. 117 alin. 1 lit. d) C.pr.fisc.) trebuie mai întâi precedată de anularea actului administrativ fiscal de impunere, în baza căruia a fost stabilită și încasată respectiva taxă.

Cererea de anulare a adresei nr. 26164 din 23.12.2009 emisă de DGFP a jud. Bistrița-Năsăud nu satisface exigențele procedurale ale contenciosului administrativ fiscal.

Și este așa, deoarece adresa respectivă conține de fapt soluționarea pe cale administrativă a cererii de restituire de către organul fiscal, mai precis conține refuzul de a se restitui suma solicitată de petent.

Așa fiind, stabilirea că plata taxei de poluare s-a realizat cu

aplicarea eronată a dispozițiilor legale nu se poate realiza prin apelarea la procedura de drept comun în materia contenciosului administrativ, formularea unei cereri și dacă răspunsul este negativ prin atacarea refuzului plecând de la premisa că este nejustificat (art. 2 alin. 2 din Legea nr. 554/2004) ci așa cum s-a relevat mai sus prin contestarea actului de impunere pe calea contestației administrative de competența organului de soluționare a contestațiilor după distincțiile prevăzute la art. 209 C.pr.fisc. și apoi în funcție de decizia acestui organ persoana nemulțumită ori ce se pretinde vătămată poate să supună contenciosului administrativ fiscal respectivul act conform art. 218 alin. 2 C.pr.fisc.

În fine, Curtea are în vedere că în practica secției de profil a ÎCCJ s-a reținut în mod constant și unitar că procedura de soluționare a contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale, reglementate de art. 205-218 C.pr.fisc. este o procedura administrativa prealabilă, iar nu o jurisdicție specială în sensul art. 21 alin. 4 din Constituție și art. 6 alin. 1 din Legea nr. 554/2004. (A se vedea spre pildă, soluția de principiu adoptată de Plenul judecătorilor Secției de Contencios Administrativ și fiscal a ÎCCJ la 12 februarie 2007 precum și decizia nr. 106 din 17 ianuarie 2006 a ÎCCJ, precum și Decizia nr. 409/2004 a Curții Constituționale).

Tot astfel, Înalta Curte a decis că în măsura în care se contestă un act administrativ fiscal, devin incidente dispozițiile menționate anterior din Codul de procedură fiscală, fiind astfel obligatorie de urmat procedura contestației pe cale administrativă reglementată de Titlul IX din OG nr. 92/2003, republicată, întrucât poate fi contestată pe calea acțiunii în contencios administrativ și fiscal numai decizia emisă de organul competent în soluționarea contestației împotriva actului administrativ fiscal (A se vedea în acest sens, decizia nr. 1363 din 6 martie 2007 și decizia nr. 1653 din 20 martie 2007).”

Concluzii:

S-a dovedit, dacă mai era necesar, că instabilitatea și incoerența legislativă este sursa unei incoerențe în practica judiciară, cu toată strădania instanțelor judecătorești de a soluționa legal, temeinic și obiectiv litigiile care le sunt deduse spre judecată.

În materia taxei pe poluare și în general în domeniile de incidență cu dreptul Uniunii Europene ale este necesar ca legiuitorul să procedeze cât mai grabnic cu putință spre a corela actele normative în vederea asigurării certitudinii, previzibilității și predictibilității acestora față de persoanele produc efecte juridice.