



ROMÂNIA
Avocatul Poporului

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



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

AVOCATUL POPORULUI
REGISTRATURĂ GENERALĂ
IEȘIRE Nr. 8056/ 24 SEP 201

Către,

Președintele Înaltei Curți de Casație și Justiție

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

RECURS ÎN INTERESUL LEGII

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

În acest sens, au fost reținute următoarele opinii:

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

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

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

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

III. Dispozițiile legale incidente în speță:

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

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

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

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

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

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

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

IV. Opinia Avocatului Poporului

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

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

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

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

Conform dispozițiilor **art. 11** din actul normativ menționat, taxa rezultată ca diferență între suma achitată de contribuabil în perioada 1 ianuarie 2007-30 iunie 2008, cu titlu de taxă specială pentru autoturisme și autovehicule, și cuantumul rezultat din aplicarea

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

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

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

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

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

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

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

Potrivit art. 90 din Tratatul de instituire a Comunităților Europene nici un stat membru nu aplică, direct sau indirect, produselor altor state membre impozite interne de orice natură mai mari decât cele care se aplică, direct sau indirect, produselor naționale similare. De asemenea, nici un stat membru nu aplică produselor altor state membre impozite interne de natură să protejeze indirect alte produse.

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

Într-o atare ipoteză, se aplică principiul conform căruia când un stat membru a impus sau aprobat o taxă contrară dreptului comunitar este obligat să restituie taxa percepută prin încălcarea acestuia.

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

În practica Curții de Justiție a Comunității Europene, s-a decis că o taxă de înmatriculare este interzisă atâta timp cât este percepută asupra autoturismelor second-hand puse pentru prima dată în circulație pe teritoriul unui stat membru și că valoarea taxei, determinată exclusiv prin raportare la caracteristicile tehnice ale autovehiculului (tip motor, capacitate cilindrică) și la clasificarea din punct de vedere al poluării este calculată fără a se lua în seamă deprecierea autoturismului de o asemenea manieră încât, atunci când se aplică autoturismelor second-hand importate din statele membre, aceasta excede valoarea reziduală a unor autoturisme second-hand similare care au fost deja înmatriculate în statul membru în care sunt importate.

În astfel de situații, Curtea de Justiție a Comunității Europene a decis că statele membre trebuie să asigure rambursarea taxelor colectate cu încălcarea prevederilor art. 90 din Tratat, cu respectarea principiilor ce guvernează autonomia procedurală și îmbogățirea

fără justă cauză. Totodată, a mai decis că în astfel de cauze pot fi plătite și daune pentru pierderile suferite (Curtea de Justiție a Comunității Europene, cazul nr. 68/79 I. K. I/S contre N.ère danois des impôts accises precum și cauza conexată nr. C- 290/05 și C- 333/05 Â. O. și J. O. parag. 61-70).

Așa cum s-a reținut în unele dintre hotărârile judecătorești, din această perspectivă, nu se poate reține justificat că Statul Român a avut un temei legal de reținere a unei părți din taxa încasată ilegal anterior datei de 1 iulie 2008 pe care s-o compenseze în parte cu o altă taxă ce urmează a fi percepută în temeiul unui alt act normativ adoptat ulterior raportului juridic de drept material fiscal în baza căruia s-a încasat nelegal taxa specială.

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

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

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

Avocatul Poporului,

Prof. univ. dr. Crisău Anastasiu

