

ARTICOLE

APLICAREA PRINCIPIULUI PRIORITĂȚII DREPTULUI EUROPEAN ÎN MATERIE FISCALĂ DE CĂTRE AUTORITĂȚILE NAȚIONALE

Maria Claudia ANDRIEȘ*

Abstract: *The application of the priority principle of European law in fiscal matters in relation to national authorities. This study seeks to analyse the priority principle for the application of the European law in tax law in relation to the Romanian national authorities: legislative, executive, but especially the judiciary power. It observes their behavior and the way they interfere with the avalanche of EU legislation, but also with the jurisprudence of the European Court of Justice, the bulwark of stability and evolutions in the EU law, the Court which stated this principle.*

The paper attempts to delineate the mechanism of the aforementioned legal principle, by discussing its fundamental case law and the way it influences all the other rights on behalf of the European Union edifice. Moreover, during the research we discovered how the Romanian Constitution approached the priority principle, thus being determined the real and long-expected changes of vision changes concerning the material fiscal law in accordance with the provisions of the Treaties. The issues and the Romanian proclivity to interpretate the fiscal law according to the dictum, the end justifies the means,, determined a limitation on the hegemony of effectivity of EU legal order in Romanian tax matters.

The study also examines the main taxation problems which determined a conflict in applying the priority principle, discussing its incidence to pending case law. Furthermore, the study analyses the legal force of the principle and how the national courts may apply for the ECJ judgment through the preliminary action in order to adjudicate tax law cases according to EU law.

Equally, some de lege ferenda solutions have been offered on the study, inspired by the necessity to surpass the historical fault which separated Romania of the European Union until 2007. Particularly, it is adequate to understand the standards required by EU norms and especially, by its jurisprudence, in contrast with the national one, in order to create a lifeline to throw a bridge to share concepts and their judgement. The purpose is to enhance the applicability of fiscal law by the other authorities and to recover the trust of contributors in authorities, who are getting to try out the difficulties associated with the impact of EU law as a integral part of the legal system of Romania.

Keywords: *priority principle, tax law, national authorities, ECJ jurisprudence, VAT, pollution tax, Romanian Constitution*

Rezumat: Prezentul studiu își propune să analizeze principiul primordialității dreptului unional în materie fiscală la nivelul autorităților legislative, executive, dar cu precădere la nivelul puterii judecătorești din România, observând conduita acestora și maniera în care interferează cu avalanșa de acte normative ale Uniunii Europene, dar și cum receptează jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, bastionul stabilității și evoluției dreptului unional și cea care a explicitat principiul sus-amintit instituit de tratate.

Vom analiza mecanismele specifice cu care este înzestrat acest principiu, vom aminti hotărârile-pietre de temelie ale acestuia, dar și cum influențează și aduce după sine toate celelalte drepturi puse în slujba edificiului unional. Totodată, am descoperit pe parcursul muncii de cercetare și de transformare a ideii juridice în logos, felul în care principiul a fost abordat în legea fundamentală a României în art. 148, dar și cum acesta poate aduce veritabile și mult așteptate schimbări de viziune în domeniile fiscale în care Uniunea a reglementat și în care își exercită competența conform tratatelor. Controversele și tendințele în a interpreta materia fiscală conform dictonului „scopul scuză mijloacele” nu au ocolit acest principiu atunci când a vrut să își extindă hegemonia și pe teritoriul fiscalității române.

Materialul reprezintă o încercare a creionării principalelor domenii fiscale cu care a intrat în conflict aplicarea acestui principiu, discutându-se aplicabilitatea acestuia și la nivelul unor spețe pendinte. Totodată, s-a analizat și forța juridică a acestuia și cum pot instanțele naționale prin acțiunile preliminare să solicite Curții de Justiție sprijinul pentru luarea unor decizii în conformitate cu dreptul unional în cauzele deduse judecătii ce ridică probleme de fiscalitate.

În egală măsură, pe parcursul studiului s-au însușit și oferit o serie de soluții de lege ferenda, inspirate din necesitatea de a depăși falia istorică care a separat până în 2007 România de Uniunea Europeană. În particular, este necesar a înțelege standardele impuse de dreptul unional, și mai ales jurisprudența acestuia, spre deosebire de cea națională, pentru a putea crea tocmai o punte de legătură de partajare a conceptelor și practicii celor două instanțe. Scopul este acela de a îmbunătăți calitatea aplicării dreptului fiscal de către celelalte autorități și de a redobândi încrederea contribuabililor în autorități, mult prea încercați de dificultățile asociate impactului integrării dreptului unional în sistemul intern.

Cuvinte cheie: principiul priorității dreptului unional, drept fiscal, autorități naționale, jurisprudența CJUE, TVA, taxa de poluare, Constituția României

Partea I. Considerații privind principiul priorității dreptului european în doctrină și jurisprudență

1. La 1 ianuarie 2007, România își vedea visul împlinit, acela de a fi integrată în marea familie europeană, o familie în care a așteptat mai bine de 17 ani să fie inclusă cu drepturi depline. Era în viziunea multora o întoarcere a “fiului rătăcitor” acasă, sub acoperișul unei ordini juridice proprii, integrată “firesc” în sistemul național, menită să apere principiile fundamentale pe care este clădită democrația, drepturile și libertățile cetățeanului devenit acum comunitar, economia funcțională și celebrul “aquis communautaire”. Teoretic, România părea să fi depășit problemele cu care s-a confruntat pe parcursul procesului anevoios de

aderare, mai ales în procedura “aquis-screening” în care au fost examinate și negociate 31 de capitole tematice¹. Cele rămase încă sub lupa observatorilor europeni aveau să fie remediate în scurtă vreme. *De jure*, statul român, prins în acest miraj al Uniunii Europene, a adoptat multe reforme, pentru a progresa pe toate aceste teme de dezbateră, a realizat multiple schimbări de ordin legislativ, instituțional și material. Însă *de facto*, acestea au fost cu greu absorbite în plan intern, fiind receptate fals pozitiv asemeni unui organ sănătos transplantat într-un sistem cronicizat. Studiile de impact realizate de către specialiști pentru a estima implicațiile aderării par a nu fi fost însoțite de exerciții practice și o pregătire nu doar a mentalității colective, ci și a mentalității fiecăreia dintre cele trei puteri statale. România realizase din nou “o teorie a formelor fără fond”, în care s-au încrezut atât partenerii europeni, cât și cei mai receptivi fani ai aderării.

2. La momentul aderării, dreptul comunitar² era o “terra incognita” pentru majoritatea juriștilor români, dar această situație pare a nu se fi schimbat prea mult nici după aproape șapte ani. Raporturile dintre dreptul național și dreptul comunitar par încă dificil de înțeles, chiar dacă la momentul ratificării în unanimitate prin lege a tratatului de aderare de către camerele reunite ale Parlamentului național la 17 mai 2005³, România se angajase să respecte tratatele de înfiintare ale Comunității Europene și ale Uniunii Europene și dreptul comunitar, potrivit interpretării Curții de Justiție Europene –instituția comunitară comună celor două comunități europene, care are ca principală atribuție “asigurarea respectării dreptului în aplicarea și interpretarea tratatelor”-, să ia toate măsurile generale și speciale pentru îndeplinirea obligațiilor ce decurg din dreptul primar, respectiv să se abțină de la orice acțiune care ar periclita realizarea scopurilor fixate prin tratatele fundamentale⁴. În acest scop, artizanii aderării, agenții și negociatorii statutului român, au dat numeroase garanții preaderare, una dintre cele mai importante fiind cea referitoare la revizuirea legii fundamentale pentru că Uniunea Europeană este o agregare de competențe statale, de ordin economic, politic și legislativ și presupune un set de reguli specifice și îndeplinirea unor exigențe de ordin constituțional⁵. Astfel, prin modificările aduse Constituției în 2003⁶ s-a stabilit atât procedura aderării la Uniunea Europeană, cât și principiile care guvernează raporturile dintre statul membru și organizația supranațională. Conform doctrinei de specialitate putem decela fundamentele pe care s-au stabilit raporturile dintre dreptul internațional și dreptul național pe baza teoriei moniste. Această teorie este una permeabilă, în sensul că recunoaște efectivitatea normelor din celelalte sisteme, declarând că ordinea juridică internațională și cea națională formează o unitate⁷, în care norma de drept internațional de dată mai recentă se va aplica cu prioritate în fața normelor interne cu care s-ar afla în conflict. Ca atare, dreptul internațional nu trebuie încorporat în dreptul național, ci este de directă aplicare⁸.

3. Celebrul articol 148 este premisa de la care vom porni în acest studiu pentru a înțelege transferul de atribuții către instituțiile comunitare, o cesiune de suveranitate consimțită, exercitarea în comun a celorlate competențe cu restul statelor membre⁹,

obligațiile care incumbă în sarcina autorităților naționale, precum și supremația dreptului comunitar în raport cu dreptul intern.

4. Conform art. 148 alin. 2 „*Ca urmare a aderării, prevederile tratatelor constitutive ale Uniunii Europene, precum și celelalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu, au prioritate față de dispozițiile contrare din legile interne, cu respectarea prevederilor actului de aderare.*” este enunțat expres principiul primordialității dreptului comunitar asupra dreptului național. Textul constituțional face o enumerare a actelor normative care trebuie respectate de către statul român, o delimitare formală între izvoarele dreptului comunitar: cele primare și cele secundare. Deși este folosită conjucția copulativă „și” care poate induce idee ca nu avem un palier al normelor, în realitate, legiuitorul constituțional a subliniat prin enunțarea în primul rând a „*tratatelor constitutive*” și ulterior a „*reglementări comunitare*” ierarhia care există la nivelul legislației europene. Astfel actele normative adoptate de către instituțiile abilitate ale comunităților sunt inferioare tratatelor constitutive, funcția lor fiind conferită tocmai de tratate de a realiza obiectivele propuse de acestea, doar în domeniile prevăzute conform principiului împuternicirii special limitate și de a crea o punte de legătură între legislațiile statelor membre pe orizontală, atât de eterogene, dar și una pe verticală în raport cu Comunitățile. În final, este firescă această organizare legislativă, întrucât deși Parlamentul European și Comisia legiferează pentru toți regulamente, directive și decizii –actele normative cu caracter obligatoriu, spre deosebire de recomandări și avize care sunt norme facultative¹⁰-, aceste instituții pot legifera pentru că fiecare stat, cu fiecare aderare în parte, a consimțit să fie parte în integrarea juridică, să permită acestor instituții să reglementeze o serie de domenii specifice, în limitele și condițiile exercitării competențelor de către Uniune.

5. Totuși, acest articol ridică unele semne de întrebare. În primul rând, din coroborarea cu art.11 alin. (3)¹¹ rezultă că dreptul comunitar, în concepția Constituției revizuite, se situează în ierarhia normelor juridice imediat subordonat Constituției, și supraordonat tuturor celorlalte acte normative (de exemplu, legilor organice etc.)¹². În plus, la art. 146¹³ legiuitorul a atribuit Curții Constituționale controlul de constituționalitate a tratatelor, considerând că efectul prioritar al dreptului comunitar va fi condiționat de menținerea în limitele prevederilor actului de aderare. În opinia noastră, acesta deschide o adevărată cutie a Pandorei cu privire la acest posibilă piramidă internă a normelor dezvoltând de fapt o contradicție între control și prevalența indiscutabilă de care se bucură dreptul comunitar, construind astfel o posibilitate atât pentru autorități, cât și pentru particulari în a nu respecta dreptul supranațional.¹⁴ Dacă rămânem tributari unei asemenea interpretări ar însemna că scopul integrării este deturnat de la însemnătatea și valențele lui, iar statul român ar face o restrângere nepermisă a forței obligatorii a dreptului comunitar, chiar și în raport de legea fundamentală a statului. În acest sens s-a exprimat și Curtea de Justiție Europeană care chemată să tranșeze conflictul dintre dreptul comunitar și Constituția unui stat membru în cauza Internationale Handelsgesellschaft a statuat că „întâietatea dreptului comunitar se referă nu numai la dreptul comunitar

original, ci și la dreptul secundar. Dreptul comunitar are prioritate de aplicare atât față de legile ordinare, cât și față de legea supremă din stat”¹⁵. Putem constata această teamă a instanței de control constituțional cu privire la supremația ordinii juridice externe și în Decizia nr.148/2003, în opinia acesteia „prin actele de transfer al unor atribuții către structurile Uniunii Europene, acestea nu dobândesc, prin înzestrare o supracompetență”. Considerăm însă că transferul de competențe implică și este efectul direct al delegării de suveranitate, chiar dacă se exercită în comun cu celelalte state membre, dar cu limitarea puterii de manevră a autorităților naționale.

6. În al doilea rând, acest articol nu face nicio referire cu privire la obligativitatea respectării jurisprudenței instanței *sui generis* supranaționale. Acest aspect este cu atât mai important cu cât, jurisprudența Curții de Justiție este sursa subsidiară a dreptului unional, ea contribuie la complinirea lacunelor acestuia, la evoluția acestuia, precum și la lămurirea formulărilor mai puțin clare ale actelor normative comunitare. În consecință, putem analiza din două perspective contrare. La o analiză de suprafață, putem vorbi de o rea-credință a legiuitorului român care nu s-a raportat la jurisprudență ca la un act normativ, ci ca o ordine *inter partes* similară celei interne, și nu una obligatorie *erga omnes* atât pentru particulari, cât și pentru autorități. În special, obligativitatea ei se răsfrânge asupra lui însuși la momentul la care va elabora noi legi *lato sensu*, dar și asupra instanțelor naționale care sunt de cele mai multe ori un pendul al lui Foucault, ce bate alert după tonul legislației interne, dar se oprește crispat la zgomotul ciocanului judecătorului european. Acest fapt ar contraveni chiar jurisprudenței Curții care are o poziție clară cu privire la scopul pentru care a fost creată comunitatea drept „o nouă ordine juridică pentru al cărei beneficiu statele și-au limitat drepturile lor suverane, deși în domenii limitate”¹⁶, și între subiecții căreia se cuprind nu numai statele membre, dar și naționali lor.” Totuși Comunitatea nu s-a mulțumim să le „sustragă” statelor membre prerogativele pe baza cărora s-a clădit, ci a vrut să întoarcă bunăvoința negociată în favoare europenilor. Europa Unită este o Europa a cetățenilor, astfel încât scopul tratatelor conjugat și elucidat prin jurisprudența Curții a pus bazele implicit și principiului aplicării directe a dreptului comunitar „independent de legislația statelor membre, dreptul comunitar nu impune, deci, numai obligații asupra persoanelor, dar, de asemenea, a înțeleș să le confere drepturi care devin parte a moștenirii lor juridice. Aceste drepturi se nasc nu numai când ele sunt expres acordate de Tratat, dar și în temeiul obligațiilor pe care Tratatul le impune într-un mod clar definit persoanelor, precum și statelor membre și instituțiilor Comunității”¹⁷

7. Din contră, dacă analizăm sintagma “*cu respectarea prevederilor actului de aderare*”, în lumina literei legii și scopului tratatului, *a fortiori* putem considera că legiuitorul român nu a vrut să se sustragă “puterii judecătorești” europene, ci a considerat că din actul de aderare și din tratate”¹⁸ rezultă în sarcina statului român obligația de a respecta jurisdicția comunitară și interpretarea unitară oferită. Acest lucru pare a fi reiterat și în alineatul următor conform căruia “*Parlamentul, Președintele României, Guvernul și autoritatea*

judecătorească garantează aducerea la îndeplinire a obligațiilor rezultate din actul aderării și din prevederile alineatului (2).” Așadar, instituțiile statului român sunt garanții respectării și aplicării acestui principiu la nivel intern. Ele sunt datoare să aplice atât în litera, cât și în spiritul normei dreptul comunitar, trebuie să își adapteze conduita și activitatea înspre o aliniere cât mai eficientă la standardele cerute de către Uniunea Europeană. Dar așa cum vom vedea pe larg într-o altă secțiune a studiului, dedicată raporturilor dintre instanțele naționale și cele unionale, România nu și-a respectat obligațiile asumate prin tratate, legiuitorul adoptă norme interne care contravin flagrant dreptului comunitar, nu conștientizează voit sau nu până unde se întinde libertatea sa de acțiune.

8. Materia fiscală a fost supusă ulterior aderării unor adevărate experimente acolo unde modificările legislative nu s-au produs cu scopul a fi puse în concordanță cu cerințele dreptului comunitar. Acest fapt se răsfrânge direct asupra manierei corecte în care dreptul național, și cu precădere cel fiscal, este aplicat în teritoriu de către autoritățile centrale și cele locale, precum și de către autoritățile judecătorești puse în situația de a rezolva conflictul pe plan vertical dintre contribuabili și autoritățile fiscale, cu prioritate, pe baza jurisprudenței Curții de la Luxemburg și a principiilor dreptului comunitar. Deși face parte din structura unională de aproape 7 ani, percepția legiuitorului român și a executivului este aceea că dreptul unional este măreț, dar nu îi poate invalida normele și deciziile adoptate sau statuate de către aceștia, fiind undeva departe aplicat doar la nivelul instituțiilor organizației internaționale și în domeniile cheie în care statul “și-a cesionat competența”. În schimb, dreptul fiscal intern, cel care este principalul furnizor de fonduri la bugetul de stat și al bugetelor locale, a avut de suferit ca urmare a adoptării Directivei TVA și altor norme comunitare, dar rămâne în principal a fi modelat în funcție de contextul economic și interesele sale, fără vreo ingerință externă. Nu poate gândirea juridică națională, aparținând tradiției romano-germanice de tip nomotetică, să transgreseze particularitățile tradiției common-law, de tip idiografic¹⁹ pe care este construită filosofia precedentului judiciar a jurisprudenței comunitare. De aici și reticența judecătorului român de a admite că un principiu cum este cel al priorității dreptului comunitar poate abroga implicit o normă de drept intern, consacrată într-un text de lege în baza căruia el își fundamentează o hotărâre.²⁰ În plus, pentru judecătorul constituțional principiul primordialității dreptului european ar trebui să fie un punct de pornire în a anihila tendințele de supralegiferare a legiuitorului român în materia fiscală- de facto, în România o structură bicefală constituită din Parlament și Guvern care și-a arogat prin ordonanțele de urgență dreptul de a fi legiuitor, iar în perioadele de *vacation legis* prin ordonanțele de guvern în limita temporală și *ratione materiae* conferită de Parlament²¹ – în domeniul fiscal, pentru a se evita intervenția intempestivă și dramatică asupra normelor primare a dreptului fiscal, modificări care pot intra în contradicție cu cerințele unionale în materie și cu principiul certitudinii fiscale enunțat de art. 3 lit. b) C. Fiscal²² ai cărui beneficiari direcți sunt contribuabilii plătitori de taxe, conform naturii lor creanțe patrimoniale, deci bunuri în sensul art. 1 Prot.1 CEDO.

Partea a II-a România contrastelor- O traducătoare docilă sau un partener unional cinic?

9. Așa cum am văzut și în comentariul de mai sus, România pare a avea în general o atitudine duală cu privire la poziția pe care o are în raporturile cu Uniunea Europeană. Această atitudine a statului român riscă să producă în materia fiscală numeroase dezechilibre și efecte de tip bumerang, deoarece acțiunile care la momentul la care au fost preconizate și adoptate păreau a fi în acord cu interesele de moment ale economiei naționale, de cele mai multe ori au fost într-un dezacord fundamental cu angajamentele asumate față de partenerii unionali, cu legislația europeană în materie și cu interesele contribuabilului român. Așadar statul a sfârșit prin a plăti scump pentru deciziile nelegale, prin zecile de hotărâri pierdute în instanță în urma presiunilor de la Bruxelles și Strassbourg, dar și prin imaginea notorie pe care și-a creat-o și prin procedura de infringement la care a fost supus- situația celebră a taxei de primă înmatriculare.

10. Un lucru care în opinia noastră nu pare întâmplător este data intrării în vigoare a celor doi piloni ai fiscalității românești: Codul Fiscal²³ și Codul de Procedură Fiscală²⁴, cu modificările și completările ulterioare, deoarece la 17 decembrie 2004 au fost încheiate negocierile de aderare ale României la Uniunea Europeană declanșate la 15 februarie 2000, negocieri care au surprins și numeroase teme fiscale de ex. libera circulație a marfurilor, serviciilor, persoanelor și capitalurilor, impozitarea, inteprinderile mici și mijlocii, uniunea vamală etc.²⁵ Asupra acestui aspect s-ar putea face o serie de observații.

11. În primul rând, dacă analizăm principiile enunțate de cele două coduri în paralel cu datele intrării lor în vigoare și cu momentul în care a fost modificată și legea fundamentală, este fără tagadă faptul că legiuitorul fiscal nu a enunțat în enumerarea principiilor care guvernează dreptul fiscal și a principiul primordialității dreptului european în materie fiscală. O motivare în favoarea acestei omisiuni voită sau nu a legiuitorului prin argumentul că ar fi fost o reluare superfluă a principiului de rang constituțional instituit la art. 148, poate fi respinsă în condițiile în care codurile reiau astfel de principii în cuprinsul lor limitat doar la domeniul lor –de exemplu, la art. 11 Codul Penal sau la art. 6 alin 1 Codul Civil enunță în cuprinsul lor principiul neretroactivității legii statuat la art. 15 alin 2 în Constituție-. În plus, faptul că România nu încheiase nici măcar negocierile de aderare la data adoptării celor două coduri, nu a constituit un impediment pentru cea mai importantă lege din stat, cea care instituie preeminența dreptului –*rule of law*- să enunțe în cuprinsul ei primordialitatea dreptului european. Așadar, dacă legiuitorul fiscal ar fi enunțat principiul, ar fi dat dovadă de o garanție suplimentară în scopul respectării dreptului și jurisprudenței europene în materie, ar fi obligat organele fiscale să acorde acestui principiu mai multă considerație înspre înrăurirea efectelor pe care le produce.

12. În al doilea rând, cele două acte normative au fost adoptate prin două categorii diferite de norme: Codul Fiscal printr-o lege, act cu forță juridică superioară

tuturor celorlalte norme cu excepția legii fundamentale, iar Codul de Procedură Fiscală, care vine să reglementeze conform alin. 1 *”drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat și bugetelor locale, prevăzute de Codul fiscal.”*, a fost adoptat printr-o ordonanță de urgență a Guvernului, care ulterior a fost aprobată prin lege de către Parlament. Și sub acest aspect putem analiza aceeași inconsecvență a puterii legiuitoare române în a-și exercita atribuțiile constituționale într-o materie de importanță fundamentală în jocurile puterii statale și în raporturile aflate pe o poziție de inegalitate între stat și contribuabil. Este cu atât mai hilar cu cât ambele acte normative formulează anumite principii în ceea ce privește problematica modificării Codului fiscal ori a celui de procedură fiscală și enunță faptul că orice modificare sau completare a Codului fiscal ori a Codului de procedură fiscală poate fi efectuată „numai prin lege”²⁶. Totuși dacă vom analiza modificările și completările care au fost aduse acestor două coduri, putem observa că acest principiu a fost enunțat doar pentru frumusețea dreptului, dar nu și cu intenția de a-l respecta în deplinătatea lui, ambele coduri totalizând peste 140 de modificări. În aceste condiții mai putem vorbi cu certitudine, că pe parcursul acestui carusel al modificărilor, statul român și-a respectat obligațiile de a nu legifera în contra dreptului european? Un simplu exemplu elocvent în acest sens este art. 214¹ – art. 214³ din capitolul II privind taxe speciale pentru autoturisme și autovehicule²⁷ (în perioada 1 ianuarie 2007- 30 iunie 2008), respectiv taxa de poluare (după 1 iulie 2008), apoi taxa pentru emisii poluante (în anul 2012) și mai recent timbrul de mediu²⁸ care au declanșat războiul privind compatibilitatea reglementării române cu dreptul european-art. 110 TFUE și fostul art. 90 TCE- referitor la libera circulație a mărfurilor. Această problemă a fost supusă unei îndelungi analize în doctrină și jurisprudență²⁹ încă de la data la care au fost încasate primele taxe, unele de-a dreptul exorbitante comparativ cu valoarea bunului, depășind pe alocuri prețul de cumpărare al unui autovehicul. Totul a izbucnit la momentul primelor titluri executorii și primelor acțiuni intentate în instanță care au avut ca obiect contestația la executare, moment la care unele instanțe au dat câștig de cauză Direcțiilor Generale ale Finanțelor Publice, în timp ce altele au respins poziția statului-pârât fie din considerentele principiilor de drept și legislației în materie, fie în baza reglementărilor unionale invocate de reclamantii contribuabili, în baza principiului priorității dreptului european, prevalându-se totodată de hotărâri pronunțate de Curtea de la Luxemburg în privința unor taxe similare din alte state membre³⁰. Acestei jurisprudențe divergente³¹ i s-a pus capăt prin pronunțarea hotărârii preliminare de către Curtea de Justiție Europeană în cauza Ioan Tatu c. României³² prin care instanța de contencios european a statuat că reglementarea internă în vigoare la acel moment (respectiv O.U.G. 50/2008) este contrară art. 110 T.F.U.E., jurisprudența s-a aliniat în unanimitate acestei hotărâri, în sensul conchiderii asupra caracterului contrar a O.U.G. 50/2008 față de art. 110 T.F.U.E.

13. *Ex ante* cadrului procesual, trebuie să facem referire și la poziția celorlalte instituții care au declanșat în sarcina instanțelor valuri de plângeri care și la momentul de

față sunt spre soluționare definitivă. Statul român a urmărit să asigure noi venituri la bugetul de stat așa cum spune chiar în motivarea Legii nr. 343/2006³³ în condițiile în care dreptul de preluare a TVA, taxelor vamale și accizelor aparține bugetului Uniunii care se întoarce indirect în bugetul statelor membre- cota parte acordată fiecare stat din cadrul exercițiului bugetar unional multianual-. Acestui text de lege nu i-a fost adusă nicio obiecție de neconstituționalitate de către niciuna din instituțiile abilitate în conformitate cu dispozițiile art. 146 lit. a) Constituția României³⁴, urmându-și parcursul firesc și nestingherit spre promulgare și publicarea în Monitorul Oficial. De aici, în sarcina puterii executive reprezentată de Ministerul Economiei și Finanțelor nu a rămas decât a face pasul înspre emiterea deciziilor de impune în baza indicilor de calcul stabiliți în anexele legii și Codului Fiscal, fiind în sarcina organelor administrativ fiscale competente să colecteze această sursă "inestimabilă" de venituri. În consecință, putem constata faptul că taxe de primă înmatriculare au fost impuse în mod nelegal întrucât conform art. 148 alin. 2 și 4 Constituția României, nu doar instanțele de judecată au obligația de a asigura prioritatea dreptului european față de cel național, ci și Parlamentul, Președintele și Guvernul României. Cum Direcțiile Generale ale Finanțelor Publice fac parte din structura puterii executive, așadar și funcționarii săi au obligația de a asigura aplicarea prioritară a dreptului european, atât material, cât și jurisprudențial față de dreptul național³⁵. În acest sens, oferim drept exemplu o decizie elocventă a Tribunalului Suprem Spaniol³⁶ de care ar trebui să țină seama nu doar instanțele române, ci și celelalte instituții interne în aplicarea prioritară și obligatorie a dreptului european. Conform acesteia, în virtutea principiului priorității, regulile de drept comunitar vor face inoperante orice reguli de drept național în vigoare sau viitoare, în măsura în care vor fi contrare, aceasta, desigur, numai dacă este vorba de raporturile juridice în sfera dreptului comunitar. Așadar, practic organul fiscal prin emiterea acestor decizii de impunere a taxelor de primă înmatriculare a încălcat principiul priorității dreptului european față de dreptul național³⁷. Apărarea tipică a Direcției Generale a Finanțelor Publice (D. G. F. P) cu privire la plata unor taxe sau impozite nu reprezintă un drept, ci o obligație constituțională a cetățenilor, prevăzută de art. 53 alin. 1 din legea fundamentală³⁸ și coroborată cu metoda-formular de respingere în lanț a plângerilor prealabile formulate de către particulari³⁹ trebuia respinsă vehement de către instanțe fără a mai proceda la declanșarea procedurii preliminare în fața Curții de Justiție pentru a lămuri problemele ridicate de spețe, ci doar să constate faptul că taxa de primă înmatriculare încălcă principiul priorității dreptului european și principiul nediscriminării produselor importate în raport cu produsele interne, din analiza aplicării taxei rezultând ca aceasta este percepută numai pentru autoturismele înmatriculate în Comunitatea Europeană și reinmatriculate în România, la o nouă înmatriculare taxa nemaifiind percepută⁴⁰. Este de lăudat faptul că instanțele naționale au respins în cuprinsul hotărârilor ca fiind nefondate, excepțiile de tipul "*lipsa calității procesuale pasive a unor organe fiscale precum D. G. F.P. pe motiv că plata a fost făcută în contul Trezoreriei și banii încasați cu titlul de taxă de primă înmatriculare au fost vărsați la bugetul de stat, astfel că restituirea sumei nu se putea cere decât de la beneficiarul taxei și, respectiv de la Statul*

Român⁴¹ un nonsens și o încercare hilară de a se sustrage răspunderii în condițiile în care statul român este reprezentat în teritoriu de Direcția Generală a Finanțelor Publice, competentă *rationae materie* să emită actele fiscale deduse judecății.

14. În continuare, trebuie adus în atenție tot o excepție invederată instanței care relevă reaua- credință de care dau dovadă organele fiscale atât în activitatea administrativă, cât și în cursul proceselor, aceea a excepției *"neîndeplinirii procedurii prelabile cu organele teritoriale ale Ministerului Administrației și Internelor, invocată de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice C, întrucât reclamantul a chemat în judecată doar pe pârâtele Administrația Finanțelor Publice C și Direcția Generală a Finanțelor Publice, stabilirea cadrului procesual sub aspectul părților chemate în judecată fiind doar atributul părții reclamante."* O astfel de apărare nu ne determină decât să acordăm îngăduință acestor organe fiscale cărora le lipsesc cunoștințele juridice de bază, când instanțele trebuie să le amintească faptul că *"demersul prelabil administrativ la care este obligat reclamantul prin dispozițiile Legii contenciosului administrativ și ale Codului de procedură fiscală este asigurat prin cererea de restituire a taxei depuse de reclamant"* cum am putea vorbi și cere atunci înțelegerea și aplicarea în mod direct, din interiorul instituției, a dreptului european? În plus, dacă analizăm felul în care sunt "soluționate" constant recursurile grațioase ale contestațiilor contribuabililor la deciziile de calcul a taxei de poluare prin respingeri-tip cu formulări imprecise și lipsite de o motivare consistentă și pertinentă, vom observa că instituirea unor asemenea proceduri devine contrară accesului liber la justiție garantat de legea fundamentală la art. 21 și de art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului. Atât doctrina, cât și jurisprudența națională au reținut că *"procedura prelabilă în materie fiscală nu reprezintă un <<remediu efectiv>> în sensul art. 13 din Convenție (...) atâta timp cât (n. r. A.F.P. Baia Mare) nu a făcut dovada că exercitarea căii de atac administrative era „efectivă”, în sensul dispozițiilor convenționale."*⁴²

15. Contribuabilii au fost prinși "în mênghina" acestui mecanism pus la punct de puterea legislativă și executivă și pentru a putea circula, fără să fie urmăriți penal în calitate de subiecți activi ai infracțiunii prevăzute la art. 85 alin. 1 în Codul Rutier⁴³ și să aibă și permisul suspendat pentru o perioadă de 90 zile, au fost nevoiți să plătească aceste taxe care au același efect discriminatoriu și protecționist enunțat și în cuprinsul art. 110 Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (T.F.U.E.) *"Niciun 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, niciun stat membru nu aplică produselor altor state membre impozite interne de natură să protejeze indirect alte sectoare de producție"*. Art. 110 TFUE este menit să împiedice aplicarea unor astfel de măsuri și taxe discriminatorii care ar crea facilități pentru piața națională și ar crea piedici pentru produsele importate. În momentul aderării la Uniunea Europeană România și-a luat angajamentul că nu va crea astfel de distorsiuni concurențiale, ci mai mult ea trebuia să ia toate măsurile pentru a amenda

legislația în materie. Dacă avem în atenție prima lege care a introdus aceste taxe, ea datează din 1 august 2006, deci statul român în mod conștient în pragul aderării a introdus această lege. Conform cerinței instituită de art. 4 alin. 2 din C. Fiscal –orice modificare și completare intră în vigoare în prima zi a anului următor- modificarea a venit drept un răspuns onest de bun venit adresat Uniunii Europene chiar la 1 ianuarie 2007 această taxă contrară obiectivelor prevăzute de art. 30-32 T.F.U.E. (referitoare la interdicția taxelor vamale și a măsurilor cu efect echivalent) fiind instituită pe principiul ”Când alții îți zic nu, tu fă exact contrariul.”

16. Concluzionând cele expuse, *de lege ferenda* statul român ar trebui să impună o taxă similară tuturor autovehiculelor care nu se conformează standardelor cerute pentru protecția mediului conform principiului „poluatorul plătește”⁴⁴. Acest principiu se preconizează a se aplica cu mai multă claritate OUG nr. 9/2013 privind timbrul de mediu⁴⁵ care va taxa mai ales emisiile generate de mașini. Totuși nici această nouă formulă a Guvernului de a sancționa pe cei care aduc atingere calității aerului și sănătății populației nu este la adăpost de critici, la o lectură transparență a fi quasi-identică cu Legea nr.9/2012, descurajează particularii să intenteze acțiuni în justiție pentru a-și recupera prelevărilor fiscale anterioare, fapt sesizat și de către doctrină⁴⁶, operând o compensație nepermisă în condițiile în care titlul în baza căror au fost încasate taxele anterioare este contrar dreptului european. Supunem atenției și art. 4 care ia o mână și dă cu alta. Dacă la litera b) vom aștepta o punere în practică a acestui text de lege, iar la literele c) și d) par a fi puse în acord cerințele unionale, deoarece autovehiculele vizate de textele de lege constituie bunuri naționale în accepțiunea art. 110 T.F.U.E, deci vor fi supuse unui regim similar atât cele naționale, cât și cele de import, la lit a) revenim la vechea dispută, având de facto, un efect indirect discriminatoriu, ca urmare a calculelor ce se vor aplica autovehiculelor. În final, legiutorul mizează tot un câștig aparte și o favorizare a parcului auto autohton, în fața celui din afara granițelor.

17. Dacă statul și-ar asuma o grijă reală pentru mediul înconjurător, pentru a le asigura dreptul la un mediu sănătos cetățenilor săi, drept de generația a treia, înscris chiar în cuprinsul drepturilor garantate de legea fundamentală⁴⁷ și dezvoltat în Ordonanța de urgență a Guvernului nr.195/2005 privind protecția mediului⁴⁸, ar fi necesar să reglementeze astfel de taxe în mod unitar și nediscriminatoriu pentru a nu mai fi acuzat de cinism în opțiunile legislative. Prin urmare statul s-ar conforma ordinii juridice instituite de Uniunea Europeană, căci supremația necondiționată a dreptului comunitar decurge din însăși caracterul său de normă supranațională, supralegislativă și supraconstituțională⁴⁹ pe care *ab initio* reglementării taxelor de poluare o recunoscuse drept ordine integrată firesc în ordinea internă. În sprijinul acestor argumente, aducem în atenție și jurisprudența Curții de Justiție din cauza Comisia contra Danemarca⁵⁰ unde Curtea a statuat că taxa exorbitantă aplicată de către Danemarca automobilelor cumpărate din import nu constituie o piedică în libera circulație a mărfurilor între statul danez care nu produce

automobile și celelalte state membre, tocmai pentru că reglementările sunt valabile în mod nediscriminatoriu pentru toate produsele din producția externă. *Mutatis mutandis*, raționamentul Curții poate fi aplicat și de către autoritățile române plasând pe același palier produsele interne și cele externe, exercitând astfel dreptul de legiferare în materia fiscală cu respectarea dreptului european, fără a mai risca în viitor demararea de către Comisia Europeană a procedurii de *infringement* față de statul român, așa cum s-a întâmplat ca urmare a nerespectării dispozițiilor art. 110 T.F.U.E.

18. Putem vorbi oare despre „*frozen reaction*” din partea statului român în această „Europa vitezelor diferite”, care nu așteaptă și nu remite pe niciun stat membru de obligațiile asumate? Entuziasmul unificării premergător anului 2007 s-a transformat treptat într-o povară pentru guvernații care nu mai văd în UE un Eldorado, ci un creditor-partener intransigent, cu o ordine juridică mult prea originală și stabilă pentru un stat care se poate desprinde cu dificultate de tabieturi balcanice și de incertitudinea fiscală în care se complace. Excesele de putere ale executivului sunt urmare a unui „abuz de poziție dominantă” post-aderare, de care organele investite cu deverse atribuții s-au folosit pe alocuri de acestea în mod ilegal, motivând că aderarea implică în primul rând, un executiv eficient, flexibil, serios, angajat în strategiile europene, dar care însă nu s-a ridicat la standardele cerute. *Post factum* unor asemenea „deziderate”, cele mai afectate instituțional au fost în primul rând, instanțele interne așa cum vom analiza în cele ce urmează.

Partea a III-a. Interpretarea principiului de către judecătorul român- între transparența europeană și tăcerea națională

19. Prinse la mijloc în această ciocnire de viziuni legislative, instanțele române își pun de cele mai multe ori o serie de întrebări precum: „În calitate de judecător care este rolul meu în societatea și justiția românească postaderare? Care îmi mai sunt limitele puterii mele de apreciere și de jurisdicție și în temeiul cărui drept îmi fundamentez hotărârile? Am un drept de alegere? Care sunt raporturile dintre mine ca magistrat și magistrații de la Curtea de Justiție a Uniunii Europene?” Acest gen de întrebări surprind tocmai reticenta instanțelor naționale în a se considera instanțe europene, reacție ce are drept efect, aplicarea cu o întârziere nefirească, în viziunea instituțiilor europene, a normelor de drept european în temeiul principiului primordialității dreptului unional. Prin urmare, mult așteptatul *integratio* unional se transformă într-un vortex pentru instanțele de judecată române asaltate de valurile de jurisprudență și de legislație europeană. dar și de entuziasmul particularilor în a face apel la aceasta sursă supranațională inestimabilă de drepturi.

Secțiunea 1. Rolul judecătorului- prim interpret subiectiv și obiectiv al principiilor unionale

20. De ce li se cere cu precădere instanțelor o conduită favorabilă și un exercițiu suplimentar în aplicarea dreptului european? Jucătorul ca magistrat și ca om trebuie să

conștientizeze că dincolo de provocările temporal-spațiale sau de raporturile dintre organizații-state-cetățeni, el se constituie drept un echilibru între adevărul factual și interpretarea dreaptă a normelor, ambele aspecte fiind puse pe talerele balanței în mâna justiției pe care o reprezintă. Așadar scopul fundamental al activității de judecată de la momentul aderării până în prezent nu s-a schimbat, doar judecătorul este chemat să își dea concursul spre o reprezenta o poziție-titulatură superioară, care aduce în favoarea lui o serie de drepturi, punându-i totodată în sarcină și un număr de obligații, aceea de judecător european. Putem deduce astfel faptul că sistemul judisicțional unional este *de facto*, unul ambivalent, deoarece în mod formal se bazează pe puterea cu care a fost înzestrată prin tratatele de instituire și prin nivelul supraordonat- Tribunalul Funcției Publice, Tribunalul de Primă Instanță și Curtea de Justiție- cea din urmă instanță și instanțele naționale. Dacă urmărim și impactul pe care l-a avut asupra evoluției dreptului unional, acesta a ajuns la rigoarea și eficiența actuală, fapt fără precedent în cursul dreptului internațional public, și datorită impunerii pe cale pretoriană a principiului preeminenței dreptului european și a principiului efectului direct al normelor comunitare⁵¹, principiu care nu poate exista în mod independent de cel dintâi, supremația dreptului unional fiind un corolar al acestuia, cele două dezvoltându-se practic în simbioză. În consecință, li se impune instanțelor naționale să aplice cu prioritate în procesele derulate în față lor normele juridice direct valabile ale ordinii juridice unionale cu rang comunitar. Astfel instanțele naționale devin instanțe comunitare în sens funcțional⁵², dar între cele două instanțe există relații de coordonare, nu de subordonare, deoarece cele două își conjugă forțele pentru a atinge un obiectiv comun mai important decât disputarea întinderii „sferelor de influență”.

21. În hotărârea *Simmenthal II* aceste argumente mai sus prezentate au fost asamblate, iar motivarea Curții de Justiție este edificatoare în acest sens, aceasta instituind în sarcina instanțelor naționale și obligația de a veghea la protecția drepturilor pe care dreptul european le conferă persoanelor private. În acest fel orice dispoziții care ar putea fi contrare din legislația națională, indiferent dacă aceasta este anterioară sau posterioară normei comunitare, nu mai poată fi aplicate deoarece „*interven pe domeniul în care Comunitatea își exercită atribuțiile legislative sau care sunt în orice alt fel incompatibile cu dispozițiile de drept comunitar, ar echivala cu negarea caracterului efectiv al angajamentelor asumate necondiționat și irevocabil de către statele membre*”⁵³. Semnificația pe care o are această hotărâre și pentru materie fiscală este covârșitoare, deoarece instanțele române ar trebui în repetate rânduri, numai de exemplu în cazul taxelor de poluare pe care le-am dezbătut, să respingă drept inaplicabile orice dispoziții interne fie legislative, fie administrative, contrare materiei dreptului unional în acele domenii în care Uniunea își exercită competența exclusivă sau a legiferat, deoarece conform principiului *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, Uniunea nu poate acuza statul român de rea-credință în domeniile fiscal în care are competență proprie de apreciere, iar Uniunea nu-principiul împuternicirii special limitate-. Așadar, magistratul român are îndatorirea ca, în baza art. 148 alin. (2) din Constituție, să analizeze dacă între

normele dreptului intern (fiscal) și normele unionale cu caracter obligatoriu există o contradicție. În măsura în care există un astfel de dezacord, este obligat din oficiu să nu aplice norma internă, iar pentru această atribuție conferită nu trebuie să ceară explicații sau să ceară acordul sau să își exercite vrep competență celelalte două puteri în stat, deoarece aceasta nu încalcă principiul separației puterilor în stat, pentru că nu vine să legifereze, ci alege norma aplicabilă în acest conflict, atribuție care prin natura profesiei o exercită judecătorul.

22. Între aceleași preliminarii, se situează și cauza *Factortame*⁵⁴ în care autoritățile engleze au pus opreliști prin reglementările interne în punerea în aplicare a unei ordonanțe președințiale de către o instanță națională referitoare la materia liberei circulații a mărfurilor, ea fiind îndrituită de către dreptul european să ignore norma juridică engleză, „to set aside”, „împiedicând astfel punerea în executarea deplină a hotărârii bazate pe dreptul comunitar, motiv pentru care norma procedurală internă contrară nu poate fi aplicată.”

Secțiunea a II-a. Să-i dăm Cezarului ce-i al Cezarului?

23. În expunerea noastră vorbim *lato sensu* despre instanțele de judecată, dar totuși ce înțelege Curtea de Justiție prin această sintagmă? Această chestiune a fost tranșată cu prilejul stabilirii căruia organ de jurisdicție dintr-un stat membru îi revine competența de a trimite cererea pentru pronunțarea unei hotărâri preliminare în temeiul art. 267 alin. 2 TFUE, ex-articolul 234 alin. 2 Tratatul CE. Ca procedură adresată Curții de la Luxembourg, acțiunea preliminară are drept obiect întrebările, probleme ridicate referitoare la valabilitatea și existența unor norme de drept comunitar/unional sau cele cu privire la interpretarea conținutului acelor norme de către instanțele Uniunii și de Banca Central Europeană⁵⁵. Astfel, hotărârea preliminară are o dublă finalitate. Prima ar fi aceea de a stabili o coeziune în acțiuni și obiective alături de instanțele naționale, de regulă invitate, și doar prin excepție obligate, să i se adreseze cu întrebări care prin soluționarea lor vor conduce fie la lămurirea dreptului unional, fie la complinirea acestuia, fie chiar la crearea de drept sau invalidarea acestuia, totul în scopul interpretării uniforme de către tribunalele care sunt tonuri ale paletei de legislații și sisteme de drept⁵⁶. Magistrații trebuie să nu își uite menirea de a crea și dezvolta dreptul, nu doar de a-i servi acestuia, pentru că altfel s-ar transforma în niște funcționari, puși să execute după un set de legi dreptatea. Urmare a acestei colaborări la nivel judiciar, se îndeplinește și cea de-a doua finalitate, aceea de a asigura protecția drepturilor resortisanților unionali, fie persoane fizice, fie persoane juridice. Dacă la rândul lor, cetățenii au obligația de a respecta dreptul unional, acestora trebuie să li se asigure și garanția certitudinii și clarității dreptului. Pentru că dincolo de sistem sunt persoane care își duc zi de zi activitatea, cei cărora trebuie să le servească atât această entitate supranațională, cât și statelor membre, și instituțiile care fac ca tot acest mecanism să funcționeze. Iar activitatea fiscală, care

privește cu precădere resursele bănești, sumele prelevate din patrimoniul cetățenilor, este cu atât mai sensibilă la fluctuațiile legislative și la efectul care îl poate avea o decizie administrativă, dar mai ales o hotărâre judecătorească. De aceea au trebuit tranșate controverselor privind calitatea de instanță națională, subiectul acțiunii sus-amintite.

24. Hotărârea pronunțată în afacerea Vaassen Göbbels⁵⁷ este cea care a clarificat condițiile de bază care trebuie să le întrunească un organ jurisdicțional național⁵⁸ pentru a fi calificat din punct de vedere material și formal drept instanță. Astfel trebuie să se țină seama de un număr de factori cum ar fi: faptul dacă organismul este instituit prin lege, dacă el este permanent, dacă este obligatorie competența sa, dacă procedura înaintea lui este *inter partes*, dar el aplică regulile de drept și dacă este independent.

25. Așa cum și doctrina⁵⁹ a conchis ne vom raporta cu precădere la capacitatea de a soluționa un litigiu conform unui model juridic prestabilit, semnificativ mai important ca felul în care este plasat în ordinea internă juridică și cum se raportează aceasta la el.

26. Dacă revenim la situația statului român, nu putem califica, în baza celor mai sus expuse, drept organe de jurisdicție celelate instituții care nu sunt enumerate de art. 5 din C. Fiscal⁶⁰-cu certitudine instituții centrale cu atribuții executive, care au dreptul de elabora norme secundum legem, fără a adăuga însă la lege⁶¹- precum Serviciul pentru soluționarea a plângerilor prelabile și contestațiilor aflat în subordinea ministrului Finanțelor Publice, pentru plângerile de a căror soluționare acesta este competent *ratione materiae* și *personae*. Serviciul nu poate fi calificat drept instanță tocmai din cauza subordonării ierarhice, chiar dacă are o competență obligatorie în soluționarea a plângerii *ex ante* acționării în justiție.

27. Un alt organ fiscal prezent în majoritatea litigiilor este Direcția Generală a Finanțelor Publice (denumită în continuare D.G.F.P.), unitate teritorială cu personalitate juridică aflată în subordinea Agenției Naționale pentru Autoritate Fiscală (denumită în continuare A.N.A.F.). Totuși în urma modificărilor operate prin OUG nr. 74/2013⁶² conform alin. 11 alin. 3 în litigiile în care direcțiile generale ale finanțelor publice județene au fost mandatate să asigure reprezentarea structurilor ierarhic superioare, calitatea de reprezentant al acestora se transmite către direcția generală regională a finanțelor publice care a preluat activitatea direcțiilor generale ale finanțelor publice județene respective.

28. Așa cum regăsim într- un regulament intern al D. G. F. P. București⁶³ obiectivul principal de activitate al instituției publice este *de a realiza, în mod unitar, strategia și planul Guvernului în domeniul finanțelor publice și a politicii fiscale a statului*. Putem decela la lecturarea primelor rânduri ale regulamentului faptul că acest organism nu este unul independent. Așadar ,chiar dacă este competent a soluționa plângerile prelabile ale contribuabilor⁶⁴ asupra unor reclamații individuale, am avea suficiente dubii cu privire la

imparțialitatea reală a acestui organ de specialitate. Această neîncredere este sporită și de lipsa de publicitate în numeroase cazuri a unor regulamente interne care sunt invocate în contra dreptului la apărare și dreptului la previzibilitate și publicitate a unor astfel de acte normative, drepturi garantate atât de Carta Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene și art. 6 și art. 7 Convenția Europeană a Drepturilor Omului⁶⁵. Obligația statelor membre de a respecta dreptul Uniunii presupune mai ales respectarea libertăților fundamentale⁶⁶. A *fortiori*, contribuabilul poate uza de aceste drepturi în fața organelor fiscale române care nu îi dau posibilitatea concretă de a cunoaște acele acte pentru a acționa preventiv, de a-si adapta comportamentul fiscal prin intermediul a două dimensiuni: *încrederea în autorități*, cele care trebuie să slujească unui interes superior, general, cel al bunăstării și dezvoltării societății și *puterea autorităților* ca mecanism legislativ, executiv, dar și coercitiv, abil în a detecta fraudă fiscală.⁶⁷

29. Această obligație asumată de state prin tratatele de aderare nu are implicații în toate sferile dreptului fiscal național, astfel încât statul să nu mai aibă spațiu de manevră în raport de propria-i competență. Libertățile fundamentale se impun a fi respectate, doar atunci când în elementele cauzei se regăsesc elemente de extraneitate unionale⁶⁸.

Provocările unionale în materie de taxă pe valoare adăugată

30. În raport observațiile punctate, trebuie să analizăm și câteva litigii în materie de taxă pe valoare adăugată asupra cărora au fost ridicate și Curții Unionale o serie de întrebări preliminare. În cauza SC MORA IPR SRL⁶⁹ cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 26 alineatul (2) TFUE, a articolelor 28 TFUE și 30 TFUE, a articolului 107 alineatul (1) TFUE, precum și a articolului 211 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată⁷⁰ (denumită în continuare Directiva TVA).

31. O serie de aspecte merită comentate cu privire la această cauză. Curtea de Justiție a devenit cel mai probabil conștientă de incertitudinea legislației fiscale din România care contravine principiului securității raporturilor juridice și ca o aplicare a acestuia în domeniul fiscal a principiului certitudinii fiscale. Multiple chestiuni de drept nu s-ar mai ridica în fața acesteia dacă autoritățile române ar înțelege să asigure contribuabilului un minimum de garanții atunci când îi pretind acestuia îndeplinirea cu bună-credință și în termen a obligațiilor fiscale. Modificări legislative succesive duse articolului 157 din Codul fiscal în perioada aprilie 2007-decembrie 2008 ce constituie o restricție privind libera circulație a mărfurilor, creează situații discriminatorii „în mediul concurențial” și cauzează pierderi patrimoniale demonstrează persistența autorităților fiscale naționale în a menține un cadru fiscal incert contribuabilului.

32. Cu privire la seria de texte de lege invocate de către reclamant, trebuie să avem în vedere că Directiva TVA a fost tranpusă în dreptul intern, deci în calitate de act

normativ unional secundar are efect direct, deci creează drepturi în sarcina particularilor în măsura în care nu lasă nicio marjă de apreciere discreționară în ceea ce privește executarea sa⁷¹. Bunurile nu erau supuse impozitării TVA la momentul la care s-a realizat importul deoarece societatea beneficia de acel regim derogatoriu. Iar amânarea așa cum a precizat și reclamanta, dar cum a statuat și doctrina⁷² poate fi privită drept o scutire fiscală, deci ajutor de stat în conformitate cu art. 87 alin. 1 TCE. Totuși, ajutorul de stat trebuie să fie unul care conferă un avantaj financiar, direct sau indirect, asupra concurenților, iar în speța de față impozitul avea să fie plătit. Limitele în reglementarea plății de TVA pentru importurile de bunuri-dacă societatea nu ar fi restituit bunurile am fi vorbit despre un import definitiv-rămâne însă o problemă care trebuie tranșată de autoritățile fiscale naționale.

33. Tot în materie de TVA, o altă hotărâre importantă contra României în materia incompatibilității dreptului fiscal intern cu dreptul european o constituie afacerea *Gran Via Moinești*⁷³. Cauza privește cumpărarea de către companie a unei suprafețe de teren și a construcțiilor edificate pe acestea, operând prin contractul de vânzare și transferul autorizației de demolare a acelor construcții. În plus, GVM a obținut și un certificat de urbanism prin care era autorizată în vederea realizării unui complex imobiliar. Dacă ar fi să ținem cont de momentul achiziției de bunuri anul 2007 s-a integrat perioadei de *boom* imobiliar în România, numeroase astfel de operațiuni derulându-se pe parcursul acelor ani. Prin urmare, și autoritățile fiscale române au aplicat un dublu tratament: în primă fază Autoritate Fiscală a acceptat deconturile firmelor și operațiunile de rambursare de TVA, iar ulterior a aplicat o decizie de impunere urmare a raportului de inspecție fiscală, ajustând TVA-ul. Motivul susținut de către ANAF era în speță raportat la intenția reală a companiei imobiliare, de demolare, iar nu de a realiza operațiuni taxabile. Totuși, dacă urmărim doar obiectul de activitate al firmei, acela de a construi noi imobile, dezafectarea celor existente era un parcurs firesc al proiectului și un act adițional al vânzării.

34. Conform Directivei a Șasea sintagma „persoană taxabilă” desemnează orice persoană, fizică sau juridică, care în mod independent desfășoară o activitate economică, în timp ce „activitățile economice” sunt definite ca însumând toate activitățile producătorilor, comercianților și prestatorilor de servicii. Sistemul de deducere conform acestei reglementări unionale este destinat să-l degreveze pe comerciant în întregime de „povara” TVA plătită pe parcursul activităților. În speță, trebuia observată finalitatea urmărită de GVM, natura acelor tranzacții și legăturile economice dintre operatori. Calitatea de persoană impozabilă a companiei nu a fost contestată, date fiind activitățile economice pe care le-a desfășurat în tot acest proces, de la cele pregătitoare, de achiziționare a mijloacelor de exploatare până la cele efective de construire⁷⁴. Deducerea taxei urmărește legătura directă și imediată între tranzacția de intrare și cea de ieșire, prin urmare conform raționamentului Curții de la Luxemburg demolarea acelor clădiri nu constituie decât o cheltuială necesară

pentru investiția ce va urma și nu atreage în sarcina companiei obligația de a ajusta decontul inițial de rambursare.

35. În afacerea Rafinăria Steaua Română⁷⁵, Curtea Europeană de Justiție a contribuit la clarificarea unor probleme în raport de aplicarea dreptului național procedural fiscal în concordanță cu Directiva 2006/112/CE cu privire la rambursarea excedentului de TVA plătit de către contribuabil împreună cu dobânzi de întârziere din partea statului național aferente restituirii sumei de bani datorate de către stat în mod tardiv.

36. Prin soluționarea cauzei în favoarea companiei românești, Curtea Europeană a creat un adevărat precedent oferind contribuabililor posibilitatea de a invoca această hotărâre în conflictul cu autoritățile pentru a solicita plata de dobânzi pentru sumele de bani datorate de stat pentru soldul negativ de TVA dintr-o anumită perioadă de reportare. Acest proces este unul amplu care începe de la înregistrarea persoanei ca plătitoare de TVA, achizițiile și cheltuielile deductibile ale firmei pe care le înscrie în decont, până la depunerea acestuia, vărsarea taxei colectate și cererea de restituire a excedentului⁷⁶. Actele justificative stabilesc diferențele dintre suma negativă a TVA cumulată și TVA de plata cumulată, care reprezintă regularizările de TVA și stabilirea soldului TVA de plată sau a soldului sumei negative a taxei.

37. În speță, ANAF a procedat în formula tip de acțiune contra contribuabililor, a acceptat cererea de rambursare de TVA către Rafinăria Steaua Română, dar apoi a efectuat o serie de controale și a emis decizii de impunere. Ulterior, organul fiscal a emis două note prin care a efectuat rambursarea excedentului de TVA sub forma unei compensări, ceea ce a dus la lichidarea acestor două obligații fiscale, în aceeași manieră pe care am descris-o în cazul taxelor de poluare. Deși instanțele naționale au arătat că sumele de bani trebuiau restituite și au anulat actele Agenției Fiscale, dar aceasta nu și-a îndeplinit obligațiile, litigiul continuând până la sesizarea Curții de Justiție de către Înalta Curte de Casație și Justiție. Argumentele invocate de către autoritatea fiscală contrare principiului neutralității fiscale și priorității dreptului unional pot fi astfel contracarate pentru a le împiedica să refuze îndeplinirea obligației datorate în baza unei cereri, deoarece conform regulilor din dreptul civil o astfel de plată lato sensu realizată de către un contribuabil este una nedatorată.

38. Prin încheierea din 28 februarie 2014 de trimitere a acțiunii preliminare în cauza Salomie și Oltean⁷⁷, Curtea de Apel Cluj-Napoca a hotărât că este necesar a se clarifica problema TVA aplicată retroactiv tranzacțiilor imobiliare aplicate de autoritățile române persoanelor fizice adresând o serie de întrebări Curții supranaționale. În fapt, domnul Salomie încheiase un acord de asociere împreună cu apropiați ai acestuia (conexată fiind de instanță și cauza domnului Oltean) pentru realizarea în comun a unor locuințe colective, blocuri de apartamente destinate vânzării către terțe persoane. Tranzacțiile au fost derulate

tot în perioada de glorie imobiliară, în cursul anilor 2008-2009, fiind vândute peste 120 de apartamente. În urma verificărilor efectuate de către organele de inspecție fiscală, cel în cauză fost obligat în baza deciziei de impunere întocmită în urma raportului de inspecție fiscală la plata de obligații fiscale suplimentare de plată TVA pentru operațiunile pe care le-au realizat în mod independent în calitate de persoană fizice. Conform art. 9 din Directiva 2006/112/CE definesc persoana impozabilă, iar exploatarea de bunuri în scopul obținerii bunurilor cu caracter de continuitate este considerată o activitate economică. În opinia ANAF, care a solicitat respingerea cererii de sesizare a instanței europene deoarece problema este suficient tranșată în jurisprudența Curții, iar legiuitorul român și-a îndeplinit obligația de transpunere a prevederilor unionale, reclamantul din speță desfășurând prin numărul operațiunilor, prin caracterul de repetabilitate al acestora pe parcursul acelei perioade și prin profitul obținut îl integrează în categoria persoanelor impozabile.

39. Însă, deși amintește de jurisprudența în materia TVA, ANAF nu ține cont de argumentele Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele reunite Slaby și Kuc⁷⁸. Criterii folosite și de ANAF precum numărul și mărimea vânzărilor realizate în speță nu sunt determinante în sine. Astfel cum a decis deja Curtea, mărimea vânzărilor nu poate constitui un criteriu de distincție între activitățile unui operator care acționează cu titlu privat, care se situează în afara domeniului de aplicare al acestei directive, și cele ale unui operator ale cărui operațiuni constituie o activitate economică. Curtea a arătat că vânzări semnificative pot fi efectuate și de operatori care acționează cu titlu privat⁷⁹. În opinia noastră, exploatarea patrimoniului personal prin sine prin acte de dispoziție cu caracter oneros procură prin natura actelor cu un câștig particularului, dar este necesară exploatarea de o manieră sistematică și organizată similar profesioniștilor pentru a vorbi despre activitate economică. În final, TVA este un impozit aplicat pe cifra de afaceri, așadar vânzarea din speța Salomie trebuia și trebuie să aibă un caracter comercial.

40. Deși ANAF susține îndeplinirea conformă a obligației statului român de transpunere a legislației naționale, potrivit jurisprudenței constante a Curții, transpunerea normelor comunitare în dreptul intern nu impune în mod necesar o preluare formală și textuală a dispozițiilor lor într-o dispoziție expresă și specifică și poate fi suficient un context juridic general, cu condiția ca acesta să asigure efectiv deplina aplicare a directivei într-un mod suficient de clar și de precis⁸⁰. În plus, ca o garanție suplimentară acordată particularului, jurisprudența Curții de la Luxemburg se folosește în plan decizional, și de standardele și principiile fundamentate și expuse de Curtea Europeană a Drepturilor Omului. Astfel, în cauză se pun probleme și de respectare a principiului securității raporturilor juridice deoarece organele fiscale au aplicat în contra particularilor o serie de norme fără să țină cont de succesiunea în timp a acestora și de principiul neretroactivității legii. Această problemă sistemică în aplicarea regulilor fiscale europene și a unei sancțiuni excesive de pierdere a dreptului de deducere, fără a demonstra intenția în aplicarea unor mecanisme care ar putea atrage o asemenea sancțiune (nu prin simplu fapt al neînregistrării în calitate de persoană

impozabilă) își poate găsi răspunsurile în interpretarea pe care Curtea de Justiție o va oferi acestei cauze.

De la gol sportiv la goluri fiscale

41. O chestiune controversată cu multiple implicații de ordin fiscal la nivel de taxe și contribuții o constituie statutul comisiilor jurisdicționale din fotbalul românesc. Iar dacă vorbim despre organe arbitrale, Curtea de Justiție a conchis că în anumite condiții stabilite prin cauza Nordsee⁸¹ că acestea sunt abilitate să adrese o cerere de hotărâre preliminară. Temeiul juridic în problema calificării drept veritabile tribunale arbitrale o constituie art. 57 din Statutul Federației Române de Fotbal⁸² care atribuie competența exclusivă în soluționarea litigiilor din sau în legătură cu activitatea fotbalistică. Născut pe tărâmul dreptului transnațional, dreptul fotbalului în România se află încă la nivel de "miuță de la colț de bloc" dacă ne este permis să vorbim în termenii non-academici ai sportului-rege care se bucură de o popularitate și publicitate imensă și în țara noastră, dar care pare să „fenteze” cu pase amănunțite regulile dreptului comun. Dacă ar fi să analizăm fondul problemei, conform art. 21 alin. 4 coroborat cu art. 124 și următoarele din Constituția României, constituirea de jurisdicții facultative, prin ipoteză de tip disciplinar intern⁸³ nu este interzisă de legea supremă, dar nu ar putea conduce la concluzia că ar putea fi legală cu caracter de jurisdicție civilă sau arbitrală, exclusivă și derogatorie de la dreptul comun! Însăși Curtea Constituțională a fost chemată să soluționeze o excepție de neconstituționalitate care vizează art. 36 alin. (5) din Legea educației fizice și sportului⁸⁴. Dincolo de aparența argumentelor juridice nemulțumirea celor care au formulat excepția subzită în faptul că indivizii din fotbal, din scaunele înalte ale acestei federații, *au posibilitatea de a introduce în statutul propriu texte ce interzic persoanei interesate dreptul de a se adresa instanțelor de judecată, și, pe de altă parte, îi oferă posibilitatea de a înființa instanțe paralele private*. Si asta pentru că sunt influenți, dispun de sume uriașe de bani care și prin astfel de judecăți private vor să le țină departe de ochii Fiscului. Așadar cum rămâne pentru justiția și fiscalitatea egală pentru toți și în aceeași măsură represivă, când oamenii cu mingea sub talpă țin se pare și justiția ca mecanism unitar? Iar din răspunsul negativ la excepția dedusă soluționării se pare că nici Curtea Constituțională nu vrea să abordeze o astfel de chestiune de drept și se pune la adăpost în spatele literei textului constituțional art. 146 lit. a. Considerăm că, această atitudine care tinde să devină o caracteristică a instanței de contencios constituțional care mută dreptul la marginea de terenul de joc juridic lăsându-l pradă celor interesați să-l interpreteze în favoarea lor. Chiar dacă formal actele subsecvente adică statutele și regulamentele Federației îi exced domeniului competenței, printr-o interpretare a legii principale și a drepturilor invocate în discuție, cu mai mult curaj, judecătorii ar fi putut sublinia câteva aspecte care să determine lichidarea tacticii „de judecată” aproape axiomatice cu ideea de justiție, drept la apărare, dar și cu obligația contribuțiilor fiscale. Aici este cheia în toată disputa înăbușită în tăcere și compromis și în care fotbaliștii în aparență naivi rămân atașați cluburilor și cu amenințarea denunțării

contractului de prestări servicii sportive și cu neplata restanțelor salariale, în care patronii de cluburi vor să știe cum se percep aceste creanțe salariale de facto și la ce sume pot exploata contractele de transfer a jucătorului către o altă echipă și cei din comisii care trebuie remunerați corespunzător „laborioasei” activități judicioase. Iar în cazul celor din urmă dacă am compara veniturile obținute din onorarii de cei care realizează arbitraj comercial, de exemplu Curtea de Arbitraj a Camerei de Comerț, conform art. 48 lit i) cu trimitere la art. 78 alin. 1 lit d coroborat cu art. 79 alin. 1 C. Fiscal se aplică o cotă de 16% asupra venitului brut. *Mutatis mutandis*, dacă cei în sarcina cărora sunt deduse litigiile din fotbalul românesc ar trebui să plătească această cotă de impozitare pe onorarii.

42. Am opinat cu privire la acest cerc vicios și pentru a constata că de fapt sportivii nu pot fi calificați drept persoane fizice independente care obțin venituri în urma unor astfel de activități în temeiul art. 41 lit. a cu trimitere la art. 46 alin. 1 C. Fiscal. În plus, trebuie să ținem cont și de plata contribuțiilor sociale reglementate la art. 2 și detaliate la Titlul IX al Codului Fiscal, contribuții care ar urma să fie plătite de fotbaliști, dar și aici cu o serie de rezerve⁸⁵, dacă nu au statutul de persoane fizice autorizate plătitoare de TVA și impozit pe profit. Sau Fiscal ar putea solicita patronilor- angajatori, cei mai solvabili, plata contribuțiilor în baza cotelor prevăzute de art. 296¹⁸ deoarece aceștia dețin state de plată și fonduri de salarii pentru că nu ne putem imagina o ipoteză în care patronul ține la sediul clubului în seif banii și apoi îi împarte, și nu sunt trecute toate câștigurile și plățile prin filtrul unei bănci.

43. Contractului de prestări servicii sportive trădează în realitate, din modul în care sunt percepute de ambele părți -a se avea în vedere voința reală, internă a părților-, tipice contracte de muncă, simulate în forma unor convenții civile⁸⁶. Iar dacă analizăm și un Regulament al Consiliului cu privire la libera circulație a lucrătorilor⁸⁷ vom vedea că prin lucrătorul este orice persoană care exercită o activitate în regim de salarizare, fotbalistul ce aparține unui club este o persoană care face ceva pentru altul sub o formă de îndrumare -în cazul nostru antrenamente și apoi partide de joc- prestația fiindu-i plătită. Curtea de Justiție a Uniunii Europene în baza acestei libertăți fundamentale în legătură indisociabilă cu principiului primordialității dreptului european a schimbat și lumea fotbalului prin cauza Bosman⁸⁸ oferind dreptul jucătorilor de a se transfera gratis la alt club odată cu încheierea contractelor.

De la facultate la obligație în formularea unei acțiuni preliminare

44. În debutul părții din studiu dedicată instanțelor, aminteam atunci despre facultatea *versus* obligația de a adresa o întrebare preliminară Curții de la Luxembourg. Având în vedere coerența simetriei regulă-excepției, în general este unanim acceptată puterea discreționară a tribunalelor naționale ce nu decid în ultimă instanță de a aprecia oportunitatea trimiterii de astfel de întrebări. Judecătorii statelor membre în calitate de

judcători unionali trebuie să demareze pe cont propriu, *ex officio*, înțelegerea actelor unionale și validitatea acestora, neavând însă competența de a constata nevaliditatea lor. Dincolo de această libertate și de „secretul” motivației de a trimite o cerere, doctrina de specialitate a apreciat că extinderea obligației în sarcina tribunalelor inferioare s-a realizat de către Curte sub aspectul validității dreptului derivat, în caz de *îndoială serioasă privind această validitate, cu condiția ca o decizie asupra problemei de drept să fie necesară*⁸⁹.

45. Dar în cazul instanțelor supreme ale statelor membre ale Uniunii Europene sau mai bine zis al instanțelor naționale de ultim grad de jurisdicție acestea sunt obligate în materia interpretării sau stabilirii valabilității normelor de drept unional să ceară părerea Curții de la Luxemburg ori de câte ori apar neclarități în acest sens, iar Curtea, fără a prejudeca fondul printr-o prehotărare, va tranșa problema pur teroretică, de drept, ridicată de instanța națională.

46. Așadar în cazul României competente să intenteze în aceste condiții o acțiune preliminară sunt Curțile de Apel și Înalta Curte de Casație și Justiție. Dar cum putem tranșa situația cu privire la Curtea Constituțională, instanță *sui generis*, care nu se constituie într-un al patrulea grad de jurisdicție spre deosebire de instanțele constituționale speciale din Germania și Italia, care în limitele câtorva competențe sunt superioare celorlalte instanțe din stat? Pentru că dacă ne raportăm la condițiile fixe de art. 267 par. 2 TFUE, aceasta nu exclude *de plano* posibilitatea acestor instanțe de a formula astfel de acțiuni.

47. Dispozițiile art. 148 din Constituția României, precum și legea acesteia de organizare și funcționare⁹⁰, nu consacră atribuții ale Curții Constituționale de a verifica conformitatea unei dispoziții de drept național cu textul Tratatului privind Funcționarea Uniunii Europene. Verificarea constituționalității unui act normativ prin intermediul Curții Constituționale este limitată la evaluarea actului normativ în raport cu normele cuprinse în Constituția României, care, ca natură, sunt diferite de normele care consacră dreptul Uniunii, cuprinse, de exemplu în tratat⁹¹. În opinia noastră, așa cum am dezbătut la începutul studiului, art. 148 care consacră principiul primordialității dreptului european acesta se răsfrânge asupra întregii legi fundamentale, dar și a normelor naționale inferioare ei subsecvente solicitând autorităților naționale o conduită conformă în acest sens.

48. Deși textul de lege nu menționează expres Curtea Constituțională printre autoritățile naționale chemate, iar autoritatea judecătorească este tratată în legea fundamentală la capitolul VI, titlul III distinct de instanța de contencios constituțional-titlul V-, aceasta din urmă are îndatorirea de a verifica, atunci când este sesizată fie prin controlul *a priori*, fie prin cel *a posteriori*, dacă dispozițiile din legi sau ordonanțe sunt constituționale, deci cu privire la cazul nostru dacă nu au fost încălcate dispozițiile art. 148 alin. 2 și 4 din Constituția României. Pe cale de consecință, nu putem accepta declarația de necompetență pe care a formulat-o Curtea atunci când a fost chemată să soluționeze

conflictele dacă legile interne *lato sensu* au respectat dreptul unional. Sunt demne de analizat o serie de decizii ale Curții în acest sens.

49. Anul 2008 a fost un an întunecat în viziunea juridică a Curții Constituționale. În două decizii din 25 martie 2008⁹², Curtea a respins excepțiile de neconstituționalitate prima ridicată de Asociația Profesională Colegiul Consilierilor Juridici Galați. Aceasta consideră că legiuitorul român are prerogativa de a enunța cauze de nulitate de drept ale societății comerciale înmatriculate în registrul comerțului, deoarece nu putem reține o imixtiune în actul de justiție din partea legiuitorului. Instanța, chemată să declare o astfel de nulitate, va constata dacă de pildă, obiectul de activitate al societății este ilicit sau contrar ordinii publice. Printr-o serie de argumente referitoare la imixtiunea care ar viza actul de justiție, Curtea consideră că nu pot fi reținute *criticile aduse reglementărilor supuse controlului privind încălcarea prevederilor constituționale și reglementărilor internaționale invocate*. Instanța constituțională deși a adus ca argument *cauza Bota împotriva României*⁹³ la CEDO, care viza o asociație de consultanță juridică, nu face nicio secundă referire și la Regulamentului Comisiei Europene nr. 29/2002 și Regulamentului Comunitatii Economice Europene nr. 3.037/1990 "*prin care sunt stabilite activitățile economice ce pot face obiectul activității de prestări servicii, printre acestea numărându-se și prestarea de servicii juridice*". Asociația a susținut că în activitățile de prestări servicii juridice, astfel cum acestea sunt definite prin directivele europene, este îngădită libera inițiativă prin practici neconcurențiale⁹⁴. Curtea de Justiție a Uniunii Europene a stabilit în cauza Jean Reiners⁹⁵ deși privea un avocat că simpla acordare de consultații juridice nu presupune exercitarea autorității de stat, deoarece lasă neatinsă activitatea judecătorească și libertatea de decizie a organelor jurisdicționale. Mutatis mutandis, argumentul poate fi aplicat și problemei juridice a consilierilor români, care deși nu exercită autoritatea publică în sensul Curții de la Luxembourg, ei trebuie să își desfășoare activitatea cu respectarea unor cerințe care trebuie să dea certitudini actului în fața instanțelor în toată plenitudinea lui. De aceea așa cum și CEDO a reținut trebuie să aibă în vedere faptul că pot fi instituite anumite ingerințe ale statului sunt necesare într-o societate democratică- declararea nulității unei societăți în anumite condiții prevăzute de lege.

50. Poate o bună parte din culpa cu privire la conflictul țesut în jurul taxelor de primă înmatriculare o poartă și Curtea Constituțională care putea da un alt curs evenimentelor fiscale și (ne)declanșării primei faze a *procedurii de infringement* prin admiterea excepției de neconstituționalitate formulate împotriva Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 50/2008, care a trecut treptat de la fi cerută să fie examinată constituționalitatea ei cu privire la unele articole până în final, în ansamblul său.

51. Prin Decizia nr. 586 din 14 aprilie 2009, Curtea Constituțională ne surprinde cu argumentele ei. În primul rând, în motivarea deciziei autorul excepției invocă faptul că instituirea taxei pe poluare printr-o ordonanță de urgență și nu prin adoptarea unei legi

încalcă prevederile art. 139 din Constituție care cere instituirea unor taxe prin lege. Considerăm că prin lege se înțelege actul stricto sensu emis de Parlament, nu orice altă normă juridică lato sensu, în caz contrar nici textul art. 4 alin. 1 din Codul Fiscal nu ar fi instituit regula modificării și completării numai prin lege și asta pentru a da conținut art. 61 din Constituție, deoarece numai Parlamentul, în calitate de *unică autoritate legiuitoare a țării*, este îndrituit să legifereze în dreptul fiscal primar. Dar pentru instanța de contencios constituțional se pare că lipsa reală de motivare a urgenței în preambulul ordonanțelor de urgență așa cum cere art. 115 alin. 4 din legea a cărui gardian este nu pare a mai fi o problemă: *„instituirea taxei pe poluare, cât și stabilirea momentului la care intervine obligația de plată a taxei constituie opțiuni obiective ale legiuitorului, motivate în expunerea de motive a ordonanței de urgență”*. Guvernarea-legiferare prin ordonanțe de urgență pare a fi intrat în firescul juridic românesc și hemoragia despre care vorbea părintele constituției românești⁹⁶ pare a se fi oprit de la sine sau poate datorită „uzurpării” actului de legiferare căreia Curtea nu i s-a opus decât anemic. Altfel nu putem înțelege seninătatea cu care Curtea spune că *intrarea în vigoare a unei legi, ordonanțe simple sau de urgență prin care se instituie pentru viitor o taxă pe poluare constituie un motiv suficient pentru a justifica, în mod obiectiv și rațional, un tratament juridic diferit cu privire la situația juridică a persoanelor ce au plătit taxa anterior sau ulterior instituirii taxei*, ca și când urgența ar fi compatibilă cu un viitor incert în care se va aplica o măsură. În niciun rând din motivare, Curtea nu face vreo trimitere cu privire la compatibilitatea măsurii cu dreptul unional în materia taxelor cu efect echivalent și interdicția discriminării fiscale.

52. Cu privire la elementele de mai sus raportate la încălcarea prevederilor art. 30, art. 34 și art. 110 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene și, implicit, a dispozițiilor art. 148 alin. (2) din Constituție, Curtea a stabilit prin Decizia nr. 1.596 din 26 noiembrie 2009⁹⁷ și apoi și-a menținut poziția prin Decizia nr. 137 din 25 februarie 2010⁹⁸ și Decizia nr. 1.249 din 7 octombrie 2010⁹⁹ că nu este de competența sa *„să analizeze conformitatea unei dispoziții de drept național cu textul Tratatului privind funcționarea Uniunii Europene prin prisma art. 148 din Constituție. O atare competență, și anume aceea de a stabili dacă există o contrariedade între legea națională și Tratat, aparține instanței de judecată, care, pentru a ajunge la o concluzie corectă și legală, din oficiu sau la cererea părții, poate formula o întrebare preliminară în sensul art. 267 din Tratat la Curtea de Justiție a Uniunii Europene. În situația în care Curtea Constituțională s-ar considera competentă să se pronunțe asupra conformității legislației naționale cu cea europeană, s-ar ajunge la un posibil conflict de jurisdicții între cele două instanțe, ceea ce, la acest nivel, este inadmisibil.”* Curtea nu ar ajunge la un astfel de conflict de jurisdicții pentru simplu fapt că ea ar veni să analizeze actul intern care respectă sau nu dispozițiile actelor normative unionale, iar conform principiului primordialității dreptului este chiar obligată să se pronunțe asupra acestui fapt. Constituționalitatea unei legi poate fi echivalentă cu conformitatea ei cu dreptul Uniunii Europene în temeiul art. 148 din legea fundamentală, așadar Curtea este chemată în temeiul art. 146 ar trebui să verifice, și nu să se ascundă în

spatele unor conotații de sensuri juridice sau interese primordiale patrimoniale ale guvernării. Curtea de Justiție când este sesizată cu acțiunea preliminară nu se pronunță asupra legalității/constituționalității actului normativ intern, ci exclusiv asupra interpretării prevederilor Tratatului și a normelor Uniunii Europene, obligație care revine în primul rând, în sarcina instanțelor de judecată, și în subsidiar, instanței supranaționale.

53. Ca o poziție dizidentă de cea majoritară a judecătorilor Curții Constituționale trebuie amintită de către noi opinia separată a doamnei judecător Iulia Antoanella Motoc la decizia nr. 668 din 18 mai 2011. Prin cele expuse în cuprinsul opiniei, doamna judecător invocă aplicabilitatea art. 135 alin. 1 lit a)¹⁰⁰ din Constituția României invocat de către autorul excepției de neconstituționalitate respinse bazându-se în principal, pe necesitatea de a nu disocia interpretarea și aplicarea articolului constituțional de libertatea de circulație a mărfurilor, persoanelor, capitalului și serviciilor în interiorul Uniunii Europene și o serie de acte fundamentale ale organizației: Actul Unic European, „Cartea albă” a Comisiei din 1985, Tratatul Comunităților Europene devenit în 2009 Tratatul de Funcționare a Uniunii Europene. Cel mai interesant aspect, am putea spune o lovitură de imagine a Curții, este că prin această opinie autoarea ei trimite la o decizie mai veche¹⁰¹ a Curții a cărei motivare, împreună cu hotărârea Curții din cauza Tatu și obligația de a respecta prevederile art. 110 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, potrivit cărora *nu este permisă stabilirea unor taxe care să descurajeze vânzarea produselor importate în favoarea vânzării produselor similare de pe piața națională (a se vedea Hotărârea din 3 martie 1988, pronunțată în Cazul Bergandi, C-252/86, și Hotărârea din 7 decembrie 1995, pronunțată în Cazul Ayuntamiento de Ceuta, C-45/94)*, ar fi determinat un reviriment jurisprudențial în cadrul Curții. Acest fapt nu ar trebui să provoace neliniști, deoarece o jurisprudență „încremenită” într-o anumită poziție, nu contribuie la evoluția dreptului ca o componentă firească într-o societate democratică, ci poate provoca mai multă injustiție cu efecte greu de anticipat în rândul vieții justițiabilor și al activității celorlate instituții. Curtea Constituțională avea așadar capacitatea prin care ar fi putut stopa climatul fiscal al abuzurilor care continuă să fie comise prin taxele de primă înmatriculare. Spre deosebire de doamna judecător, nu putem lăuda Curtea că la patru ani de la aderare, constrânsă de circumstanțe, a creat pentru prima dată posibilitatea „aplicării în cadrul controlului de constituționalitate a hotărârilor Curții de Justiție a Uniunii Europene”. În schimb, este de apreciat că recunoaște implicit lipsa de rigoare a Curții cu privire la cele două decizii mai sus dezbătute susținând acest progres jurisprudențial „*prin comparație cu deciziile nr. 392 din 25 martie 2008 și nr. 394 din 25 martie 2008 în care cererile autorilor excepțiilor prin care se solicita sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene cu o cerere de hotărâre preliminară au fost respinse, fără a se arăta temeiul de drept*”. Judecătorii de la nivelul unei Curți Constituționale trebuie să fie cei mai instruiți și receptivi juriști, deschiși schimbărilor atunci când este necesar, cei care trebuie să trimită un impuls în rândul instanțelor judecătorești că recurgerea la dreptul Uniunii Europene și la Carta Drepturilor Fundamentale pentru a alinia interpretarea dreptului național la noile cerințe și pentru a determina un consens în evoluția diferitelor domenii de drept în care Uniunea a legiferat, în speță în materia fiscală.

Partea a IV-a. Coordonatele unui meci între instanțele naționale și instanța supranațională

54. De la data aderării în 2007 până în prezent au fost formulate până în prezent doar 63 de acțiuni preliminare, deși putem constata că de o singură cauză în anul 2007 și în anul 2009, în anul 2013 s-au înregistrat la Curtea de Justiție 15 astfel de cauze. Totuși această reticență până la refuz chiar a instanțelor naționale, nu cred că o putem motiva într-o completa înțelegere de către acestea a tuturor problemelor fiscale care s-au derulat în cursul acestor șase ani postaderare, încât nu lasă loc niciunei îndoieli rezonabile. Sau din contră, în baza teoriei actului clar conturată de cauza CILFIT¹⁰² care presupune în esență, că dacă o prevedere este clară și nu lasă loc vreunei ambiguități, nu se pune nicio problemă de interpretare. Iar dacă nu există necesitatea interpretării, nu există nici obligativitatea trimiterii.

55. Într-o serie de spețe¹⁰³ care privesc ca drept pârât SC VOLKSBANK ROMÂNIA SA, numeroase au fost respinse cererile deoarece pricina putea fi soluționată deducând raționamentele în materie de clauze abuzive statuate de Curtea de Justiție. Totuși pe rolul instanței de la Luxembourg se află pendinte o cerere preliminară¹⁰⁴ care o privește tocmai pe banca în cauză, Tribunalul Argeș cerând lămuriri cu privire la interpretarea corectă de către Curte a dispozițiilor art. 4 par. 2 din Directiva nr. 93/13/CEE¹⁰⁵ pentru stabilirea legăturii cu legislația aplicabilă actului principal-contractul de credit în care ridică probleme cu privire la un comision de risc plătibil pe toată perioada de derulare a contractului-, dacă *noțiunea obiect al contractului și de preț cuprind printre elementele ce formează contraprestația instituției și dobânda anuală efectivă a contractului, formată în special din dobândă fixă sau variabilă, comisioane bancare și alte costuri incluse și definite în contract.* Cursul acestui litigiu va fi unul interesant în condițiile în care o cerere precedentă a fost radiată de pe rolul Curții.

56. Totodată, am recurs la tratarea pe scurt a acestor spețe și pentru interesul fiscal care îl prezintă banca Volksbank România în calitate sa de mare contribuabil la bugetul de stat.

57. În planul interferenței agriculturii, economiei și fiscalității în care sunt prinși de nenumărate ori fermierii și țărani români bulversați de schimbările datorate la nivel local aplicării directivelor europene care îi învață nu doar cum să-și vândă animalele, ci cum să le hrănească, crească sau chiar ajută pentru a avea un sfârșit mai ușor, erau previzibile litigiile cu Agenția pentru Plăți și intervenții în Agricultură. Un astfel de litigiu a creat o acțiune preliminară pendinte¹⁰⁶ pe rolul Curții de Justiție trimisă de Curtea de Apel Timișoara care privesc dacă dispozițiile Regulamentului (CE) nr. 1782/2003 al Consiliului din 29 septembrie 2003, în special art. 115 și art. 135, se opun ca un stat să instituie condiții suplimentare, neincluse în Regulament, pentru acordarea primei către agricultor,

respectiv condiția ca acesta „să nu aibă datorii restante la bugetul de stat și/sau la bugetul local, la data solicitării primei”?

58. O astfel de condiție considerăm că poate avea caracter disuasiv și poate atrage numeroase consecințe dacă prin refuzul de acordare a primei către agricultori se aduc acestuia prejudicii. Acesta și-a stabilit producția pentru anul viitor sau efectivul de animale pe care dorește să îl atingă și în acest sens a efectuat o serie de cheltuieli, sau a încheiat cu încheierea de contracte de vânzare sau prestări servicii, iar contraprestația cocontractantului avea să se impute asupra primei. Sau din contră plătește unei bănci sau unui creditor cu acea primă contractul de împrumut pe care l-a încheiat pentru anul în curs acordării primei. Totuși dacă cerința se cere la data solicitării primei, contribuabilul poate cu diligența necesară să se informeze și să plătească datoriile restante la bugetul de stat, dar trebuie ca un astfel de act care impune astfel de cerințe să îi fie opozabil și să nu încalce prevederile unui act normativ european.

59. Într-o altă acțiune preliminară *pendinte* cu elemente de extraneitate¹⁰⁷ ridicată de către Curtea de Apel Suceava s-a pus Curții întrebarea dacă *în temeiul art. 267 din Tratatul de Funcționare a Uniunii Europene sesizează Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu următoarea întrebare preliminară: „Prevederile art. 7 alin. 2 lit. c din Regulamentul (CEE) nr. 1408/71 trebuie interpretate în sensul în care intră în sfera lor de aplicare un Acord bilateral încheiat între două state membre, anterior datei de la care se aplică Regulamentul, în temeiul căruia acestea au convenit încetarea obligației privind drepturile de asigurări sociale datorate de către un stat către resortisanții celui alt stat, care au avut calitatea de refugiați politici pe teritoriul primului stat și au fost repatriați pe teritoriul celui de-al doilea stat, în schimbul plății de către primul stat a unei sume forfetare pentru plata pensiilor și acoperirea perioadei pentru care în primul stat membru s-au plătit contribuțiile de asigurări sociale?”*

60. Astfel de convenții bilaterale pentru state pot fi analizate sub aspectul liberei circulații a persoanelor. Dacă o persoană a plătit contribuțiile sociale în statul anterior acesta are dreptul la acestea și în situația în care se mută într-un alt stat sau cu atât mai mult au avut calitatea de refugiați politici, calitate care le oferă condiții derogatorii de la dreptul comun în materia plății de contribuții sociale¹⁰⁸. Plata acestei sume forfetare pare a avea un caracter injust care agravează atât situația fiscală a refugiatului-coplătitor, dar și al statului de retragere. În plus, conform art. 307 TCE acordurile dintre două state membre anterioare unui act normativ european ce aparține chiar dreptului secundar, trebuie pus în acord cu actul normativ sau trebuie denunțat prin consimțământul părților. Problema a fost clarificată de Curtea de Justiție prin jurisprudența Burgoa¹⁰⁹.

Partea a V-a Quo Vadis? Viitorul fiscalității române sub presiunea Curții de Justiție

61. Ajunși la finalul studiului nostru, ne propunem să tragem câteva concluzii și să aducem pe alocuri și propuneri de *lege ferenda* cu scopul de a oferi statului român soluții

pentru a putea onora cu legitimitate obligațiile de a fi cocontractant în rândul Uniunii Europene atât față de statele membre, cât și față de instituțiile unionale, dar mai ales față de proprii săi cetățeni.

62. În ceea ce privește autoritatea legiuitoare, Parlamentul trebuie să își asume cu mai mult interes acest rol în materie fiscală, care tinde să fie acaparat de către Guvern. În temeiul principiului primordialității dreptului european, orice parlamentar responsabil și diligent ar trebui să depună un efort în a se interesa dacă în argumentele pentru adoptarea sau respingerea unui proiect de lege se află reglementări care ar putea intra în conflict cu actele juridice care produc efecte directe în sarcina resortisanților. În condițiile în care, contribuțiile aduse de către persoanele fizice sau juridice susțin întreg aparatul de stat, deci inclusiv indemnizațiile pe care un parlamentar le primește lunar, o sancțiune de tipul reducerii la un anumit quantum a salariilor acestora ar putea trezi ceva mai multă atenție și spirit critic legislativ atunci când își exercită dreptul la vot în cadrul ședinței. Totodată, parlamentul ar trebui să respingă ordonanțele de urgență sau ordonanțele de guvern care încalcă dreptul european, care aduc modificări sau o extindere nepermisă de competență în materia adoptării de acte fiscale. Chiar dacă aceștia sunt la adăpost de o "destituire" din calitatea de demnitar deoarece se bucură de un mandat reprezentativ, de *lege ferenda* la o viitoare modificare a legii fundamentale să se instituie un mandat imperativ.

63. Corelativ cu propunerile în sarcina Parlamentului, se adaugă asemeni unui corolar cele în sarcina Guvernului. În calitatea sa de putere executivă, acesta dispune de un aparat uriaș în teritoriu care pot afla probleme fiscale reale cu care se confruntă contribuabilii. În plus, Guvernul are datoria să se abțină de la a crea alte dificultăți în sarcina cetățenilor cum este cazul taxelor de primă înmatriculare sau a manierei în care se aplică TVA la transferul de bunuri imobiliare sau la restituirea la timp și totală a excedentului TVA. Totodată, în lumina principiului dezbătut ar trebui să ofere contribuabilului și o serie de garanții fiscale cu privire la neutralitatea sarcinii fiscale, la realizarea unor inspecții fiscale de către organele abilitate cu respectarea dreptului de a fi ascultat prevăzut la art. 9 C. Fiscal și în art. 41 alin, 2 lit a din Carta Drepturilor Fundamentale sau a dreptului la inviolabilitatea domiciliului garantat de Constituție la art. 27 și de Convenția Europeană a Drepturilor Omului la art. 8. În plus, schimbările bruște de politică fiscală exprimate în noi acte normative sau în controale asupra contribuabililor, perturbă activitatea acestora și dezvoltarea firească a climatului economico-financiar.

64. Nu în ultimul rând, autoritatea judecătorească este cea care trebuie ca, în final, să vină în sprijinul contribuabilului atunci când politicienii aflați la guvernare uită complet de interesele acestuia. Totodată, ea trebuie să acționeze împotriva actele normative interne atunci când devin sursa unor abuzuri și contradicții flagrante cu dreptul european, astfel încât să le respingă pe cele dintâi în urma interpretării coroborate a celor două categorii de norme, sancționând astfel de opțiunea legiuitorului român. Din punct de

vedere substanțial, instanțele naționale sunt însărcinate să vegheze la respectarea dreptului unional și trebuie să asigure o mai mare colaboare, una reală și funcțională, între celelate puteri în stat, să solicite puterii legislative și executive să își respecte obligațiile asumate prin tratatul de aderare prin adaptarea legislației prezente și viitoare la normele europene și prin aplicarea corectă de care organele fiscale.

65. Ordinea unională și încrederea legitimă pe care o inspiră cetățenilor necesită un control al actelor administrativ fiscale cu tratatele Uniunii „la purtător” și o coerență a normelor interne, fațete ale interacțiunii dintre dreptul fiscal și dreptul unional.

66. Din punct de vedere practic și instituțional, România își poate gestiona misiunea în raporturile cu Uniunea Europeană și Curții de Justiție prin înființarea de secții specializate doar în domeniul contenciosului fiscal-european, domeniul pe zi ce trece indisociabil de latura unională, deoarece instanțele române sunt suprasolicitate. Totodată, este necesară o formare și instruire continuă a judecătorilor și o răspundere disciplinară fermă, care nu vine să îngrădească independența acestora, ci doar să scoată din sistem acei magistrați care nu pot onora funcția și poziția în stat pe care o reprezintă. Orgoliul de a nu recurge la acțiuni preliminare ascunde poate o precaritate profesională care nu mai este în slujba dreptului și a soluționării juste a unor cauze.

67. În final, dorim să concluzionăm cu dezideratul de a avea acei judecători-artiști din viziunea unui doctinar spaniol¹¹⁰, cei care sunt prin excelență creatori de drept, care știu să pătrundă spiritul legii și al dreptății *cu ajutorul mâinilor, al gândirii și al inimii, deschid orizonturi mai bune cetățenilor, fără a întoarce spatele realităților și situațiilor concrete*. Fiscalitatea ca un domeniu prin excelență un domeniu obiectiv, complex, juridic și supus unor numeroase interferențe cu alte domenii, nu doar cele ale dreptului, are nevoie de astfel de judecători, de guvernanți-actori și de legiuitori-artinazi într-un sistem ideal.

BIBLIOGRAFIE

- Andersen, R. Information et publicité en droit fiscal, în *Securité juridique et fiscalité*; Ed. Bruylant, Bruxelles, 2003
- Bercea, R., *Drept comunitar. Principii*, Ed. C. H. Beck, București, 2007
- Bulzan, O. Curtea Europeană a Drepturilor Omului și Curtea de Justiție a Comunităților Europene- între conflict și compromis, *Revista Studia Universitatis Babes-Bolyai Iurisprudentia*, nr. 1/ 2006
- Constantin, V., *Drept internațional public*, Ed. Universul Juridic, București, 2010
- Costaș, C.F., Procedura modificării și completării Codului fiscal și a Codului de procedură fiscală în Dreptul nr. 11/2005
- Costaș, C. F., Modalitatea de stabilire a impozitelor și taxelor locale, în *Revista Română de Fiscalitate* nr. 10/2007
- Craig, P, G. de Burca, *Dreptul Uniunii Europene*, Ed. Hamangiu, București, 2009

- Fabian, G., Veress, E., Bazele constituționale ale integrării europene, Revista Studia Universitatis Babes-Bolyai Iurisprudentia, nr. 2/2003
- Deleanu, S., G. Fabian, C. F. Costas, B. Ioniță, Curtea de Justiție Europeană. Hotărâri comentate, Ed. Wolters Kluwer, București, 2007
- Fabian, G., Curtea de Justiție Europeană, instanță de judecată supranațională, monografie, Ed. Rosetti, București, 2002
- Fabian, G., Drept Instituțional Comunitar, Ediția a III-a, Ed. Sfera Juridică, Cluj- Napoca, 2010
- Gâlea, I. M. A. Dumitrașcu, C. Morariu, Tratatul insititund o Constituție pentru Europa, Ed. All Beck, București, 2005
- Gherdan, S. V., Succinte considerații referitoare la (in)compatibilitatea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 9/2013 privind timbrul de mediu cu dispozițiile art. 110 din Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene în Revista Română de Drept al Afacerilor, nr. 8/2013
- Gherdan, S. V., Considerații asupra intrării în vigoare a legii material și procesual fiscale în SUBB nr. 1/2012
- Legrand, P., Dreptul comparat, Ed. Lumina Lex, București, 2001
- Manolache, O., Tratatul de drept comunitar, Ed. a V-a, Ed. C. H. Beck, București, 2006
- Mazilu, D., Tratatul de aderare a României la Uniunea Europeană- Un acord internațional cu trăsături specifice, Revista Română de Drept Comunitar, nr. 1/2006
- Minea, M. S., C. F. Costas, Dreptul Finanțelor Publice, Vol. II Drept Fiscal, Ed. a III-a, Ed. Universul Juridic, București, 2013
- Nanclares Arango, A., Los jueces de mármol, *La Pisca Tabaca*. Editores, Medillín, 2001
- Nichita, R. A., Analiza comportamentului contribuabilului sub impactul modificării politicii fiscale, teză de doctorat, rezumat, Universitatea Babeș- Bolyai, Facultatea de Științe și Gestiunea Afacerilor, Cluj Napoca, 2012
- Popescu, C.- L., Comentariu la Decizia Curții Constituționale nr. 308/2006, în Curierul Judiciar, nr. 6/2006
- Rusu, H. A., Acceptiuni contemporane ale noțiunii de „constituționalizare”, Acta Universitatis Lucian Blaga, Iurisprudentia, Ed. Universul Juridic, nr. 1/ 2009

PAGINI DE INTERNET

- [http://chat.mfinante.ro/ContestatiiSite.nsf/be5587a89489fd8bc2256ba30027e64d/2046651644fe06f5c22574eb002569c3/\\$FILE/decizia%2050.pdf](http://chat.mfinante.ro/ContestatiiSite.nsf/be5587a89489fd8bc2256ba30027e64d/2046651644fe06f5c22574eb002569c3/$FILE/decizia%2050.pdf)
- <http://static.anaf.ro>
- <http://curia.europa.eu/>
- <http://www.frf.ro/statut>
- <http://www.juridice.ro>
- <http://eur-lex.europa.eu>
- <http://www.avocatnet.ro>

JURISPRUDENȚĂ

- Decizia Curții Constituționale nr. 175 din 26 septembrie 2000
- Decizia Curții Constituționale nr. 148 din 16 aprilie 2003
- Decizia Curții Constituționale nr. 392 din 25 martie 2008

- Decizia Curții Constituționale nr. 394 din 25 martie 2008
Decizia nr. 1.596 din 26 noiembrie 2009
Decizia nr. 137 din 25 februarie 2010
Decizia nr. 1.249 din 7 octombrie 2010
Decizia Curții Constituționale nr. 668 din 18 mai 2011
C. Apel București, Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, Dec. nr. 642 din 9 martie 2009
C. Apel București, Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, Dec. nr. 383 din 9 febr. 2009
C. Apel Cluj, Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal, Decizia Civilă nr. 1665 din 16 iunie 2010, Tribunalul Suceava, Secția civilă, încheierea din 16.11.2011, Judecătoria Sector 2 București, Secția civilă, încheierea din 11.03.2011, Tribunalul Covasna, Secția civilă, încheierea din 31.05.2011
C-26/62, N. V. Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend and Loos C. Nederland Administratie der belastingen, hotărârea din 5 febr. 1963
C-6/64, Flaminio Costa/ ENEL, hotărârea din 15 iulie 1964.
C-11/70, Internationale Handelsgesellschaft mbH împotriva Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel, hotărârea din 17 decembrie 1970
C-106/77, Amministrazione delle Finanze dello Stato c. Simmenthal SpA. (Simmenthal II), hotărârea din 9 martie 1978
C-61/65 Vaasen Göbbels/ Direction der Beambtenfonds voor het Mijnbedrijf, Culegerea 1966, hotărârea din 30 iunie 1966
C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation against Commissioners of Inland Revenue, hotărârea din 12 decembrie 2006
C-102/81, "Nordsee" Deutsche Hochseefischerei GmbH împotriva Reederei Mond Hochseefischerei Nordstern AG & Co. KG și Reederei Friedrich Busse Hochseefischerei Nordstern AG & Co. KG., hotărârea din 23 martie 1982
C-415/93 Union royale belge des sociétés de football association ASBL împotriva Jean-Marc Bosman, hotărârea din 15 decembrie 1995
C- 28/67, „Firma Molkerey Zentrale Westfalen Lippe GmbH c. Hauptzollamt Paderborn”, hot. preliminar din 3 aprilie 1968
C- 383/01, De Danske Bilimportorer c. Skatteministeriet, Told-og/Skattestyrelsen, hotărârea din 17 iunie 2003
C-159/90 The Society for the protection of unborn children of Ireland c.Grogan, hotărârea din 4 octombrie 1991
C-213/89, The Queen versus Secretary of State for Transport, ex parte Factortame Ltd. and others, decizia din 19 iunie 1990
C-245/09, Omalet NV împotriva Rijksdienst voor Sociale Zekerheid, decizia din 22 decembrie 2010, decizia din 22 decembrie 2010
C-402/09, Ioan Tatu c. Statul român prin Ministerul Finanțelor și Economiei, Direcția Generală a Finanțelor Publice Sibiu, Administrația Finanțelor Publice Sibiu, Administrația Fondului pentru Mediu, Ministerul Mediului, hotărârea din 7 aprilie 2007
C-79/12, SC Mora IPR SRL împotriva Direcția Generală a Finanțelor Publice Sibiu, Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Sibiu, hotărârea din 21 februarie 2013.
C-2/74 Jean Reyners împotriva Statului belgian, hotărârea din 21 iunie 1974
C- 112/1984 M. Humblot/ Fiscul Francez, decizia din 9 mai 1985
C-812/1979 „, Procesul penal intentat împotriva lui Juan Burgoa” hotărârea din 14 octombrie 1980
C-268/83, Rompelman, hotărârea din 14 februarie 1985

C-155/94, Wellcome Trust, hotărârea din 20 iunie 2006
C-102/08, SALIX Grundstücks- Vermietungsgesellschaft, hotărârea din 4 iunie 2009
C-110/94, INZO, hotărârea din 29 februarie 1996
Cauzele reunite nr. C-290/2005, C-333/2005, Nádásdi, Németh/ Vám és Pénzügyorség,
C-77/83, Srl CILFIT și alții și Lanificio di Gavardo SpA împotriva Ministero della sanità, hotărârea din
29 februarie 1984
Cauzele reunite C-180/10 și C-181/10 Jarosław Słaby împotriva Minister Finansów și Emilian Kuć și
Halina Jeziorska-Kuć împotriva Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, hotărârea din 15
septembrie 2011
C-431/12, Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva SC Rafinăria Steaua Română SA.
hotărârea din 24 decembrie 2013
C-257/11, SC Gran Via Moinești SRL vs Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF),
Administrația Finanțelor Publice București, hotărârea din 29 noiembrie 2012
C-304/13, APIA-Timiș, înregistrată pe rolul Curții la 3 iunie 2013
C-598/13, Guletsou Polixeni, înregistrată pe rolul Curții la 5 noiembrie 2013
C-183/14, Salomie și Oltean, cauză pendinte
Hot. Trib. Suprem Spaniol din 17 aprilie 1990
Hotărârea CEDO din 29 octombrie 1992 Open Door and Dublin woman c. Ireland
Hotărârea CEDO din 4 noiembrie 2008 Bota c. România

* Studentă, anul III, UBB Cluj-Napoca; andries.maria92@gmail.com.

¹ D. Mazilu, *Tratatul de aderare a României la Uniunea Europeană- Un acord internațional cu trăsături
specifice*, Revista Română de Drept Comunitar, nr. 1/2006, p. 35 (punct 1.2)

² Deși ulterior ratificării la 1 decembrie 2009 Tratatului de la Lisabona (OJ C 306, 17.12.2007), dreptul
comunitar-dreptul Comunităților Europene unificate prin Tratatul de la Roma din 1957- devine
drept unional sau al Uniunii Europene, ne vom raporta la criteriul temporal despre care discutăm,
urmând ca evenimentele post 2009 să fie plasate sub egida dreptului unional.

³ Legea nr. 157/2005 publicată în M. Of. nr. 465/01.06.2005

⁴ G. Fabian, *Drept Instituțional Comunitar*, Ediția a III-a, Ed. Sfera Juridică, Cluj- Napoca, 2010, p. 50

⁵ Decizia nr. 148/2003 privind constituționalitatea propunerii legislative de revizuire a Constituției
României, publicată în M. Of. Partea I nr. 317 din 12/05/2003

⁶ G. Fabian, *op.cit.*, nota 3, p. 83

⁷ V. Constantin, *Drept internațional public*, Ed. Universul Juridic, București, 2010, p. 85

⁸ De exemplu, într-un stat monist, un tratat este de directă aplicare după semnare și ratificare, nu
mai este nevoie de incorporare într-o lege națională, deci normele de drept internațional ce se vor
aplica în acel stat nu vor fi asimilate cu legile interne.

⁹ Art. 148 alin. 1 „Aderarea României la tratatele constitutive ale Uniunii Europene, în scopul
transferării unor atribuții către instituțiile comunitare, precum și al exercitării în comun cu celelalte
state membre a competențelor prevăzute în aceste tratate, se face prin lege adoptată în sesiune
comună a Camerei Deputaților și Senatului, cu o majoritate de două treimi din numărul deputaților și
senatorilor.”

¹⁰ G. Fabian, *op.cit.*, p. 132

¹¹ „În cazul în care un tratat la care România urmează să devină parte cuprinde dispoziții contrare
Constituției, ratificarea lui poate avea loc numai după revizuirea Constituției.”

- ¹² G.Fabian, E. Veress, *Bazele constituționale ale integrării europene*, Studia Universitatis Babes-Bolyai Iurisprudentia, nr. 2/2003, Cluj Napoca, p. 105.
- ¹³ Art. 146 Atribuții (ale Curtii Constituționale) „Curtea Constituțională are următoarele atribuții: [...] b) se pronunță asupra constituționalității tratatelor sau altor acorduri internaționale, la sesizarea unuia dintre președinții celor două Camere, a unui număr de cel puțin 50 de deputați sau de cel puțin 25 de senatori”
- ¹⁴ A se vedea, spre exemplu, în același sens, concluzia că prioritatea dreptului comunitar „vizează întreg dreptul național, inclusiv Constituția României”, avansată de I. Gălea, M. A. Dumitrașcu, C. Morariu, *Tratatul instituind o Constituție pentru Europa*, Ed. All Beck, București, 2005, p. 27-30. A se vedea, de asemenea, C.- L. Popescu, *Comentariu la Decizia Curții Constituționale nr. 308/2006*, în *Curierul Judiciar*, nr. 6/2006, p. 3, unde autorul afirmă: „caracterul infraconstituțional al dreptului unional în sistemul juridic român [...] contravine principiului supremației, afirmat de însuși dreptul comunitar”
- ¹⁵ Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din 17 decembrie 1970, afacerea C-11/70, *Internationale Handelsgesellschaft mbH împotriva Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*, publicată în *Culegere* 1970, p. 1125
- ¹⁶ Acesta implică tocmai principiul împuternicirii special limitate ce apare la două nivele: unul al comunităților potrivit prevederilor fostului art. 5 alin. 1 din Tratatul CE, iar celălalt la nivelul organelor comunitare conform art. 7 alin. 2 din același tratat. A se vedea totodată și în hotărârea de căpătâi a jurisprudenței Curții care a pus și bazele principiului supremației dreptului european -Hotărârea din 15 iulie 1964, C-6/64 *Flaminio Costa/ ENEL*, publicată în *culegere* 1964, p.1141- în care Curtea afirma că raportat la principiul împuternicirii: Comunitatea are numai acele drepturi și competențe care rezultă din restrângerea competențelor statelor membre sau din transferarea unor drepturi de suveranitate din partea statelor membre -. Pentru un comentariu mai larg, a se vedea S. Deleanu, G. Fabian, C. F. Coștaș, B. Ioniță, *Curtea de Justiție Europeană. Hotărâri comentate*, Ed. Wolters Kluwer, București, 2007, p. 19-29.
- ¹⁷ Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea preliminară din 3 aprilie 1968 în afacerea C- 28/67, *Firma Molkerey Zentrale Westfalen Lippe GmbH c. Hauptzollamt Paderborn*, publicată în *culegere*, 1968, p. 143-152 și, în același sens, hotărârea preliminară din 5 febr. 1963 în afacerea C-26/62, *N. V. Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend and Loos C. Nederland Administratie der belastingen*, publicată în *CML Rep.*, 1963, p. 129-130.
- ¹⁸ Art. 292(219) din Tratatul CEE.
- ¹⁹ A se vedea, spre exemplu, P. Legrand, *Dreptul comparat*, Ed. Lumina Lex, București, 2001
- ²⁰ R. Bercea, *Drept comunitar. Principii*, Ed. C. H. Beck, București, 2007, cap. V, Principii ale aplicării dreptului comunitar, p. 286.
- ²¹ Art. 108 alin. 1 și 3 coroborat cu art. 115 Constituția României.
- ²² Principiul certitudinii fiscale este un principiu de drept european care exprimă necesitatea de a se asigura stabilitate legislativă în domeniul fiscal și-a dorit ca orice măsură care ar avea drept efect completarea ori modificarea Codului fiscal ori a celui de procedură fiscală să fie supusă unei publicități corespunzătoare încă dinainte de momentul producerii efectelor unei astfel de măsuri. Pentru o prezentare detaliată a acestor aspecte, a se vedea S. V. Gherdan, *Considerații asupra intrării în vigoare a legii material și procesual fiscale*, Studia Universitatis Babes-Bolyai Iurisprudentia, nr. 1/2012. <http://studia.law.ubbcluj.ro/articol.php?articollid=494> accesat ultima dată pe 7 noiembrie 2013.
- ²³ Legea nr. 571/2003, publicată în M.Of. nr. 927 din 23 decembrie 2003
- ²⁴ Ordonanța de Guvern nr. 92/2003, publicată în M. Of. nr. 92 din 24 decembrie 2003

²⁵ G. Fabian, *op.cit.*, p. 46

²⁶ Pentru o prezentare detaliată a acestor aspecte, a se vedea C.F. Costăș, *Procedura modificării și completării Codului fiscal și a Codului de procedură fiscală* în Dreptul nr. 11/2005, p. 72-87.

²⁷ Cap. II a fost introdus prin pct. 202 al art. I din Legea nr. 343/2006 și abrogat prin art. 14 alin. 2 din O.U.G. nr. 50/2008. A se observa și aceasta "metoda ingenioasă" a legiuitorului român de a adopta noi articole de lege prin folosirea de indici, care pune probleme atât de tehnică legislativă, cât și de ierarhie a normelor- prin adoptarea de norme succesive nu se respectă o modificare sau o completare pe baza unor norme aflate pe același palier cu cele inițiale în domeniile care nu sunt exclusiv de competența legilor organice. Totodată pe parcursul acestei metode se pierde și esența celorlalte norme, astfel încât se ajunge de cele mai multe ori ca textele să se afle în contradicție cu articolele precedente sau subsecvente adoptate inițial sau să nu reglementeze toate ipotezele tratate. *De lege ferenda*, ar fi indicat ca legiuitorul român să renunțe la această metodă de a adopta textele de lege sau de a complini lacunele legislative.

²⁸ Vom numi în lucrare, pentru unitate, toate aceste taxe drept "taxe de primă înmatriculare".

²⁹ Pentru a nu conferi un caracter redundant lucrării noastre, ne vom mărgini spre a prezenta doar poziția României în tot acest conflict cu incidență în principiul analizat urmând a face trimiterea necesare către lucrările de specialitate care au analizat cu acuratețe de detalii acest subiect. A se vedea pentru o prezentare introductivă, M. S. Minea, C. F. Costăș, *Dreptul Finanțelor Publice*, Vol. II Drept Fiscal, Ed. a III-a, Ed. Universul Juridic, București, 2013, p. 30-35.

³⁰ Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din 17 iunie 1987 în afacerea nr. 154/1985 *Comisia/Italia*, Culegerea 1987, p. 2717- Italia solicita pentru importul de mașini înmatriculate în străinătate, nu numai cartea de identitate, ci și un certificat tehnic eliberat de consulatul italian din statul în care era înmatriculat autoturismul, serviciu pentru care se percepea o taxă consulară-; Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din 9 mai 1985 în afacerea C- 112/1984 *M. Humblot/ Fiscul Francez*, Culegerea 1986- Franța a impus atunci taxe în funcție de proprietățile tehnice ale autoturismelor-; Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din 5 decembrie 2006, Cauzele reunite nr. C-290/2005, C-333/2005, Nádásdi, Németh/ Vám és Pénzügyorség, Culegerea 2006- unde s-a stabilit că în materie de stabilirea unor noi taxe competența statelor nu este nelimitată.

³¹ Pentru detalii, a se vedea M.S. Minea, C.F. Costăș, *Dreptul finanțelor publice*, vol. II – Drept fiscal, ed. a II-a, Ed. Universul Juridic, București, 2011, p. 460-461

³² Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din 7 aprilie 2007 în afacerea C-402/09, *Ioan Tatu c. Statul român prin Ministerul Finanțelor și Economiei, Direcția Generală a Finanțelor Publice Sibiu, Administrația Finanțelor Publice Sibiu, Administrația Fondului pentru Mediu, Ministerul Mediului*, nepublicată încă în Culegere.

³³ Publicată în M. Of. nr. 662 din 1 august 2006.

³⁴ "Art. 146 "Curtea Constituțională are următoarele atribuții: a) se pronunță asupra constituționalității legilor, înainte de promulgarea acestora, la sesizarea Președintelui României, a unuia dintre președinții celor două Camere, a Guvernului, a Înaltei Curți de Casație și Justiție, a Avocatului Poporului, a unui număr de cel puțin 50 de deputați sau de cel puțin 25 de senatori, precum și, din oficiu, asupra inițiativelor de revizuire a Constituției"

³⁵ Hotărârea din afacerea COSTA/ENEL a constituit piatra de temelie în raporturile ulterioare dintre dreptul comunitar și dreptul național al statelor membre. Decizia a definit relația dintre acestea, indicând faptul că dreptul comunitar este o ordine juridică independentă care are prioritate de aplicare chiar în fața dreptului național ulterior. Astfel principiul specific dreptului intern și dreptului internațional public „*lex posteriori derogat priori*”, nu este incident la nivelul ordinii

- juridice europene cu înrăurire spre ordinea existentă în cadrul actanților ei, deși a fost creată pe tărâmul dreptului internațional public în baza acordului liber de voință a membrilor. A se vedea G. Fabian, *Curtea de Justiție Europeană, instanță de judecată supranațională*, monografie, Ed. Rosetti, București, 2002. Așadar considerăm că volumul vocii statelor membre este coborât, pentru a lăsa să se audă actorul unic care trebuie să rezoneze pentru toți ceilalți, legalitatea actelor normative adoptate de către organele Uniunii nu poate fi pusă la îndoială, ci din contră, asumată, acordată și înțeleasă în contextul cesiunii de suveranitate, drept efect direct al aderării.
- ³⁶ A se vedea Hot. Trib. Suprem Spaniol din 17 aprilie 1990, în REDI, vol. XLIII, nr. 1/1991, p. 177
- ³⁷ M. Ș. Minea, C. F. Costăș, *op. cit.* p. 39. A se vedea și Robert Andersen, *Information et publicité en droit fiscal, în Securité juridique et fisclité*; Ed. Bruylant, Bruxelles, 2003, p. 16-30.
- ³⁸ Decizia Curții Constituționale nr. 175 din 26 septembrie 2000, publicată în M. Of., nr. 702 din 28 decembrie 2000.
- ³⁹ De exemplu, șablonul de formulare "taxa specială pentru autoturisme și autovehicule, era în vigoare și era reglementată de ordinul ministerului economiei și finanțelor nr. 418/2007, fiind o taxa legală și corect calculată, pe baza cărții de identitate a autoturismului prezentată în original și copie de către solicitant." pe care l-am regăsit într-un formular al D.G. F. P. Vrancea publicat într-un fișier de tip pdf la o adresă de găzduire care nu mai este validă.
- [http://chat.mfinante.ro/ContestatiiSite.nsf/be5587a89489fd8bc2256ba30027e64d/2046651644fe06f5c22574eb002569c3/\\$FILE/decizia%2050.pdf](http://chat.mfinante.ro/ContestatiiSite.nsf/be5587a89489fd8bc2256ba30027e64d/2046651644fe06f5c22574eb002569c3/$FILE/decizia%2050.pdf)
- ⁴⁰ C. Apel București, Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, *Dec. nr. 642 din 9 martie 2009*, hotărâre disponibilă pe <http://www.jurisprudenta.org/Search.aspx>
- ⁴¹ C. Apel București, Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, *Dec. nr. 383 din 9 februarie 2009*, hotărâre disponibilă pe <http://www.jurisprudenta.org/Search.aspx>
- ⁴² M. Ș. Minea, C. F. Costăș, *op. cit.* p. 60 și C. Apel Cluj, Secția comercială, de Contencios Administrativ și Fiscal, *Dec. nr. 1665 din 16 iunie 2010, hotărâre disponibilă pe* <http://www.jurisprudenta.org/Search.aspx>
- ⁴³ Art. 85 alin. 1 din OUG nr. 195/2002 privind circulația pe drumurile publice, republicată, cu modificările și completările ulterioare, republicată în M. Of. nr. 958 din 28 decembrie 2002 "Punerea în circulație sau conducerea pe drumurile publice a unui autovehicul sau tramvai, neînmatriculat sau neînregistrat, se pedepsește cu închisoare de la unu la 3 ani."
- ⁴⁴ Unul din principiile care stă la baza politicii și strategiei Uniunii Europene în domeniul protecției factorilor de mediu, principiul poluatorul plătește a fost enunțat de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare în Europa (OCDE), în cadrul Recomandării C(72) 128 din 26 mai 1972, iar ulterior a fost reluat în cadrul legislației comunitare. Transpunerea în legislația comunitară a acestui principiu s-a realizat prin Directiva Parlamentului European și a Consiliului nr.2004/35 din 21 aprilie 2004, care are ca obiect stabilirea unui cadru pentru prevenirea și repararea pagubelor pe baza unei responsabilități de mediu.
- ⁴⁵ Publicată în M. Of. nr. 119 din 4 martie 2013 și actualizată prin OG nr. 16/2013 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare. La art. 6 din ordonanță se prevede și metoda de calcul a acestui timbru de mediu se calculează, în principal, în funcție de emisia de CO2 (luată în calcul în întregime pentru timbru, față de 30% cât era procentul în Legea nr. 9/2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule, publicată în M. Of., nr. 17 din 10 ianuarie 2012, cu modificările ulterioare)
- ⁴⁶ S. V. Gherdan, *Succinte considerații referitoare la (in)compatibilitatea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 9/2013 privind timbrul de mediu cu dispozițiile art. 110 din Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene* în Revista Română de Drept al Afacerilor, nr. 8/2013, p. 131-139.

- ⁴⁷ Este vorba de prevederile art.35 referitoare la "Dreptul la mediu sănătos"
- ⁴⁸ Publicată în M. Of., nr.1196 din 30.12.1995. A fost aprobată cu modificări prin Legea nr.265/2006
- ⁴⁹ P. Craig, G. de Burca, *Dreptul Uniunii Europene*, Ed. Hamangiu, București, 2009, p. 431
- ⁵⁰ Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din 17 iunie 2003 în afacerea C- 383/2001, *De Danske Bilimportorer c. Skatteministeriet, Told- og/ Skattestyrelsen*, Culegerea 2003, p. I-6065.
- ⁵¹ H. A. Rusu, *Accepțiuni contemporane ale noțiunii de „constituționalizare”*, Acta Universitatis Lucian Blaga, Iurisprudenția, Ed. Universul Juridic, nr. 1/ 2009, p. 247.
- ⁵² G. Fabian, *op. cit.*, p. 410.
- ⁵³ Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din 9 martie 1978 în afacerea C-106/77, *Amministrazione delle Finanze dello Stato c. Simmenthal SpA. (Simmenthal II)*, Culegerea 1978, p. 629.
- ⁵⁴ Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din 19 iunie 1990, afacerea C-213/89, *The Queen versus Secretary of State for Transport, ex parte Factortame Ltd. and others*, ECR I-2433. A se vedea G. Fabian, *op.cit.*, p. 79.
- ⁵⁵ G. Fabian, *op.cit.*, p. 412
- ⁵⁶ Cel mai elocvent exemplu este acela al diferenței clasice dintre dreptul continental, de sorginte romano-germană și dreptul de tip common law, de origine anglo-saxonă, aplicat în Uniunea Europeană în Regatul Unit și Irlanda, drept de a cărui inspirație s-au servit părinții europeni atunci când au pus bazele puterii judecătorești a Comunităților, în fruntea cărora domnește precedentul judiciar gândit și elaborat de către judecătorii Curții de Justiție Europene. Dar dincolo de „falia” obișnuită de viziune, subzistă numeroase diferențe de legislație, viziune și organizare judiciară și între membrii familiei dreptului romano- germanice, deosebiri care conduc la interpretări divergente ale dreptului unional, dar fără de care Uniunea Europeană nu și-ar mai găsi identitatea în deviza „Unitate în diversitate”. O uniformizare legislativă nu s-ar putea constitui într-un succes, mai ales în țările cu o profundă tradiție juridică, ci ar conduce la (de)căderea dreptului în mediocritate.
- ⁵⁷ Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din 30 iunie 1966, afacerea C-61/65 *Vaasen Gōbbels/ Direction der Beambtenfonds voor het Mijnbodrijf*, Culegerea 1966, p. 125-126.
- ⁵⁸ Trebuie să avem în vedere că acest concept trebuie să fie interpretat într-o accepțiune unională, în baza autonomiei conceptuale pe care și-a câștigat-o dreptul unional ca drept „*sui generis*”.
- ⁵⁹ O. Manolache, *Tratatul de drept comunitar*, Ed. a V-a, Ed. C. H. Beck, București, 2006, p. 734-741.
- ⁶⁰ Art. 5 alin. 5 „Instituțiile publice din subordinea Guvernului, altele decât Ministerul Finanțelor Publice, nu pot elabora și emite norme care să aibă legătură cu prevederile prezentului cod, cu excepția celor prevăzute în prezentul cod.”
- ⁶¹ Astfel Guvernul, ministrul finanțelor publice sau președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală pot emite acte legislative sunt ordinele, instrucțiunile, normele metodologice, care vor detalia prevederile legii, complinind lacunele acesteia, dar cu respectarea principiului legalității, principiul autonomiei locale. Pentru mai multe detalii, a se vedea C. F. Costaș, *Modalitatea de stabilire a impozitelor și taxelor locale*, în Revista Română de Fiscalitate nr. 10/2007, p. 24-26. În plus, dacă există o astfel de competență largă în reglementare, am putea spune partajată cu Parlamentul, se pot ivi situații în care în urma unui conflict de norme, să existe divergențe în aplicare. Codul Fiscal în temeiul art. 6 a încercat o soluție de mediere legislativă și instituțională: Comisia fiscal centrală. Aceasta are „responsabilități de elaborare a deciziilor cu privire la aplicarea unitară” a dispozițiilor codului.
- ⁶² Publicată în M. Of. nr. 389 din 29 iunie 2013, OUG nr. 74/2013 privind unele măsuri pentru îmbunătățirea și reorganizarea activității Agenției Naționale de Administrare Fiscală, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative.

- ⁶³ Regulament intern al Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului București, Anexa nr. 1 la Decizia nr. 3215/2011, p. 4-5, <http://static.anaf.ro> accesat ultima dată la 18.12.2013 ora 23.
- ⁶⁴ Temeiul îl regăsim în enumerarea de atribuții de la art. 4 al acestui regulament. Cu riscul de a părea speculativi, putem spune și prin faptul poziționării ca o ultimă atribuție expresă, înainte de cea tipică-*autorizată să îndeplinească orice alte atribuții(...)*- că instituțiile financiare nu pun mare preț pe dialogul și soluționarea plângerilor contribuabililor. La nivel de principiu și consemnare în cuprinsul unui act normativ este stipulat expres, dar la nivel de aplicabilitate ne confruntăm cu o firavă transparență decizională, cu o publicitate de cele mai multe ori interesată și cu o „colaborare” funcționar-contribuabil pavată cu neîncredere, profesionalismului scăzut, lipsa unor răspunsuri concrete și amabile, însoțite de cele mai multe ori de interpretări departe de principiul *in dubio pro contribuabil*.
- ⁶⁵ Pentru ambele instanțe europene, jurisprudența în materia drepturilor omului a fost împărțită, difuzată, menționată în cuprinsul hotărârilor, dar s-a constituit și într-o sursă de dispute ex. divergența de viziune a CEDO și CJUE în aceeași cauză: Hotărârea CJUE din 4 octombrie 1991 din afacerea C-159/90 *The Society for the protection of unborn children of Ireland c. Grogan*, și Hotărârea CEDO din 29 octombrie 1992 *Open Door and Dublin woman c. Ireland*. În contextul în care ulterior intrării în vigoare a Tratatului de la Lisabona în 1 decembrie 2009, aderarea Uniunii la sistemul judiciar de la Strasbourg a devenit posibilă, după ani în care s-a militat de către statele membre pentru o integrare în scopul unei viziuni complete și coerente în acest domeniu, în completarea standardului ridicat de protecției oferit de Carta unională. Finalizarea acestui proces nu va fi însă lipsită de dificultăți, de jocuri de putere între cele două mari instanțe, de stabilirea unor noi responsabilități, dar și a unor provocări instituționale, mai ales în sarcina Curții de la Strasbourg care poate succomba în cazul unui „bombardament” de plângeri împotriva Uniunii. Pentru mai multe detalii, a se vedea O. Bulzan, *Curtea Europeană a Drepturilor Omului și Curtea de Justiție a Comunităților Europene- între conflict și compromis*, Revista Studia Universitatis Babeș-Bolyai Jurisprudentia, nr. 1/ 2006.
- ⁶⁶ Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din 12 decembrie 2006, afacerea C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation against Commissioners of Inland Revenue*, publicată în Culegere, pct 45.
- ⁶⁷ R. A. Nichita, *Analiza comportamentului contribuabilului sub impactul modificării politicii fiscale*, teză de doctorat, rezumat, Universitatea Babeș- Bolyai, Facultatea de Științe și Gestiunea Afacerilor, Cluj Napoca, 2012, pag. 11-12.
- ⁶⁸ Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din 22 decembrie 2010, afacerea C-245/09, *Omalet NV împotriva Rijksdienst voor Sociale Zekerheid*, pct. 9. <http://curia.europa.eu/> accesat ultima dată la 18.12.2013, ora 21: 40
- ⁶⁹ Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din 21 februarie 2013, Cauza C-79/12, *SC Mora IPR SRL împotriva Direcția Generală a Finanțelor Publice Sibiu și Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Sibiu*, publicată pe <http://curia.europa.eu> accesat ultima dată la 19.12.2013, ora 17:00.
- ⁷⁰ Publicată în JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.
- ⁷¹ G. Fabian, *op.cit.*, p. 139
- ⁷² P. Craig, G. de Burca, *op.cit.*, p. 1356.
- ⁷³ Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din 29 noiembrie 2012, afacerea C-257/11, *SC Gran Via Moinesti SRL vs Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF), Administrația Finanțelor Publice București*, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=130627&pageIndex=0&doclang=RO&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=669716>

- ⁷⁴ A se vedea și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din 14 februarie 1985, afacerea C-268/83, *Rompelman*, Rec., p. 655, punctul 19, Hotărârea din 29 februarie 1996, afacerea C-110/94, *Intercommunale voor zeewaterontzitting (INZO) împotriva Belgische Staat*, Rec., p. I-857, punctul 15.
- ⁷⁵ Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din 24 octombrie 2013, afacerea C-431/12, *Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva SC Rafinăria Steaua Română SA*, disponibilă pe <http://curia.europa.eu>
- ⁷⁶ http://static.anaf.ro/static/10/Anaf/formulare/dec_300_1790.pdf
- ⁷⁷ Curtea de Justiție a Uniunii Europene, afacerea C-183/14, *Salomie și Oltean*, cauză pendinte.
- ⁷⁸ Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din 15 septembrie 2011, *Jarosław Słaby împotriva Minister Finansów (C-180/10) și Emilian Kuć și Halina Jeziorska-Kuć împotriva Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (C-181/10)*, disponibilă pe <http://curia.europa.eu>
- ⁷⁹ Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din 20 iunie 2006, afacerea C-155/94, *Wellcome Trust Ltd împotriva Commissioners of Customs and Excise*, disponibilă pe <http://curia.europa.eu>
- ⁸⁰ Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din 4 iunie 2009, afacerea C-102/08, *SALIX Grundstücks- Vermietungsgesellschaft*, disponibilă pe <http://curia.europa.eu>
- ⁸¹ Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din 23 martie 1982, afacerea C-102/81, "*Nordsee*" *Deutsche Hochseefischerei GmbH împotriva Reederei Mond Hochseefischerei Nordstern AG & Co. KG și Reederei Friedrich Busse Hochseefischerei Nordstern AG & Co. KG.*, Culegerea 1982, p.1095.
- ⁸² Art. 57 alin (1) Litigiile izvorâte din sau în legătură cu activitatea fotbalistică din România, în care sunt angrenate cluburi afiliate și oficiali ai acestora, oficiali ai FRF/LPF/AJF, jucători, agenți de jucători sau agenți de meciuri urmează a fi soluționate exclusiv de organismele jurisdicționale ale FRF. Alin. (2) Prezentele dispoziții exclud, pentru toate litigiile decurgând din activitatea sportivă, competența instanțelor judecătorești, cu excepția litigiilor decurgând din interpretarea și executarea contractelor civile sau individuale de muncă încheiate între jucători și cluburi sau între antrenori și cluburi. <http://www.frf.ro/statut> accesat ultima dată la 19.12.2013, ora 01:40.
- ⁸³ A se avea în vedere cu titlu de exemplu: Colegiul Medicilor, Comisia de Disciplină din cadrul Uniunii Naționale a Barourilor din România, Comisia de disciplina și arbitraj din cadrul Uniunii Arhitecților din România. Astfel este important de menționat că că similar acestor comisii funcționează și Comisiile de Soluționare a Litigiilor din Federația Română de Fotbal și Liga Profesionistă de Fotbal care au atribuții de verificare și sancționare a activității fotbalistice de ex. un caz de dopaj sau un caz de violență a sportivului în timpul unui meci de fotbal. Așadar, ele nu sunt cu siguranță tribunale arbitrale instituționale.
- ⁸⁴ Art. din Legea nr. 69/2000, publicată în M. Of., nr. 200 din 9 mai 2000 are următorul cuprins „*Federațiile sportive naționale se organizează și funcționează în baza statutului propriu elaborat în conformitate cu prevederile prezentei legi și cu statutele federațiilor internaționale corespondente.*”
- ⁸⁵ Trebuie avute în vedere și veniturile exceptate de la plata de contribuții sociale conform art. 296¹⁵ literele b) cum ar fi cazul „cadourilor” oferite de patronii de cluburi primelor (dar și aici ne punem întrebarea la ce cuantum am putea plafona darurile manuale), sau lit. c) contravaloarea locuinței de serviciu dacă nu sunt toți fotbalisții plasați în cantonament, mutatis mutandis și lit. h), lit. d) cheltuieli transport.
- ⁸⁶ Deși este o mare dilemă cu privire la statutul de membru al fotbalistului în cadrul structurilor sportive, un lucru transpare adesea din media „fotbalisții nu au niciun cuvânt de spus”. Iar un membru chiar și fără drept de vot are o serie de drepturi și de obligații în cadrul unui club, asociații,

- organizații etc. Diferența majoră dintre o structură sportivă și un club sportiv constă în statutul juridic: cu sau fără scop lucrativ, cluburile fiind asociații non-profit, tot profitul obținut fiind investit în scopul desfășurării activității în confirmare cu obiectul de activitate, iar structurile sportive sunt de obicei societăți pe acțiuni de exemplu SC. FC STEAUA BUCUREȘTI S.A. Pentru mai multe detalii a se vedea I. Dobrinescu, *Jurisdicțiile pirat din fotbal, statutul fiscal incert al fotbalistului profesionist și iminența armaghedonului fiscal pe capul fotbalistilor*, articol publicat pe <http://www.juridice.ro> la 11 mai 2012, accesat ultima dată la 19.12.2013 ora 01:20
- ⁸⁷ Regulamentul (CEE) nr. 1612/68 al Consiliului din 15 octombrie 1968 privind libera circulație a lucrătorilor în cadrul Comunității publicat în Jurnalul Oficial nr. L 257, din 19.10.1968, p. 2. <http://eur-lex.europa.eu>, accesat ultima dată la 19.12.2013 ora 13:20.
- ⁸⁸ Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din 15 decembrie 1995, afacerea C-415/93 *Union royale belge des sociétés de football association ASBL împotriva Jean-Marc Bosman*, Culegerea 1995, p. 4941. Curtea a pronunțat astfel că sistemul de transfer al onorariului dintre cluburi cu scopul de a compensa vechiul club pentru pregătirea pe care a investit-o în jucătorul care dorește să plece, era incompatibilă cu libera circulație a lucrătorilor. În plus, a menționat că articolul 39 a înlăturat regulile care limitau numărul de jucători profesioniști din alte State Membre care puteau activa în competițiile de fotbal. Singura excepție se aplică meciurilor care sunt doar pentru competiția sportivă mai curând decât să aibă interes economic, cum ar fi competițiile echipelor naționale.
- ⁸⁹ O. Manolache, *op.cit.*, p. 742.
- ⁹⁰ Legea nr. 47/1992, publicată în M. Of nr. 101 din 1992-05-22
- ⁹¹ L. Barac, *Importanța judecătorului național în contextul dreptului Uniunii Europene*, articol publicat în data de 12 iulie 2011 pe <http://www.juridice.ro>, accesat ultima dată pe 16.12.2013 ora 15,30.
- ⁹² Decizia nr. 392 din 25 martie 2008 referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 56 lit. c), art. 58 și art. 227 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, precum și art. 82 alin. (1) și (2) din Legea nr. 51/1995 pentru organizarea și exercitarea profesiei de avocat și Decizia nr. 394 din 25 martie 2008 referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 56 lit. c), art. 57 și art. 58 din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, art. 2 alin. (3), art. 3 alin. (1) lit. d), e) și h) și art. 48 din Legea nr. 51/1995 pentru organizarea și exercitarea profesiei de avocat, precum și art. 329 alin. (3) C.proc.civ, ambele publicate în M.Of. nr. 309 din 21 aprilie 2008
- ⁹³ Hotărârea CEDO din 4 noiembrie 2008.
- ⁹⁴ CCR: Legea Avocaților nu discriminează consilierii juridici, articol din 23 Aprilie 2008, <http://www.avocatnet.ro>.
- ⁹⁵ Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din data de 21 iunie 1974, afacerea C-2/74 *Jean Reyners împotriva Statului belgian*, Culegerea 1974, p. 631
- ⁹⁶ Sintagma îi aparține lui I. Deleanu, *Instituții și proceduri constituționale în dreptul român și în dreptul comparat*, Ed. C.H. Beck, București, 2006, p. 699, nota de subsol nr. 1
- ⁹⁷ Publicată în M. Of., nr. 37 din 18 ianuarie 2010
- ⁹⁸ Publicată în M. Of., nr. 182 din 22 martie 2010
- ⁹⁹ Publicată în M. Of., nr. 764 din 16 noiembrie 2010
- ¹⁰⁰ „Statul trebuie să asigure libertatea comerțului, protecția concurenței loiale, crearea cadrului favorabil pentru valorificarea tuturor factorilor de producție“
- ¹⁰¹ Decizia nr. 230 din 14 martie 2007, publicată în M. Of., nr. 236 din 5 aprilie 2007
- ¹⁰² Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din 29 februarie 1984, afacerea C-77/83, *Srl CILFIT și alții și Lanificio di Gavardo SpA împotriva Ministero della sanità*, publicată în Culegere 1984.

¹⁰³ Tribunalul Suceava, Secția civilă, încheierea din 16.11.2011, dosar nr. 8403/314/2010, Judecătoria Sector 2 București, Secția civilă, încheierea din 11.03.2011, dosar nr. 6460/300/2010, Tribunalul Covasna, Secția civilă, încheierea din 31.05.2011, dosar nr. 4615/305/2010, hotărâri disponibile pe <http://www.jurisprudenta.org/Search.aspx>

¹⁰⁴ Curtea de Justiție a Uniunii Europene, afacerea C-236/12, *SC Volksbank România*, înregistrată pe rolul Curții la 20 iulie 2012

¹⁰⁵ Directiva 93/13/CEE a Consiliului din 5 aprilie 1993 privind clauzele abuzive în contractele încheiate cu consumatorii, publicată în JO L-95/29, din 21 aprilie 1993.

¹⁰⁶ Curtea de Justiție a Uniunii Europene, afacerea C-304/13, *APIA-Timiș*, înregistrată pe rolul Curții la 3 iunie 2013

¹⁰⁷ Curtea de Justiție a Uniunii Europene, afacerea C-598/13, *Guletsou Polixeni*, înregistrată pe rolul Curții la 5 noiembrie 2013.

¹⁰⁸ Pentru exemplu, art. 259 alin. 10 din Legea Nr. 95 din 14 aprilie 2006 privind reforma în domeniul sănătății, Publicată în M. Of. nr. 372 din 28 aprilie 2006 potrivit căruia „Străinii cărora li s-a acordat una dintre formele de protecție prevăzute la art. 1 lit. a), b) și c) din Ordonanța Guvernului nr. 102/2000*) privind statutul și regimul refugiaților în România, republicată, sunt obligați, pentru a obține calitatea de asigurat, să platească contribuția legală începând cu data obținerii respectivei forme de protecție”.

¹⁰⁹ Curtea de Justiție a Uniunii Europene, hotărârea din 14 octombrie 1980, afacerea C-812/1979, *Procesul penal intentat împotriva lui Juan Burgoa*, Culegerea 1980, p. 2787

¹¹⁰ Nanclares Arango, A., *Los jueces de mármol*, La Pisca Tabaca Editores, Medillín, 2001, p. 14.