

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-508 din 2022 KL PO. Persoana ce are dreptul la restituirea taxei de primă înmatriculare când a intervenit vânzarea ulterioară succesivă a respectivului autoturism.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

28 septembrie 2023

„Trimitere preliminară – Impozite interne – Articolul 110 TFUE – Restituirea unei taxe percepute de un stat membru cu încălcarea dreptului Uniunii – Taxă pentru prima înmatriculare a unui autovehicul – Încorporarea taxei în valoarea de piață a vehiculului pentru care a fost achitată această taxă – Transferul dreptului la restituire către un dobânditor ulterior al acestui vehicul”

În cauza C-508/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Brașov (România), prin decizia din 22 iunie 2022, primită de Curte la 27 iulie 2022, în procedura

KL,

PO

împotriva

Administrației Județene a Finanțelor Publice Brașov,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul M. Safjan, președinte de cameră, și domnii N. Jääskinen (raportor) și M. Gavalec, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru KL și PO, de D. Târșia, avocat;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- pentru guvernul român, de R. Antonie, E. Gane și O.-C. Ichim, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de M. Björkland și T. Isacu de Groot, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 110 TFUE.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între KL și PO, în calitate de moștenitori ai lui AX, pe de o parte, și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov (România) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu restituirea unei taxe, care a fost percepută cu încălcarea dreptului Uniunii cu ocazia primei înmatriculări a unui vehicul, unui dobânditor ulterior al acestui vehicul.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 110 TFUE prevede:

„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.”

Dreptul român

- 4 Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 52/2017 din 4 august 2017 privind restituirea sumelor reprezentând taxa specială pentru autoturisme și autovehicule, taxa pe poluare pentru autovehicule, taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule și timbrul de mediu pentru autovehicule (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 644 din 7 august 2017, denumită în continuare „OUG nr. 52/2017”)

stabilește procedura de restituire a mai multe taxe pentru autovehicule, pe care Curtea le-a considerat contrare dreptului Uniunii.

5 Potrivit articolului 1 alineatul (1) din OUG nr. 52/2017:

„Contribuabilii care au achitat taxa specială pentru autoturisme și autovehicule, prevăzută la articolele 214¹-214³ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, taxa pe poluare pentru autovehicule, prevăzută de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2008 pentru instituirea taxei pe poluare pentru autovehicule, aprobată prin Legea nr. 140/2011, taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule, prevăzută de Legea nr. 9/2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule, cu modificările ulterioare, și timbrul de mediu pentru autovehicule, prevăzut de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 9/2013 privind timbrul de mediu pentru autovehicule, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 37/2014, cu modificările și completările ulterioare, și care nu au beneficiat de restituire până la intrarea în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență pot solicita restituirea acestora, precum și a dobânzilor datorate pentru perioada cuprinsă între data perceperii și data restituirii, prin cerere adresată organului fiscal central competent. Nivelul dobânzii este cel prevăzut la articolul 174 alineatul (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 6 La 3 martie 2008, SC Zilex Corn SRL a achiziționat în leasing un autovehicul marca Toyota fabricat în anul 2007. Pentru a putea efectua prima înmatriculare a acestui vehicul în România, societatea de leasing, BCR Leasing IFN SA, plătitese autorităților române o taxă specială pentru autoturisme și autovehicule (denumită în continuare „taxa specială de înmatriculare”), majorată cu taxa pe valoarea adăugată, în cuantum de 6 378,23 lei românești (RON) (aproximativ 1 298 de euro). Societatea de leasing a recuperat această sumă de la Zilex Corn.
- 7 Dreptul de proprietate asupra vehiculului a fost transferat, la 12 noiembrie 2012, către SC Zaral SRL, iar ulterior, la 16 mai 2016, către AX.
- 8 La 28 august 2018, AX a introdus la administrația fiscală o cerere de restituire a taxei speciale de înmatriculare achitate pentru vehiculul în discuție, în temeiul articolului 1 alineatul (1) din OUG nr. 52/2017. Administrația fiscală a respins această cerere printr-o decizie din 5 martie 2019, pentru motivul că nu fusese introdusă de persoana care a achitat taxa respectivă. AX a formulat o contestație împotriva acestei decizii, care a fost respinsă printr-o decizie din 29 iulie 2019.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 9 AX a introdus la Tribunalul Brașov (România) o acțiune având ca obiect anularea acestor două decizii, obligarea administrației fiscale la restituirea taxei speciale de înmatriculare și plata dobânzilor aferente.
- 10 Prin sentința din 23 decembrie 2020, această instanță a respins acțiunea pentru motivul că, în conformitate cu legislația națională aplicabilă, dreptul la restituire aparține numai persoanei care a achitat taxa specială de înmatriculare cu ocazia primei înmatriculări a vehiculului în discuție, iar nu dobânditorilor ulteriori ai vehiculului respectiv.
- 11 AX a formulat recurs împotriva acestei sentințe la Curtea de Apel Brașov, care este instanța de trimitere.
- 12 Prin decizia din 5 aprilie 2022, această instanță a respins recursul pentru motivul că AX nu a dovedit că dreptul la restituire i-ar fi fost transferat în același timp cu proprietatea asupra vehiculului în discuție. În plus, ea a apreciat că transferul creanței fiscale respective nu putea să fi avut loc deplin drept la momentul cumpărării acestuia.
- 13 AX a introdus o cerere de revizuire împotriva acestei decizii la instanța menționată, invocând printre altele o interpretare eronată a articolului 110 TFUE și încălcarea principiului efectivității.
- 14 Instanța de trimitere ridică problema dacă un stat membru poate refuza restituirea unei taxe, care a fost percepută, cu încălcarea dreptului Uniunii, cu ocazia primei înmatriculări a unui vehicul, dobânditorului ulterior al acestui vehicul.
- 15 Această instanță arată că OUG nr. 52/2017 a fost adoptată în urma hotărârilor Curții prin care au fost considerate contrare dreptului Uniunii mai multe taxe aplicabile autovehiculelor, instituite de România, printre care figurează taxa specială de înmatriculare în discuție. În temeiul articolului 1 alineatul (1) din aceasta, dreptul la restituirea unei taxe considerate contrare dreptului Uniunii nu ar fi însă recunoscut decât contribuabilului care a achitat-o.
- 16 Or, instanța menționată subliniază că, de la instituirea taxelor aplicabile autovehiculelor vizate de OUG nr. 52/2017, vehiculele în cauză au făcut obiectul unor tranzacții și că, prin Hotărârea din 7 aprilie 2011, Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219), Curtea a statuat că o asemenea taxă, odată achitată, se încorporează în valoarea de piață a vehiculului.
- 17 Prin urmare, instanța de trimitere ridică problema dacă limitarea, prevăzută la articolul 1 alineatul (1) din OUG nr. 52/2017, a dreptului la restituirea taxelor

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

percepute cu încălcarea dreptului Uniunii este conformă cu obligația statelor membre de a restitui asemenea taxe.

18 În aceste condiții, Curtea de Apel Brașov a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) În interpretarea dreptului Uniunii Europene [articolul 110 TFUE] valoarea unei taxe prohibite de dreptul Uniunii se încorporează în valoarea vehiculului[, iar creanța aferentă acestei taxe] este transmisibilă odată cu dreptul de proprietate asupra acestuia în favoarea terților dobânditori?
- 2) Interpretarea [articolului] 110 TFUE se opune unei reglementări din dreptul intern precum cea prevăzută de articolul 1 din OUG nr. 52/2017 conform căreia restituirea unei taxe prohibite de dreptul Uniunii se face doar către contribuabilul care a achitat-o, și nu către dobânditorii succesivi ai autovehiculului pentru care s-a achitat taxa în ipoteza în care taxa nu a fost restituită către cel care a achitat-o?”

Cu privire la întrebările preliminare

Observații introductive

- 19 Articolul 110 TFUE vizează toate produsele provenite din celelalte state membre, precum și pe cele provenite din țări terțe, care se află în liberă circulație în Uniune (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 mai 1987, Cooperativa Co-Frutta, 193/85, EU:C:1987:210, punctul 29).
- 20 În această privință, Comisia Europeană a arătat, în observațiile sale scrise, că decizia de trimitere nu indica dacă vehiculul în discuție în litigiul principal, achiziționat în România, fusese importat dintr-un alt stat membru și, în consecință, a exprimat îndoieli cu privire la faptul că acest vehicul intra în domeniul de aplicare al articolului 110 TFUE.
- 21 Din această decizie reiese însă că vehiculul menționat poartă marca Toyota. Potrivit informațiilor de care dispune Curtea, vehiculele care poartă această marcă nu sunt fabricate în România. Prin urmare, se poate presupune în mod rezonabil că vehiculul în cauză provine dintr-un alt stat membru sau provine dintr-o țară terță și se află în liberă circulație în Uniunea Europeană.
- 22 Aceasta este ipoteza în lumina căreia este necesar să fie examinate întrebările adresate.

Cu privire la prima întrebare

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 23 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 110 TFUE trebuie interpretat în sensul că cuantumul unei taxe pe autovehicule percepute, cu încălcarea dreptului Uniunii, de un stat membru cu ocazia primei înmatriculări poate fi încorporat în valoarea acestor autovehicule, astfel încât creanța deținută împotriva statului ca urmare a percepției nelegale a taxei menționate este considerată transferată, la momentul vânzării vehiculelor amintite, dobânditorilor ulteriori ai acestora din urmă.
- 24 În această privință, trebuie arătat că articolul 110 primul paragraf TFUE interzice statelor membre să aplice, 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.
- 25 Potrivit unei jurisprudențe constante, această dispoziție este încălcată atunci când valoarea taxei aplicate unui vehicul de ocazie importat depășește valoarea reziduală a taxei încorporate în valoarea vehiculelor de ocazie similare deja înmatriculate pe teritoriul național (Hotărârea din 7 aprilie 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, punctul 39 și jurisprudența citată).
- 26 Cu ocazia examinării compatibilității cu articolul 110 TFUE a unei taxe de înmatriculare instituite de un stat membru și aplicate unui vehicul de ocazie importat, Curtea a precizat că valoarea unei asemenea taxe este încorporată în valoarea vehiculului din momentul plății acestei taxe. Astfel, atunci când un vehicul înmatriculat în statul membru în cauză este, ulterior, vândut ca vehicul de ocazie în același stat membru, valoarea sa de piață, care include valoarea reziduală a taxei de înmatriculare, va fi egală cu un procentaj, determinat în funcție de deprecierea acestui vehicul, din valoarea sa inițială (a se vedea printre altele Hotărârea din 7 aprilie 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, punctul 40 și jurisprudența citată). Cu toate acestea, în anumite situații specifice, valoarea reziduală a unei taxe poate înceta să fie încorporată în valoarea de piață a vehiculelor în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iunie 2016, Budișan, C-586/14, EU:C:2016:421, punctul 41).
- 27 Or, trebuie subliniat că aceste hotărâri privesc examinarea neutralității unor taxe a căror compatibilitate cu articolul 110 TFUE a făcut obiectul unei evaluări de către Curte. Această jurisprudență nu poate fi transpusă în situația care face obiectul cauzei principale, care nu privește neutralitatea taxei speciale de înmatriculare în discuție, ci aspectul dacă, în contextul restituirii unei taxe percepute cu încălcarea dreptului Uniunii, se poate considera că o asemenea taxă se repercutează, în general și în toate cazurile, asupra dobânditorului sau a dobânditorilor ulteriori ai vehiculului în discuție.

- 28 După cum a statuat Curtea în mod constant în materie de taxe indirecte, chiar dacă, în mod obișnuit în comerț, asemenea taxe sunt repercutate parțial sau total asupra consumatorului final, nu se poate afirma în general că, în toate cazurile, taxa se repercutează efectiv. Repercutarea efectivă, parțială sau totală, depinde de mai mulți factori care încadrează fiecare tranzacție comercială și o diferențiază de alte cazuri situate în alte contexte. În consecință, chestiunea repercutării sau a nerepercutării în fiecare caz a unei taxe indirecte constituie o chestiune de fapt care este de competența instanței naționale, aceasta apreciind în mod liber elementele de probă care îi sunt prezentate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 februarie 1988, Les Fils de Jules Bianco și Girard, 331/85, 376/85 și 378/85, EU:C:1988:97, punctul 17, precum și Ordonanța din 7 februarie 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, punctul 44 și jurisprudența citată).
- 29 Acest lucru trebuie să fie valabil și în cazul unor taxe precum taxa specială de înmatriculare în discuție care se aplică autovehiculelor cu ocazia primei lor înmatriculări într-un stat membru. Astfel, repercutarea efectivă, parțială sau totală, asupra dobânditorului ulterior al unui vehicul pentru care a fost achitată o asemenea taxă depinde, în definitiv, de diverși factori legați de împrejurările de fapt care însoțesc tranzacțiile comerciale în cadrul cărora este transferată proprietatea asupra unui astfel de vehicul.
- 30 Prin urmare, revine instanței naționale sarcina de a aprecia, în funcție de împrejurările cauzei cu care este sesizată, dacă a avut loc efectiv o repercutare parțială sau totală a taxei menționate asupra vreunuia dintre dobânditorii ulteriori.
- 31 Or, în măsura în care instanța națională constată, pe baza unei aprecieri libere a elementelor de probă care îi sunt prezentate, că o taxă specială de înmatriculare, care a fost achitată cu ocazia primei înmatriculări a unui vehicul, a fost efectiv repercutată asupra dobânditorului ulterior al acestui vehicul, nimic nu se opune, în principiu, să se considere că creanța deținută împotriva statului ca urmare a perceperii nelegale a taxei menționate a fost transferată dobânditorului respectiv în același timp cu proprietatea asupra acestui vehicul.
- 32 În consecință, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 110 TFUE trebuie interpretat în sensul că quantumul unei taxe pe autovehicule percepute, cu încălcarea dreptului Uniunii, de un stat membru cu ocazia primei înmatriculări a acestora poate fi încorporat în valoarea acestor vehicule, astfel încât creanța deținută împotriva statului ca urmare a perceperii nelegale a taxei menționate este considerată transferată, la momentul vânzării vehiculelor amintite, dobânditorilor ulteriori ai acestora din urmă.

Cu privire la a doua întrebare

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 33 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 110 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care prevede că o taxă pe autovehicule percepută, cu încălcarea dreptului Uniunii, de un stat membru cu ocazia primei înmatriculări a acestora nu poate fi restituită decât contribuabilului care a achitat această taxă, iar nu unui dobânditor ulterior al vehiculului în discuție.
- 34 În această privință, în primul rând, dintr-o jurisprudență constantă reiese că dreptul de a obține rambursarea unor taxe percepute de un stat membru cu încălcarea normelor dreptului Uniunii reprezintă consecința și completarea drepturilor conferite justițiabililor de dispozițiile dreptului Uniunii care interzic asemenea taxe, astfel cum au fost acestea interpretate de Curte. Statele membre sunt, așadar, obligate, în principiu, să ramburseze impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii (a se vedea printre altele Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail și alții, C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 24, precum și Hotărârea din 15 octombrie 2014, Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285, punctul 27 și jurisprudența citată).
- 35 Pe de altă parte, atunci când un stat membru a încasat taxe cu încălcarea normelor dreptului Uniunii, justițiabilii au dreptul la restituirea nu numai a taxei percepute fără temeii, ci și a sumelor plătite acestui stat sau reținute de acesta în legătură directă cu taxa respectivă (a se vedea printre altele Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail și alții, C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 25, precum și Hotărârea din 15 octombrie 2014, Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285, punctul 28 și jurisprudența citată).
- 36 În al doilea rând, din jurisprudența Curții reiese că restituirea taxelor percepute fără a fi datorate poate fi refuzată, ca excepție de la principiul rambursării, în cazul în care o asemenea restituire determină o îmbogățire fără justă cauză a avânzilor-cauză, și anume în cazul în care se stabilește că persoana obligată la plata acestor taxe le-a repercutat în mod efectiv și direct asupra cumpărătorului (Hotărârea din 20 octombrie 2011, Danfoss și Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, punctul 21, precum și jurisprudența citată).
- 37 Astfel, protecția drepturilor garantate în acest domeniu de ordinea juridică a Uniunii nu impune rambursarea impozitelor, a drepturilor și a taxelor percepute cu încălcarea dreptului Uniunii în cazul în care se stabilește că persoana obligată la plata acestor drepturi le-a repercutat în mod efectiv asupra altor persoane impozabile, precum cumpărătorul (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 mai 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punctul 25 și jurisprudența citată).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 38 Aceasta este situația întrucât, în asemenea condiții, nu contribuabilul este cel care a suportat taxa percepută nelegal, ci cumpărătorul asupra căruia a fost repercutată aceasta. Prin urmare, rambursarea către contribuabil a taxei pe care acesta a primit-o deja de la cumpărător ar echivala cu acordarea unei plăți duble, care ar putea fi calificată drept îmbogățire fără justă cauză, fără ca prin aceasta să fie remediate consecințele nelegalității taxei asupra cumpărătorului (Hotărârea din 20 octombrie 2011, Danfoss și Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, punctul 22, precum și jurisprudența citată).
- 39 O asemenea interpretare răspunde finalității dreptului la restituirea plății nedatorate, care urmărește să remedieze consecințele incompatibilității taxei cu dreptul Uniunii prin neutralizarea sarcinii economice pe care aceasta i-a impus-o în mod nelegal persoanei care, în final, a suportat-o efectiv (Hotărârea din 20 octombrie 2011, Danfoss și Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, punctul 23, precum și Hotărârea din 16 mai 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punctul 24).
- 40 În al treilea rând, în lipsa unei reglementări a Uniunii în materie, este de competența fiecărui stat membru să stabilească modalitățile de restituire a taxelor naționale percepute fără a fi datorate, cu condiția însă ca aceste modalități să respecte atât principiul echivalenței, cât și principiul efectivității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 octombrie 2020, Valoris, C-677/19, EU:C:2020:825, punctul 21 și jurisprudența citată).
- 41 În această privință, ținând cont de finalitatea dreptului la restituirea plății nedatorate, astfel cum este amintită la punctul 39 din prezenta hotărâre, și în scopul respectării principiului efectivității, condițiile de exercitare a acțiunii în restituirea plății nedatorate, stabilite de statele membre în temeiul principiului autonomiei procedurale, trebuie să conducă la posibilitatea neutralizării sarcinii economice a taxei nedatorate (Hotărârea din 20 octombrie 2011, Danfoss și Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, punctul 25, precum și Hotărârea din 16 mai 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punctul 27 și jurisprudența citată).
- 42 Curtea a precizat de asemenea că, în cazul în care cumpărătorul final este îndreptățit potrivit dreptului intern să obțină restituirea de către contribuabil a cuantumului taxei care a fost repercutat asupra sa, acest contribuabil trebuie, la rândul său, să aibă posibilitatea de a obține restituirea acestuia de către autoritățile naționale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 octombrie 2011, Danfoss și Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, punctul 26, precum și jurisprudența citată).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 43 Prin urmare, un stat membru poate în principiu să se opună unei cereri de restituire a unei taxe nedatorate, formulată de cumpărătorul final asupra căruia a fost repercutată această taxă, cu motivarea că nu cumpărătorul respectiv este cel care a plătit taxa menționată autorităților fiscale, cu condiția însă ca acest cumpărător să poată, potrivit dreptului intern, să exercite o acțiune civilă în restituirea plății nedatorate împotriva contribuabilului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 octombrie 2011, Danfoss și Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, punctul 27).
- 44 Cu toate acestea, dacă restituirea de către contribuabil devine imposibilă sau excesiv de dificilă, principiul efectivității impune ca cumpărătorul să aibă posibilitatea de a-și îndrepta cererea de restituire direct împotriva autorităților fiscale și ca, în acest scop, statul membru să prevadă instrumentele și modalitățile procedurale necesare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 octombrie 2011, Danfoss și Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, punctul 28, precum și jurisprudența citată).
- 45 Rezultă că dobânditorul unui autovehicul pentru care a fost achitată o taxă percepută de un stat membru cu încălcarea dreptului Uniunii și asupra căruia a fost repercutată această taxă trebuie să poată, potrivit modalităților procedurale naționale, să obțină restituirea acesteia de către contribuabilul care a achitat-o sau, dacă este cazul, de către autoritățile fiscale.
- 46 Cu toate acestea, trebuie subliniat că, atunci când un vehicul pentru care a fost achitată o taxă cu ocazia primei sale înmatriculări pierde o parte din valoarea sa de piață, cuantumul taxei cuprinse în valoarea acestui vehicul se diminuează în aceleași proporții ca și această valoare. În ipoteza în care valoarea reziduală a taxei se repercutează asupra dobânditorului ulterior al vehiculului menționat, din jurisprudența citată la punctul 36 din prezenta hotărâre, care permite statelor membre să refuze restituirea unei taxe percepute cu încălcarea dreptului Uniunii atunci când aceasta determină o îmbogățire fără justă cauză a avânzilor-cauză, rezultă că taxa care trebuie să fie restituită acestui dobânditor nu poate, în niciun caz, să depășească valoarea reziduală respectivă.
- 47 Astfel, în speță, în ipoteza în care constată, pe baza unei aprecieri a elementelor de probă care îi sunt prezentate, că o parte reziduală din taxa specială de înmatriculare achitată cu ocazia primei înmatriculări a vehiculului în discuție a fost repercutată efectiv asupra unui dobânditor ulterior al acestui vehicul, instanța de trimitere trebuie să se asigure printre altele că restituirea taxei respective unui asemenea dobânditor nu va determina îmbogățirea fără justă cauză a acestuia din urmă.

- 48 În consecință, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolul 110 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care prevede că o taxă pe autovehicule percepută, cu încălcarea dreptului Uniunii, de un stat membru cu ocazia primei înmatriculări a acestora nu poate fi restituită decât contribuabilului care a achitat această taxă, iar nu unui dobânditor ulterior al vehiculului în discuție, cu condiția ca dobânditorul care a suportat efectiv taxa menționată să poată, potrivit modalităților procedurale naționale, să obțină restituirea acesteia de către contribuabilul care a achitat-o sau, dacă este cazul, de către autoritățile fiscale, printre altele atunci când restituirea de către acest contribuabil se dovedește imposibilă sau excesiv de dificilă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

- 1) **Articolul 110 TFUE trebuie interpretat în sensul că cuantumul unei taxe pe autovehicule percepute, cu încălcarea dreptului Uniunii, de un stat membru cu ocazia primei înmatriculări a acestora poate fi încorporat în valoarea acestor vehicule, astfel încât creanța deținută împotriva statului ca urmare a percepției nelegale a taxei menționate este considerată transferată, la momentul vânzării vehiculelor amintite, dobânditorilor ulteriori ai acestora din urmă.**
- 2) **Articolul 110 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care prevede că o taxă pe autovehicule percepută, cu încălcarea dreptului Uniunii, de un stat membru cu ocazia primei înmatriculări a acestora nu poate fi restituită decât contribuabilului care a achitat această taxă, iar nu unui dobânditor ulterior al vehiculului în discuție, cu condiția ca dobânditorul care a suportat efectiv taxa menționată să poată, potrivit modalităților procedurale naționale, să obțină restituirea acesteia de către contribuabilul care a achitat-o sau, dacă este cazul, de către autoritățile fiscale, printre altele atunci când restituirea de către acest contribuabil se dovedește imposibilă sau excesiv de dificilă.**