

Contestarea reglementărilor fiscale cu argumente comunitare – aspecte practice privind soluțiile de atac

Ana Pușcaș¹

Romana Schuster²

Pentru orice companie a devenit din ce în ce mai importantă identificarea tuturor oportunităților de care poate beneficia, nu doar la nivel local, ci și la nivel comunitar. Un exemplu concret se referă la acele prevederi din legislația internă care ar putea constitui o încălcare a principiilor și prevederilor legislației comunitare. O bună cunoaștere a acestora oferă companiilor atât economii, prin obținerea de reduceri/scutiri de impozite care în practică încalcă legislația Uniunii Europene („UE”), cât și o îmbunătățire a fluxului de numerar, dacă s-a identificat existența unui tratament defavorabil în ceea ce privește data la care are loc plata impozitului.

Deși era de așteptat ca atât companiile, cât și persoanele fizice, dezavantajate de anumite reglementări fiscale sau proceduri administrative românești, să apeleze și la aceste noi instrumente de atac, acest lucru nu s-a întâmplat decât într-un număr foarte mic de cazuri. Plecând de la premisa că nu încrederea în instituțiile europene este problema și nici absența cazurilor de prejudicii, trecem în revistă aspectele practice pe care le implică contestarea reglementărilor fiscale interne cu argumente comunitare.

1. Considerații introductive

Odată cu aderarea României la Uniunea Europeană, legislația comunitară produce efecte și la nivelul României, fie direct (menționăm aici cu titlu de exemplu regulamentele, direct aplicabile), fie indirect (legislație care trebuie specific transpusă în legislație, cum ar fi directivele). În cazul în care România nu respectă aceste obligații sau în cazul în care legislația fiscală cuprinde reglementări care restricționează libertățile fundamentale consfințite de Tratatul Uniunii Europene, companiile afectate pot ataca aceste legi.

După aderare, există posibilitatea ca argumentele comunitare invocate să determine instanța națională să transmită speța spre interpretare CEJ, ale cărei decizii preliminare de îndrumare devin obligatorii. De asemenea, este posibilă eliminarea unui tratament defavorabil din legislația sau practica administrativă națională prin semnalarea acestuia către Comisia Europeană.

Deși anul 2009 este cel de-al treilea an în care dreptul comunitar are aplicabilitate în România, exceptând un număr restrâns de contribuabili afectați de cuantumul tot mai

¹ Ana Pușcaș este Tax Senior Consultant Consultant la PricewaterhouseCoopers Romania, în Departamentul de Consultanță pentru Impozitele directe ale companiilor din cadrul PricewaterhouseCoopers Tax Advisors & Accountants S.R.L.

² Romana Schuster este Assistant manager la PricewaterhouseCoopers Romania, în Departamentul de Consultanță pentru Impozitele directe ale companiilor din cadrul PricewaterhouseCoopers Tax Advisors & Accountants S.R.L.

punitiv al taxei de primă înmatriculare, redenumită taxa de poluare, plătitorii de taxe și impozite din România nu apelează încă frecvent la argumente și instituții europene. Aceasta cu toate că în peste 90% din cazurile în domeniul impozitelor directe, de exemplu, ajunse la Curte Europeană de Justiție (CEJ), i s-a dat dreptate contribuabilului.

Pentru a beneficia de oportunitățile menționate mai sus, o companie românească, ca și orice altă companie din Europa, de altfel, are la dispoziție două soluții, fiecare dintre acestea având avantaje și dezavantaje specifice. Cele două soluții sunt:

1. atacarea în instanță a unui act administrativ fiscal, ceea ce deschide calea apelului la procedura de recurs preliminar la CEJ, respectiv

2. sesizarea Comisiei Europene, ceea ce deschide calea procedurii de infringement.

Cele două soluții pot fi aplicate concomitent, fiindcă nu se exclud reciproc, iar angajarea lor în paralel maximizează rezultatele favorabile ce pot fi obținute. În cele ce urmează, prezentăm aspectele practice pe care le implică apelul la fiecare dintre aceste două soluții, precum și motivele pentru care utilizarea lor în paralel ar putea aduce beneficii complete.

2. Acționarea în judecată

În cazul în care o companie este prejudiciată în mod direct de anumite prevederi din legislația fiscală din România, iar acestea ar putea reprezenta o încălcare a principiilor tratatului comunitar, pe care România s-a angajat să le respecte, atacarea unui act administrativ fiscal în instanță, cu argumente comunitare, și solicitarea utilizării procedurii de recurs preliminar, de transmitere spre interpretare la nivelul Curții Europene de Justiție („CEJ”) este prima cale de atac ale cărei aspecte practice le discutăm.

Dacă în formularea contestației sau plângerii, compania aduce argumente bazate pe principiile legislației ori pe jurisprudența comunitară, calea pentru recursul preliminar este deschisă, însă nu și garantată. Inițierea procedurii de recurs preliminar rămâne la latitudinea instanței naționale, numai aceasta putând decide transmiterea spre interpretare la CEJ.

În acest scop, compania va efectua plata acelor taxe pe care le consideră în exces și va solicita autorităților fiscale rambursarea acestora, în baza unei argumentații europene. O variantă mai riscantă este următoarea: compania poate decide neplata ori plata diminuată corespunzător a taxelor sau impozitelor considerate excesive, urmată de solicitarea unei inspecții fiscale. În ambele situații este de așteptat ca rezultatul actului administrativ fiscal să fie unul nefavorabil, dar în cazul neplății impozitelor, majorările de întârziere stabilite reprezintă o problemă adițională. Actul administrativ fiscal nefavorabil poate fi atacat inclusiv pe cale judecătorească, după epuizarea cailor de atac administrative, rezultatul acestor acțiuni depinzând de existența jurisprudenței CEJ relevante pentru speța companiei. Instanța judecătorească poate decide în favoarea contribuabilului, în temeiul acesteia. În absența jurisprudenței relevante, compania poate aduce totuși suficiente argumente în fața instanței, astfel încât aceasta din urmă să transmită cazul către CEJ, cerându-i să interpreteze conformitatea prevederilor legale în cauză cu legislația comunitară.

Trebuie remarcat faptul că raportul între CEJ și instanțele naționale din Statele Membre UE în ceea ce privește aplicarea legislației comunitare este unul de complementaritate, ele împărțindu-și jurisdicția și cooperând pentru a atinge obiectivul comun: aplicarea unitară a legislației UE.

Două aspecte trebuie subliniate legat de acest raport de complementaritate, ambele vizând delimitarea dreptului de decizie al instanței naționale în raport cu CEJ:

a) Decizia de a iniția procedura consultativă este de competența instanței naționale. Numai în cazul în care o curte națională a unui Stat Membru are neclarități reale și substanțiale în ceea ce privește modul în care trebuie interpretată o lege internă pentru a asigura o aplicare unitară a legislației UE, ea poate solicita ajutorul CEJ, prin apelul la procedura de recurs preliminar. Art. 234 al Tratatului UE prevede în mod specific cazurile în care o instanță națională are dreptul sau este obligată³ să ceară o astfel de consultare.

b) Decizia finală privind tratamentul fiscal aplicabil cazului în speță rămâne de competența instanței naționale, aceasta urmând să ia în considerare însă, în mod obligatoriu, interpretarea legii comunitare rezultată dintr-o decizie a CEJ.

Astfel, trebuie reținut faptul că CEJ își oferă opinia consultativă doar în ceea ce privește interpretarea unei prevederi legislative prin prisma principiilor tratatului comunitar, în sensul încadrării acestuia ca fiind compatibilă sau incompatibilă cu legislația comunitară, dar nu poate specifica modul în care ea trebuie aplicată în dreptul intern.

Conform propriilor evaluări, CEJ are în general nevoie de aproximativ 18 luni pentru a decide privind interpretarea speței pentru care i-a fost cerută consultarea, dar în cazul în care se confruntă cu un număr neobișnuit de cazuri în care îi este cerută opinia, pot apărea întârzieri substanțiale peste această perioadă medie.

3. Sesizarea Comisiei Europene

O companie care se consideră prejudiciată sau se așteaptă a fi prejudiciată în viitor de neconformarea legislației sau practicii administrative a unui Stat Membru cu legislația comunitară are și posibilitatea de a sesiza în mod direct Comisia Europeană („CE”) cu privire la respectivele aspecte. Practic, oricine poate depune o plângere față de o măsură a unui Stat Membru pe care o consideră incompatibilă cu legislația comunitară, utilizând un formular făcut public pe pagina de internet a CE.

Această procedură este, prin caracteristicile și consecințele sale, foarte diferită de acționarea în judecată:

3.1. Durata de soluționare

În primul rând, are avantajul de a dura mai puțin decât procedura de recurs preliminar despre care scriam mai sus. Astfel, CE are obligația de a răspunde cererii făcute de

³ O instanță națională nu este obligată să trimită CEJ spre interpretare o speță care o implică decât dacă deciziile respectivei instanțe sunt definitive.

contribuabil în termen de două luni. Răspunsul poate fi unul negativ (de exemplu, plângerea nu este întemeiată, nu întrunește caracteristicile unui caz comunitar etc.), sau unul pozitiv (dacă consideră plângerea fondată), caz în care CE inițiază procedura de infringement împotriva Statului Membru vizat.

Procedura de infringement, reglementată de art. 226 al Tratatului UE, cuprinde trei faze – notificarea oficială, opinia și trimiterea cazului la CEJ. În primă fază, CE trimite Statului Membru respectiv o scrisoare de notificare oficială, la care acesta din urmă este invitat să răspundă în termen de două luni. În general, acest schimb de opinii nu este făcut public, rămânând confidențial. În cazuri extraordinare, care prezintă o importanță aparte pentru cetățenii UE (de exemplu, dacă este suficient de clar că a existat o lezare a intereselor acestora care a dus de asemenea la un număr foarte mare de sesizări), CE poate decide să informeze publicul printr-un comunicat de presă despre transmiterea scrisorii de notificare oficiale și conținutul acesteia.

În cazul în care răspunsul Statului Membru la scrisoarea de notificare oficială nu convinge CE să își schimbe punctul de vedere sau în cazul în care Statul Membru nu răspunde la notificarea CE, CE emite și transmite Statului Membru respectiv o „opinie motivată”, prin care acestuia i se cere imperativ să își modifice legislația în termen de două luni. Acesta este, în majoritatea cazurilor, momentul în care CE publică o informare prin care informează cetățenii UE despre obiectivele acestei proceduri.

Dacă Statul Membru refuză să își alinieze legislația cu cea europeană, CE trimite cazul, spre judecare, către CEJ. Aceasta este a treia și ultima fază a procedurii, care presupune, de asemenea, și informarea publică a cetățenilor UE printr-un comunicat de presă. Decizia CEJ devine obligatorie pentru Statul Membru în cauză. Mai mult, în cazul în care Statul Membru nu respectă hotărârea CEJ, Comisia poate cere CEJ penalizarea statului în cauză.

În concluzie, în ceea ce privește durata de rezolvare, sesizarea CE cu privire la o încălcare este adesea foarte eficientă, în sensul că poate dura minim 4-6 luni. După cum reiese dintr-un comunicat de pe pagina de internet a CE, multe din sesizările trimise CE sunt soluționate încă din prima fază: de cele mai multe ori, Statele Membre preferă să își modifice legislația și să evite un proces costisitor la CEJ.

3.2. Costuri de soluționare reduse

Un al doilea avantaj al acestei proceduri constă tocmai în costurile reduse pe care ea le presupune. Practic, CE este cea care prestează munca pentru contribuabil. De asemenea, formatul simplu al scrisorii de sesizare înlesnește procesul de redactare a acesteia și elimină necesitatea utilizării limbajului juridic, cum se întâmplă în cazul atacului în instanță.

3.3. Confidențialitatea este o opțiune

Un al treilea avantaj al procedurii este dat de faptul că sesizarea trimisă CE permite reclamantului să își păstreze, dacă dorește, anonimatul față de statul membru care se

presupune că a încălcat legislația comunitară. Astfel, se pot evita eventuale repercusiuni la care ar putea fi supusă compania respectivă din partea statului membru.

3.4. Transparența

Cel de-al patrulea avantaj al sesizării CE constă în faptul că procedura de infringement aduce o binevenită transparență în întregul proces. CE va ține autorul sesizării la curent cu toți pașii pe care îi parcurge și îl consultă înainte de a închide cazul.

3.5. Despăgubirea pentru prejudicii

Totuși, sesizarea CE implică și un dezavantaj major pentru un contribuabil care a fost deja prejudiciat de aplicarea legislației interne: finalizarea acestei proceduri se materializează într-o declarație prin care măsura vizată, aplicată de Statul Membru, este declarată ca fiind incompatibilă cu legislația comunitară, eventual abrogată din legislație sau modificată, dar nu despăgubește reclamantul pentru prejudiciile suferite anterior, pe perioada aplicării.

De aceea, pentru a obține o decizie în cazul lor specific, precum și o despăgubire pentru prejudiciile suferite, companiile sunt direct interesate să utilizeze și calea atacului în instanțele naționale. Nu trebuie să uităm că aceste instanțe naționale sunt singurele care au competența de a acorda compensații pentru prejudiciul suferit de reclamant.

Astfel, pentru apărarea drepturilor companiei, este deseori utilă sesizarea CE ca un instrument suplimentar, mai degrabă decât ca unică soluție de atac. Numai în cazul în care contribuabilul nu a fost încă prejudiciat în niciun fel de măsuri fiscale și administrative neconforme cu legislația europeană este recomandabil să apeleze doar la sesizarea către CE.

4. Concluzii

Contribuabilii din România care se consideră prejudiciați de existența unei măsuri legislative sau administrative incompatibile cu legislația comunitară pot maximiza șansele de a soluționa favorabil problema cu care se confruntă prin recuperarea prejudiciului suferit și eliminarea măsurii în cauză din legislația internă numai dacă utilizează concomitent atât atacul în instanța națională, cât și sesizarea directă a CE, beneficiind de serviciile ambelor instituții europene create pentru a-i garanta drepturile europene: CEJ și CE.

În practică, există riscul ca acele curți naționale din statele care au devenit recent membre ale UE să nu înțeleagă cu adevărat importanța și problemele care pot apărea dacă nu este cerută consultarea CEJ. Mai mult, în cazul în care ele nu au experiența practică a unor referiri anterioare, ele pot ezita să apeleze la o astfel de procedură, preferând uneori să se aventureze într-un teritoriu UE necunoscut.

De asemenea, chiar dacă ele trimit mai departe speța spre interpretarea CEJ, există riscul ca acele instanțe lipsite de experiența necesară în domeniul dreptului comunitar să

nu formuleze speța într-un mod corespunzător, existând astfel riscul respingerii ei de către CEJ.

De aceea, pentru a evita riscul unei reprezentări necorespunzătoare din partea instanțelor naționale, precum și de a asigura luarea unei decizii specifice pentru speța contribuabilului, este recomandabilă depunerea unei sesizări la CE în paralel cu recurgerea la instanțele naționale.