

ICCJ – Contribuții la fondul pentru mediu. Termen de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale. Întreruperea termenului

R O M A N I A

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Decizia nr. 951/2014	Dosar nr. 9340/2/2012
----------------------	-----------------------

Ședința publică de la 26 februarie 2014

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Obiectul acțiunii

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel București, secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, la data de 14 decembrie 2012, reclamanta SC S.C. SA, a solicitat instanțe, în contradictoriu cu pârâta Administrația Fondului pentru Mediu, să dispună anularea deciziei din 31 iulie 2012 emisă de Ministerul Mediului, Administrația Fondului pentru Mediu, a deciziei din 31 mai 2012 și a raportului de inspecție fiscală din 31 mai 2012 efectuat de Administrația Fondului pentru Mediu, privind obligații fiscale suplimentare de plată la Fondul pentru Mediu.

Hotărârea instanței de fond

Prin sentința civilă nr. 2139 din 25 iunie 2013, a Curții de Apel București, a fost admisă în parte acțiunea formulată de reclamanta SC S.C. SA în contradictoriu cu pârâta Administrația Fondului pentru Mediu, fiind anulate în parte actele contestate, respectiv decizia din 31 iulie 2012, decizia din 31 mai 2012 și raportul de inspecție fiscală din 31 mai 2012 pentru suma de 55.686,36 RON, aferentă perioadei 2003-2006.

În motivarea sentinței, instanța a reținut în esență că pentru debitul aferent anilor 2003-2006 sunt incidente dispozițiile art. 91 alin. (1) și alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, care prevede că „Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”

Susținerea intimată în sensul că prin depunere declarațiilor fiscale pentru anul 2007 s-a realizat o recunoaștere a debitului cu consecința întreruperii termenului de prescripție a fost apreciată ca neîntemeiată, în condițiile în care declarațiile fiscale aferente anului 2007 nu cuprindeau sumele imputate prin decizia contestată. Pentru ca recunoașterea să conducă la întreruperea termenului de prescripție, ar trebui ca aceasta să se refere la sumele pretinse de intimată, nu la obligația generică de achitare a unor obligații la fondul pentru mediu. Declarațiile aferente anului 2007 reprezintă, mai degrabă, o negare a datoriei, în condițiile în care, în aceste declarații nu sunt cuprinse sumele pretinse de intimată ci doar sumele recunoscute și, de altfel, achitate de reclamantă în termenul legal.

Față de dispozițiile art. 24 C. proc. fisc. Curtea a constatat că debitul aferent anilor 2003-2006 este stins ca urmare a

prescripției.

În ceea ce privește restul debitului calculat de intimată, Curtea a constatat că, în condițiile în care actele contabile ale reclamantei nu conțineau informații concrete care să permită calcularea exactă a cantității de deșeuri pentru care se impune plata contribuției la fondul pentru mediu, devin incidente dispozițiile art. 67 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 potrivit căruia „Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.”

Utilizarea datelor din contabilitatea anilor 2003-2006 a fost apreciată de instanță ca fiind rezonabilă, în condițiile în care nu a existat un alt reper mai apropiat, la care organul de control să se fi putut raporta.

În ceea ce privește nedeclararea unor ambalaje din plastic, Curtea a reținut că, reclamanta nu a administrat probe concludente din care să rezulte susținerile menționate.

Referitor la predarea responsabilității, s-a reținut că nu s-au depus acte referitoare la cantitatea de deșeuri valorificate de firma SC E.R.A. SA, situație în care reclamantei îi revine obligația de plată la Fondul pentru mediu a contribuției pentru ambalajele, care nu figurează ca recuperate și valorificate.

Recursul exercitat în cauză

Împotriva sentinței civile nr. 2139 din 25 iunie 2013 a Curții de Apel București au declarat recurs ambele părți, respectiv atât reclamanta SC S.C. SA cât și pârâta Administrația Fondului pentru Mediu.

Recurenta-reclamantă SC S.C. SA solicită prin recursul declarat, admiterea recursului, modificarea sentinței

recurate, în sensul admiterii în tot a acțiunii și anularea în tot a actelor contestate, emise de pârâtă.

În dezvoltarea motivelor de recurs, recurenta-reclamantă a prezentat pe larg situația de fapt expusă și prin cererea de chemare în judecată, concluzionând că instanța de fond a interpretat în mod greșit probatoriul administrat raportat la normele de drept incidente în cauză.

Astfel, prin încheierea contractelor, privind preluarea obligațiilor de valorificare și reciclare a deșeurilor de ambalaje și a obligațiilor de raportare a datelor, cu SC E.R.A. SA, începând cu anul 2006 SC S.C. SA și-a îndeplinit obligațiile prevăzute de H.G. nr. 261/2005 privind gestionarea ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje.

Legea permite ca operatorii economici care introduc pe piață ambalaje, să poată transfera responsabilitățile specifice în vederea valorificării, context în care, reclamanta nu mai poate fi obligată la plata unor obligații fiscale suplimentare, din moment ce transferul de responsabilități a operat, conform contractelor încheiate către SC E.R.A. SA.

În mod greșit, instanța de fond, a reținut că determinarea bazei de impunere pentru perioada 2007-2011 a fost stabilită corect de organele fiscale, fără să țină cont de dispozițiile art. 67 C. proc. fisc., dispoziții ce vizează estimarea rezonabilă.

De asemenea, în mod greșit, la estimarea bazei de impunere pentru perioada 2006-2011 s-a raportat la baza de impunere a anilor 2003-2006, în condițiile în care, este de notorietate, evoluția echipamentelor IT ce au dus la reducerea cantității de ambalaje.

Organele fiscale cu nesocotit prevederile art. 67 C. proc. fisc., în ceea ce privește obligația de identificare a acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

În concluzie, instanța de fond a făcut o interpretare și aplicare greșită a textelor de lege, respectiv art. 67 C. proc. fisc., iar sentința cuprinde motive contradictorii.

Astfel, estimarea greșită a bazei de impunere prin raportare la anii 2003-2006, obligațiile fiscale suplimentar stabilite în plus în sarcina SC S.C. SA sunt în cuantum de 769.386,45 RON, vătămarea suferită în urma estimării fiind evidentă.

Organele fiscale aveau la îndemână o serie de metode de estimare a bazei de impunere, atunci când contribuabilul nu deține documente pe baza cărora aceasta să poată fi stabilită. (Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3389/2011).

Un exemplu în acest sens este metoda marjei presupune estimarea veniturilor unui contribuabil și aplicarea unui procent corespunzător de marjă, pentru a obține profitul impozabil, iar procentele sau propunerile pot fi determinate din datele cunoscute de contribuabilul verificat, sau obținute de la alte entități cu activități similare ori de la instituții care calculează și publică astfel de procente sau propuneri.

Ca urmare, aplicând corect dispozițiile legale incidente, se impune admiterea recursului, modificarea sentinței recurate, în sensul admiterii în tot a acțiunii formulate.

Recurenta-pârâtă, Administrația Fondului pentru mediu, prin recursul formulat, solicită modificarea sentinței recurate în sensul respingerii în tot a acțiunii formulate de reclamanta SC S.C. SA.

În dezvoltarea motivelor de recurs, întemeiate în drept pe dispozițiile art. 304 pct. 9 C. proc. civ., recurenta arată că, în mod greșit, prima instanță a reținut ca obligații fiscale aferente anilor 2003-2006 sunt prescrise, fără să țină cont că prin depunerea de către contribuabil a declarațiilor fiscale, după expirarea termenului legal, duce la întreruperea

termenului de prescripție, conform art. 92 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003.

În anul 2007, SC S.C. SA a depus declarații privind obligațiile la Fondul pentru mediu, săvârșind astfel un act de recunoaștere a dreptului Administrației Fondului pentru mediu de a stabili obligații fiscale.

Ca urmare, față de dispozițiile art. 92 din O.G. nr. 92/2003 privind C. proc. fisc., la data depunerii de contribuabil a declarației fiscale, după expirarea termenului legal de depunere a acesteia, are loc întreruperea termenului de prescripției, în cauză impunându-se respingerea în tot a acțiunii formulate de SC S.C. SA.

SC S.C. SA a formulat întâmpinare la recursul formulat de recurenta Administrația Fondului pentru mediu, solicitând, în esență, respingerea recursului ca nefondat.

Hotărârea instanței de recurs

Analizând sentința recurată în raport de criticile formulate de ambele recurente, de probatoriul administrat în cauză și dispozițiile legale incidente, se constată că nu subzistă motive de modificare sau casare a sentinței recurate.

Astfel, administrația Fondului pentru mediu, prin raportul de inspecție fiscală din 31 mai 2012, a stabilit că recurenta-reclamantă SC S.C. SA datorează bugetului de stat suma de 825.075 RON cu titlu de obligații fiscale suplimentare, majorări și penalități pentru perioada 3 octombrie 2003-31 decembrie 2011.

Inspecția fiscală desfășurată de recurenta-pârâtă în perioada 3 mai 2012-30 mai 2012 a avut ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil în raport de dispozițiile legale incidente.

Având în vedere raportul de inspecție fiscală întocmit, ulterior a fost emisă și decizia de impunere din 31 mai 2012, privind obligațiile fiscale suplimentare de plată la Fondul de mediu stabilite în sarcina SC S.C. SA.

Împotriva celor două acte fiscale menționate, a formulat contestație SC S.C. SA, contestație ce a fost respinsă prin decizia din 31 iulie 2012.

Instanța de fond a admis, în parte contestația formulată de reclamantă, în sensul că a anulat actele fiscale contestate, pentru debitul aferent anilor 2003-2006, în cuantum de 55.686,36 RON, având în vedere că pentru obligațiile suplimentare aferente perioadei menționate a intervenit termenul de prescripție.

Recursul declarat de recurenta-pârâtă Administrația Fondului pentru mediu vizează exclusiv, interpretarea și aplicarea în cauză, a dispozițiilor art. 92 alin. (1) și art. 2 din O.G. nr. 92/2003, critici ce se încadrează în dispozițiile art. 304 pct. 9 C. proc. civ.

Acest motiv de recurs nu poate fi reținut, având în vedere că instanța de fond a interpretat și aplicat corect dispozițiile legale vizând prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale din perspectiva dispozițiilor art. 91-art. 92 C. proc. fisc. raportat la art. 16-art. 17 din Decretul nr. 267/1958.

În materie fiscală, prescripția extinctivă stinge răspunderea fiscală a contribuabililor, persoane fizice și persoane juridice, care sunt exonerate de plata obligațiilor bugetare ce cad în sarcina lor. C. proc. fisc., conține prevederi categorice, statuând în acest sens, că toate creanțele fiscale „se sting prin încasare, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție și prin alte modalități prevăzute de lege”, art. 24. din Legea nr. 92/2003.

Normele juridice care reglementează prescripția răspunderii fiscale sunt imperative, iar efectul se produce ope legis.

Potrivit art. 91 alin. (1) C. proc. fisc., dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termenul de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, iar potrivit alin. (2) al aceluiași articol, termenul de prescripție de 5 ani, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Prin împlinirea termenului de prescripție, se înțelege determinarea momentului în care expiră termenul de prescripție, iar această determinare implică cunoașterea următoarelor elemente:

- termenul de prescripție aplicabil;
- începutul acestui termen;
- dacă a intervenit sau nu vreun caz de suspendare sau întrerupere a prescripției;
- regulile de calcul ale termenului de prescripție;

În speța de față, termenul de prescripție aplicabil este de 5 ani, conform art. 91 alin. (1) C. proc. fisc., termen ce a început să curgă la data de la 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Astfel, pentru creanțele fiscale aferente anului 2003, termenul de prescripție a început să curgă de la 1 ianuarie 2004 și s-a împlinit în ianuarie 2009; pentru creanțele fiscale aferente anului 2004, termenul de prescripție a început să curgă de la 1 ianuarie 2005 și s-a împlinit în ianuarie 2010; pentru creanțele fiscale aferente anului 2005, termenul de prescripție a început să curgă la data de 1 ianuarie 2006 și s-a împlinit în ianuarie 2011; iar pentru creanțele fiscale aferente anului 2006, termenul de prescripție a început să curgă la 1 ianuarie 2005 și s-a împlinit în ianuarie 2012.

Pentru creanțele fiscale aferente anilor 2003, 2004, 2005 sunt

aplicabile dispozițiile art. 92 C. proc. fisc. anterior modificării dispusă prin O.G. nr. 29/2011, iar pentru creanțele fiscale aferente anului 2006 sunt aplicabile dispozițiile art. 92 C. proc. fisc. modificate [art. 11 alin. (4) din O.G. nr. 29/2011].

Susținerea recurentei, în sensul că declarațiile fiscale depuse de reclamanta SC S.C. SA, în luna mai 2007 reprezintă o recunoaștere a datoriei (săvârșind astfel un „act de recunoaștere a dreptului Administrației Fondului pentru Mediu de a stabili obligații la Fondul pentru mediu”) nu are un fundament legal, întrucât în declarațiile rectificative depuse în anul 2007, nu sunt cuprinse obligațiile fiscale stabilite prin actele fiscale emise în anul 2012 de către recurenta-pârâtă, aspect reținut corect de către instanța de fond.

Întreruperea prescripției prin recunoașterea creanței, așa cum susține recurenta, presupune acte care să exprime voința neîndoielnică de a-și executa obligațiile fiscale dar în declarațiile fiscale rectificative depuse în mai 2007, nu se regăsesc sumele cuprinse în titlul executoriu contestat.

Ca urmare, termenul prevăzut de art. 91 alin. (1) C. proc. fisc., calculat conform art. 68 și art. 91 alin. (2) din același act normativ, era împlinit pentru creanțele fiscale aferente perioadei 2003-2006 la data când s-a declanșat inspecția fiscală, deoarece în termenul de 5 ani, calculat pentru fiecare an fiscal, nu a intervenit o cauză de suspendare sau întrerupere din cele prevăzute la art. 92 C. proc. fisc., motivele de recurs invocate de recurenta Administrația Fondului pentru mediu, nefiind incidente în cauza dedusă judecății.

Recursul declarat de recurenta-reclamantă SC S.C. SA vizează interpretarea și aplicarea dispozițiilor legale pentru creanțele stabilite suplimentar în sarcina sa pentru perioada 2007-2012, motiv de recurs ce urmează a fi analizat din perspectiva dispozițiilor art. 304 pct. 9 C. proc. civ.

În urma controlului efectuat de organele fiscale, s-a constatat că SC S.C. SA a introdus pe piață bunuri ambalate, calculatoare și TV, telecomunicații și media, echipamente birou, componente și accesorii PC și consumabile, tablete, laptop-uri, camere foto, net working, accesorii PC, diverse piese, iar pentru ambalajele introduse pe piața națională era responsabilă fiscal în raport de H.G. nr. 621/2005, privind gestionarea ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje.

Facturile întocmite de recurenta-pârâtă pentru achizițiile intracomunitare, din perioada 2007-2011, nu conțin date cu privire la ambalajele folosite.

Deoarece din facturile emise nu rezultă cantitatea de ambalaje pusă pe piață, organele fiscale, în mod corect au aplicat dispozițiile art. 67 C. proc. civ. pentru stabilirea bazei de impunere prin estimare, având în vedere și art. 65.1 din Normele metodologice.

Estimarea bazei de impunere s-a realizat în raport de dispozițiile art. 67 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003, prin preluarea datelor înscrise în documentele de achiziții pentru perioada 2003-2006.

Ca urmare, estimarea făcută de recurenta-pârâtă Administrația Fondului pentru mediu s-a bazat pe datele certe înscrise în documentele de import, 2003-2006, în condițiile în care documentele emise în perioada 2007-2011 nu conțin date cu privire la ambalajele folosite, în cauză fiind aplicate corect dispozițiile art. 67 alin. (2) și alin. (3) C. proc. fisc.

Recurenta arată că instanța nu a analizat probatoriul administrat din care rezultă că a încheiat contracte de transfer de responsabilitate privind obligațiile de valorificare/reciclare a deșeurilor de ambalaje, invocând dispozițiile art. 16 din H.G. nr. 621/2005 dar omite incidența în cauză a dispozițiilor art. 25 din Metodologia de calcul al contribuțiilor și taxelor la Fondul de mediu, aprobată prin

Ordinul ministrului mediului și gospodăririi apelor nr. 578/2006, în raport de care avea obligația de a întocmi lunar situația privind cantitatea de ambalaje introduse pe piața națională prin achiziții efectuate din spațiul intracomunitar.

Contrar afirmațiilor, recurenta nu a administrat probe din care să rezulte situația gestiunii deșeurilor pe care societatea ar fi trebuit să o întocmească, obligație impusă prin H.G. nr. 856/2002 și nici ce cantitate de deșeuri a fost valorificată de SC E.R.A. SA, aspect reținut corect de instanța de fond.

Ultima critică invocată de recurentă, vizează motivarea contradictorie a hotărârii recurate, motiv de recurs ce se încadrează în raport de art. 306 pct. 2 C. proc. civ., în motivul de recurs prevăzute de art. 304 pct. 7.

Acest motiv de recurs nu-și găsește incidența în cauză, în condițiile în care instanța de fond a stabilit împrejurările de fapt esențiale în cauză, a evocat normele substanțiale incidente și aplicarea lor în speță, arătând în mod explicit care au fost argumentele avute în vedere pentru stabilirea obligațiilor fiscale datorate Fondului de mediu prin raportare la dispozițiile art. 67 din O.G. nr. 92/2003.

Pentru considerentele expuse mai sus, Înalta Curte, în temeiul dispozițiilor art. 312 C. proc. civ. va respinge ca nefondate recursurile declarate de SC S.C. SA și Administrația Fondului pentru Mediu.

PENTRU ACESTE MOTIVE

ÎN NUMELE LEGII

D E C I D E

Respinge recursurile declarate de SC S.C. SA reprezentată de administrator judiciar R.V.A. I.S. S.P.R.L. și administrator special L.N.M. și Administrația Fondului pentru mediu,

împotriva sentinței civile nr. 2139 din 25 iunie 2013 a Curții de Apel București, secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondate.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 26 februarie 2014.

Sursa: www.scj.ro