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 CASAŢIE ŞI JUSTIŢIE

SECŢIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ŞI FISCAL

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

Şedinţa publică de la 26 februarie 2014

Asupra recursurilor de faţă;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Obiectul acţiunii

Prin cererea înregistrată pe rolul Curţii de Apel Bucureşti, secţia a VIII-a contencios administrativ şi fiscal, la data de 14 decembrie 2012, reclamanta SC S.C. SA, a solicitat instanţe, în contradictoriu cu pârâta Administraţia Fondului pentru Mediu, să dispună anularea deciziei din 31 iulie 2012 emisă de Ministerul Mediului, Administraţia Fondului pentru Mediu, a deciziei din 31 mai 2012 şi a raportului de inspecţie fiscală din 31 mai 2012 efectuat de Administraţia Fondului pentru Mediu, privind obligaţii fiscale suplimentare de plată la Fondul pentru Mediu.

Hotărârea instanţei de fond

Prin sentinţa civilă nr. 2139 din 25 iunie 2013, a Curţii de Apel Bucureşti, a fost admisă în parte acţiunea formulată de reclamanta SC S.C. SA în contradictoriu cu pârâta Administraţia Fondului pentru Mediu, fiind anulate în parte actele contestate, respectiv decizia din 31 iulie 2012, decizia din 31 mai 2012 şi raportul de inspecţie fiscală din 31 mai 2012 pentru suma de 55.686,36 RON, aferentă perioadei 2003-2006.

În motivarea sentinţei, instanţa a reţinut în esenţă că pentru debitul aferent anilor 2003-2006 sunt incidente dispoziţiile art. 91 alin. (1) şi alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, care prevede că „Dreptul organului fiscal de a stabili obligaţii fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepţia cazului în care legea dispune altfel.

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

Susţinerea intimate în sensul că prin depunere declaraţiilor fiscale pentru anul 2007 s-a realizat o recunoaştere a debitului cu consecinţa întreruperii termenului de prescripţie a fost apreciată ca neîntemeiată, în condiţiile în care declaraţiile fiscale aferente anului 2007 nu cuprindeau sumele imputate prin decizia contestată. Pentru ca recunoaşterea să conducă la întreruperea termenului de prescripţie, ar trebui ca aceasta să se refere la sumele pretinse de intimată, nu la obligaţia generică de achitare a unor obligaţii la fondul pentru mediu. Declaraţiile aferente anului 2007 reprezintă, mai degrabă, o negare a datoriei, în condiţiile în care, în aceste declaraţii nu sunt cuprinse sumele pretinse de intimată ci doar sumele recunoscute şi, de altfel, achitate de reclamantă în termenul legal.

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

prescripţiei.

În ceea ce priveşte restul debitului calculat de intimată, Curtea a constatat că, în condiţiile în care actele contabile ale reclamantei nu conţineau informaţii concrete care să permită calcularea exactă a cantităţii de deşeuri pentru care se impune plata contribuţiei la fondul pentru mediu, devin incidente dispoziţiile art. 67 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 potrivit căruia „Organul fiscal stabileşte baza de impunere şi obligaţia fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă şi mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situaţia fiscală corectă.”

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

În ceea ce priveşte nedeclararea unor ambalaje din plastic, Curtea a reţinut că, reclamanta nu a administrat probe concludente din care să rezulte susţinerile menţionate.

Referitor la predarea responsabilităţii, s-a reţinut că nu s-au depus acte referitoare la cantitatea de deşeuri valorificate de firma SC E.R.A. SA, situaţie în care reclamantei îi revine obligaţia de plată la Fondul pentru mediu a contribuţiei pentru ambalajele, care nu figurează ca recuperate şi valorificate.

Recursul exercitat în cauză

Împotriva sentinţei civile nr. 2139 din 25 iunie 2013 a Curţii de Apel Bucureşti au declarat recurs ambele părţi, respectiv atât reclamanta SC S.C. SA cât şi pârâta Administraţia Fondului pentru Mediu.

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

recurate, în sensul admiterii în tot a acţiunii şi anularea în tot a actelor contestate, emise de pârâtă.

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

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

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

În mod greşit, instanţa de fond, a reţinut că determinarea bazei de impunere pentru perioada 2007-2011 a fost stabilită corect de organele fiscale, fără să ţină cont de dispoziţiile art. 67 C. proc. fisc., dispoziţii ce vizează estimarea rezonabilă.

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

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

În concluzie, instanţa de fond a făcut o interpretare şi aplicare greşită a textelor de lege, respectiv art. 67 C. proc. fisc., iar sentinţa cuprinde motive contradictorii.

Astfel, estimarea greşită a bazei de impunere prin raportare la anii 2003-2006, obligaţiile 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 deţine documente pe baza cărora aceasta să poată fi stabilită. (Ordinul preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală nr. 3389/2011).

Un exemplu în acest sens este metoda marjei presupune estimarea veniturilor unui contribuabil şi aplicarea unui procent corespunzător de marjă, pentru a obţine profitul impozabil, iar procentele sau propunerile pot fi determinate din datele cunoscute de contribuabilul verificat, sau obţinute de la alte entităţi cu activităţi similare ori de la instituţii care calculează şi publică astfel de procente sau propuneri.

Ca urmare, aplicând corect dispoziţiile legale incidente, se impune admiterea recursului, modificarea sentinţei recurate, în sensul admiterii în tot a acţiunii formulate.

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

În dezvoltarea motivelor de recurs, întemeiate în drept pe dispoziţiile art. 304 pct. 9 C. proc. civ., recurenta arată că, în mod greşit, prima instanţă a reţinut ca obligaţii fiscale aferente anilor 2003-2006 sunt prescrise, fără să ţină cont că prin depunerea de către contribuabil a declaraţiilor fiscale, după expirarea termenului legal, duce la întreruperea

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

În anul 2007, SC S.C. SA a depus declaraţii privind obligaţiile la Fondul pentru mediu, săvârşind astfel un act de recunoaştere a dreptului Administraţiei Fondului pentru mediu de a stabili obligaţii fiscale.

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

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

Hotărârea instanţei de recurs

Analizând sentinţa recurată în raport de criticile formulate de ambele recurente, de probatoriul administrat în cauză şi dispoziţiile legale incidente, se constată că nu subzistă motive de modificare sau casare a sentinţei recurate.

Astfel, administraţia Fondului pentru mediu, prin raportul de inspecţie 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 obligaţii fiscale suplimentare, majorări şi penalităţi pentru perioada 3 octombrie 2003-31 decembrie 2011.

Inspecţia fiscală desfăşurată de recurenta-pârâtă în perioada 3 mai 2012-30 mai 2012 a avut ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor de către contribuabil în raport de dispoziţiile legale incidente.

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

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

Instanţa de fond a admis, în parte contestaţia 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 obligaţiile suplimentare aferente perioadei menţionate a intervenit termenul de prescripţie.

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

Acest motiv de recurs nu poate fi reţinut, având în vedere că instanţa de fond a interpretat şi aplicat corect dispoziţiile legale vizând prescripţia dreptului de a stabili obligaţii fiscale din perspectiva dispoziţiilor art. 91-art. 92 C. proc. fisc. raportat la art. 16-art. 17 din Decretul nr. 267/1958.

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

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

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

Prin împlinirea termenului de prescripţie, se înţelege determinarea momentului în care expiră termenul de prescripţie, iar această determinare implică cunoaşterea următoarelor elemente:

– termenul de prescripţie aplicabil;

– începutul acestui termen;

– dacă a intervenit sau nu vreun caz de suspendare sau întrerupere a prescripţiei;

– regulile de calcul ale termenului de prescripţie;

În speţa de faţă, termenul de prescripţie 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 creanţa fiscală.

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

Pentru creanţele fiscale aferente anilor 2003, 2004, 2005 sunt

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

Susţinerea recurentei, în sensul că declaraţiile fiscale depuse de reclamanta SC S.C. SA, în luna mai 2007 reprezintă o recunoaştere a datoriei (săvârşind astfel un „act de recunoaştere a dreptului Administraţiei Fondului pentru Mediu de a stabili obligaţii la Fondul pentru mediu”) nu are un fundament legal, întrucât în declaraţiile rectificative depuse în anul 2007, nu sunt cuprinse obligaţiile fiscale stabilite prin actele fiscale emise în anul 2012 de către recurenta-pârâtă, aspect reţinut corect de către instanţa de fond.

Întreruperea prescripţiei prin recunoaşterea creanţei, aşa cum susţine recurenta, presupune acte care să exprime voinţa neîndoielnică de a-şi executa obligaţiile fiscale dar în declaraţiile 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 şi art. 91 alin. (2) din acelaşi act normativ, era împlinit pentru creanţele fiscale aferente perioadei 2003-2006 la data când s-a declanşat inspecţia 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 Administraţia Fondului pentru mediu, nefiind incidente în cauza dedusă judecăţii.

Recursul declarat de recurenta-reclamantă SC S.C. SA vizează interpretarea şi aplicarea dispoziţiilor legale pentru creanţele stabilite suplimentar în sarcina sa pentru perioada 2007-2012, motiv de recurs ce urmează a fi analizat din perspectiva dispoziţiilor 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 piaţă bunuri ambalate, calculatoare şi TV, telecomunicaţii şi media, echipamente birou, componente şi accesorii PC şi consumabile, tablete, laptop-uri, camere foto, net working, accesorii PC, diverse piese, iar pentru ambalajele introduse pe piaţa naţională era responsabilă fiscal în raport de H.G. nr. 621/2005, privind gestionarea ambalajelor şi a deşeurilor de ambalaje.

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

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

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

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

Recurenta arată că instanţa nu a analizat probatoriul administrat din care rezultă că a încheiat contracte de transfer de responsabilitate privind obligaţiile de valorificare/reciclare a deşeurilor de ambalaje, invocând dispoziţiile art. 16 din H.G. nr. 621/2005 dar omite incidenţa în cauză a dispoziţiilor art. 25 din Metodologia de calcul al contribuţiilor şi taxelor la Fondul de mediu, aprobată prin

Ordinul ministrului mediului şi gospodăririi apelor nr. 578/2006, în raport de care avea obligaţia de a întocmi lunar situaţia privind cantitatea de ambalaje introduse pe piaţa naţională prin achiziţii efectuate din spaţiul intracomunitar.

Contrar afirmaţiilor, recurenta nu a administrat probe din care să rezulte situaţia gestiunii deşeurilor pe care societatea ar fi trebuit să o întocmească, obligaţie impusă prin H.G. nr. 856/2002 şi nici ce cantitate de deşeuri a fost valorificată de SC E.R.A. SA, aspect reţinut corect de instanţa 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-şi găseşte incidenţa în cauză, în condiţiile în care instanţa de fond a stabilit împrejurările de fapt esenţiale în cauză, a evocat normele substanţiale incidente şi aplicarea lor în speţă, arătând în mod explicit care au fost argumentele avute în vedere pentru stabilirea obligaţiilor fiscale datorate Fondului de mediu prin raportare la dispoziţiile art. 67 din O.G. nr. 92/2003.

Pentru considerentele expuse mai sus, Înalta Curte, în temeiul dispoziţiilor art. 312 C. proc. civ. va respinge ca nefondate recursurile declarate de SC S.C. SA şi Administraţia 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. şi administrator special L.N.M. şi Administraţia Fondului pentru mediu,

împotriva sentinţei civile nr. 2139 din 25 iunie 2013 a Curţii de Apel Bucureşti, secţia a VIII-a contencios administrativ şi fiscal, ca nefondate.

Irevocabilă.

Pronunţată în şedinţă publică, astăzi 26 februarie 2014.

Sursa: www.scj.ro