

R O M Â N I A
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

ÎNCHEIERE

Dosar nr.X

Ședința publică de la 15 decembrie 2016

Președinte:	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- magistrat asistent

S-a luat în examinare recursul declarat de reclamanta X împotriva Sentinței nr.277 din 16 octombrie 2014 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara – Secția contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea de ședință din data de 9 decembrie 2016, ce face parte integrantă din prezenta decizie, când, având nevoie de timp pentru a delibera, Înalta Curte a amânat pronunțarea la data de azi, 15 decembrie 2016, când a decis următoarele:

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Sesizarea instanței de recurs

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel Timișoara – Secția contencios administrativ și fiscal sub nr.628/59/2014, reclamanta Xa chemat în judecată pârâtul X solicitând instanței ca, prin hotărârea ce o va pronunța să constate nelegalitatea dispozițiilor art.134 alin.2 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 publicată în M. Of. nr. 112 din 6 februarie 2004 și rectificată ulterior în Monitorul Oficial nr. 161 din 26 februarie 2004, cu consecința anulării acestor dispoziții. A mai solicitat reclamanta obligarea pârâtului la plata cheltuielilor de judecata.

În motivare se arată că prin Decizia de impunere nr. 4499/10.04.2013, X a stabilit în sarcina X obligația de plata a sumei de 219.223 lei reprezentând taxa de excavare aferenta anului 2012-creanta principala (anexa nr. 1).

În decizia de impunere s-a reținut faptul ca societatea deține suprafața de 219.223 m.p. teren afectat de exploatare de cariere sau balastiere, iar conform art.267 alin.4 din Codul fiscal, „taxa pentru eliberarea autorizației de foraje sau excavări necesară.... balastierelor se calculează prin înmulțirea numărului de metri pătrați de teren afectat cu valoarea stabilita de consiliul local, între 1 leu si 7 lei.” Prin H.C.L. Lipova nr. 54/2011 cuantumul taxei a fost stabilita la 1 leu/mp.

S-a reținut ca la stabilirea acestei taxe s-a avut în vedere Decizia nr.270/30.03.2012 a Camerei de Conturi Arad si faptul ca societatea nu a solicitat eliberarea autorizației.

Reclamanta susține că împotriva Deciziei de impunere nr.4499/ 10.04.2013 a formulat contestație în temeiul art. 205-207 Cod procedura fiscala, care prin Dispoziția nr. 157/09.05.2013 emisa de X, a fost respinsa ca neîntemeiata. Aceasta decizie a fost menținută prin respingerea acțiunii în contencios administrativ si fiscal, exercitata în cauza (sentința civila nr. 6290 din 12.11.2013 a Tribunalului Arad - Dosar nr. 6241/108/2013, rămasa definitive prin decizia civila nr. 3425 din 17.04.2014 a Curții de Apel Timișoara - Secția de Contencios administrative si fiscal).

În conformitate cu dispozițiile art. 266 intitulat „Reguli generale” cuprinse în Cap. V din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (publicat în M. Of. partea I nr. 927 din 23 decembrie 2003, rectificat în M. Of. nr.112/ 06.02.2004), „orice persoana care trebuie să obțină un certificate, aviz, sau alta autorizație prevăzuta în acest capitol, trebuie sa plătească o taxa menționată în acest capitol”.

Taxele pentru eliberarea certificatelor de urbanism, a autorizațiilor de construire si a altor avize asemănătoare, sunt cuprinse în art. 267 alin.1 -alin. 14 din Legea nr. 571/2003.

Prin alin. 4 al acestui articol este prevăzuta „taxa pentru eliberarea autorizațiilor de foraje sau excavări necesara inclusiv exploatărilor de cariera si balastierelor, care se calculează prin înmulțirea nr. de metri pătrați de teren cu excavație, cu o valoare stabilita de consiliul local între 0 și 8 lei”.

În sensul dispozițiilor alin. 8 al art. 267 din Codul fiscal, „taxa pentru eliberarea autorizației de construire pentru orice alta construcție decât cele prevăzute în alt alineat la prezentului articol (267) - este egală cu 1% din valoarea autorizata a lucrărilor de construcție”. În opinia reclamantei, rezulta așadar din conținutul acestui text faptul ca taxa de 1% din valoarea lucrărilor, se achita pentru eliberarea oricărei autorizații de construire, alta decât oricare dintre autorizațiile de construire prevăzute în alin. 1-7, inclusiv pentru eliberarea autorizației de excavări prevăzuta în alin. 4 al acestui articol.

Potrivit alin. 8, deținerea autorizației de construire prevăzuta în acest text, exclude obligativitatea obținerii oricărei alte autorizații, inclusiv al autorizației prevăzuta în alin. 4 al art. 267.

În contradicție flagranta cu dispozițiile alin. 4, alin. 8 ale art. 267 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, dispozițiile art.134 alin.2 din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004 instituie obligativitatea deținerii autorizației de foraje si excavări în orice condiții, stabilind *"in terminis"*: „Autorizația nu este de natura autorizației de construire si nici nu o înlocuiește pe aceasta, iar plata taxei nu-l scutește pe titularul autorizației de orice alte obligații fiscale legale, în măsura în care acestea îi sunt aplicabile”.

Așadar, se arată că contrar dispozițiilor art. 267 alin. 4, alin.8 din Legea nr.571/2003 care stabilesc obligativitatea deținerii autorizațiilor prevăzute în aceste texte în mod alternativ, art. 134 alin. 2 din Normele metodologice aprobate prin HG

nr.44/2004 stabilesc obligativitatea deținerii autorizației de construire și a autorizației de foraje și excavări în mod cumulativ, ceea ce reprezintă un "adaos la lege".

Reclamanta arată că deține Autorizația de construire nr.48/ 25.09.2009 eliberată de X, având ca obiect „amenajare lac de agrement și bazin piscicol” în valoare de 4.432.844 lei pentru eliberarea căreia a achitat o taxă de 1% din valoarea investiției, respectiv de 44.328 lei, și autorizația de construire nr.55/ 25.11.2011 având ca obiect „continuare executare lucrări amenajare lac de agrement și bazin piscicol” în valoare de 1.156.400 lei, pentru obținerea căreia a achitat aceleiași organ fiscal o taxă în valoare de 11.564 lei, în total suma de 55.892 lei cu titlu de „taxă pentru eliberarea autorizației de construire”.

Conform art. 267 alin. 8 din Legea nr. 571/2003, plata acestei taxe exclude plata taxei pentru obținerea autorizației de foraje și excavări prevăzută de art. 267 alin. 4, care se calculează în raport cu suprafața în mp. excavate.

Cu toate acestea, reclamanta susține că organul fiscal local din Lipova - în temeiul dispozițiilor art. 134 alin.2 din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, și în contradicție cu normele de drept material fiscal enunțate, a emis în sarcina societății decizia de impunere nr. 4499/2013 prin care a stabilit în sarcina sa taxa de excavare în valoare de 219.223 lei. Taxa a fost stabilită prin Hotărârea Consiliului local nr.54/2011, la valoarea de 1 leu/mp teren afectat.

În opinia reclamantei, în condițiile în care deține autorizația de construire emisă în temeiul art. 257 alin. 8 din Legea nr. 571/2003, stabilirea taxei prevăzute de art. 134 alin. 2 din aceste norme este nelegală.

În exercitarea acțiunii, societatea reclamantă a avut în vedere dispozițiile art. 1 alin.3 din Legea nr. 571/2003 conform căroră „în materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative iar în caz de conflict între acestea, se aplică dispozițiile Codului fiscal”.

Reclamanta a solicitat a se ține seama și de dispozițiile art.3 din Legea nr.50/1991 potrivit căroră, „autorizația de construire se eliberează deopotrivă pentru lucrări hidrotehnice (art. 3 lit. c) ori pentru lucrări de foraje și excavări necesare efectuării studiilor geotehnice, prospecțiunilor geologice, exploatărilor de cariere și balastiere, sonde de gaze și petrol și a altor lucrări de exploatări de suprafața sau subterane”.

Or, reclamanta a arătat că execută lucrările de construire la investițiile menționate în temeiul unei autorizații emise potrivit acestor dispoziții și pentru care a achitat taxa de eliberare a autorizațiilor enunțate mai sus.

Mai solicită totodată, a se avea în vedere faptul că deține - în scopul executării acestor lucrări - un nr. de 14 „permise de exploatare” eliberate de Agenția Națională pentru Resurse Miniere, în condițiile art.38 din Legea minelor nr. 85/2003, premise care conferă deținătorilor „dreptul de acces la terenurile necesare desfășurării activității precum și dreptul de a executa toate lucrările prevăzute în aceste premise. Se arată că pentru obținerea acestor premise societatea a achitat bugetului de stat - în temeiul art. 15 din lege - taxa de exploatare în valoare de 13.050 lei precum și o redevență miniera în valoare de 0,40 euro/mc, respectiv, 1.030.488 euro.

Fiind confruntata cu soluționarea unor astfel de litigii, jurisprudența s-a pronunțat în sensul ca „autoritatea care a autorizat executarea unor lucrări de construire pentru exploatarea temporară a nisipului și pietrișului pentru care a încasat taxa de autorizare, perceperea taxei de exploatare de către aceeași autoritate nu are suport legal, aceasta ultima autorizare fiind de competența Agenției Naționale pentru Resurse Minerale care a emis permisul de exploatare ce-i da titularului dreptul de exploatare” (Curtea de Apel Oradea, Secția de contencios administrative și fiscal, Decizia nr.680/CA/2009).

Reclamanta conchide că a solicitat revocarea (abrogarea) actului administrativ normative atacat, dar fără rezultat.

În drept, s-au invocat dispozițiile legale enunțate precum și cele ale art. 1 alin.1, art.7 alin. 1/1, art. 8 alin. 1, art. 10 alin. 1, art. 15, art. 18 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004.

Prin întâmpinarea depusă la dosar la filele 28-30, pârâul Guvernul României a solicitat respingerea acțiunii în anulare parțială a Hotărârii Guvernului nr.44/2004, ca neîntemeiată.

În motivare se arată că raportat la modul în care este formulată acțiunea, aceasta este imprecisă, sens în care solicită a se pună în vedere reclamantei să-și precizeze obiectului, în caz contrar, cererea fiind inadmisibilă.

Pe fond, dacă totuși se va aprecia că obiectul acțiunii este anularea parțială a HG nr.44/2004, se subliniază că aceasta este temeinică și legală, fiind adoptată în temeiul prevederilor art. 108 din Constituția României, republicată, și ale art. 1 alin.(1) și art.5 alin. (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Raportat la criticile expuse de către reclamantă, se subliniază că potrivit art.266 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, orice persoană care trebuie să obțină un certificat, aviz sau altă autorizație prevăzută în Cap. V din Titlul IX Taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor și a autorizațiilor, trebuie să plătească taxa menționată în acest capitol la compartimentul de specialitate al autorității administrației publice locale, înainte de a i se elibera certificatul, avizul sau autorizația necesară.

Pârâul susține că din interpretarea logică a dispozițiilor legale rezultă, în primul rând, că se face referire la două tipuri distincte de taxe, și anume taxa pentru eliberarea autorizației de foraje sau excavări și taxa pentru eliberarea autorizației de construcție pentru orice altă construcție decât cele prevăzute în alt alineat al art.267.

În al doilea rând, se arată că taxa pentru eliberarea autorizației de foraje sau excavări se datorează pentru studiile geotehnice, ridicările topografice, exploatarea de carieră, balastiere, sonde de gaze și petrol, precum și alte exploatarea, baza de calcul a taxei fiind suprafața afectată de operațiunile respective, în timp ce în cazul taxei pentru eliberarea autorizației de construire, aceasta se aplică în cazul altor construcții decât cele prevăzute în alt alineat al art.267, deci nu pentru operațiuni de foraje sau excavări, baza de calcul a taxei o constituie valoarea autorizată a lucrărilor de construcție, inclusiv instalațiile aferente.

De asemenea, se menționează că alin.(8) al art.267 Cod fiscal nu face nici o referire sau mențiune prin care să se specifice că taxa pentru eliberarea autorizației de construire de 1% din valoarea autorizată a lucrărilor de construcție exclude

obligativitatea obținerii autorizației de foraje sau excavări, fapt pentru care, în art.134 alin.2 din HG nr.44/2004 legiuitorul a făcut următoarea mențiune: „Autorizația nu este de natura autorizației de construire și nici nu o înlocuiește pe aceasta, iar plata taxei nu îl scutește pe titularul autorizației de orice alte obligații fiscale, în măsura în care acestea îi sunt aplicabile.”

Pârâtul conchide că, plata taxei pentru eliberarea autorizației de construire pentru orice altă construcție decât cele prevăzute în alt alineat al art.267, nu include plata taxei pentru eliberarea autorizației de foraje sau excavări și, ca urmare, nu se justifică solicitarea de anulare a art.134 alin.(2) din HG nr.44/2004.

Prin răspunsul la întâmpinare aflat la filele 34-36, reclamanta a solicitat înlăturarea apărărilor invocate în cauză de pârât ca fiind nefondate și admiterea acțiunii astfel cum este formulată.

Cu referire la „chestiunile prealabile”, reclamanta arată că prin acțiune a solicitat a se constata nelegalitatea alin. 2 al art. 134 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu consecința anularii acestora, susținând că fundamentul juridic al acestei solicitări îl constituie dispozițiile art. 1 alin. 1, art. 2 alin. 1 lit. a) teza finală, art. 8 și art. 18 alin. 1 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004.

În susținerea admisibilității cererii, se invocă Decizia nr. 2579 din 20.06.2008 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția contencios administrativ și fiscal în dosar nr. 1620/2/2007, publicată în M. Of., partea I, nr. 720/2010.

În ce privește „procedura prealabilă” prevăzută de art. 7 alin. 1/1 din Legea nr.554/2004, reclamanta susține că aceasta a fost îndeplinită, astfel cum s-a dovedit prin înscrisurile atașate cererii introductive de instanța (a se vedea adresa M.F.P. - Cabinet Viceprim-ministru - Ministrul Finanțelor Publice nr. 280368/14.02.2014).

Cu referire la fondul cauzei, se arată că, în principiu, prin „norme metodologice”, autoritatea emitentă este chemată să asigure aplicarea în mod unitar a prevederilor legii, precum și corelarea prevederilor acestei legi cu normele aplicabile în domeniu, prevăzute prin alte acte normative în vigoare.

Dimpotrivă, reclamanta susține că prin conținutul lor, dispozițiile art.134 alin. 2 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, pe de o parte, constituie un „adaos la lege”, respectiv atât la dispozițiile alin. 4 cât și la cele ale alin. 8 din art. 267 din Codul fiscal (1) și, pe de altă parte, nu asigură corelarea acestor norme cu dispoziții legale aplicabile prevăzute prin alte acte normative (2), cu consecința obligării destinatarului lor la obținerea a două autorizații și la plata a două taxe diferite, pentru aceeași activitate:

- Se admite că taxa pentru eliberarea autorizației de construire prevăzută prin art. 267 alin. 8 Cod fiscal se datorează pentru autorizarea „oricărei alte construcții decât cele prevăzute în alt alineat al prezentului articol”, respectiv în alin. 1-7 al art.267, dar, în opinia reclamantei, nu în mod cumulativ, ci în mod alternativ. Cu alte cuvinte, dacă contribuabilul a achitat o taxă de 1% din valoarea autorizată a lucrărilor prevăzută de alin. 8 Cod fiscal pentru obținerea unei autorizații prevăzute prin alte dispoziții legale, nu mai poate fi obligat la obținerea unei alte autorizații și la plata unei alte taxe prevăzută în alineatul 4 al art. 267.

Mai susține reclamanta că lucrările pentru executarea cărora a obținut autorizația de construire, nu pot fi executate fără obținerea „permisului de exploatare”, în condițiile prevăzute de Legea minelor nr.85/2003. Potrivit dispozițiilor art. 38 din aceasta lege, titularul „permisului de exploatare” are dreptul de acces la terenurile necesare desfășurării activităților de exploatare și explorare și „să execute toate activitățile miniere prevăzute în permis”.

Obținerea „permiselor de exploatare” este condiționată de plata de către titular către bugetul de stat a unei „taxe pentru activitatea de explorare și exploatare a resurselor minerale”, (respectiv pentru aceeași activitate de excavare) și este stabilită, conform art. 44 alin.1, alin. 3 și alin.4 din lege, în mod diferențiat, de la 100.000 lei/km²-la 25.000.000 lei/km².

Or, în opinia reclamantei, în condițiile în care contribuabilul ori titularul permisului de exploatare deținut în temeiul dispozițiilor de mai sus a achitat bugetului de stat taxa de explorare și exploatare, acesta nu mai poate fi obligat la plata taxei către același buget de stat pentru obținerea autorizației de executare ale acelorași lucrări, în temeiul art. 267 alin.4 din Codul fiscal, ca efect al aplicabilității art. 134 alin. 2 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004.

Prin urmare, reclamanta a solicitat a se avea în vedere și aceste considerații în adoptarea soluției de admitere a acțiunii, astfel cum este formulată.

Prin Sentința civilă nr.277/2017 a Curții de Apel Timișoara – Secția de contencios administrativ și fiscal a fost respinsă cererea reclamantei și, în motivarea soluției s-a precizat că art.134 alin.2 din HG nr.44/2004 a cărei anulare se solicită prevede că autorizația de foraje și excavări ”se eliberează pentru fiecare an fiscal sau fracțiune de an fiscal, iar taxa se calculează în mod corespunzător. Această autorizație nu este de natura autorizației de construire și nici nu o înlocuiește pe aceasta, iar plata taxei nu îl scutește pe titularul autorizației de orice alte obligații fiscale legale, în măsura în care acestea îi sunt aplicabile.”

Reclamanta susține că aceste prevederi legale sunt în contradicție cu cele stipulate prin art. 267 alin. 4 și 8 din Legea nr.571/2003, H.G. nr.44/2004 fiind adoptată în organizarea executării legii, deoarece legea prevede obligativitatea deținerii autorizațiilor de construire și de foraje și excavări, în mod alternat și nu cumulativ .

Art. 267 alin.4 și 8 din Legea nr.571/2003 prevede că ”(4) Taxa pentru eliberarea autorizației de foraje sau excavări necesară studiilor geotehnice, ridicărilor topografice, exploatărilor de carieră, balastierelor, sondelor de gaze și petrol, precum și altor exploatări se calculează înmulțind numărul de metri pătrați de teren afectat de foraj sau de excavație cu o valoare stabilită de consiliul local de până la 50.000 lei [vechi]*)... (8) Taxa pentru eliberarea autorizației de construire pentru orice altă construcție decât cele prevăzute în alt alineat al prezentului articol este egală cu 1% din valoarea autorizată a lucrărilor de construcție, inclusiv instalațiile aferente.”

Contrar susținerilor reclamantei, autorizația de construire nu înlocuiește și nu este suficientă pentru desfășurarea activității de foraj și excavație, fiind necesară și autorizația specială pentru foraj și excavație, așa cum se desprinde din prevederile legii. Alin. 8 al art. 267 din Legea nr.571/2003 reglementează taxa doar pentru o altă autorizație de construire decât cele prevăzute în alt alineat al articolului de lege și nu

face referiri la autorizația de foraj și excavație, care este prevăzută de alin. 4 al aceluiași articol. Dacă autorizația de foraj și excavație ar fi avut natura autorizației de construire, legiuitorul nu ar mai fi reglementat această taxă prin alt alineat al articolului de lege.

HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prin art. 134 alin.2 explicitează tocmai această împrejurare, potrivit căreia autorizația de foraj și excavație nu este de natura autorizației de construire și nici nu o înlocuiește, fiind în deplin acord cu prevederile legii. Autorizațiile de construire deținute de către reclamantă, având ca obiect amenajare și continuare amenajare lac de agrement și bazin piscicol nu îndreptățește reclamanta la efectuarea de foraje sau excavări care presupun studii geotehnice, ridicări topografice, precum și alte exploatări, baza de calcul a taxei fiind suprafața afectată de operațiunile respective. Baza de calcul a taxei pentru autorizația de construire o constituie valoarea autorizată a lucrărilor de construire, inclusiv instalațiile aferente, motiv pentru care de asemenea cele două taxe nu se pot confunda sau înlocui.

În ceea ce privește invocarea și a altor prevederi legale în susținerea cererii – Legea nr.50/1991, Legea nr.85/2003, - s-a reținut că potrivit dispozițiilor art. 1 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 „în materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative iar în caz de conflict între acestea, se aplică dispozițiile Codului fiscal”, astfel că taxele stabilite prin codul fiscal se aplică prioritar în raport cu orice alte dispoziții legale.

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs reclamanta X și a solicitat modificarea sentinței recurate în sensul admiterii acțiunii și să se constate nelegalitatea dispozițiilor art.134 alin.2 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004 și să se dispună anularea lor.

A apreciat că hotărârea este nelegală deoarece în scopul realizării obiectivului de investiție „amenajare loc de agrement și bazin piscicol” a obținut autorizațiile de construire nr.48/2009 și nr.55/2011 pentru care, în temeiul art.267 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, a achitat bugetului local suma de 55.892 lei reprezentând 1% din valoarea investiției.

Acțiunea autorizației de construire permite, contrar celor reținute de instanța de fond, executarea lucrărilor de amenajare a locului de agrement și realizarea lui nu poate fi făcută fără excavarea și exploatarea solului și a resurselor minerale din perimetrul acestei lucrări.

În opinia recurentei, taxa de 1% din valoarea investiției achitată pentru obținerea autorizației se circumscrie taxei prevăzută de art.267 alin.8 din Legea nr.571/2003 pentru că altfel ar fi în situația de a achita două taxe în același buget local pentru aceeași activitate – foraje și excavări.

Amenajarea locului de agrement implică activități de explorare și exploatare a nisipului și pietrișului considerate „resurse minerale”, iar exploatarea lor necesită obținerea „licenței/ permisului de exploatare” ce se acordă în condițiile art.18 și următoarele din Legea nr.85/2003, a minelor.

Titularii unor astfel de licențe/ permise de exploatare sunt obligați la plata către bugetul de stat:

- a unei taxe pentru activitatea de prospecțiuni, explorare și exploatare a resurselor minerale, care se stabilește conform art.44 alin.5 din lege și se plătește anticipat pentru anul viitor până la data de 31.12. a anului în curs;

b) a unei redevențe miniere care se stabilește la o cotă procentuală din valoarea cantității de resurse minerale exploatare, potrivit art.45 alin.1-4 din lege și se plătește trimestrial.

În temeiul acestor dispoziții, recurenta susține că a achitat aceluiași buget de stat pentru obținerea licențelor/ permiselor de exploatare, o taxă și o redevență minieră.

Pentru aceeași activitate de exploatare și pentru aceeași suprafață exploatată recurenta a fost obligată să achite bugetului de stat două (sau mai multe) taxe către două autorități publice diferite: către organul fiscal local – taxa de autorizare a construcției și taxa de exploatare și către Agenția Națională pentru Resurse Minerale – taxa de explorare și exploatare, plus redevența minieră.

S-a făcut referire la practica instanțelor în privința aplicării prevederilor art.134 alin.2 din HG nr.44/2004.

S-a solicitat ca, în temeiul art.267 alin.3 din TFUE, să fie sesizată CJUE pentru a se pronunța cu titlu preliminar dacă, în interpretarea tratatelor UE, este sau nu obligatorie obținerea autorizației de foraje și excavări și implicit plata taxei prevăzută de art.267 alin.4 din Codul fiscal și art.134 alin.3 din HG nr.44/2004, la bugetul local în condițiile în care, pentru aceeași activitate și pentru același obiectiv, a fost emisă autorizația de construire prevăzută de art.267 alin.8 din Legea nr.567/2003 și pentru care a fost achitată la bugetul local taxa prevăzută de acest text legal și a fost emisă licența/ preavizul de exploatare/ explorare) al resurselor minerale de către ANRM, în condițiile prevăzute de art.18 și 38 din Legea nr.85/2003 a minelor și a fost achitată la bugetul de stat taxa și redevența minieră prevăzută de art.44-45 din lege.

Intimatul Guvernul României a formulat întâmpinare și a solicitat respingerea recursului ca nefondat, iar recurenta a depus răspuns la întâmpinare.

În cauză a fost întocmit Raportul asupra admisibilității în principiu și a fost comunicat părților.

Prin Încheierea din 09.03.2016 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția contencios administrativ și fiscală fost admis în principiu recursul declarat și s-a fixat termen pentru judecarea cauzei cu citarea părților.

Recurenta a solicitat, în temeiul art.519 Cod procedură civilă, sesizarea Completului de judecată al ÎCCJ pentru a pronunța o hotărâre prin care să se dea o rezolvare unor chestiuni de drept:

1. Dacă, în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 267 alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 134 alin. 1-4 din HG nr.44/ 2004, ale dispozițiilor art. 3 lit. e) din Legea nr. 50/1991 și art. 15, art.44 din Legea minelor nr. 85/2003, se pot percepe două sau chiar trei taxe către bugetul de stat, pentru aceeași activitate de exploatare, de către două autorități diferite.

Această întrebare se impune în contextual în care, subscrisa a achitat bugetului de stat local "taxa prevăzută de art. 3 lit. e din Legea nr. 50/1991 pentru autorizarea

construirii și extinderii unui bazin piscicol, a achitat A.N.R.M. taxa către bugetul de stat pentru eliberarea permiselor de exploatare precum și dividendele.

Invocă în acest sens jurisprudența neunitară a Curții de Apel Timișoara - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal (Decizia civilă nr.3425/ 27.04.2014 pronunțată în dosar nr. 6241/108/2013 prin care a fost menținută în recurs Sentința civilă nr. 6290/12.11.2013 a Tribunalului Arad), în raport cu Sentința civilă nr. 533/CA/24.11.2008 A Tribunalului Bihor, definitivă prin Decizia nr. 680/CA/2009-R din 03.12.2009 a Curții de Apel Oradea (Dosar nr. 289/111/CA/2008-R).

2. Dacă, în aplicarea dispozițiilor art. 267 alin. 4 din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, "taxa pentru eliberarea autorizației de forje sau excavări necesare ...balastierelor" se aplica pentru întreaga suprafață excavată ori "numai pentru "autorizarea execuției de foraje și excavații necesare pentru efectuarea lucrărilor de recoltare a probelor pentru studii geotehnice, cu scopul stabilirii amplasamentelor sondelor de gaze, balastierelor, etc".

Invocă și sub acest aspect, jurisprudența neunitară a Tribunalului Arad în raport cu Decizia comercială nr.157/R/COM/ 24.11.2009 a Tribunalului Bihor – Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal, pronunțată în dosar nr.4645/ 111/2008.

Deși a fost comunicată solicitarea recurente către intimatul Guvernul României, acesta nu a depus un punct de vedere.

2. Punctul de vedere al completului de judecată

a) admisibilitatea sesizării

Conform art.519 NPCP „Dacă, în cursul judecății, un complet de judecată al Înaltei Curți de Casație și Justiție, al Curții de apel sau al tribunalului, investit cu soluționarea cauzei în ultimă instanță, constatând că o chestiune de drept, de a cărei lămurire depinde soluționarea pe fond a cauzei respective, este nouă și asupra acesteia Înalta Curte de Casație și Justiție nu a statuat și nici nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare, va putea solicita Înaltei Curți de Casație și Justiție să pronunțe o hotărâre prin care să se dea rezolvare de principiu chestiunii de drept cu care a fost sesizată”.

Textul instituie o serie de condiții de admisibilitate a sesizării în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, condiții care trebuie să fie întrunite cumulativ, după cum urmează:

- existența unei cauze aflate în curs de judecată;
- instanța care sesizează ÎCCJ să judece cauza în ultimă instanță;
- cauza care face obiectul judecății să se afle în competența legală a unui complet de judecată al ÎCCJ, al Curții de apel sau al tribunalului investit să soluționeze cauza;
- soluționarea pe fond a cauzei în curs de judecată să depindă de chestiunea de drept a cărei lămurire se cere;
- chestiunea de drept a cărei lămurire se cere să fie nouă;
- chestiunea de drept nu a făcut obiectul pronunțării ÎCCJ și nici obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare.

În speță, aceste condiții sunt îndeplinite, având în vedere următoarele considerente:

- sesizarea de adresare a unor întrebări preliminare s-a făcut în cadrul unui dosar aflat în stare de judecată, respectiv dosar nr.628/59/ 2014 aflat pe rolul Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția contencios administrativ și fiscal;

- instanța care sesizează ÎCCJ este investită cu soluționarea cauzei în recurs potrivit art.10 alin.2 teza ultimă din Legea nr.554/2004 și art.97 pct.1 Cod procedură civilă, obiectul cauzei fiind recursul declarat împotriva unei hotărâri pronunțate de Curtea de apel – Secția contencios administrativ, în primă instanță;

- soluționarea cauzei pe fond depinde de dezlegarea chestiunilor de drept, respectiv de modul de interpretare al art. 267 alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 134 alin. 1-4 din HG nr.44/ 2004, ale dispozițiilor art. 3 lit. e) din Legea nr. 50/1991 și art. 15, art.44 din Legea minelor nr. 85/2003;

- instanța de recurs apreciază că această chestiune de drept a cărei lămurire se cere este nouă și nu rezultă că ar face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare de către instanța supremă.

Așa cum s-a subliniat în doctrină, chestiunea de drept este veritabilă pentru că este necesară interpretarea textelor pentru a se stabili corelațiile dintre texte din acte normative diferite.

Deși art.519-520 NCPC nu prevăd expres, instanța în fața căreia a fost formulată cererea de sesizare poate proceda la reformularea chestiunilor de drept ce se impun a fi dezlegate pentru ca răspunsul la acestea să fie folosit pentru soluționarea cauzei.

b) pe fondul cererii de sesizare

Așa cum rezultă din actele depuse la dosar pentru dezlegarea recursului, se impune să se interpreteze dispozițiile art.267 alin.4 din Legea nr.571/2009 privind Codul fiscal, art.134 alin.1-4 din HG nr.44/2003, art.3 lit.e) din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, art.15 și 44 din Legea nr.85/2003 a minelor pentru a se stabili dacă pot fi percepute mai multe taxe pentru aceeași activitate, dar de către autorități diferite.

Potrivit art.3 alin.(1) lit. e din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor Construcțiile civile, industriale, agricole, cele pentru susținerea instalațiilor și utilajelor tehnologice, pentru infrastructură de orice fel sau de oricare altă natură se pot realiza numai cu respectarea autorizației de construire, precum și a reglementărilor privind proiectarea și executarea construcțiilor, pentru: lucrări de foraje și excavări necesare pentru efectuarea studiilor geotehnice și a prospecțiunilor geologice, proiectarea și deschiderea exploatărilor de cariere și balastiere, a sondelor de gaze și petrol, precum și a altor exploatări de suprafață, subterane sau subacvatice.

Art.267 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede că „ Taxa pentru eliberarea autorizației de foraje sau excavări necesară studiilor geotehnice, ridicărilor topografice, exploatărilor de carieră, balastierelor, sondelor de gaze și petrol, precum și altor exploatări se calculează înmulțind numărul de metri pătrați de teren afectat de foraj sau de excavație cu o valoare stabilită de consiliul local de până la 50.000 lei.”

Conform art.44 alin.(1) și (4) din Legea nr.85/2003:

„(1) Titularii licențelor/permiselor sunt obligați la plata către bugetul de stat a unei taxe pentru activitatea de prospecțiune, explorare și exploatare a resurselor minerale, precum și a unei redevențe miniere.”

„(4) Taxa anuală pentru activitatea de exploatare se stabilește la 32.000 lei/km²”.

Așa cum rezultă din textele precitate, taxa reglementată de Codul fiscal (art.267 alin.4) și cea prevăzută de Legea minelor (art.44 alin.4) sunt două reglementări total diferite, pentru că prima este o taxă pentru *explorare*, iar cea de-a doua este o taxă pentru *exploatare*, iar taxa percepută pentru eliberarea autorizației de construire emisă potrivit art.3 alin.1 lit.e) din Legea nr.50/1991 este stabilită potrivit acestei legi.

Dacă taxa este plătită în baza legii minelor pentru *exploatarea* resurselor minerale, se impune a se analiza dacă, în raport de interpretare dată art.267 alin.(4) Cod fiscal, o entitate poate fi obligată și la plata taxei de *explorare* instituită de Codul fiscal, dar și a taxei prevăzute de art.3 alin.1 lit.e Legea nr.50/1991 pentru emiterea autorizației de executare a lucrărilor de explorare.

Din interpretarea art.267 alin.(4) Cod fiscal rezultă că taxa de *explorare* se va achita numai pentru lucrările de foraj și excavări necesare pentru efectuarea de:

- studii geotehnice și prospecțiuni geologice;
- proiectarea și deschiderea exploatărilor de carieră, balastieră, sonde de gaze și petrol, alte exploatări de suprafață, subterane sau subacvatic.

Operațiunile prevăzute în art.3 alin.1 lit.e din Legea nr.50/1991 și art.267 alin.(4) Cod fiscal vizează pe cele efectuate în cadrul *explorării*, și care constau în lucrări de foraj și excavări, pentru a se putea efectua studii geotehnice și prospecțiuni geologice și pentru a fi proiectate și deschise lucrări de exploatare, respectiv lucrările de *explorare* care să justifice ulterior lucrările de *exploatare*.

În aceste condiții, se poate considera că obligarea la plata taxei calculată pentru obținerea autorizației prevăzute de art.3 alin.1 lit.e din Legea nr.50/1991 face imposibilă obligarea și la plata taxei prevăzute de art.267 alin.4 Cod fiscal pentru obținerea autorizației pentru aceleași lucrări de explorare (foraje sau excavări necesare studiilor geotehnice, prospecțiunilor geologice și altele).

Așa cum se poate observa atât taxa stabilită pentru eliberarea autorizației emise conform art.3 alin.1 lit.e din Legea nr.50/1991 cât și cea calculată conform art.267 alin.(4) Cod fiscal se fac venit la bugetul local și ar însemna că prin plata cumulată a celor două taxe, pentru aceeași activitate (explorare prin foraje, excavări, proiectare și deschidere de exploatări de cariere și balastiere și altele) să se dispună obligarea la plata a două taxe stabilite prin două acte normative.

De aceea, chiar dacă prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în pct.134 alin.2 teza a doua, referitor la aplicarea art.256 Cod fiscal, s-a precizat că „ Această autorizație nu este de natura autorizației de construire și nici nu o înlocuiește pe aceasta, iar plata taxei nu îl scutește pe titularul autorizației de orice alte obligații fiscale legale, în măsura în care acestea îi sunt aplicabile”, aceasta nu poate justifica, în lipsa unei prevederi exprese în lege, că s-ar impune plata cumulată a celor două taxe calculate potrivit art.3 alin.1 lit.e din Legea nr.50/1991 cât și cea calculată conform art.267 alin.(4) Cod fiscal.

Însă, se va putea impune, pe lângă plata taxei prevăzute de art. art.3 alin.1 lit.e din Legea nr.50/1991 sau cea calculată conform art.267 alin.(4) Cod fiscal (referitoare la *taxa de explorare*), și a taxei datorată conform art.44 alin.1 și 4 din Legea nr.85/2003 (ce vizează *taxa de exploatare*) și care se face venit la bugetul statului și se plătește anual.

Dar, în niciun caz, suprafețele pe care se efectuează lucrările de foraj și excavare, adică cele de *explorare*, nu pot fi confundate cu suprafețele pe care, ulterior, se vor desfășura lucrările de *exploatare* pentru că, tocmai prin scopul lor, lucrările de explorare se execută pe suprafețe mici, fiind făcute tocmai pentru a stabili dacă ulterior se justifică efectuarea de lucrări de exploatare.

Probabil, tocmai pentru a evita interpretări diferite, în Noul Cod fiscal adoptat prin Legea nr.227/2015, în art.474 alin.(10) s-a precizat că:

„(10) Taxa pentru eliberarea autorizației de foraje sau excavări necesare lucrărilor de cercetare și prospectare a terenurilor în etapa efectuării studiilor geotehnice și a studiilor privind ridicările topografice, sondele de gaze, petrol și alte excavări se datorează de către titularii drepturilor de prospecțiune și explorare și se calculează prin înmulțirea numărului de metri pătrați de teren ce vor fi efectiv afectați la suprafața solului de foraje și excavări cu o valoare cuprinsă între 0 și 15 lei.”

De altfel, chiar Curtea de Conturi – Departamentul de coordonare a verificării bugetelor unităților administrativ-teritoriale, aceeași autoritate de audit care a dispus emiterea deciziilor de impunere cu stabilirea unei taxe potrivit art.267 Cod fiscal, prin adresa nr. VI/40520/03.06.2013 a comunicat Camerelor de Conturi județene, că „taxa prevăzută de Codul fiscal pentru executarea de foraje și excavație necesare studiilor geotehnice, trebuie să se aplice doar suprafeței afectată de operațiunile respective, care este mult mai mică decât suprafața aferentă perimetrului de exploatare” și că „taxa pentru obținerea autorizației de foraje și excavație pentru executarea de studii geotehnice este diferită de taxa anuală de exploatare”.

În condițiile în care cererea de adresare a întrebării preliminare este admisibilă, în baza art.519 Cod procedură civilă va fi sesizată Înalta Curte de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri preliminare pentru dezlegarea unor chestiuni de drept.

În baza art. 520 alin. 2 Cod procedură civilă va fi suspendată judecata în cauza privind recursul declarat de reclamanta X împotriva Sentinței civile nr.277 din 16 octombrie 2014 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara - Secția contencios administrativ și fiscal, în dosarul nr. 628/59/2014.

Pentru că s-a dispus sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri preliminare pentru dezlegarea unor chestiuni de drept se va proroga discutarea cererii de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene până la soluționarea hotărârii preliminare de către Înalta Curte de Casație și Justiție.

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII

DECIDE:

În baza art. 519 Cod procedură civilă, sesizează Înalta Curte de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri preliminare pentru dezlegarea următoarelor chestiuni de drept:

1. Dacă în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 267 alin. 4 din Legea nr.571/2009 privind Codul fiscal, art.134 alin.1 – 4 din HG nr.44/ 2003 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, art.3 lit. e) din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, art.15 și art. 44 din Legea nr. 85/2003 a minelor se pot percepe două sau chiar trei taxe, pentru aceeași activitate, de către autorități diferite?

2. Dacă în aplicarea dispozițiilor art.267 alin.4 din Legea nr.571/2004 privind Codul fiscal și art. 134 alin.1 – 4 din HG nr.44/ 2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal taxa pentru eliberarea autorizației de foraje sau excavări se aplică numai pentru terenul afectat de foraj sau excavație sau pentru întreaga suprafață exploatată?

Prorogă discutarea cererii de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene până la soluționarea hotărârii preliminare de către Înalta Curte de Casație și Justiție.

În baza art. 520 alin. 2 Cod procedură civilă suspendă judecata în cauza privind recursul declarat de reclamanta X împotriva Sentinței civile nr.277 din 16 octombrie 2014 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara - Secția contencios administrativ și fiscal, în dosarul nr. 628/59/2014.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 15 decembrie 2016.

JUDECATOR,

X

JUDECATOR,

X

JUDECATOR,

X

MAGISTRAT ASISTENT,

X