

DECIZIE Nr. 27/2017 din 24 aprilie 2017

EMITENT: ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE - COMPLETUL PENTRU DEZLEGAREA UNOR CHESTIUNI DE DREPT

PUBLICATĂ ÎN: MONITORUL OFICIAL NR. 510 din 3 iulie 2017

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

COMPLETUL PENTRU DEZLEGAREA UNOR CHESTIUNI DE DREPT

DECIZIA Nr. 27

din 24 aprilie 2017

Dosar nr. 303/1/2017

| | |
|-------------------------|--|
| Ionel Barbă | - președintele Secției de contencios administrativ și fiscal - președintele completului |
| Iuliana Măiereanu | - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal |
| Cezar Hîncu | - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal |
| Mariana Constantinescu | - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal |
| Emilia Claudia Vișoiu | - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal |
| Laura-Mihaela Ivanovici | - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal |
| Veronica Năstasie | - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal |
| Florentina Dinu | - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal |
| Carmen Maria Ilie | - judecător la Secția de contencios administrativ și fiscal |

Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept ce formează obiectul sesizării este constituit conform dispozițiilor art. XIX alin. (2) din Legea nr. 2/2013 privind unele măsuri pentru degrevarea instanțelor judecătorești, precum și pentru pregătirea punerii în aplicare a Legii nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, cu modificările ulterioare, și ale art. 27⁴ alin. (1) din Regulamentul privind organizarea și funcționarea administrativă a Înaltei Curți de Casație și Justiție, republicat, cu modificările și completările ulterioare (Regulamentul Î.C.C.J.).

Ședința este prezidată de domnul judecător Ionel Barbă, președintele Secției de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

La ședința de judecată participă domnul Aurel Segărceanu, magistrat-asistent la Secțiile Unite, desemnat în conformitate cu dispozițiile art. 27⁶ din Regulamentul Î.C.C.J.

Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept ia în examinare sesizarea formulată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, în Dosarul nr. 628/59/2014, privind pronunțarea unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea următoarelor chestiuni de drept:

"- dacă în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 267 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Codul fiscal), pct. 134 alin. (1) - (4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare (Normele metodologice), art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare (Legea nr. 50/1991), art. 15 și art. 44 din Legea minelor nr. 85/2003, cu modificările și completările ulterioare (Legea nr. 85/2003), se pot percepe două sau chiar trei taxe, pentru aceeași activitate, de către autorități diferite?

- dacă în aplicarea dispozițiilor art. 267 alin. (4) din Codul fiscal și pct. 134 alin. (1) - (4) din Normele metodologice, taxa pentru eliberarea autorizației de foraje sau excavări se aplică numai pentru terenul afectat de foraj sau excavație sau pentru întreaga suprafață exploatată?"

Magistratul-asistent prezintă referatul cu privire la obiectul sesizării, arătând că instanțele de judecată au transmis hotărâri judecătorești relevante, iar la dosar au fost depuse raportul întocmit de judecătorul-raportor, precum și opinia științifică exprimată de specialiștii Departamentului de Drept Public din cadrul Facultății de Drept a Universității București, prof. univ. dr. Simona Gherghina și conf. univ. dr. Monica Amalia Rațiu; de asemenea se arată că, potrivit dispozițiilor art. 520 alin. (10) din Codul de procedură civilă, raportul a fost comunicat părților, care nu și-au exprimat punctul de vedere.

În urma deliberărilor, Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept rămâne în pronunțare asupra sesizării.

ÎNALTA CURTE,

deliberând asupra chestiunilor de drept ce fac obiectul sesizării, constată următoarele:

I. Titularul și obiectul sesizării

1. Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Încheierea din 15 decembrie 2016, pronunțată în Dosarul nr. 628/59/2014, a dispus sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, în temeiul art. 519 din Codul de procedură civilă, în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile, prin care să se dea o rezolvare de principiu următoarelor chestiuni de drept:

"- dacă în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 267 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 134 alin. (1) - (4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 50/1991, art. 15 și art. 44 din Legea nr. 85/2003, se pot percepe două sau chiar trei taxe, pentru aceeași activitate, de către autorități diferite?

- dacă în aplicarea dispozițiilor art. 267 alin. (4) din Codul fiscal și pct. 134 alin. (1) - (4) din Normele metodologice de aplicare a acestui cod, taxa pentru eliberarea autorizației de foraje sau excavări se aplică numai pentru terenul afectat de foraj sau excavație sau pentru întreaga suprafață exploatată?"

II. Expunerea succintă a procesului. Obiectul investiției instanței care a solicitat pronunțarea unei hotărâri prealabile. Stadiul procesual în care se află pricina

2. Prin acțiunea înregistrată la data de 9 mai 2014 pe rolul Curții de Apel Timișoara - Secția

contencios administrativ și fiscal cu nr. 628/59/2014, reclamanta societate comercială a chemat în judecată pe pârâtul Guvernul României, solicitând să se constate nelegalitatea dispozițiilor pct. 134 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu consecința anulării acestora.

3. A arătat reclamanta că, prin Decizia de impunere nr. 4.499 din 10.04.2013, orașul L. a stabilit în sarcina societății reclamante obligația de plată a sumei de 219.223 lei, reprezentând taxă de excavare aferentă anului 2012 - creanță principală. În decizia de impunere s-a reținut că societatea reclamantă deține suprafața de 219.223 mp teren afectat de exploatarea 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 stabilită de consiliul local, între 1 leu și 7 lei", prin Hotărârea nr. 54/2011 a Consiliului Local L. cuantumul taxei fiind stabilit la 1 leu/mp. S-a reținut că la stabilirea acestei taxe s-a avut în vedere Decizia nr. 270 din 30.03.2012 a Camerei de Conturi A. și faptul că societatea nu a solicitat eliberarea autorizației.

4. A susținut reclamanta că, în contradicție cu dispozițiile alin. (4) și (8) ale art. 267 din Codul fiscal, dispozițiile pct. 134 alin. (2) din Normele metodologice instituie obligativitatea deținerii autorizației de foraje și excavări în orice condiții, stabilind "in terminis" că "autorizația nu este de natura autorizației de construire și 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".

5. Așadar, a arătat reclamanta, contrar dispozițiilor art. 267 alin. (4) și (8) din Codul fiscal, care stabilesc obligativitatea deținerii autorizațiilor prevăzute în aceste texte în mod alternativ, pct. 134 alin. (2) din Normele metodologice stabilesc obligativitatea deținerii autorizației de construire și a autorizației de foraje și excavări în mod cumulativ, ceea ce reprezintă un "adaos la lege".

6. Pârâtul a formulat întâmpinare, prin care a solicitat respingerea acțiunii, susținând că dispozițiile normative contestate sunt temeinice și legale, fiind adoptate în temeiul prevederilor art. 108 din Constituția României, republicată, și ale art. 1 alin. (1) și art. 5 alin. (3) din Codul fiscal. A susținut pârâtul că plata taxei pentru eliberarea autorizației de construire pentru orice altă construcție decât cele prevăzute în alt alineat al art. 267 din Codul fiscal nu include plata taxei pentru eliberarea autorizației de foraje sau excavări și, ca urmare, nu se justifică solicitarea de anulare a pct. 134 alin. (2) din Normele metodologice.

7. Prima instanță, prin Sentința nr. 277 din 16 octombrie 2014, a respins cererea reclamantei, reținând că, în pofida susținerilor acesteia, 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 Codul fiscal 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.

8. Normele metodologice, prin pct. 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 îndreptățesc reclamanta la efectuarea de foraje sau excavări care presupun studii geotehnice, ridicări topografice, precum și alte exploatarea, baza de calcul al taxei fiind suprafața afectată de operațiunile respective. Baza de calcul al 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.

9. În ceea ce privește invocarea celorlalte prevederi legale în susținerea cererii - Legea nr. 50/1991 și Legea nr. 85/2003 - prima instanță a reținut că potrivit dispozițiilor art. 1 alin. (3) din Codul fiscal "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.

10. Împotriva hotărârii pronunțate de instanța de fond a declarat recurs reclamanta, criticând-o pentru nelegalitate.

11. A apreciat recurenta 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 Codul fiscal, a achitat bugetului local suma de 55.892 lei, reprezentând 1% din valoarea investiției. Autorizația 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.

12. În opinia recurente, taxa de 1% din valoarea investiției achitată pentru obținerea autorizației se circumscrie taxei prevăzute de art. 267 alin. (8) din Codul fiscal, 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, în temeiul cărora recurenta susține că a achitat aceluiși buget de stat, pentru obținerea licențelor/permiselor de exploatare, o taxă și o redevență minieră.

13. Pentru aceeași activitate de exploatare și pentru aceeași suprafață exploatată, susține 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 (A.N.R.M.) - taxa de explorare și exploatare, plus redevență minieră.

14. S-a solicitat ca, în temeiul art. 267 alin. (3) din T.F.U.E., să fie sesizată Curtea de Justiție a Uniunii Europene, pentru a se pronunța cu titlu preliminar dacă, în interpretarea tratatelor U.E., este sau nu obligatorie obținerea autorizației de foraje și excavări și, implicit, plata taxei prevăzute de art. 267 alin. (4) din Codul fiscal și pct. 134 alin. (3) din Normele metodologice, 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 Codul fiscal 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 A.N.R.M., în condițiile prevăzute de art. 18 și 38 din Legea nr. 85/2003, fiind achitată la bugetul de stat și taxa și redevența minieră prevăzute de art. 44 - 45 din același cod.

15. Prin Încheierea din 9.03.2016 a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal a fost admis în principiu recursul și s-a fixat termen pentru judecarea cauzei cu citarea părților.

16. Recurenta a solicitat, în temeiul art. 519 din Codul de procedură civilă, sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept.

III. Punctul de vedere al părților cu privire la dezlegarea chestiunii de drept

17. Părțile nu și-au exprimat punctul de vedere cu privire la dezlegarea chestiunilor de drept.

IV. Punctul de vedere al completului de judecată care a formulat sesizarea

A. Cu privire la admisibilitatea sesizării

18. Instanța de trimitere a apreciat că sunt îndeplinite cerințele prevăzute de art. 519 din Codul de procedură civilă, reținând următoarele: este investită cu soluționarea cauzei în ultimă instanță; soluționarea cauzei depinde de lămurirea modului de interpretare a dispozițiilor legale ce constituie obiectul sesizării; chestiunea de drept este una veritabilă; chestiunea este nouă și asupra ei Înalta Curte de Casație și Justiție nu a statuat printr-o altă hotărâre; problema de drept nu face

obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare și nici al unei alte sesizări, în condițiile art. 519 din Codul de procedură civilă.

B. Cu privire la chestiunea de drept ce formează obiectul sesizării

19. Chestiunea de drept vizează interpretarea coroborată a dispozițiilor art. 267 alin. (4) din Codul fiscal, pct. 134 alin. (1) - (4) din Normele metodologice, art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 50/1991 și art. 15 și 44 din Legea nr. 85/2003, pentru a se stabili dacă pot fi percepute mai multe taxe pentru aceeași activitate, dar de către autorități diferite.

20. Potrivit art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 50/1991, 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.

21. Art. 267 alin. (4) din 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."

22. 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 320 lei/km²".

23. Așa cum rezultă din textele legale citate, taxa reglementată de Codul fiscal [art. 267 alin. (4)] și cea prevăzută de Legea nr. 85/2003 [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.

24. Dacă taxa este plătită în baza legii minelor pentru exploatarea resurselor minerale, se impune a se analiza dacă, în raport de interpretarea dată art. 267 alin. (4) din Codul 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) din Legea nr. 50/1991 pentru emiterea autorizației de executare a lucrărilor de explorare.

25. Din interpretarea art. 267 alin. (4) din Codul 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 subacvatice.

26. Operațiunile prevăzute în art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 50/1991 și art. 267 alin. (4) din Codul fiscal le 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.

27. 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) din Codul fiscal pentru obținerea autorizației pentru

aceleași lucrări de explorare (foraje sau excavări necesare studiilor geotehnice, prospecțiunilor geologice și altele).

28. 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) din Codul 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 exploatare de cariere și balastiere și altele) să se dispună obligarea la plata a două taxe stabilite prin două acte normative.

29. De aceea, chiar dacă prin Normele metodologice, la pct. 134 alin. (2) teza a doua, referitor la aplicarea art. 256 din Codul fiscal, s-a precizat că "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 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, precum și cea calculată conform art. 267 alin. (4) din Codul fiscal.

30. Se va putea impune, însă, pe lângă plata taxei prevăzute de art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 50/1991 sau celei calculate conform art. 267 alin. (4) din Codul fiscal (referitoare la taxa de explorare), și plata taxei datorate 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.

31. 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.

32. Probabil, tocmai pentru a evita interpretări diferite, în noul Cod fiscal, adoptat prin Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, 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."

33. 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 din Codul fiscal, prin Adresa nr. VI/40.520/03.06.2013 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 afectate 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".

V. Punctul de vedere teoretic exprimat de specialiștii din cadrul Facultății de Drept a Universității din București

34. La solicitarea Înaltei Curți de Casație și Justiție, specialiștii din cadrul Departamentului de Drept Public al Facultății de Drept a Universității din București și-au exprimat opinia științifică cu privire la chestiunile de drept supuse dezlegării, ale cărei concluzii vor fi prezentate mai jos.

A) Referitor la modul de interpretare și aplicare a dispozițiilor legale ce fac obiectul primei chestiuni de drept s-au luat drept premise următoarele ipoteze:

- împrejurarea de fapt a aplicării dispozițiilor legale supuse analizei este desfășurarea unei activități în legătură cu care persoana care o execută are mai multe obligații fiscale; în speță, activitatea constă în realizarea lucrărilor de amenajare a unui lac de agrement, lucrări în cursul cărora s-au realizat excavări de pietriș și nisip (activitatea-premisă);

- dispozițiile din Legea nr. 50/1991 și din Legea nr. 85/2003 supuse analizei reglementează autorizațiile necesare pentru desfășurarea activității-premisă;

- dispozițiile din Codul fiscal și din Legea nr. 85/2003 supuse analizei reglementează obligațiile de plată către bugetele publice, născute ca urmare a desfășurării activității-premisă.

35. În raport cu prevederile art. 267 alin. (4) și (8) din Codul fiscal, art. 3 alin. (1) lit. a), c) și e) din Legea nr. 50/1991 și art. 28 din Legea nr. 85/2003, pentru desfășurarea unei activități de amenajare a unui lac de agrement, care presupune realizarea de excavări într-un strat de roci utile care trebuie îndepărtate, este necesară obținerea următoarelor autorizații și permise:

a) autorizație de construire pentru lucrările de amenajare a lacului [conform art. 3 alin. (1) lit. a) sau lit. c), după caz, din Legea nr. 50/1991], emisă de autoritățile publice locale;

b) autorizație pentru lucrările de excavări necesare exploatării resurselor minerale (roci utile) - numită de art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 50/1991 autorizație de construire, iar de art. 264 alin. (4) din Codul fiscal autorizație de foraje și excavări, emisă de autoritățile publice locale;

c) permis de exploatare, emis de A.N.R.M., pentru emiterea căruia se poate percepe un tarif, conform art. 48 alin. (1) din Legea nr. 85/2003.

36. De asemenea, în vederea desfășurării activităților sus-menționate și a obținerii autorizațiilor și permiselor aferente, sunt datorate următoarele taxe și alte obligații:

a) taxa de eliberare a autorizației de construire pentru lucrările de amenajare a lacului, determinată conform art. 267 alin. (8) din Codul fiscal și plătită bugetului local;

b) taxa de eliberare a autorizației pentru lucrările de excavări necesare exploatării resurselor minerale (roci utile), determinată conform art. 267 alin. (4) din Codul fiscal și plătită bugetului local;

c) taxă pentru activitatea de exploatare, plătită la bugetul de stat la data emiterii permisului de exploatare;

d) redevența minieră, plătită la bugetul de stat trimestrial pe durata valabilității permisului de exploatare.

37. Analiza temeiului stabilirii obligațiilor fiscale în sarcina unei persoane în legătură cu o activitate anume desfășurată de acea persoană presupune determinarea raportului existent între activitatea desfășurată de persoana respectivă, autorizațiile necesare pentru desfășurarea activității (deoarece unele obligații fiscale sunt stabilite în mod explicit pentru eliberarea autorizației) și obligațiile fiscale impuse persoanei în legătură cu activitatea respectivă.

38. În speță, activitatea este compusă din două activități aparținând unor tipuri distincte de lucrări de construcții supuse autorizării conform Legii nr. 50/1991, respectiv: lucrări de construcții propriu-zise, supuse autorizării conform art. 3 alin. (1) lit. a) sau lit. c) din Legea nr. 50/1991 și lucrări de excavări, necesare exploatării unor resurse minerale (roci utile, pietriș). A doua activitate nu este auxiliară primei activități, deoarece exploatarea resurselor minerale este supusă unui regim juridic unitar indiferent dacă această exploatare are loc ca o activitate de sine stătătoare, fără a fi însoțită de alte activități, sau este subsumată altor activități. Simpla excavare este o activitate auxiliară realizării unei construcții, dar când excavarea are loc într-un strat de resurse minerale sau presupune în mod necesar exploatarea unor resurse minerale, această din urmă activitate dobândește o importanță și o autonomie proprii, ca urmare a reglementării sale speciale prin Legea nr. 85/2003. Faptul că o persoană desfășoară mai multe categorii de activități dintre cele stabilite de art. 3 din Legea nr. 50/1991 și le include într-un proiect unic, având un obiectiv unic, stabilind eventual o ierarhie a activităților în cadrul proiectului din perspectiva obiectivului unic urmărit, nu poate avea relevanță pentru determinarea regimului juridic al autorizării activităților de construire componente, care va fi în toate cazurile cel stabilit conform Legii nr. 50/1991.

39. Fiecare dintre cele două activități - lucrări de construcții - ce compun activitatea-premisă este supusă autorizării în condițiile art. 3 din Legea nr. 50/1991. Fiind vorba despre lucrări de construcții încadrate în categorii diferite dintre cele reglementate de art. 3 din Legea nr. 50/1991, pentru

fiecare astfel de lucrări va fi necesară eliberarea unei autorizații de construire specifice. În speță, pentru lucrările de amenajare a lacului, este necesară o autorizație, iar pentru lucrările de excavare urmate de exploatarea de resurse minerale o autorizație distinctă. În cazul în care pentru realizarea lucrării principale - amenajarea lacului - excavarea nu ar fi presupus exploatarea de resurse minerale, ci săpătura s-ar fi realizat în sol care nu conținea resurse minerale, nu ar fi fost necesară autorizarea lucrărilor de excavare pentru exploatarea de resurse minerale, ci toate lucrările s-ar fi putut realiza în temeiul unei singure autorizații de construire.

40. Pentru fiecare dintre autorizațiile de construire necesare lucrărilor este stabilită prin Codul fiscal obligația de plată a unei taxe pentru eliberarea autorizației. Pentru lucrările de excavare urmate de exploatarea resurselor minerale, taxa este cea specială, prevăzută de art. 267 alin. (4) din Codul fiscal, iar pentru lucrările de construcții (amenajarea lacului) taxa este stabilită conform regulii generale prevăzute de art. 267 alin. (8) din același cod.

41. În plus, față de autorizarea de către autoritățile publice locale a fiecărei categorii de lucrări de construcții desfășurate de o persoană, activitatea de exploatare a resurselor minerale constând în roci utile este supusă autorizării A.N.R.M. (instituție publică centrală), conform prevederilor art. 28 alin. (1) din Legea nr. 85/2003, această activitate neputând fi desfășurată decât în temeiul unui permis de exploatare.

42. De asemenea, pentru a putea desfășura activitatea de exploatare, o persoană trebuie nu numai să obțină un permis de exploatare (sau o licență de exploatare, în cazul altor resurse minerale decât cele prevăzute de art. 28 și art. 30 din Legea nr. 85/2003), ci și să plătească o taxă pe activitatea de exploatare către bugetul de stat.

43. Având în vedere că lucrările de excavare destinate exploatării de resurse minerale sunt supuse unei duble autorizări și unei duble taxări, se impune analiza raportului dintre autorizațiile necesare desfășurării acestor lucrări și a raportului dintre obligațiile fiscale aferente acestor lucrări.

44. În ceea ce privește raportul dintre autorizațiile necesare realizării lucrărilor de excavare destinate exploatării de resurse minerale, autorizația de realizare a acestor lucrări emisă de autoritățile publice locale urmează regimul juridic al autorizației de construire stabilit prin Legea nr. 50/1991, iar permisul de exploatare emis de A.N.R.M. urmează regimul stabilit prin Legea nr. 85/2001. Prin autorizația emisă de autoritățile locale, acestea verifică respectarea condițiilor de desfășurare a lucrărilor din perspectiva impactului asupra comunității locale, asupra infrastructurii locale, în timp ce, prin eliberarea permisului de exploatare, A.N.R.M., instituție publică centrală, verifică respectarea condițiilor stabilite prin actele normative incidente pentru exploatarea resurselor minerale. Astfel, cele două autorizații vizează un scop diferit, fiecare dintre aceste scopuri fiind specific atribuțiilor conferite de lege autorităților publice care emit autorizația, respectiv permisul.

45. Un aspect specific al relației dintre autorizarea activității de exploatare, de către A.N.R.M. (prin permisul de exploatare în speță), și autorizarea lucrărilor de excavare necesare exploatării, de către autoritățile publice locale, este avut în vedere în mod explicit de art. 28 alin. (4) din Legea nr. 85/2003, potrivit căruia, "La depunerea documentelor pentru obținerea sau reînnoirea licențelor/permiselor de exploatare, solicitanții vor prezenta un acord de reabilitare încheiat cu autoritățile administrației publice locale pentru cazurile în care transportul rutier al resurselor minerale afectează infrastructura rutieră și clădirile adiacente din localitățile urbane sau rurale respective".

46. În ceea ce privește raportul dintre taxa datorată bugetului local pentru eliberarea autorizației de realizare a lucrărilor de excavare în vederea exploatării de resurse minerale (o formă specială de autorizație de construire) și taxa pentru activitatea de exploatare, acestea sunt datorate unor bugete diferite și au un obiect diferit. Astfel, taxa datorată bugetului local este percepută pentru eliberarea autorizației care permite excavarea (atunci când această excavare este destinată exploatării de resurse minerale), iar taxa percepută la bugetul de stat este datorată pentru desfășurarea activității propriu-zise de exploatare, de extragere a resurselor minerale.

B) Referitor la modul de interpretare și aplicare a dispozițiilor legale ce fac obiectul celei de-a

doua chestiuni de drept, ce vizează problema determinării suprafeței pentru care se calculează taxa de eliberare a autorizației de foraje și excavări

47. Având în vedere că activitatea supusă autorizării, în ipoteza avută în vedere atât de art. 267 alin. (4) din Codul fiscal, cât și de art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 50/1991, astfel cum este detaliată de pct. 134 din Normele metodologice, este activitatea de foraje și excavări necesară pentru realizarea studiilor geotehnice, ridicărilor topografice, exploatărilor de carieră, balastierelor, sondelor de gaze și petrol, precum și altor exploatări, taxa percepută pentru eliberarea acestei autorizații este stabilită prin raportare la activitatea supusă autorizării, respectiv la activitatea de excavare.

48. Art. 267 alin. (4) din Codul fiscal stabilește, ca mod de determinare a taxei pentru eliberarea autorizației de foraje și excavări, aplicarea unei sume fixe, determinată de consiliul local în intervalul stabilit de Codul fiscal, pentru fiecare metru pătrat de teren afectat.

49. Întrucât activitatea supusă autorizării constă în realizarea excavațiilor aferente exploatării resurselor minerale, taxa de eliberare a autorizației va fi determinată prin luarea în considerare a suprafeței de teren afectată de activitatea supusă autorizării, deci a suprafeței de teren afectate de activitatea de foraj sau de excavare. Orice altă interpretare ar fi contrară structurii logice a normelor juridice ce reglementează autorizarea activităților de acest tip și obligațiile fiscale născute în legătură cu autorizarea. Astfel, excavarea în vederea exploatării de resurse minerale este supusă autorizării conform art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 50/1991, iar pentru emiterea autorizației de foraje și excavări se percepe o taxă stabilită conform art. 267 alin. (4) din Codul fiscal. Taxa pentru eliberarea autorizației se calculează în raport cu suprafața afectată de activitatea pentru a cărei autorizare se percepe taxa, respectiv în funcție de suprafața de teren afectată de excavare.

VI. Jurisprudența instanțelor naționale și opiniile exprimate de acestea

50. Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal s-a pronunțat cu privire la interpretarea și aplicarea dispozițiilor legale și normative ce fac obiectul sesizării, prin următoarele decizii de speță: nr. 4.411 din 21 septembrie 2011; nr. 3.621 din 13 noiembrie 2015 și nr. 1.137 din 8 aprilie 2016, reținând că "(...) 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. Dacă taxa este plătită de recurenta-reclamantă în baza legii minelor pentru exploatarea resurselor minerale, se impune a se analiza dacă, în raport cu interpretarea dată art. 267 alin. (4) din Codul fiscal, poate fi obligată la plata taxei de explorare instituită de același cod. Din interpretarea art. 267 alin. (4) din Codul fiscal rezultă că aceeași taxă 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 subacvatice. Operațiunile vizează pe cele efectuate în cadrul explorării, 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 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." (Decizia nr. 1.137 din 8 aprilie 2016)

51. Referitor la autorizația pentru executarea lucrărilor de foraje și excavări prevăzută de art. 3 lit. e) din Legea nr. 50/1991, s-a reținut că pentru eliberarea acesteia este "necesar a se achita taxa reglementată de art. 267 alin. (4) din Codul fiscal, de către beneficiarul autorizației, conform Normelor metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 - pct. 134", fiind "de principiu că autorizația de executare a oricăror lucrări de construcții, amenajare, exploatare dintre cele enumerate la art. 3 din Legea nr. 50/1991, este solicitată de către beneficiarul acestora, la art. 3 lit. e), între lucrările necesar a fi autorizate fiind enumerate «lucrări de foraje și excavări în

vederea efectuării studiilor geotehnice, prospecțiuni geologice ... și alte exploatări de suprafață sau subterane». Prin urmare, "nu este nicio îndoială că lucrările de excavare pentru amenajarea celor trei lacuri de agrement de către recurenta-reclamantă, concesionară a terenului și beneficiară a lucrărilor, conform contractului de concesiune și autorizației de construire necesitau autorizația prevăzută de art. 3 lit. e) din Legea nr. 50/1991, republicată, pe care beneficiarul avea obligația să o solicite și pentru care datora taxa conform art. 267 alin. (4) din Codul fiscal și pct. 134 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, fiind deci titulara obligației de plată a acestei taxe." (Decizia nr. 4.411 din 21 septembrie 2011)

52. La solicitarea Înaltei Curți de Casație și Justiție, instanțele de judecată au comunicat hotărâri judecătorești și puncte de vedere, din analiza cărora rezultă următoarele orientări:

a) Într-o primă orientare s-a apreciat că, în aplicarea principiului legalității, atât timp cât este reglementată obligația de plată prin acte normative cu putere de lege, există, corelativ, și obligația de plată din partea celor vizați de norma legală, condiția fiind ca scopul prelevării și destinația acestora să fie diferite (curțile de apel Cluj, Craiova, Oradea și Ploiești);

b) Într-o altă orientare s-a apreciat că, în condițiile în care avizul pentru exploatare permite executarea de lucrări pentru extragerea resurselor minerale, o eventuală obligare la plata taxei pentru eliberarea autorizației prevăzute de Legea nr. 50/1991 ar determina o dublă impunere (Decizia nr. 4 din 7.01.2016, pronunțată de Curtea de Apel Bacău).

c) Referitor la modul de calcul al taxei pentru eliberarea autorizației de foraj sau excavare, punctele de vedere exprimate se circumscriu aplicării taxei exclusiv pentru terenul afectat de foraj sau excavare, iar nu pentru întreaga suprafață exploatată.

VII. Jurisprudența Curții Constituționale

53. Prin Decizia nr. 1.425 din 25 octombrie 2011, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 88 din 3 februarie 2012, instanța de contencios constituțional a respins, ca neîntemeiată, excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 267 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

54. Curtea Constituțională a statuat că "dispozițiile criticate din Codul fiscal stabilesc în sarcina operatorilor economici ce desfășoară anumite activități obligația plății către bugetul local a unei taxe 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, taxă ce 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".

55. Instanța de contencios constituțional a constatat că "dispozițiile criticate dau expresie prevederilor art. 56 alin. (1) din Legea fundamentală, potrivit cărora cetățenii au obligația să contribuie la cheltuielile publice, prin impozite și taxe. Totodată, în conformitate cu art. 139 alin. (2) din Constituție, impozitele și taxele locale se stabilesc de consiliile locale sau județene "în limitele și în condițiile legii", prevederi constituționale din care "rezultă dreptul exclusiv al legiuitorului de a stabili impozite datorate bugetului, astfel încât nu se poate susține că dispozițiile criticate contravin art. 135 alin. (2) lit. a) din Constituție privind obligația statului de a asigura libertatea comerțului".

56. Curtea Constituțională a reținut, de asemenea, că "susținerile autorului excepției de neconstituționalitate, potrivit cărora instituirea taxei prevăzute de textul de lege criticat contravine libertății economice, sunt neîntemeiate, deoarece, în conformitate cu prevederile art. 45 din Constituție, accesul liber al persoanei la o activitate economică și la libera inițiativă se realizează «în condițiile legii»".

57. Deși s-a pronunțat de mai multe ori cu privire la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 3 din Legea nr. 50/1991, de fiecare dată aceasta fiind respinsă ca neîntemeiată, niciuna dintre deciziile Curții Constituționale nu prezintă relevanță pentru dezlegarea chestiunilor de drept ce fac obiectul sesizării.

VIII. Jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului și Curții de Justiție a Uniunii Europene

58. În jurisprudența instanțelor europene nu au fost identificate decizii relevante în privința chestiunilor de drept ce formează obiectul sesizării.

IX. Răspunsul Ministerului Public - Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție

59. Prin Adresa nr. 435/C/643/III-5/2017 din 2 martie 2017, Ministerul Public - Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție a comunicat că la nivelul Secției judiciare - Serviciul judiciar civil nu s-a verificat și nu se verifică, în prezent, practică judiciară în vederea promovării unui recurs în interesul legii cu privire la problemele de drept ce formează obiectul sesizării.

X. Raportul asupra chestiunii de drept

60. Prin raportul întocmit conform art. 520 alin. (7) din Codul de procedură civilă, se apreciază că, față de dispozițiile art. 519 din același cod, sunt întrunite condițiile pentru declanșarea mecanismului privind pronunțarea unei hotărâri prealabile numai cu privire la prima dintre întrebările formulate, cea de-a doua chestiune neîntrunind condiția referitoare la noutatea chestiunii de drept.

61. Pe fondul problemei, în ce privește prima chestiune de drept supusă dezlegării, prin raport se propune soluția potrivit căreia, în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 267 alin. (4) din Codul fiscal, art. 3 lit. e) din Legea nr. 50/1991 și art. 15 și 44 din Legea nr. 85/2003, taxa pentru eliberarea autorizației de foraje sau excavări este datorată independent de existența taxei anuale pentru activitatea de prospecțiune, explorare și exploatarea resurselor minerale și redevența minieră.

XI. Înalta Curte de Casație și Justiție

62. Examinând sesizarea, raportul întocmit de judecătorul-raportor și chestiunile de drept a căror dezlegare se solicită, constată următoarele:

A. Cu privire la admisibilitatea sesizării

63. Raportat la dispozițiile art. 519 din Codul de procedură civilă, doctrina și jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție au identificat următoarele condiții care, întrunite cumulativ, conduc la trecerea unei sesizări de filtrul de admisibilitate, respectiv:

- existența unei cauze în curs de judecată, în ultimă instanță, pe rolul Înaltei Curți de Casație și Justiție, al curții de apel sau al tribunalului;
- soluționarea pe fond a cauzei în curs de judecată să depindă de chestiunea de drept a cărei lămurire se solicită;
- problema de drept să prezinte caracter de noutate, să nu fi făcut obiectul statuării de către Înalta Curte de Casație și Justiție și nici al unui recurs în interesul legii în curs de soluționare.

64. În cazul sesizării analizate, condițiile sus-menționate sunt îndeplinite numai cu privire la prima din cele două întrebări, pentru considerentele ce vor fi expuse în continuare.

65. Astfel, solicitarea de pronunțare a unei hotărâri prealabile este formulată de un complet al Înaltei Curți de Casație și Justiție care judecă în ultimă instanță, prima problemă de drept supusă dezlegării, vizează o normă de drept care a primit rezolvări jurisprudențiale diferite și care este necesară pentru soluționarea fondului cauzei pendinte, având ca obiect legalitatea dispozițiilor pct. 134 alin. (2) din Normele metodologice, și nu face obiectul unui recurs în interesul legii.

66. În ceea ce privește cea de-a doua întrebare, ce vizează aplicarea art. 267 alin. (4) din Codul

fiscal și pct. 134 alin. (1) - (4) din Normele metodologice, în contextul examinării cerințelor privind noutatea chestiunii de drept invocate, pe de o parte, și existența unui raport de dependență între această chestiune și soluționarea pe fond a cauzei pendinte, pe de altă parte, se impun următoarele precizări:

a) Referitor la noutatea chestiunii de drept

67. Analiza conținutului art. 519 din Codul de procedură civilă relevă distincția operată de legiuitor în cuprinsul normei juridice, în sensul că noutatea chestiunii de drept ce face obiectul sesizării reprezintă o cerință distinctă de cea a nepronunțării anterioare a Înaltei Curți de Casație și Justiție ori de cea a inexistenței unui recurs în interesul legii în curs de soluționare cu privire la respectiva chestiune de drept.

68. De altfel, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat deja în jurisprudența sa anterioară (Decizia nr. 1/17.02.2014, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 260/9.04.2014; Decizia nr. 3/14.04.2014, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 437/16.06.2014; Decizia nr. 4/14.04.2014, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 437/16.06.2014; Decizia nr. 6/23.06.2014, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 691/22.09.2014; Decizia nr. 13/8.06.2015, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 518/13.07.2015), în sensul că, în lipsa din cuprinsul art. 519 din Codul de procedură civilă a unei definiții a "noutății" chestiunii de drept și a unor criterii de determinare, rămâne atributul instanței supreme, sesizată cu pronunțarea unei hotărâri prealabile, să hotărască dacă problema de drept a cărei dezlegare se solicită este nouă.

69. Noutatea unei chestiuni de drept poate fi generată nu numai de o reglementare nou-intrată în vigoare, ci și de una veche, cu condiția, însă, ca instanța să fie chemată să se pronunțe asupra respectivei probleme de drept pentru prima oară.

70. Prin urmare, caracterul de noutate se pierde pe măsură ce chestiunea de drept a primit o dezlegare din partea instanțelor, în urma unei interpretări adecvate, concretizată într-o practică judiciară consacrată, iar opiniile jurisprudențiale izolate nu pot constitui temei declanșator al mecanismului pronunțării unei hotărâri prealabile.

71. Aceasta deoarece condiția noutății trebuie examinată în raport cu scopul legiferării instituției procesuale a hotărârii prealabile ca mecanism de unificare a practicii, anume acela de a preîntâmpina apariția unei practici neunitare, spre deosebire de mecanismul recursului în interesul legii, care are menirea de a înlătura o practică neunitară deja intervenită în rândul instanțelor judecătorești.

72. Examenul jurisprudențial efectuat relevă că, la nivelul curților de apel din întreaga țară, au fost pronunțate numeroase hotărâri definitive prin care s-a făcut aplicarea art. 267 alin. (4) din Codul fiscal și a normei de punere în aplicare a acestei dispoziții legale. În cuprinsul tuturor acestor hotărâri judecătorești, curțile de apel au apreciat că taxa pentru eliberarea autorizației de foraje sau excavări se calculează prin raportare la suprafața de teren efectiv afectată de foraje sau excavări.

73. Deciziile irevocabile/definitive pronunțate la nivelul Înaltei Curți de Casație și Justiție demonstrează că practica judiciară este îndreptată spre același gen de soluție în ceea ce privește aplicarea dispozițiilor art. 267 alin. (4) din Codul fiscal, în sensul că suprafața de teren afectată de lucrările de foraje sau excavații este diferită și cu mult mai mică decât suprafața aferentă perimetrului de exploatare (Decizia nr. 3.621 din 13.11.2015).

74. Ca urmare, chestiunea de drept a cărei dezlegare se solicită la cea de-a doua întrebare formulată prin sesizare nu îndeplinește condiția noutății, întrucât și-a clarificat înțelesul în practica judiciară, curțile de apel stabilind în unanimitate aceeași interpretare a dispozițiilor art. 267 alin. (4) din Codul fiscal, puse în aplicare prin pct. 134 din Normele metodologice.

b) Referitor la existența unui raport de dependență între soluționarea pe fond a cauzei pendinte

și lămurirea chestiunii de drept invocate

75. Acțiunea introductivă este o acțiune în anulare parțială îndreptată împotriva unui act administrativ normativ, respectiv împotriva pct. 134 din Normele metodologice, având ca finalitate anularea acestora.

76. Prin urmare, instanța de contencios administrativ investită cu acțiunea în anulare are de examinat concordanța actului administrativ normativ dedus judecării cu actele normative cu forță juridică superioară, în temeiul și executarea cărora a fost emis actul contestat, conform principiului ierarhiei și forței juridice a actelor normative, consacrat de art. 1 alin. (5) din Constituția României și art. 4 alin. (3) din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

77. Or, din această perspectivă, de lămurirea chestiunii de drept reprezentate de aplicarea dispozițiilor art. 264 alin. (4) din Codul fiscal, care vizează modalitatea de calcul al taxei pentru eliberarea autorizației de foraj și excavare, nu depinde soluționarea pe fond a cauzei aflate în curs de judecată.

78. În consecință, față de cele arătate se apreciază că sesizarea este admisibilă numai în parte, respectiv numai cu privire la prima chestiune de drept formulată.

B. Cu privire la chestiunea de drept supusă dezlegării

79. Printr-o primă chestiune supusă dezlegării în procedura reglementată de art. 519 din Codul de procedură civilă, formulată în cadrul acțiunii în anulare a dispozițiilor pct. 134 alin. (2) din Normele metodologice, instanța de trimitere întreabă dacă, în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 267 alin. (4) din Codul fiscal, pct. 134 alin. (1) și (4) din Normele metodologice, art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 50/1991 și art. 15 și 44 din Legea nr. 85/2003, pot fi percepute mai multe taxe pentru aceeași activitate, dar de către autorități diferite.

80. Înalta Curte de Casație și Justiție constată că se impune reformularea întrebării, în sensul eliminării din cuprinsul său a referirii la dispozițiile pct. 134 din Normele metodologice, față de împrejurarea că acestea constituie chiar obiectul cererii de anulare formulate de reclamantă în cadrul litigiului de fond.

81. Or, așa cum s-a arătat în cele ce precedă, una dintre condițiile de admisibilitate a sesizării în procedura prevăzută de art. 519 din Codul de procedură civilă este ca soluționarea pe fond a cauzei pendinte să depindă de lămurirea chestiunii de drept invocate, scopul acestui mecanism procedural fiind acela de a da doar rezolvări de principiu chestiunilor de drept de a căror interpretare depinde soluționarea pe fond a cauzei, iar nu tranșarea în concret a aspectelor litigioase aflate pe rolul instanței de trimitere. În cauză însă chestiunea de drept invocată în cadrul primei întrebări din sesizare constituie, în partea referitoare la dispozițiile pct. 134 din Normele metodologice, însuși obiectul cererii de chemare în judecată, iar nu doar o chestiune de drept de a cărei lămurire să depindă soluționarea acesteia.

82. Normele de drept supuse interpretării (forma în vigoare la data sesizării instanței de fond cu acțiunea în anulare):

- Art. 267 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"(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 8 lei".

- Art. 3 lit. e) din Legea nr. 50/1991, conform căreia autorizația de construire se eliberează pentru: "e) lucrări de foraje și excavări necesare în vederea efectuării studiilor geotehnice, prospecțiunilor geologice, exploatărilor de cariere, balastiere, sonde de gaze și petrol, precum și alte exploatări de suprafață sau subterane."

- Art. 15 și 44 din Legea nr. 85/2003:

"Art. 15. - Explorarea se realizează pe baza unei licențe exclusive acordate pentru oricare dintre resursele minerale descoperite în perimetru, la cerere, persoanelor juridice române sau străine interesate."

"Art. 44. - (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.

(2) Taxa anuală pentru activitatea de prospecțiune se stabilește la 341 lei/km².

(3) Taxa anuală pentru activitatea de explorare se stabilește la 1.367 lei/km²; aceasta se dublează după 2 ani și devine de 5 ori mai mare după 4 ani.

(4) Taxa anuală pentru activitatea de exploatare se stabilește la 34.180 lei/km².

(5) Valoarea taxelor prevăzute la alin. (2) - (4) va fi reactualizată anual, la propunerea autorității competente, prin hotărâre a Guvernului, în funcție de rata inflației.

(6) Taxele prevăzute la alin. (2) - (4) se datorează anual și se plătesc anticipat pentru anul viitor, până la data de 31 decembrie a anului în curs."

83. În vederea interpretării normelor legale precitate urmează a se analiza, pe de o parte, regimul de autorizare aplicabil activității de realizare a lucrărilor de amenajare a unui lac de agrement, lucrări în cursul cărora s-au realizat și excavări de pietriș și nisip (activitate la care face referire reclamanta), iar, pe de altă parte, obligațiile de plată către bugetele publice ca urmare a desfășurării activității sus-arătate.

a) Regimul de autorizare aplicabil

84. Activitatea de realizare a lucrărilor de amenajare a unui lac de agrement urmează regimul general al autorizării oricăror lucrări de construcții, stabilit de Legea nr. 50/1991, în timp ce activitatea de exploatare a nisipului și pietrișului, în sensul Legii nr. 85/2003, este supusă autorizării în condițiile stabilite prin legea specială pentru activitatea de exploatare a resurselor minerale.

- Regimul de autorizare reglementat de Legea nr. 50/1991

85. Potrivit art. 2 alin. (1) din Legea nr. 50/1991, "Autorizația de construire constituie actul final de autoritate al administrației publice locale pe baza căruia este permisă executarea lucrărilor de construcții corespunzător măsurilor prevăzute de lege referitoare la amplasarea, conceperea, realizarea, exploatarea și postutilizarea construcțiilor."

86. Potrivit art. 3 alin. (1) din Legea nr. 50/1991 "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 (...)", fiind inclusă o listă de lucrări pentru care este necesară obținerea autorizației de construire [lit. a) - i)].

87. Art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 50/1991 face referire la: "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."

88. Din modul de redactare a prevederilor art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 50/1991 rezultă că lucrările de foraje și excavatii la care textul legal se referă sunt auxiliare unor activități determinate, respectiv 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.

89. Totodată, având în vedere prevederile art. 1 alin. (1), ale art. 2 alin. (1) și ale art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 50/1991, lucrările de foraje și excavări pot fi executate numai pe baza unei autorizații de construire, în măsura în care sunt auxiliare efectuării studiilor geotehnice și

prospecțiunilor geologice, proiectării și deschiderii exploatărilor de cariere și balastiere, a sondelor de gaze și petrol, precum și a altor exploatări de suprafață/subterane sau subacvatice.

90. În baza aceluiași prevederi din Legea nr. 50/1991, dacă pe lângă lucrările de foraje sau excavări auxiliare efectuării studiilor geotehnice și prospecțiunilor geologice sau proiectării și deschiderii de exploatări sunt realizate și alte lucrări de construcții dintre cele enumerate la alte litere ale art. 3 alin. (1) din Legea nr. 50/1991, pentru aceste din urmă lucrări va fi necesară o altă autorizație de construire, distinctă de autorizația obținută pentru lucrările de foraj sau excavări.

91. Toate activitățile reunite în enumerarea din art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 50/1991 au în comun faptul că sunt desfășurate în legătură cu explorarea și exploatarea resurselor minerale, aflate în proprietatea exclusivă a statului. În aceste condiții, desfășurarea de către orice persoană a unor lucrări de foraje sau excavări în vederea explorării sau exploatării resurselor minerale, astfel cum aceste resurse sunt definite de Legea nr. 85/2003, determină aplicarea prevederilor acestei din urmă legi în ceea ce privește desfășurarea lucrărilor respective.

- Regimul de autorizare reglementat de Legea nr. 85/2003

92. Desfășurarea activităților de exploatare a resurselor minerale este reglementată de Legea nr. 85/2003, în cuprinsul căreia activitatea minieră este definită ca fiind "ansamblul de lucrări privind prospecțiunea, explorarea, dezvoltarea, exploatarea, prepararea/prelucrarea, concentrarea, comercializarea produselor miniere, conservarea și închiderea minelor, inclusiv lucrările aferente de refacere și reabilitare a mediului" (art. 3 pct. 1).

93. Potrivit art. 13 din Legea nr. 85/2003, resursele minerale se pun în valoare prin activități miniere care se concesionează persoanelor juridice române sau străine sau se dau în administrare instituțiilor publice de către Agenția Națională pentru Resurse Minerale.

94. Art. 3 pct. 8 din Legea nr. 85/2003 definește concesiunea minieră ca fiind operațiunea juridică prin care statul, reprezentat de Agenția Națională pentru Resurse Minerale, în calitate de concedent, transmite pentru o perioadă determinată unei persoane, în calitate de concesionar, dreptul și obligația de a executa, pe riscul și cheltuiala proprie, activități miniere având ca obiect resursele minerale, în schimbul unei redevențe miniere pentru exploatare și a unei taxe pe activitatea de prospecțiune, explorare și exploatare a resurselor minerale.

95. Concesiunea resurselor minerale are în vedere 3 tipuri de activități: de prospecțiune, de explorare și de exploatare, fiecare dintre acestea având un regim de autorizare distinct.

96. Astfel, activitatea de prospecțiune, potrivit art. 14 din Legea nr. 85/2003, constă într-un ansamblu de studii și lucrări de suprafață care se realizează pe baza unui permis neexclusiv pentru identificarea posibilităților existenței unor acumulări de resurse minerale.

97. Explorarea resurselor minerale, conform art. 15 din Legea nr. 85/2003, se realizează pe baza unei licențe de explorare, eliberată la cerere, scopul lucrărilor de explorare fiind acela de a fundamenta decizia cu privire la oportunitatea valorificării zăcămintului.

98. Exploatarea resurselor minerale se realizează, potrivit art. 18 alin. (1) din Legea nr. 85/2003, pe baza licenței de exploatare, activitatea de exploatare fiind definită de art. 3 pct. 11 din Legea nr. 85/2003 ca "ansamblul de lucrări executate în subteran și/sau la suprafață pentru extragerea resurselor minerale, prelucrarea și livrarea acestora în forme specifice". Prin excepție, conform art. 28 din Legea nr. 85/2003, exploatarea anumitor resurse minerale, respectiv rocile utilizabile în construcții și acumulările de turbă [art. 28 alin. (1)], nisipuri și pietrișuri din albiile minore ale râurilor [art. 28 alin. (2)] și recuperarea aurului din aluviuni [art. 30 alin. (1)], se poate face pe baza unui permis de exploatare, fără a mai fi necesară obținerea unei licențe de exploatare.

99. În speță, exploatarea nisipului și pietrișului s-a realizat în baza unor permise de exploatare, activitatea supusă autorizării prin reglementarea obligativității obținerii permisului de exploatare, în condițiile art. 28 din Legea nr. 85/2003, fiind, astfel, exploatarea resurselor minerale.

100. Față de considerentele arătate, sub aspectul regimului de autorizare incident în cauză, se

poate concluziona că activitatea de amenajare a unui lac de agrement care presupune și realizarea de excavări într-un strat de roci utile, care trebuie îndepărtate, este compusă din două activități care trebuie supuse unui regim de autorizare distinct, respectiv activitatea de construire propriu-zisă, supusă autorizării conform art. 3 alin. (1) lit. a) sau c) din Legea nr. 50/1991, și activitatea de excavare necesară exploatarea unor resurse minerale (în speță, nisip și pietriș), supusă autorizării conform art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 50/1991, respectiv art. 28 din Legea nr. 85/2003.

101. Chiar dacă lucrările de excavare au fost inițial destinate realizării unei lucrări de construire - amenajare lac, autorizată în condițiile Legii nr. 50/1991, existența resurselor minerale și exploatarea acestora în sensul Legii nr. 85/2003 atrag incidența prevederilor art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 50/1991, care reglementează obligativitatea autorizării separate a acestor lucrări de excavare aferente exploatarea de resurse minerale.

102. Aparent, lucrările de excavare destinate exploatarea de resurse minerale sunt supuse unei duble autorizări, însă cele două autorizații vizează un scop diferit, având temeiuri juridice distincte și beneficiari diferiți. Astfel, în timp ce autorizația emisă de autoritățile locale, în condițiile Legii nr. 50/1991, are ca scop verificarea respectării condițiilor de desfășurare a lucrărilor din perspectiva impactului asupra comunității și infrastructurii locale, autorizația emisă de Agenția Națională pentru Resurse Minerale - instituție publică centrală - are ca scop verificarea respectării condițiilor stabilite prin actele normative incidente pentru exploatarea resurselor minerale.

b) Obligațiile fiscale incidente

103. Obligațiile fiscale născute în legătură cu desfășurarea activității de amenajare a unui lac de agrement, în cadrul căruia s-au realizat excavări de nisip și pietriș, sunt reglementate de Codul fiscal, respectiv de Legea nr. 85/2003.

- Obligații fiscale reglementate de Codul fiscal

104. Capitolul V "Taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor și a autorizațiilor" din titlul IX "Impozite și taxe locale" din Codul fiscal reglementează mai multe categorii de taxe percepute de autoritățile locale pentru emiterea de către aceste autorități a unor acte administrative, cum sunt: certificate, avize și autorizații. În cadrul acestui capitol, art. 267, intitulat "Taxa pentru eliberarea certificatelor de urbanism, a autorizațiilor de construire și a altor avize asemănătoare", reglementează taxele percepute pentru eliberarea unor autorizații și certificate, printre care cele două autorizații care fac obiectul prezentei analize - autorizația de foraje sau excavări, respectiv autorizația de construire.

105. Analizând prevederile art. 3 alin. (1) din Legea nr. 50/1991, respectiv pe cele ale art. 267 din Codul fiscal, se poate observa existența unei corespondențe parțiale între cele două reglementări, în sensul că art. 267 din Codul fiscal instituie taxe diferite pentru eliberarea autorizațiilor de construire prin raportare la anumite categorii de lucrări de construcții, enumerate de art. 3 alin. (1) din Legea nr. 50/1991.

106. În ceea ce privește activitatea ce face obiectul prezentei analize, având în vedere dispozițiile art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 50/1991, potrivit cărora pentru activitatea de foraj și excavare este necesară obținerea unei autorizații de construire, precum și art. 267 alin. (4) din Codul fiscal, care reglementează obligațiile fiscale născute în legătură cu emiterea autorizațiilor la care face referire art. 3 alin. (1) din Legea nr. 50/1991, apare cu evidență faptul că autorizația de foraje și excavări prevăzută de Codul fiscal este autorizația de construire la care face referire art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 50/1991.

107. Prin urmare, taxa de foraj sau excavare este concepută ca o taxă locală unică, ce se plătește în vederea obținerii autorizației de construire reglementate de art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 50/1991, se calculează în raport cu numărul de metri pătrați de teren afectat de prospecțiunile anterioare exploatarea și se virează în bugetul local.

- Obligații fiscale reglementate de Legea nr. 85/2003

108. Spre deosebire de taxa locală reglementată de Codul fiscal, art. 28 alin. (3) din Legea nr. 85/2003 statuează că pentru eliberarea permisului de exploatare solicitantul va trebui să plătească taxa pe activitatea de exploatare, redevența minieră trimestrială pe parcursul valabilității permisului [art. 45 alin. (4) din Legea nr. 85/2003] și garanția financiară pentru refacerea mediului.

109. Aceleași obligații de plată legate de emiterea permisului de exploatare sunt detaliate de art. 44 alin. (1) din Legea nr. 85/2003, conform căruia "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", și de alineatele următoare, care stabilesc valoarea taxei de exploatare datorate pentru fiecare categorie de resurse minerale și modalitatea de plată, respectiv de art. 45 din aceeași lege, care detaliază modalitatea de calcul și de plată a redevenței miniere pentru fiecare categorie de resurse minerale.

110. Se impune precizarea că art. 49 din Legea nr. 85/2003 stabilește cu titlu general că "Plata taxelor, tarifelor și a redevențelor prevăzute în prezenta lege nu îl scutește pe titularul licenței/permisului de plata obligațiilor bugetare datorate conform legislației fiscale în vigoare."

111. Având în vedere prevederile din Legea nr. 85/2003 precitate, se poate observa că realizarea unor lucrări dintre cele prevăzute de art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 50/1991, în speță lucrări de excavare în vederea exploatării unor resurse minerale [respectiv roci utile, dintre cele menționate de art. 28 alin. (1) sau (2) din Legea nr. 85/2003], este permisă numai în baza unui permis de exploatare, emis de autoritățile competente, realizarea acestor lucrări dând naștere unor obligații de plată către bugetul de stat a unei taxe pentru activitatea de exploatare și a unei redevențe miniere.

112. În ceea ce privește raportul dintre taxa datorată bugetului local pentru eliberarea autorizației de realizare a lucrărilor de excavare în vederea exploatării de resurse minerale (o formă specială de autorizație de construire) și taxa pentru activitatea de exploatare, acestea sunt datorate unor bugete diferite și au un obiect diferit. Astfel, taxa datorată bugetului local este percepută pentru eliberarea autorizației care permite excavarea, în timp ce taxa percepută la bugetul de stat este datorată pentru desfășurarea activității propriu-zise de exploatare, de extragere a resurselor minerale.

113. Concluzionând, se apreciază că nu există o dublă impunere pentru activitatea de excavare/foraj, prin dispozițiile art. 267 alin. (4) din Codul fiscal fiind instituită o singură taxă pentru eliberarea autorizației de foraje sau excavări, care se calculează raportat la numărul de metri pătrați de teren afectat efectiv de foraj sau excavație, iar nu la suprafața ocupată pentru activitatea de exploatare. Totodată, taxa pentru obținerea autorizației de foraje sau excavații pentru efectuarea de studii geotehnice este diferită de taxa de exploatare reglementată de Legea minelor, având temeuri juridice diferite și beneficiari diferiți.

114. Astfel, în raport cu premisa caracterului special al Legii nr. 85/2003 față de norma generală aplicabilă în materie (Codul fiscal), se apreciază că taxa pentru eliberarea autorizației de foraje sau excavări, aferentă activității prevăzute de art. 267 alin. (4) din Codul fiscal, și taxa pentru activitatea de prospecțiune, explorare și exploatare a resurselor minerale, precum și redevența minieră, prevăzute de art. 44 din Legea nr. 85/2003, nu se exclud una pe cealaltă, putând avea caracter complementar, raportat la baza legală de referință, modalități de calcul diferite și beneficiari diferiți ai acestora.

115. Pentru considerentele arătate, în temeiul dispozițiilor art. 521, cu referire la art. 519 din Codul de procedură civilă,

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

În numele legii

DECIDE:

Admite, în parte, sesizarea privind pronunțarea unei hotărâri prealabile, formulată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Încheierea din 15 decembrie 2016, în Dosarul nr. 628/59/2014, și, în consecință, stabilește că:

În interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 267 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 3 lit. e) din Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și art. 15 și 44 din Legea minelor nr. 85/2003, cu modificările și completările ulterioare, taxa pentru eliberarea autorizației de foraje sau excavări este datorată independent de existența taxei anuale pentru activitatea de prospecțiune, explorare și exploatare a resurselor minerale și redevența minieră.

Respinge, în rest, sesizarea ca inadmisibilă.

Obligatorie, potrivit dispozițiilor art. 521 alin. (3) din Codul de procedură civilă.

Pronunțată în ședința publică din 24 aprilie 2017.

PREȘEDINTELE SECȚIEI DE CONTENCIOS

ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

IONEL BARBĂ

Magistrat-asistent,

Aurel Segărceanu