

DECIZIE Nr. 3593/2015 din 13 noiembrie 2015
EMITENT: ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
PUBLICATĂ ÎN: MONITORUL OFICIAL NR. 537 din 18 iulie 2016

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DECIZIA Nr. 3.593
din 13 noiembrie 2015

Dosar nr. 515/64/2012*

Eugenia Marin - președinte, judecător
Liliana Vișan - judecător
Dana Iarina Vartires - judecător
Cristina Olteanu - magistrat-asistent

S-a luat în examinare recursul declarat de reclamanta S.C. "Turism Covasna" - S.A. împotriva Sentinței civile nr. 24/F din 26 februarie 2015 a Curții de Apel Brașov - Secția contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal se prezintă recurenta-reclamantă S.C. "Turism Covasna" - S.A., prin avocat Prescure Titus, și intimatul-pârât Ministerul Finanțelor, prin consilier juridic Scrobotă Oana.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

Se prezintă referatul cauzei, magistratul-asistent arătând că recursul este declarat și motivat în termen și este legal timbrat.

Cu titlu de chestiune prealabilă, avocatul recurentei-reclamante precizează faptul că în mod greșit în cuprinsul cererii de recurs s-au indicat dispozițiile noului Cod de procedură civilă, arătând că își întemeiază cererea de recurs pe dispozițiile art. 304 pct. 6 și 8 din vechiul Cod de procedură civilă.

La interpelarea instanței, în sensul precizării dacă Înalta Curte de Casație și Justiție s-a mai pronunțat cu privire la anularea Ordinului nr. 2.604/2011 al ministrului finanțelor publice și dacă s-a publicat soluția în Monitorul Oficial, reprezentantul intimatei-pârâte arată că nu are cunoștință de acest aspect.

Nemaifiind alte cereri de formulat, Înalta Curte constată pricina în stare de judecată și acordă cuvântul părților prezente în raport cu recursul declarat.

Recurenta-reclamantă S.C. "Turism Covasna" - S.A., prin avocat, solicită admiterea recursului astfel cu a fost formulat și casarea sentinței atacate cu trimiterea cauzei spre rejudecare, eventual la o altă curte de apel, pentru motivele prezentate pe larg în cuprinsul cererii de recurs.

În esență precizează că art. 3 alin. 1 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.604 din 3 octombrie 2011 instituie o normă de interpretare a Ordonanței Guvernului nr. 30/2011.

Totodată, arată că temeiul de drept aplicabil în prezenta cauză este art. 69 din Legea nr. 24/2000 privind metodologia de tehnică legislativă, care prevede că intervențiile interpretative cu caracter normativ trebuie făcute prin acte normative cu aceeași forță juridică.

Arată că solicită cheltuieli de judecată, în quantum corespunzător dovezilor depuse la dosarul cauzei.

Intimatul-pârât Ministerul Finanțelor Publice, prin consilier juridic, solicită respingerea recursului ca nefondat și menținerea sentinței atacate ca temeinică și legală, precizând faptul că în prezenta cauză nu se impune casarea sentinței recurate, întrucât instanța de fond a pronunțat sentința recurată cu imparțialitatea necesară.

Critică susținerile recurente-reclamante, conform cărora prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.604 din 3 octombrie 2011 s-ar fi încălcat atât dispozițiile din Legea nr. 24/2000 privind metodologia de tehnică legislativă, cât și dispozițiile prevăzute de Codul fiscal și de Codul de procedură civilă.

Precizează faptul că în mod corect instanța de fond a reținut că dispozițiile art. 111 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 definesc noțiunea de obligații fiscale scadente, particularizând această definiție și prin raportare la art. 85 din Codul de procedură fiscală.

În conformitate cu dispozițiile art. 150 din Codul de procedură civilă, Înalta Curte încheie dezbaterile și reține cauza spre soluționare.

ÎNALTA CURTE,

asupra recursului de față,

din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acțiunea formulată, reclamanta S.C. "Turism Covasna" - S.A. a solicitat, în contradictoriu cu pârâtul Ministerul Finanțelor Publice, ca prin hotărârea ce se va pronunța să se dispună anularea art. 3 alin. 1 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 2.604/03.10.2011 privind aplicarea art. XI din Ordonanța Guvernului nr. 30/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

A susținut reclamanta, în esență, că art. 3 alin. (1) din ordinul contestat nu face altceva decât să adauge la lege, respectiv la Codul fiscal, dând o definiție noțiunii de obligații restante la data de 31 august 2011 contrară legii care reglementează problema exigibilității obligațiilor fiscale.

A arătat reclamanta că trebuie avute în vedere dispozițiile art. 111 alin. (1) și art. 119 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, definițiile cuprinse în articolul menționat la alin. (1) lit. a) și b) neputând explica de ce organul fiscal este îndreptățit să calculeze majorări de întârziere pentru neplata TVA stabilit suplimentar, dacă creanța bugetară respectivă nu era una restantă la data de 31 august 2011, pe de o parte, iar, pe de altă parte, nu are în vedere sensul consacrat al noțiunii de creanță certă, lichidă și exigibilă, chiar și în materie fiscală.

A mai arătat reclamanta că, dacă ar fi cunoscut anterior datei de 31 august 2011 necesitatea plății de TVA suplimentar, ar fi luat toate măsurile pentru calcularea, individualizarea în declarațiile fiscale și pentru plată în termenele impuse de lege, apreciind că împrejurarea dacă aceste obligații principale sunt individualizate sau nu n-ar trebui să prezinte vreo importanță ori relevanță juridică întrucât, din punct de vedere legal, sunt datorii fiscale restante, fiind aferente perioadei 1 ianuarie 2008 - 31 august 2011, caracteristică ce rezultă, fără echivoc, din actele depuse la dosar.

A mai solicitat a se constata nelegalitatea prevederilor art. 3 alin. (1) din Ordinul nr. 2.604/2011 și față de dispozițiile art. 4 alin. (3), art. 69 alin. (1) și art. 78 din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative.

Prin Sentința civilă nr. 287/F din 19 decembrie 2012 a Curții de Apel Brașov, acțiunea reclamantei a fost respinsă ca inadmisibilă.

Împotriva sentinței sus-menționate a declarat recurs reclamanta S.C. "Turism Covasna" - S.A., criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.

Prin Decizia civilă nr. 4.029 din 29 octombrie 2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție acesta a fost admis, iar sentința atacată a fost desființată, cu trimiterea cauzei spre rejudecare, în baza art. 312 alin. 3 din vechiul Cod de procedură civilă.

Instanța de control judiciar a constatat că reclamanta a înțeles să uzeze de calea acțiunii directe, de anulare a ordinului menționat și nu de calea incidentală, a excepției de nelegalitate, astfel cum greșit a reținut instanța de fond.

Prin Sentința civilă nr. 24/F din 26 februarie 2015, Curtea de Apel Brașov - Secția contencios administrativ și fiscal, investită cu soluționarea cauzei în fond după casare, a respins acțiunea în contencios administrativ formulată de către reclamanta S.C. "Turism Covasna" - S.A. în contradictoriu cu pârâțul Ministerul Finanțelor Publice.

Pentru a pronunța această soluție, instanța de fond a reținut în esență, în urma rejudecării și față de îndrumările instanței de control judiciar, că acțiunea reclamantei S.C. "Turism Covasna" - S.A. este nefondată.

S-a reținut în considerentele hotărârii recurate că obiectul cererii de chemare în judecată cu care a fost sesizată curtea este cel al "anulării" art. 3 alin. (1) din O.M.F. nr. 2.604/03.10.2011, reclamanta invocând prin acțiunea introductivă, pe de o parte, faptul că acest text legal este contrar legii care reglementează exigibilitatea obligațiilor fiscale, făcându-se în acest sens trimitere la art. 134 alin. (2) din Codul fiscal, iar, pe de altă parte, încălcarea prevederilor Legii nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative [art. 4 alin. (3)].

A reținut instanța de fond că, pentru ca o creanță să fie considerată restantă la o anumită dată, aceasta trebuie să fie certă, lichidă și individualizată într-un titlu de creanță și opozabilă debitorului sau recunoscută de acesta.

A apreciat instanța că reclamanta a susținut în mod greșit că prevederile art. 3 alin. (1) din O.M.F. nr. 2.604/2011 interpretează "fără drept" prevederile art. XI alin. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 30/2011 și "încalcă" dispozițiile art. 69 și pe cele ale art. 78 din Legea nr. 24/2000.

A subliniat instanța că din înscrisurile existente la dosar rezultă că aferent perioadei 1 ianuarie 2008 - 31 octombrie 2011 reclamanta nu a depus decont de T.V.A. și, astfel, obligațiile fiscale principale nefiind individualizate (evidențiate) prin declarații de plată de către reclamantă în condițiile art. 85 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, rezultă că aceasta nu a putut beneficia de facilitatea prevăzută de art. XI din Ordonanța Guvernului nr. 30/2011, așa încât în mod corect și în aplicarea art. 3 alin. (1) din O.M.F. 2.604/2011 organele fiscale au apreciat că aceste obligații nu erau restante la data aplicării Ordonanței Guvernului nr. 30/2011.

S-a mai reținut în considerentele sentinței recurate că ordinul atacat se limitează strict la cadrul actelor pe baza și în exercitarea cărora a fost emis și nu conține soluții contrare acestora, astfel încât susținerile reclamantei în sensul că art. 3 alin. (1) din O.M.F. sus-menționat încalcă prevederile art. 69 alin. (1) din Legea nr. 24/2000 nu pot fi primite, în speță ipoteza prevăzută de acest text legal nefiind incidentă.

A apreciat instanța de fond că emitentul ordinului atacat a procedat potrivit art. 30 alin. (2), art. 31 și art. 77 și 78 din Legea nr. 24/2000, definirea noțiunilor de "obligații fiscale principale restante la 31 august 2011", "dobânzi aferente obligațiilor principale" și "majorări de întârziere" realizându-se în concordanță cu Legea nr. 571/2003 și Ordonanța Guvernului nr. 92/2003.

Împotriva acestei hotărâri a declarat recurs reclamanta S.C. "Turism Covasna" - S.A., criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.

În motivarea recursului declarat se arată că sentința recurată este neconformă cu dispozițiile legale invocate de reclamantă, pentru că aceasta conține motive contradictorii, fiind incident motivul prevăzut de art. 488 pct. 6 teza a doua din Codul de procedură civilă, și pentru că este rezultatul încălcării și chiar aplicării greșite a normelor de drept material, fiind incident și motivul prevăzut de art. 488 pct. 8 din Codul de procedură civilă.

Arată recurenta că, deși instanța de fond a reținut în mod corect obiectul solicitărilor reclamantei și care sunt prevederile legale (de forța legii, în sensul propriu al noțiunii) în raport cu care reclamanta a apreciat că dispozițiile ordinului atacat interpretează și completează fără drept acele prevederi, precum și împrejurarea că actele normative incidente nu definesc în mod concret noțiunea de "obligații fiscale restante", aceeași instanță concluzionează, fără suport legal și logic, "că dacă legea nu stabilește în mod clar înțelesul obligației restante, dar prevede scadența acestora, trebuie aplicat înțelesul uzual al termenului restant, astfel cum acesta este redat în Dicționarul explicativ al limbii române, potrivit căruia «restant» semnifică «rămas în urmă, neachitat în termenul legal, întârziat»".

Recurenta apreciază că este în afara oricărei îndoieli faptul că o obligație a cărei scadență a expirat sau chiar este depășită devine o obligație restantă.

Subliniază recurenta că instanța de fond, în deplin acord cu dispozițiile legale citate, a reținut că acele obligații fiscale nu erau și nu puteau fi restante și, ca atare, nu este îndreptățită perceperea de penalități, dobânzi etc.

Arată recurenta că se impune a conchide că art. 3 alin. 1 din ordinul atacat, contrar prevederilor Codului fiscal și de procedură fiscală, prevederilor art. XI din Ordonanța Guvernului nr. 30/2011, precum și limitelor impuse de art. 69 alin. (1) și art. 78 din Legea nr. 24/2000, stabilește un alt înțeles noțiunii de "obligații fiscale restante", fără să aibă un astfel de drept.

Se mai arată în motivele de recurs că instanța de rejudecare a aplicat în mod greșit legea pentru că a reținut că ordinul atacat se limitează la cadrul actelor pe baza și în exercitarea cărora a fost emis și când constată că acel ordin nu conține soluții contrare acestora și că prin intervenția normativă a ordinului în cauză nu se încalcă art. 69 alin. (1) din Legea nr. 24/2000.

Apreciază recurenta că, în realitate, dacă intervenția normativă cu caracter interpretativ s-ar fi realizat, spre exemplu, prin textul Ordonanței Guvernului nr. 30/2011, o astfel de intervenție ar fi fost pe deplin legitimă și operantă, or, în realitate, Ministerul Finanțelor Publice, prin conținutul textului alin. 1 al art. 3, și-a depășit puterea de reglementare, drept care acesta este ilegal și trebuie anulat.

Arată recurenta că încălcarea prevederilor legale pe care le are în vedere se referă la dispozițiile Legii nr. 24/2000, art. 69 alin. (1) și art. 78, precum și la prevederile Codului fiscal și de procedură fiscală și, nu în ultimul rând, la prevederile art. XI din Ordonanța Guvernului nr. 30/2011, care nu îndreptățesc Ministerul Finanțelor Publice să emită acte normative care să interpreteze ori să modifice, completeze dispoziții ale actelor normative de forță juridică superioară.

Solicită admiterea recursului, casarea în tot a sentinței recurate, trimiterea cauzei spre rejudecare unei alte curți de apel pentru a se putea asigura o judecată independentă, imparțială și conform cu normele de drept material și substanțial.

Examinând cauza și sentința atacată în raport cu actele și lucrările dosarului, cu criticile formulate de recurentă, precum și cu reglementările legale incidente, inclusiv cele ale art. 304¹ din Codul de procedură civilă, Înalta Curte constată că recursul este fondat și urmează a-l admite, pentru considerentele ce se vor arăta în continuare.

După cum se constată, Ordinul nr. 2.604/2011 privind aplicarea prevederilor art. XI din Ordonanța Guvernului nr. 30/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale a fost emis pe baza și în executarea art. XI din Ordonanța Guvernului nr. 30/2011.

Dispozițiile art. XI din Ordonanța Guvernului nr. 30/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale prevăd că:

"(1) Pentru obligațiile fiscale restante la 31 august 2011, penalitățile de întârziere se anulează sau se reduc, astfel: a) penalitățile de întârziere se anulează dacă obligațiile principale și dobânzile aferente acestora se sting prin plată voluntară sau compensare până la 31 decembrie 2011; b) penalitățile de întârziere se reduc cu 50% dacă obligațiile principale și dobânzile aferente acestora se sting prin plată voluntară sau compensare până la 30 iunie 2012.

(2) Pentru dobânzile datorate până la data stingerii și stabilite prin decizii comunicate după această dată, condiția se consideră îndeplinită dacă dobânzile se sting până la termenul de plată prevăzut la art. 111 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

(3) În cazul prevăzut la alin. (1), se desființează, total sau parțial, chiar dacă împotriva acestora s-au exercitat ori nu căi de atac, actele administrative fiscale sau titlurile executorii prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale, stinse potrivit alin. (1).

(4) Prevederile alin. (1) - (3) se aplică în mod corespunzător și pentru o cotă de 50% din majorările de întârziere, reprezentând componenta de penalitate a acestora, aferente obligațiilor fiscale stinse prin plată sau compensare."

Analizându-se dispozițiile legale menționate și citate anterior, se reține că pentru a se acorda facilitățile fiscale prevăzute în cuprinsul dispozițiilor art. XI alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 30/2011 se impune îndeplinirea următoarelor condiții: obligațiile fiscale să fie restante la 31 august 2011 și obligațiile fiscale principale și dobânzile aferente acestora să fie plătite voluntar sau prin compensare până la 31 decembrie 2011.

Conform art. 3 alin. (1) din Ordinul nr. 2.604/2011:

"(1) Prin obligații fiscale principale restante la data de 31 august 2011 se înțelege: a) obligații fiscale care sunt individualizate în declarațiile fiscale ale contribuabilului depuse până la data de 31 august 2011 și/sau decizii de impunere emise și comunicate contribuabilului până la această dată, pentru obligațiile fiscale administrate de Agenția Națională de Administrare Fiscală; b) obligații fiscale individualizate în înscrisuri care constituie titluri de creanță comunicate contribuabilului până la data de 31 august 2011, pentru obligațiile fiscale stabilite de direcțiile de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice."

După cum se constată, aceste dispoziții explicitează ce se înțelege prin "obligații de plată principale restante la data de 31 august 2011", însă această individualizare prevăzută în cuprinsul articolului menționat nu poate conține soluții care să contravină prevederilor cuprinse în Ordonanța Guvernului nr. 30/2011, pe baza și în executarea căroră fost emis Ordinul nr. 2.604/2011.

Or, facilitatea prevăzută de art. XI din Ordonanța Guvernului nr. 30/2011 privește toate obligațiile fiscale restante la data de 31 august 2011, nu numai pe acelea care sunt individualizate în declarațiile contribuabilului depuse până la data de 31 august 2011 și/sau decizii de impunere emise și comunicate contribuabilului până la această dată de fiecare dintre organele competente, neavând relevanță, din perspectiva textului cu forță juridică superioară, modul și data la care sunt individualizate astfel de obligații fiscale principale, esențial conform legii fiind împrejurarea ca acestea să fie restante la data de 31 august 2011.

Potrivit art. 78 din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative:

"Ordinele, instrucțiunile și alte asemenea acte trebuie să se limiteze strict la cadrul stabilit de actele pe baza și în executarea căroră au fost emise și nu pot conține soluții care să contravină prevederilor acestora."

În raport cu dispozițiile art. 78 din Legea nr. 24/2000, cât și cu cele reținute anterior, instanța de recurs apreciază că dispozițiile art. 3 alin. (1) din Ordinul nr. 2.604/2011, prin care stabilește ce se înțelege prin "obligații de plată principale restante la data de 31.08.2011", sunt nelegale dacă se interpretează în sensul excluderii unor obligații fiscale, care erau restante la data de 31 august 2011 și care au fost achitate până la data de 31 decembrie 2011, întrucât modul de individualizare și de constatare a acestora nu trebuie să restrângă/limiteze condiția ca obligațiile fiscale să fie restante la data de 31 august 2011.

Prin urmare, acțiunea privind anularea art. 3 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 2.604/2011 este întemeiată, urmând a fi admisă.

În același sens există jurisprudență relevantă la nivelul instanței supreme, menționându-se Decizia nr. 1.196/2015 și Decizia nr. 1.388/2015 ale Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția contencios administrativ și fiscal.

În consecință, față de considerentele expuse, Înalta Curte, în temeiul art. 312 alin. (1) teza I din Codul de procedură civilă și art. 20 din Legea nr. 554/2004, modificată și completată, va admite recursul, va modifica sentința recurată, va admite acțiunea reclamantei și va dispune anularea art. 3 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 2.604/3.10.2011.

PENTRU ACESTE MOTIVE

În numele legii

DECIDE:

Admite recursul declarat de reclamanta S.C. "Turism Covasna" - S.A. împotriva Sentinței civile nr. 24/F din 26 februarie 2015 a Curții de Apel Brașov - Secția contencios administrativ și fiscal.

Modifică sentința atacată, în sensul că admite acțiunea formulată de reclamanta S.C. "Turism Covasna" - S.A., și, în consecință, dispune anularea art. 3 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 2.604/03.10.2011.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședința publică astăzi, 13 noiembrie 2015.

Judecător,

E. Marin

Judecător,

L. Vișan

Judecător,

D.I. Vartires

Magistrat-asistent,

C. Olteanu