

prima instanță: O. Melniciuc
instanța de apel: N. Traciuc, I. Cotruță, E. Fistican

dosarul nr. 3ra-373/15

DECIZIE

27 mai 2015

mun. Chișinău

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit
al Curții Supreme de Justiție

în componența:

Președinte, judecătorul
Judecătorii

Valeriu Doagă
Sveatoslav Moldovan
Nadejda Toma
Liliana Catan
Ala Cobăneanu

examinând recursul declarat de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat al Republicii Moldova

în pricina civilă la cererea de chemare în judecată a Firmei de Producție și Comerț „Alfa-Agil” Societate cu Răspundere Limitată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău cu privire la contestarea actului administrativ

împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 18 decembrie 2014, prin care a fost respins apelul declarat de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat al Republicii Moldova și menținută hotărârea Judecătoriei Rîșcani, mun. Chișinău din 07 august 2014, prin care a fost admisă parțial cererea de chemare în judecată

constată:

La 25 octombrie 2013, FPC „Alfa-Agil” SRL a depus cerere de chemare în judecată împotriva IFS pe mun. Chișinău cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii a invocat că în perioada 08 august – 16 august 2013, pârâtul a efectuat controlul fiscal repetat prin metoda verificării totale pentru perioada de activitate cuprinsă între 01 ianuarie 2009 – 30 iunie 2013, iar ca urmare a verificărilor efectuate au fost întocmite actele de control nr. 5-659612, nr. 5-659613 și nr. 3-479912 din 16 august 2013, prin care i-a fost imputată săvârșirea mai multor încălcări fiscale, printre care micșorarea venitului impozabil și diminuarea TVA aferent bugetului ș. a..

Susține că conform deciziei nr. 2897/1/6a din 12 septembrie 2013, de către pârât au fost luate în considerație doar argumentele din dezacord cu privire la trecerea în cont a sumelor TVA pe valorile materiale procurate de la SRL „AV-Macrocom”, celelalte aspecte expuse fiind ignorate din motivul lipsei probelor ce ar confirma argumentele invocate.

Afirmă că la 17 septembrie 2013, a depus contestație la organul fiscal împotriva deciziei nr. 2897/1/6a din 12 septembrie 2013, totodată, în vederea

examinării cât mai juste și obiective a cazului, iar la 02 octombrie 2013 compania a remis pârâtului argumente suplimentare pe marginea contestației depuse.

Prin decizia nr. 679 din 22 octombrie 2013 a fost respinsă ca neîntemeiată contestația depusă și menținută decizia nr. 2897/1/6a din 12 septembrie 2013, ca fiind adoptată în conformitate cu legislația fiscală în vigoare.

Indică că conform p. I. 1.1 al deciziei menționate s-a reținut că contrar prevederilor art. 24 al. (1) Cod fiscal, întreprinderea neîntemeiat a atribuit la deduceri cheltuieli în suma de 1259149 lei – în anul 2009, 1196235 lei - 2010, 1467589 lei - 2011, 772152 lei - 2012, ce țin de casarea mărfurilor importate cu defecțiuni, calificându-le ca deșeuri, care nu reprezintă cheltuieli ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător și nu se permit spre deducere în scopuri fiscale, făcându-se referire și la art. 1 din Legea privind deșeurile de producție și menajere, potrivit căruia unele dintre deșeuri sunt reutilizabile după prelucrare, s-a reținut că compania nu a prezentat documente confirmative privind constatarea cantitativă și sumară a rebutului, eliberate de către organele abilitate cu astfel de drepturi.

Menționează că în decizia din 12 septembrie 2013, organul fiscal a statuat că compania a procurat din străinătate mărfuri defectate, pe care le-a calificat ca deșeuri și le-a dedus ca cheltuieli în scopuri fiscale, pe când aceste mărfuri nu puteau fi catalogate ca rebut, deoarece contribuabilul nu a confirmat că după prelucrare acestea nu mai pot fi reutilizate.

Remarcă că niciodată nu a contractat cu furnizorii din străinătate, procurarea unor produse defectate, or se solicită doar mărfuri calitative pentru întreținere, iar toate contractele încheiate de companie cu furnizorii nerezidenți impun condiția procurării produselor într-o cantitate strict determinată, iar acceptarea cantităților convenabile furnizorilor străini le oferă posibilitatea de a primi marfa la prețuri mai avantajoase, însă în cazul când compania nu procură cantitatea indicată în contracte - ultima este supusă penalităților.

Mai menționează că este impusă prin legislația națională de a aduce în concordanță aparatele de uz casnic la standardele și sistemele interne de electricitate, gazificare, apeduct etc., iar că în procesul transportării la distanțe de 1600-3000 km a unei cantități considerabile de marfă procurată din Turcia și China, unde se includ și drumurile deplorabile din RM, unele componente (piese) ale produselor se pot defecta, ceea ce nu mai permite expunerea lor spre vânzare într-un astfel de aspect. De asemenea, s-a mai lămurit despre cazurile de defectare inopinată a unor piese din electrocasnicele vândute consumatorilor, care se datorează oscilațiilor de tensiune în rețelele de energie electrică, cât și din cauza folosirii apelor și gazului natural de calitate joasă în Republica Moldova.

Afirmă că astfel de defecțiuni ale unor componente din produsele importate nicidecum nu pot fi puse în seama furnizorilor, or potrivit contractelor încheiate ultimii răspund doar pentru viciile datorate erorilor comise în procesul de producere și doar în asemenea cazuri, după o demonstrare documentară, producătorul/furnizorul îi aprovizionează cu careva componente de schimb fără plată - fapt ce se desprinde din unele invoice-uri.

Indică, că nici unul din contractele încheiate cu furnizorii din Turcia sau China nu cuprinde clauza de garanție pentru mărfurile livrate, care să ofere

companiei, într-un anumit termen concret, dreptul de a pretinde vânzătorilor remedierea sau înlocuirea pe cheltuiala sa a componentelor defectate, indiferent de cauza defectării. A lămurit că pentru existența unei clauze de garanție în relațiile dintre agenții economici, aceasta trebuie formulată exact și clar, de altfel cumpărătorul are sarcina de a demonstra că deficiențele nu-i sunt imputabile. Toate mărfurile importate sunt vândute pe piață sub marca „ALFA”, părțile s-au acordat că toate garanțiile indicate de companie pentru promovarea și reclama produselor vor rămâne în sarcina exclusivă a acesteia, furnizorii asigurând doar aprovizionarea companiei cu piesele necesare de înlocuit contra plată.

Remarcă că compania a adoptat un șir de măsuri în politica sa internă, printre care cea mai esențială fiind crearea în cadrul ultimei a unei secții de testare, control mecanic/electric și pregătire a produselor importate înainte de vânzare. Având în dotatie echipament special, în sarcina acestei subdiviziuni s-au inclus toate lucrările ce țin de remedierea aparatelor în perioada de garanție acordată de companie, or contractele cu agenții nerezidenți, nu prevede clauza de garanție.

Totodată, invocă că cea mai eficientă cale de obținere a detaliilor de schimb necesare este dezasamblarea unor produse în părți componente și folosirea detaliilor pentru remedierea altor produse. Renunțarea companiei de a procura în mod separat părțile componente necesare de înlocuit, s-a impus prin faptul că importul pieselor este mult mai costisitor și dezavantajos în vederea obținerii venitului. Astfel, compania intenționează, și întru obținerea unui avantaj economic mai înalt, parcurge la desfacerea aparatelor asamblate în schimbul importului separat de părți componente necesare de înlocuit.

Astfel, a indicat că toate aparatele importate se supun testării obligatorii și în cazul în care unele aparate nu corespund standardelor și garanțiilor de comercializare pentru consumatorii autohtoni, iar obținerea componentelor de schimb prin demontarea produselor asamblate este dictată și de termenul redus pentru repararea oricărui produs cu marca „ALFA” solicitat de client în termenul de garanție, iar unica posibilitate eficientă de a primi în termeni reduși componentele necesare pentru completare sau schimbare este transmiterea lor prin intermediul poștei rapide TNT sau DHL, care ridică costul acestora înzecit.

Relatează că în rezultatul procesului de testare, control mecanic/electric și remediere a defectelor la mărfurile expuse cu marca „ALFA”, compania acumulează anumite cantități de piese defectate, care nu mai pot fi prelucrate și reutilizate, reprezentând astfel deșuri tehnologice, mărimea cărora variază în dependență de diferiți factori - furnizorii cu care colaborează compania, distanța și calitatea drumurilor folosite pentru transportul mărfii, durata garanției acordate de companie, oscilațiile de tensiune în rețeaua de energie electrică și calitatea joasă a apei din țară etc. Astfel, cea mai mare parte a deșeurilor tehnologice rămân o pierdere pentru companie, or, furnizorii/producătorii și-au asumat răspunderea exclusiv pentru viciile datorate unor erori de producere, celelalte componente de schimb necesare rămânând în sarcina companiei. Relatează, că din 100 de produse importate, de la două până la opt pot fi dezasamblate de componente și utilizate pentru asigurarea unei calități superioare celorlalte produse rămase. În așa fel, piesele defectate formând în ansamblu de la două până la opt rebutate, care constituie pierderile companiei în procesul activității de întreprinzător.

Indică că deducerea costului mărfurilor rebutate de către companie a fost și obiectul unui proces de judecată, deoarece în rezultatul controlului efectuat la companie în anul 2005, s-a adoptat decizia nr. 575 din 07 septembrie 2005 emisă de Oficiul Fiscal Buiucani, prin care SRL „Alfa-Agil” a fost acuzată de casarea neîntemeiată a mărfurilor rebutate în sumă de 1945485 lei, din motiv că trebuia să înapoieze pretenții furnizorilor și să-și recupereze cheltuielile suportate din contul ultimilor, cât și din motiv că SRL „Alfa-Agil” nu este producător al componentelor, dar le procură și respectiv s-a reținut că sunt inaplicabile normele pentru deșeurile tehnologice, iar în cadrul controlului următor din anul 2009 organul fiscal nu a avut nici o obiecție pe marginea cheltuielilor formate din costul produselor rebutate, cu excepția sumei TVA pentru aceste deșeuri tehnologice, care s-a exclus de la pierderi și s-a trecut în cont pentru perioadele ulterioare.

Reține că în pct. 1.1 al deciziei contestate, urmare a excluderii de la cheltuieli a costului deșeurilor tehnologice, organul fiscal a mai acuzat compania de încălcarea art. 102 alin. (4) Cod fiscal, și anume pentru că neîntemeiat s-au trecut în cont sumele TVA pentru mărfurile rebutate, or aceste valori materiale nu sunt folosite în activitatea economică și nu reprezintă cheltuieli ordinare și necesare suportate exclusiv în cadrul activității.

Consideră că concluzia dată este ilegală, deoarece luând în considerație prevederile art. 102 alin. (4) Cod fiscal, potrivit căruia suma TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care nu sânt folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător, pe valorile materiale procurate care în procesul activității de întreprinzător au fost sustrate sau au constituit pierderi supranormativ conform legislației, precum și pe valoarea care nu a fost supusă uzurii a mijloacelor fixe casate, nu se trece în cont și se raportează la cheltuielile perioadei, iar conform art. 24 alin. (13) Cod fiscal, deducerea reziduurilor, deșeurilor și perisabilității naturale se permite în limitele aprobate anual de către conducătorii întreprinderilor, deci din conținutul normelor citate, se desprinde cu certitudine că nu se trece în cont suma TVA doar pentru pierderile companiei care au constituit supranormativ.

Menționează că decizia din 12 septembrie 2013 privind atribuirea neîntemeiată la cheltuieli a costului deșeurilor tehnologice provenite din activitatea economică a companiei și trecerea neîntemeiată în cont a sumelor TVA pentru acestea – este absolut ilegală și se datorează unei examinări superficiale și tendențioase a cazului de încălcare fiscală.

Solicită anularea deciziei IFS mun. Chișinău nr. 2897/1/6a din 12 septembrie 2013, ca fiind emisă ilegală, cât și încasarea cheltuielilor de judecată.

Prin încheierea Judecătoriei Rîșcani, mun. Chișinău din 07 august 2014, a fost scoase de pe rol din cererea de chemare în judecată a FPC „Alfa-Agil” SRL pretențiile cu privire la anularea deciziei contestate în partea sumei de 16144 lei ca taxă pentru unitățile comerciale, a sumei impozitului pe venit reținut la sursa de plată în mărime de 6161,72 lei, a majorării de întârziere în sumă de 4232 lei pentru neachitarea taxei pentru unitățile comerciale, a sumei de 108000 lei ca amendă pentru neprezentarea facturii fiscale în termenii prevăzuți, a sumei de 5000 lei ca amendă pentru întocmirea neconformă a declarațiilor persoanei juridice cu privire la impozitul pe venit și a dărilor de seamă pentru unitățile comerciale.

Prin hotărârea Judecătoriei Rîșcani, mun. Chișinău din 07 august 2014, a fost admisă parțial cererea de chemare în judecată a Firmei de Producție și Comerț „Alfa-Agil” Societate cu Răspundere Limitată, anulată decizia nr. 2897/1/6a din 12 septembrie 2013, emisă de Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către Firma de Producție și Comerț „Alfa-Agil” Societate cu Răspundere Limitată, în partea ce ține de calcularea și încasarea la buget a sumei de 55437 lei, ca impozit pe venit, 6419 lei ca taxă pe valoare adăugată, micșorarea pierderilor fiscale pentru anul 2011 cu 192115 lei, micșorarea TVA destinată trecerii în cont pentru perioada ulterioară cu 2600 lei, încasarea sumei de 2455 lei ca majorare de întârziere pentru neachitarea impozitului pe venit, 236473 lei ca majorare de întârziere pentru neachitarea taxei pe valoare adăugată, 564545 lei ca amendă pentru diminuarea venitului impozabil, 3203 lei ca amendă pentru plata incompletă a impozitului pe venit, 290215 lei ca amendă pentru diminuarea taxei pe valoare adăugată și 6000 lei ca amendă pentru prezentarea dărilor de seamă care conțin informație neautentică, ca ilegală. În rest, pretențiile au fost respinse ca neîntemeiate.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 18 decembrie 2014, a fost respins apelul declarat de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat al Republicii Moldova, cu menținerea hotărârii primei instanțe din 07 august 2014.

La 27 ianuarie 2015, IFS pe mun. Chișinău a declarat recurs împotriva deciziei instanței de apel din 18 decembrie 2014, prin care a solicitat admiterea acestuia, casarea integrală a deciziei Curții de Apel din 18 decembrie 2014 și a hotărârii Judecătoriei Rîșcani, mun. Chișinău din 07 august 2014, cu pronunțarea unei noi hotărâri cu privire la respingerea acțiunii.

În motivarea recursului a invocat dezacordul cu decizia recurată, considerând-o ilegală.

Susține că nici instanța de fond și nici instanța de apel nu au constatat și elucidat pe deplin circumstanțele pentru soluționarea pricinii, neluând în considerație că conform art. 24 alin. (1) Cod fiscal, se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător, iar conform p. 39 din Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit, cheltuieli ordinare și necesare reprezintă cheltuieli caracteristice pentru gestionarea anumitor tipuri de activități de întreprinzător, fără de care este imposibil de a face business, care sunt definite atât cu indici calitativi, cât și cantitativi.

Afirmă că mărfurile importate și ulterior casate în legătură cu defecțiunile descoperite, nu pot fi considerate ca reziduuri și deșeuri, și nu cad sub incidența art. 24 alin. (13) Cod fiscal, iar potrivit p. 39 din Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit din 30 ianuarie 2008, cheltuielile ordinare și necesare reprezintă cheltuieli caracteristice pentru gestionarea anumitor genuri de activități de întreprinzător, fără de care este imposibil de a face business, care sunt definite atât cu indici calitativi, cât și cantitativi.

Menționează că cheltuielile ce țin de casarea mărfurilor importate cu defecțiuni, nu reprezintă cheltuieli ordinare și necesare, achitate sau suportate de

contribuabil pe parcursul anului fiscal, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător și nu se permit spre deducere în scopuri fiscale.

Mai indică că în contractele de vânzare – cumpărare încheiate cu furnizorii din străinătate, este indicat că răspunzător de defecțiunile produselor, greșelile admise în procesul de producere, testare și control al produselor, care constituie obiectul contractului, este furnizorul, iar intimatul nu a înștiințat și nu a înaintat pretenții furnizorului cu privire la defecțiunile stabilite la mărfurile procurate.

Invocă și faptul neprezentării argumentelor de către intimat care ar dovedi incorectitudinea calculării suplimentare a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător, întrucât a înregistrat pentru anul 2012 obligații fiscale aferente impozitului pe venit, urma să achite nu mai târziu de 31 martie, 30 septembrie și 31 decembrie ale anului fiscal, sume egale cu $\frac{1}{4}$ din suma impozitului calculat pentru anul 2012.

Face referire la prevederile art. 102 alin. (4) Cod fiscal, potrivit cărora suma TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care nu sânt folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător, pe valorile materiale procurate care în procesul activității de întreprinzător au fost sustrate sau au constituit pierderi supranormativ conform legislației, precum și pe valoarea care nu a fost supusă uzurii a mijloacelor fixe casate, nu se trece în cont și se raportează la cheltuielile perioadei, iar reieșind din faptul că materialele procurate și ulterior casate de întreprindere pe parcursul anilor 2009 – 2012, ca fiind rebutate și fără documente confirmative, nu pot fi considerate ca folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător și respectiv, nu poate fi atribuită nici TVA spre trecere în cont aferentă acestora.

Remarcă că intimatul este obligat să întocmească și să prezinte organului fiscal dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, precum și să prezinte informații veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător.

Consideră că instanța de apel în motivarea deciziei recurate se limitează doar la argumentele invocate de către FPC „Alfa-Agil” SRL.

Prin referința depusă la data de 06 martie 2015, intimatul FPC „Alfa-Agil” SRL a solicitat respingerea recursului ca neîntemeiat, deoarece nu se încadrează în prevederile art. 432 alin. (2), (3) și (4) CPC al RM.

În conformitate cu art. 434 alin. (1) CPC recursul se declară în termen de 2 luni de la data comunicării hotărârii sau a deciziei integrale.

La caz se constată că recurentul s-a conformat prevederilor legale și a declarat recursul în termen.

În conformitate cu art. 444 CPC, recursul se examinează fără înștiințarea participanților la proces.

Studiind materialele dosarului în raport cu temeiurile recursului, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră necesar de a respinge recursul și de a menține decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe din considerentele ce urmează.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. a) CPC, instanța, după ce judecă recursul, este în drept să respingă recursul și să mențină decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe, precum și încheierile atacate cu recurs.

După cum rezultă din materialele pricinii, în perioada 08 august – 16 august 2013, IFS pe mun. Chișinău a efectuat la FPC „Alfa-Agil” SRL un control fiscal

repetat, care a cuprins perioada de activitate 01 ianuarie 2009 – 30 iunie 2013, inclusiv perioada 01 ianuarie 2009 – 30 noiembrie 2012 ca control repetat și perioada 01 decembrie 2012 – 30 iunie 2013 – control total.

Ca urmare, a fost întocmit actul de control fiscal nr. 5-659612 din 16 august 2013, prelungit prin actul de control fiscal nr. 5 – 659613 și prin actul de control fiscal nr. 3-479912 (f. d. 12 – 24).

Este cert și faptul că în baza actelor de control menționate, Inspectoratul Fiscal de Stat, mun. Chișinău a emis decizia nr. 2897/1/6a din 12 septembrie 2013 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către FPC „Alfa–Agil” SRL, potrivit căruia s-a dispus:

- a încasa sumele taxelor calculate în rezultatul controlului: 55437 lei impozit pe venit, 936419 lei taxa pe valoarea adăugată, 16144 lei taxa pentru unitățile comerciale.

- a micșora pierderile fiscale pentru anul 2011 cu 192115 lei, care vor constitui 0 lei.

- a micșora TVA destinată trecerii în cont pentru perioada ulterioară cu 2600 lei, care la 30 iunie 2013 urma să constituie 0 lei.

- a calcula suma impozitului pe venit reținut la sursa de plată în sumă de: 6161, 72 lei – la cap. 111/290, care nu se confirmă conform evidenței contabile și constituie supraplată nereală.

- a încasa majorarea de întârziere (penalitate), calculată în rezultatul controlului: 2455 lei pentru neachitarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător, 236473 lei pentru neachitarea taxei pe valoare adăugată, 4232 lei – pentru neachitarea taxei pentru unitățile comerciale.

- a aplica amendă pentru încălcările legislației în sumă de 564545 lei conform art. 260 alin. (5) Cod fiscal, 3203 lei conform art. 261 alin. (6) Cod fiscal, 290215 lei conform prevederilor art. 261 alin. (4) Cod fiscal, 108000 lei conform prevederilor art. 260 alin. (4) Cod fiscal, 5000 lei conform art. 257 alin. (1) Cod fiscal, 6000 lei în conformitate cu art. 260 alin. (3) Cod fiscal (f. d. 34 – 35).

La 19 septembrie 2013 FPC „Alfa–Agil” SRL, a depus în adresa IFS mun. Chișinău, contestație asupra deciziei nominalizate, solicitând anularea parțială a acesteia și anume: pct. I, cu excepția sumei de 16144 lei, pct. II, pct. III, pct. V, cu excepția sumei de 4232 lei, pct. VI, cu excepția sumelor de 108000 lei și 5000 lei (f. d. 36 – 40).

Prin deciziile Inspectorului Fiscal de Stat, mun. Chișinău nr. 673 și 679 din 10 octombrie 2013 și din 22 octombrie 2013, contestația înaintată de către FPC „Alfa–Agil” SRL a fost respinsă (f. d. 41 – 43).

Înaintând prezenta acțiune în judecată împotriva IFS pe mun. Chișinău, FPC „Alfa–Agil” SRL a solicitat anularea deciziei IFS mun. Chișinău nr. 2897/1/6a din 12 septembrie 2013, ca fiind emisă ilegală, cât și încasarea cheltuielilor de judecată.

Fiind investită cu judecarea pricinii în cauză, prima instanță, cu aplicarea corectă a legii materiale și pronunțarea asupra tuturor aspectelor importante la caz, corect a ajuns la concluzia admiterii parțiale a acțiunii, soluție menținută și de către instanța de apel.

În susținerea opiniei enunțate, instanța de recurs reține că materialele dosarului atestă cu certitudine că la data de 01 martie 2008, FPC „Alfa–Agil” SRL a încheiat contractul nr. 03 de aprovizionare, potrivit căruia s-a obligat să achiziționeze de la „Maksgrup”, în calitate de vânzător, cantitatea minimă anuală de 34000 hote, aragazuri sau părți pentru asamblarea aragazurilor, în sumă de 2000000 dolari SUA și 3000000 Euro, plată pentru facturile și documentele necesare legate de vânzarea mărfii care urma să fie suportată de FPC „Alfa–Agil” SRL (f. d. 45).

La fel, materialul probator atestă că FPC „Alfa–Agil” SRL a încheiat la 01 ianuarie 2009 contractul de aprovizionare nr. 10, prin care în calitate de cumpărător s-a obligat să achiziționeze de la „Ningbo Haifei Electrical Appliance Co” în calitate de vânzător, cantitatea minimă anuală de 10000 de mașini de spălat sau componenta pentru asamblarea acestora, în sumă nu mai mică de 1000000 dolari SUA, plată pentru facturile și documentele necesare legate de vânzarea mărfii urmând să fie suportată de FPC „Alfa–Agil” SRL (f. d. 48 – 49), la 01 martie 2010 FPC „Alfa–Agil” SRL a încheiat contractul de aprovizionare nr. 03, prin care, în calitate de cumpărător s-a obligat să achiziționeze de la „Maksgrup”, în calitate de vânzător, cantitatea minimă anuală de 5000 unități sau părți pentru asamblarea bunurilor, în sumă de 1000000 dolari SUA și 800000 Euro (f. d. 46).

Tot FPC „Alfa–Agil” SRL la 01 aprilie 2010 a încheiat contractul de aprovizionare nr. 03, în calitate de cumpărător obligându-se să achiziționeze de la „Ningbo Haifei Electrical Appliance Co”, în calitate de vânzător, cantitatea minimă anuală de 10000 de mașini de spălat sau componente pentru asamblarea mașinilor de spălat, în sumă nu mai puțină de 600000 dolari SUA și 400000 Euro (f. d. 50), la 01 ianuarie 2012 FPC „Alfa–Agil” SRL a încheiat contractul de aprovizionare nr. 01, în calitate de cumpărător obligându-se să achiziționeze de la „Ningbo Haifei Electrical Appliance Co”, în calitate de vânzător, cantitatea minimă anuală de 10000 de mașini de spălat sau componente pentru asamblarea mașinilor de spălat, în sumă nu mai puțină de 600000 dolari SUA și 400000 Euro (f. d. 51) și la 01 februarie 2012 FPC „Alfa–Agil” SRL a încheiat contractul de aprovizionare nr. 03, prin care, în calitate de cumpărător, s-a obligat să achiziționeze de la „Maksgrup”, în calitate de vânzător, cantitatea minimă anuală de 5000 unități sau părți pentru asamblarea bunurilor, în sumă de 1000000 dolari SUA și 800000 Euro (f. d. 47).

Conform pct. 2 din Regulamentul pentru îndeplinirea lucrărilor de verificare/testare a mărfii cu marca „Alfa” și utilizare a deșeurilor tehnologice primite în urma activităților comerciale/producere, aprobat de directorul FPC „Alfa–Agil” SRL, la 01 ianuarie 2008 s-a stabilit că în cazul depistării defectărilor mecanice, design și testare, părțile defectate se înlătură prin schimbarea lor cu altele corespunzătoare cerințelor, părțile corespunzătoare folosite la proces se aprovizionează de la depozit sau prin demontarea produsului ales de inginer (f. d. 90).

Este cert și faptul că potrivit actelor de trecere la pierderi nr. 4 din 03 decembrie 2010, nr. 3 din 31 decembrie 2010 și nr. 2 din 28 februarie 2011, SRL „Alfa–Agil” a trecut la pierderi sumele de 72957,79 lei, 20370,64 lei și, respectiv suma de 4842,56 lei (f. d. 97, 98 vol. 1).

Tot materialul probator atestă că la 01 ianuarie 2012 directorul FPC „Alfa–Agil” SRL, a aprobat deducerea reziduurilor și deșeurilor în FPC „Alfa–Agil” SRL, stabilind pentru perioada 01 ianuarie 2012 – 31 decembrie 2012 normativul de reziduuri și deșeuri în mărime de 8–10 % din cantitatea totală a mărfii comercializate (f. d. 88 vol. 1).

Conform art. 1 din Legea privind deșeurile de producție și menajere nr. 1347 din 09 octombrie 1997, deșeurile reprezintă substanțe, materiale, obiecte, resturi de materii prime provenite din activități economice, menajere și de consum, care și-au pierdut, integral sau parțial, valoarea inițială de întrebuințare dintre care unele sânt reutilizabile după prelucrare.

Potrivit art. 24 alin. (1) Cod fiscal, se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

Iar alin. 13 al aceluiași articol prevede că deducerea reziduurilor, deșeurilor și perisabilității naturale se permite în limitele aprobate anual de către conducătorii întreprinderilor.

Punctul 39 lit. a) din Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit, aprobat prin hotărârea Guvernului RM nr. 77 din 30 ianuarie 2008, în componența deducerilor se includ: cheltuielile ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător. Cheltuielile ordinare și necesare reprezintă cheltuielile, caracteristice pentru gestionarea anumitor tipuri de întreprinzător, fără de care este imposibil de a face business, care sânt definite atât cu indici calitativi, cât și cu indici cantitativi. Cheltuielile achitate reprezintă cheltuielile ordinare și necesare achitate recunoscute spre deducere. Cheltuielile suportate – cheltuielile ordinare și necesare, plata cărora nu s-a efectuat, dar au fost determinate obligațiuni privind plata lor.

Având în susținere prevederile legale menționate instanța de recurs conchide că directorul FPC „Alfa–Agil” SRL întemeiat a aprobat la 01 ianuarie 2012 deducerea reziduurilor și deșeurilor în FPC „Alfa–Agil” SRL, cu stabilirea pentru perioada 01 ianuarie 2012 – 31 decembrie 2012 normativul de reziduuri și deșeuri în mărime de 8 – 10 % din cantitatea totală a mărfii comercializate.

Mai mult că aceste deduceri nu contravin nici răspunsului Ministerului Industriei și Infrastructurii al RM nr. 0101-852 din 23 august 2005, prin care s-a menționat că normele de deșeuri tehnologice pentru industria electronică se aprobă anual de conducătorii întreprinderilor. Astfel, în perioada anilor 2000 – 2004, pentru producerile cu puține deșeuri, Ministerul Industriei a recomandat că normele respective să fie aprobate în limitele de 1, 5 – 10 %.

Instanța de recurs apreciază critic argumentul recurentului precum că cheltuielile ce țin de casarea mărfurilor importate cu defecțiuni nu reprezintă cheltuieli ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător și nu se permit spre deducere în scopuri fiscale.

Or, atât prima instanță cât și instanța de apel corect au concluzionat că intimata FPC „Alfa–Agil” SRL a casat ca pierderi doar produsul format din setul pieselor defectate pe care compania le-a acumulat după procesul de testare, control, reglare a electrocasnicelor și remedierea viciilor în perioada de garanție.

Prin urmare, se constată a fi neîntemeiată și afirmația recurentului precum că FPC „Alfa–Agil” SRL urma să înștiințeze furnizorii privind defecțiunile stabilite la mărfurile procurate, mai mult că contractele de aprovizionare încheiate între FPC „Alfa–Agil” SRL și vânzătorii din Turcia și Republica Chineză nu oferă dreptul cumpărătorului de a solicita înlocuirea gratuită a pieselor defectate, aceste contracte specificând doar aprovizionarea cumpărătorului cu asemenea piese de schimb.

Instanța de recurs relevă că întemeiat au fost respinse de către instanțele de judecată ierarhic inferioare și obiecțiile IFS mun. Chișinău referitor la faptul că mărfurile casate de companie ca rebut nu pot fi considerate ca deșeuri în sensul art. 1 din Legea privind deșeurile de producție și menajere nr. 1347 din 09 octombrie 1997.

Asta deoarece, în interpretarea corectă a acestei norme rezultă cert că deșeuri reprezintă substanțe, materiale, obiecte, resturi de materii prime provenite din activități economice, menajere și de consum, care și-au pierdut, integral sau parțial, valoarea inițială de întrebuințare, dintre care unele sânt reutilizabile după prelucrare.

Sub acest aspect, se evidențiază că atribuirea mărfurilor rebutate la deșeuri și reziduuri are loc nu numai după prelucrare, dar deșeurile pot proveni din orice activitate economică, acestea având diverse noțiuni.

Prin urmare, corect instanțele de judecată ierarhic inferioare au reținut la caz și prevederilor art. 11 alin. (1) Cod fiscal care indică că apărarea drepturilor și intereselor contribuabilului se face pe cale judiciară sau pe alte căi prevăzute de prezentul cod și de alte acte ale legislației. *Toate îndoielile apărute la aplicarea legislației se vor interpreta în favoarea contribuabilului.*

Pe de altă parte, instanța de recurs remarcă și corectitudinea reținerii la caz de către instanțele ierarhic inferioare a hotărârii Curții de Apel Chișinău din 14 februarie 2006 rămasă irevocabilă, prin care a fost constat că deducerea reziduurilor, deșeurilor tehnologice și perisabilității naturale la FPC „Alfa–Agil” SRL pe perioada anului 2004, nu a depășit procentul indicat în normele aprobate de către conducătorul întreprinderii, acțiunile în cauză încadrându-se în limitele legii, astfel neexistând temei legal de a nu recunoaște aceste cheltuieli în scopuri fiscale pentru determinarea venitului impozabil (f. d. 114-115).

Or, și în acel caz IFS mun. Chișinău a invocat că FPC „Alfa–Agil” SRL a atribuit la deduceri în scopuri fiscale cheltuieli, ce constituie părți componente a televizoarelor casate în baza actelor interne, care nu constituie cheltuieli necesare și ordinare activității de întreprinzător, deoarece conform prevederilor contractelor de vânzare-cumpărare încheiate între FPC „Alfa–Agil” SRL și furnizorul părților componente a televizoarelor din Turcia (compania „Vestel Diş Tigaret A.Ş.”), FPC „Alfa–Agil” SRL urma să înainteze pretenții față de furnizor.

Ca urmare, instanța de recurs menționează cazul Beian vs România examinată de către Curtea Europeană a Drepturilor Omului, potrivit cărui desfășurarea unei jurisprudențe contrare pe cazuri analogice constituie de la sine încălcarea principiului siguranței publice și încălcarea art. 6 din Convenție, privind dreptul la un proces echitabil.

Potrivit hotărârii enunțate rolul instanțe supreme este de a reglementa contradicțiile din jurisprudența națională și de a elimina divergențele de jurisprudență pentru evitarea consecințelor inerente ale practicii judiciare.

De altfel, adoptarea unei alte hotărâri ar duce la incertitudine jurisdicțională având drept efect privarea reclamantului de posibilitatea de a obține beneficiul drepturilor sale în condițiile aceleiași legi.

Cât privește argumentul recurentului potrivit căruia contribuabilul FPC „Alfa – Agil” SRL nu deține documente confirmative privind constatarea cantitativă și sumară a rebutului, eliberate de către organele abilitate cu astfel de drepturi, instanța de recurs reține că potrivit ordinului nr. 02/10 din 02 ianuarie 2010 de numire răspunzători a calității mărfii „Alfa”, compania a numit mai mulți angajați ca persoane responsabile de calitate, testare și defectare a mărfii, iar faptul calificării persoanelor date servesc diplomele de studii ale acestora (f. d. 89, 118 – 121).

Astfel fiind, este cert că cheltuielile legate de deșeurile tehnologice au fost deduse conform Politicii Economico-Financiare a companiei, normativelor aprobate de conducător și actelor de deducere a reziduurilor și deșeurilor, FPC „Alfa – Agil” SRL demonstrând aprobarea anuală a normativului din cantitatea totală a mărfii comercializate prin actul din 01 ianuarie 2012 (f. d. 88).

Iar, prin actele de trecere la pierderi contribuabilul a specificat procedura de evidență contabilă a mărfurilor rebutate.

În această ordine de idei, se constată că Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, neîntemeiat a exclus din componența deducerilor companiei cheltuielile formate din costul mărfurilor casate ca deșeuri în urma procesului de testare, control, reglare a aparatelor de uz casnic și remedierea defectelor în perioada de garanție.

Potrivit art. 93 alin. (1) Cod fiscal, taxa pe valoare adăugată reprezintă un impozit general de stat care se colectează la buget sub forma unei părți a valorilor mărfurilor livrate sau serviciilor prestate.

Conform prevederilor art. 102 alin. (4) Cod fiscal, în redacția de până la 13 ianuarie 2012, suma TVA achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care nu sunt folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător, pe valorile materiale procurate care în procesul activității de întreprinzător au fost sustrate sau au constituit pierderi supranormativ conform legislației, nu se trece în cont și se raportează la cheltuielile perioadei.

Raportând prevederile normelor enunțate la circumstanțele speței se constată că organul fiscal ilegal a aplicat sancțiunile fiscale în conformitate cu art. 102 alin. (4) Cod fiscal, or, însuși datele cu privire la impozitul pe venit și taxa pe valoarea adăugată, în baza cărora a fost încasată amenda pentru diminuarea taxei pe valoare adăugată, au fost constatate eronat de către organul fiscal, sumele TVA pentru aceste bunuri rebutate corect fiind trecute în cont de către FPC „Alfa–Agil” SRL.

Distinct de cele menționate mai sus, instanța de recurs ajunge la concluzia temeiniciei soluției instanțelor de judecată ierarhic inferioare cu privire la temeinicia acțiunii și anularea deciziei emisă de IFS mun. Chișinău, asupra cazurilor de încălcare a legislației comisă de către FPC „Alfa-Agil” SRL în partea ce ține de aplicarea amenzii pentru prezentarea dărilor de seamă fiscale care conțin informații

neautentice, or, odată cu constatarea corectă de către instanțele ierarhic inferioare, a calificării eronate de către organul fiscal a datelor cu privire la impozitul pe venit și taxa pe valoare adăugată, în urma cărora prin decizia nr. 2897/1/6a din 12 septembrie 2013 s-a încasat ilegal impozitul diminuat și TVA, pretenția dată corect fiind admisă.

Pe cale de consecință, instanța de judecată reține ca corectă și referirea instanțelor judecătorești inferioare la asigurarea părților la un proces echitabil, garantat și asigurat prin prisma art. 6 al Convenției Europene pentru apărarea Drepturilor Omului, creându-le participanților condiții obiective și echitabile pentru exercitarea drepturilor și obligațiilor procedurale.

Față de cele ce preced și având în vedere faptul că atât decizia instanței de apel, cât și hotărârea primei instanțe sânt întemeiate, iar temeiurile invocate de către recurent sânt lipsite de suport legal, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a respinge recursul și de a menține decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. a) CPC, art. 445 alin. (3) Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție

decide:

Se respinge recursul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău.

Se menține decizia Curții de Apel Chișinău din 18 decembrie 2014 și hotărârea Judecătoriei Râșcani, mun. Chișinău din 07 august 2014 în pricina civilă la cererea de chemare în judecată a Firmei de Producție și Comerț „Alfa - Agil” Societate cu Răspundere Limitată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău cu privire la contestarea actului administrativ.

Decizia este irevocabilă.

Președinte, judecătorul

Valeriu Doagă

Judecătorii

Sveatoslav Moldovan

Nadejda Toma

Liliana Catan

Ala Cobăneanu