

prima instanță: O. Melniciuc
instanța de apel: N. Budăi, A.Nogai, I. Muruianu

dosarul nr. 3ra-227/14

ÎNCHEIERE

05 martie 2014

mun. Chișinău

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

în componență:

Președinte, judecătorul Svetlana Filincova
Judecătorii Galina Stratulat, Iurie Bejenaru,

examinând chestiunea admisibilității recursului declarat de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat de pe lângă Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova ,

în pricina civilă la cererea de chemare în judecată înaintată de Întreprinderea cu Capital Străin “Danube Logistics” Societate cu Răspundere Limitată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat de pe lângă Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova cu privire la contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 07 noiembrie 2013, prin care a fost respins apelul declarat de către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat de pe lângă Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova și menținută hotărîrea Judecătorei Rîșcani mun. Chișinău din 27 martie 2013

c o n s t a t ă

La 03 decembrie 2012 ÎCS „Danube Logistics” SRL a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii a invocat că pe perioada 11 iunie 2012 – 29 iunie 2012, IFPS, Direcția Marilor Contribuabili, a efectuat la ÎCS „Danube Logistics” SRL controlul fiscal total privind corectitudinea calculării și plenitudinea transferării la buget a impozitelor și altor plăți, pentru perioada de activitate 01 ianuarie 2009- 30 aprilie 2012 și corectitudinea aprecierii venitului impozabil pentru anii 2008 – 2011, cu întocmirea actului de control nr.5-660090 din 29 iunie 2012 și deciziei nr.243 din 27 iulie 2012.

În rezultatul controlului s-a constatat încălcarea prevederilor Legii nr.721/1996 privind calitatea în construcții, prin neachitarea defalcărilor pentru finanțarea sistemului de documente normative în construcții în mărime de 0,5 % din volumul investițiilor în capitalul fix, efectuate în baza autorizațiilor pentru lucrările

de construire pe teritoriul Portului Internațional Liber Giurgiulești, în sumă totală de 169 444 lei, inclusiv pentru anul 2008 - 75686 lei, anul 2009 - 76460 lei, anul 2011-13165 lei și trimestrul I al anului 2012-4133 lei.

În baza constatărilor menționate, IFPS a decis calcularea și achitarea la buget de către ÎCS „Danube Logistics” SRL a sumei de 169 444 lei în calitate de defalcări în construcții, sancționarea cu amendă pentru eschivarea de la calculul și plata defalcărilor în construcții în baza art.261 alin.5 Cod fiscal, în suma de 144 612 lei și aplicarea majorării de întârziere pentru neplata în termenii prevăzuți a defalcărilor în construcții în baza art. 228 alin.2 Cod fiscal în sumă de 69608 lei.

Decizia IFPS a fost contestată de către reclamant la 28.08.2012 termenul de examinare a contestației a fost prelungit cu o lună. Prin decizia nr.290 din 26.10.2012 a IFPS contestația depusă de ÎCS "Danube Logistics" SRL a fost respinsă ca neîntemeiată.

Reclamantul consideră neîntemeiată și contrară legii decizia IFPS nr. 243 din 27.07.2012 în partea constatării comiterii de către ÎCS „Danube Logistics” SRL a încălcării fiscale prevăzute de alin. (5) art. 261 Cod Fiscal, sancționării pentru această încălcare fiscală cu amendă în mărime de 144 612 lei și aplicării majorării de întârziere pentru neplata în termenii prevăzuți a defalcărilor în construcții, în baza art. 228 alin. (2) Cod fiscal, în sumă de 69 608 lei.

Solicită:

anularea pct. III din decizia IFPS nr.243 din 27 iulie 2012 în ceea ce privește aplicarea sancțiunii sub formă de amendă conform prevederilor alin. (5), art. 261 Cod Fiscal în mărime de 144 612 lei;

anularea p. IV din decizia IFPS nr.243 din 27 iulie 2012 în ceea ce privește aplicarea majorării de întârziere în baza alin. (2) art. 228 Cod fiscal în mărime de 69 608 lei;

obligarea IFPS de a restitui ÎCS „Danube Logistics” SRL suma de 72 306 lei achitată în calitate de 50 % din mărimea amenzii stabilite conform prevederilor alin. (5) art. 261 Cod Fiscal și a sumei de 69 608 lei achitată în calitate de majorare de întârziere în baza alin. (2) art. 228 Cod Fiscal.

Prin hotărârea Judecătorei Rîșcani mun. Chișinău din 27 martie 2013 acțiunea a fost admisă. S-a anulat pct. III din decizia IFPS nr.243 din 27 iulie 2012 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de ÎCS „Danube Logistics” SRL în privința aplicării sancțiunii sub formă de amendă în mărime de 144 612 lei; s-a anulat p. IV din decizia IFPS nr.243 din 27 iulie 2012 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de ÎCS „Danube Logistics” SRL în privința aplicării majorării de întârziere în mărime de 69 608 lei; s-a obligat IFPS de a restitui ÎCS „Danube Logistics” SRL suma de 72 306 lei achitată în calitate de 50 % din mărimea amenzii stabilite și suma de 69 608 lei achitată în calitate de majorare de întârziere.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 07 noiembrie 2013 a fost respins apelul declarat de către IFPS și menținută hotărârea primei instanțe.

La adoptarea soluției instanța de apel și prima instanță au concluzionat că temeiurile de sancționare a ÎCS „Danube Logistics” SRL invocate de IFPS nu sunt aplicabile speței și nu justifică tragerea la răspundere fiscală a intimatului în baza art. 261 alin. (5) Cod fiscal, iar ca urmare nu pot fi aplicate majorări de întârziere prevăzute de alin. (2) art. 228 Cod Fiscal.

Totodată, instanța de apel a considerat corectă aprecierea primei instanțe precum că IFPS la emiterea deciziei contestate absolut eronat a interpretat prevederile art. 37 alin. (3) din Legea cu privire la calitatea în construcții, calificând neplata defalcărilor în construcție drept neachitare a impozitelor sau taxelor.

Instanța de apel a conchis că tragerea la răspundere pentru o încălcare fiscală este posibilă doar dacă se constată comiterea unei acțiuni sau inacțiuni care este contrară Codului Fiscal sau actelor normative adoptate în baza acestuia. Toate tipurile de încălcări fiscale sunt prevăzute în mod exhaustiv în capitolul 15, Titlul V din Codul Fiscal. Nici unul dintre aceste articole nu cuprinde clauze cu referire la neachitarea sau eschivarea de la achitarea defalcărilor în construcții.

Instanța de apel a relevat că intimatul nu a contestat necesitatea achitării defalcărilor în construcții, motiv pentru care în baza dispoziției de plată nr. 626 din 1 august 2012 acesta a achitat integral suma de 169 444 lei (dovada achitării sumei - dispoziția de plată). Intimatul a contestat că omiterea termenului de achitare reprezintă o încălcare fiscală. Anume faptul că omiterea termenului în cauză nu este o încălcare fiscală, absolut corect și legal a constatat instanța de fond.

Concomitent instanța de apel a menționat că în cererea de apel apelantul invocă că IFPS a calculat intimatului amendă pentru eschivarea de la calcularea și plata defalcărilor pentru finanțarea sistemului de documente normative în construcții conform alin.(5), art. 261 Cod Fiscal.

În același timp alin.(5), art. 261 Cod Fiscal, pentru comiterea căreia a fost sancționată ICS „Danube Logistics” SRL, constă în eschivarea de la calculul și de la plata impozitelor și taxelor, fără a se face trimitere în actul normativ în cauză la defalcările în construcție.

În argumentarea suplimentară a supozițiilor în cauză instanța de apel specifică că, potrivit art. 6 Cod Fiscal, impozitul este o plată obligatorie cu titlu gratuit, care nu ține de efectuarea unor acțiuni determinate și concrete de către organul împuternicit sau de către persoana cu funcții de răspundere a acestuia pentru sau în raport cu contribuabilul care a achitat această plată, iar taxa este o plată obligatorie cu titlu gratuit, care nu este impozit. Totodată, alin. (5) al aceluiași articol stabilește totalitatea impozitelor și taxelor care se percep în Republica Moldova.

Reieșind din art. 2 Cod Fiscal, sistemul fiscal al Republicii Moldova reprezintă totalitatea impozitelor și taxelor,... prevăzute de prezentul cod, iar în conformitate cu art. 7 Cod Fiscal, impozitele și taxele generale de stat și locale se stabilesc, se modifică sau se anulează exclusiv prin modificarea și completarea prezentului cod”.

Din aceste prevederi legale, rezultă că lista impozitelor și taxelor prevăzută de art. 6 Cod Fiscal este una exhaustivă, iar alte plăți, care nu sunt prevăzute de art. 6 Cod Fiscal, nu reprezintă taxe sau impozite.

Potrivit alin.(3), art. 6 Cod Fiscal, alte plăți efectuate în limitele relațiilor reglementate de legislația nefiscală nu fac parte din categoria plăților obligatorii, denumite impozite și taxe.

În așa mod, legea stipulează expres că există și alte plăți obligatorii care pot fi virate la bugetul de stat, dar care nu sunt impozite și taxe. Defalcările în construcții se atribuie anume la astfel de plăți obligatorii care sunt prevăzute de legislația nefiscală (potrivit preambulului Legii privind calitatea în construcții, obiectul de reglementare al legii îl constituie baza juridică, tehnico-economică și organizatorică de activitate a persoanelor fizice și juridice în domeniul construcțiilor, obligațiile și răspunderea lor privind calitatea în construcții, în așa mod este o lege nefiscală).

Așa cum defalcările în construcții nu reprezintă plăți obligatorii calificate de Codul Fiscal ca impozit sau taxă, rezultă că neachitarea acestor plăți nu poate fi interpretată drept eschivare de la calculul și de la plata impozitelor și taxelor.

În pofida acestui fapt apelantul a considerat neachitarea la timp a defalcărilor în construcții drept eschivare de la calculul și plata impozitelor și taxelor și a aplicat amenda prevăzută pentru asemenea încălcări.

Cu referire la argumentul susținut în ce privește aplicarea majorărilor de întârziere pentru netransferarea defalcărilor în termenii stabiliți de legislație, conform prevederilor alin.(5), art. 228 Cod Fiscal, Colegiul specifică că prevederile alin.(2), art. 228 Cod Fiscal conține următoarea normă: „majorarea de întârziere (penalitatea) se achită pentru neplata impozitului sau a taxei în termenul și în bugetul stabilite conform legislației fiscale ”.

Interpretarea textuală a aceste norme atrage singura concluzie - ea nu este aplicabilă neachitării defalcărilor în construcții, or, pe de o parte, acestea nu reprezintă impozit sau taxă, iar pe de altă parte, termenul și bugetul în care urmează a fi achitate defalcările în construcții nu este stabilit de legislația fiscală, ci de Legea privind calitatea în construcții, care reprezintă o legislație nefiscală.

Astfel, aplicarea penalităților fiscale la neachitarea defalcărilor în construcții constituie aplicare de sancțiuni neprevăzute de lege, fapt expres interzis de legislația în vigoare.

In ceea ce privește competența verificării corectitudinii calculării și achitării defalcărilor din partea IFPS instanța de apel relevă că potrivit lit. e), alin.(1), art. 133 Cod Fiscal, IFPS organizează controale fiscale.

In corespundere cu pct. 11, art. 129 Cod Fiscal, control fiscal reprezintă verificarea corectitudinii cu care contribuabilul execută obligația fiscală și alte obligații prevăzute de legislația fiscală, inclusiv verificarea altor persoane sub aspectul legăturii lor cu activitatea contribuabilului prin metode, forme și operațiuni prevăzute de prezentul cod.

Reieșind din pct.6, art. 129 Cod Fiscal, obligație fiscală reprezintă obligația contribuabilului de a plăti la buget o anumită sumă ca impozit, taxă, majorare de întârziere (penalitate) și/sau amendă.

După cum rezultă din art. 6 Cod Fiscal, defalcările în construcții nu sunt parte a sistemului fiscal al Republicii Moldova și nu reprezintă impozite sau taxe fiscale.

Drept urmare, obligațiile de achitare a defalcărilor în construcții nu reprezintă obligații fiscale, în sensul art. 129 Cod Fiscal.

In atare ordine de idei, instanța de apel a constatat că IFPS nu era competent să verifice declararea, calcularea și achitarea defalcărilor în construcții. Dimpotrivă, Legea privind calitatea în construcții prevede la alin.(4), art. 37 că administrarea defalcărilor în construcții se efectuează de Agenția Construcții și Dezvoltare a Teritoriului. Anume această autoritate de stat și este organul abilitat să verifice corectitudinea achitărilor Defalcărilor în construcții.

Referirea IFPS la art. 3 al Hotărârii Parlamentului nr. 36 din 14.02.2003 Cu privire la rezultatele controlului executării Legii nr. 721-XIII din 2 februarie 1996 privind calitatea în construcții, care prevede că Ministerul Finanțelor prin intermediul IFPS va asigura acumularea de mijloace financiare în fondul destinat creării bazei normative în construcții, nu justifică efectuarea controlului fiscal din partea IFPS în acest scop, or pe de o parte aceasta nu rezultă expres din prevederile hotărârii nominalizate, pe de altă parte, obiectivele controlului fiscal sunt enunțate în Codul Fiscal și nu ar putea fi reglementate prin legislația nefiscală și, cu atât mai mult, prin hotărâri de Parlament.

Caracterul sumar și oarecum improvizat al acestei hotărâri este o dovadă a faptului că respectiva prevedere exprimă îngrijorarea Parlamentului privind volumul încasărilor defalcărilor în construcții, dar nu legitimează interpretarea extensivă în sensul acordării Inspectoratului Fiscal a competențelor de control fiscal în privința Defalcărilor în construcții. Asemenea prevederi, cu caracter normativ, de aplicare generală obligatorie, sunt rezervate reglementării exclusiv prin legi.

Este de menționat că reprezentantul apelantului a confirmat în instanța de judecată că respectiva Hotărâre a Parlamentului, la care se face mențiune în referința

prezentată în instanța de judecată, nu prevede dreptul IFPS de a efectua controale în vederea verificării corectitudinii achitării defalcărilor.

Instanța de apel a constatat că nici o probă și nici un argument adus de către reprezentanții IFPS nu au dovedit legalitatea verificării din partea IFPS a corectitudinii achitării defalcărilor în construcții și cu atât mai mult legalitatea calculării amenzilor și penalităților pentru neachitarea la timp a acestor defalcări.

Din aceste motive instanța de apel a apreciat drept legală hotărîrea primei instanțe privind anularea Deciziei nr. 243 din 27 iulie 2013 în partea solicitată de reclamant.

La 26 decembrie 2013 IFPS a declarat recurs împotriva deciziei instanței de apel, solicitînd admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel și hotărîrii primei instanțe și emiterea unei noi hotărîri prin care de respins acțiunea.

În motivarea recursului s-a invocat că instanțele de judecată la emiterea hotărîrilor a interpretat eronat normele de drept material, în speță Hotărîrea parlamentului nr. 36 din 14 februarie 2003 „Cu privire la rezultatele controlului executării Legii privind calitatea în construcții”.

Examinînd temeiurile recursului în raport cu materialele pricinii civile, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul declarat este inadmisibil.

În conformitate cu art.432 CPC, părțile și alți participanți la proces sunt în drept să declare recurs în cazul în care se invocă încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material sau a normelor de drept procedural.

Conform prevederilor art. 433 lit. a) CPC, cererea de recurs se consideră inadmisibilă în cazul în care recursul nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art.432 alin.(2), (3) și (4) CPC.

Completul Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul declarat de către IFPS nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 432, alin.(2), (3) și (4) CPC.

Astfel, analizînd actele cauzei Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ constată că argumentele formulate în recurs se limitează la situația de apreciere de către instanțele ierarhic inferioare a circumstanțelor de fapt a cauzei.

Instanța de apel și prima instanță au examinat pricina sub toate aspectele, au verificat și au apreciat corect probele prezentate, iar argumentele invocate în recursul declarat de către IFPS, în esența lui, sînt similare argumentelor invocate atît în prima instanță cît și în instanța de apel și sînt expuse asupra circumstanțelor de fapt și nu de drept, cărora instanța de apel le-a dat o apreciere corectă, avînd la bază cumulumul de dovezi administrate în cadrul dezbaterilor judiciare, apreciate conform cerințelor art. 130 CPC.

Totodată, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reiterează și faptul că procedura admisibilității constă în verificarea faptului, dacă motivele invocate în recurs se încadrează în cele prevăzute în art. art. 432, alin.(2), (3) și (4) CPC, fără a se examina temeinicia lor.

Pe când, alte argumente invocate în recurs nu au relevanță, deoarece nu denotă încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material sau a normelor de drept procedural, respectiv nu constituie temei de casare a deciziei recurate și urmează a fi respins. Or recursul, exercitat conform secțiunii a II-a are caracter devolutiv numai asupra problemelor de drept material și procedural, verificându-se numai legalitatea deciziei dar nu și temeinicia în fapt.

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reiterează că conform jurisprudenței CEDO, recursurile trebuie să fie efective, adică să fie capabile să ofere îndreptarea situației prezentate în cerere, la fel recursul trebuie să posede puterea de a îndrepta în mod direct starea de lucruri (cauza Purcell contra Irlandei, 16 aprilie 1991), însă motivele recursului invocat în speță sunt similare celor invocate în cadrul judecării pricinii, asupra căror instanța de apel s-a pronunțat în mod corespunzător.

Distinct de cele relatate, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a considera recursul declarat de către IFPS ca inadmisibil.

În conformitate cu art. art. 270, 431 alin. (2), art. 433 lit. a), art. 440 CPC, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție

d i s p u n e

Recursul declarat de către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat de pe lângă Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova se consideră inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă din momentul emiterii.

Președintele completului, judecătorul

Svetlana Filincova

Judecătorii

Galina Stratulat

Iurie Bejenaru