

prima instanță – N. Podlisnic

dosarul nr. 3ra-324/15

instanța de apel – I. Grosu, A. Corcenco, D. Corolevschi

DECIZIE

08 aprilie 2015

mun. Chișinău

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

în componența:

Președinte, judecătorul
Judecătorii

Nicolae Clima
Valeriu Doagă
Sveatoslav Moldovan
Nadejda Toma
Ala Cobăneanu

examinând recursul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Drochia

în pricina civilă la cererea de chemare în judecată a Societății cu Răspundere Limitată „Agro –Szm” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Drochia cu privire la contestarea actului administrativ

împotriva deciziei Curții de Apel Bălți din 30 octombrie 2014 prin care a fost respins apelul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Drochia și menținută hotărârea Judecătoriei Drochia din 28 mai 2014, prin care a fost admisă acțiunea

constată:

La 17 ianuarie 2014, SC „Agro Szm” SRL a depus cerere de chemare în judecată împotriva IFS pe raionul Drochia privind contestarea parțială a actelor de control nr. 5-639748, 5-639749, 5-639753 din 22 iulie 2013 și anularea pct. II.1 din decizia nr. 1429 din 16 septembrie 2013 a Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Drochia.

În motivarea acțiunii a indicat că la data de 22 iulie 2013, IFS Drochia a examinat Actul de control nr. 5-639748, 5-639749, 5-639753, întocmit ca urmare a efectuării controlului fiscal de verificare totală, inclusiv verificarea corectitudinii calculării și achitării TVA pentru perioada 01 ianuarie 2010 – 31 martie 2013. La data de 31 iulie 2013 SC „Agro-SZM” SRL a depus dezacordul asupra rezultatelor controlului fiscal.

Mai menționează că IFS pe raionul Drochia a emis decizia asupra cazului de încălcare fiscală nr. 1429 din 06 septembrie 2013. Potrivit acestei decizii, SC „Agro-Szm” SRL, a încălcat prevederile art. 102 alin. (4) al Codului fiscal, prin trecerea în cont a sumei TVA aferente valorii rămase a mijloacelor fixe casate în anii 2010 și 2011 de 106220 lei. Ulterior, SC „Agro-Szm” SRL a depus contestația nr. 02-168 la data de 13 septembrie 2013 prin care a indicat că organul fiscal în

mod eronat și contrar legii a considerat ca încălcare faptul de a neexcluderii de la trecerea în cont a sumelor TVA aferente valorii rămase a mijloacelor fixe casate.

A indicat că la emiterea deciziei nr. 1646 din 02 octombrie 2013 pe marginea acestei contestații, Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Drochia nu a luat în considerare argumentele invocate de către SC „Agro-Szm” SRL, în partea ce ține de TVA aferentă valorii rămase a mijloacelor fixe casate și în această privință și-a menținut decizia nr. 1429 din 16 septembrie 2013.

În baza prevederilor art. 269 alin. (2) al Codului fiscal, SC „Agro-Szm” SRL a contestat decizia Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Drochia nr. 1646 din 02 octombrie 2013 al Inspectoratului Fiscal Principal de Stat. A menționat că la adoptarea deciziei nr. 537 din 20 decembrie 2013, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a considerat ca neîntemeiată contestația depusă de către SC „Agro-Szm” SRL.

În anii 2010-2011, datorită faptului că mijloacele fixe cu o valoare de bilanț de 531102 lei au fost uzate moral, compania a efectuat casarea acestor active. Aceste mijloace fixe au fost uzate moral și necesitau să fie înlocuite cu alte mijloace fixe mai noi, mai productive și mai eficiente, ceea ce și s-a întâmplat în anii 2010 și 2011.

A mai indicat că SC „Agro-Szm”, nu a calculat TVA de la valoarea rămasă a mijloacelor fixe, deoarece prevederile art. 102 alin. (4) al Codului fiscal în redacția anilor 2010 și 2011 prevedea că suma TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care nu sunt folosite pentru desfășurarea activității, precum și 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.

Dispozițiile art. 102 alin. (4) al Codului fiscal, prin care au fost incluse deja prevederile exprese cu privire la nededucerea sumei TVA achitată sau care urmează a fi achitată pe valoarea care nu a fost supusă uzurii a mijloacelor fixe casate, au fost completate doar în data de 13 ianuarie 2012 prin Legea nr. 267 din 23 decembrie 2011.

Consideră că norma care a intrat în vigoare la data de 13 ianuarie 2012 nu poate avea efect retroactiv, astfel consideră că este ilegală referirea IFS la art. 102 alin. (4) din Codul fiscal pentru nededucerea TVA cu 106220 lei aferente mijloacelor fixe casate în anii 2010 și 2011 anterior intrării în vigoare a Legii nr. 267 din 23 decembrie 2011, deoarece mijloacele fixe casate de către companie au fost utilizate în activitatea economică și au contribuit la desfășurarea activității de întreprinzător și livrărilor impozabile cu TVA până la casarea acestora de către SC „Agro-Szm” SRL din motivul uzurii morale.

Obiect al impozitării cu TVA este livrarea de mărfuri sau servicii, iar potrivit art. 93 alin. (3) al Codului Fiscal livrarea constituie transmiterea dreptului de proprietate asupra mărfurilor prin comercializarea lor, schimb, transmitere gratuită, transmitere cu plată parțială, achitarea salariului în expresie naturală, în timp ce casarea mijloacelor fixe nu are drept efect transmiterea dreptului de proprietate, nu constituie livrare, prin urmare nu este considerată un obiect impozabil cu TVA. Tratatamentul fiscal privind neajustarea TCA la casarea mijloacelor fixe a fost confirmat prin explicațiile IFPS nr. 17-13-02-2-3572 din 15.09.2006.

A mai relatat reclamantul că sunt două spețe similare analizate de către Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de

Justiție. În ambele cazuri Curtea Supremă a considerat ca ilegale acțiunile organului fiscal în situația în care agenții economici nu au trecut la cheltuielile sumei TVA achitată pe valoarea care nu a fost supusă uzurii a mijloacelor fixe casate.

Solicită anularea parțială a actelor de control nr. 5-639748, 5-639749, 5-639753 din 22 iulie 2013 și anularea pct. II.1 din Decizia nr. 1429 din 16 septembrie 2013 a Inspectoratului Fiscal de Stat Drochia, în partea ce ține de neacceptarea spre deducere a sumei TVA aferente valorii rămase a mijloacelor fixe casate în anii 2010 și 2011 în mărime de 106220 lei.

Prin hotărârea Judecătoriei Drochia din 28 mai 2014 acțiunea a fost admisă parțial, anulate în parte actele de control nr. 5-639748, 5-639749, 5-639753 din 22 iulie 2013 și pct. II.1 din Decizia nr. 1429 din 16 septembrie 2013 a Inspectoratului Fiscal de Stat Drochia, și anume în partea ce ține de neacceptarea spre deducere a sumei TVA aferente valorii rămase a mijloacelor fixe casate în anii 2010 și 2011 în mărime de 106220 lei.

Prin decizia Curții de Apel Bălți din 30 octombrie 2014, a fost respins apelul declarat de IFS Drochia și menținută hotărârea primei instanțe.

La 26 ianuarie 2015, Inspectoratul Fiscal de Stat pe r-l Drochia a declarat recurs împotriva deciziei Curții de Apel Bălți din 30 octombrie 2014, solicitând admiterea acestuia, casarea deciziei instanței de apel și hotărârea primei instanțe, cu încetarea procesului, sau pronunțarea unei noi hotărâri.

În motivarea recursului a invocat că consideră ca neîntemeiată decizia instanței de apel, deoarece s-au aplicat incorect normele de drept material și procesual.

A mai indicat că la 22 iulie 2013 IFS pe r-l Drochia a întocmit în privința intimatului SC „Agro-Szm” SRL, actul de control nr. 5-639748, prelungit pe formularele nr. 5-639749, nr. 5-639753 pe faptul stabilirii trecerii în cont a TVA în sumă de 106220 lei aferentă valorii rămase a mijloacelor fixe casate în decembrie 2010 și 2011. Ulterior, prin decizia nr. 1429 din 06.09.2013, această încălcare în partea contestată a fost supusă sancțiunii fiscale prin neacceptarea spre deducere a sumei în baza prevederilor art. 102 alin. (4) Cod fiscal în redacția în vigoare la perioadele depistării și impunerii încălcărilor fiscale, deoarece valoarea rămasă a mijloacelor fixe casate nu a fost folosită pentru activitatea de întreprinzător.

Totodată, a invocat că atât prima instanță, cât și Colegiul civil și de contencios administrativ al Curții de Apel Bălți nu au ținut cont de excepțiile de procedură și greșit au pus pe rol și examinat acțiunea intimată de SRL „Agro-Szm” privind contestarea actului de control din 22 iulie 2013, or, conform art. 3 alin. (1) lit. a) al Legii contenciosului administrativ, deoarece obiect al acțiunii în contenciosul administrativ îl constituie actele administrative, cu caracter normativ și individual, prin care este vătămat un drept recunoscut de lege al unei persoane inclusiv al unui terț, emise de autoritățile publice în vederea organizării executării sau executării în concret a legii.

Consideră, că poate fi definit ca act administrativ doar actul emis de către o autoritate publică în baza și în vederea exercitării legii, pentru nașterea, modificarea sau stingerea unor raporturi juridice de drept administrativ. Astfel, pot fi contestate în contenciosul administrativ doar actele de sancționare fiscală, adică decizia de aplicare a răspunderii fiscale materiale, precum și alte acțiuni sau

inacțiuni în conformitate cu Legea contenciosului administrativ, deoarece provin de la o autoritate publică și stabilesc pe cale unilaterală o obligație în sarcina unui subiect de drept, parte într-un raport juridic de drept public.

A indicat recurentul și faptul că atât instanța de fond cât și instanța de apel, incorect au calificat actul de control nr. 5-639748, prelungit pe formularele nr. 5-639749, nr. 5-639753 ca act administrativ și l-au supus controlului de legalitate juridică, acesta de fapt fiind un act preparatoriu și nu constituie un act administrativ producător de efecte juridice.

Prin referința depusă la data de 11 martie 2015, intimatul „Agro-Szm” 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, înaintând acțiunea în judecată împotriva IFS pe raionul Drochia, „Agro-Szm” SRL a solicitat anularea parțială a actelor de control nr. 5-639748, 5-639749, 5-639753 din 22 iulie 2013 și anularea pct. II.1 din Decizia nr. 1429 din 16 septembrie 2013 a Inspectoratului Fiscal de Stat Drochia, în partea ce ține de neacceptarea spre deducere a sumei TVA aferente valorii rămase a mijloacelor fixe casate în anii 2010 și 2011 în mărime de 106220 lei.

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 temeiniciei acțiunii și admiterii acesteia, soluție menținută și de către instanța de apel.

Astfel, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ a stabilit cu certitudine că, în urma controlului fiscal nr. 335 din 10 iunie 2013, IFS Drochia, a întocmit la data de 22 iulie 2013 actul de control cu nr. 5-639748 (f. d. 16-20), actul de control nr. 5-639749 (f. d. 21-25) și actul de control nr. 5-639749 (f. d. 26-30).

La data de 31 iulie 2013 SRL „Agro-Szm” a depus dezacordul privind rezultatele controlului fiscal reflectate în actele de control fiscal nr. 5-639748, nr. 5-639749, nr. 5-639749 din 22 iulie 2013 (f. d. 31-38).

De către Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Drochia, la data de 06 septembrie 2013 a fost emis decizia nr. 1429 asupra cazului de încălcare a legislației de către SRL „Agro-Szm”, potrivit căreia s-a stabilit că SRL „Agro-

Szm”, a încălcat prevederile art. 102 alin. (4) al Codului fiscal, prin trecerea în cont a sumelor TVA aferente valorii rămase a mijloacelor fixe casate (f.d.8-15).

Ulterior, la data de 12 septembrie 2013, SRL „Agro-Szm” a depus contestație împotriva deciziei IFS Drochia din 06 septembrie 2013, prin care a solicitat anularea deciziei în partea ce ține de calculul adițional al contribuțiilor de asigurare socială în sumă de totală de 108721 lei; aplicarea penalității la contribuții de asigurare socială în sumă de 528882 lei; micșorarea TVA destinată trecerii în cont cu suma de 106220 lei; modificarea deciziei prin reducerea cuantumului amenzii aplicate în baza pct. 3 și 4 din secțiunea III a părții dispozitive a deciziei până la suma totală de 10000 lei; confirmarea sumei TVA spre trecere în cont valoare de 656069 lei (549849 + 106220); recunoașterea drept deductibile a cheltuielilor în valoare de 391079 lei pentru anul 2011 (f. d. 39-45).

Ca urmare, la 02 octombrie 2013, Inspectoratul Fiscal de Stat pe r-l Drochia, a emis decizia nr. 1646 pe marginea contestației împotriva deciziei, prin care s-a decis de a admite parțial cerințele contribuabilului fiind anulate pct. 2 și 5 de la capitolul I și pct. 9 de la capitolul III din decizia nr. 1429 din 06 septembrie 2013 a organului fiscal teritorial (f. d. 47-49).

Potrivit art. 9 al Codului fiscal, administrarea fiscală reprezintă activitatea organelor de stat împuternicite și responsabile de asigurarea colectării depline și la termen a impozitelor și taxelor, a penalităților și amenzilor în bugetele de toate nivelurile, precum și de efectuarea acțiunilor de urmărire penală în caz de existență a unor circumstanțe ce atestă comiterea infracțiunilor fiscale.

Conform art. 11 alin. (1) Cod fiscal 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.

În lumina 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.

În contextul acestor reglementări se constată că dispozițiile art. 102 alin. (4) Cod fiscal în perioada anilor 2010-2011 nu prevedeau neadmiterea trecerii în cont a TVA, în caz de casarea mijloacelor fixe, fiind cert că clauza precum că și valoarea care nu a fost supusă uzurii a mijloacelor fixe casate, nu se trece în cont și se raportează la cheltuielile perioadei, a fost inclusă la dispozițiile menționate prin Legea nr. 267 din 23 decembrie 2011 pentru modificarea și completarea unor acte legislative, în vigoare de la data de 13 ianuarie 2012.

În această ordine de idei, instanța de recurs relevă ca neîntemeiat argumentul recurentului IFS Drochia că prin decizia nr. 1429 din 06 septembrie 2013 încălcarea a fost supusă sancțiunii în baza art. 102 alin. (4) Cod fiscal în redacția în vigoare la perioadele depistării și impunerii încălcărilor fiscale, or, Legea nr. 267 din 23 decembrie 2011 nu indică că aceste prevederi au efect retroactiv.

Distinct de cele menționate mai sus, în speță se constată că organul fiscal ilegal a aplicat sancțiuni fiscale în conformitate cu art. 102 alin. (4) Cod fiscal în vigoare la momentul efectuării controlului fiscal, dat fiind faptul că SRL „Agro-Szm” a procurat mijloacele fixe casate, cu achitarea TVA în mărimea deplină și trecerea acesteia în cont în perioada anilor 2010-2011, aceste acțiuni corect fiind efectuate în conformitate cu art. 102 alin. (1) din Codul fiscal, în vigoare la acel moment, care stipulau că subiecților impozabili li se permite trecerea în cont a sumei TVA achitate furnizorilor plătitori de TVA pe valorile materiale, serviciile procurate pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător.

Astfel fiind, instanța de recurs conchide că instanțele judecătorești inferioare corect au menționat că neacceptarea spre deducere a sumei TVA aferente valorii rămase a mijloacelor fixe casate în anii 2010 și 2011 în mărime de 106220 lei, este ilegală.

Pe cale de consecință, instanța de judecată reține ca corectă și referirea instanțelor judecătorești inferioare la practica judiciară în domeniu, în acest sens reținând deciziile Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție nr. 3r-400/12 din 11 aprilie 201 și nr. 3ra-432/13 din 06 martie 2013, potrivit cărora acțiunile organului fiscal au fost considerate ilegale.

Nu constituie temei de admitere a cererii de recurs nici argumentul recurentului IFS Drochia, precum că prima instanță și instanța de apel au calificat actul de control întocmit de inspectorul fiscal ca un act administrativ, supunându-l controlului judecătoresc, considerând că acesta constituie un act preparatoriu și nu un act administrativ producător de efecte juridice.

Asta deoarece, potrivit practicii judiciare aferente speței actul administrativ poate fi definit ca fiind un act unilateral, cu caracter normativ sau individual, adoptat sau emis de către o autoritate publică sau de o persoană privată împuternicită prin lege sau printr-un act administrativ, în mod unilateral, în baza și în vederea exercitării legii, pentru nașterea, modificarea sau stingerea unor raporturi juridice de drept administrativ.

La fel, instanța de recurs ia în considerație și realizările a practicii judiciare în sensul că procesele verbale și actele (rapoartele) întocmite în baza controlului efectuat și care constituie acte preparatorii, pot fi contestate în instanță de contencios administrativ concomitent cu decizia autorității publice, însă, în cazul în care prin aceste acte se aplică sancțiuni pecuniare aferente taxelor și impozitelor, actele menționate pot fi contestate în ordinea contenciosului administrativ.”

Sub acest aspect, important este de menționat 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.

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 raionul Drochia.

Se menține decizia Curții de Apel Bălți din 30 octombrie 2014 și hotărârea Judecătoriei Drochia din 28 mai 2014 în pricina civilă la cererea de chemare în judecată a Societății Comerciale „Agro-Szm” Societate cu Răspundere Limitată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Drochia cu privire la contestarea actului administrativ.

Decizia este irevocabilă.

Președinte, judecătorul

Nicolae Clima

Judecătorii

Valeriu Doagă

Sveatoslav Moldovan

Nadejda Toma

Ala Cobăneanu