

Prima instanță: Judecătoria Căușeni (jud.I.Sandu)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud. V.Pruteanu, Iu.Cimpoi, A.Minciună)

DECIZIE

03 iunie 2015

mun. Chișinău

Colegiul Civil, Comercial și de Contencios Administrativ al Curții Supreme de Justiție

în componența:

Președintele ședinței

Judecătorii:

Tatiana Vieru

Valentina Clevadî

Iurie Bejenaru

Petru Moraru

Oleg Sternioală

examinând recursului declarat de Inspectoratul Fiscal Căușeni împotriva deciziei din 22 decembrie 2014 a Curții de Apel Chișinău,

adoptată în pricina civilă la cererea de chemare în judecată a SRL”Masterstroi” împotriva Inspectoratului Fiscal Căușeni privind contestarea actului administrativ

c o n s t a t ă :

La data de 24.02.2014 ÎM”Masterstroi”SRL a depus în instanța de judecată cerere împotriva Inspectoratului Fiscal(în continuare IFS) Căușeni privind contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii s-a indicat că în urma efectuării controlului la fața locului prin metoda verificării totale la contribuabilul SRL”Masterstroi”, de către Inspectoratul Fiscal de Stat Căușeni, privind corectitudinea calculării și plenitudinea transferării impozitelor, taxelor și a altor plăți obligatorii la Bugetul Public Național pentru perioada de activitate 01.01.11 - 30.06.13 și TVA pentru perioada 01.03.13 - 30.06.13 a fost întocmit actul de control nr.5-647434 din 26.11.2013.

Indică reclamantul că la data de 19.12.2013 SRL”Masterstroi” a depus la organul fiscal teritorial dezacordul față de rezultatele controlului fiscal, argumentele căruia au fost neglijate de colaboratorii fiscali.

Afirmă reclamantul că la data de 24.12.2013 IFS Căușeni a adoptat decizia cu nr.1479 prin care a fost sancționat pentru încălcări fiscale.

În conformitate cu prevederile Legii contenciosului administrativ și Legii cu privire la petiționare, indică reclamantul că la 23.01.2014 a depus organului ierarhic superior și anume Inspectoratul Fiscal Principal de Stat contestație împotriva deciziei emise de IFS Căușeni, care a fost lăsată fără examinare.

Susține reclamantul că la data de 17.02.2014 a depus dezacord împotriva refuzului exprimat prin scrisoarea nr.26-12/2-12-158/679 din 29.01.2014 contestația nr.02-01/14 din 23.01.2014 care, în mod similar, a fost lăsată fără examinare.

Indică reclamantul că nu este de acord cu cazurile de încălcare fiscală descrise în decizia nr.1479 din 24.12.2013 și consideră actul administrativ dat neîntemeiat, ilegal și care urmează a fi anulat, iar acțiunile (inacțiunile) și concluziile colaboratorilor organului fiscal ca fiind în contradicție directă cu prevederile legislației în vigoare cu privire la petiționare și efectuate abuziv în detrimentul contribuabilului, având drept scop lipsirea acestuia de dreptul la apărare consfințit atât de Constituția RM cât și de Convenția pentru Apărarea Drepturilor Omului și a Libertăților Fundamentale.

Astfel, a invocat reclamantul prevederile art. 1 alin.(2) din Legea contenciosului administrativ nr.793-XVI din 10.02.2000, conform cărora orice persoană care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, de către o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri, se poate adresa în instanța de contencios administrativ competentă pentru a obține anularea actului, recunoașterea dreptului pretins și repararea pagubei ce i-a fost cauzată.

Prin decizia nr.1479 din 24.12.2013, IFS Căușeni a constatat nerespectarea de către reclamant a prevederilor art. 101 alin.(1) și alin.(2) din Codul Fiscal și anume că în luna martie 2013 agentul economic nu a luat în considerație trecerea în cont conform datelor actului de control precedent nr.3-504766 din 28.05.2013, care constituia 99017 lei, dar a folosit trecerea în cont în sumă de 270 878 lei și în lunile aprilie, mai și iunie 2013, a trecut în cont suma TVA de 400 000 lei care nu ar fi fost folosită în scopuri de antreprenariat prin ce a diminuat TVA cu 456 498 lei, fapt ce a determinat organul fiscal de a decide micșorarea trecerii în cont a TVA la data de 01.07.2013 cu 115 362 lei și a calcula TVA în sumă de 456 498 lei.

IFS Căușeni a aplicat, în conformitate cu prevederile art.261 alin.(4) Codul Fiscal, pentru diminuarea TVA amendă în mărime de 30% în sumă de 136949 lei, conform art.260 alin.(3) din Codul Fiscal amendă în sumă de 1000 lei pentru întocmirea neconformă a 4 declarații TVA și conform prevederilor art.228 alin.(2) și alin.(3) Cod fiscal penalitate în mărime de 27 728 lei pentru neachitarea în termenii stabiliți de legislație a TVA.

Totodată, menționează reclamantul că concluzia diminuării TVA prin trecerea în cont a TVA în sumă de 400000 lei și care nu ar fi fost folosite în scopuri de antreprenariat, a fost formulată de către IFS Căușeni reieșind din faptul că potrivit controlului efectuat și actului nr.5-647434 din 26.11.2013 întocmit, a constatat că la data de 08.04.2013 între reclamant și ÎCS „Invest Line” SRL a fost încheiat contractul de arendă nr. 112/13, prin care reclamantul a arendat oficii și depozite pe adresa, mun. Chișinău, str. M. Sadoveanu nr. 42 cu suma arendei în mărime de 800000 lei/lună rezultând din calculul de 400 lei pentru un metru pătrat, inclusiv TVA 133333 lei, în total suma arendei pentru lunile aprilie, mai și iunie 2013 constituind 2400000 lei, inclusiv TVA 400000 lei.

În urma verificării documentelor contabile și reieșind din faptul că potrivit facturilor fiscale și de expediție, în depozitele arendate nu a fost depozitată careva

marfa sau desfășurată vre-o activitate, iar contribuabilul nu ar fi prezentat careva documente ce demonstrează contrariul, organul fiscal a conchis că, depozitele arendate nu au fost utilizate în scopuri de antreprenoriat, fapt prin ce contribuabilul ar fi diminuat sumele TVA pentru lunile aprilie, mai și iunie 2013, trecînd în cont nejustificat TVA în mărime 400000 lei.

Indică reclamantul că conform art. 101 alin.(l) din Codu fiscal, subiecții impozabili stipulați la art. 94 lit. a) sînt obligați să declare și să achite la buget pentru fiecare perioadă fiscală, suma T. V.A., care se determină ca diferență dintre sumele T. V.A. achitate sau ce urmează a fi achitate de către cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate lor și sumele T. V.A. achitate sau ce urmează a fi achitate furnizorilor în momentul procurării valorilor materiale, serviciilor folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător în perioada fiscală respectivă.

Avînd în vedere instituirea la art. 101 alin.(l) din Codul Fiscal a obligației subiecților impozabili stipulați la art. 94 lit. b) de a declara și achita la buget pentru fiecare perioadă fiscală, suma TVA determinată ca diferență dintre sumele achitate sau care urmează a fi achitate de către cumpărători furnizorilor pentru mărfurile și serviciile livrate lor, folosite în cadrul desfășurării activității de antreprenoriat și reieșind din faptul că la data de 08.04.2013 între ÎCS „Invest Line” SRL și reclamant a fost încheiat contractul de arendă nr. 112/13 potrivit căruia primul a transmis în arendă reclamantului bunurile imobile (depozitele) de pe adresa mun. Chișinău, str. M. Sadoveanu nr. 42, reclamantul a achitat arendatorului costul arendei în corespundere cu clauzele contractului și anume 800000 lei lunar, rezultînd din calculul 400 lei pentru un metru pătrat, iar în total 2400000 lei, inclusiv TVA în sumă de 400000 lei.

Astfel, indică reclamantul că relațiile stabilite între părți se încadrează în limitele activității de întreprinzător și au fost stabilite în scopurile activității de întreprinzător.

Mai mult ca atît, ca rezultat al transmiterii în arendă a bunurilor imobile (depozitele) de pe adresa mun. Chișinău, str. M. Sadoveanu 42 în cadrul activității de întreprinzător desfășurate, de către ÎCS „Invest Line” SRL, suma TVA în mărime de 400 000 lei rezultată din livrarea efectuată față de reclamant a fost achitată de către ultimul, în corespundere și în sensul executării obligațiilor stabilite la art. 101 alin.(l) Codul Fiscal.

Afirmă reclamantul că între părți a avut loc o tranzacție în scopul desfășurării activității de întreprinzător, urmare a căreia au fost achitate impozitele stabilite conform legislației fiscale, cu respectarea condițiilor stabilite la art. 101 alin.(l) Codul Fiscal.

Mai indică reclamantul că art. 102 alin.(l) Codul Fiscal, stabilește că în cazul achitării T.V.A. la buget, subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori ai T.V.A. li se permite trecerea în cont a sumei T.V.A. achitate sau care urmează a fi achitate furnizorilor plătitori ai T.V.A pe valorile materiale, serviciile procurate (inclusiv transmise în cadrul realizării contractului de comision) pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător.

Potrivit art. 102 alin.(6) lit.a) din Codul Fiscal, subiectul impozabil are dreptul la trecerea în cont a TVA achitate sau care urmează a fi achitată pe valorile materiale,

serviciile procurate dacă dispune de factură fiscală la valorile, serviciile procurate pe suma achitată sau urmează a fi achitată TVA la buget.

Astfel, facturile fiscale privind plata arende au fost eliberate de către furnizor, care era obligat conform art.117 Codul Fiscal să elibereze facturi fiscale pentru serviciile livrate.

Afirmă reclamantul că a respectat cerințele stabilite la art. 102 alin.(1) Codul Fiscal, inclusiv și cele de la alin.(7) și anume că facturile fiscale eliberate de către furnizor au fost procurate de către acesta în modul stabilit și de la organul autorizat pentru a efectua trecerea în cont a sumei TVA în mărime de 400000 lei.

Indică reclamantul că unica condiție stabilită de Codul Fiscal pentru trecerea în cont a sumei TVA, o constituie faptul că cumpărătorul urmează să dispună de factură fiscală pentru mărfurile serviciile procurate/furnizate, ceea ce acesta a respectat.

Astfel, concluzia IFS Căușeni privind excluderea trecerii în cont a sumei TVA de către reclamant este ilegală.

Precizează că din concluziile organului fiscal expuse în decizia nr.1479 din 24.12.2013, drept motiv pentru micșorarea trecerii în cont a sumei TVA a fost invocat faptul că în depozitele arendate de către reclamant nu a fost depozitată careva marfă și nu au fost desfășurate genuri de activitate, fapt ce a determinat organul fiscal de a aprecia că acestea nu au fost folosite în scopul desfășurării activității de întreprinzător.

Afirmă reclamantul că a respectat toate cerințele stabilite de legislator ce permit trecerea în cont a TVA, întrucât transmiterea și preluarea în arendă a depozitelor de pe adresa mun. Chișinău, str. M. Sadoveanu nr. 42 a fost efectuată în scopurile desfășurării activității de întreprinzător, fiind achitat costul arende, inclusiv și TVA în modul stabilit de legislație.

Consideră reclamantul că organul fiscal, prin decizia nr.1479 din 24.12.2013, contrar art.101 alin.(1) Cod fiscal și art.102 alin.(1) Codul Fiscal a exclus trecerea în cont a TVA în sumă de 400000 lei și a aplicat sancțiuni.

Totodată, indică reclamantul micșorarea trecerii în cont a sumei TVA în mărime de 400000 lei efectuată de către contribuabilul în lunile aprilie, mai și iunie 2013 și sancționarea acestuia prin Decizia nr.1479 din 24.12.2013 nu corespunde nici prevederilor art. 1, alin.(1) din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi nr.845 din 03.01.1992, potrivit căruia antreprenoriat este activitatea de fabricare a producției, executare a lucrărilor și prestare a serviciilor, desfășurată de cetățeni și de asociațiile acestora în mod independent, din proprie inițiativă, în numele lor pe riscul propriu și sub răspunderea lor patrimonială cu scopul de a-și asigura o sursă permanentă de venituri.

Afirmă reclamantul că controlul de către organele fiscale a fost efectuat pentru perioada de activitate 01.11.11 - 30.06.2013 și TVA pentru perioada din 01.03.2013 - 30.06.2013, respectiv, fiind întocmit actul de control nr.5-647434 din 26.11.2013 și Decizia nr.1479 din 24.12.2013.

Potrivit actului de control nr.5-647434, organul fiscal a ajuns la concluzia nefolosirii depozitelor arendate în activitatea de antreprenoriat și respectiv ilegalitatea trecerii în cont în lunile aprilie, mai și iunie a sumei TVA în mărime de 400 000 lei în

urma verificării documentelor contabile, la care precum că reclamantul nu ar fi prezentat careva documente care ar demonstra contrariul.

Indică reclamantul că și aceste concluzii ale IFS Căușeni nu își găsesc confirmare, deoarece la data de 10.07.2013 a încheiat cu „Collabd Group Corp” contractul de intenție privind investirea în dezvoltarea afacerii/a activității de antreprenariat a reclamantului, a sumei de circa 9,6 milioane dolari SUA, avînd ca obiect realizarea proiectului investițional cu privire la construcția/reconstrucția complexului comercial pentru comercializarea materialelor de construcție pe adresa mun. Chișinău, str. M. Sadoveanu, nr.42.

Mai menționează reclamantul că actul de control nr.5-647434 din 26.11.2013 și decizia nr.1479 din 24.12.2013 contestată, încă pînă la efectuarea controlului și adoptării actelor în cauză se prezintă a fi compromise, iar sumele TVA calculate de către IFS Căușeni, respectiv și sancțiunile aplicate contribuabilul nu corespund realității și nu reflectă cert cuantumul obligațiilor fiscale ale contribuabilului.

Aceasta, deoarece la data de 24.12.2012, IFS Căușeni a mai efectuat un control fiscal fiind întocmit actul de control nr.3-509335 din 15.01.2013 și respectiv decizia pe marginea actului de control nr.143 din 31.01.2013. Nefiind de acord cu aceasta a contestat-o conform prevederilor legale, iar prin încheierea judecătoreiei Căușeni din 13.03.2013, executarea deciziei nr.143 din 31.01.2013 a fost suspendată pînă la devenirea definitivă a hotărîrii instanței de judecată.

Ignorînd această încheiere, IFS Căușeni la 28.05.2013 a mai efectuat un control fiscal punînd la bază datele din actul de control precedent și a adoptat decizia nr.793 din 20.06.2013.

La data de 05.12.2013 prin hotărîrea Judecătoreiei Căușeni, cererea ÎM „Masterstroi” SRL privind contestarea deciziei nr.143 din 31.01.2013 a fost respinsă. Hotărîrea dată, indică reclamantul că a contestat-o, cauza aflîndu-se pe rol în instanța de apel.

Respectiv, atîta timp cît justiția nu s-a pronunțat asupra obligațiilor fiscale datorate de către reclamant și executarea deciziei nr.143 din 31.01.2013 se prezumă a fi suspendată.

A mai indicat reclamantul că în cazul său urmează a fi aplicate prevederile art.11, alin.(1) Cod fiscal și toate îndoielile la aplicarea legislației fiscale urmează să fie interpretate în favoarea contribuabilului.

Menționează reclamantul că organele fiscale sunt responsabile de asigurarea colectării depline și la termen a impozitelor și taxelor locale de la contribuabili obligați de a vărsa impozitele și taxele la buget, de aceea, achitarea în buget a TVA fiind o obligație fiscală a vînzătorului, nu poate fi pusă pe seama consumatorului de valori materiale și servicii procurate, odată ce ultimul ca cumpărător de bună credință, concomitent cu costul mărfurilor, serviciilor procurate, a achitat furnizorului și TVA în conformitate cu legislația în vigoare.

Totodată, reiterează reclamantul că la data de 23.01.2014 a înregistrat la organul fiscal contestația nr.02-01/14 împotriva deciziei nr.1479 din 24.12.2013, iar data de 17.02.2014 dezacordul împotriva refuzului de a examina contestația nr.02-01/14 din 23.01.2014, ambele fiind lăsate fără examinare.

A solicitat reclamantul anularea deciziei nr.1479 din 24.12.2013 a IFS Căușeni.

Prin hotărîrea din data de 20.06.2014 a judecătorei Căușeni a fost admisă cererea ÎM”Masterstroi”SRL și a fost anulată decizia nr.1479 din data de 24.12.2013 a IFS Căușeni.

Prin decizia din data de 22.12.2014 a Curții de Apel Chișinău a fost admis apelul declarat de IFS Căușeni, a fost casată hotărîrea din data de 20.06.2014 a judecătorei Căușeni și a fost emisă o nouă hotărîre prin care a fost admisă parțial cererea ÎM”Masterstroi”SRL, a fost anulată decizia IFS Căușeni nr.1479 din 24.12.2013 în partea încasării la buget a TVA în sumă totală de 456498 lei cu menținerea în vigoare spre plată la bugetul de stat a TVA în mărime de 171861 lei, amenda în mărime de 30% din TVA diminuată, aplicată conform art.261, alin.(4) Cod fiscal în sumă totală de 136949 lei, cu menținerea în vigoare spre plată la buget a amenzii în sumă de 51558 lei; amenda pentru întocmirea neconformă a patru declarații TVA, aplicată conform art.260, alin.(3) Cod fiscal în sumă de 4000 lei cu menținerea în vigoare spre plată la buget a amenzii în sumă de 2000 lei; penalitatea pentru neachitarea în termenii stabiliți de legislație a TVA aplicată conform prevederilor art.228, alin. alin.(2),(3) Cod fiscal în sumă totală de 27728 lei cu menținerea în vigoare spre plată la buget a penalității în sumă de 10581 lei; micșorarea trecerii în cont a TVA la data de 01.07.2015 în sumă de 115362 lei. În rest, acțiunea ÎM”Masterstroi”SRL a fost respinsă.

La data de 10.03.2015 IFS Căușeni a depus recurs împotriva deciziei din data de 22.12.2014 a Curții de Apel Chișinău.

În motivarea recursului s-a indicat că instanța de apel nu a aplicat legea care urma să fie aplicată și anume urma să fie aplicată Legea contenciosului administrativ și nu prevederile Codului fiscal.

Menționează recurentul că instanța de apel incorect a examinat chestiunea privind respectarea procedurii prealabile de către intimat neaplicînd în acest sens prevederile art.art.14-16 al Legii contenciosului administrativ. Ori, conform prevederilor Codului fiscal, deciziile organului fiscal pot fi contestate în modul stabilit expres de lege așa în cît legea specială - Codul fiscal determină expres în art.1, alin.(1) că prin prezentul cod se stabilesc principiile generale ale impozitării în Republica Moldova, statutul juridic al contribuabililor, al organelor fiscale și al altor participanți la relațiile reglementate de legislația fiscală, principiile de determinare a obiectului impunerii, principiile evidenței veniturilor și cheltuielilor deduse, modul și condițiile de tragere la răspundere pentru încălcarea legislației fiscale, precum și modul de contestare a acțiunilor organelor fiscale și ale persoanelor cu funcții de răspundere ale acestora.

Astfel, indică recurentul că din norma dată rezultă că toate raporturile juridice au la bază raporturi fiscale sau tratate în conformitate cu prevederile Codului fiscal inclusiv și compartimentul contestării este reglementat de acest cod.

A invocat recurentul prevederile art.268 Codul fiscal conform căruia, contestația împotriva deciziei organului fiscal sau acțiunii funcționarului fiscal poate fi depusă, dacă prezentul cod nu prevede altfel, în decursul a 30 de zile de la data primirii deciziei sau a întreprinderii acțiunii contestate.

Art. 269 Cod fiscal stabilește că contestația împotriva deciziei organului fiscal sau acțiunii funcționarului fiscal se depune la organul fiscal emitent al deciziei sau al cărei

funcționar a întreprins acțiunea. Art.267, alin.(3)Cod fiscal prevede că obligația de a dovedi incorectitudinea deciziei emise de organul fiscal se atribuie persoanei care contestează.

A mai indicat recurentul că art. art. 270-271 Cod fiscal stabilesc termenul de examinare a contestației de 30 zile din data primirii, modalitatea – cu prezentarea persoanei ce contestă și rezultatul – decizia emisă pe marginea contestației.

Afirmă recurentul că în sensul Legii contenciosului administrativ, contestația în speță, formulată în corespundere cu prevederile Codului fiscal expuse și reprezintă cererea prealabilă conform art.14 a Legii contenciosului administrativ, care stabilește că aceasta urmează a fi depusă la organul ierarhic superior dacă legislația nu prevede altfel. Iar, Codul fiscal prevede expres necesitatea adresării contestației organului emitent – IFS Căușeni.

Declară recurentul că ÎM”Masterstroi”SRL nu a adresat organului emitent careva contestații, cerere prealabilă, circumstanță la care instanțele inferioare nu s-au expus.

Astfel, indică recurentul că instanțele inferioare urmau să constate că cererea de chemare în judecată nu corespunde exigențelor legale stabilite la art.166 CPC și anume lipsește dovada respectării procedurii prealabile, și, conform prevederilor art.170, alin.(1) CPC, cererea urma să fie restituită, sau în cazul în care deja a fost primită spre examinare urma să fie scoasă de pe rol.

În decizia recurată, instanța de apel concluzionează că procedura extrajudiciară de soluționare a litigiilor dintre organele publice și persoanele fizice sau juridice este reglementată de Legea nr.190 din19.04.1994 cu privire la petiționare. Astfel, indică recurentul că art.1 al Legii cu privire la petiționare stabilește că prezenta lege determină modalitatea de examinare a petițiilor cetățenilor Republicii Moldova, adresate organelor de stat, întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor (denumite în continuare organe), în scopul asigurării protecției drepturilor și intereselor lor legitime. Astfel, în legea dată în nici un articol nu se indică persoana juridică ca petiționar.

Invocă recurentul că instanța de apel neîntemeiat a lărgit aplicabilitatea legii date și asupra persoanelor juridice.

Menționează recurentul că art. 3 al Legii cu privire la petiționare stabilește că prezenta lege nu se extinde asupra modului de examinare a petițiilor, prevăzut de legislația de procedură penală, de procedură civilă, de procedură de executare, cu privire la contravențiile administrative, precum și de legislația muncii. Cererea prealabilă este o cerere solicitată expres a fi necesară la faza extrajudiciară și asupra acesteia nu se răsfrânge Legea cu privire la petiționare.

A mai invocat recurentul încălcările de procedură comise de instanța de apel. Cauza a fost examinată în lipsa intimatului, iar după retragerea în camera de deliberare s-a anunțat reluarea ședinței cu amânarea acesteia pentru data de 17.12.2014, orele 14.00. La data de 17.12.2014 după prezentarea referinței de către intimați și a cărorva acte, instanța a anunțat retragerea în deliberare ca ulterior să anunțe că decizia va fi pronunțată la data de 22.12.2014.

În decizia recurată, instanța de apel face referire la un raport tehnico științific prezentat de intimat. Raportul dat a fost efectuat la comanda intimatului și nu ca urmare a încheierii instanței de judecată, și, chiar și în aceste circumstanțe instanța de apel îl

pune la baza deciziei sale dispunând micșorarea sumelor calculate prin decizia IFS contestată.

Mai mult decât atât, instanța de apel nu doar a preluat raportul dat, dar și l-a aplicat greșit, deoarece conform art.132 Cod fiscal, stabilește că sarcina de bază a organului fiscal constă în exercitarea controlului asupra respectării legislației fiscale, asupra calculării corecte, vărsării depline și la timp la buget a sumelor obligațiilor fiscale.

Consideră recurentul că toată procedura de deliberare, reluare a acesteia, preluare a unui raport de expertiză care nu a fost emis ca urmare a încheierii instanței de judecată și în final emiterea deciziei recurate este o încălcare de procedură din partea instanței de apel.

Mai menționează recurentul că instanța de apel incorect a stabilit că livrările de servicii ale intimatului corespund și au fost efectuate în scopul desfășurării activității de antreprenoriat, iar suma de 400000 lei TVA achitată de intimat aferentă livrărilor de servicii efectuate în scopul desfășurării activității de antreprenor a fost obținută, rezultată și utilizată în scopul activității antreprenoriale.

De fapt din textul deciziei rezultă că instanța de apel vorbește despre activitatea SRL "Invest Line" și nu despre activitatea intimatului, ori intimatul a suportat cheltuieli de arendă a depozitului fără a-l folosi în activitatea sa de antreprenoriat.

A mai invocat recurentul prevederile art.101 Cod fiscal conform cărora subiecții impozabili stipulați la art.94 lit.a) sînt obligați să declare, conform art.115, și să achite la buget pentru fiecare perioadă fiscală, stabilită conform art.114, suma T.V.A., care se determină ca diferență dintre sumele T.V.A. achitate sau ce urmează a fi achitate de către cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate lor și sumele T.V.A. achitate sau ce urmează a fi achitate furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, serviciilor (inclusiv T.V.A. la valorile materiale importate) folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător în perioada fiscală respectivă, ținîndu-se cont de dreptul de trecere în cont conform art.102. Iar, conform prevederilor art.102 Cod fiscal, în cazul achitării T.V.A. la buget, subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori ai T.V.A., li se permite trecerea în cont a sumei T.V.A. achitate sau care urmează a fi achitate furnizorilor plătitori ai T.V.A. pe valorile materiale, serviciile procurate (inclusiv transmise în cadrul realizării contractului de comision) pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător.

Conchide recurentul că controlul exercitat de organul fiscal a confirmat că depozitul arendat pe str. M. Sadoveanu 42, mun. Chișinău nu a fost folosit în activitatea antreprenorială, ori obiectul locațiunii nu a servit ca mijloc a activității de fabricare, executare a lucrărilor și/sau prestării serviciilor, mai mult că la acest depozit nu au fost depistate careva obiecte, bunuri, mărfuri.

Astfel, indică recurentul că arenda depozitului nu a fost efectuată cu scopul de a desfășura activitatea de antreprenoriat, iar plățile achitate furnizorului pentru arendă, inclusiv TVA nu pot fi trecute în cont.

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, 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.

Instanța de recurs a stabilit cu certitudine că de către inspectorul principal al direcției control fiscal al IFS Căușeni a fost efectuat la SRL ”Masterstroi” un control fiscal total, documentar pentru perioada de activitate 01.01.2011 – 30.06.2013 privind corectitudinea calculării și plenitudinea transferării impozitelor, a taxelor și a altor plăți obligatorii la bugetul public național și respectiv pentru perioada 01.03.2013 – 30.06.2013 a TVA

La fel, s-a stabilit că în urma controlului efectuat, organele fiscale au depistat la agentul economic mai multe încălcări ale legislației fiscale, fapt pentru care s-a emis actul de control nr. 5-647434 din 26.11.2013, iar ulterior fiind adoptată decizia nr. 1479 din 24.12.2013.

Este necesar de menționat că în decizia contestată sunt invocate încălcările depistate și amenzi aplicate societății, conform căreia s-a decis micșorarea trecerii în cont a sumei TVA la data de 01.07.2013 cu suma de 115362 lei; pentru diminuarea TVA a fost aplicată amenda în mărime de 136949 lei; pentru întocmirea neconformă a patru declarații a fost aplicată amenda în sumă de 4000 lei și pentru neachitarea în termenii stabiliți de legislație a TVA a fost calculată penalitatea în sumă de 27728 lei. (f.d. 26-26)

La 23.01.2014 SRL ”Masterstroi” a expediat în adresa Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cerere prealabilă împotriva deciziei nr. 1479 din 24.12.2013, care a fost lăsată fără examinare, restituind-o prin scrisoarea nr. 26-12/2-12-158/679 din 29.01.2014.

Verificând legalitatea și temeinicia deciziei recurate, în raport cu criticele formulate în recurs, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că concluzia instanței de apel este legală, rezultată din aprecierea corectă a materialului probator propus de părți în raport cu prevederile legale aplicabile raportului juridic litigios.

La caz, instanța de recurs reiterează că conform prevederilor art. 26 din Legea contenciosului administrativ, actul administrativ contestat poate fi anulat în cazul, în care este ilegal în fond ca fiind emis contrar prevederilor legii; este ilegal ca fiind emis cu încălcarea competenței; este ilegal ca fiind emis cu încălcarea procedurii stabilite.

Ținând cont de materialele cauzei și de normele legale ce reglementează aceste raporturi, Colegiul remarcă că conform art. 101 alin. (1) Cod fiscal, subiecții impozabili stipulați la art. 94 lit. a) sînt obligați să declare, conform art. 115, și să achite la buget pentru fiecare perioadă fiscală, stabilită conform art. 114, suma TVA, care se determină ca diferență dintre sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate de către cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate lor și sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, serviciilor (inclusiv TVA la valorile materiale importate) folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător în perioada fiscală respectivă, ținându-se cont de dreptul de trecere în cont conform art. 102.

Conform art. 102 alin. (1) și (6) lit a) Cod fiscal, în cazul achitării TVA la buget, subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori ai TVA, li se permite trecerea în cont a sumei TVA achitate sau care urmează a fi achitate furnizorilor plătitori ai TVA pe valorile materiale, serviciile procurate (inclusiv transmise în cadrul realizării contractului de comision) pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător. Subiectul impozabil are dreptul la trecerea în cont a TVA achitate sau care urmează a fi achitată pe valorile materiale, serviciile procurate dacă dispune de factura fiscală la valorile materiale, serviciile procurate pe care a fost achitată ori urmează a fi achitată TVA.

În contextul normelor citate supra, instanța de recurs menționează că instanța de apel just a constatat că prin contractul de arendă nr. 112/3 din 08.04.2013 ÎCS "Invest Line" SRL a trimis, iar SRL "Masterstroi" a preluat în arendă oficiu și depozitele situate în mun. Chișinău, str. M. Sadoveanu nr. 42, părțile convenind că suma lunară pentru arendă va constitui 800000 lei, rezultată din calculul a 400 lei pentru un m.p. și a TVA în mărime de 133333 lei.

Astfel, Colegiul reține că pentru perioada lunilor aprilie-iunie a anului 2013, ÎCS "Invest Line" SRL a livrat conform facturilor fiscale servicii de arendă în sumă totală de 2400000 lei, inclusiv TVA în mărime de 400000 lei. Mai mult decât atât, SRL "Masterstroi" preluând serviciile de arendă, în baza facturilor fiscale a achitat costul serviciilor prestate, concomitent achitând furnizorului de servicii și suma de 400000 lei aferentă TVA, drept dovadă servind actul de control nr. 5-647434 din 26.11.2013 și decizia nr. 1479 din 24.12.2013 întocmite de IFS Căușeni.

Aceste circumstanțe denotă faptul că SRL "Masterstroi" a respectat toate cerințele stabilite de legislator ce permite trecerea în cont a TVA, întrucât transmiterea și preluarea în arendă a depozitelor situate în mun. Chișinău, str. M. Sadoveanu nr. 42 au fost efectuate în scopurile desfășurării activității de întreprinzător, fiind achitat costul arende și respectiv TVA în mărime de 400000 lei.

Mai mult decât atât, instanța de recurs reține că odată ce SRL "Invest Line" SRL a efectuat livrarea serviciilor de arendă către SRL "Masterstroi", a primit plata acestora, a realizat venituri în sensul noțiunii de antreprenoriat.

Astfel, în acest sens instanța de apel just a aplicat speței date prevederile art. 1 alin. (1) din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi nr. 845 din 03.01.1992, care statuează că antreprenoriat este activitatea de fabricare a producției, executare a lucrărilor și prestare a serviciilor, desfășurată de cetățeni și de asociațiile acestora în mod independent, din proprie inițiativă, în numele lor, pe riscul propriu și sub răspunderea lor patrimonială cu scopul de a-și asigura o sursă permanentă de venituri.

La caz, instanța de recurs reține ca întemeiată concluzia instanței de apel precum că admiterea micșorării trecerii în cont a sumei de 400000 lei TVA achitate de către intimat și calcularea repetată a acesteia spre plată, ar încălca principiul evitării dublei impuneri în achitarea de către SRL "Masterstroi" a TVA și corect a dispus anularea deciziei IFS Căușeni nr. 1479 din 24.12.2013.

Colegiul remarcă că ca temei pregnant pentru depunerea recursului de către IFS Căușeni a servit faptul precum că neutilizării de către SRL "Masterstroi" a depozitelor arendate în activitatea de antreprenoriat.

Colegiul va respinge acest argument al recurentului, deoarece din însuși actul de control întocmit de către organul fiscal rezultă cert că controlul, la fața locului – depozit situat pe str. M. Sadoveanu 42, mun. Chișinău, nu a fost efectuat, fapt indicat expres în actul menționat supra.

Astfel, concluzia IFS Căușeni privind neutilizarea depozitului în activitatea de antreprenoriat este una eronată.

Tot aici, Colegiul consideră constatarea IFS Căușeni privind neutilizarea depozitului în activitatea de antreprenoriat nu putea fi bazată doar pe lipsa facturilor de livrare, primire a mărfurilor, ori pentru această încălcare sunt prevăzute sancțiuni distincte.

Cît privește aplicarea de către instanța de apel a prevederilor Legii cu privire la petiționare, instanța de recurs indică la faptul că speței date într-adevăr nu-i pot fi aplicabile prevederile legii menționate supra, așa cum s-a invocat în decizia Curții de Apel Chișinău. Ori, conform art. 1 din Legea cu privire la petiționare, prezenta lege determină modalitatea de examinare a petițiilor cetățenilor Republicii Moldova, adresate organelor de stat, întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor (denumite în continuare organe), în scopul asigurării protecției drepturilor și intereselor lor legitime.

Astfel, este cert faptul că litigiile examinate cu persoana juridică nu au nici o tangență cu aplicarea de către instanțele judecătorești naționale a legii menționate supra.

Prin urmare, din materialele cauzei rezultă cert faptul că reclamantul urma să se conducă de reglementările Legii contenciosului administrativ aplicabile litigiului dat și respectiv Curtea de Apel Chișinău nu trebuia să aplice speței date legea cu privire la petiționare.

La acest capitol, Colegiul relevă că reclamantul și-a exprimat dezacordul cu actul de control și decizia de sancționare adoptată expediind contestația organului fiscal, care însă a respins contestația formulată.

Ulterior, reclamantul a contestat în instanța de judecată decizia de sancționare.

Respectiv, se impune concluzia că procedura prealabilă a fost respectată de către reclamant.

Mai mult decât atât, Colegiul remarcă că odată ce a fost pusă pe rol cererea SRL ”Masterstroi” care a inițiat procesul fără a fi respectată procedura prealabilă și instanța nu a refuzat în primirea acesteia, litigiul dat urmează a fi judecat, deoarece aceste omisiuni nu-i pot fi imputate doar reclamantului.

Referitor, la alte încălcări de procedură invocate de recurent precum că ar fi fost comise de către instanța de apel, Colegiul nu le-a determinat, ori acestea nu rezultă din actele pricinii.

Din considerentele menționate și avînd în vedere cele constatate, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră necesar de a respinge recursul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat Căușeni cu menținerea deciziei din 22 decembrie 2014 a Curții de Apel Chișinău

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

d e c i d e :

Se respinge recursul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat Căușeni.

Se menține decizia din 22 decembrie 2014 a Curții de Apel Chișinău, adoptată în pricina civilă la cererea de chemare în judecată a SRL ”Masterstroi” împotriva Inspectoratului Fiscal Căușeni privind contestarea actului administrativ

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței

Tatiana Vieru

Judecătorii:

Valentina Clevadi

Iurie Bejenaru

Petru Moraru

Oleg Sternioală