

Î N C H E I E R E

15 martie 2017

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul Iulia Sîrcu

Judecătorii

Sveatoslav Moldovan, Mariana Pitic

examinând chestiunea privind admisibilitatea recursului declarat de către reprezentantul Întreprinderii individuale „Sadovici Alexandru”, avocatul Igor Ciuru, în cauza civilă la cererea de chemare în judecată a Întreprinderii individuale „Sadovici Alexandru” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe municipiul Bălți cu privire la contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei Curții de Apel Bălți din 04 octombrie 2016, prin care a fost respins apelul declarat de către Întreprinderea individuală „Sadovici Alexandru” și menținută hotărârea Judecătoriei Bălți din 29 martie 2016,

c o n s t a t ă :

La data de 24 octombrie 2014, ÎI „Sadovici Alexandru” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Bălți cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii reclamanta a indicat că, în rezultatul controlului fiscal total efectuat la ÎI „Sadovici Alexandru” a fost întocmit actul de control nr. 5-665785 prelungit pe formular nr. 5-665786 din 23 iunie 2014, privind rezultatele controlului fiscal total pentru perioada 01 ianuarie 2010-31 martie 2014.

Menționează că, ulterior, în baza actului de control enunțat a fost emisă decizia pârâtului nr. 1312 din 29 iulie 2014 asupra cazului de încălcare fiscală depistată în rezultatul controlului fiscal efectuat la ÎI „Sadovici Alexandru”, conform căreia a fost sancționată în sumă totală de 326451 lei pentru următoarele încălcări ale legislației fiscale: pentru neprezentarea la inspectoratul fiscal de stat teritorial a informației privind stoparea activității subdiviziunii (butic) înregistrat pe adresa - mun. Bălți, str.V.Alexandri,6 (art. 8 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal); au fost trecute la deduceri cheltuieli nelegate de desfășurarea activității de întreprinzător (art. 24 alin. (1) din Codul fiscal) și, anume, pentru perioada anului 2010, au fost trecute la deduceri cheltuieli în sumă de 37749 lei, materiale de construcție procurate în baza facturilor fiscale seria MZ nr. 0617624 din 27 iulie 2010, seria MZ nr. 617635 din 29 iulie 2010,

eliberate de către SRL „Contact”, facturii fiscale seria PK nr. 0037975 din 24 septembrie 2010, eliberată de SRL „Business Centru”, facturii fiscale seria MZ nr.0032940 din 24 septembrie 2010 și piese, reparația auto în baza facturii fiscale seria MZ nr. 0616984 din 30 iunie 2010, eliberată de către SRL „Galatuș-Com”, cheltuieli care au atribuite la costul serviciilor în lipsa careva documente și în lipsa unui obiect al contribuabilului, care ar fi confirmat locul și necesitatea utilizării materialelor, pentru perioada anului 2011, au fost trecute la deduceri materiale de construcție, procurate în baza facturii fiscale seria FV nr.4241992 din 30 septembrie 2011 în sumă de 97862 lei, eliberată de către SRL „Prodax”, reflectată în evidența contabilă la costul serviciilor, pentru perioada anului 2012, au fost trecute la deduceri materiale de construcție, mobilă în sumă totală de 313948 lei, procurate în baza facturilor fiscale seria FV nr. 4245182 din 27 ianuarie 2012, seria FV nr. 4245175 din 19 aprilie 2012, seria FV nr. 4245176 din 19 aprilie 2012. seria FV nr. 9306129 din 14 septembrie 2012, seria FV nr. 9306130 din 16 septembrie 2012, eliberată de către SRL „Prodax” și facturii seria FV nr.9321868 din 28.04.2012, eliberată de către SRL „Mondolegno” și pentru perioada anului 2013, au fost trecute la deduceri materiale de construcție (uși, ferestre, armatură, penoplast) în sumă totală de 245351 lei procurate în baza facturii fiscale seria BV nr. 3564852 din 17 ianuarie 2013, eliberată de către SRL „Mondolegno”, facturii fiscale seria BV nr. 3487714 din 30 ianuarie 2014, eliberată de către SRL „Ighivan-Metal”, facturii fiscale seria BV nr. 3487172 din 31 ianuarie 2013, eliberată de către SRL „Luganord-Grup”, facturilor fiscale seria BV nr.2490930 din 12 aprilie 2013, seria BV nr. 3448501 din 13 aprilie 2013, seria BV nr. 6241267 din 15 iulie 2013, eliberate de către SRL „Galatuș-Com” și facturilor fiscale seria DV nr. 0677649 din 13 noiembrie 2013, seria DV nr. 0677656 din 18 noiembrie 2013 și seria DV nr. 0677675 din 02 decembrie 2013, eliberate de către SRL „Vinplast”; pentru perioada anului 2011, au fost trecute la deduceri cheltuieli de reprezentanță (delegații) în sumă de 22667 lei în baza facturii fiscale seria XT nr.3431446 din 26 noiembrie 2011 și în sumă de 19333 lei pentru perioada anului 2012 în baza facturii fiscale seria XT nr. 31458 din 28 aprilie 2012, eliberată de către SRL „Darvit-Prim” (art. 24 alin. (3) din Codul fiscal și Hotărârea Guvernului RM nr.130 din 06 februarie 1998 cu privire la limitarea unor tipuri de cheltuieli permise spre deduceri din venitul brut; pentru comiterea erorii în declarația cu privire la impozitul pe venit pentru perioada A /2010 (art. 83 alin. (4) și art. 187 din Codul fiscal); pentru neonorarea obligațiunii fiscale privind achitarea impozitului dat în termenii prevăzuți de legislație (art. 84 alin. (1) din Codul fiscal) și nu a trecut în cont TVA pe valorile materiale, serviciile procurate care nu sunt folosite pentru desfășurare activității de întreprinzător în cont perioadele fiscale L/06/2010, L/07/2010, L/09/2010, L/09/2011, L/11/2011, L/01/2012, L/04/2012. L/07/2012, L/09/2012, L/01/2013; L/04/2013, L/07/2013, L/11/2013, L/12/2013, TVA în suma totală de 144814 lei, aferentă materialelor de construcție (uși, ferestre, armatură, penoplast), piese pentru reparația auto, cheltuieli de delegații.

Susține că, organul fiscal, în partea constatatoare a deciziei contestate, nu a indicat clar circumstanțele care au stat în baza aplicării amenzilor, neacceptării

cheltuielilor aferente activității de întreprinzător și calculării suplimentare a impozitelor, ceea ce duce la pierderea dreptului de trecere în cont a TVA, precum și la suportarea amenzilor și penalităților aferente.

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

Consideră că, toate cheltuielile suportate pe parcursul perioadei de control au fost ordinare și necesare, deoarece au fost efectuate în scopul amenajării oficiului (mun. Bălți, str. Bulgară, 19/7, ap. 14) și subdiviziunilor - mun. Bălți, str. Pușkin, 56, oficiu și str. V. Alexandri, 6 - butic.

Relevă că, decizia în cauză este absolut ilegală și neîntemeiată, se bazează pe părerea subiectivă a inspectorului fiscal, care a efectuat controlul fiscal.

Mai relevă că, însuși pârâtul a indicat în actul de control și în decizie faptul că, în corespundere cu prevederile art. 8 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, agentul economic a declarat și a înregistrat la Inspectoratul Fiscal de Stat subdiviziuni: mun. Bălți, str. Bulgară, 19/7, ap. 14; mun. Bălți str. Pușkin, 56 – oficiu și mun. Bălți, str. V. Alexandri, 6 – butic, iar ulterior, a indicat că, buticul din str. V. Alexandri, 6, conform datelor informaționale privind fișa contribuabilului, nu a fost scos de la evidența Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Bălți, ceea ce a condiționat la încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal. Astfel, pârâtul a reflectat date contradictorii și încă a aplicat o amendă pentru încălcarea care nu există.

Invocă că, reclamanta are dreptul la desfășurarea activității în subdiviziunea din str. V. Alexandri, 6 și fără utilizarea mașinii de casă și control și pârâtul nu poate să o impună să scoată din evidență o subdiviziune, iar afirmația pârâtului precum că, buticul a fost scos de la evidență la data de 02 iulie 2010 nu poate constitui temei pentru aplicarea amenzii.

Menționează că, în decizie a fost indicat că, conform documentelor contabile, sumele cheltuielilor în mărime totală de 479976,91 lei au fost contabilizate și reflectate în evidența contabilă la „costul serviciilor” (cont. 711), care urmau a fi reflectate ca „cheltuieli de reparație” la cont. Dt. 7131. În cazul dat, pârâtul confirmă că, de fapt, aceste cheltuieli au fost suportate de către reclamantă, doar contabilul întreprinderii a reflectat aceste cheltuieli pe alt cont.

Susține că, atribuirea și reflectarea cheltuielilor în evidența contabilă la contul „costul serviciilor” (cont. 711) suplimentar confirmă că agentul economic corect a efectuat toate operațiunile contabile.

Afirmă că, conform pct. 20 subpct. 5) al Standardului Național de Contabilizare nr. 3, cheltuielile generale și administrative cuprind: întreținerea, uzura și reparația mijloacelor fixe cu destinație administrativă, gospodărească și de protecție a naturii (clădiri, construcții, etc.), iar conform pct. 4.4. al contractului de locațiune nr. 3-1 din 01 septembrie 2011, locatarul ÎI „Sadovici Alexandru” este în drept să efectueze amenajarea spațiului acordat în arendă reieșind din necesitățile sale, din contul lui și cu forțele proprii.

Relevă că, cheltuielile suportate au fost necesare și atribuite în temeiul prevederilor art. 24 alin. (1) din Codul fiscal, respectiv, calcularea și achitarea TVA pe valorile materiale și serviciile procurate care au fost folosite nemijlocit pentru desfășurarea activității de întreprinzător, conform prevederilor art. 102 alin. (4) din Codul fiscal.

Mai relevă că, în legătură cu faptul că, cheltuielile ce țin de reparație suportate de către locatar nu se compensează de către locator, acestea se vor califica ca servicii de reparație prestate, mai mult ca atât, ele sunt confirmate prin facturile fiscale enunțate.

Invocă că, pârâtul neîntemeiat nu a acceptat spre deduceri în scopuri fiscale toate cheltuielile aferente și fără temei a calculat suplimentar impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător pentru anii 2012-2013 și TVA. Faptul că, agentul economic desfășoară genul de activitate: prestarea serviciilor „soft” contabile, prestarea serviciilor tehnice și informaționale, servicii de programare nu înseamnă că, agentul economic nu are dreptul să efectueze reparația în oficiu și în subdiviziunile declarate, să procure mobilă pentru desfășurarea activității.

Consideră că, toate cheltuielile au fost atribuite la activitatea de întreprinzător, sunt justificative și neacceptarea acestora are consecințe grave pentru activitatea sa.

Susține că, alte încălcări invocate de către pârât și descrise în partea motivată a deciziei și, anume, în pct. I subpct. 3)-5) și pct. II subpct. 1) sunt neîntemeiate și nejustificative, deoarece ca temei au fost luate argumente descrise la „impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător”, cu constatarea cheltuielilor nelegate de activitatea de întreprinzător, a TVA aferentă procurărilor acestora în conformitate cu prevederile art. 102 alin. (4) din Codul fiscal.

Afirmă că, pârâtul, în pct. III al deciziei, a indicat că, datoriile la plățile fiscale obligatorii ale contribuabilului la data adoptării deciziei sunt 0 lei, ceea ce încă o dată confirmă faptul că, ÎI „Sadovici Alexandru” este un contribuabil onest, care cu bună-credință execută toate obligațiile față de bugetul de stat și respectă Codul fiscal.

Relevă că, la data de 28 august 2014, a depus o contestație, prin care a solicitat modificarea deciziei nr. 1312 din 29 iulie 2014, însă în rezultatul examinării contestației, pârâtul a emis decizia nr. 1599 din 26 septembrie 2014, prin care a considerat neîntemeiată contestația și a respins-o, cu menținerea deciziei enunțate.

Solicită anularea deciziei pârâtului nr. 1312 din 29 iulie 2014 asupra cazului de încălcare fiscală depistată în rezultatul controlului fiscal efectuat la ÎI „Sadovici Alexandru” și a deciziei pârâtului nr. 1599 din 26 septembrie 2014 pe marginea contestației f/n din 28 august 2014 depusă de ÎI „Sadovici Alexandru”.

Prin hotărârea Judecătoria Bălți din 29 martie 2016 acțiunea a fost respinsă.

Prima instanță și-a argumentat concluzia prin faptul că, conform actului de control, documentelor prezentate la control și facturilor fiscale eliberate, s-a stabilit că, trecerea în cont a TVA pentru valorile materiale, serviciile procurate reprezintă pentru contribuabil un „avantaj fiscal”, de care ultimul poate beneficia numai în cazul în care trecerea în cont este legală și justificată, însă în speță, avantajul fiscal este unul neîntemeiat și nejustificat, deoarece contribuabilul ÎI „Sadovici

Alexandru” a acționat fără prudența necesară și maximă diligență, cheltuielile constatate nu pot fi calificate ca cheltuieli ordinare și necesare pentru desfășurarea genului de activitate a întreprinderii. Astfel, Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Bălți legal a emis decizia nr. 1312 din 29 iulie 2014 asupra cazului de încălcare fiscală depistată în rezultatul controlului fiscal efectuat la ÎI „Sadovici Alexandru”.

Prin decizia Curții de Apel Bălți din 04 octombrie 2016 a fost respins apelul declarat de către ÎI „Sadovici Alexandru” și menținută hotărârea primei instanțe.

La data de 30 decembrie 2016, reprezentantul ÎI „Sadovici Alexandru”, avocatul Igor Ciuru a declarat recurs împotriva deciziei instanței de apel, solicitând admiterea acestuia, casarea integrală a deciziei instanței de apel și hotărârii primei instanțe și emiterea unei noi hotărâri cu privire la admiterea acțiunii.

În motivarea recursului a indicat că, decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe sunt neîntemeiate, deoarece instanțele judecătorești au aplicat eronat normele de drept material și, anume, nu au aplicat legea care trebuia să fie aplicată și au interpretat eronat legea.

Menționează că, atât intimatul, cât și instanțele judecătorești greșit au concluzionat că, ÎI „Sadovici Alexandru” are dreptul să desfășoare doar activitate legată de prestarea serviciilor „soft”, contabile, prestarea serviciilor tehnice și informaționale, servicii de programare, deoarece a fost prezentat instanțelor judecătorești extrasul ÎI „Sadovici Alexandru”, din care rezultă că, ultima poate desfășura și alte activități, inclusiv comercializarea materialelor de construcții (ciment, uși, ferestre inclusiv, etc.).

Susține că, în momentul efectuării controlului, intimatul nici n-a verificat extrasul întreprinderii pentru a verifica genurile de activitate, acesta fiind prezentat de recurentă tocmai în instanța de judecată, unde intimatul a luat cunoștință.

Afirmă că, dreptul ÎI „Sadovici Alexandru” de a desfășura activitatea ce ține de comercializarea materialelor de construcții este o circumstanță importantă, care n-a fost constatată de către instanțele judecătorești în pofida insistenței asupra acestui argument.

Relevă că, prima instanță nici n-a constatat care sunt probele, care confirmă concluzia intimatului precum că, ÎI „Sadovici Alexandru” a trecut la deduceri cheltuieli nelegate de desfășurarea activității de întreprinzător.

Mai relevă că, la întrebarea recurente care sunt probele care demonstrează că, ÎI „Sadovici Alexandru” a trecut la deduceri cheltuieli nelegate de desfășurarea activității de întreprinzător, reprezentantul intimatului a evitat să răspundă, oferind un răspund evaziv precum că, toate actele prezentate instanței demonstrează, inclusiv rapoartele oferite de agentul economic.

Consideră că, toate cheltuielile suportate pe parcursul perioadei de control au fost ordinare și necesare, deoarece au fost efectuate cu scopul amenajării oficiilor întreprinderii și în scopul comercializării respectivelor bunuri.

Invocă că, instanțele judecătorești au interpretat greșit prevederile art. 24 alin.(1) din Codul fiscal, motivând că, cheltuielile nominalizate nu pot fi calificate ca cheltuieli ordinare și necesare pentru desfășurarea genului de activitate a

întreprinderii. Or, instanțele de judecată urmau să interpreteze art. 24 alin. (1) din Codul fiscal în favoarea contribuabilului, care a desfășurat activitatea sa în conformitate cu genurile de activitate a întreprinderii, menționate expres în extrasul întreprinderii.

Mai invocă că, instanțele judecătorești nu au aplicat corespunzător prevederile art. 24 din Legea contenciosului administrativ, care statuiază că, sarcina probațiunii este pusă pe seama pârâtului.

Menționează că, deși intimatul nu a adus nici o probă, care ar justifica încălcarea de către recurentă a art. 24 alin. (1) din Codul fiscal, instanțele judecătorești nu au aplicat prevederile art. 11 din Codul fiscal, care statuiază că, toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

Sușține că, hotărârile judecătorești sunt nemotivate, contrare art. 6 din Convenția Europeană pentru Apărarea Drepturilor Omului și a Libertăților Fundamentale.

La data de 27 februarie 2017, prin intermediul oficiului poștal, Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Bălți a depus referință, prin care a solicitat respingerea recursului și menținerea deciziei instanței de apel.

În conformitate cu art. 434 alin. (1) din Codul de procedură civilă, recursul se declară în termen de 2 luni de la data comunicării hotărârii sau deciziei integrale.

Completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că, recursul a fost declarat în termen, or, din materialele cauzei rezultă că, decizia instanței de apel a fost recepționată de către reprezentantul recurenteii la data de 02 noiembrie 2016, iar cererea de recurs a fost depusă de către acesta la data de 30 decembrie 2016.

Examinând temeiurile recursului în raport cu materialele cauzei civile, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că, recursul este inadmisibil din următoarele motive.

În conformitate cu art. 432 din Codul de procedură civilă, 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.

Se consideră că normele de drept material au fost încălcate sau aplicate eronat în cazul în care instanța judecătorească:

- a) nu a aplicat legea care trebuia să fie aplicată;
- b) a aplicat o lege care nu trebuia să fie aplicată;
- c) a interpretat în mod eronat legea;
- d) a aplicat în mod eronat analogia legii sau analogia dreptului.

Se consideră că normele de drept procedural au fost încălcate sau aplicate eronat în cazul în care:

- a) pricina a fost judecată de un judecător care nu avea dreptul să participe la judecarea ei;

b) pricina a fost judecată în absența unui participant la proces căruia nu i s-a comunicat locul, data și ora ședinței de judecată;

c) în judecarea pricinii au fost încălcate regulile privind limba de desfășurare a procesului;

d) instanța a soluționat problema drepturilor unor persoane care nu au fost implicate în proces;

e) în dosar lipsește procesul-verbal al ședinței de judecată;

f) hotărârea a fost pronunțată cu încălcarea competenței jurisdicționale.

Săvârșirea altor încălcări decât cele indicate la alin. (3) constituie temei de declarare a recursului doar în cazul și în măsura în care acestea au dus sau ar fi putut duce la soluționarea greșită a pricinii sau în cazul în care instanța de recurs consideră că aprecierea probelor de către instanța judecătorească a fost arbitrară, sau în cazul în care erorile comise au dus la încălcarea drepturilor și libertăților fundamentale ale omului.

Temeiurile prevăzute la alin. (3) se iau în considerare de către instanță din oficiu și în toate cazurile.

În conformitate cu art. 433 lit. a) din Codul de procedură civilă, 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);

Completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că, recursul declarat de către reprezentantul ÎI „Sadovici Alexandru”, avocatul Igor Ciuru nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 432 alin. (2), (3) și (4) CPC.

Prin urmare, argumentele invocate în recurs nu denotă încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material sau a normelor de drept procedural de către instanța de apel, respectiv, nu constituie temei de casare a deciziei recurate.

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 ei în fapt.

În acest context, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție menționează și faptul că, procedura admisibilității constă în verificarea faptului dacă motivele invocate în recurs se încadrează în cele prevăzute în art. 432 alin. (2), (3) și (4) CPC.

Totodată, completul Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție relevă 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), pe când în recursul declarat de către reprezentantul ÎI „Sadovici Alexandru”, avocatul Igor Ciuru, asemenea aspecte nu se regăsesc.

Astfel, din considerentele menționate, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a

considera recursul declarat de către reprezentantul ÎI „Sadovici Alexandru”, avocatul Igor Ciuru ca inadmisibil.

În conformitate cu art. art. 269-270, 431 alin. (2), 433 lit. a), art. 440 alin. (1) 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 reprezentantul Întreprinderii individuale „Sadovici Alexandru”, avocatul Igor Ciuru se consideră inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul
Judecătorii

Iulia Sîrcu

Sveatoslav Moldovan

Mariana Pitic