

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani (jud. M. Gandrabur)
Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud. A. Minciuna, V. Negru, E. Palanciuc)

ÎNCHEIERE

10 august 2022

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul
Judecătorii

Iurie Bejenaru
Nina Vascan
Nicolae Craiu

examinând admisibilitatea recursului depus de Societatea cu Răspundere Limitată „Electrotehnic”, reprezentată de avocatul Gheorghe Covaliu,

în cauza de contencios administrativ la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Electrotehnic” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea parțială a actului administrativ individual,

împotriva deciziei din 6 aprilie 2022 a Curții de Apel Chișinău,

constată:

La 4 ianuarie 2021, Societatea cu Răspundere Limitată „Electrotehnic” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat.

În motivarea acțiunii reclamanta a indicat că, urmare a controlului fiscal materializat prin actul de control nr. 5-703472-5 din 7 septembrie 2020 a fost adoptată decizia nr. 319/999 din 2 octombrie 2020, prin care au fost aplicate un șir de sancțiuni.

Nefiind de acord cu o parte din sancțiunile aplicate, la 31 octombrie 2020, a depus contestație, pe marginea căreia a fost adoptată decizia nr. 242 din 26 noiembrie 2020.

Reclamanta a susținut că concluziile și sancțiunile aplicate de organul fiscal prin decizia nr. 319/999 din 2 octombrie 2020, menținută prin decizia nr. 242 din 26 noiembrie 2020 sunt neîntemeiate și necorespunzătoare legislației fiscale.

Referitor la cheltuielile pentru reparația proprietății a indicat că, potrivit art. 24 alin. (1) din Codul fiscal, se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

Conform art. 27 alin. (8) din Codul fiscal, deducerea cheltuielilor pentru reparația proprietății se efectuează după cum urmează: a) dacă cheltuielile suportate pe parcursul perioadei fiscale pentru reparația proprietății nu depășesc 15 % din baza valorică a categoriei respective de proprietate (determinată fără a lua în considerare schimbările pe parcursul perioadei fiscale respective), cheltuielile în cauză vor fi permise spre deducere în perioada fiscală respectivă; b) dacă cheltuielile suportate pe parcursul perioadei fiscale pentru reparația proprietății depășesc 15 % din baza valorică pentru fiecare obiect a categoriei I de proprietate și baza valorică a categoriilor II-V de proprietate, mărimea

acestui surplus se consideră drept cheltuieli pentru recondiționare și se reflectă la majorarea bazei valorice pentru fiecare obiect a categoriei I de proprietate și baza valorică a categoriilor II-V de proprietate.

Așadar, conform datelor contabile ale reclamantei, la evidență în perioada supusă controlului se aflau două tipuri de proprietate, de categoria I și de categoria II. Divergențe între părți în acest sens nu sunt, însă cheltuieli de reparație au fost suportate pentru ambele categorii (I –a categorie: 11 691 de lei în 2015, 258 857 de lei în 2016, 61 480 de lei în 2017, 53 211 de lei în 2018, 0 lei în 2019; a II-a categorie: 54 238 de lei în 2015, 50 430 de lei în 2016, 41 614 de lei în 2017, 41399 de lei în 2018, 25 759 de lei în 2019).

Decalajul dintre sumele aplicate de reclamant pentru reparația proprietății și sumele determinate de organul fiscal constă în faptul că pârâtul nu i-a în seamă proprietatea de categoria I pentru care s-au cheltuit în 2015-2019 suma 451 245 de lei, iar pentru categoria a II-a suma 213 440 de lei, în total 664 685 lei. Astfel, scăzând suma de 319 380 de lei, considerată de pârât corect la categoria a II-a (55 631 de lei în 2015, 61 710 de lei în 2016, 90 939 de lei în 2017, 85 341 de lei în 2018, 25 759 de lei în 2019), din suma totală de 664 685 de lei s-a ajuns la concluzia greșită că 345 305 de lei este suma cu care s-au majorat neîntemeiat cheltuielile pentru reparația proprietății, sumă pentru care s-au aplicat sancțiuni.

Ce ține de suma uzurii mijloacelor fixe, reclamanta a invocat că organul fiscal consideră că întreprinderea a majorat neîntemeiat și suma uzurii mijloacelor fixe calculate în scopuri fiscale cu 154 995 lei pentru anii 2015-2019, aplicând și în raport cu această sumă sancțiuni.

Conform art. 26 alin. (1) din Codul fiscal, mărimea deducerii amortizării calculate a proprietății se determină în conformitate cu prezentul articol, cu art. 24 și 27.

Art. 26 alin. (10) din Codul fiscal stipulează că evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale se efectuează în conformitate cu regulamentul aprobat de Guvern.

Reclamanta a subliniat că Hotărârea Guvernului nr. 289 din 14 martie 2007 pentru aprobarea Regulamentului privind evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale a determinat cinci categorii (I-V) de mijloace fixe cărora li se aplică uzura în mărimea de 5%, 8%, 12,5%, 20%, 30% respectiv pentru deducerea sumelor corespunzătoare.

Conform datelor contabile ale reclamantei, ultima dispune de mijloace fixe de categoriile I, II, și V față de care s-a calculat uzura în mărime de: 2015 - 123 405 de lei, 2016 - 105 534 de lei, 2017 - 91 871 de lei, 2018 - 108 122 de lei, 2019 - 72 764 de lei, în total 501 696 de lei.

Însă pârâtul a acceptat doar uzura calculată pentru categoriile II și V de mijloace fixe (2015 - 79 019 de lei, 2016 - 82 990 de lei, 2017 - 70 663 de lei, 2018 - 61 090 de lei, 2019 - 52 939 de lei, în total 346 701 de lei). Iar, diferența dintre suma uzurii calculată de reclamantă 501 696 de lei și suma acceptată de organul fiscal de 346 701 de lei constituie suma de 154 995 lei, pentru care la fel au fost aplicate sancțiuni

În opinia reclamantei, sumele neacceptate pentru reparația proprietății de 345 305 de lei și a uzurii mijloacelor fixe de 154 995 de lei au fost considerate neîntemeiat ca venituri, din care s-a calculat impozitul pe venit de 53 456 lei și prin urmare fiind obligată întreprinderea să o achite.

De asemenea, a notat că, prin pct. V al deciziei din 2 octombrie 2020 față de reclamant s-a aplicat amendă în sumă de 5 000 lei pentru neprezentarea la Serviciul Fiscal de Stat a informației privind sediul subdiviziunilor ”construcție” și ”teren”, amplasate în raionul Ialoveni, com. Mileștii Mici, s. Piatra Albă.

Ca temei pentru aplicarea amenzii, organul fiscal a indicat că, conform actului nr. 04-20 din 18 martie 2020 privind ridicarea bunului adjudecat la licitația din 25 februarie 2020, entitatea dispune de subdiviziuni ”construcție” și ”teren”, ce contravin prevederilor art. 161 alin. (8) din Codul fiscal.

Conform art. 161 alin. (8) din Codul fiscal, la adoptarea deciziei despre schimbarea sediului și/sau despre constituirea subdiviziunii, contribuabilul în termen de 60 de zile de la data dobândirii dreptului de proprietate (posesie, locațiune) informează Serviciul Fiscal de Stat despre schimbarea sediului său și/sau prezintă informațiile inițiale, iar ulterior informează despre modificările cu privire la sediul subdiviziunii sale, precum și despre sistarea temporară a activității subdiviziunii.

Din norma citată, se atestă faptul că organul fiscal a confundat procurarea unui bun la licitație cu constituirea subdiviziunii.

A susținut că, nu a schimbat sediul și nu a constituit vreo subdiviziune, iar construcția și terenul procurate la licitație nu exercită careva din atribuțiile întreprinderii în sensul prevăzut de art. 5 alin. (29) din Codul fiscal și sunt puse la evidența contabilă ca marfă, fapt reflectat în cartela de evidență a mărfii anexată la acțiune. În atare circumstanțe, Serviciul fiscal a aplicat ilegal amendă de 5 000 lei pentru neprezentarea informației privind sediul subdiviziunilor.

La adoptarea actelor administrative, organul fiscal nu a ținut cont de expirarea termenului de prescripție pentru anii 2015-2016 și dispozițiile art. 173 din Codul fiscal conform căruia, dacă nu a fost exercitat în termenele prevăzute de prezentul cod, dreptul statului de a determina obligația fiscală sau de a o executa silit se stinge prin prescripție în modul stabilit de Guvern, concomitent se stinge și obligația fiscală a contribuabilului.

Reclamanta a solicitat anularea deciziei nr. 319/999 din 2 octombrie 2020 a Serviciului Fiscal de Stat în partea pct. III privind suma de 53456 de lei impozit pe venit, pct. IV privind suma de 25385 de lei majorarea de întârziere, pct. V privind suma de 5000 de lei amendă pentru neinformarea despre pretensele subdiviziuni „construcție” și „teren”, suma de 16037 de lei pentru diminuarea impozitului pe venit și suma de 4833 de lei pentru neplata în termen a impozitului pe venit și a deciziei nr. 242 din 26 noiembrie 2020 a Serviciului Fiscal de Stat.

Prin hotărârea din 29 iulie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, s-a respins cererea de chemare în judecată, ca fiind neîntemeiată (f.d.102, 104-124).

La 23 august 2021, Societatea cu Răspundere Limitată ”Electrotehnic”, reprezentată de avocatul Gheorghe Covaliu, a depus apel împotriva hotărârii instanței de fond solicitând admiterea cererii de apel, casarea integrală a hotărârii din 29 iulie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, cu emiterea unei noi hotărâri de admitere integrală a cererii de chemare în judecată (f.d.127 -131).

Prin decizia din 6 aprilie 2022 a Curții de Apel Chișinău, s-a respins cererea de apel depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Electrotehnic”, reprezentată de avocatul Gheorghe Covaliu, și menținută hotărârea din 29 iulie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani (f.d. 158, 159-178).

Fiind investită cu judecarea apelului, instanța de apel a notat că Serviciul Fiscal de Stat în cadrul controlului fiscal a conchis că au fost contrapuse datele din registrele contabile, documentele primare și declarațiile privind impozitul pe venit provenit din activitatea de întreprinzător prezentate la Serviciul Fiscal de Stat și s-a constatat că

entitatea incorect a determinat cuantumul cheltuielilor aferente reparației proprietății permise spre deducere, fiind majorate neîntemeiat în perioadele fiscale A/2015 cu 75304 lei, A/2016 cu 247577 de lei, A/2017 cu 12155 de lei și A/2018 cu 9269 de lei, și totodată, incorect s-a determinat suma uzurii mijloacelor fixe calculate în scopuri fiscale, fiind majorată neîntemeiat pentru perioadele fiscale A/2015 cu 44386 lei, A/2016 cu 22544 lei, A/2017 cu 21208 de lei, A/2018 cu 47032 de lei, A/2019 cu 19825 de lei (tabelul nr. 1 la actul de control).

Curtea de Apel Chișinău a subliniat că, în urma controlului efectuat de intimat s-a constatat că cheltuielile suportate de către entitate pentru reparația proprietății depășesc 15% din baza valorică a categoriei II de proprietate, pe parcursul perioadei fiscale A/2015 cu 76304 de lei, A/2016 cu 247577 de lei, A/2017 cu 12155 de lei și A/2018 cu 9269 de lei. Respectiv, aceste surplusuri au fost considerate drept cheltuieli pentru recondiționare, fiind excluse de la deduceri și reflectate la majorarea bazei valorice a categoriei respective de proprietate, ca urmare, corect în cadrul controlului a fost majorată suma uzurii mijloacelor fixe atribuite la categoria a II-a de proprietate cu 6104 de lei pentru A/2015, cu 25422 de lei pentru A/2016, cu 24360 de lei pentru A/2017, cu 23153 de lei pentru A/2018 și cu 21301 de lei pentru A/2019.

Instanța de apel a reținut ca fiind neîntemeiat argumentul apelantului precum că intimatul incorect a stabilit categoria a II-a de proprietate, ci urma să stabilească categoria a I-a de proprietate, or, din materialele cauzei se atestă că Serviciul Fiscal corect a aplicat prevederile Regulamentului privind evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale, aprobat prin Hotărârea de Guvern nr. 289 din 14 martie 2007 (în vigoare la data comiterii încălcării), cât și a prevederilor Codului fiscal reținute supra.

Curtea de Apel Chișinău a conchis că intimatul întemeiat a constatat că Societatea cu Răspundere Limitată „Electrotehnic” nu a avut dreptul la atribuirea la deducere a cheltuielilor în sumă de 120690 de lei pentru perioada fiscală A/2015, în sumă de 270121 de lei pentru perioada fiscală A/2016, în sumă de 33363 de lei pentru perioada fiscală A/2017, în sumă de 56301 de lei pentru perioada fiscală A/2018 și în sumă de 19825 de lei pentru perioada fiscală A/2019.

De asemenea, instanța de apel a conchis că Serviciul Fiscal de Stat, în mod întemeiat, a dispus aplicarea majorării de întârziere și sancțiunii în privința apelantului/reclamant, or, în cadrul judecării cauzei au fost stabilite circumstanțe care impun aplicarea majorării de întârziere și sancționarea apelantului/reclamant pentru încălcarea admisă.

La 26 aprilie 2022, Societatea cu Răspundere Limitată „Electrotehnic”, reprezentată de avocatul Gheorghe Covaliu, a depus recurs nemotivat împotriva deciziei din 6 aprilie 2022 a Curții de Apel Chișinău, care ulterior, la 17 iunie 2022, a fost completat cu motivare, solicitând casarea actului judecătoresc, cu emiterea unei decizii de admitere a cererii de chemare în judecată.

În argumentarea cererii de recurs, cu reiterarea motivelor de fapt și de drept recurenta a invocat că nu este de acord cu actele judecătorești contestate, deoarece instanțele ierarhic inferioare la adoptarea acestora nu au constatat și elucidat pe deplin circumstanțele care au importanță pentru soluționarea cauzei, au aplicat eronat normele de drept material și procedural.

În conformitate cu art. 244 alin. (1) din Codul administrativ, hotărârile curții de apel ca instanță de fond, precum și deciziile instanței de apel pot fi contestate cu recurs.

În conformitate cu art. 245 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, recursul se depune la instanța de apel în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel, dacă legea nu stabilește un termen mai mic. Motivarea recursului se prezintă Curții

Supreme de Justiție în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel. Dacă se depune împreună cu cererea de recurs, motivarea recursului se depune la instanța de apel.

Curtea de Apel Chișinău a pronunțat decizia contestată la 6 aprilie 2022, dispozitivul deciziei fiind notificat reprezentantului recurentului, avocatului Gheorghe Covaliu, la 11 aprilie 2022, ce se confirmă prin extrasul din poșta electronică. Decizia motivată din 6 aprilie 2022 a Curții de Apel Chișinău a fost notificată reprezentantului recurentului, avocatului Gheorghe Covaliu, la 24 mai 2022, fapt confirmat prin avizul poștal (f.d. 179,182).

Prin urmare, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ menționează că recurenta s-a conformat prevederilor legale și a depus recursul în termenul prevăzut de art. 245 din Codul administrativ.

La 20 iunie 2022, prin intermediul oficiului poștal, în adresa Serviciului Fiscal de Stat a fost expediată copia recursului depus de Societatea cu Răspundere Limitată „Electrotehnic”, reprezentată de avocatul Gheorghe Covaliu, cu înștiințarea despre posibilitatea depunerii referinței.

Prin referința din 29 iunie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a menționat că decizia din 6 aprilie 2022 a Curții de Apel Chișinău este întemeiată și legală, prin care instanța de apel a constatat și elucidat pe deplin circumstanțele cauzei, fiind aplicate corect normele de drept material și procedural, solicitând respingerea recursului, ca fiind inadmisibil.

Examinând admisibilitatea recursului, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul urmează a fi declarat inadmisibil din următoarele motive.

Prin prisma art. 246 alin. (1) din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează din oficiu admisibilitatea cererii de recurs. Dacă este inadmisibil, recursul se declară ca atare printr-o încheiere, în acord cu alin. (2) din art. 246 Codul administrativ, recursul se declară inadmisibil în special în cazurile enumerate la literele a)-f). Din analiza acestor prevederi, rezultă că admisibilitatea/inadmisibilitatea recursului, în special, nu se limitează doar la temeiurile menționate ci urmează să însușească în condițiile Codului administrativ exercitarea efectivă a unui control de legalitate, veritabil bazat pe temeiuri concludente și serioase.

Completul specializat în examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține cu valoare de principiu jurisprudențial, că sintagma „în special” denotă caracterul neexhaustiv al temeiurilor de inadmisibilitate și în același timp oferă un drept exclusiv al instanței de recurs de a filtra cererile de recurs care nu prezintă o motivare suficient de serioasă și care pe cale de consecință nu pot însuși un eventual succes rezultat din examinarea cererii în completul de 5 judecători.

În această ordine de idei, instanța de recurs reține că din Codul administrativ dezvoltă nu doar caracterul nedevelopativ al recursului dar și cerința de seriozitate a cererii din perspectiva invocării unor veritabile și esențiale încălcări de drept procedural și material capabile să răstoarne deciziile instanței de apel contestate, într-o eventuală examinare în fond și invocare *ex officio* a erorilor de drept. Instanța de recurs reține că pentru a trece testul de admisibilitate, cererea de recurs trebuie să conțină o motivare convingătoare și întemeiată în condițiile nominalizate mai sus.

Acest argument rezultă și din particularitățile de formă ale reglementării recursului în Codul administrativ și anume din sintagma „motivarea recursului” de la art. 245 alin. (2) din Codul administrativ.

În context, motivarea cererii de recurs în circumstanțele expuse se referă la formalitățile pe care trebuie să le întrunească cererea în vederea rezistării testului și filtrului de admisibilitate.

De asemenea, Completul specializat în examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție accentuează că admisibilitatea recursului trebuie privită și în contextul rolului și funcției legale a instanței judecătorești supreme care constă, în special în asigurarea și interpretarea uniformă a legilor la examinarea cauzelor de contencios administrativ.

Astfel, motivarea oricărei cereri de recurs trebuie să țină cont pentru a trece filtrul de admisibilitate și a avea succes, de aceste însușiri de ordin legal fundamental.

În acest sens, CtEDO în jurisprudența sa constantă statuează că dreptul de acces la instanțe nu este absolut. Există limitări implicit admise (Golder împotriva Regatului Unit, pct. 38; Stanev împotriva Bulgariei (MC), pct. 230). Acesta este în special cazul condițiilor de admisibilitate a unui recurs, întrucât prin însăși natura sa necesită o reglementare din partea statului, care se bucură în această privință de o anumită marjă de apreciere (Luordo împotriva Italiei, pct. 85). Condițiile de admisibilitate ale unui recurs pot fi mai stricte decât pentru un apel (Levages Prestations Services împotriva Franței, pct. 45). Curtea a mai reiterat că modul de aplicare a articolului 6 procedurilor în fața instanțelor ierarhic superioare depinde de caracteristicile speciale ale procedurilor respective; trebuie ținut cont de totalitatea procedurilor în sistemul de drept național și de rolul instanțelor ierarhic superioare în acest sistem (Botten v. Norway, hotărâre din 19 februarie 1996, Reports 1996-1, p. 141, § 39). La fel, conform jurisprudenței CtEDO, procedurile cu privire la admisibilitatea căii de atac și procedurile care implică doar chestiuni de drept, și nu chestiuni de fapt, pot fi conforme cu cerințele articolului 6 § 1 (a se vedea Helmers c. Suediei 9 octombrie 1991, § 31, Seria A, nr. 212-A).

În circumstanțele menționate, completul specializat în examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a declara inadmisibil recursul depus de Societatea cu Răspundere Limitată „ Electrotehnic”, reprezentată de avocatul Gheorghe Covaliu.

În conformitate cu prevederile art. art. 230, 246 din Codul administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție

d i s p u n e :

Recursul depus de Societatea cu Răspundere Limitată „ Electrotehnic”, reprezentată de avocatul Gheorghe Covaliu, se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
Judecătorul

Iurie Bejenaru

Judecătorii

Nina Vascan

Nicolae Craiu