

DECIZIE

29 mai 2013

mun. Chișinău

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

în componența:

Președinte, judecătorul
Judecătorii

Ala Cobăneanu
Tatiana Răducanu
Sveatoslav Moldovan
Andrei Harghel
Ghenadie Nicolaev

examinând recursul declarat de către Întreprinderea de Stat „Centrul Tehnic pentru Securitate Industrială și Certificare”

în pricina civilă la cererea de chemare în judecată a Întreprinderii de Stat „Centrul Tehnic pentru Securitate Industrială și Certificare” împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ

împotriva hotărârii Curții de Apel Chișinău din 15 noiembrie 2012, prin care acțiunea a fost respinsă

constată:

La 10 august 2012 ÎS „Centrul Tehnic pentru Securitate Industrială și Certificare” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii a indicat că ÎS „Centrul Tehnic pentru Securitate Industrială și Certificare” este o întreprindere de stat, fondată în anul 1996, subordonată Ministerului Economiei care are drept principale genuri de activitate: efectuarea expertizei și evaluarea securității industriale a obiectelor industriale periculoase; evaluarea posibilităților organizatorice și tehnice ale unității economice pentru efectuarea activităților la obiectele industriale periculoase; diagnosticarea (controlul nedistructiv) și verificarea tehnică a utilajelor; certificarea produselor cu grad sporit de pericol; acordarea asistenței metodice; reciclarea și certificarea personalului în domeniul securității industriale; efectuarea încercărilor de laborator a materialelor și reactivelor și asigurarea agenților economici cu documente normativ tehnice în domeniul securității industriale.

Menționează că în anul 2012 întreprinderea a fost supusă unui control fiscal pentru perioada de activitate 01 noiembrie 2009 – 31 ianuarie 2012, care a fost efectuat de Direcția Marilor Contribuabili a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat.

Drept urmare, pe marginea controlului fiscal a fost emisă decizia IFPS nr. 211 din 29 iunie 2012 asupra cazului de încălcare fiscală a legislației comasă de către ÎS „Centrul Tehnic pentru Securitate Industrială și Certificare”.

Afirmă că a luat cunoștință de decizia menționată la 29 iunie 2012.

Susține că la 02 iulie 2012 întreprinderea a depus pârâului o contestație în conformitate cu prevederile art. 267, 268, 269 Codul fiscal, solicitând anularea deciziei Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 211 din 29 iunie 2012.

Indică că la 02 august 2012 întreprinderea reclamantă a recepționat prin poștă decizia nr. 233 din 02 august 2012 pe marginea contestației fără număr din 02 iulie 2012 a ÎS „Centrul Tehnic pentru Securitate Industrială și Certificare” împotriva deciziei asupra cazului de încălcare a legislației nr. 211 din 29 iunie 2012, emisă de IFPS. În decizie, pârâul nu a soluționat în termenul legal contestația, ci a prelungit acest termen cu 30 de zile.

Consideră că în temeiul art. 15 și art. 17 alin. (1) lit. b) din Legea contenciosului administrativ, întreprinderea este în drept să se adreseze cu acțiune în nulitate în contencios administrativ, procedura prealabilă fiind respectată.

La fel, menționează că în fond, prin decizia indicată pârâul a constatat încălcarea prevederilor pct. 1 din Hotărârea Guvernului cu privire la unele aspecte ce țin de repartizarea profitului net anual al întreprinderilor de stat și societăților pe acțiuni cu cota de participare a statului nr. 1396 din 12 decembrie 2007.

Consideră că decizia nominalizată este ilegală în fond și emisă contrar competenței.

Afirmă că. 4 pct. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 1396 din 12 decembrie 2007, prevede obligațiunea de adoptare a deciziei cu privire la defalcarea în bugetul de stat a unei părți din profitul net obținut în proporție nu mai mică de 30 la sută din valoarea totală a acestuia, prin intermediul Consiliului de administrație.

Susține că prevederile hotărârii nominalizate nu au fost încălcate, deoarece în pct. 1 este stipulat expres că volumul defalcărilor se stabilește de Consiliul de administrație în mărimea unei părți din profitul net.

Mărimea profitului net, care este bază de impozitare este reflectată la momentul adoptării în Forma nr. 2 din Raportul Financiar.

Mai indică că nici prevederile Hotărârii Guvernului nr. 1396 din 12 decembrie 2007 și nici alte reglementări în legislație nu prevăd anumite reglementări de stabilire a profitului net, care să constituie bază de calcul la aprecierea defalcărilor, mai mult decât atât nu sunt prevăzute care cheltuieli se acceptă la diminuarea venitului brut în evidența contabilă, adică nu există prevederi în legislație care să prevadă expres care cheltuieli urmează a fi luate în calcul și care nu la determinarea sumei profitului net.

Întreprinderea nu a acționat cu intenția de a încălca legislația fiscală atunci când a determinat suma profitului net, o parte din care, potrivit deciziilor Consiliului de Administrație, a fost transferată la buget. La fel, întreprinderea nu putea să prevadă la momentul executării pct. 1 din Hotărârea Guvernului nr. 1396 din 12 decembrie 2007, că organul fiscal va majora venitul impozabil cu suma cheltuielilor neconfirmate documentar.

Consideră că există o diferență de esență între noțiunea de venit impozabil (legislația fiscală prevede expres ce se include în venitul impozabil și ce se deduce din venitul impozabil) și noțiunea de profit net care reprezintă, diferența între veniturile și cheltuielile reflectate în contabilitatea financiară și unde legislația (inclusiv fiscală) nu prevede nici o regulă de determinare a acestuia.

Menționează că Codul fiscal nu prevede careva reglementări referitoare la noțiunea de profit net și, dimpotrivă, conține reglementări clare ce presupune noțiunea de venit impozabil.

Afirmă că art. 16 alin. (5) și alin. (6) din Legea cu privire la principiile de bază de reglementare a activității de întreprinzător nr. 235 din 20 iulie 2006 prevede că se interzice aplicarea oricărei sancțiuni fără a se verifica corectitudinea ei de către conducătorul organului de control, iar la efectuarea controlului, organele de control vor ține cont de principiile neadmiterii aplicării sancțiunilor care nu sunt stabilite de legi și tratării dubiilor apărute la aplicarea legislației în favoarea întreprinzătorului.

Și art. 11 din Codul fiscal, la fel, prevede că toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

Consideră că acest principiu a fost neglijat în speță de către pârât, și că în această parte, decizia de sancționare fiscală a fost adoptată cu încălcarea competenței stabilite de lege.

Indică că Hotărârea Guvernului nr. 1396 din 12 decembrie 2007 a fost emisă de Guvern în temeiul și în scopul executării Legii nr. 1134-XIII din 02 aprilie 1997 privind societățile pe acțiuni și Legii nr. 146-XIII din 16 iunie 1994 cu privire la întreprinderea de stat și nu în temeiul Codului fiscal.

Astfel, defalcările (dividendele) transferate de către întreprinderile de stat și societățile pe acțiuni cu cota de participare a statului nu reprezintă plăți fiscale (impozite și taxe fiscale). Autoritățile responsabile de executarea Hotărârii Guvernului nr. 1396 din 12 decembrie 2007 sunt Ministerul Finanțelor al RM și Ministerul Economiei al RM, iar problema transferării defalcărilor la bugetul de stat și cuantumul lor este o problemă administrativă și nu fiscală.

Menționează că conform art. 6 din Codul fiscal, impozitul este o plată obligatorie cu titlu gratuit, care nu ține de efectuarea unor acțiuni determinate și concrete de către organul împuternicit sau de către persoana cu funcții de răspundere a acestuia pentru sau în raport cu contribuabilul care a achitat această plată. Taxa este o plată obligatorie cu titlu gratuit, care nu este impozit. Alte plăți efectuate în limitele relațiilor reglementate de legislația nefiscală nu fac parte din categoria plăților obligatorii, denumite impozite și taxe".

Solicită anularea pct. 5 alin. (3) și alin. (4) din partea de constatare și pct. I poziția a doua, pct. II poziția unu și doi și pct. 3.6 din partea dispozitivă a deciziei IFPS nr. 211 din 29 iunie 2012.

Prin hotărârea Curții de Apel Chișinău din 15 noiembrie 2012 acțiunea a fost respinsă.

La 07 februarie 2013 ÎS „Centrul Tehnic pentru Securitate Industrială și Certificare” a declarat recurs împotriva hotărârii primei instanțe, solicitând admiterea acestuia, casarea hotărârii contestate și pronunțarea unei noi hotărâri cu privire la admiterea acțiunii.

În motivarea recursului a invocat dezacordul cu hotărârea contestată, considerând-o neîntemeiată, deoarece prima instanță a aplicat o lege care nu trebuia să fie aplicată și a interpretat eronat legea.

Sustine că prima instanță a considerat că argumentele reclamantului precum că defalcările transferate de întreprinderile de stat nu reprezintă plăți fiscale, le respinge or potrivit art. 4 alin. (9) din Legea nr. 408-XV din 26.07.2001 pentru punerea în

aplicare a Titlului V din Codul fiscal, organul fiscal suplimentar la atribuțiile prevăzute de legislația fiscală, aplică măsurile de administrare fiscală a defalcărilor din profitul net al întreprinderilor de stat și municipale, precum și a dividendelor la cota parte a statului în capitalul social al societăților pe acțiuni în modul stabilit de legislația în vigoare.

Afirmă că aplicarea și interpretarea acestei norme materiale este greșită la caz deoarece mărimea profitului net care este bază de impozitare este reflectat la momentul adoptării în Forma nr. 2 din Raportul Financiar. Nici prevederile Hotărârii Guvernului nr. 1396 din 12 decembrie 2007 și nici prevederile Codului fiscal sau alte reglementări legislative nu prevăd modalități de stabilire a profitului net, care să constituie bază de calcul la aprecierea defalcărilor, mai mult decât atât nu sunt prevăzute care cheltuieli se acceptă la diminuarea venitului brut în evidența contabilă. Deci, nu există prevederi în legislație care să prevadă expres care cheltuieli urmează a fi luate în calcul și care nu la determinarea sumei profitului net.

Indică că defalcările (dividendele) transferate de către întreprinderile de stat și societățile pe acțiuni cu cota de participare a statului nu reprezintă plăți fiscale (impozite și taxe fiscale).

Consideră că aplicarea de către intimat cu referire la suma defalcărilor a prevederilor art. 228 alin. (2) și (3) Codul fiscal, care prevede calcularea majorărilor de întârziere pentru neachitarea la timp a impozitelor și taxelor, art. 261 alin. (5) Codul fiscal, care prevede sancțiuni pentru eschivarea de la calculul și de la plata impozitelor, este ilegală.

Menționează că prevederile citate din Codul fiscal conțin sancțiuni (penalități) pentru neachitarea la timp a impozitelor și taxelor. Aceste prevederi conțin expres în textul lor cuvintele „impozite și taxe”, odată ce defalcările și dividendele nu sunt plăți fiscale, deci nu sunt impozite și taxe, art. 228 alin. (2) și (3), art. 261 alin. (5) din Codul fiscal nu pot fi aplicate în privința defalcărilor.

Insistă că recurentul a fost sancționat ilegal, în baza aplicării prin analogie a prevederilor menționate din Codul fiscal, și anume prin extinderea ariei lor de aplicare și la unele plăți care nu se consideră a fi fiscale.

Mai indică că este un principiu de drept unanim acceptat și cunoscut că nu se admite aplicarea prin analogie a normei de drept care derogă de la dispozițiile generale, restrânge drepturi sau stabilește sancțiuni suplimentare.

Conform art. 30 Legea contenciosului administrativ (prevederi aplicabile la data adoptării hotărârii contestate) hotărârea instanței de contencios administrativ asupra acțiunii judecate în fond poate fi atacată cu recurs, în termen de 15 zile de la data pronunțării sau de la data comunicării hotărârii integrale, în cazul în care acțiunea este judecată în lipsa părții, dacă legea nu dispune altfel.

Materialele cauzei atestă că copia hotărârii din 15 noiembrie 2012 a fost expediată în adresa recurentului la 24 ianuarie 2013, fapt ce se confirmă prin scrisoarea de însoțire nr. 5263 (f. d. 40).

Astfel, instanța de recurs consideră 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, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră recursul neîntemeiat și care urmează a fi respins cu menținerea hotărârii 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.

Înaintând acțiunea în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, ÎS „Centrul Tehnic pentru Securitate Industrială și Certificare” a solicitat anularea parțială a deciziei IFPS nr. 211 din 29 iunie 2012, și anume din partea de constatare a pct. 5 alin. (3), prin care a fost constatată necompletarea r.03037 în VEN 2009 a sumei de 48226 lei (col. 2) și 2703 lei (col. 3) – suma contribuțiilor bănești în scopuri sponsorizate, care au fost incluse în suma totală din r.03036 și alin. (4), prin care a fost constatată indicarea incorectă în r.050 în VEN 2009 a sumei de 12899 lei, corect urmând fi reflectată suma de 14203 lei, pct. I poziția a doua, prin care a fost dispusă încasarea la buget a sumei impozitelor și plăților calculate în rezultatul controlului, și anume suma de 147973 lei – defalcările în bugetul de stat a unei părți din profitul net diminuate, pct. II poziția unu și doi, prin care a fost dispusă încasarea la buget a majorărilor de întârziere, conform art. 228 alin. (2), (3) Cod fiscal, în mărime de 2954 lei – pentru neachitarea în termen a defalcărilor de 0,5 la sută din volumul investițiilor în capitalul fix, și în mărime de 7784 lei - pentru neachitarea în termen a defalcărilor în bugetul de stat a unei părți din profitul net și anularea pct. 3.6 din partea dispozitivă, prin care a fost aplicată pentru nerespectarea legislației fiscale conform prevederilor alin. (5) art. 261 Cod fiscal (în redacția Legii nr. 267 din 23 decembrie 2011) 15900 lei amendă pentru diminuarea defalcărilor de 0,5 la sută din volumul investițiilor în capitalul fix.

Se constată că în urma efectuării controlului fiscal prin verificare totală de către inspectorii fiscali ai DMC a IFPS, pentru perioada anilor 2009-2010 la ÎS „Centrul Tehnic pentru Securitate Industrială și Certificare” a fost întocmit actul de control nr. 5-657605, nr. 657606 din 15 mai 2012 prin care s-a constatat că întreprinderea a diminuat defalcările în bugetul de stat a unei părți din profitul net pentru anul 2009 cu 90460 lei și pentru anul 2010 cu 57513 lei.

Drept urmare și în temeiul actului de control nominalizat a fost emisă decizia nr. 211 din 29 iunie 2012 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către ÎS „Centrul Tehnic pentru Securitate Industrială și Certificare”, prin care alături de alte sancțiuni aplicate față de ÎS „Centrul Tehnic pentru Securitate Industrială și Certificare”, a fost încasat inclusiv și suma impozitelor și plăților în mărime de 147973 lei, majorări de întârziere în mărime de 2954 lei și 7784 lei, precum și aplicată amendă în sumă de 15900 lei.

Fiind investită cu judecarea pricinii în cauză și având ca obiect al litigiului contestarea parțială a actului administrativ nominalizat în partea solicitată de reclamant, prima instanță cu o motivare amplu argumentată, cu pronunțarea asupra tuturor aspectelor juridice și trimitere, atât la probele administrate, cât și dispozițiile legale aplicabile la caz, temeinic a ajuns la concluzia netemeinicieii acțiunii și respingerii acesteia.

Astfel, contrar argumentelor invocate în recurs, instanța de recurs reține prevederile pct. 1 alin. (4) Hotărârea Guvernului nr. 1396 din 12 decembrie 2007 cu privire la unele aspecte ce țin de repartizarea profitului net anual al întreprinderilor de stat și al societăților pe acțiuni cu cotă de participare a statului (în vigoare la data efectuării controlului), conform căruia Ministerele și alte autorități administrative centrale prin intermediul consiliilor de administrație ale întreprinderilor de stat, vor asigura, până la data de 30 aprilie ce urmează după anul gestionar, adoptarea deciziilor cu privire la defalcarea în bugetul de stat a unei părți din profitul net obținut în proporție nu mai mică de 30 la sută din valoarea totală a acestuia și aprobarea normativelor de repartizare a profitului net pe anul următor celui gestionar.

La fel este de reținut și prevederile pct. 1 alin. (4) din Hotărârea Guvernului nr. 110 din 23 februarie 2011 cu privire la unele aspecte ce țin de repartizarea profitului net anual al, societăților pe acțiuni cu cotă de participare a statului și al întreprinderilor de stat, care indică că Ministerele și alte autorități administrative centrale vor asigura, prin intermediul consiliilor de administrație ale întreprinderilor de stat, până la data de 30 aprilie a anului următor celui gestionar, adoptarea deciziilor cu privire la defalcarea în bugetul de stat a unei părți din profitul net obținut în proporție nu mai mică de 50 la sută din valoarea totală a acestuia, iar pentru întreprinderile de stat incluse în Lista bunurilor nepasibile de privatizare - nu mai mică de 25 la sută.

În acest context, instanța de recurs remarcă că corect prima instanță a ajuns la concluzia că reclamantul contrar prevederilor enunțate, în perioada anilor 2009-2010, a diminuat defalcările în bugetul de stat a unei părți din profitul net pentru anul 2009 cu 90460 lei și pentru anul 2010 cu 57513 lei.

Conform art. 13 alin. (1) al Legii cu privire la întreprinderea de stat nr. 146 din 16 iunie 1994, profitul (pierderile) întreprinderii se determină în modul prevăzut de legislație. Profitul net se formează după achitarea impozitelor și a altor plăți obligatorii și rămâne la dispoziția întreprinderii.

La caz prezintă relevanță și pct. 26 din Standardul Național de Contabilitate 5, în care este stipulat că pentru prezentarea obiectivă a informațiilor în rapoartele financiare, politica de contabilitate trebuie să fie dezvăluită de către întreprindere astfel, încât conținutul informațiilor din rapoartele financiare să corespundă prevederilor tuturor standardelor naționale de contabilitate respective.

Iar punctul 62 din Standardul nominalizat prevede că Raportul privind rezultatele financiare se întocmește potrivit unui formular unic aprobat de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova (anexa nr.2). În el se reflectă veniturile, cheltuielile și rezultatele activității operaționale, de investiții și financiare, precum și articolele excepționale, profitul net (pierdere) în perioada de gestiune.

În acest context, este de menționat și Standardul Național de Contabilitate 3 și Standardul Național de Contabilitate 18, care au fost reținute și de către prima instanță, obiective al căror este determinarea componenței consumurilor întreprinderilor de producție, de comerț și de prestări servicii, a cheltuielilor activității operaționale, de investiții și financiare, precum și a pierderilor excepționale și respectiv, descrierea metodelor de contabilizare a veniturilor obținute în procesul activității economico-financiare (ordinare) a subiectului economic.

La caz incontestabil a fost stabilit că majorarea neîntemeiată a cheltuielilor întreprinderii și respectiv, micșorarea neîntemeiată a profitului brut, care a influențat micșorarea profitului net, a fost generată de nerespectarea prevederilor Legii salarizării nr. 847 din 14 februarie 2002, Hotărârii Guvernului nr. 743 din 11 iunie 2002 cu privire la salarizarea angajaților din unitățile cu autonomie financiară, Regulamentul cu privire la delegarea salariaților întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor din RM, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 836 din 24 iunie 2002 și a Codului muncii.

Conform art. 13 alin. (2) Legea cu privire la întreprinderea de stat nr. 146-XIII din 16 iunie 1994, profitul net poate fi utilizat pentru acoperirea pierderilor anilor precedenți; formarea capitalului de rezervă; formarea rezervei pentru dezvoltarea producției; defalcări în bugetul de stat; în alte scopuri, dacă ele nu contravin legislației.

Alineatele (3) și (4) ale aceluiași articol, statuează că decizia de repartizare a profitului net se adoptă de către consiliul de administrație, la propunerea administratorului. Profitul net se va repartiza doar pentru acoperirea pierderilor anilor precedenți, pentru formarea capitalului de rezervă și formarea rezervei pentru dezvoltarea producției în cazul în care valoarea activelor nete, conform ultimului bilanț al întreprinderii, este mai mică decât capitalul social al întreprinderii sau va deveni mai mică în urma repartizării lui în alte scopuri.

În această ordine de idei, Colegiul reliefează că prima instanță întemeiată a ajuns la concluzia că la caz, au fost încălcate prevederile art. 13 din Legea cu privire la întreprinderea de stat, art. 1 alin. (4) al Hotărârii Guvernului nr. 1396 din 12 decembrie 2007 și art. 1 alin. (4) al Hotărârii Guvernului nr. 110 din 23 februarie 2011, iar drept consecință fiind diminuate defalcărilor în bugetul de stat pentru anul 2009 - 30% și pentru anul 2010 - 25% a unei părți din profitul net micșorat neîntemeiat.

Cele relatate denotă legalitatea deciziei IFPS mun. Chișinău nr. 211 din 29 iunie 2012, fapt ce indică la netemeinicia acțiunii formulate în speță.

Sub acest aspect sunt irelevante la caz invocările recurentului cu privire la aplicarea și interpretarea eronată a normei materiale, deoarece acestea poartă un caracter declarativ, mai mult că se combat prin constatările sus descrise.

În conexiunea celor relatate, instanța de recurs, prin prisma jurisprudenței CEDO și anume cauza Rebait și alții contra Franței, Comisia Europeană a Drepturilor Omului, 25 februarie 1995, nr.26561/1995, unde Curtea a menționat că „... art. 6 § 1 al Convenției, nu impune motivarea în detaliu a unei decizii prin care o instanță de recurs, întemeindu-se pe dispoziții legale specifice, respinge recursul declarat împotriva sentinței pronunțate de o instanță inferioară, ca fiind lipsit de șanse de succes”, consideră necesar de a respinge și alte argumente invocate în recurs.

Față de cele ce preced, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că hotărârea primei instanțe este legală, fiind adoptată în limitele competenței sale, iar în cadrul judecării pricinii au fost create condiții obiective participanților la proces, pentru realizarea drepturilor sale procedurale.

Distinct de cele relatate și având în vedere faptul că hotărârea primei instanțe este întemeiată și legală, iar argumentele invocate de către recurent sunt neîntemeiate,

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a respinge recursul și de a menține hotărârea primei instanțe.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. a), art. 445 alin. (3) CPC, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție

decide:

Se respinge recursul declarat de către Întreprinderea de Stat „Centrul Tehnic pentru Securitate Industrială și Certificare”.

Se menține hotărârea Curții de Apel Chișinău din 15 noiembrie 2012 în pricina civilă la cererea de chemare în judecată a Întreprinderii de Stat „Centrul Tehnic pentru Securitate Industrială și Certificare” împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

Decizia este irevocabilă.

Președinte, judecătorul

Ala Cobăneanu

Judecătorii

Tatiana Răducanu

Sveatoslav Moldovan

Andrei Harghel

Ghenadie Nicolaev