

ÎNCHEIERE

11 iulie 2018

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul
Judecătorii

Svetlana Filincova
Dumitru Visternicean
Nicolae Craiu

examinând admisibilitatea recursului declarat de avocatul Tatiana Agachi, în interesele ÎCS „Lombard Solutions” SRL,

în cauza civilă intentată la cererea de chemare în judecată a ÎCS „Lombard solutions” SRL către Serviciul Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei din 06 februarie 2018 a Curții de Apel Chișinău, prin care a fost menținută hotărârea din 04 septembrie 2017 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani de respingere a acțiunii,

c o n s t a t ă :

La 08 iulie 2015, ÎCS „Lombard Solutions” SRL a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind contestarea deciziilor nr. 417/p/2 din 18 martie 2015 și nr. 139 din 28 mai 2015,

În motivarea acțiunii indicând că Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău a efectuat controlul fiscal la reclamant pe perioada anilor 2011-2014, iar potrivit actului de control fiscal cu nr. nr.5-669024, 5-669025 din 04 februarie 2015, organul fiscal a constatat următoarele abateri:

- desfășurarea activității cu metale prețioase și întocmirea neconformă a notei de informare privind plățile salariale și alte plăți efectuate de către patron;

- diminuarea impozitului pe venit reținut la sursa de plată în sumă de 29683 de lei, inclusiv în mai 2011 cu 1500 de lei, în iunie 2011 cu 14683 lei;

- întocmirea neconformă a dărilor de seamă privind suma venitului achitat și impozitul pe venit reținut (IRV09) din acestea pentru luna mai, iunie 2011 - 2 cazuri;

- majorarea venitului impozabil al anului 2011 cu 1128816 de lei și micșorarea pierderilor fiscale cu 264137 de lei;

- majorarea pierderilor în 2011 cu 424139 de lei și diminuarea venitului impozabil cu 372968 de lei, respectiv a fost diminuat impozitul pe venit în sumă de 44756 de lei;

- micșorarea pierderilor fiscale ale anului 2013 cu 1218265 de lei, ce vor constitui 1485957 de lei;

- întocmirea neconformă a declarației persoanei juridice privind impozitul pe venit pe anul 2011 și prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit pentru anii 2012-2013 cu informație neautentică;
- diminuarea sumei TVA aferentă bugetului cu 4549422 de lei pentru perioada martie 2011 - noiembrie 2014;
- neînregistrarea în termenii stabiliți de legislație ca subiect al impunerii cu TVA și efectuarea livrărilor impozabile cu TVA în sumă de 24154513 de lei;
- neeliberarea facturilor fiscale la efectuarea livrării impozabile în 26 de cazuri.

La 20 februarie 2015, reclamantul a înaintat dezacordul la actul de control, însă temeiurile invocate nu au fost apreciate de către organul fiscal și, la 18 martie 2015, s-a emis decizia nr.417/p/2, prin care s-au aplicat sancțiuni financiare identice încălcărilor stabilite în actul de control.

Prin urmare, la 24 aprilie 2015, a remis pârâtului, în ordinea prevăzută de art. 14 din Legea contenciosului administrativ, o contestație împotriva deciziei nominalizate, iar prin decizia pârâtului din 21 mai 2015, s-a dispus prelungirea termenului de examinare a contestației până la 30 de zile, conform prevederilor art. 270 alin. (1) Cod fiscal. Prin decizia din 28 mai 2015 nr. 39, pârâtul a decis de a considera neîntemeiată contestația depusă de reclamant, a respins contestația cu menținerea în vigoare a deciziei din 18 martie 2015, nr. 417/p/2, decizia respectivă fiind recepționată de reclamant prin intermediul Oficiului Poștal la 12 iunie 2015.

În opinia reclamantului, deciziile contestate sunt absolut contrare prevederilor legale și urmează a fi casate, fiind ilegale în fond și emise contrar prevederilor legii.

Concluziile inserate în decizie sunt ilegale, susținute de interpretări eronate a circumstanțelor de fapt și aplicarea abuzivă a normelor materiale, în special, a Codului fiscal și a Codului civil, în partea ce ține de aprecierea contractului de cesiune a creanței ca fiind contract de vânzare-cumpărare, furnizare, obiectul căruia prevede livrarea de bunuri contra plată, de calificarea obiectului contractului de cesiune în act juridic translativ al dreptului de proprietate, de calificarea tranzacției încheiate de reclamantul cu terțul persoană fizică ca tranzacție de livrare a bunurilor cu obligația ultimului de a achita valoarea obiectului achiziționat, de aplicarea eronată a prevederilor art. 112 alin. (2) Cod fiscal privind obligativitatea înregistrării în calitate de plătitor de TVA, de calificarea contractului de cesiune ca act juridic corespunzător genului de activitate și pe cale de consecință constatarea desfășurării unui gen de activitate contrar prevederilor Legii cu privire la antreprenoriat și întreprinderi și Legii cu privire la licențierea unor genuri de activitate, în special, prin desfășurarea unei activități cu metale prețioase și pietre prețioase fără a dispune de licență de activitate, etc., de concluzia expusă cu privire la desfășurarea activității cu metale prețioase și pietre prețioase fără a dispune de licență, în perioada 01 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2014, și obținerea venitului ilicit brut în sumă de 25120668 de lei.

În susținerea acestei concluzii s-a invocat că agentul economic a desfășurat activitate cu metale prețioase și pietre prețioase în perioada anilor 2011-2014 contrar prevederilor art. 8 alin. (1) lit. a) pct. 4 din Legea privind reglementarea prin licențiere a activității de întreprinzător, pe motiv că contractul de cesiune a creanței, încheiat de către reclamant și XXXX XXXXX, ar fi altul decât cel indicat, deși, de fapt, reclamantul a cedat drepturile apărute în baza contractelor de amanet și, respectiv, drepturile asupra bunurilor amanetate persoanei fizice XXXX

XXXXX, în valoare totală de 30144802 de lei, motiv pentru care consideră ca fiind o interpretare abuzivă a raporturilor juridice nominalizate, pârâtul calificând efectiv acestea din urmă ca un raport obligațional născut în temeiul unui act juridic de livrare (vânzare-cumpărare).

Reclamantul a încheiat cu XXXX XXXXX un contract de cesiune a drepturilor rezultate și apărute în baza contractelor (biletelor) de amanet și, respectiv, asupra bunurilor amanetate, cesionarul preluând toate drepturile și obligațiile ce decurg din această cesiune din momentul primirii biletelor de amanet și bunurilor anexate la ele conform anexelor la contractul respectiv cu achitarea acestora.

Totodată, reclamantul desfășoară activitatea de funcționare a caselor de amanet și este licențiat, în acest sens, prin licența nr. 035635 pe perioada 22 septembrie 2010 - 22 septembrie 2015, iar în perioada desfășurării activității nu a fost restricționat de către Camera de Licențiere pentru desfășurarea unei activități în lipsa acreditării acestuia prin eliberarea licenței respective și până în prezent nu a fost sancționat în nici un mod privitor la desfășurarea unei activități licențiate în lipsa licenței respective.

Referitor la încasările de mijloace bănești fără utilizarea mașinilor de casă și control, reclamantul a indicat că, aceasta este o concluzie neîntemeiată, fiind o interpretare eronată a acțiunilor efectuate de reclamant, cesionarea drepturilor și obligațiilor fiind calificată greșit ca o tranzacție de livrare a bunurilor către persoana fizică XXXX XXXXX, ce urmau a fi operate prin intermediul mașinii de masă și control. În realitate însă, în perioada anilor 2010-2014, reclamantul a efectuat încasări a mijloacelor financiare în numerar de la XXXX XXXXX în strictă conformitate cu contractele de cesiune încheiate, ce prevăd preluarea drepturilor și obligațiilor survenite din contractele de amanet și biletele de amanet, preluarea bunurilor amanetate. Or, potrivit Hotărârii nr.467 din 16 iunie 2014 cu privire la aprobarea modificărilor și completărilor ce se operează în Hotărârea Guvernului nr.474 din 28 aprilie 1998, conform căreia au fost operate modificări la Hotărârea nr.474 din 28 aprilie 1998 cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control cu memorie fiscală pentru efectuarea decontărilor în numerar, mașina de masă și control se utilizează la operațiune economică - fapt economic care constă în vânzarea de bunuri, executarea de lucrări, prestarea de servicii, perceperea contravalorii bunurilor, lucrărilor, serviciilor, perceperea plăților fiscale/nefiscale, a altor încasări, iar prin modificările operate s-a concretizat că obligațiunea de a folosi mașina de casă și control aparține entității care percepe plățile și, în același timp, s-a lărgit spectrul operațiunilor economice pentru care urmează să fie utilizate mașini de casă și control, inclusiv împrumuturile primite în numerar, astfel, încât cesionarea drepturilor și obligațiilor nu se include expres în categoria faptelor economice pentru care este nevoie de utilizat mașina de casă și control, respectiv, încasarea mijloacelor bănești s-a efectuat prin formula contabilă: DT 241.1 Casa, CT 221.1 Facturi de primit din țară, Document primar-dispoziție de încasare.

Darea de seama anuală IAL09, notă de informare privind salariul și alte plăți efectuate de către patron în folosul angajaților și impozitul pe venitul reținut din aceste plăți, au fost neautentic prezentate pentru anul 2011 col.5, pentru anul 2013, însă ambele dări de seamă au fost corectate în anul 2015 și s-au anexat la dezacord.

Cu privire la diminuarea impozitului pe venit reținut la sursa de plată aferent dobânzilor achitate nerezidenților în sumă de 29683 de lei, din care pentru mai 2011 - 15000 și pentru iunie 2011 - 14683 lei, în anul 2011, reclamantul a efectuat 2 transferuri aferente societății nerezident „Macros Solution” SRL și anume, la 03 mai 2011, suma de 8684 de dolari SUA și, la 02 iunie 2011, suma de 8396,50 de dolari SUA, fiind greșit indicată destinația plății ca plata procentelor aferente creditului, iar în contabilitate s-a efectuat înregistrarea contabilă privind achitarea dobânzii față de credit conform ordinelor de plată și în contabilitate SWIFT - corectate, nu au fost prezentate și nu s-a efectuat o înregistrare contabilă de diminuare a sumei creditului. Modificarea se va efectua în anul 2015 și, totodată, s-a atașat la dezacordul înscrisului respectiv.

Referitor la prezentarea neconformă a dărilor de seamă IRV09, reclamantul a specificat că darea de seamă privind suma venitului achitat și impozitul pe venit reținut din acesta pentru lunile mai, iunie 2011 și neprezentarea INR09 - darea de seamă privind impozitul reținut din sursele de venit altele decât salariul achitate persoanelor nerezidente, iar transferurile aferente „Macros Solution” SRL au constituit achitarea de bază a creditului și dispărea necesitatea prezentării INR09 și a dărilor de seamă corectate IRV09 pentru mai, iunie 2011.

Cu privire la majorarea venitului impozabil al anului 2011 cu 1128816 de lei și micșorarea pierderilor fiscale cu 264137 de lei, majorarea pierderilor în anul 2012 cu 424139 de lei și diminuarea venitului impozabil cu 372968 de lei, respectiv, fiind diminuat impozitul pe venit în sumă de 44756 de lei, micșorarea pierderilor fiscale ale anului 2013 cu 1218265 de lei ce vor constitui 1485957 de lei, reclamantul a invocat că, potrivit datelor evidenței sale contabile, cesionarea creanțelor aferente biletelor de amanet nerambursate nu presupune trecerea la cheltuieli a valorii acestora, respectiv nu apar cheltuieli ale perioadei 2011 în sumă de 957823 de lei; 2012 în sumă de 8510914 de lei; 2013 în sumă de 8230461 de lei și nu apar venituri din cedarea biletelor de amanet în anul 2011 în sumă de 817509 de lei; 2012 în sumă de 7092429 de lei; 2013 în sumă de 6858718 lei.

În partea cheltuielilor deductibile, reclamantul a consemnat că, în perioada anului 2012, a avut loc cesionarea creanțelor aferente biletelor de amanet nerestituite la o valoare mai mică față de valoarea nominală a biletului, din cauza fluctuațiilor la bursă și diferența dintre valoarea nominală a biletului de amanet și valoarea la care a fost cesionat s-a reflectat în contabilitate prin formula contabilă: DT 711.1 „costul vânzărilor” - 2127728,24 de lei; CT 228.5 „creanțe pe termen scurt privind veniturile calculate” - 2127728,24 de lei pentru fiecare bilet de amanet separat în dependență de obiect gajat.

Aceste cheltuieli au fost considerate deductibile, deoarece au fost necesare și au fost suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător. Totodată, în anul 2012, au apărut cheltuieli de retribuire a muncii în sumă de 251529,11 de lei care, conform Codului fiscal, se permit spre deducere.

Cu referire la cheltuielile aferente diferenței de curs valutar, reclamantul a indicat că, în anii 2011 și 2012, nu s-au reevaluat împrumuturile în valută străină, anul 2011 — 10187 lei, anul 2012 - 163565 lei și se constată că aceste diferențe nu au prejudiciat bugetul statului, diferența de curs valutar a fost recuperată în anul 2013.

Cu privire la constatarea pârâtului în ceea ce ține de neînregistrarea în termenii stabiliți de legislație ca subiect al impunerii TVA și efectuarea livrărilor impozabile cu TVA în sumă de 24154513 de lei, reclamantul a menționat că nu a desfășurat, în perioada anilor 2011-2014, activitate impozabilă cu TVA. La art. 93 alin. (3) Cod fiscal cert se expune noțiunea de livrare de mărfuri și pot fi calificate ca livrare doar și numai acțiunile expres înserate. La caz, cesiunea drepturilor și obligațiilor nu prezumă prin sine o livrare în sensul normei enunțate, ori cesiunea drepturilor prin sine nu prezumă însăși acțiunea de livrare a acestora. De altfel, contractul de cesiune întocmit nu este, în opinia reclamantului, un act juridic translativ al dreptului de proprietate asupra bunurilor, dar acordă cedentului drepturile și obligațiile stipulate în contractele și biletele de amanet, deoarece obiectul contractului de cesiune nu prevede prin sine transmiterea dreptului de proprietate asupra bunurilor amanetate, ci doar și numai transmiterea drepturilor rezultate din acestea din urmă.

Este relevant că potrivit contractului de cesiune au fost transmise drepturile și obligațiile ce reies dintr-un act juridic, după cum este contractul de amanet și biletul de amanet, iar reclamantul nu întrunește astfel de condiții, fiind în lipsa acțiunii de livrare a mărfurilor și, pe cale de consecință, nu este subiect impozabil conform art. 93 alin. (1) Cod fiscal.

Taxa pe valoarea adăugată constituie impozit de stat, ce reprezintă o formă de colectare la buget a unei părți a valorii mărfurilor livrate, serviciilor prestate, ce sunt supuse impozitării pe teritoriul Republicii Moldova, precum și a unei părți din valoarea mărfurilor, serviciilor impozabile importate, iar interpretările inserate în decizia contestată sunt similare actului de control și contravin prevederilor normelor pertinente și, astfel, reclamantul considera că în speță nu este prezent un act juridic translativ al dreptului de proprietate indiferent de forma lui (vânzare-cumpărare, schimb, donație), iar dobândirea dreptului de proprietate este expres statuată la art. 320 alin. alin. (1)-(2) Cod civil, potrivit căruia, dreptul de proprietate asupra unui bun nou, realizat de persoană pentru sine se dobândește de către aceasta dacă Legea sau contractul nu prevede altfel. Dreptul de proprietate se poate dobândi, în condițiile Legii, prin ocupațiune, act juridic, succesiune, accesiune, uzucapiune, precum și prin hotărâre judecătorească atunci când aceasta este translativă de proprietate, însă în temeiul contractului de cesiune se constată transmiterea unor drepturi de creanță și obligații asupra unui bun, dar nu transmiterea bunului în proprietate, după cum s-a interpretat în actele de control.

Nici Codul fiscal nu prevede transmiterea dreptului de proprietate asupra bunului în temeiul contractului de cesiune, or, dobândirea dreptului de proprietate asupra unui bun nu poate izvorî dintr-un contract de cesiune a drepturilor și obligației și, astfel, declarația că contractul de cesiune constituie un act juridic translativ al dreptului de proprietate și are caracterul unei acțiuni de livrare (realizare) este tendențioasă și abuzivă, fiind contrară normelor materiale în vigoare.

Astfel, reclamantul a solicitat anularea deciziei nr.417/p/2 din 18 martie 2015 ca fiind ilegală și emisă contrar prevederilor Legii, și a deciziei nr.139 din 28 mai 2015, prin care s-a respins cererea prealabilă.

Prin hotărârea din 04 septembrie 2017 a Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani), menținută prin decizia din 06 februarie 2018 a Curții de Apel Chișinău,

cererea de chemare în judecată a ÎCS „Lombard Solutions” SRL a fost respinsă ca neîntemeiată.

Pentru a decide astfel, instanța de apel a reținut că Serviciul Fiscal de Stat just a determinat și a dispus spre încasare suma de 25313900 de lei, în contextul în care art. 10 alin. (4) din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi prevede că desfășurarea activității fără licență sau a activităților interzise pe teritoriul Republicii Moldova, precum și a celor permise în mod exclusiv întreprinderilor de stat, Serviciul Fiscal de Stat, Agenția Servicii Publice sau alt organ abilitat cu atribuția de eliberare a licenței aplică amendă în mărimea venitului brut din realizarea obținută în urma activităților menționate.

La 14 mai 2018, avocatul Tatiana Agachi, în interesele ÎCS „Lombard Solutions” SRL, a declarat recurs împotriva deciziei din 06 februarie 2018 a Curții de Apel Chișinău.

În motivarea recursului a indicat că instanța de apel la adoptarea soluției a admis încălcări esențiale, aplicarea eronată a normelor de drept material și procedural, prin aplicarea eronată a normelor de drept care nu trebuiau a fi aplicate a dat interpretări absolut eronate a normelor legale ce reglementează nemijlocit obiectul litigiului, iar concluziile instanței sunt contradictorii după sens și conținut.

Astfel, a solicitat admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel și a hotărârii primei instanțe, cu adoptarea unei soluții noi de admitere a cererii de chemare în judecată.

La 05 iulie 2018, Serviciul Fiscal de Stat a depus referință la cererea de recurs, solicitând ca acesta să fie considerat inadmisibil.

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

Din materialele dosarului rezultă că decizia recurată a fost pronunțată la 06 februarie 2018, fiind expediată participanților la proces pentru cunoștință la 28 februarie 2018 (f. d. 48, vol. II), iar recursul a fost depus la 14 mai 2018. Date despre recepționarea deciziei contestate la materialele speței lipsesc.

Astfel, se constată că societatea-recurentă s-a conformat prevederilor legale și a declarat recursul împotriva deciziei din 06 februarie 2018 a Curții de Apel Chișinău, în termen.

Examinând temeiurile recursului, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul este inadmisibil din considerentele ce urmează.

În conformitate cu art. 432 alin. (1) Cod 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.

Alineatele (2) și (3) ale aceluiași articol prevăd exhaustiv cazurile în care se consideră că normele de drept material sau de drept procedural au fost încălcate sau aplicate eronat, iar alin. (4) stabilește că 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.

În conformitate cu prevederile art. 433 lit. a) Cod 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) Cod de procedură civilă.

Completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul declarat de către ÎCS „Lombard Solutions” SRL, nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 432 alin. (2), (3) și (4) Cod de procedură civilă.

Prin urmare, argumentele recursului nu indică la 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 doar legalitatea deciziei, dar nu și temeinicia în fapt.

În acest context, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reiterează 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) Cod de procedură civilă.

Aici, 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, pe când în recursul declarat de către avocatul Tatiana Agachi, în interesele ÎCS „Lombard Solutions” SRL, asemenea aspecte nu se regăsesc.

Distinct de cele relatate, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră recursul declarat de către avocatul Tatiana Agachi, în interesele ÎCS „Lombard Solutions” SRL, ca inadmisibil.

În conformitate cu art. 270, art. 433 lit. a), art. 440 Cod de procedură civilă, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție

d i s p u n e :

Recursul declarat de către avocatul Tatiana Agachi, în interesele ÎCS „Lombard Solutions” SRL, se consideră inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului, judecătorul

Svetlana Filincova

Judecătorii

Dumitru Visternicean

Nicolae Craiu