

Dosarul nr. 3ra-183/19

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Central (judecător E. Galușceac)
Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (judecători L. Pruteanu, I. Cotruță și A. Panov)

DECIZIE

20 martie 2019

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței, judecătorul
judecătorii

Oleg Sternioală
Valeriu Doagă
Nicolae Craiu
Victor Burduh
Nina Vascan

examinând recursul declarat de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău în cadrul Serviciului Fiscal de Stat,

în cauza civilă la cererea de chemare în judecată depusă de „Macogrup“ SRL împotriva Direcției generale administrare fiscală mun. Chișinău în cadrul Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor administrative,

împotriva deciziei din 04 octombrie 2018 a Curții de Apel Chișinău, prin care a fost admis apelul declarat de „Macogrup“ SRL, reprezentată de avocatul Elena Organ, s-a casat hotărârea din 04 aprilie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Central, și s-a emis o nouă hotărâre,

c o n s t a t ă :

La 04 iunie 2017, „Macogrup“ SRL a depus, prin intermediul oficiului poștal, cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău (începând cu data de 01 aprilie 2017, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău) și Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 376/2/7 din 14 martie 2017 și a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 18 din 27 aprilie 2017 (vol. I, f.d. 5-8; 36).

În motivarea acțiunii, reclamanta „Macogrup“ SRL a relatat că în baza deciziei nr. 23941 din 15 decembrie 2016 privind inițierea controlului fiscal, inspectorul principal Ala Andreicu și inspectorul Andrei Vornicoglo, angajați ai Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău, au efectuat un control fiscal al reclamantei prin metoda verificării totale, având ca obiect corectitudinea calculării și plenitudinea achitării impozitelor, taxelor și altor plăți la buget pentru perioada de activitate 01 ianuarie 2012 – 31 octombrie 2016.

Reclamanta a indicat că drept urmare a efectuării acestui control, a fost întocmit actul de control nr. 5-680415 din 16 februarie 2017, față de care reclamanta și-a manifestat dezacordul la data de 28 februarie 2017.

Reclamanta a notat că Nina Sîrbu, șeful adjunct interimar al Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău, a examinat actul de control nr. 5-680415 din 16 februarie 2017 și dezacordul reclamantei din 28 februarie 2017, după ce a emis decizia nr. 376/2/7 din 14 martie 2017, prin care reclamanta a fost sancționată pentru prestarea serviciilor fără licență, neeliberarea facturilor fiscale, neutilizarea mașinii de casă și control, deducerea incorectă a uzurii, nereflexarea corectă a mijloacelor împrumutate și primite conform contractelor de împrumut și prestare a serviciilor, deducerea nejustificată a cheltuielilor pentru servicii de instruire, a cheltuielilor de reparație conform contractului de arendă și a cheltuielilor de casare a materialelor, precum și neajustarea TVA, ceea ce a dus la micșorarea venitului impozabil și la nereflexarea corectă a datelor primare în evidența contabilă.

Reclamanta a susținut că a depus cerere prealabilă la Serviciul Fiscal de Stat, prin care a solicitat anularea deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 376/2/7 din 14 martie 2017, aducând argumente ce țin de acuzațiile aduse și prezentând acte justificative.

Reclamanta a menționat că prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 18 din 27 aprilie 2017, pe care reclamanta a recepționat-o la 04 mai 2017, a fost respinsă cererea prealabilă.

Reclamanta a specificat că a fost învinuită de încălcarea următoarelor prevederi ale legislației în vigoare: art. 7 alin. (2) din Legea nr. 845 din 03 ianuarie 1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, art. 8 alin. (1) pct. 13 din Legea nr. 451 din 30 iulie 2001 privind reglementarea prin licențiere a activității de întreprinzător, art. 24 alin. (1) și (10), 27 alin. (5) și (9) lit. b), 32, 8 alin. (2) lit. c), d) și e), 18 lit. a), 87 alin. (1), 83 alin. (4), 85 alin. (1), 84 alin. (1), 102 pct. 1), 101 alin. (1) și 117 alin. (1) din Codul fiscal, pct. 4 și 10 lit. a) din Regulamentul cu privire la Registrul unic al mașinilor de casă și control, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 474 din 28 aprilie 1998, și art. 26 alin. (1) din Legea nr. 1593 din 26 decembrie 2002 cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală.

Reclamanta a relevat că la pct. 1 din decizia nr. 376/2/7 din 14 martie 2017, Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău a constatat că reclamanta a efectuat un gen de activitate, și anume instalarea geamurilor și ușilor din lemn, fără a dispune de o licență eliberată în mod legal în vederea practicării acestui gen de activitate, pentru care fapt reclamantei i-a fost aplicată o amendă în sumă de 183 420 lei.

Reclamanta a afirmat că în această privință, organul fiscal a aplicat eronat legislația în vigoare, sancționarea cu amendă fiind ilegală.

Astfel, reclamanta a evidențiat că în conformitate cu art. 8 alin. (1) pct. 13 din Legea nr. 451 din 30 iulie 2001 privind reglementarea prin licențiere a activității de întreprinzător, de către Camera de Licențiere se supune reglementării prin licențiere genul de activitate ce ține de construcții de clădiri și/sau construcții inginerești, instalații și rețele tehnico-edilitare, reconstrucții, consolidări și

restaurări.

Reclamanta a subliniat că după cum rezultă din statutul său, aceasta preste servicii de comercializare și instalare a geamurilor și ușilor din lemn, adică un gen de activitate care nu se încadrează în prevederile art. 8 alin. (1) pct. 13 din Legea nr. 451 din 30 iulie 2001 privind reglementarea prin licențiere a activității de întreprinzător.

Reclamanta a mai susținut că la pct. 6 din decizia nr. 376/2/7 din 14 martie 2017, Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău a constatat că prin neincluderea la venituri a sumelor bănești primite conform contractelor de livrare și prestare a serviciilor, încheiate cu persoane fizice, precum și a sumelor bănești depuse în contabilitatea reclamantei sub formă de împrumut, au fost micșorate veniturile din activitatea de întreprinzător pentru perioada fiscală a anului 2012 cu 977 972 lei.

Totodată, reclamanta a invocat că prin pct. 2-6 din decizia nr. 376/2/7 din 14 martie 2017, Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău a constatat micșorarea venitului impozabil pentru anul 2012 cu 755 867 lei, respectiv diminuarea impozitului pe venit cu 90 704 lei, pentru anul 2013 – micșorarea venitului impozabil cu 7865 lei, respectiv diminuarea impozitului pe venit cu 944 lei, pentru anul 2014 – micșorarea venitului impozabil cu 2648 lei, respectiv diminuarea impozitului pe venit cu 318 lei, iar în anul 2015 – majorarea pierderilor fiscale cu 3 370 lei, care conform datelor controlului constituie 50 129 lei.

Astfel, reclamanta a reliefat că în legătură cu constatările Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău, acesta a calculat și a încasat suma de 91 966 lei cu titlu de impozit pe venit din activitatea de întreprinzător și TVA în sumă de 750 765 lei.

Reclamanta a menționat că nu a acceptat constatările și calificările greșite ale Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău, după cum a indicat în dezacordul prezentat la actul de control nr. 5-680415 din 16 februarie 2017 și la decizia nr. 376/2/7 din 14 martie 2017.

Reclamanta a afirmat că nu corespunde realității concluzia organului fiscal precum că mijloacele bănești depuse sub formă de împrumut de către fondatorul entității pe parcursul perioadei de activitate 2012-2016, constituie sume încasate în avans pentru livrarea mărfii și prestarea serviciilor de instalare, conform contractelor încheiate cu persoane fizice, contracte care lipsesc în contabilitatea entității.

Reclamanta a indicat că organul fiscal nu avea dreptul să concluzioneze, în lipsa actelor confirmatoare, despre existența unor raporturi care nu au existat.

Reclamanta a relevat că sumele bănești pe care le-a primit ca avans pentru serviciile prestate, au fost calculate pentru perioada anilor 2012-2016, în timp ce contractele cu persoane fizice au fost încheiate doar în 2016, ceea ce înseamnă că nu există temei de a nu recunoaște împrumuturile pe care reclamanta „Macogrup” SRL le-a primit de la fondator în perioada anilor 2012-2015, bazându-se pe contractele din 2016.

Reclamanta a menționat că dispune de contractul de împrumut încheiat în

2012 cu Evghenia Colujenco, având ca obiect suma de 1 625 706 lei, contract care a fost prezentat inspectorilor fiscali.

Reclamanta a precizat că organul fiscal nu era în drept să recunoască ilegalitatea acestui contract de împrumut, deoarece declararea nulității unui contract poate fi invocată doar de către părțile semnatare și în baza unei hotărâri judecătorești.

În continuare, reclamanta a relatat că organul fiscal a constatat încălcarea de către reclamantă a art. 117 alin. (1) din Codul fiscal, ceea ce reprezintă o concluzie eronată, or reclamanta efectuează vânzări cu amănuntul a ușilor și a geamurilor, iar conform art. 117 alin. (3) din Codul fiscal, pentru vânzarea cu amănuntul și prestările de servicii în locurile special amenajate și în cadrul comerțului electronic, cu plata în numerar și/sau prin intermediul instrumentelor de plată fără numerar, eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie.

Prin hotărârea din 04 aprilie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Central, a fost respinsă ca neîntemeiată cererea de chemare în judecată înaintată de „Macogrup“ SRL împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 376/2/7 din 14 martie 2017 și a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 18 din 27 aprilie 2017 (vol. I, f.d. 215-232).

La 06 aprilie 2018, „Macogrup“ SRL, reprezentată de avocatul Elena Organ, a declarat apel împotriva hotărârii din 04 aprilie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Central (vol. I, f.d. 214).

Prin decizia din 04 octombrie 2018 a Curții de Apel Chișinău, a fost admis apelul declarat de „Macogrup“ SRL, reprezentată de avocatul Elena Organ, și s-a casat hotărârea din 04 aprilie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Central. S-a emis o nouă hotărâre, prin care a fost admisă cererea de chemare în judecată înaintată de „Macogrup“ SRL împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor administrative. S-a anulat decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 376/2/7 din 14 martie 2017 și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 18 din 27 aprilie 2017 (vol. II, f.d. 39-48).

În consolidarea soluției emise, instanța de apel a reținut că apelanta „Macogrup“ SRL presta servicii de comercializare și instalare a geamurilor și ușilor din lemn, adică un gen de activitate care nu se încadrează în prevederile art. 8 alin. (1) pct. 13 din Legea nr. 451 din 30 iulie 2001 privind reglementarea prin licențiere a activității de întreprinzător, și, respectiv, pentru care nu este obligatorie obținerea unei licențe.

În continuare, instanța de apel a conchis că este greșită concluzia organului fiscal precum că mijloacele bănești depuse sub formă de împrumut de către fondatorul entității pe parcursul perioadei de activitate 2012-2016, constituie sume încasate în avans pentru livrarea mărfii și prestarea serviciilor de instalare, căci organul fiscal nu avea dreptul să constate existența unor raporturi care în realitate nu au existat, în condițiile în care apelanta „Macogrup“ SRL a prezentat toate actele primare.

În aceeași conjunctură, instanța de apel a precizat că Serviciul Fiscal de Stat

nu are atribuția de a ieși la fața locului, de a efectua anchete, de a da aprecieri declarațiilor unor persoane și doar în baza acestor declarații – de a sancționa un agent economic.

Instanța de apel a considerat necesar să puncteze că apelanta „Macogrup“ SRL a prezentat contractul de împrumut din 01 ianuarie 2012 și dovada acordării efective a împrumutului prin transfer bancar, acte pe care organul fiscal le-a ignorat, cu toate că doar instanța de judecată poate declara nulitatea unui contract.

De asemenea, instanța de apel a indicat că apelanta „Macogrup“ SRL era în drept, în temeiul art. 117 alin. (3) din Codul fiscal, să nu elibereze facturi fiscale persoanelor fizice pentru vânzarea cu amănuntul și prestările de servicii în locurile special amenajate.

La 19 decembrie 2018, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău în cadrul Serviciului Fiscal de Stat a declarat recurs împotriva deciziei din 04 octombrie 2018 a Curții de Apel Chișinău, solicitând casarea integrală a acesteia și menținerea hotărârii din 04 aprilie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Central (vol. II, f.d. 54-65).

În motivarea recursului, recurenta Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău în cadrul Serviciului Fiscal de Stat a susținut că instanța de apel nu a constatat și elucidat pe deplin circumstanțele care au importanță pentru justa soluționare a cauzei, nu s-a expus asupra argumentelor organului fiscal și nu a aplicat legea care trebuia să fie aplicată.

În particular, recurenta a invocat că instanța de apel greșit a conchis că activitatea practică de către „Macogrup“ SRL, și anume instalarea geamurilor importate, nu cade sub incidența art. 8 alin. (1) din Legea nr. 451 din 30 iulie 2001 privind reglementarea prin licențiere a activității de întreprinzător.

Aici, recurenta a observat că instanța de apel s-a limitat la constatarea faptului că activitatea de instalare a geamurilor importate nu este specificată în mod expres la art. 8 alin. (1) din Legea nr. 451 din 30 iulie 2001 privind reglementarea prin licențiere a activității de întreprinzător, cu toate că sintagma „construcții de clădiri și/sau construcții ingineresti, instalații și rețele tehnico-edilitare, reconstrucții, consolidări și restaurări“ este o noțiune generală, care, în ansamblul său, cuprinde mai multe activități.

Recurenta a menționat că instanța de apel nu a ținut cont de faptul că în scopul aplicării corecte a Legii nr. 451 din 30 iulie 2001 privind reglementarea prin licențiere a activității de întreprinzător, la 15 iunie 2006, Agenția Construcții și Dezvoltare a Teritoriului a emis Ordinul nr. 1, prin care a aprobat Nomenclatorul lucrărilor de construcții de clădiri și/sau construcții ingineresti, instalații și rețele tehnico-edilitare, reconstrucțiile, consolidările, restaurările, care se practică în bază de licență, pct. 4.3 al căruia prevede că instalarea produselor de tâmplărie este un gen de activitate care se practică în bază de licență.

Recurenta a specificat că „Macogrup“ SRL a fost supusă controlului fiscal total pentru perioada 01 ianuarie 2012 – 31 octombrie 2016, iar la 25 ianuarie 2016, Ministerul Dezvoltării Regionale și Construcțiilor a emis Ordinul nr. 14, prin care a abrogat Ordinul Agenției Construcții și Dezvoltare a Teritoriului

nr. 1 din 15 iunie 2006 și a aprobat noul Nomenclator al lucrărilor de construcții de clădiri și/sau construcții ingineresti, instalații și rețele tehnico-edilitare, reconstrucțiile, consolidările, restaurările, care se practică în bază de licență, pct. 4.3 al căruia stipulează că lucrările de finisare a construcțiilor, și anume a produselor de tâmplărie, este un gen de activitate care se practică în bază de licență.

În această ordine de idei, recurenta a notat că Ministerul Dezvoltării Regionale și Construcțiilor a reprezentat organul de specialitate care elaborează și promovează documentele de politici în domeniul amenajării și planificării teritoriului, arhitecturii, proiectării, urbanismului, construcțiilor, industriei materialelor de construcție, locuințelor și dezvoltării regionale, totodată asigurând realizarea prerogativelor constituționale ale Guvernului privind exercitarea conducerii generale prin armonizarea cadrului legal cu prevederile legislației naționale în domeniu.

Recurenta a indicat că instanța de apel a lăsat fără apreciere argumentele ce țin de aplicabilitatea Ordinului Agenției Construcții și Dezvoltare a Teritoriului nr. 1 din 15 iunie 2006 și a Ordinului Ministerului Dezvoltării Regionale și Construcțiilor nr. 14 din 25 ianuarie 2016, încălcând astfel dreptul părților la un proces echitabil.

Recurenta a mai declarat că potrivit art. 8 alin. (1) pct. 13 din Legea nr. 451 din 30 iulie 2001 privind reglementarea prin licențiere a activității de întreprinzător, de către Camera de Licențiere se supune reglementării prin licențiere genul de activitate ce ține de construcții de clădiri și/sau construcții ingineresti, instalații și rețele tehnico-edilitare, reconstrucții, consolidări și restaurări, iar art. 15 alin. (3) din Legea nr. 721 din 02 februarie 1996 privind calitatea în construcții prevede că agenții economici cu activități în domeniul construcțiilor obțin licențele respective în conformitate cu legea.

De asemenea, recurenta a făcut trimitere la art. 10 alin. (2) din Legea nr. 845 din 03 ianuarie 1992 cu privire la antreprenariat și întreprinderi, care prevede că întreprinderea are dreptul să practice anumite genuri de activitate, determinate de legislație, numai după ce a obținut licența pentru genul respectiv de activitate. Licențele se eliberează de Camera de Licențiere și de autoritățile administrației publice investite cu acest drept. Lista genurilor de activitate menționate și modul de eliberare a licențelor se stabilesc de legislație.

În continuare, recurenta a criticat motivarea instanței de apel, care a indicat că sancționând agentul economic, Serviciul Fiscal de Stat nu este în drept să emită soluții proprii despre existența unor raporturi care nu au existat.

Așadar, recurenta a susținut că în conformitate cu art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte organului fiscal și serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație și să asigure integritatea documentelor de evidență în conformitate cu cerințele legislației, iar conform art. 8 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat să prezinte informații veridice despre veniturile

rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum și despre alte obiecte ale impunerii.

De asemenea, recurenta a invocat că potrivit art. 18 lit. a) din Codul fiscal, în venitul brut se include venitul provenit din activitatea de întreprinzător, din activitatea profesională sau din alte activități similare, iar art. 7 alin. (2) din Legea contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007, entitatea este obligată să țină contabilitatea și să întocmească rapoartele financiare în modul prevăzut de prezenta lege, de standardele de contabilitate, de planul de conturi contabile și de alte acte normative aprobate în conformitate cu art. 11 alin. (2) lit. a).

În context, recurenta a relatat că în cadrul verificării datelor contabilității „Macogrup“ SRL și a datelor prezentate de BC „Moldova-Agroindbank“ SA, organul fiscal a stabilit depuneri ale împrumuturilor în proporții mari de la fondatorul Evghenia Colujenco, dar ținând cont de devierile constatate între cele două categorii de date obținute, a fost luată în considerare anume informația parvenită de la BC „Moldova-Agroindbank“ SA.

Recurenta a indicat că întru confirmarea veridicității provenienței sumelor bănești depuse sub formă de împrumuturi de către fondatorul „Macogrup“ SRL, a fost verificată inclusiv informația din baza de date a Serviciului Fiscal de Stat cu privire la veniturile obținute din orice surse de către fondatorul Evghenia Colujenco și de către angajata Natalia Colujenco.

Astfel, recurenta a subliniat constatarea organului fiscal că începând cu perioada anului 2010 și până în prezent, fondatorul Evghenia Colujenco nu a obținut venituri, iar angajata Natalia Colujenco a obținut venit doar sub formă de salarii, circumstanțe pe care instanța de apel nu le-a supus verificării.

Recurenta a afirmat că urmare a examinării contractelor de livrare a mărfii și prestare a serviciilor, încheiate de „Macogrup“ SRL cu persoane fizice în perioada anului 2016, în care se menționează despre încasarea plăților în avans, fapt confirmat și prin explicațiile date de persoanele fizice respective citate la Serviciul Fiscal de Stat, organul fiscal a stabilit că de fapt, mijloacele bănești depuse sub formă de împrumut de către fondatorul entității pe parcursul perioadei de activitate 2012-2016, constituie sume încasate în avans pentru livrarea mărfii și prestarea serviciilor de instalare.

Recurenta a evidențiat că în acest fel, organul fiscal a constatat că prin neincluderea la venituri a sumelor bănești primite conform contractelor de livrare și prestare a serviciilor, încheiate cu persoane fizice, precum și a sumelor bănești depuse în contabilitatea „Macogrup“ SRL sub formă de împrumut, au fost micșorate veniturile din activitatea de întreprinzător, din care motiv „Macogrup“ SRL a fost sancționată în baza legislației în vigoare.

În context, recurenta își exprimă dezacordul cu motivarea instanței de apel, care a indicat că explicațiile martorilor, cărora prima instanță le-a acordat prioritate în defavoarea faptului existenței contractelor de împrumut, nu urmau a fi reținute, deoarece explicațiile respective au fost obținute contrar legii, iar Serviciul Fiscal de Stat nu este abilitat să decidă dacă un contract de împrumut este legal sau nu, această atribuție revenindu-i instanței de judecată.

Aici, recurenta a observat că în conformitate cu art. 133 alin. (2) pct. 14 din Codul fiscal, în realizarea funcțiilor sale, Serviciul Fiscal de Stat are atribuțiile de a efectua controlul fiscal, a examina cazurile de încălcare fiscală, a aplica sancțiuni fiscale și a emite acte administrative în scopul aplicării Codului fiscal, iar art. 133 alin. (2) pct. 18 din Codul fiscal prevede că Serviciul Fiscal de Stat are și atribuțiile de a deține, administra, analiza și evalua informații, cât și de a acționa, în condițiile legii, pentru obținerea de informații relevante pentru Serviciul Fiscal de Stat din diverse surse.

Mai mult, recurenta a punctat că în temeiul art. 134 alin. (1) pct. 2) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat și funcționarii fiscali, în cadrul acțiunilor de exercitare a funcției, au dreptul să ceară și să primească gratuit de la orice persoană informații, date, documente necesare pentru exercitarea atribuțiilor în limitele funcționale, cu excepția informațiilor care constituie secret de stat, precum și copiile de pe ele, dacă acestea se anexează la actul de control, de asemenea să ceară explicațiile și informațiile de rigoare asupra problemelor identificate în procesul exercitării atribuțiilor.

Astfel, recurenta a notat că „Macogrup“ SRL urma să includă în venitul brut toate veniturile obținute în cadrul desfășurării activității de întreprinzător, inclusiv cele înregistrate în evidența contabilă sub formă de împrumuturi, iar concluzia instanței de apel ce ține de lipsa competenței corespunzătoare a organului fiscal se combate prin prevederile art. 133 alin. (2) pct. 14 și 18, precum și ale art. 134 alin. (1) pct. 2) din Codul fiscal.

Totodată, recurenta a indicat că instanța de apel nu a ținut cont de faptul că organul fiscal s-a expus în privința împrumuturilor de la fondatorul Evghenia Colujenco nu doar pe baza explicațiilor date de persoanele fizice, care au beneficiat de servicii de instalare a geamurilor, dar și drept urmare a verificării informației din baza de date a Serviciului Fiscal de Stat cu privire la veniturile obținute de către fondatorul Evghenia Colujenco și de către angajata Natalia Colujenco.

În continuare, recurenta a susținut că instanța de apel nu a dat o apreciere obiectivă constatării încălcării de către „Macogrup“ SRL a obligației de eliberare a facturilor la efectuarea livrărilor, stipulate la art. 117 alin. (1) din Codul fiscal.

Recurenta a reliefat că în conformitate cu art. 117 alin. (3) din Codul fiscal, pentru vânzarea cu amănuntul și prestările de servicii în locurile special amenajate și în cadrul comerțului electronic, cu plata în numerar și/sau prin intermediul instrumentelor de plată fără numerar, eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie (cu excepția cazurilor când este solicitată de cumpărător), dacă sunt respectate următoarele condiții:

a) subiectul impozabil ține evidența sumei primite și achitate în numerar și/sau prin intermediul instrumentelor de plată fără numerar la fiecare punct comercial și de prestări servicii cu utilizarea mașinilor de casă și de control, prin intermediul serviciilor instituțiilor financiare, ale ÎS „Poșta Moldovei”, prin intermediul altor prestatori de servicii de plată. Înregistrarea prin mașina de casă și de control se efectuează în momentul primirii sumei în numerar și/sau achitării sumei cu instrument de plată fără numerar. La sfârșitul fiecărei zile de lucru, în

registru mașinii de casă și de control se înscriu datele raportului de închidere zilnică a mașinii de casă și de control;

b) la sfârșitul fiecărei zile de lucru, în documentația de evidență este înscrisă suma totală a TVA pe livrările efectuate, iar în documentul de evidență a valorilor materiale procurate se introduc datele din facturile fiscale care au fost achitate în numerar și/sau prin intermediul instrumentelor de plată fără numerar.

În context, recurenta a susținut că în cadrul controlului fiscal, s-a constatat că activitatea „Macogrup“ SRL nu corespunde cerințelor Legii nr. 231 din 23 septembrie 2010 cu privire la comerțul interior și ale Regulilor specifice de desfășurare a comerțului cu amănuntul, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 931 din 08 decembrie 2011.

În particular, recurenta a arătat că în cadrul controlului fiscal, s-a constatat că subdiviziunea-sectiie comercială declarată a „Macogrup“ SRL reprezintă o încăpere cu suprafața de 14, 4 m², amplasată pe str. M. Costin nr. 25, of. 109, care nu are un panou de identificare a unității comerciale și nu este special amenajată conform cerințelor, mărfurile aflate în încăpere nu dispun de indicatoare de prețuri, iar în exterior lipsește programul de lucru indicat în autorizația de funcționare eliberată de Primăria mun. Chișinău.

Astfel, recurenta a invocat că instanța de apel nu a examinat dacă activitatea „Macogrup“ SRL corespunde tuturor rigorilor de la art. 117 alin. (3) din Codul fiscal, care i-ar fi permis să nu elibereze facturi fiscale.

În continuare, recurenta a mai relevat că instanța de apel a dispus și anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 18 din 27 aprilie 2017, cu toate că această decizie nu constituie obiect de contestare în instanța de contencios administrativ, deoarece reprezintă rezultatul reexaminării deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 376/2/7 din 14 martie 2017, prin care „Macogrup“ SRL nu i-a fost vătămat niciun drept.

La 24 ianuarie 2019, Curtea Supremă de Justiție a expediat în adresa intimitei „Macogrup“ SRL copia cererii de recurs depuse de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău în cadrul Serviciului Fiscal de Stat (vol. II, f.d. 70).

Intimata „Macogrup“ SRL nu și-a valorificat dreptul procedural respectiv și nu a depus referință la recursul declarat de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău în cadrul Serviciului Fiscal de Stat.

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

În fișa de însoțire nr. 11133 din 06 noiembrie 2018 este indicat că, Curtea de Apel Chișinău a expediat copia deciziei integrale din 04 octombrie 2018 a Curții de Apel Chișinău în adresa recurentei Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău în cadrul Serviciului Fiscal de Stat la data de 06 noiembrie 2018 (vol. II, f.d. 51). Însă, la materialele dosarului nu este anexat avizul de primire de către recurenta Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău în cadrul Serviciului Fiscal de Stat a copiei deciziei integrale din 04 octombrie 2018 a Curții de Apel Chișinău.

Totuși, recurenta Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău în cadrul Serviciului Fiscal de Stat a anexat la cererea de recurs copia fișei de însoțire a deciziei integrale din 04 octombrie 2018 a Curții de Apel Chișinău, din care rezultă că recurenta a recepționat această decizie la 12 noiembrie 2018, înregistrând-o sub nr. 7672-A (vol. II, f.d. 67).

În afară de aceasta, Colegiul relevă că decizia din 04 octombrie 2018 a Curții de Apel Chișinău a fost publicată pe portalul instanțelor naționale de judecată la data de 06 noiembrie 2018.

Astfel, Colegiul consideră că recurenta Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău în cadrul Serviciului Fiscal de Stat, care a declarat recursul la 19 decembrie 2018, s-a conformat prevederilor legale, încadrându-se în termenul de declarare a recursului prevăzut la art. 434 alin. (1) din Codul de procedură civilă.

Prin încheierea din 06 martie 2019 a Curții Supreme de Justiție, recursul declarat de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău în cadrul Serviciului Fiscal de Stat a fost considerat admisibil (vol. II, f.d. 74).

Studiind materialele dosarului, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră necesar de a admite recursul declarat de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, a casa decizia din 04 octombrie 2018 a Curții de Apel Chișinău și a trimite cauza spre rejudecare la Curtea de Apel Chișinău, în alt complet de judecată, din următoarele raționamente.

Conform art. 442 alin. (1) din Codul de procedură civilă, judecând recursul declarat împotriva deciziei date în apel, instanța verifică, în limitele invocate în recurs și în baza referinței depuse de către intimat, legalitatea hotărârii atacate, fără a administra noi dovezi.

Potrivit art. 444 din Codul de procedură civilă, recursul se examinează fără înștiințarea participanților la proces.

Art. 445 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură civilă statuează că instanța, după ce judecă recursul, este în drept să admită recursul, să caseze integral decizia instanței de apel și să trimită cauza spre rejudecare în instanța de apel o singură dată dacă eroarea judiciară nu poate fi corectată de către instanța de recurs.

Colegiul relevă că la 04 iunie 2017, „Macogrup“ SRL a depus prin intermediul oficiului poștal cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău (începând cu data de 01 aprilie 2017, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău) și Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 376/2/7 din 14 martie 2017 și a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 18 din 27 aprilie 2017 (vol. I, f.d. 5-8; 36).

Prin hotărârea din 04 aprilie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Central, a fost respinsă ca neîntemeiată cererea de chemare în judecată înaintată de „Macogrup“ SRL împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 376/2/7 din 14 martie 2017 și a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 18 din 27 aprilie 2017

(vol. I, f.d. 215-232).

Prin decizia din 04 octombrie 2018 a Curții de Apel Chișinău, a fost admis apelul declarat de „Macogrup“ SRL, reprezentată de avocatul Elena Organ, și s-a casat hotărârea din 04 aprilie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Central. S-a emis o nouă hotărâre, prin care a fost admisă cererea de chemare în judecată înaintată de „Macogrup“ SRL împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor administrative. S-a anulat decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 376/2/7 din 14 martie 2017 și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 18 din 27 aprilie 2017 (vol. II, f.d. 39-48).

Colegiul subliniază dreptul părților de a fi „auzite“, consacrat în jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului. Rolul unei decizii motivate este să demonstreze părților că ele au fost „auzite“. Mai mult, o decizie motivată oferă părții posibilitatea de a o contesta, precum și posibilitatea ca decizia să fie revizuită de către o instanță de recurs. Doar prin adoptarea unei decizii motivate poate avea loc un control public al administrării justiției (hotărârea în cauza Hirvisaari v. Finlanda din 27 septembrie 2001).

Or, datorită de a motiva hotărârea este deseori înțeleasă drept datorită de a soluționa cele mai importante probleme ale cauzei. Dacă instanța nu se pronunță deloc asupra unor chestiuni importante, atunci acest lucru poate conduce de cele mai multe ori la încălcarea articolului 6 alin. (1) din Convenția pentru Apărarea Drepturilor Omului și a Libertăților Fundamentale în sensul suprimării dreptului la un proces echitabil, fiind creată percepția că părțile nu au fost „auzite“.

În speță, Colegiul observă că în conformitate cu art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal în redacția în vigoare la data relevantă speței, contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte organului fiscal și serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență în conformitate cu cerințele legislației, să efectueze încasările bănești în numerar prin intermediul dispozitivelor și sistemelor pentru înregistrarea operațiunilor cu numerar, respectând reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor bănești în numerar fără aplicarea mașinilor de casă și de control.

Art. 18 lit. a) din Codul fiscal în redacția în vigoare la data relevantă speței stipulează că în venitul brut se include venitul provenit din activitatea de întreprinzător, din activitatea profesională sau din alte activități similare.

În context, recurenta a afirmat că urmare a examinării contractelor de livrare a mărfii și prestare a serviciilor, încheiate de „Macogrup“ SRL cu persoane fizice în perioada anului 2016, în care se menționează despre încasarea plăților în avans, fapt confirmat și prin explicațiile date de persoanele fizice respective citate la Serviciul Fiscal de Stat, organul fiscal a stabilit că de fapt, mijloacele bănești depuse sub formă de împrumut de către fondatorul entității pe parcursul perioadei de activitate 2012-2016, constituie sume încasate în avans pentru livrarea mărfii și prestarea serviciilor de instalare. Acest argument a fost prezentat și instanței de

apel.

Astfel, pentru a verifica concluzia organului fiscal precum că pe parcursul perioadei de activitate 2012-2016, „Macogrup“ SRL a încasat sume bănești în avans pentru livrarea mărfii și prestarea serviciilor de instalare, dar nu le-a inclus în venitul brut, instanța de apel urma să dea o apreciere pleneră și multiaspectuală circumstanțelor faptice pe care organul fiscal le-a stabilit prin actul de control nr. 5-680415 din 16 februarie 2017 și decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 376/2/7 din 14 martie 2017.

Însă, instanța de apel s-a limitat la o concluzie succintă privind netemeinicia celor constatate de organul fiscal, subliniind că organul fiscal nu avea dreptul să constate existența unor raporturi care în realitate nu au existat, în condițiile în care apelanta „Macogrup“ SRL a prezentat toate actele primare, și că Serviciul Fiscal de Stat nu are atribuția de a ieși la fața locului, de a efectua anchete, de a da aprecieri declarațiilor unor persoane și doar în baza acestor declarații – de a sancționa un agent economic.

În particular, instanța de apel a omis să dea apreciere tuturor materialelor relevante din dosar, inclusiv contractului de vânzare-cumpărare nr. 03/16 din 24 februarie 2015, în baza căruia „Macogrup“ SRL a cumpărat de la întreprinderea slovenă „Jelovica Okna“ d.o.o. marfă în sumă de 300 000 euro (vol. I, f.d. 84).

În această privință, instanța de apel nu a coroborat existența contractului de vânzare-cumpărare nr. 03/16 din 24 februarie 2015, cât și a scopului în care „Macogrup“ SRL l-a încheiat, cu faptul că „Macogrup“ SRL nu a prezentat contracte de prestare a serviciilor pentru perioada anilor 2012-2015.

La fel, instanța de apel nu a verificat dacă „Macogrup“ SRL a cumpărat și/sau a importat ferestre în perioada anilor 2012-2016, în condițiile în care un șir de persoane au dat explicații organului fiscal, anexate la materialele cauzei, în care au relatat inclusiv informații referitoare la cumpărarea ferestrelor și utilizarea acestora în activitatea comercială a „Macogrup“ SRL (vol. I, f.d. 66-75).

Omisiunea instanței de apel de a da răspunsuri la cele mai importante întrebări ce țin de legalitatea actelor administrative contestate, din motivul preinsei lipse a competenței organului fiscal de a da aprecieri informațiilor colectate, nu corespunde rigorilor art. 6 alin. (1) din Convenția pentru Apărarea Drepturilor Omului și a Libertăților Fundamentale, atâta timp cât conform art. 134 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal în redacția în vigoare la data relevantă speței, organul fiscal și funcționarul fiscal au dreptul în procesul controalelor fiscale, să ceară și să primească gratuit de la orice persoană informații, date, documente necesare în exercitarea atribuțiilor, cu excepția informațiilor care constituie secret de stat precum și copiile de pe ele, dacă acestea se anexează la actul de control.

În continuare, Colegiul constată că instanța de apel s-a limitat la constatarea faptului că activitatea de instalare a geamurilor importate nu este specificată în mod expres la art. 8 alin. (1) din Legea nr. 451 din 30 iulie 2001 privind reglementarea prin licențiere a activității de întreprinzător, cu toate că sintagma „construcții de clădiri și/sau construcții inginerești, instalații și rețele tehnico-edilitare, reconstrucții, consolidări și restaurări“ este o noțiune generală, care, în

ansamblul său, cuprinde mai multe activități.

Instanța de apel nu a ținut cont de faptul că în scopul aplicării corecte a Legii nr. 451 din 30 iulie 2001 privind reglementarea prin licențiere a activității de întreprinzător, la 15 iunie 2006, Agenția Construcții și Dezvoltare a Teritoriului a emis Ordinul nr. 1, prin care a aprobat Nomenclatorul lucrărilor de construcții de clădiri și/sau construcții ingineresti, instalații și rețele tehnico-edilitare, reconstrucțiile, consolidările, restaurările, care se practică în bază de licență, pct. 4.3 al căruia prevede că instalarea produselor de tâmplărie este un gen de activitate care se practică în bază de licență.

„Macogrup“ SRL a fost supusă controlului fiscal total pentru perioada 01 ianuarie 2012 – 31 octombrie 2016, iar la 25 ianuarie 2016, Ministerul Dezvoltării Regionale și Construcțiilor a emis Ordinul nr. 14, prin care a abrogat Ordinul Agenției Construcții și Dezvoltare a Teritoriului nr. 1 din 15 iunie 2006 și a aprobat noul Nomenclator al lucrărilor de construcții de clădiri și/sau construcții ingineresti, instalații și rețele tehnico-edilitare, reconstrucțiile, consolidările, restaurările, care se practică în bază de licență, pct. 4.3 al căruia stipulează că lucrările de finisare a construcțiilor, și anume a produselor de tâmplărie, este un gen de activitate care se practică în bază de licență.

În această ordine de idei, recurenta a notat că Ministerul Dezvoltării Regionale și Construcțiilor a reprezentat organul de specialitate care elaborează și promovează documentele de politici în domeniul amenajării și planificării teritoriului, arhitecturii, proiectării, urbanismului, construcțiilor, industriei materialelor de construcție, locuințelor și dezvoltării regionale, totodată asigurând realizarea prerogativelor constituționale ale Guvernului privind exercitarea conducerii generale prin armonizarea cadrului legal cu prevederile legislației naționale în domeniu.

Colegiul notează că instanța de apel a lăsat fără apreciere argumentele ce țin de aplicabilitatea Ordinului Agenției Construcții și Dezvoltare a Teritoriului nr. 1 din 15 iunie 2006 și a Ordinului Ministerului Dezvoltării Regionale și Construcțiilor nr. 14 din 25 ianuarie 2016, încălcând astfel dreptul părților la un proces echitabil.

În context, instanța de apel nu a ținut cont de faptul că după cum rezultă din extrasul din Registrul de stat ale persoanelor juridice nr. 357647 din 13 aprilie 2017, anexat la materialele cauzei, unul dintre obiectele principale de activitate a „Macogrup“ SRL este fabricarea de elemente de dulgherie și tâmplărie pentru construcții.

Colegiul decelează că în conformitate cu art. 1 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000, contenciosul administrativ ca instituție juridică are drept scop contracararea abuzurilor și exceselor de putere ale autorităților publice, apărarea drepturilor persoanei în spiritul legii, ordonarea activității autorităților publice, asigurarea ordinii de drept.

Art. 27 din Legea contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000 stipulează că instanța de contencios administrativ adoptă hotărârea în condițiile Codului de procedură civilă.

Art. 118 alin. (1) din Codul de procedură civilă prevede că fiecare parte trebuie să dovedească circumstanțele pe care le invocă drept temei al pretențiilor și obiecțiilor sale dacă legea nu dispune altfel.

Art. 24 alin. (3) din Legea contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000 instituie regula că la examinarea în instanța de contencios administrativ a cererii în anulare, sarcina probațiunii este pusă pe seama pârâtului, iar în materie de despăgubire, sarcina probațiunii revine ambelor părți.

Astfel, în temeiul normelor legale citate, la examinarea cererii de chemare în judecată privind anularea deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 376/2/7 din 14 martie 2017 și a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 18 din 27 aprilie 2017, sarcina probațiunii este pusă pe seama pârâtei Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău în cadrul Serviciului Fiscal de Stat, care urma să demonstreze legalitatea actelor administrative contestate prin prisma acelor circumstanțe pe care le consideră importante pentru emiterea respectivelor acte administrative.

Totodată, Colegiul notează că în conformitate cu art. 239 din Codul de procedură civilă, hotărârea judecătorească trebuie să fie legală și întemeiată, iar instanța își întemeiază hotărârea numai pe circumstanțele constatate nemijlocit de instanță și pe probe cercetate în ședință de judecată.

După cum este indicat în Hotărârea Curții Constituționale nr. 18 din 22 mai 2017, libera apreciere a probelor nu înseamnă arbitrar, ci libertatea de a aprecia probele în mod rezonabil și imparțial, iar rezultatele aprecierii probelor sunt expuse de către instanța de judecată în acte procedurale, care trebuie să fie motivate în mod obiectiv și sub toate aspectele potrivit legii, motivarea exprimându-se prin faptul că la admiterea unor probe și la respingerea altora judecătorul este obligat să indice motivele unei asemenea soluții.

În ceea ce privește motivarea hotărârilor, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a statuat că rolul unei decizii motivate este să demonstreze părților că ele au fost auzite. Mai mult, o decizie motivată oferă părții posibilitatea de a o contesta, precum și posibilitatea ca decizia să fie revizuită de către o instanță superioară. Doar prin adoptarea unei decizii motivate poate avea loc un control public al administrării justiției (hotărârea *Suominen v. Finlanda* din 01 iulie 2003).

Sintetizând cele expuse, Colegiul observă că deși la examinarea în instanța de contencios administrativ a cererii în anulare, sarcina probațiunii este pusă pe seama pârâtului, instanța de judecată nu este în drept să anuleze acea sancțiune aplicată prin act administrativ care efectiv nici nu a fost obiect de examinare la judecarea cauzei.

Or, având în vedere principiul rolului diriguitor al instanței de judecată în proces, reglementat la art. 9 din Codul de procedură civilă, persistă obligația instanței de judecată de a-și întemeia hotărârea numai pe circumstanțele pe care nemijlocit le-a constatat. În acest fel, la examinarea cererii în anulare, dacă a fost solicitată anularea integrală a unui act administrativ compus din mai multe sancțiuni, instanța de contencios administrativ este obligată, cel puțin, să pună în discuție chestiunea privind legalitatea tuturor sancțiunilor aplicate prin actul

administrativ în cauză.

În caz contrar, adică în cazul când instanța de contencios anulează integral un act administrativ compus din mai multe sancțiuni, fără a pune în discuție chestiunea privind legalitatea tuturor sancțiunilor aplicate prin actul administrativ vizat și, respectiv, fără a acorda eficiență prevederilor art. 24 alin. (3) din Legea contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000, hotărârea judecătorească emisă în astfel de condiții nu poate să corespundă standardelor de legalitate și temeinicie.

În speță, Colegiul reține că reclamanta „Macogrup“ SRL a solicitat anularea integrală a deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 376/2/7 din 14 martie 2017 și a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 18 din 27 aprilie 2017.

După cum rezultă din materialele cauzei, prin decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 376/2/7 din 14 martie 2017, s-au calculat și încasat la buget, din contul „Macogrup“ SRL, următoarele sume ale impozitelor și taxelor calculate suplimentar în rezultatul controlului: 91 966 lei cu titlu de impozit pe venit din activitatea de antreprenariat diminuat pentru perioada fiscală A/2012, A/2013 și A/2014 și 750 765 lei cu titlu de taxă pe valoare adăugată, care s-a comis prin diminuarea taxei pe valoare adăugată în perioadele fiscale octombrie 2012 cu 30 332 lei, noiembrie 2012 cu 39 802 lei, decembrie 2012 cu 8 818 lei, martie 2013 cu 5 281 lei, aprilie 2013 cu 21 485 lei, iunie 2013 cu 27 870 lei, decembrie 2013 cu 77 949 lei, martie 2014 cu 795 lei, aprilie 2014 cu 16 283 lei, mai 2014 cu 16 669 lei, septembrie 2014 cu 17 549 lei, octombrie 2015 cu 13 756 lei, noiembrie 2015 cu 1 508 lei, decembrie 2015 cu 4 713 lei, ianuarie 2016 cu 115 310 lei, februarie 2016 cu 17 876 lei, martie 2016 cu 16 188 lei, aprilie 2016 cu 105 958 lei, mai 2016 cu 6 106 lei, septembrie 2016 cu 189 277 lei și octombrie 2016 cu 17 240 lei. S-a încasat la buget, din contul „Macogrup“ SRL, majorarea de întârziere, calculată în rezultatul controlului în conformitate cu prevederile art. 228 alin. (2)-(3) din Codul fiscal, și anume suma de 48 818 lei pentru neachitarea în termenele stabilite de legislație a impozitului pe venit din activitatea de antreprenariat diminuat pentru perioada fiscală a anilor 2012, 2013 și 2014. S-au aplicat următoarele amenzi pentru încălcarea legislației fiscale, fiind percepute la buget, din contul „Macogrup“ SRL, următoarele sume bănești: 27 590 lei cu titlu de amendă în mărime de 30% din suma impozitului pe venit din activitatea de antreprenariat diminuat (30% din suma de 91 966 lei), pentru perioada fiscală A/2012, A/2013 și A/2014, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal; 225 230 lei cu titlu de amendă în mărime de 30% din suma taxei pe valoare adăugată diminuată (30% din suma de 750 765 lei) pentru perioadele fiscale octombrie 2012 cu 30 332 lei, noiembrie 2012 cu 39 802 lei, decembrie 2012 cu 8 818 lei, martie 2013 cu 5 281 lei, aprilie 2013 cu 21 485 lei, iunie 2013 cu 27 870 lei, decembrie 2013 cu 77 949 lei, martie 2014 cu 795 lei, aprilie 2014 cu 16 283 lei, mai 2014 cu 16 669 lei, septembrie 2014 cu 17 549 lei, octombrie 2015 cu 13 756 lei, noiembrie 2015 cu 1 508 lei, decembrie 2015 cu 4 713 lei, ianuarie 2016 cu 115 310 lei, februarie 2016 cu 17 876 lei, martie 2016 cu 16 188 lei, aprilie 2016 cu 105 958 lei, mai 2016 cu 6 106 lei, septembrie 2016 cu 189 277 lei

și octombrie 2016 cu 17 240 lei, conform art. 261 alin. (4) din Codul fiscal; 667 lei cu titlu de amendă calculată în modul stabilit la art. 228 alin. (3) din Codul fiscal, conform prevederilor art. 261 alin. (6) din Codul fiscal; 7 000 lei cu titlu de amendă pentru prezentarea dărilor de seamă care conțin informație neautentică, a declarației cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale L/11/2012-L/12/2012, L/03/2013-L/04/2013, L/01/2016, L/03/2016-L/04/2016 și L/09/2016-L/10/2016 (12 cazuri), conform prevederilor art. 260 alin. (3) din Codul fiscal în redacția începând cu data de 14 septembrie 2012; 200 lei cu titlu de amendă pentru prezentarea tardivă a raportului în forma MED08 privind calcularea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru trimestrul III al anului 2014, care a fost prezentat la data de 11 mai 2016, conform art. 260 alin. (2) din Codul fiscal; 72 000 lei cu titlu de amendă pentru neprezentarea facturii fiscale în termenele prevăzute la art. 117 din Codul fiscal, la momentul apariției obligației fiscale la efectuarea livrărilor (45 de cazuri), conform prevederilor art. 260 alin. (4) din Codul fiscal; 5 000 lei cu titlu de amendă pentru efectuarea încasărilor bănești în numerar fără utilizarea mașinii de casă și control existente, conform prevederilor art. 254 alin. (2) din Codul fiscal; și 183 420 lei cu titlu de amendă în mărimea venitului brut obținut din activitatea în domeniul construcțiilor, fără a dispune de licență, conform prevederilor art. 10 alin. (2) din Legea nr. 845 din 03 ianuarie 1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi. S-au micșorat pierderile fiscale ale A/2015 cu 3 370 lei, care conform datelor controlului constituie 50 129 lei. S-au înregistrat în contabilitate veniturile obținute de către „Macogrup“ SRL aferent faptelor economice efectuate cu persoanele fizice conform contractelor încheiate (vol. I, f.d. 22-26).

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 18 din 27 aprilie 2017, a fost considerată neîntemeiată și respinsă contestația depusă de către „Macogrup“ SRL împotriva deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 376/2/7 din 14 martie 2017 (vol. I, f.d. 32-35).

În continuare, Colegiul reține că deși reclamanta „Macogrup“ SRL a solicitat în instanța de judecată anularea integrală a deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 376/2/7 din 14 martie 2017 și a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 18 din 27 aprilie 2017, aceasta nu a indicat niciun temei al anulării pct. III din decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 376/2/7 din 14 martie 2017, în partea aplicării amenzii în sumă de 200 lei pentru prezentarea tardivă a raportului în forma MED08 privind calcularea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru trimestrul III al anului 2014, iar pârâta Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău în cadrul Serviciului Fiscal de Stat a omis să invoce legalitatea părții nominalizate din pct. III al actului administrativ contestat prin prisma acelor circumstanțe pe care le consideră relevante.

Totodată, Colegiul constată că prima instanță nu a pus în discuție chestiunea ce ține de legalitatea pct. III din decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 376/2/7 din 14 martie 2017, în partea aplicării amenzii în sumă de 200 lei pentru prezentarea tardivă a raportului în forma MED08 privind calcularea

primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru trimestrul III al anului 2014, neacordând astfel eficiență prevederilor art. 24 alin. (3) din Legea contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000.

Drept urmare, ajungând la concluzia privind netemeinicia cererii de chemare în judecată înaintate de „Macogrup“ SRL împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 376/2/7 din 14 martie 2017 și a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 18 din 27 aprilie 2017, prima instanță, în contradicție cu art. 239 din Codul de procedură civilă, a omis cu desăvârșire să constate și să dea apreciere acelor circumstanțe care sunt importante pentru evaluarea legalității pct. III din decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 376/2/7 din 14 martie 2017, în partea aplicării amenzii în sumă de 200 lei pentru prezentarea tardivă a raportului în forma MED08 privind calcularea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru trimestrul III al anului 2014.

În continuare, Colegiul notează că în conformitate cu art. 357 din Codul de procedură civilă, hotărârile susceptibile de apel pot fi atacate, până a rămâne definitive, în instanță de apel care, în baza materialelor din dosar și a celor prezentate suplimentar, verifică corectitudinea constatării circumstanțelor de fapt ale cauzei, a aplicării și interpretării normelor de drept material, precum și respectarea normelor de drept procedural, la judecarea cauzei în primă instanță.

În același context, art. 373 alin. (1) din Codul de procedură civilă statuează că instanța de apel verifică, în limitele cererii de apel, ale referințelor și obiecțiilor înaintate, legalitatea și temeinicia hotărârii atacate în ceea ce privește constatarea circumstanțelor de fapt și aplicarea legii în primă instanță.

Așadar, cu toate că efectul devolutiv al apelului se manifestă prin provocarea unei noi judecăți în fond în limitele stabilite expres sau implicit în cererea de apel, iar apelanta „Macogrup“ SRL nu a invocat în cererea de apel omisiunea primei instanțe de a constata și de a da apreciere acelor circumstanțe care sunt importante pentru evaluarea legalității pct. III din decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 376/2/7 din 14 martie 2017, în partea aplicării amenzii în sumă de 200 lei pentru prezentarea tardivă a raportului în forma MED08 privind calcularea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru trimestrul III al anului 2014, instanța de apel, care a casat hotărârea din 04 aprilie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Central, și a emis o nouă hotărâre, prin care a anulat în tot decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 376/2/7 din 14 martie 2017 și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 18 din 27 aprilie 2017, era obligată să pună în discuție chestiunea privind legalitatea tuturor sancțiunilor aplicate prin actul administrativ vizat și să dea aprecierea cuvenită fiecărei sancțiuni în parte.

Însă, instanța de apel, ca și prima instanță, fără a acorda eficiență prevederilor art. 24 alin. (3) din Legea contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000 și ale art. 239 din Codul de procedură civilă, a examinat legalitatea deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 376/2/7 din 14 martie 2017 și a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 18 din 27 aprilie 2017, și

anume nu a constatat cu certitudine și nu a dat apreciere acelor circumstanțe care sunt importante pentru evaluarea legalității pct. III din decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 376/2/7 din 14 martie 2017, în partea aplicării amenzii în sumă de 200 lei pentru prezentarea tardivă a raportului în forma MED08 privind calcularea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru trimestrul III al anului 2014.

Art. 432 alin. (4) din Codul de procedură civilă stipulează 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 cauzei 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 speță, Colegiul conchide că instanța de apel a comis încălcări procedurale care ar fi putut duce la soluționarea greșită a cauzei, or instanța de apel nu a dat răspunsuri la cele mai importante întrebări ce țin de legalitatea actelor administrative contestate.

De asemenea, în condițiile în care instanța de apel a anulat în tot decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 376/2/7 din 14 martie 2017 și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 18 din 27 aprilie 2017, aceasta nu a constatat cu certitudine și nu a dat apreciere acelor circumstanțe care sunt importante pentru evaluarea legalității pct. III din decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 376/2/7 din 14 martie 2017, în partea aplicării amenzii în sumă de 200 lei pentru prezentarea tardivă a raportului în forma MED08 privind calcularea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru trimestrul III al anului 2014.

Aceste erori procedurale ale instanței de apel dictează necesitatea trimiterii cauzei spre rejudecare în instanța de apel, deoarece instanța de recurs nu poate efectua un control efectiv al legalității deciziei recurrate, nefiind examinate unele dintre cele mai importante întrebări ce țin de legalitatea actelor administrative contestate, și nici legalitatea tuturor sancțiunilor aplicate prin decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 376/2/7 din 14 martie 2017 și a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 18 din 27 aprilie 2017.

La rejudecarea cauzei, instanța de apel urmează să țină cont de cele menționate și să emită o decizie legală și întemeiată, cu respectarea tuturor rigorilor procedurale și a dreptului garantat al părților la un proces echitabil, prevăzut de art. 6 alin. (1) din Convenția pentru Apărarea Drepturilor Omului și a Libertăților Fundamentale.

Luând în considerare problemele de drept invocate în speță, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul declarat de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, a casa decizia din 04 octombrie 2018 a Curții de Apel Chișinău și a trimite cauza spre rejudecare la Curtea de Apel Chișinău, în alt complet de judecată.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. c) și alin. (2)-(3) din Codul de

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

d e c i d e:

Se admite recursul declarat de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău.

Se casează decizia din 04 octombrie 2018 a Curții de Apel Chișinău, în cauza civilă la cererea de chemare în judecată depusă de „Macogrup“ SRL împotriva Direcției generale administrare fiscală mun. Chișinău în cadrul Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor administrative, și se trimite cauza spre rejudecare la Curtea de Apel Chișinău, în alt complet de judecată.

Decizia nu se supune niciunei căi de atac.

Președintele ședinței, judecătorul

Oleg Sternioală

judecătorii

Valeriu Doagă

Nicolae Craiu

Victor Burduh

Nina Vascan