

Î N C H E I E R E

13 mai 2020

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul
judecătorii

Tamara Chișca-Doneva
Ala Cobăneanu
Iurie Bejenaru

examinând admisibilitatea recursului depus de Societatea cu Răspundere Limitată „Macogrup”,

în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Macogrup” împotriva Serviciului Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău cu privire la contestarea actelor administrative,

împotriva deciziei din 2 octombrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, prin care a fost respins apelul declarat de Societatea cu Răspundere Limitată „Macogrup” împotriva hotărârii din 4 aprilie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Central,

c o n s t a t ă :

La 5 iunie 2017, SRL „Macogrup” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău cu privire la contestarea actelor administrative.

În motivarea acțiunii a indicat că în baza deciziei nr. 23941 din 15 decembrie 2016 privind inițierea controlului fiscal, inspectorii ai Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău, au efectuat un control fiscal la SRL „Macogrup” prin metoda verificării totale, având ca obiect corectitudinea calculării și plenitudinea achitării impozitelor, taxelor și altor plăți la buget pentru perioada de activitate 1 ianuarie 2012 - 31 octombrie 2016.

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

A menționat că șeful-adjunct interimar al Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău, a examinat actul de control nr. 5-680415 din 16 februarie 2017 și dezacordul din 28 februarie 2017, după ce a emis decizia nr. 376/2/7 din 14 martie 2017, prin care SRL „Macogrup” a fost sancționată pentru prestarea serviciilor fără licență, neeliberarea facturilor fiscale, neutilizarea mașinii de casă și control, deducerea incorectă a uzurii, nereflectarea 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 nerefectarea corectă a datelor primare în evidența contabilă.

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.

A indicat că prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 18 din 27 aprilie 2017, pe care a recepționat-o la 4 mai 2017, a fost respinsă cererea prealabilă.

A specificat că a fost învinuită de încălcarea următoarelor prevederi ale legislației în vigoare: art. 7 alin. (2) din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi nr. 845 din 03 ianuarie 1992, art. 8 alin. (1) pct. 13 din Legea privind reglementarea prin licențiere a activității de întreprinzător nr. 451 din 30 iulie 2001, 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 cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală nr. 1593 din 26 decembrie 2002.

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 SRL „Macogrup” 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 i-a fost aplicată o amendă în sumă de 183 420 lei.

În acest context a afirmat că organul fiscal a aplicat eronat legislația în vigoare, sancționarea cu amendă fiind ilegală.

A evidențiat, în sensul dat că în conformitate cu art. 8 alin. (1) pct. 13 din Legea privind reglementarea prin licențiere a activității de întreprinzător nr. 451 din 30 iulie 2001, 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, reconstrucție, consolidări și restaurări.

Prin urmare, a subliniat că după cum rezultă din statutul său, aceasta presta servicii de comercializare și instalare a geamurilor și ușilor din lemn, adică un gen de activitate care nu se încadrează în prevederile sus-menționate.

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.

La fel, a accentuat 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, 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.

A invocat că nu acceptă 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.

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.

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

A explicat 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 SRL „Macogrup” le-a primit de la fondator în perioada anilor 2012-2015, bazându-se pe contractele din 2016.

A subliniat că dispune de contractul de împrumut încheiat în anul 2012, având ca obiect suma de 1 625 706 lei, contract care a fost prezentat inspectorilor fiscali.

La capitolul dat, a obiectat 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 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 SRL „Macogrup” efectuează vânzări cu amănuntul a ușilor și a geamurilor, iar conform alin. (3) al aceluiași articol, 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.

Și-a întemeiat pretențiile în baza dispozițiilor art. 21, 53 din Constituția Republicii Moldova, art. 3, 4, 6, 21, 25-26 din Legea contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000, art. 264-274 Cod fiscal.

A solicitat 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.

Prin hotărârea din 4 aprilie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Central, a fost respinsă ca neîntemeiată cererea de chemare în judecată înaintată de SRL „Macogrup” 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.

La 6 aprilie 2018, SRL „Macogrup”, reprezentată de avocatul Organ Elena, a declarat apel împotriva hotărârii din 4 aprilie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Central.

Prin decizia din 4 octombrie 2018 a Curții de Apel Chișinău, a fost admis apelul declarat de SRL „Macogrup”, reprezentată de avocatul Elena Organ, și s-a casat hotărârea din 4 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 SRL „Macogrup” 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.

Prin decizia din 20 martie 2019 a Curții Supreme de Justiție a fost admis recursul declarat de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, fiind casată decizia din 4 octombrie 2018 a Curții de Apel Chișinău, și trimisă cauza spre rejudecare la Curtea de Apel Chișinău, în alt complet de judecată.

Prin decizia din 2 octombrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, a fost respins apelul declarat de către SRL „Macogrup”, împotriva hotărârii din 4 aprilie 2018 Judecătoriei Chișinău, sediul Central.

În susținerea concluziei care a format convingerea de a respinge acțiunea, instanțele judecătorești au reținut prevederile art. 8 alin. (1) pct. 13 din Legea privind reglementarea prin licențiere a activității de întreprinzător nr. 451 din 30 iulie 2001, art. 8 alin. (2) lit. c), d), 18 lit. a), 24 alin. (1), (10), art. 27 alin. (8)-(9), 101 alin. (1), 108 alin. (5), 117 alin. (1) Cod fiscal, Nomenclatorul lucrărilor de construcții ingineresti, instalații și rețele tehnico-edilitare, reconstrucțiile, consolidările și restaurările care se practică în baza de licență și Nomenclatorul privind clasificarea activităților în domeniul construcțiilor, aprobate prin Ordinul nr. 14 din 25 ianuarie 2016 și Ordinul nr. 81 din 23 iunie 2016 ale Ministerului Dezvoltării Regionale și Construcțiilor.

Cu referire la normele citate și în coraport cu materialele cauzei, instanțele au stabilit că reieșind din extrasul din Registrul de stat al persoanelor juridice nr. 357647 din 13 aprilie 2017, unul din obiectele de activitate a SRL „Macogrup” este fabricarea elementelor de dulgherie și tâmplărie pentru construcții, constatând faptul efectuării lucrărilor de tâmplărie, activitate stabilită de Serviciul Fiscal de Stat urmare a controlului desfășurat, care se practică în baza de licență.

În continuare instanțele analizând materialele cauzei și ținând cont de explicațiile persoanelor audiate de Serviciul Fiscal de Stat în cadrul controlului efectuat, au stabilit faptul că contrar celor indicate în cererea de chemare în judecată, mijloacele bănești depuse sub formă de împrumut de către fondatorul SRL „Macogrup” pe perioada de activitate 2012-2016, constituie sumele încasate în avans pentru livrarea mărfii și prestarea serviciilor de instalare, conform contractelor încheiate cu persoanele fizice, contracte care lipsesc în contabilitatea întreprinderii SRL „Macogrup”.

În consecință, instanțele au concluzionat că decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 376/2/7 din 14 martie 2017 este legală și nu există motive de anulare a acesteia, iar deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 18 din 27 aprilie 2017 nu constituie obiect de contestare în instanța de contencios administrativ, dat fiind faptul că reprezintă rezultatul reexaminării actului administrativ contestat de SRL „Macogrup”.

La 14 februarie 2020, SRL „Macogrup” a depus recurs împotriva deciziei din 2 octombrie 2019 a Curții de Apel Chișinău.

În susținerea recursului a invocat dezacordul cu decizia instanței de apel, considerând-o ilegală, fiind emisă cu aplicarea și interpretarea eronată a normelor de drept material și este pasibilă de casare.

A declarat că instanța de apel la motivarea deciziei sale nu a respectat principiul supremației legii, luând în considerație răspunsul primit de la Ministerul Dezvoltării Regionale și Construcțiilor nr. 03/2-1298 din 11 iulie 2017 și ordinul nr. 14 din 25 ianuarie 2016 în defavoarea art. 8 alin. (1) pct. 13 din Legea privind reglementarea prin licențiere a activității de întreprinzător nr. 451 din 30 iulie 2001.

Prin urmare, a susținut că la stabilirea în acțiunile SRL „Macogrup” a unei abateri fiscale pentru care a fost sancționată, instanța de apel a aplicat incorect legea.

A precizat că prin decizia contestată se denotă faptul ignorării obligativității contractelor încheiate între agenți economici în conformitate cu legislația în vigoare și egalitatea tuturor în fața legii.

Prin urmare, a remarcat că este lipsită de suport probatoriu concluzia instanței de judecată, care inclusiv a fost menționată în actul de control, precum că mijloacele bănești depuse sub formă de împrumut de către fondatorul entității pe parcursul perioadei de activitate 2012-2016, constituie sumele încasate în avans pentru livrarea mărfii și prestarea serviciilor de instalare, conform contractelor încheiate cu persoanele fizice, contracte care lipsesc în contabilitatea întreprinderii SRL „Macogrup”.

Recurentul a solicitat admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel și hotărârii primei instanțe cu pronunțarea unei noi hotărâri de admitere integrală a acțiunii.

La 25 martie 2020, Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a depus referința prin care a solicitat declararea inadmisibilă a recursului înaintat de către SRL „Macogrup”.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ, reține că prin Legea nr. 116 din data de 19 iulie 2018, a fost adoptat Codul administrativ al Republicii Moldova.

În condițiile art. 257 alin. (1) al Codului administrativ, prezentul cod intră în vigoare la 1 aprilie 2019.

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

În conformitate cu art. 245 alin. (1) Cod administrativ, recursul se depune la instanța de apel în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel, dacă legea nu stabilește un termen mai mic.

Curtea de Apel Chișinău a pronunțat decizia contestată la 2 octombrie 2019, dar date care ar confirma notificarea deciziei, la dosar lipsesc.

Astfel recursul depus la data de 14 februarie 2020, este în termen.

În conformitate cu art. 258 alin. (3) al Codului administrativ, procedurile de contencios administrativ inițiate până la intrarea în vigoare a prezentului cod se vor examina în continuare, după intrarea în vigoare a prezentului cod, conform prevederilor prezentului cod. Prin derogare, admisibilitatea unei astfel de acțiuni în contenciosul administrativ se va face conform prevederilor în vigoare până la intrarea în vigoare a prezentului cod. Prevederile prezentului alineat se vor aplica corespunzător pentru procedurile de apel, de recurs și de contestare cu recurs a încheierilor judecătorești.

Din sensul normei de drept enunțate urmează că, legiuitorul a optat pentru principiul aplicării imediate a noilor reglementări procedurale, însă rezultând din aceeași normă legală, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ va examina admisibilitatea cererii de recurs prin prisma prevederilor Codului de procedură civilă, având în vedere că prezenta procedură de contencios administrativ a fost inițiată până la intrarea în vigoare a Codului administrativ.

Examinând temeiurile recursului depus de SRL „Macogrup”, în raport cu materialele cauzei de contencios administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul este inadmisibil.

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 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 conformitate cu 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 specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul depus de SRL „Macogrup”, nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 432 alin (2), (3) și (4) Cod de procedură civilă.

Astfel, argumentele invocate în recursul declarat se referă la dezacordul recurentului cu soluția pronunțată de către instanța de apel, însă nu relevă încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material sau procedural, respectiv nu constituie temei de casare a deciziei recurate.

Totodată, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ reține că 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 ei în fapt.

În acest context, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al 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.

În această ordine de idei, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție precizează că, în contextul normelor procedurale din

Secțiunea a II-a, Capitolul XXXVIII Cod de procedură civilă, instanța de recurs nu verifică modul de apreciere a probelor de către instanțele de fond și de apel. Forța atribuită unei probe sau alteia, coraportul dintre probe, suficiența probelor și concluziile făcute în urma probațiunii sunt în afara controlului instanței de recurs.

Prin prisma art. 432 alin. (4) Cod de procedură civilă, instanța de recurs poate interveni în materia probațiunii doar sub aspect procedural și anume dacă se invocă că instanța de apel a apreciat în mod arbitrar probele, încălcând în mod flagrant regulile de apreciere a probelor stabilite în art. 130 Cod de procedură civilă, însă, din recursul declarat nu rezultă argumentul privind încălcarea flagrantă a regulilor de apreciere a probelor.

În acest sens, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a relevat în jurisprudența sa constantă, rezultând din prevederile art. 6 § 1 al Convenției Europene pentru Apărarea Drepturilor Omului și a Libertăților Fundamentale, că nu se 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 (cauza Rebai și alții contra Franței, Comisia Europeană a Drepturilor Omului, 25 februarie 1995, nr.26561/1995).

În circumstanțele menționate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a declara inadmisibil recursul depus de SRL „Macogrup”.

În conformitate cu art. 193, 195, 230, 258 alin. (3) Cod administrativ, art. 270, 433 lit. a), 440 alin. (1) Cod de procedură civilă, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție

dispune:

Recursul depus de Societatea cu Răspundere Limitată „Macogrup”, se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Ala Cobăneanu

Iurie Bejenaru