

Dosarul nr. 3ra-79/2021

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (C. Guzun)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (A. Minciuna, E. Palanciuc, V. Negru)

Î N C H E I E R E

24 februarie 2021

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul
judecătorii

Tamara Chișca-Doneva
Nina Vascan
Victor Burduh

examinând admisibilitatea recursului depus de Societatea cu Răspundere Limitată „T.B. Fruit”, reprezentată de avocatul Gheorghe Iudin,

în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „T.B. Fruit” împotriva Serviciului Fiscal de Stat, cu privire la anularea actelor administrative,

împotriva deciziei din 21 octombrie 2020 a Curții de Apel Chișinău,

c o n s t a t ă :

La 25 aprilie 2019, SRL „TB Fruit” s-a adresat cu cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative.

În motivarea acțiunii reclamantului a indicat că, în perioada 03 octombrie 2018 până la 30 noiembrie 2018 inspectorii principali ai Direcției control fiscal post operațional nr.2 a Direcției Generale Administrare Fiscală Nord a Serviciului Fiscal de Stat, au efectuat un control fiscal la fața locului prin metoda verificării totale privind corectitudinea respectării legislației fiscale. Actul privind rezultatele controlului a fost întocmit la 30 noiembrie 2018 și a fost adus la cunoștință reclamantului la data de 07 decembrie 2018.

A invocat că în urma examinării Actului de control și a dezacordurilor SRL „T.B. Fruit” a fost emisă Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 25 din 24 ianuarie 2019, prin care poziția reclamantului a fost admisă parțial. Totuși, prin decizia respectivă nu s-au recunoscut la deduceri sume importante din cheltuielile SRL „T.B. Fruit”, s-a dispus calcularea și încasarea la buget a sumelor impozitelor și plăților în valoare de 8 977 200 de lei impozit pe venitul din activitatea de întreprinzător pentru perioada fiscală A/2017, 7 066 de lei impozitul pe venit reținut din salariu, 227 750 de lei impozitul pe bunurile imobiliare și 1 753 de lei impozitul pe bunurile imobiliare din valoarea estimată a bunurilor imobiliare. De asemenea, prin Decizia nr. 25 din 24 ianuarie 2019 s-a dispus încasarea majorărilor de întârziere (penalitate) calculată în temeiul art. 228 alin. (1) și alin. (2) din Codul fiscal în quantum de 852 749 de lei,

pentru neplata în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător, 1 242 de lei, pentru neplata în termen a impozitului pe venitul reținut din salariu, 21 952 de lei, pentru neplata în termen a impozitului pe bunurile imobiliare ale persoanelor juridice și 200 de lei, pentru neplata în termen a impozitului pe bunurile imobiliare din valoarea estimată a bunurilor imobiliare. Suplimentar, prin decizia sus-indicată, s-a dispus majorarea pierderilor fiscale pentru perioada A/2015 cu 763 314 de lei, care în rezultatul controlului constituia 18 595 276 de lei, micșorarea obligațiilor față de buget privind primele de asigurare obligatorie de asistență medicală cu 279 de lei, precum și s-a dispus aplicarea amenzii pentru încălcările legislației în mărime de 2 244 300 de lei, conform prevederilor art. 261 alin.(4) din Codul fiscal în mărime de 25% din suma diminuării, pentru diminuarea impozitului pe venitul din activitatea de întreprinzător pentru anul 2017 (8977200 lei x 25%), 508 de lei, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal, în mărime de 20% din suma diminuării, pentru diminuarea impozitului pe venitul reținut din salariu pentru perioadele L/03/17 și L/04/17 (1137 lei+1405 lei) x20%), 18 247 de lei, conform prevederilor art.261 alin. (4) din Codul fiscal, în mărime de 20 % din suma diminuării, pentru diminuarea impozitului pe bunurile imobiliare pentru perioadele 2015 și 2017 (700 de lei+ 90 536 de lei) x 20%), 144 356 de lei, conform prevederilor art. 261 alin. (5) din Codul fiscal, în mărime de 90 % din suma impozitului pe bunurile imobiliare nedeclarat și neachitat pentru perioada A/2018 (160 395 de lei x 90%), 2 000 de lei, conform prevederilor art. 260 alin. (1) din Codul fiscal, în mărime de 500 de lei pentru fiecare dare de seamă, pentru nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a dării de seamă fiscală, și anume: declarația cu privire la impozitul pe venit (Forma YEN 12) pentru anul 2017 (1 caz), darea de seamă privind veniturile achitate și impozitul pe venit reținut la sursa de plată (Forma IRV 14) pentru L/03/17, L/04/17 (2 cazuri), darea de seamă privind calculul impozitului pe bunurile imobiliare (Forma BIJ17) pentru perioada fiscală A/2017 (1 caz) (total 4 cazuri x 500 de lei).

La 25 februarie 2019 reclamantul a depus cerere prealabilă sub formă de contestație la Consiliul pentru soluționarea disputelor din cadrul Serviciului Fiscal de Stat, în ordinea art. 274¹ din Codul fiscal. Prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 80 din 21 martie 2019 impozitul pe venit reținut din salariu a fost micșorat de la 7 066 de lei la 477 de lei, penalitatea pentru neplata în termen a impozitului pe venitul reținut din salariu a fost micșorată de la 1 242 de lei la 710 de lei, în rest contestația reclamantului, a fost respinsă.

Reclamantul a relatat că, contestă concluziile și dispozițiile din Decizia SFS nr. 25 din 24 ianuarie 2019, privind calcularea și dispunerea încasării la buget a impozitului pe venit suplimentar de 8 977 200 de lei, a majorărilor de întârziere (penalității) de 852 749 de lei și a amenzii în sumă de 2 244 300 de lei. De asemenea, contestă și Decizia SFS nr. 80 din 21 martie 2019, în partea respingerii contestației și menținerii Deciziei SFS nr. 25 din 24 ianuarie 2019 cu privire la încasarea la buget a impozitului pe venit suplimentar de 8 977 200 de lei, a majorărilor de întârziere (penalității) de 852 749 de lei și a amenzii de 2 244 300 de lei.

A specificat reclamantul că suma impozitului pe venit suplimentar de 8 977 200 de lei a apărut ca urmare a neadmiterii la deduceri a cheltuielilor apărute ca urmare a semnării unui acord cu compania „BROKETT SERVICES” L.T.D. (Marea Britanie) privind stabilirea unei amenzi în mărime de 12 245 940 de lei (600 000 de euro) ca urmare a neexecutării contractului, a cheltuielilor aferente serviciilor de transport și

expediție în mărime de 25 650 571 de lei (1 270 000 de euro) pe contractele cu SRL „Fructove” (Ucraina) și SRL „Tank Trans”(Ucraina) și a cheltuielilor în mărime de 38 002 185 de lei (1 876 842 de Euro) aferente serviciilor de control a calității producției finite, pe contractul încheiat cu „IABLUNEVII DAR” SRL (Ucraina). La rîndul lor, majorările de întârziere (penalitatea) și amenda au fost calculate din suma impozitului pe venit suplimentar de 8 977 200 de lei.

A opinat reclamantul că, Serviciul Fiscal de Stat neîntemeiat nu ar fi admis la deduceri cheltuielile sus-indicate și neîntemeiat ar fi majorat veniturile SRL „TB Fruit” și ca urmare, neîntemeiat ar fi calculat impozit pe venit, majorări de întârziere și amenzi. Pe parcursul controlului inspectorii fiscali au avut o atitudine tendențioasă și, fără suport legal, organul fiscal a interpretat deciziile manageriale ale companiei pe contractele încheiate cu partenerii acesteia și că compania ar fi fost acuzată de administrarea ineficientă a afacerii, ca urmare, nu a recunoscut la deduceri unele cheltuieli reale, aferente activității obișnuite a acesteia, care constă în producerea sucului concentrat de mere și vînzarea acestuia peste hotare. Astfel, în ceea ce privește amenda contractuală cu compania „BROKETT SERVICES” LTD, administrația reclamantului a mers intenționat la neexecutarea contractului de livrare a sucului concentrat, deoarece datorită schimbării subite pe piața europeană a prețurilor la suc de mere, pentru companie a fost mai avantajos să execute alte contracte, cu alte companii, la un preț aproape dublu, ceea ce a permis realizarea unui profit mult mai mare, chiar și luând în considerare amenda acceptată față de compania „BROKETT SERVICES” LTD, iar în final a dus și la achitarea impozitelor la bugetul de stat în volum mai mare.

A susținut reclamantul cu referire la cheltuielile aferente serviciilor de transport și expediție în mărimea indicată în contractele cu SRL „Fructove” (Ucraina) și SRL „Tank Trans”(Ucraina), administrația SRL „T.B. Fruit” a decis să suporte de sine stătător cheltuielile respective, deoarece cumpărătorul nu era dispus să le accepte, iar înțelegere de modificare a condițiilor contractuale au avut loc prin negocieri verbale. În ceea ce privește cheltuielile aferente serviciilor de control a calității producției finite pe contractul cu „IABLUNEVII DAR” SRL (Ucraina), reclamantul le-a suportat la solicitarea cumpărătorului final, luând în considerare unele probleme de calitate din anii anteriori. Majorările de întârziere (penalitatea) în mărime de 852 749 de lei și a amenda în sumă de 2 244 300 de lei, dispuse spre încasare prin Decizia SFS nr. 25 din 24 ianuarie 2019, reclamantul le consideră subsecvente dispoziției organului fiscal de neacceptare spre deducere a cheltuielilor și respectiv de calculare a impozitului pe venit neachitat și care urmează a fi anulate ca consecință a anulării dispozițiilor cu privire la impunerea plății impozitului pe venit. Cu referire la Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 80 din 21 martie 2019, aceasta a fost contestată în partea respingerii cererii prealabile, și constituie un act administrativ separat pasibil de anulare ca consecință a admiterii cererii de chemare în judecată.

Prin hotărîrea din 09 decembrie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, acțiunea a fost admisă parțial.

S-a anulat pct. 1 din Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 25 din 24 ianuarie 2019, în partea dispunerii încasării de la SRL „TB Fruit” a impozitului pe venit în mărime de 8 977 200 de lei, pct. 2 din Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 25 din 24 ianuarie 2019, în partea încasării de la SRL „TB Fruit” a majorărilor de întârziere (penalității) în mărime de 852 749 de lei, pct. 5 din Decizia Serviciului Fiscal de Stat

nr. 25 din 24 ianuarie 2019, în partea încasării de la SRL „TB Fruit” a amenzii în mărime de 2 244 300 de lei, ca fiind ilegale.

S-a anulat Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 80 din 21 martie 2019 în partea ce ține de respingerea cererii prelabile, ca fiind ilegală.

În rest, pretențiile reclamantului au fost respinse, ca fiind neîntemeiate.

În motivarea hotărârii instanța de fond a considerat că, deciziile Serviciului Fiscal de Stat, indiferent de faptul că sunt emise pe marginea unor încălcări ale legislației fiscale sau cu privire la soluționarea unor contestații, sunt acte administrative și pot fi contestate în ordinea contenciosului administrativ. Mai mult, reieșind din prevederile art. 224 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, instanța de judecată adoptă, anulează în tot sau în parte actul administrativ individual, precum și o eventuală decizie de soluționare a cererii prelabile, dacă acestea sunt ilegale și prin ele reclamantul este vătămat în drepturile sale.

A menționat instanța de judecată că, ținând cont de ilegalitatea pct. 1 din Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 25 din 24 ianuarie 2019, în partea dispunerii încasării de la SRL „T.B. Fruit” a impozitului pe venit în mărime de 8 977 200 de lei, pct. 2 din Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 25 din 24 ianuarie 2019, în partea încasării de la SRL „T.B. Fruit” a majorărilor de întârziere (penalității) în mărime de 852 749 de lei și a pct. 5 din Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 25 din 24 ianuarie 2019, în partea încasării de la SRL „TB Fruit” a amenzii în mărime de 2 244 300 de lei, a dispus anularea, ca fiind ilegală, a Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 80 din 21 martie 2019 în partea ce ține de respingerea cererii prelabile.

Totodată, pretențiile reclamantului privind încasarea cheltuielilor de judecată au fost respinse ca neîntemeiate, deoarece instanței nu i-au fost prezentate probe ce ar confirma suportarea de către SRL „T.B. Fruit” a cărorva cheltuieli de judecată în prezentul litigiu.

Manifestând dezacordul cu hotărârea instanței de fond la 27 decembrie 2019, Serviciul Fiscal de Stat a declarat apel împotriva hotărârii instanței de fond solicitând admiterea cererii de apel, casarea hotărârii din 09 decembrie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, cu emiterea unei hotărâri noi de respingere a acțiunii.

Prin decizia din 21 octombrie 2020 a Curții de Apel Chișinău, a fost admisă cererea de apel depusă de Serviciul Fiscal de Stat, casată integral hotărârea din 09 decembrie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și emisă o decizie nouă prin care a fost respinsă ca neîntemeiată cererea de chemare în judecată depusă de SRL „T.B. Fruit” împotriva Serviciului Fiscal de Stat, cu privire la anularea actelor administrative.

În motivarea deciziei, Curtea de Apel Chișinău a specificat că, Serviciul Fiscal de Stat, în mod întemeiat a dispus aplicarea majorării de întârziere și sancțiunii în privința reclamantului/recurentului or, în cadrul judecării cauzei au fost stabilite circumstanțe care impun aplicarea majorării de întârziere și sancționarea SRL „T.B. Fruit”.

A invocat instanța de apel că la emiterea deciziilor contestate și anume Decizia SFS nr. 25 din 24 ianuarie 2019 și Decizia SFS nr. 80 din 21 martie 2019, Serviciul Fiscal de Stat și-a exercitat dreptul său discreționar în limitele legii și a dispus în mod justificat aplicarea majorării de întârziere și sancțiunii pecuniare în privința intimatului.

Astfel, a conchis că instanța de fond eronat a apreciat circumstanțele de fapt în baza probelor administrate și eronat a interpretat normele de drept material, care reglementează obiectul acțiunii în contencios administrativ.

La 19 noiembrie 2020, SRL „T.B. Fruit”, reprezentată de avocatul Gheorghe Iudin, a depus recurs împotriva deciziei din 21 octombrie 2020 a Curții de Apel Chișinău, solicitând admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel cu menținerea în vigoare a hotărârii instanței de fond.

În motivarea recursului recurentul a invocat că instanța de apel a interpretat eronat normele dreptului material, nu a aplicat legea care trebuia să fie aplicată, aplicînd o lege care nu trebuia să fie aplicată.

A invocat recurentul că instanța de apel nu doar că nu a efectuat verificarea actelor contestate conform art. 225 din Codul administrativ, limitându-se doar la enumerarea normelor legale, pe cînd circumstanțele de fapt ce țin de suportarea cheltuielilor obișnuite și ordinare aferente activității de întreprinzător a SRL „T.B. Fruit” și declarate de Serviciul Fiscal de Stat ca fiind nedeductibile - nu au fost examinate în contradictoriu. Instanța de apel nu a analizat argumentarea hotărârii primei instanțe, și nu a combătut nici un argument din referința depusă în instanța de apel.

Consideră recurentul că, în decizia contestată instanța de apel a ignorat totalmente probele anexate la dosar, incluzînd afirmații eronate. Astfel, în decizia contestată a fost indicat că în cadrul controlului fiscal, cît și în instanța de judecată, SRL „T.B. Fruit” nu a prezentat probe privind necesitatea suportării amenzii în sumă de 600 000 de euro în cadrul activității de întreprinzător drept cheltuieli ordinare și necesare, deși la materiale cauzei sunt anexate contractul de vânzare-cumpărare nr. 07/04/2017 din 07 aprilie 2017, anexa nr.1 din 01 august 2017 la contractul din 07 aprilie 2017 și acordul din 31 decembrie 2017.

A mai susținut recurentul că lipsa motivării deciziei Curții de Apel Chișinău din 21 octombrie 2020 reprezintă o încălcare a dreptului la un proces echitabil garantat prin Convenția Europeană a Drepturilor Omului.

În conformitate cu art. 244 alin. (1) din Codul 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 din Codul administrativ, recursul se depune la instanța de apel în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel, dacă legea nu stabilește un termen mai mic.

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

La caz, Curtea de Apel Chișinău a pronunțat la 21 octombrie 2020 decizia contestată în prezența avocatului recurentului. Decizia Curții de Apel Chișinău a fost expediată participanților prin intermediul poștei electronice la data de 17 noiembrie 2020 (f.d. 231).

Astfel, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ menționează că SRL „T.B. Fruit”, reprezentată de avocatul Gheorghe Iudin, s-a conformat prevederilor legale și a depus recursul la 19 noiembrie 2020, în termenul prevăzut de art. 245 din Codul administrativ.

La 26 noiembrie 2020, în adresa participanților la proces a fost expediată copia

recursului, cu înștiințarea despre posibilitatea depunerii referinței.

La 16 decembrie 2020, Serviciul Fiscal de Stat a depus referință la cererea de recurs depusă de SRL „T.B. Fruit”, reprezentată de avocatul Gheorghe Iudin, prin care a solicitat respingerea recursului, cu menținerea în vigoare a deciziei instanței de apel.

Examinând temeiurile invocate în recurs în raport cu materialele cauzei, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție îl consideră inadmisibil, din următoarele motive.

Prin prisma art. 246 alin. (1) din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează din oficiu admisibilitatea cererii de recurs. Dacă este inadmisibil, recursul se declară ca atare printr-o încheiere, în acord cu alin. (2) din art. 246 Codul administrativ, recursul se declară inadmisibil în special în cazurile enumerate la literele a)-f).

Din analiza acestor prevederi, rezultă că admisibilitatea/inadmisibilitatea recursului, în special, nu se limitează doar la temeiurile menționate ci urmează să însușească în condițiile Codului administrativ exercitarea efectivă a unui control de legalitate, veritabil bazat pe temeiuri concludente și serioase.

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

În această ordine de idei, instanța de recurs reține că din Codul administrativ dezvoltă nu doar caracterul nedevolutiv al recursului dar și cerința de seriozitate a cererii din perspectiva invocării unor veritabile și esențiale încălcări de drept procedural și material capabile să răstoarne deciziile instanței de apel contestate, într-o eventuală examinare în fond și invocare ex officio a erorilor de drept.

Instanța de recurs reține că pentru a trece testul de admisibilitate, cererea de recurs trebuie să conțină o motivare convingătoare și întemeiată în condițiile nominalizate mai sus. Acest argument rezultă și din particularitățile de formă ale reglementării recursului în Codul administrativ și anume din sintagma „motivarea recursului” de la art. 245 alin. (2) din Codul administrativ. În consecutivitate, motivarea cererii de recurs în circumstanțele expuse se referă la formalitățile pe care trebuie să le întrunească cererea în vederea rezistării testului și filtrului de admisibilitate.

De asemenea, Completul specializat în examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție accentuează că admisibilitatea recursului trebuie privită și în contextul rolului și funcției legale a instanței judecătorești supreme care constă, în special în asigurarea și interpretarea uniformă a legilor la examinarea cauzelor de contencios administrativ. Astfel, motivarea oricărei cereri de recurs trebuie să țină cont pentru a trece filtrul de admisibilitate și a avea succes, de aceste însușiri de ordin legal fundamental.

În acest sens, CtEDO în jurisprudența sa constantă statuează că dreptul de acces la instanțe nu este absolut. Există limitări implicit admise (Golder împotriva Regatului Unit, pct. 38; Stanev împotriva Bulgariei (MC), pct. 230). Acesta este în special cazul

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

Completul specializat în examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție conchide că cererea de recurs depusă de SRL „T.B. Fruit”, reprezentată de avocatul Gheorghe Iudin, este inadmisibilă.

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

d i s p u n e :

Recursul depus de Societatea cu Răspundere Limitată „T.B. Fruit”, reprezentată de avocatul Gheorghe Iudin, se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Nina Vascan

Victor Burduh