

Dosarul nr. 3ra-398/21

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani – V. Ciumac

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău – A. Bostan, E. Palanciuc, V. Negru

ÎNCHEIERE

24 martie 2021

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul
judecătorii

Maria Ghervas
Nina Vascan
Victor Burduh

examinând admisibilitatea recursului depus de către întreprinderea mixtă „Мастерстрой” societate cu răspundere limitată,

în cauza de contencios administrativ intentată la acțiunea depusă de către întreprinderea mixtă „Мастерстрой” societate cu răspundere limitată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei din 18 noiembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău, prin care s-a admis apelul depus de către Serviciul Fiscal de Stat, s-a casat integral hotărârea din 06 decembrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și s-a emis o hotărâre nouă, prin care s-a respins ca neîntemeiată acțiunea depusă de către întreprinderea mixtă „Мастерстрой” societate cu răspundere limitată,

constată:

La 26 mai 2017, întreprinderea mixtă „Мастерстрой” societate cu răspundere limitată (în continuare ÎM „Мастерстрой” SRL) a depus acțiune în contencios administrativ, concretizată și completată prin cererile din 10 mai 2018 și 21 septembrie 2018, împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat (succedat în drepturi și obligați de către Serviciul Fiscal de Stat) cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii a invocat că, în perioada decembrie 2016 – februarie 2017, Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Căușeni a efectuat controlul total al activității întreprinderii pentru perioada anilor 2013 – 2016.

Prin actul de inspecție nr. 676015 din 24 februarie 2017, Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Căușeni a constatat anumite abateri fiscale în activitatea ÎM „Мастерстрой” SRL.

La 10 martie 2017, ÎM „Мастерстрой” SRL a depus la Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Căușeni dezacordul cu actul de inspecție nr. 676015 din 24 februarie 2017, care a fost completat prin dezacordul din 15 martie 2017.

Prin decizia nr. 184 din 24 martie 2017 a Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Căușeni, au fost constatate încălcări ale legislației în vigoare de către ÎM „Мастерстрой” SRL, care au determinat diminuarea obligațiilor față de

buget, s-a calculat și s-a încasat la buget de la ÎM „Мастерстрой” SRL sumele impozitelor și plăților calculate în rezultatul controlului:

- suma TVA calculată suplimentar în rezultatul controlului în valoare de 11 008 567 de lei;

- majorare de întârziere (penalitate) în valoare de 2 856 021 de lei;

- în conformitate cu art. 261 alin. (4) din Codul fiscal, pentru diminuarea TVA la buget, s-a aplicat amendă în mărime de 30% de la suma diminuată, ceea ce constituie 3 302 570 de lei;

- în conformitate cu art. 260 alin. (3) din Codul fiscal, pentru prezentarea declarațiilor TVA cu informații neautentice, s-a aplicat amendă în mărime de 7 000 de lei;

- în conformitate cu art. 260 alin. (4) din Codul fiscal, pentru neprezentarea facturilor fiscale pentru livrările efectuate, s-a aplicat amendă în mărime de 72 000 de lei;

- în temeiul art. 10 alin. (5) din Legea nr. 845 din 03 ianuarie 1992, s-a aplicat o amendă în mărime de 10% din sumele plătite prin intermediari, ceea ce constituie 275 400 de lei;

- în conformitate cu art. 255 din Codul fiscal, pentru prezentarea informațiilor neautentice despre sediul subdiviziunii, s-a aplicat amendă în mărime de 4 000 de lei;

- în conformitate cu art. 253 din Codul fiscal, s-a aplicat amendă în mărime de 5 000 de lei;

- s-a dispus trecerea în cont a TVA la situația de 01 decembrie 2016 va constitui zero lei, care va fi destinată trecerii în cont pentru perioada decembrie 2016;

- s-au micșorat pierderile fiscale ale SRL „Masterstroi” aferente anului 2013 cu 1 281 184,72 de lei.

Considerând decizia nr. 184 din 24 martie 2017 a Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Căușeni ca fiind ilegală și neîntemeiată, la 21 aprilie 2017, ÎM „Мастерстрой” SRL a depus la Serviciul Fiscal de Stat contestație, prin care a solicitat anularea integrală a acestei decizii.

Însă, prin decizia nr. 37 din 11 mai 2017, Serviciul Fiscal de Stat a respins contestația depusă împotriva deciziei nr. 184 din 24 martie 2017 a Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Căușeni.

În opinia reclamantei, organul fiscal neîntemeiat a constatat că ÎM „Мастерстрой” SRL a diminuat nejustificat în anul 2013 pierderile fiscale cu suma de 1 281 185 de lei din arenda spațiului comercial din str. Mihail Sadoveanu, 42, mun. Chișinău, cu suprafața totală de 1 600 m.p., în baza contractului încheiat cu locatorul ÎCS „Invest Line” SRL. Or, acest spațiu comercial a fost închiriat pentru nevoile sale de păstrare temporară a mărfii și publicității ale produselor întreprinderii. Cu atât mai mult că această adresă a fost declarată organului fiscal ca subdiviziune. Prin urmare, acesta nu era un punct de activitate comercială clandestină, ci o subdiviziune a întreprinderii, cu activitate comercială.

De asemenea, nu este clar cum în anul 2017 inspectorii fiscali au apreciat că în anul 2013 compania ÎM „Мастерстрой” SRL nu a avut activitate comercială la adresa spațiului comercial arendat, făcând trimitere doar la metode indirecte de

evaluare, adică nementiunarea spațiului comercial în careva facturi. Or, această metodă de apreciere este unilaterală, părtinitoare.

Un alt subcapitol de presupuse încălcări a fost contractul de transport de mărfuri, semnat între ÎM „Мастерстрой” SRL, în calitate de beneficiar și SRL „Ardepa-Grup”, în calitate de prestator. În opinia inspectorilor fiscali, serviciile au fost prestate *de facto* de către o altă companie, iar la baza serviciilor nu sunt de fapt servicii de transport, ci au fost prestate serviciile de expediție.

Reclamanta a considerat că și aceste constatări sunt neîntemeiate, deoarece din facturile fiscale eliberate de SRL „Ardepa-Grup” rezultă cert că au fost prestate servicii de transport. Acest fapt este confirmat și prin actele de îndeplinire a lucrărilor – servicii de transport, în care sunt indicate ruta de transport, încărcătura și alte elemente probante.

Astfel, în urma constatării greșite a circumstanțelor de fapt, inspectorii fiscali neîntemeiat au ajuns la concluzia că ÎM „Мастерстрой” SRL a calculat incorect TVA și ilegal a diminuat TVA la buget cu suma de 11 008 567 de lei.

În opinia reclamantei, organul fiscal eronat a constatat diminuarea sumei TVA pe marginea contractului de locațiune a suprafeței comerciale cu suprafața de 1 600 m.p., încheiat cu locatorul ÎCS „Invest Line” SRL și contractul de transport de mărfuri, încheiat cu prestatorul SRL „Ardepa-Grup”.

În privința contractului de locațiune reclamanta a explicat că spațiul comercial a fost închiriat pentru nevoile întreprinderii de păstrare temporară a mărfii și reclama produselor sale, această adresă fiind declarată la organul fiscal ca subdiviziune a întreprinderii.

Totodată, în privința contractului de transport de mărfuri, semnat cu prestatorul SRL „Ardepa-Grup”, reclamanta a învederat că facturile fiscale eliberate de SRL „Ardepa-Grup” și actele de îndeplinire a lucrărilor atestă clar raporturile de prestare a serviciilor de transport.

Respectiv, pentru aceste servicii a fost achitat TVA, ca pentru servicii utilizate în scopul de transportare a mărfurilor.

De asemenea, reclamanta a considerat că inspectorii fiscali eronat au constatat necalcularea TVA în sumă de 1 639 445 de lei aferente livrărilor de cărămidă și că cărămida adusă pe teritoriul Republicii Moldova a fost vândută pe „piața neagră”, fără evidența contabilă. Or, din declarațiile administratorului companiei, cât și din actele întreprinderii rezultă clar că diferența de cărămidă, aferentă sumei de TVA adăugate suplimentar, nu a fost vândută, dar a fost returnată fabricii de producție (ОАО „Тираспольский кирпичный завод”), deoarece nu corespundea cerințelor înaintate de consumatori. Respectiv costul mărfii returnate producătorului nu poate constitui bază impozabilă a TVA, deoarece marfa nu a fost comercializată.

Succesiv, reclamanta a notat că inspectorii fiscali eronat au ajuns la concluzia diminuării TVA cu 9 081 808 lei prin presupusele încălcări fiscale ale ÎM „Мастерстрой” SRL în relațiile cu terții, care se află pe teritoriul Republicii Moldova, dar nu sunt în relații fiscale cu sistemul bugetar.

La constatarea acestor presupuse abateri, inspectorii fiscali nu au ținut cont de faptul că relațiile civile sunt prevăzute de Codul civil, care permite semnarea și utilizarea contractelor de cesiune.

Astfel, odată cu semnarea contractelor de cesiune, se transmite atât drepturile asupra creanței, cât și obligațiile fiscale și pecuniare.

Prin urmare, odată cu transmiterea creanței față de o altă persoană, obligația directă de achitare s-a transferat de la cedent la cesionar și astfel debitorul are o obligație fiscală, tot directă, față de un nou creditor.

Reclamanta a remarcat că, la caz, contractele de cesiune sunt valabile, nu au fost anulate de vreo parte sau chiar de organul fiscal. Respectiv, contractele fiind executate nu mai pot fi puse la îndoială *post factum*, cu atât mai mult că organul fiscal nici nu este parte contractantă a acestora.

În această ordine de idei, ÎM „Мастерстрой” SRL a considerat că inspectorii fiscali neîntemeiat au constatat că efectuarea decontărilor în numerar și virament în sumă de 1 800 000 de lei și 954 000 de lei constituie încălcarea art. 10 alin. (5) din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, din motiv că achitățile au avut loc prin intermediari. Această concluzie denotă că inspectorii fiscali au interpretat în mod eronat noțiunea de intermediar.

În completarea acțiunii, prin cererea din 10 mai 2018, reclamanta ÎM „Мастерстрой” SRL a invocat suplimentar că, în vederea valorificării potențialului economic, a beneficiat de surse creditare de la instituțiile financiare, o bună parte din care au fost îndreptate spre stingerea plăților creditare, care erau purtătoare de sancțiuni cu titlu de clauză penală. Altă parte din mijloacele financiare creditate au fost îndreptate spre achitarea plăților salariale, obligațiilor fiscale și fondurilor sociale, deoarece este subiect al impunerii inclusiv cu TVA, accize, precum și faptul că operează importuri, trebuia să avanseze obligațiile vamale impuse regimului vamal corespunzător (vol. I, f.d. 238-242).

La fel, prin cererea de completare a temeiurilor acțiunii din 21 septembrie 2018, reclamanta ÎM „Мастерстрой” SRL a indicat suplimentar că, în opinia sa, decizia de sancționare are la bază erori grave de calcul și interpretare, fiind contradictorie situației de fapt și de drept, inclusiv cu hotărâri judecătorești irevocabile emise pe aceleași cazuri depistate anterior, sau cazuri similare.

Astfel, în privința spațiului comercial închiriat, reclamanta a evocat că, la 08 aprilie 2013 a încheiat cu locatorul ÎCS „Invest Line” SRL contractul de locațiune a spațiului comercial nr. 112/13, prin care i-a fost transmis în locațiune o suprafață comercială de 1 600 m.p., situată pe str. Mihail Sadoveanu, 42, mun. Chișinău, pentru exercitarea activității sale. Conform contractului, prețul pentru chirie a fost stabilit în sumă de 800 000 de lei lunar, dintre care suma TVA 133 333 de lei.

În baza acestui contract, locatorul ÎCS „Invest Line” SRL a emis facturi lunare de achitare a chiriei, iar locatarul ÎM „Мастерстрой” SRL a achitat sumele înaintate spre achitare.

Reclamanta a considerat că acest moment nu poate să trezească careva dubii, deoarece plățile au fost făcute oficial, prin transfer, iar pentru serviciile prestate locatorul a eliberat lunar facturi fiscale.

Mai mult ca atât, plățile efectuate pentru chirie pentru lunile aprilie-iunie 2013, efectuate de către ÎM „Мастерстрой” SRL în favoarea ÎCS „Invest Line” SRL au fost supuse în anul 2013 unui control din partea organului fiscal, care prin actul de control nr. 1479 din 24 decembrie 2013 a constatat fapte similare celor din prezenta speță, și anume că spațiul comercial arendat nu a fost folosit în scopuri de antreprenoriat, ci în alte scopuri, nu se știe care.

Însă, prin decizia din 22 decembrie 2014 a Curții de Apel, menținută prin decizia Curții Supreme de Justiție, actul de control fiscal nr. 1479 din 24 decembrie 2013 a fost anulat.

În acea speță, instanța de judecată a constatat că, prin prisma art. 101 alin. (1) din Codul fiscal, ÎM „Мастерстрой” SRL a achitat la bugetul de stat TVA în sumă de 400 000 de lei odată cu achitarea serviciilor prestate de către ÎCS „Invest Line” SRL.

La fel, în speța precedentă, instanța de judecată a notat că argumentele organului fiscal privind micșorarea trecerii în cont a TVA ar fi fost justificate doar în cazul în care ÎM „Мастерстрой” SRL nu ar fi achitat costul serviciilor livrate sau suma TVA aferentă acestor servicii procurate, dar ar pretinde la această trecere în cont.

Reieșind din concluziile cuprinse în decizia din 22 decembrie 2014 a Curții de Apel, reclamanta a invocat că decizia Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Căușeni nr. 184 din 24 martie 2017 este neîntemeiată în partea raporturilor de locațiune cu ÎCS „Invest Line” SRL. Micșorarea trecerii în cont a sumei TVA efectiv achitate de către ÎM „Мастерстрой” SRL și calcularea repetată a acesteia spre plată ar încălca principiul evitării dublei impunerii, garantat tuturor persoanelor fizice și juridice de Constituția Republicii Moldova.

Acest spațiu închiriat a fost declarat la organul fiscal în calitate de subdiviziune, circumstanță ce exclude ipoteza că ar fi fost un punct de activitate comercială clandestină.

De asemenea, reclamanta a remarcat că are ca gen principal de activitate comercializarea materialelor de construcție, iar pentru a livra clienților marfa comercializată este necesară organizarea cu forte proprii a logisticii și schema corectă de transport și/sau de a contracta o persoană juridică terță, specializată în expediția mărfurilor și transportul acestora.

Așa, în scopul realizării livrării la consumatorul final a mărfurilor, ÎM „Мастерстрой” SRL, în calitate de beneficiar și SRL „Ardepa-Grup”, în calitate de prestator, au încheiat contractul de expediție a mărfurilor, în baza căruia au fost expediate o diversă gamă de materiale de construcție (nisip, prundiș, pietriș etc.).

Conform clauzelor contractuale, prețul pentru expediție a fost fixat la suma de 0,4 lei pentru o tonă/km de marfă transportată.

Totodată, având în vedere că 3AO „АТІІ-3” deținea un parc vast de autocamioane de tonaj mare, SRL „Ardepa-Grup” a încheiat cu 3AO „АТІІ-3” un contract de colaborare în transport.

Respectiv, o parte din mărfurile ÎM „Мастерстрой” SRL a fost transportată de către SRL „Ardepa-Grup” prin intermediul 3AO „АТІІ-3”, fapt ce se încadrează perfect în prevederile legale.

Astfel, reclamanta a observat că din facturile fiscale existente se atestă cert că întreprinderea SRL „Ardepa-Grup” presta ÎM „Мастерстрой” SRL servicii de expediție, transportându-i marfa în mod regulat, de mai multe ori pe lună.

În opinia reclamantei, conform art. 101 alin. (1) din Codul fiscal, ÎM „Мастерстрой” SRL a achitat la bugetul de stat TVA odată cu achitarea serviciilor prestate de către SRL „Ardepa-Grup”.

Prin urmare, ÎM „Мастерстрой” SRL a achitat TVA concomitent cu achitarea serviciilor de expediție în baza facturilor fiscale aferente serviciilor

procurate, deoarece aceste servicii din care rezultă suma TVA trecută în cont au fost livrate în cadrul desfășurării activității de întreprinzător.

Așa, ÎM „Мастерстрой” SRL a respectat toate cerințele stabilite la art. 102 din Codul fiscal, confirmându-se legalitatea trecerii în cont a sumei TVA și care a fost efectiv achitată de către ÎM „Мастерстрой” SRL.

Reieșind din aceste ipoteze, reclamanta a considerat decizia Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Căușeni nr. 184 din 24 martie 2017 ca fiind neîntemeiată și în această parte, iar micșorarea trecerii în cont a sumei TVA efectiv achitate de către ÎM „Мастерстрой” SRL și calcularea repetată a acesteia spre plată, ar încălca principiul evitării dublei impuneri.

Succesiv, reclamanta a apreciat că organul fiscal neîntemeiat, la subcapitolul I și II în partea ce tine de atribuirea la pierderi din decizia nr. 184 din 24 martie 2017, a constatat că ÎM „Мастерстрой” SRL a inclus la deduceri cheltuieli, care nu au fost suportate în cadrul activității de întreprinzător și respectiv ilegal a dispus micșorarea pierderilor fiscale aferente anului 2013 cu suma de 1 281 184,72 de lei = 666 666,67 de lei din relațiile comerciale cu ÎCS „Invest Line” SRL și 769 907 lei din relațiile comerciale cu SRL „Ardepa Grup” – 155 388 de lei pierderi fiscale suplimentare.

De asemenea, la subcapitolul I și II în partea ce tine de diminuarea TVA în decizia nr. 184 din 24 martie 2017, organul fiscal ilegal a constatat că ÎM „Мастерстрой” SRL ar fi diminuat incorect TVA în urma serviciilor primite, care nu au fost suportate în cadrul activității de întreprinzător. Drept consecință, organul fiscal ilegal a încasat la bugetul public suma de 287 314 lei = 133 333 de lei TVA din relațiile comerciale cu ÎCS „Invest Line” SRL și 153 981 de lei TVA din relațiile comerciale cu SRL „Ardepa Grup”.

La fel, reclamanta a evocat că unul din segmentele principale ale vânzărilor sale constituie comercializarea către consumatori, persoane fizice și juridice, a cărămizii produse de către ОАО „Тираспольский кирпичный завод”, cu care are o colaborare prodigioasă de mult timp.

Cărămida este preluată direct de la producător și livrată pe întreg teritoriul țării, atât la companii care efectuează construcții masive, cât și la persoane fizice ce doresc să construiască.

Comenzile livrate persoanelor fizice au un specific, deoarece în momentul livrării clienții se pot răzgândi și refuzat cumpărarea mărfii și achitarea acesteia.

Astfel, organul fiscal eronat a constatat încălcarea fiscală de către ÎM „Мастерстрой” SRL, manifestată prin faptul că din direcția Tiraspol spre diferite locații din Republica Moldova a fost livrată o cantitate X de cărămidă, iar în facturile fiscale emise de companie a fost indicată o cantitate de cărămidă mai mică, adică reprezintă X-1. În viziunea organului fiscal, diferența Y dintre cantitatea de cărămidă livrată și cantitatea de cărămidă din facturi a fost presupusă ca vândută clandestin, la negru și corespunzător nu a fost achitată TVA la bugetul de stat.

Însă, la analiza acestei situații, organul fiscal nu a ținut cont de faptul că livrările către persoanele fizice se efectuează în baza comenzii înaintate în scris sau la telefon, iar factura fiscală, conform Codului fiscal, se eliberează doar la solicitarea expresă a consumatorului persoană fizică. Astfel, atât timp cât nu se solicită, compania nu are de ce să elibereze factură fiscală către consumatorul casnic. Cu atât mai mult că clienții au dreptul de a se refuza de marfa livrată, dacă

aceasta nu corespunde cerințelor sale. În acest sens, expeditorul care a livrat cărămida nu are decât să constate refuzul clientului și să returneze marfa înapoi în Tiraspol.

Astfel, organul fiscal trebuia să țină cont că, în procesul de livrare, ÎМ „Мастерстрой” SRL acționa în calitate de agent de vânzări și vindea cărămida primită la realizare de la fabrica producătoare.

Respectiv, în cazul returului de marfă, aceasta se întorcea înapoi la proprietar, adică la ОАО „Тираспольский кирпичный завод”.

În acest sens urmează a se ține cont că relațiile comerciale dintre ÎМ „Мастерстрой” SRL și ОАО „Тираспольский кирпичный завод” sunt regulate de o serie de contracte comerciale: nr. 1 din 01 februarie 2013, nr. 2 din 30 ianuarie 2014, nr. 3 din 12 ianuarie 2015 și nr. 4 din 12 ianuarie 2016.

Deopotrivă, conform acordului adițional nr. 1 la contractele menționate, care introduce art. 6.3, în cazul în care marfa este returnată de către client, executorul ОАО „Тираспольский кирпичный завод” se obligă să primească marfa înapoi și poartă răspundere pentru costurile legate de retur.

Aceste circumstanțe demonstrează motivul din care inspectorii fiscali nu au găsit în depozitele sau subdiviziunile ÎМ „Мастерстрой” SRL diferența Y de cărămidă, or, aceasta era în depozitul producătorului ОАО „Тираспольский кирпичный завод”.

La capitolul dat reclamanta a remarcat că în perioada iulie-decembrie 2013 a transportat din Tiraspol, prin posturile vamale interne, cărămidă în cantitate de 1 725 150 de bucăți și a emis facturi pentru 798 937 de bucăți, iar diferența de 926 213 bucăți a fost returnată producătorului ОАО „Тираспольский кирпичный завод”; în anul 2014 cuantumul de cărămidă transmis înapoi producătorului ОАО „Тираспольский кирпичный завод” a constituit 1 504 600 de bucăți; în anul 2015 cuantumul de cărămidă transmis înapoi producătorului ОАО „Тираспольский кирпичный завод” a constituit 1 993 610 de bucăți; în anul 2016 cuantumul de cărămidă transmis înapoi producătorului ОАО „Тираспольский кирпичный завод” a constituit 342 960 de bucăți.

Reieșind din aceste circumstanțe, reclamanta a conchis că nu pot fi supuse spre plata TVA livrările care *de facto* nu au avut loc, adică pentru care întreprinderea nu a perceput financiar careva încasări. În consecință, organul fiscal ilegal a impus cu TVA tranzacțiile de vânzare-cumpărare, care nu au existat.

Prin urmare, organul fiscal ilegal a dispus, la subcapitolul 1 referitor la livrările de cărămidă din decizia nr. 184 din 24 martie 2017, încasarea de la ÎМ „Мастерстрой” SRL a sumei TVA de 1 639 445 de lei.

Finalmente, reclamanta a invocat că art. I. pct. 1 din decizia nr. 184 din 24 martie 2017 este pasibil de a fi anulat, deoarece sunt pasibile de sancțiuni fiscale în proporție de 10 la sută din sumele plătite, întreprinderile și organizațiile care efectuează decontări în numerar și prin virament prin intermediari, intermediarii fiind persoanele față de care nu există obligații financiare directe.

În speță, însă, cesionarii ЗАО „АТП-3” și ОАО „Тираспольский кирпичный завод” nu întrunesc calitatea de intermediari, deoarece în baza contractelor de cesiune, care constituie acte juridice valabil încheiate, au dobândit legal calitatea de creditori față de debitori, respectiv, față de cedentă, debitorul avea o obligație financiară directă.

Mai mult ca atât, contractele de cesiune a creanțelor au fost legal încheiate și respectiv asupra acestora planează prezumția legalității și, ținând cont că prin intermediul acestora a avut loc transferul creanțelor de la cedenți către cesionarii ЗАО „АТП-3” și ОАО „Тираспольский кирпичный завод”, aceștia au dobândit calitatea de creditor și un drept de creanță față de debitor, fiind nemijlocit subiecți ai raporturilor juridice și nicidecum intermediari în sensul art. 10 pct. 5 din Legea cu privire la antreprenariat și întreprinderi.

Prin urmare, art. 1 pct. 1 din subcapitolul II din decizia nr. 184 din 24 martie 2017, referitor la încasarea TVA în sumă de 9 081 808 lei în urma tranzacțiilor de cesiune, este ilegal și urmează a fi anulat.

Subsecvent, urmează a fi anulate și art. II pct. 4 din subcapitolul III din decizia nr.184 din 24 martie 2017 în partea amenzii în mărime de 275 400 de lei, pentru presupusa încălcare a art. 10 alin. 5 din Legea cu privire la antreprenariat și întreprinderi, pentru semnarea contractului de cesiune și pretinsele achitări prin intermediari.

Reclamanta ÎМ „Мастерстрой” SRL a solicitat prin cererea de chemare în judecată anularea art. I pct. 1, art. III pct. 3, art. III pct. 4, art. IV, art. V, art. II pct. 1, art. III pct. 1, art. III pct. 2 și art. III pct. 6 din decizia Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Căușeni nr. 184 din 24 martie 2017 (vol. III, f.d. 82-94).

Prin hotărârea din 06 decembrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, s-a admis acțiunea depusă de către ÎМ „Мастерстрой” SRL.

S-a anulat ca ilegală decizia nr.184 emisă de Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Căușeni din 24 martie 2017 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de ÎМ „Мастерстрой” SRL în partea ce ține de: încasarea la buget a TVA în mărime de 11 008 567 de lei; încasarea la buget a majorării de întârziere în sumă de 2 856 021 de lei; aplicării amenzii în mărime de 30% din suma diminuării, în sumă de 3 302 570 de lei; aplicării amenzii conform art. 260 alin. (3) din Codul fiscal în mărime de 7 000 de lei; aplicării amenzii conform art. 260 alin. (4) din Codul fiscal în sumă totală de 72 000 de lei; aplicării amenzii conform art. 10 alin. (5) din Legea cu privire la antreprenariat și întreprinderi în sumă de 275 400 de lei; aplicării amenzii conform art. 253 din Codul fiscal în sumă de 5 000 de lei; trecerii în cont a TVA la situația din 01 decembrie 2016 va constitui zero lei, care va fi destinată trecerii în cont pentru perioada decembrie 2016; micșorării pierderilor fiscale a ÎМ „Мастерстрой” SRL aferente anului 2013 cu 1 281 184,72 de lei (vol. III, f.d. 116, 125-132).

La 21 decembrie 2018, cu respectarea termenului de atac instituit la art. 232 din Codul administrativ, Serviciul Fiscal de Stat a declarat apel împotriva hotărârii din 06 decembrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, solicitând casarea acesteia și emiterea unei hotărâri noi de respingere a acțiunii (vol. III, f.d.119, 141-152).

Prin decizia din 18 noiembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău s-a admis apelul depus de către Serviciul Fiscal de Stat, s-a casat integral hotărârea din 06 decembrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și s-a emis o hotărâre nouă, prin care s-a respins ca neîntemeiată acțiunea depusă de către ÎМ „Мастерстрой” SRL (vol. IV, f.d. 72, 73-101).

În consolidarea soluției instanța de apel a reținut că prima instanță nu a constatat și elucidat pe deplin circumstanțele importante ale cauzei, iar faptele constatate nu sunt dovedite prin probe. Or, în cadrul dezbaterilor judiciare s-a

confirmat situația constatată în actul de control, iar autoritatea publică și-a îndeplinit obligația instituită la art. 24 alin. (3) din Legea contenciosului administrativ, probând pe deplin legalitatea acțiunilor sale și a actului administrativ emis.

În acest sens instanța de apel a remarcat că în conformitate cu legislația în vigoare, orice depozit urmează a fi dotat cu un registru contabil de evidență, în care sunt reflectate informații despre intrarea sau ieșirea stocurilor de mărfuri de la depozit, precum și o persoană responsabilă de acest registru.

La caz, însă, nu s-a confirmat existența unui astfel de registru al depozitului din str. Mihail Sadoveanu, 42, mun. Chișinău, precum și un „depozitar” responsabil la acest depozit. Respectiv, ÎM „Магнестрой” SRL a cheltuit 800 000 de lei lunar și a trecut în cont TVA în sumă de 133 333 de lei pentru arenda unui edificiu, care nu a participat în activitatea de întreprinzător, de fabricare a producției, de executare a lucrărilor și prestare a serviciilor.

Astfel, instanța de apel a conchis că ÎM „Магнестрой” SRL nu a respectat condiția expresă prevăzută la art. 102 alin.(1) din Codul fiscal.

La fel, instanța de apel a constatat că Serviciul Fiscal de Stat întemeiat nu a acceptat deduceri în sumă de 769 907 lei pentru anul 2013 aferente serviciilor de transport SRL „Ardepa-Grup”, deoarece serviciile de transport *de facto* au fost prestate de către SAO АТІІ-3. Prin urmare, relațiilor cu SRL „Ardepa-Grup” sunt aplicabile temeiurile prevăzute la art. 102 alin. (1) din Codul fiscal, deoarece trecerea în cont poate avea loc în cazul achitării TVA la buget, fapt ce nu a avut loc în speță, din motiv că SRL „Ardepa-Grup” nu a prezentat declarația TVA pentru lunile 04-07/2013, ultima declarație TVA fiind prezentată pentru luna martie 2013, ulterior la 31 iulie 2013 fiind anulată forțat în calitate de plătitor a TVA.

În această consecvență instanța de apel a conchis că pe parcursul a 4 ani ÎM „Магнестрой” SRL, având cifra de afaceri a circa 20 mil. de lei anual, inexplicabil a declarat și achitat impozit pe venit (0) zero raportat la 4 ani.

Referitor la faptul calculării suplimentare a TVA aferentă livrărilor de cărămidă, Curtea de Apel Chișinău a observat că, în urma contrapunerii datelor de evidență contabilă a ÎM „Магнестрой” SRL cu informația prezentată de către Serviciul Vamal, organul fiscal a constatat diferența nereflectată la livrări de cărămidă în perioada anilor 2013-2016.

Verificând subdiviziunile declarate pe teritoriul Republicii Moldova, organul fiscal a constatat lipsa în stoc a diferenței de cărămidă nereflectată la livrări, dar ce a fost trecută prin postul vamal din regiunea Transnistreană și depozitate până la livrare. Diferențele de cărămidă introduse prin postul vamal în Republica Moldova au fost înstrăinate fără oformare documentară și reflectare a livrărilor în evidența contabilă. Alte documente confirmative ce ar demonstra poziția contribuabilului cu privire la returnarea mărfurilor în adresa producătorului în evidenta contabilă nu au fost constatate.

La aspectul dat instanța de apel a apreciat critic probele prezentate în cadrul dezbaterilor judiciare, și anume „actele de rambursare a cărămizilor”, or, acestea nu pot influența rezultatul controlului din motiv că nu au fost prezentate la faza controlului fiscal, precum și nu sunt emise în corespundere cu prevederile Legii contabilității.

În această ordine de idei, instanța de apel a ajuns la concluzia că Serviciul Fiscal de Stat întemeiat a dispus aplicarea majorării de întârziere și a sancțiunii în privința ÎM „Мастерстрой” SRL și că lipsesc temeiuri de anulare a deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Căușeni nr. 184 din 24 martie 2017.

La 11 februarie 2021, ÎM „Мастерстрой” SRL a depus la Curtea de Apel Chișinău recurs motivat împotriva deciziei din 18 noiembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău.

Argumentele recursului în esență se rezumă la reiterarea temeiurilor de fapt și de drept ale speței, similare celor cuprinse în cererea de chemare în judecată.

Suplimentar recurenta a invocat că decizia instanței de apel este bazată pe erori grave de calcul și interpretare, iar situația de fapt și de drept constatată de instanța de apel nu corespunde realității și contravine deciziilor judecătorești irevocabile emise pe aceleași cazuri depistate anterior.

Recurenta ÎM „Мастерстрой” SRL a solicitat prin cererea de recurs casarea integrală a deciziei din 18 noiembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău și restituirea cauzei spre rejudecare în ordine de apel.

La 02 martie 2021, Curtea Supremă de Justiție a notificat intimatului copia recursului motivat depus de către ÎM „Мастерстрой” SRL, explicându-i dreptul de a depune referință asupra criticilor formulate în recurs. Însă, până la examinarea admisibilității recursului, Serviciul Fiscal de Stat nu a făcut uz de dreptul său procedural și nu a depus referință.

Conform articolul 245 alin. (1) și (2) 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. Instanța de apel transmite neîntârziat Curții Supreme de Justiție recursul împreună cu dosarul judiciar. 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.

Decizia Curții de Apel Chișinău a fost adoptată la 18 noiembrie 2020. Conform extrasului din poșta electronică, decizia motivată a instanței de apel a fost notificată recurentei la 12 ianuarie 2021. Recursul motivat a fost depus la 11 februarie 2021.

În atare circumstanțe, completul ajunge la concluzia că recurenta s-a conformat prevederilor legale stipulate la art. 245 din Codul administrativ privind termenul de depunere a recursului.

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 drept 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 din 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 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 sau, după caz, hotărârile Curții de Apel ca primă instanță într-o eventuală examinare în fond și invocare *ex officio* a erorilor de drept.

Instanța de recurs notează 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 a statuat 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 Helters 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 către recurentă este inadmisibilă.

Conform art. 230 și art. 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 dispune:

Recursul depus de către întreprinderea mixtă „Мастерстрой” societate cu răspundere limitată se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul

Maria Ghervas

judecătorii

Nina Vascan

Victor Burduh