

Dosarul nr. 3ra-206/22  
2-17130985-01-3ra-23022022

Prima instanță: Judecătoria Chișinău sediul Rîșcani (jud. M. Gandrabur)  
Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud. A. Minciuna, V. Clima, E. Palanciuc)

## ÎNCHEIERE

11 mai 2022

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul  
Judecătorii

Ala Cobăneanu  
Nina Vascan  
Nicolae Craiu

examinând admisibilitatea recursului depus de Societatea cu Răspundere Limitată „Reneco-EL”

în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată a Societății cu Răspundere Limitată „Reneco-EL” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor administrative defavorabile

împotriva deciziei din 10 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, prin care a fost respins apelul depus de Societatea cu Răspundere Limitată „Reneco-EL” și menținută hotărârea din 27 aprilie 2021 a Judecătoriei Chișinău sediul Rîșcani

constată:

La 5 ianuarie 2017, SRL „Reneco-EL” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău cu privire la anularea actelor administrative defavorabile.

În motivarea acțiunii a invocat că la 14 decembrie 2016, a recepționat decizia Inspectoratului Fiscal de Stat nr. 1043/2/9 din 10 noiembrie 2016 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Reneco-EL”, prin care au fost încasate la buget sumele impozitelor și plăților calculate în rezultatul controlului: 1 237 de lei impozitul pe venit din activitatea de antreprenariat diminuat pentru anul 2014 și 11 926 149 de lei impozitul pe venit diminuat în mărime de 18 % din câștigurile de la jocurile de noroc pentru perioadele fiscale 3 iulie 2015 – 31 august 2016. A fost încasată la buget majorarea de întârziere calculată în rezultatul controlului conform art. 228 alin. (2), (3) Cod fiscal în mărime de 2 159 095 de lei pentru neplata în termenii stabiliți a impozitului pe venit diminuat în mărime de 18 % din câștigurile de la jocurile de noroc pentru perioadele fiscale din 3 iulie 2015 – 31 august 2016. A fost aplicată amenda pentru încălcarea legislației fiscale care urmează de transferat la Ministerul Finanțelor în sumă de 371 de lei în mărime de 30 % din suma

impozitului pe venit din activitatea de antreprenariat diminuat (1 237 x 30 %) conform prevederilor art. 261 alin. (4) Cod fiscal, în sumă de 3 577 845 lei în mărime de 30 % din suma impozitului pe venit diminuat în mărime de 18 % din câștigurile de la jocurile de noroc (11 926 149 x 30 %), conform prevederilor art. 261 alin. (4) Cod fiscal și în sumă de 7 000 de lei pentru întocmirea neconformă a dărilor de seamă privind suma veniturilor achitate și impozitului pe venit reținut din aceasta, declarației cu privire la impozitul pe venit din activitatea de antreprenariat pentru perioada fiscală 2014 conform prevederilor art. 260 alin. (3) Cod fiscal.

A menționat SRL „Reneco-EL” că recunoaște doar suma impozitului pe venit încasată în mărime de 1 237 de lei, calculată din activitatea de antreprenariat diminuat pentru anul 2014 și amenda calculată de 371 de lei, în mărime de 30 % din suma impozitului pe venit din activitatea de antreprenariat diminuat (1 237 x 30 %) conform prevederilor art. 261 alin. (4) Cod fiscal.

În rest, a considerat decizia enunțată ca fiind ilegală, neîntemeiată și abuzivă.

A comunicat că cererea prealabilă depusă la 28 noiembrie 2016, prin care a contestat decizia Inspectoratului Fiscal de Stat nr. 1043/2/9 din 10 noiembrie 2016 nu a fost examinată în termen de 30 de zile, fapt ce a dus la încălcarea art. 270 alin. (1) Cod fiscal.

Prin cererea prealabilă adresată Direcției Administrare Fiscală Centru din 29 noiembrie 2016 privind examinarea cererii prealabile din 28 noiembrie 2016, de asemenea, nu a primit răspuns.

Astfel, prin aceste acțiuni de încălcare a procedurii de examinare a contestațiilor, organul fiscal i-a încălcat dreptul la apărare și la un proces echitabil.

A remarcat că decizia nr. 1043/2/9 din 10 noiembrie 2016 a fost emisă într-un mod fraudulos, deoarece de fapt aceasta a fost emisă la o altă dată decât cea indicată, iar menționarea în conținutul ei privind participarea șefului secției control fiscal nr. 9, Oxana Locteva și șefului secției control și asistență juridică, Daniel Postu la examinarea actului de control nr. 5-678806 și nr. 5-678807 din 12 octombrie 2016 și dezacordului la ele, nu corespunde adevărului.

A afirmat că actele normative puse la baza deciziei contestate sunt invocate formal și declarativ, deoarece în timpul controlului inspectorii fiscali nu au depistat încălcări fiscale în activitatea SRL „Reneco-EL”, după care în ultimele zile ale controlului până la întocmirea actului de control fiscal din 12 octombrie 2016, SRL „Reneco-EL” a fost informată că aceștia au fost obligați de superiori să impoziteze mizele depuse de jucători, inclusiv cele returnate jucătorilor.

Prin urmare, organul fiscal a interpretat și aplicat eronat art. 90<sup>1</sup> alin. (3<sup>3</sup>) Cod fiscal, care nu prevede impozitarea cu 18 % a mizelor jucătorilor, dar numai a câștigurilor.

A subliniat că SRL „Reneco-EL” a reținut și achitat la buget impozitul la sursa de plată în mărime de 18 % din suma câștigurilor de la jocurile de noroc conform art. 90<sup>1</sup> alin. (3<sup>3</sup>) Cod fiscal și până la 21 iulie 2016, adică până la instituirea posturilor fiscale conform ordinului IFS din 21 iulie 2016 nr. 660 la entitatea și subdiviziunile SRL „Reneco-EL”, nu au fost înregistrate restanțe față de bugetul public național, fapt confirmat prin actul de control nr. 3-554702 din 26 iulie 2016.

După instituirea posturilor fiscale din 21 iulie 2016, inspectorii fiscali au declarat că nu au fost depistate încălcări privind reținerea și achitarea la buget a impozitului pe venit la sursa de plată în mărime de 18 % din suma câștigurilor de la jocurile de noroc.

A precizat că abia în luna octombrie 2016, când a fost inițiat un al doilea control, inspectorii fiscali au calculat, cu data din urmă, de la 3 iulie 2015 și s-a dispus încasarea impozitului pe venit de 18 % din câștiguri și anume din mizele depuse de jucători, fără a ține cont de diferența dintre suma câștigurilor și suma mizelor depuse de jucător și returnarea lor jucătorilor, în maniera prevăzută de Normele metodologice privind efectuarea decontărilor bănești în numerar din domeniul jocurilor de noroc cu utilizarea mașinilor de casă și control, aprobate prin decizia Comisiei interdepartamentale pentru mașinile de casă și control nr. 01-05/2008 din 24 ianuarie 2008.

A evidențiat că invocarea ordinului Ministerului Finanțelor nr. 90 din 26 iunie 2015, prin care a fost abrogat ordinul Ministrului Finanțelor nr. 43 din 29 martie 2008 cu privire la aprobarea și punerea în aplicare a Indicațiilor metodice privind reflectarea în evidența contabilă a veniturilor și câștigurilor obținute de la jocurile de noroc, nu duce la modificarea Normelor metodologice privind efectuarea decontărilor bănești în numerar din domeniul jocurilor de noroc sau la modificarea metodicii de impozitare.

Or, aceeași inspectorii fiscali și-au schimbat părerea și au interpretat altfel noțiunea de câștig, fiind menționate modificările operate la art. 12 pct. 14 din Titlul II Cod fiscal, ce au fost efectuate prin Legea Parlamentului nr. 138 din 17 iunie 2016, publicată în Monitorul Oficial la 1 iulie 2016 (și nu au efect retroactiv), fiind modificată noțiunea de câștig cu adăugirea cuvântului brut după cuvântul veniturile, după cum urmează: câștiguri – veniturile brute obținute de la jocurile de noroc, loterii și de la campaniile promoționale atât în formă monetară, cât și nemonetară.

A subliniat că nici în acest articol nu este prevăzut că mizele achitate de jucători sunt considerate câștig.

La 3 iulie 2015 și până la 1 iulie 2016, precum și până la data depunerii acțiunii, sunt în vigoare și se aplică Normele metodologice privind efectuarea decontărilor bănești în numerar din domeniul jocurilor de noroc cu utilizarea mașinilor de casă și control, alte reglementări nu existau, impozitarea rămânând aceeași prevăzută la art. 90<sup>1</sup> alin. (3<sup>3</sup>) Cod fiscal.

A mai notat că organul fiscal a ignorat prevederile SNC 18 „Venituri” care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2014, fiind aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 6 august 2013 privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate.

Conform practicii unanim acceptate și Normelor metodologice privind efectuarea decontărilor bănești în numerar din domeniul jocurilor de noroc cu utilizarea mașinilor de casă și control, câștigul în cadrul jocurilor de noroc se calculează ca diferență pozitivă dintre sumele câștigate de jucător și mizele achitate de acesta. Dacă diferența este negativă sau suma mizelor între ele este egală, atunci câștigul lipsește și respectiv, impozitul pe venit de 18 % nu se calculează.

Prin urmare, inspectorii fiscali au interpretat eronat și samavolnic noțiunea de câștig și venituri din impozitarea mizelor.

Astfel, organul fiscal a impozitat toate mizele achitate de jucătorii SRL „Reneco-EL” cu 18 % și nu a diferențiat prin calcule concrete care este suma mizelor în cadrul jocului fără câștig, care este suma mizelor în cadrul jocului cu refuzul jucătorului de a prelungi jocul solicitând restituirea proporțională a mizei.

Or, în cazul în care jucătorul achita miza și nu avea câștig la finele jocului, atunci sumele mizelor achitate trec ca venit la entitatea economică care se impozitează cu 12 % și nota poate fi considerată ca venit a jucătorului și impozitată cu 18 %.

Inspectorii fiscali nu au determinat concret care este această sumă, fiind impozitate toate mizele cu 18 % ca câștig a jucătorului, ceea ce este incorect și absurd.

Până în luna iulie 2016, toate entitățile economice din domeniul jocurilor de noroc calculau câștigul și impozitul reținut din câștig în mărime de 18 % în felul următor: câștigul net (S net) = Venitul brut (S Brut) – Suma mizelor (S miza).

Prin urmare, nu este clar de ce anume din luna iulie 2016 organul fiscal a aplicat cu efect retroactiv din luna iulie 2015 o altă modalitate de calculare a impozitului din venit în rezultatul câștigului și plăților achitate de jucător, știind că noțiunea de câștig a fost modificată la 1 iulie 2016, astfel a încălcat principiul neretroactivității respectării drepturilor câștigate, principiul certitudinii impunerii, principiul echității fiscale, principiul randamentului impozitării, principiul proporționalității, principiul evitării și neadmiterii dublei impozitări și principiul egalității contribuabililor în fața legii.

De asemenea, prin interpretările organului fiscal au fost încălcate prevederile art. 15, 16, 46 și 54 din Constituția Republicii Moldova și art. 1 Protocolul 1 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului.

La caz, este aplicabil principiul potrivit căruia toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

La fel, organul fiscal prin acțiunile sale a perturbat și stopat total activitatea SRL „Reneco-EL” provocând ultimei prejudicii.

Și-a întemeiat pretențiile în temeiul dispozițiilor art. 16, 17, 19, 25, 26 din Legea contenciosului administrativ nr. 793/2001, art. 85, 138, 166, 167, 175-177 CPC.

A solicitat admiterea cererii de chemare în judecată, anularea deciziei nr. 1043/2/9 din 10 noiembrie 2016 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Reneco-EL” în partea încasării sumelor impozitelor și plăților calculate, însă nerecunoscute de SRL „Reneco-EL” după cum urmează: 11 926 149 de lei impozitul pe venit diminuat în mărime de 18 % din câștigurile de la jocurile de noroc pentru perioadele fiscale 3 iulie 2015 – 31 august 2016, 2 159 095 de lei pentru neplata în termenii stabiliți a impozitului pe venit diminuat în mărime de 18 % din câștigurile de la jocurile de noroc pentru perioadele fiscale din 3 iulie 2015 – 31 august 2016, 3 577 845 de lei amendă în mărime de 30 % din suma impozitului pe venit diminuat în mărime de 18 % din câștigurile de la jocurile de noroc

(11 926 149 x 30 %), conform prevederilor art. 261 alin. (4) Cod fiscal, 7 000 de lei amendă pentru întocmirea neconformă a dărilor de seamă privind suma venitului achitat și impozitului pe venit reținut din aceasta, declarației cu privire la impozitul pe venit din activitatea de antreprenariat pentru perioada fiscală 2014 conform prevederilor art. 260 alin. (3) Cod fiscal, anularea actului de control nr. 5-678806 și nr. 5-678807 din 12 octombrie 2016 și anexa nr. 1, în partea includerii în calcul la pag. 7, în perioada iulie 2015 – august 2016, a impozitului pe venit indicat ca diminuat de către SRL „Reneco-EL” din câștigurile de la jocurile de noroc în sumă totală de 11 926 149 de lei și în partea amenzilor și penalităților indicate în tabelul anexei nr. 1.

La 3 noiembrie 2017, SRL „Reneco-EL” a depus cerere de chemare în judecată suplimentară împotriva Serviciului Fiscal de Stat, prin care suplimentar a solicitat și anularea deciziei nr. 140 din 22 decembrie 2016 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 1043/2/9 din 10 noiembrie 2016, cu repunerea în termen de la data prezentării în ședința de judecată din 5 octombrie 2017.

A menționat că în ședința de judecată din 5 octombrie 2017, Serviciul Fiscal de Stat a prezentat decizia nr. 140 din 22 decembrie 2016 pe marginea contestației depusă de SRL „Reneco-EL” împotriva deciziei nr. 1043/2/9 din 10 noiembrie 2016 emisă de IFS mun. Chișinău, prin care a fost respinsă contestația depusă de SRL „Reneco-EL” din 28 noiembrie 2016 nr. 173/11.

A remarcat că pârâtul ori intenționat a ascuns decizia nr. 140 din 22 decembrie 2016 sau această decizie a fost fabricată recent cu dată din urmă pentru a mima respectarea procedurii de examinare a cererii prealabile depusă de SRL „Reneco-EL”, deoarece SRL „Reneco-EL” a solicitat reclamarea probelor, menționând că nu a primit răspuns la cererea prealabilă din 28 noiembrie 2016 nr. 173/11, iar pârâtul nu a invocat în referința din 10 mai 2017 faptul existenței acesteia.

Totodată, a evidențiat că, deși în ședința de judecată din 5 octombrie 2017, pârâtul a prezentat decizia nr. 140 din 22 decembrie 2016, nu a prezentat probe prin care să confirme că această decizie a fost adusă la cunoștința factorilor de decizie a SRL „Reneco-EL”, conform art. 129<sup>1</sup> Cod fiscal.

Prin hotărârea din 27 aprilie 2021 a Judecătoriei Chișinău sediul Rîșcani, a fost respinsă ca neîntemeiată acțiunea înaintată de SRL „Reneco-EL”.

La 28 aprilie 2021, cu respectarea termenului prevăzut la art. 232 alin. (1) Cod administrativ, prin intermediul oficiului poștal, SRL „Reneco-EL” a depus apel nemotivat împotriva hotărârii primei instanțe, iar la 1 iulie 2021, cu respectarea termenului prevăzut la art. 232 alin. (2) Cod administrativ, prin intermediul oficiului poștal, a fost prezentată motivarea apelului.

Prin încheierea din 9 septembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, a fost respinsă ca neîntemeiată cererea depusă de SRL „Reneco-EL” privind recuzarea judecătorilor Curții de Apel Chișinău, Anatolie Minciuna, Angela Bostan și Viorica Mihaila, precum și a altor judecători ai Curții de Apel Chișinău de la examinarea cauzei în ordine de apel.

Prin încheierea protocolară din 20 octombrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, a fost respinsă cererea depusă de SRL „Reneco-EL” privind numirea expertizei financiar-contabile.

Prin încheierea din 2 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, a fost respinsă ca neîntemeiată cererea depusă de SRL „Reneco-EL” privind recuzarea judecătorilor Curții de Apel Chișinău, Anatolie Minciuna, Vladislav Clima și Ecaterina Palanciuc, precum și a altor judecători ai Curții de Apel Chișinău de la examinarea cauzei în ordine de apel.

Prin încheierea protocolară din 10 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, a fost respinsă cererea depusă de SRL „Reneco-EL” privind audierea specialistului.

Prin decizia din 10 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, a fost respins apelul depus de SRL „Reneco-EL” și menținută hotărârea din 27 aprilie 2021 a Judecătoriei Chișinău sediul Rîșcani.

În consolidarea soluției adoptate, instanțele de judecată ierarhic inferioare au menționat că, contrar argumentelor SRL „Reneco-EL” și aprecierii de către aceasta a noțiunilor de câștig, venit, venit brut, în speță, sunt aplicabile prevederile în vigoare la data obținerii venitului și anume art. 12 pct. 14) Cod fiscal, potrivit căruia prin „câștiguri” se înțeleg „veniturile obținute de la jocurile de noroc, loterii și de la campaniile promoționale atât în formă monetară, cât și nemonetară”.

Astfel, SRL „Reneco-EL”, în calitate de plătitor de câștiguri, conform prevederilor art. 90<sup>1</sup> alin. (3<sup>3</sup>) Cod fiscal (în vigoare la data obținerii veniturilor), urma să rețină și să verse la buget un impozit în mărime de 18 % din câștigurile totale îndreptate spre plată jucătorului.

Prima instanță și instanța de apel au reținut că prin ordinul Ministerului Finanțelor nr. 90 din 26 iunie 2015 (publicat în MO nr. 166-176 din 3 iulie 2015), a fost abrogat ordinul Ministerului Finanțelor nr. 43 din 29 martie 2008, noua metodă de determinare a venitului impozabil obținut din câștigurile de la jocurile de noroc aplicându-se de la 3 iulie 2015.

Respectiv, începând cu 3 iulie 2015 (data intrării în vigoare a ordinului Ministerului Finanțelor nr. 90 din 26 iunie 2015), venitul impozabil obținut din câștigurile de la jocurile de noroc acordate de organizatorul jocurilor de noroc participanților, constituie valoarea totală a câștigului acordat fără dreptul la anumite deduceri sau scutiri, inclusiv fără a ține cont de mizele depuse.

Așadar, instanțele de judecată ierarhic inferioare au conchis că în perioada 3 iulie 2015 – 31 august 2016, câștigul în cadrul jocurilor de noroc este considerat venitul brut, fără dreptul la anumite deduceri sau scutiri, inclusiv fără a ține cont de mizele depuse.

Reieșind din prevederile art. 228 alin. (1) - (2) Cod fiscal, prima instanță și instanța de apel au considerat că autoritatea fiscală corect a calculat impozitul pe venit reținut din câștigurile de la jocurile de noroc în mărime de 18 %, pentru perioadele fiscale 3 iulie 2015 – 31 august 2016 în sumă de 2 159 095 de lei.

Totodată, în virtutea prevederilor art. 260 alin. (3) și 261 alin. (4) Cod fiscal, pentru diminuarea impozitului pe venit în mărime de 18 % și pentru întocmirea

neuniformă a dărilor de seamă, autoritatea fiscală just a aplicat amenda în mărime de 3 577 845 de lei și respectiv, 7 000 de lei.

Prin urmare, instanțele de judecată ierarhic inferioare au ajuns la concluzia că decizia autorității fiscale din 10 noiembrie 2016 a fost fundamentată pe prevederile legale în vigoare la data obținerii veniturilor de către SRL „Reneco-EL”, iar afirmațiile ultimei cu privire la interpretarea eronată și aplicarea incorectă a normelor poartă un caracter declarativ.

În partea ce ține de cerința SRL „Reneco-EL” cu privire la anularea deciziei nr. 140 din 22 decembrie 2016 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 1043/2/9 din 10 noiembrie 2016, instanțele de judecată au notat că, în condițiile în care a fost constatată legalitatea actului administrativ contestat, se impune necesitatea respingerii ca neîntemeiată, or aceasta derivă din pretenția principală, fiind una subsecventă.

Cu privire la pretenția de anulare a actului de control fiscal nr. 5- 678806, prelungit pe formularul nr. 5-678807 din 12 octombrie 2016 și Anexa nr. 1, în partea invocării ilegale și abuzive a impozitării de 18 % din câștiguri, inclusiv din mizele depuse de jucători, fără a ține cont de diferența dintre suma câștigurilor și suma mizelor depuse de jucător, cu excluderea din calcul a perioadei iulie 2015 – august 2016 a impozitului din venitul indicat ca diminuat de SRL „Reneco-EL” din câștigurile de la jocurile de noroc în sumă totală de 11 926 149 de lei și a amenzilor și penalităților indicate în tabelul Anexei nr. 1, prima instanță și instanța de apel au evidențiat că actul de control fiscal nr. 5-678806, prelungit pe formularul nr. 5-678807 din 12 octombrie 2016 cu Anexa nr. 1, nu constituie act administrativ.

Or, acesta este un act pregătit, care a stat la baza emiterii actului administrativ final, în speță, decizia nr. 4103/2/9 din 10 noiembrie 2016 și prin urmare, nu poate constitui de sine stătător obiect al acțiunii în contenciosul administrativ, deoarece, prin esența sa, nu produce efecte juridice.

La 9 decembrie 2021, SRL „Reneco-EL” a depus recurs nemotivat împotriva deciziei din 10 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, prin care a solicitat admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel și a hotărârii primei instanțe cu emiterea unei decizii de admitere a cererii de chemare în judecată.

La 8 februarie 2022, SRL „Reneco-EL” a depus motivarea recursului împotriva deciziei din 10 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, prin care a solicitat admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel și a hotărârii primei instanțe cu emiterea unei decizii de admitere a cererii de chemare în judecată.

În susținerea recursului a invocat că nici în prima instanță și nici în instanța de apel nu a avut parte de un proces echitabil, iar instanțele, inclusiv Curtea de Apel Chișinău, nu au aplicat corect dreptul material, fiind interpretate eronat actele normative în vigoare de la data efectuării controlului fiscal și neaplicate corect actele normative care reglementau problemele din actele administrative contestate.

La fel, instanțele de judecată ierarhic inferioare au tolerat și au ignorat intenționat argumentele SRL „Reneco-EL”, inclusiv din cererea de apel suplimentară din 1 iulie 2021, unde a adus argumente detaliate și a prezentat probe concrete, prin care a dovedit că Serviciul Fiscal de Stat a acționat ilegal, orchestrat

și la comandă, având scopul distrugerii ramurii jocurilor de noroc prin efectuarea controalelor fiscale din anul 2016.

De asemenea, instanța de apel a ignorat și nu a examinat obiectiv cererea SRL „Reneco-EL” privind numirea expertizei financiar-contabile din 19 octombrie 2021 și cererea privind audierea specialistului/expertului din 26 octombrie 2021, unde a ridicat o mulțime de întrebări, ignorate de instanța de apel, și la care nu a găsit răspuns în decizia instanței de apel din 10 noiembrie 2021 și nici în hotărârea primei instanțe din 27 aprilie 2021.

Instanțele de judecată ierarhic inferioare nu s-au expus pe actele normative ce reglementează obiectul contestării actelor administrative, legat de impozitarea mizelor din jocurile de noroc și nu s-au referit la cadrul normativ concret de impozitare a mizelor, metodica și modalitatea de impozitare a mizelor.

A evidențiat că SRL „Reneco-EL” a achitat toate impozitele și nu avea alte datorii, ci din contra avea supraplată la impozite și taxe, de aceea Serviciul Fiscal de Stat a născocit la al doilea control repetat total, o metodologie nouă de impozitare a mizelor, creând o datorie artificială.

Respectiv, instanțele de judecată ierarhic inferioare trebuiau să se expună prin acte normative cu prevederi clare, dar nu pe presupuneri și interpretări în interesul Serviciului Fiscal de Stat.

A invocat că instanța de apel a încălcat și dreptul părților de a fi citați pentru ședința din 10 noiembrie 2021 ora 14:00, în cazul în care citația pentru ședința din data de 10 noiembrie 2021, a fost publicată pe site-ul Curții de Apel Chișinău la data de 9 noiembrie 2021 seara, or la caz nici reprezentantul Serviciului Fiscal de Stat nu a participat, deoarece nimeni nu au cunoscut despre data ședinței.

Totodată, a subliniat că instanțele de judecată ierarhic inferioare au ignorat, nu s-au expus și nu au aplicat Normele metodologice privind efectuarea decontărilor bănești în numerar din domeniul jocurilor de noroc cu utilizarea mașinilor de casă și control, aprobate prin decizia Comisiei interdepartamentale pentru mașinile de casă și control nr. 01-05/2008 din 24 ianuarie 2008.

A mai notat că cererea prealabilă din 28 noiembrie 2016 înaintată de SRL „Reneco-EL” nu a fost examinată de organul emitent IFS pe mun. Chișinău în termen de 30 de zile, care a expirat la 28 decembrie 2016, fapt ce a dus la încălcarea art. 270 alin. (1) Cod fiscal, iar la cererea prealabilă adresată către DAF Centru a IFS mun. Chișinău din 29 noiembrie 2016 privind examinarea cererii prelabile din data de 28 noiembrie 2016, de asemenea nu a primit careva răspuns.

Dă către instanțele de judecată ierarhic inferioare nemotivat a fost respins faptul că la achitarea câștigului jucătorului i se restituie și suma mizei sale sau la solicitarea jucătorului de a se refuza de joc, i se restituie miza achitată (banii jucătorului), care nu poate fi impozitată cu 18 %, deoarece este absurd să impozitezi banii mizați, care aparțin jucătorului cu drept de proprietate, care deja au fost impozitați.

Aceasta reprezintă o interpretare eronată și abuzivă a legislației fiscale privind impozitarea în domeniul jocurilor de noroc, care contravine pct. 15 din Normele metodologice privind efectuarea decontărilor bănești în numerar din domeniul

jocurilor de noroc cu utilizarea mașinilor de casă și control, aprobate prin decizia Comisiei interdepartamentale pentru mașinile de casă și control nr. 01-05/2008 din 24 ianuarie 2008, care era unicul act normativ în vigoare până la efectuarea controlului fiscal și după.

La fel, a indicat că studiind ordinul nr. 90 din 26 iunie 2015 a Ministerului Finanțelor, prin care a fost abrogat ordinul Ministrului Finanțelor nr. 43 din 29 martie 2008 cu privire la aprobarea și punerea în aplicare a Indicațiilor metodice privind reflectarea în evidența contabilă a veniturilor și câștigurilor obținute de la jocurile de noroc, care a fost publicat la 3 iulie 2015 în Monitorul Oficial nr. 166-176 (la care a făcut trimitere instanța de apel), a constatat că ordinul nr. 90 din 26 iunie 2015 a Ministerului Finanțelor nu prevede careva prevederi legate de impozitarea câștigului, mizelor și alte aberații indicate de Curtea de apel în pct. 61 și 62 din decizia din 10 noiembrie 2021.

Respectiv, concluzia instanței de apel de la pct. 62 din decizia recurată precum că în perioada 3 iulie 2015 – 31 august 2016, câștigul de la jocurile de noroc este considerat venitul brut fără dreptul la anumite deduceri sau scutiri, inclusiv fără a ține cont de mizele deduse, reprezintă niște presupuneri și interpretări greșite din partea instanței de apel a dreptului material, inclusiv ordinul nr. 90 din 26 iunie 2015 a Ministerului Finanțelor.

Astfel, prin cererea privind numirea expertizei financiar-contabile din 19 octombrie 2021 și cererea privind audierea specialistului/expertului din 26 octombrie 2021, SRL „Reneco-EL” a ridicat o mulțime de întrebări, ignorate de instanța de apel și la care nu a găsit răspuns în decizia contestată.

Prin urmare, a considerat că nu a avut parte de un proces echitabil, contrar art. 6 din CEDO și practicii CtEDO.

Instanța de apel nu a dat răspuns nici la întrebarea dacă se aplica la caz art. 12 pct. 14 din Titlu II Cod fiscal, publicat prin Legea Parlamentului nr. 138 din 17 iunie 2016, cu efect retroactiv, pentru perioada controlată 3 iulie 2015 – 31 august 2016.

Totodată, în actul de control nr. 5-678806 și 5-678807 din 12 octombrie 2016, la pag. 7, Serviciul Fiscal de Stat a aplicat cu efect retroactiv la calcularea impozitării mizelor, prevederile modificărilor în art. 12 pct. 14 din Titlu II Cod fiscal, publicate prin Legea Parlamentului nr. 138 din 17 iunie 2016, cu efect retroactiv, pentru perioada controlată 3 iulie 2015 – 31 august 2016.

De asemenea, instanța de apel și reprezentanții Serviciului Fiscal de Stat s-au eschivat de a da explicații, cu indicarea normei, care le dădea dreptul să aplice pentru perioada controlată cu efect retroactiv modificările în art. 12 pct. 14 din Titlu II Cod fiscal, publicate prin Legea Parlamentului nr. 138 din 17 iunie 2016 și prevederile scrisorii secrete a IFPS nr. 26-08/3-12-12-9267/5641 din 15 iulie 2016, nepublicate în Monitorul Oficial.

Prin scrisoare IFPS nr. 26-08/3-12-12-9267/5641 din 15 iulie 2016, a fost instituit un nou mecanism de impozitare și obiect al impunerii, contrar art. 58 alin. (1) - (3) și art. 132 alin. (1), (2) din Constituția Republicii Moldova.

Cu referire la prevederile art. 7 și 16 din Legea cu privire la actele normative, a remarcat că din textul modificat al art. 12 pct. 14 Codul fiscal, nu se pot deduce

norme care ar justifica includerea acestor componente în noțiunea de „impozitare a mizelor cu impozit pe venit”.

Astfel, a considerat că, contrar limitărilor impuse de prevederile Legii privind actele normative, emitentul actului scrisorii IFPS nr. 26-08/3-12-12-9267/5641 din 15 iulie 2016 statuează peste conținutul actelor normative ierarhic superioare, care depășește competențele Inspectoratului Fiscal Principal de Stat (actual SFS), în partea atribuirii mizelor la categoria de venituri impozabile.

Prin urmare, calificarea mizelor drept sursă de venit de către IFPS, este inadmisibilă, deoarece nu poate fi realizată prin act normativ inferior legii.

Modificarea art. 12 pct. 14 din Titlu II Cod fiscal, publicat în Monitorul Oficial la data de 1 iulie 2016 conform Legii Parlamentului nr. 138 din 17 iunie 2016, nu putea fi aplicată, deoarece nu prevedea mecanism de implementare sau de aplicare la calcularea impozitului pe venit din mizele achitate de jucători.

A considerat că a dovedit cu lux de amănunte că unica probă ca scrisoarea secretă a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 26-08/3-12-12-9267/5641 din 15 iulie 2016, ce a stat la baza actelor de control nr. 5-678806 și 5-678807 din 12 octombrie 2016, deciziei nr. 1043/2/9 din 10 noiembrie 2016 și deciziei nr. 140 din 22 decembrie 2016, nu putea fi aplicată, deoarece prin încheierea din 14 martie 2018 a Judecătoriei Chișinău sediu Centru, este menționat că SFS recunoaște că scrisoarea secretă a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 26-08/3-12-12-9267/5641 din 15 iulie 2016, nepublicată în Monitorul Oficial cu privire la modificările în art. 12 pct. 14 din Titlu II Cod fiscal, nu are statut de act administrativ, fiind doar o circulară care nu putea fi aplicată la efectuarea controlului SRL „Reneco-EL”, cu efect retroactiv cu un an în urmă, la efectuarea controlului față de SRL „Reneco-EL”.

Respectiv, nici art. 90<sup>1</sup> alin (3<sup>3</sup>) Cod fiscal nu putea fi aplicat la caz, deoarece acesta se referă la cuantumul impozitării și nu la impozitarea mizelor.

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.

Conform art. 245 alin. (1) și (2) 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. 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.

Curtea de Apel Chișinău a pronunțat decizia contestată la 10 noiembrie 2021, în ședință publică.

Din materialele dosarului rezultă că la 9 decembrie 2021, SRL „Reneco-EL” a depus recurs nemotivat împotriva deciziei din 10 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău (f. d. 202-203 vol. III).

Tot actele cauzei atestă că decizia motivată din 10 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău a fost notificată recurentei, prin intermediul oficiului poștal, la data de 17 ianuarie 2022, fapt confirmat prin ștampila aplicată pe plic (f. d. 234 verso

vol. III), însă corespondența expediată în adresa SRL „Reneco-EL”, la 2 februarie 2022, a fost returnată de către oficiul poștal cu mențiunea „nereclamat” (f. d. 233-234 vol. III).

Se mai constată că la 8 februarie 2022, la Curtea Supremă de Justiție, SRL „Reneco-EL” a depus recurs motivat împotriva deciziei din 10 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău (f. d. 205-230 vol. III, 1-25 vol. IV).

Astfel, recursul depus de SRL „Reneco-EL” împotriva deciziei din 10 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău este în termen.

La 16 martie 2022, prin intermediul poștei electronice, Serviciul Fisdcal de Stat a depus referință la recursul depus de SRL „Reneco-EL”, solicitând declararea recursului ca fiind inadmisibil.

Examinând temeiurile invocate în recursul depus de SRL „Reneco-EL”, 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.

În conformitate cu art. 246 alin. (1) Cod administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează din oficiu admisibilitatea cererii de recurs. Dacă este inadmisibil, recursul se declară ca atare printr-o încheiere, iar în acord cu alin. (2) art. 246 Cod 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 pentru 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, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ reține că, Codul administrativ dezvoltă nu doar caracterul nedevelopat 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.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ 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) Cod 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 pentru 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.

Pe cale de consecință, argumentul recurente SRL „Reneco-EL” invocat în cererea de recurs în sensul că instanța de apel a încălcat dreptul părților de a fi citați pentru ședința din 10 noiembrie 2021 ora 14:00, nu poate fi reținut ca temei de a declara recursul admisibil.

Și asta deoarece, actele cauzei denotă incontestabil că la adresa electronică a reprezentantului SRL „Reneco-EL”, avocatului Constantin Mihaila – kmihaila@rambler.ru, au fost expediate citațiile pentru ședințele de judecată în instanța de apel din 8 septembrie 2021 ora 10:00 și din 20 octombrie 2021 ora 12:00, fapt ce se confirmă prin extrasele din poșta electronică anexate la materialele dosarului (f. d. 67, 139 vol. III).

Iar la 2 noiembrie 2021, SRL „Reneco-EL” a depus la Curtea de Apel Chișinău cerere prin care a solicitat amânarea ședinței de judecată din 3 noiembrie 2021 ora 11:00 și acordarea unui termen rezonabil pentru a prezenta pledoariile în scris (f. d. 183 vol. III).

În acest context, relevanță în speța dată au prevederile art. 218 lit. c) Cod administrativ, care statuează că examinarea și soluționarea în fond a acțiunii în contencios administrativ are loc conform prevederilor Codului de procedură civilă, cu următoarele excepții: participanții la proces care s-au prezentat cel puțin o dată în ședința de judecată pe parcursul examinării acțiunii în contencios administrativ sau au efectuat acte de procedură în contextul examinării acțiunii în contencios administrativ nu pot invoca lipsa citației pentru efectuarea actelor de procedură la o dată ulterioară.

Prin urmare, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție relevă că SRL „Reneco-EL”, având la cunoștință despre existența prezentului litigiu și examinarea lui în instanța de apel, trebuia să întreprindă toate măsurile necesare, după cum sugerează atât jurisprudența națională, cât și CtEDO, de a proteja drepturile sale de acces la instanță, inclusiv de a se interesa despre soarta dosarului.

Mai cu seamă că însuși SRL „Reneco-EL” confirmă că citația pentru ședința din data de 10 noiembrie 2021, a fost publicată pe site-ul Curții de Apel Chișinău la data de 9 noiembrie 2021.

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, urmând de 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).

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 „Reneco-EL”.

În conformitate cu art. 230 și art. 246 Cod 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 Societatea cu Răspundere Limitată „Reneco-EL” se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,  
judecătorul

Ala Cobăneanu

Judecătorii

Nina Vascan

Nicolae Craiu