

Dosarul nr. 3ra-536/22
2-18169572-01-3ra-11052022

Prima instanță: Judecătoria Chișinău sediul Rîșcani (jud. V. Chisilița)
Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud. A. Bostan, V. Negru, G. Dașchevici)

ÎNCHEIERE

12 octombrie 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 Serviciul Fiscal de Stat
în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată a
Societății cu Răspundere Limitată „Cebacot” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu
privire la anularea deciziei asupra cazului de încălcare a legislației și la
cererea de chemare în judecată a Societății cu Răspundere Limitată „Cebacot”
împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea hotărârii cu privire la
executarea silită a obligațiilor fiscale ale contribuabilului
împotriva deciziei din 28 decembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, prin care
a fost respins apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat și menținută hotărârea din
13 octombrie 2020 a Judecătoriei Chișinău sediul Rîșcani și hotărârea suplimentară
din 17 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău sediul Rîșcani

constată:

La 5 iulie 2018, SRL „Cebacot”, reprezentată de avocatul Victoria Roșca-Bot
a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire
la anularea deciziei asupra cazului de încălcare a legislației.

În motivarea acțiunii a invocat că în baza deciziei privind inițierea controlului
fiscal nr. 12488/05 din 5 februarie 2018, Serviciul Fiscal de Stat a efectuat un control
fiscal la fața locului prin metoda verificării totale privind respectarea legislației
fiscale la SRL „Cebacot” pentru perioada de activitate 1 ianuarie 2013 - 31 ianuarie
2018.

Ca urmare a efectuării controlului fiscal, inspectorii fiscali au întocmit actul
de control nr. 5-686111 din 30 martie 2018. Actul de control menționat a fost
recepționat, prin intermediul ÎS „Poșta Moldovei”, la 30 martie 2018.

A relatat că la 24 mai 2018, prin decizia nr. 123, prin încălcarea normelor
legale prevăzute la pct. b) alin. (1) art. 8, 132, 214, 231, 232, 233, 235, 239, 247 Cod

fiscal, Serviciul Fiscal de Stat a emis un act administrativ neargumentat, cu date neconcludente și fără bază probatorie.

Cu referire la prevederile art. 239, 242, 243 și 246 Cod fiscal, a evidențiat că scopul procedurii de examinare a cazului de încălcare fiscală constă în clarificarea promptă, multilaterală, exhaustivă și obiectivă a circumstanțelor în care s-a produs, soluționarea lui în strictă conformitate cu legislația, asigurarea îndeplinirii deciziei, precum și stabilirea cauzelor și condițiilor care au contribuit la comiterea încălcării fiscale, prevenirea încălcărilor, educarea în spiritul respectării legilor și consolidarea legalității.

Astfel, persoana poate fi trasă la răspundere pentru încălcare fiscală în cazul constatării de către organele de administrare fiscală a încălcărilor fiscale, iar constatarea justificativă a unei sau mai multor încălcări fiscale poate avea loc doar după îndeplinirea cu strictețe a acțiunilor de clarificare promptă, multilaterală, exhaustivă și obiectivă a circumstanțelor în care s-a produs.

A remarcat că în actul de control și în decizia de aplicare a sancțiunilor fiscale, Serviciul Fiscal de Stat deseori stabilește careva presupuse încălcări cu aproximație, fapt interzis de legiuitor.

Totodată, pentru clarificarea promptă, multilaterală, exhaustivă și obiectivă a circumstanțelor în care s-a produs presupusa încălcare fiscală, funcționarii fiscali urmează să supună controlului toate actele cu conținut juridic, economic, fiscal și de altă natură pentru calificarea operațiunilor contabile, însă, în tot conținutul actului de control, inclusiv a deciziei contestate, funcționarii fiscali au menționat despre lipsa cărorva documente confirmative a tranzacțiilor, acțiune ce poate fi calificată, fie ca neglijență în serviciu, fie ca activitatea funcționarilor fiscali fără atitudine corectă din partea organelor cu atribuții de administrare fiscală și a persoanelor cu funcții de răspundere ale acestora.

A precizat că toate tranzacțiile la care se face referire precum că nu sunt confirmative, au valoare juridică și bază documentară care nici nu a fost solicitată în cadrul controlului fiscal, actele confirmative la fiecare tranzacție în parte fiind ținute și arhivate la contabilitatea întreprinderii.

Prin urmare, funcționarii fiscali urmau să solicite aceste acte de la contribuabil, dar nu să reflecte fals în actul de control precum ar fi lipsa acestora.

Și-a întemeiat pretențiile în temeiul dispozițiilor art. 26 alin. (1) lit. a) din Legea contenciosului administrativ nr. 793/2000.

A solicitat anularea deciziei emisă de Serviciul Fiscal de Stat nr. 123 din 24 mai 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Cebacot”.

La 24 august 2018, SRL „Cebacot”, reprezentată de avocatul Victoria Roșca-Bot a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea hotărârii cu privire la executarea silită a obligațiilor fiscale ale contribuabilului.

În susținerea acțiunii a invocat că la 26 iunie 2018, la sediul SRL „Cebacot”, reprezentanții Serviciului Fiscal de Stat au depus hotărârea seria AH nr. 173833 cu privire la executarea silită a obligației fiscale a contribuabilului emisă la 26 iunie 2018.

Astfel, prin hotărârea menționată, Serviciul Fiscal de Stat a purces la executarea obligațiilor fiscale, pretinse a fi constatate în baza actelor de control nr. 5-686111, 5-686112, 5-686113 din 20 martie 2018 și totalizate în decizia nr. 123 din 24 mai 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Cebacot”. În limitele actelor enumerate, SRL „Cebacot” i se impută o obligație fiscală de 20 386 979,40 de lei.

A subliniat că, fără a ține cont de prevederile art. 252 alin. (1) Cod fiscal, care oferă contribuabilului un termen de 30 de zile pentru executarea benevolă a obligațiilor fiscale, organul fiscal a inițiat procedurile de executare silită. Or, decizia nr. 123 din 24 mai 2018 nu a fost recepționată de SRL „Cebacot” mai devreme de 31 mai 2018, ceea ce presupune că în privința acesteia, organul fiscal nu putea iniția acțiuni de executare forțate decât după data de 30 iunie 2018.

Însă, viciul fundamental care guvernează acțiunile ilegale ale organului fiscal derivă din lipsa competenței materiale a pârâtului, Serviciul Fiscal de Stat, în vederea inițierii acțiunilor de executare silită.

Concluzie care, respectiv, derivă din modificările legislative operate de legiuitor prin Legile organice nr. 191 din 2016 și nr. 178 din 2017, prin care a fost completată lista documentelor executorii relativ cărora doar executorii judecătorești au competențe de a întreprinde măsuri de executare silită.

Respectiv, art. 11 Cod de executare a fost completat cu lit. p), în temeiul căreia actele emise de către Serviciul Fiscal de Stat privind dispunerea încasării sumelor au fost calificate drept documente executorii.

Așadar, coroborând prevederile art. 11 lit. p) Cod de executare cu textul art. 10 alin. (2) Cod de executare, a menționat că executarea silită a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 123 din 24 mai 2018, putea începe doar prin sesizarea executorului judecătoresc.

A mai notat că art. 195 alin. (1) Cod fiscal reglementează că executarea silită a obligației fiscale se efectuează de către organul fiscal în conformitate cu prevederile legislației în vigoare, însă, ultima modificare legislativă atestată pentru acest articol datează cu 13 ianuarie 2012, data intrării în vigoare a Legii pentru modificarea și completarea unor acte legislative nr. 267 din 23 decembrie 2011.

Respectiv, în corespundere cu prescripțiile expuse de Curtea Constituțională în Hotărârea nr. 32 din 1998 privind interpretarea art. 76 din Constituția Republicii Moldova „Intrarea în vigoare a legii”, prevederile legii noi prevalează asupra reglementărilor actului normativ vechi.

Prin urmare, de la data introducerii pct. p) în textul art. 11 Cod de executare, Serviciul Fiscal de Stat în mod tacit a fost lipsit de competența executării silite a deciziilor de încasare.

Modificarea legislativă sus-indicată are și repercusiune directă asupra actelor normative subordonate legilor, în particular actele adoptate de Serviciul Fiscal de Stat în sensul executării prevederilor tacit abrogate ale art. 195 alin. (1) Cod fiscal.

A comunicat că la 13 septembrie 2002, Serviciul Fiscal de Stat a adoptat ordinul nr. 143 despre aprobarea formularelor de executare silită a obligației fiscale, prin care a fost aprobat și formularul „Hotărârea cu privire la executarea silită a

obligației fiscale a contribuabilului”, potrivit căruia a și fost emisă hotărârea seria AH nr. 173833 din 26 iunie 2018.

Având în vedere prevederile art. 19 lit. e) din Legea privind actele normative ale Guvernului și ale altor autorități ale administrației publice centrale și locale nr. 317/2003 și în condițiile în care modificările operate la Codul de executare prin Legile organice nr. 191 din 2016 și nr. 178 din 2017, au privat Serviciul Fiscal de Stat de prerogativa executării silită, a afirmat că formularul hotărârii cu privire la executarea silită a obligației fiscale a contribuabilului a devenit inaplicabil.

Astfel, caducitatea presupune că actul normativ, ordinul nr. 143 din 13 septembrie 2002 despre aprobarea formularelor de executare silită a obligației fiscale și-a pierdut actualitatea și, deci, puterea legală.

Și-a întemeiat pretențiile în temeiul dispozițiilor art. 21, 26 alin. (1) lit. a) din Legea contenciosului administrativ nr. 793/2000.

A solicitat anularea hotărârii seria AH nr. 173833 din 26 iunie 2018 cu privire la executarea silită a obligațiilor fiscale ale contribuabilului SRL „Cebacot”, anularea pct. 1.1. și Anexei 1 din ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 143 din 13 septembrie 2002 despre aprobarea formularelor de executare silită a obligației fiscale, publicat în Monitorul Oficial nr. 176-181 din 30 decembrie 2005.

Prin încheierea din 5 martie 2019 a Judecătoriei Chișinău sediul Centru, cauzele au fost conexate într-un singur proces judiciar.

La 4 octombrie 2019, SRL „Cebacot”, reprezentată de avocatul Victoria Roșca-Bot a depus cerere de completare a cererii de chemare în judecată, prin care a solicitat anularea deciziei emisă de Serviciul Fiscal de Stat nr. 123 din 24 mai 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Cebacot”, anularea hotărârii seria AH nr. 173833 din 26 iunie 2018 cu privire la executarea silită a obligațiilor fiscale ale contribuabilului SRL „Cebacot”, anularea pct. 1.1. și Anexei 1 din ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 143 din 13 septembrie 2002 despre aprobarea formularelor de executare silită a obligației fiscale, publicat în Monitorul Oficial nr. 176-181 din 30 decembrie 2005, precum și compensarea cheltuielilor de asistență juridică în mărime de 15 000 de lei.

În susținerea acestora, cu referire la prevederile art. 24 alin. (1) Cod fiscal și pct. 39 din Anexa 1 la Hotărârea Guvernului nr. 77 din 30 ianuarie 2008, a menționat că este ilegală concluzia pârâtului precum că de către SRL „Cebacot” au fost deduse cheltuieli care nu sunt ordinare și necesare, cheltuieli care nu sunt determinate prin indici calitativi și cantitativi, cheltuieli care nu sunt confirmate cu documente justificative, cheltuieli care nu au fost achitate sau suportate exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

Astfel, divergențele care au apărut în acest context sunt generate de faptul că înțelegerea celor două părți privind „caracterul necesar” și „caracterul ordinar” al cheltuielilor pentru activitatea de întreprinzător desfășurată de SRL „Cebacot” este diferită.

A susținut că la aprecierea cheltuielilor efectuate de către SRL „Cebacot”, Serviciul Fiscal de Stat urma să țină cont de mai multe criterii.

Așadar, specificul afacerii SRL „Cebacot” - activitatea de comercializarea cu amănuntul a produselor în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de

produse alimentare, băuturi și produse din tutun - cere noi forme de promovare a afacerii și, respectiv, noi cheltuieli.

A evidențiat că cele indicate în decizia nr. 123 din 24 mai 2018 la pct. 2 lit. c) și lit. d), sunt contradictorii, deoarece erau necesare și ordinare pentru desfășurarea activității de către SRL „Cebacot” serviciile de confecționare, montare, demontare și reparație a materialului publicitar pe gherete, care au fost deduse în perioada fiscală A/2013-A/2014 prestate de SRL „Climcom-Agrogrup”, SRL „Grain-Group” și SRL „Dimconauto” în valoare totală de 2 783 866 de lei și serviciile de marketing deduse în perioada fiscală A/2015 în sumă de 1 333 333,33 de lei procurate de la SRL „Grain-Group” în baza facturii fiscale seria JB nr. 3526178 din 28 februarie 2015.

Respectiv, din simplu calcul se deduce că suma de 2 783 866 de lei a constituit costul serviciilor de confecționare, montare, demontare și reparație a materialului publicitar pe gherete de care a beneficiat SRL „Cebacot” într-o perioadă de 24 luni pentru 123 de gherete, ceea ce semnifică că pentru o gheretă într-o lună a investit suma de 943,04 de lei în scopul de a face cunoscută publicului marfa comercializată, iar suma de 1 333 333,33 de lei a format costul serviciilor de marketing de care a beneficiat într-o perioadă de 12 luni pentru 123 de gherete, ceea ce semnifică că pentru o gheretă într-o lună a investit suma de 903,34 de lei în scopul orientării și adaptării mărfurilor comercializate la cererile prezente și viitoare ale consumatorilor.

În contextul că cheltuielile agenților economici se permit spre deducere în cazul în care există documente confirmative privind efectuarea respectivelor cheltuieli în cadrul activității de întreprinzător sunt contractele și actele de predare-primire încheiate cu prestatorii serviciilor de marketing și prestatorii serviciilor de confecționare, montare, demontare și reparație a materialului publicitar pe gherete, certificatul care stabilesc numărul de gherete pentru fiecare an 2013, 2014, 2015.

La acest aspect, a precizat că actele ce constituie Anexele nr. 1-3, au fost transmise inspectorilor fiscali în timpul efectuării controlului fiscal, fapt probat prin explicațiile din 16 martie 2018, însoțite de anexe pe 106 file.

A conchis că doar o persoană neinițiată în afaceri poate să aprecieze aceste cheltuieli ca fiind neproductive, or, în multe cazuri, este mai dificil să vinzi un bun de calitate, decât să-l produci, iar cheltuielile pentru comercializarea lui pot fi mai mari decât valoarea lui de cost.

Asigurarea salariaților SRL „Cebacot” cu condiții adecvate, care corespund cerințelor de securitate și sănătate în muncă: crearea unor condiții bune de muncă pentru angajați este o tendință ordinară ce ține de dezvoltarea unei afaceri prospere, iar SRL „Cebacot” este predispusă să acorde condiții de muncă cât mai bune pentru ca angajații săi să se concentreze cât mai mult asupra muncii. Măsurile întreprinse privind asigurarea unor condiții decente de muncă pentru angajații săi, promovarea unor politici sociale bune reprezintă o trăsătură caracteristică activității în condițiile actuale atât la nivel global, cât și la nivel național.

Necesitatea de a asigura corespunderea dreptului salariaților la muncă cerințelor de securitate și sănătate în muncă derivă din legislația muncii atât naționale, cât și internaționale.

A subliniat că aceste cheltuieli sunt necesare angajatorului SRL „Cebacot” pentru a avea o afacere prosperă, pentru ca salariații săi să aibă condiții mai bune de muncă, pentru ca aceștia să nu fie atrași de condițiile de muncă oferite de alte companii, în special de cele din străinătate (care au devenit extrem de atractive și accesibile ca urmare a liberalizării regimului de vize).

De asemenea, în vederea evitării îmbolnăvirii angajaților săi, evitării pierderii capacității de muncă de către aceștia, deoarece, în acest caz, angajatorul ar putea fi pus în situația să investească resurse în pregătirea altor angajați, precum și să achite sume enorme de bani pentru faptul prejudicierii sănătății, integrității corporale a salariaților săi etc.

A afirmat că concluziile deciziei nr. 123 din 24 mai 2018 și anume cele conținute în pct. 2 lit. a), lit. b) și pct. 4, nu corespund realității, deoarece erau necesare și ordinare pentru desfășurarea activității de către SRL „Cebacot”, serviciile de dezăpezire a terenului aferent gheretelor și curățare a acoperișurilor gheretelor, servicii de curățare și dezinfectare a gheretelor, de amenajare a teritoriului, servicii de reparație, electrificare a gheretelor, montare și curățare a frigiderelor, servicii de reparație a gheretelor și de reparație curentă a oficiului, or anume prin prestarea acestor servicii este posibil de asigurat salariații cu condiții de muncă care corespund cerințelor securității și sănătății în muncă.

Reieșind din faptul că cheltuielile agenților economici se permite spre deducere în cazul în care există documente confirmative că cheltuielile respective au fost efectuate în cadrul activității de întreprinzător cum ar fi contractele și actele de predare-primire a serviciile de dezăpezire a terenului aferent gheretelor și curățare a acoperișurilor gheretelor, servicii de curățare și dezinfectare a gheretelor, de amenajare a teritoriului, servicii de reparație, electrificare a gheretelor, montare și curățare a frigiderelor, servicii de reparație a gheretelor și de reparație curentă a oficiului, iar actele ce constituie anexe au fost transmise în original inspectorilor fiscali în timpul efectuării controlului fiscal.

A evidențiat că decizia nr. 10/2 emisă de Consiliul municipal Chișinău la 9 octombrie 2017 cu privire la aprobarea Regulamentului cu privire la desfășurarea activității de comerț în municipiul Chișinău, art. 6 alin. (1) din Legea comerțului interior nr. 231 din 23 septembrie 2010, Regulamentul privind salubritatea mun. Chișinău, aprobat prin decizia nr. 4/11 din 5 decembrie 2000 și Hotărârea Guvernului nr. 931 din 8 decembrie 2011 cu privire la desfășurarea comerțului cu amănuntul prevăd obligațiunile agentului economic care desfășoară activități de comerț, iar controlul asupra respectării acestor prevederi legale are loc riguros și cu strictețe, fapt confirmat prin procesul-verbal cu privire la contravenție nr. MAI03611317 din 18 ianuarie 2017, întocmit de către Inspectoratul de poliție Buiucani în privința SRL „Cebacot”, care a fost sancționată de către Comisia administrativă a Preturii sect. Buiucani pentru faptul că nu salubritatea teritoriului de lângă gheretă, cu amendă de 1 000 de lei, conform hotărârii nr. 56 din 25 iulie 2017, precum și procesului-verbal nr. MAI03745799 din 19 iunie 2017, împreună cu hotărârea Comisiei administrative a Preturii sect. Buiucani nr. 40/15 din 11 octombrie 2017, acte care au fost întocmite în privința SRL „Cebacot” care a fost sancționată pentru lipsa urnei de gunoi, cu amendă de 3 000 de lei.

Respectiv, întru prevenirea sancționării pentru nerespectarea reglementărilor în vigoare, precum și întru asigurarea desfășurării neîntrerupte a activității de comerț, SRL „Cebacot” a fost nevoită să apeleze la companii care prestează servicii de acest gen.

Cu referire la serviciile de dezăpezire a terenului aferent gheretelor și curățirea acoperișurilor gheretelor, a relatat că acestea au fost prestate de către SRL „Solvensis-Com”, SRL „Climcom-Agro” și SRL „Grain-Group” pentru anul 2013 (luna ianuarie) și pentru anul 2015 (luna ianuarie), iar suma totală de 1 914 583 de lei, formează costul serviciilor de care a beneficiat într-o perioadă de 12 luni de iarnă, ceea ce semnifică pentru un sezon de iarnă cheltuielile totale constituiau în medie suma de 957 292 de lei, iar pentru o gheretă într-un sezon de iarnă a investit suma de 7 783 de lei în scopul asigurării ordinii pe timp de iarnă a gheretelor pe exterior și a teritoriului adiacent acestora.

A subliniat că în costul serviciilor respective se includ costurile materialelor de dezăpeziri (nisip, alte substanțe speciale), costurile uneltelor (mături, lopeți, etc.), precum și costul forței de muncă.

Cheltuielile respective sunt confirmate prin documente confirmative, care au fost prezentate inspectorilor fiscali în formă originală la prima solicitare, fapt ce se atestă prin actul de predare-primire a documentelor solicitate către reprezentanții Serviciului Fiscal de Stat.

Alte cheltuieli care au fost suportate de către SRL „Cebacot” în scopul asigurării unor condiții de muncă adecvate angajaților săi, precum și în vederea respectării cerințelor și interdicțiilor impuse de Consiliul municipal Chișinău sunt serviciile de curățare și dezinfectare a gheretelor, amenajarea teritoriului adiacent - pct. 2 lit. a) din decizia de sancționare.

Această categorie de cheltuieli Serviciul Fiscal de Stat o consideră nedeductibilă, motivând că aceste servicii au fost deduse neîntemeiat pentru A/2013-A/2016 în sumă totală de 7 514 073 de lei procurate de la SRL „C&D Groupe”, SRL „Climcom-Agrogrup”, SRL „Grain Groupe”, SRL „Climcom-Investgrup”, SRL „Dimconauto” și SRL „Cebacot-Agro”, deoarece nu a fost probată prin documente confirmative necesitatea suportării acestor cheltuieli (10-11 mii lei pentru o gheretă pentru o prestație) și din explicațiile angajaților întreprinderii (vânzătorii gheretelor) și fișele de post se deduce că aceștia sunt responsabili de dezinfecția, curățenia în gherete și pe teritoriul adiacent acestora (inclusiv dezăpezirea în perioada de iarnă).

A considerat că este eronată concluzia organului fiscal, având în vedere că documente confirmative privind beneficierea serviciilor de curățare, dezinfectare a gheretelor și de amenajare a teritoriului adiacent au fost prezentate în original inspectorilor fiscali care efectuau controlul la 16 martie 2018, fapt confirmat prin explicația oferită de directorul societății și prin actul de predare-primire a facturilor fiscale, a actelor de predare-primire etc.

Pornind de la prevederile art. 30 pct. 4-9 din Legea nr. 10 din 3 februarie 2009 privind supravegherea de stat a sănătății publice, a indicat că agentul economic este ținut să întreprindă acțiuni privind petrecerea frecventă a dezinfecției gheretelor, întrucât este responsabil pentru păstrarea corespunzătoare a bunurilor transmise spre

comercializare; responsabilă pentru asigurarea condițiilor adecvate de muncă; responsabilă pentru neadmiterea uzurii gheretelor înainte de termenul stabilit (15 ani), iar în scopul probării îndeplinirii acestor obligații sunt autorizații sanitare de funcționare, care dovedesc faptul că pe parcursul activității sale desfășoară activitatea corespunzătoare criteriilor inserate în lege.

A remarcat că înscrisuri ce ar proba efectuarea controalelor factice la 26 februarie 2018, nu au fost prezentate către SRL „Cebacot”, precum astfel de acte nu sunt atașate nici la materialele dosarului, respectiv nu se poate expune asupra legalității acestora, însă la SRL „Cebacot” are loc frecvent schimbarea cadrelor, astfel, există o mare probabilitate că cei 5 vânzători care au depus presupusele explicații nici nu munceau la SRL „Cebacot” în perioada anilor 2013-2016. Fișele de post a vânzătorului, la care a făcut trimitere organul fiscal prevăd la pct. 2.1 obligația vânzătorului de a veni mai devreme cu cel puțin 15 min de începerea zilei de muncă pentru a efectua curățenie în gheretă și pe teritoriul adiacent acesteia în raza de 3 metri, să urmărească starea sanitară și tehnică a gheretei. În obligațiile vânzătorilor se includ doar efectuarea curățeniei curente (care nu durează mai mult de 15 min) și controlul asupra stării tehnice și sanitare a gheretei.

Respectiv, nici într-un mod vânzătorii nu pot fi obligați de către angajator să petreacă curățenie generală, dezinfectarea cu produse chimice a gheretei, ridicarea la înălțime pentru curățirea acoperișurilor gheretelor etc.

A mai notat că adoptarea de către Consiliul municipal Chișinău în privința sa a prescripțiilor de reamplasare a gheretelor ce îi aparțin a generat noi cheltuieli, și anume, a intervenit necesitatea apelării la servicii de reparație în urma reamplasării (întărirea fundamentului, deplasarea gheretei cu mijloc de transport special, instalarea la noul loc de amplasare, curățirea terenului eliberat) și ca urmare a electrificării gheretelor la noul loc de amplasare. Aceste cheltuieli, împreună cu cheltuielile privind montarea și curățarea frigiderelor, întreținerea curentă a sistemului frigorific, au devenit necesare de suportat ca urmare a aplicării standardului național și internațional referitor la desfășurarea activității de comerț cu amănuntul: desfășurarea tuturor activităților de comerț în condiții civilizate cu respectarea drepturilor consumatorilor.

Pe cale de consecință, devine clară necesitatea și esența serviciilor de reparație, electrificare a gheretelor și serviciilor de montare și curățare a frigiderelor în valoare totală de 429 450 de lei, deoarece aceste servicii au fost prestate pentru 49 de gherete, ceea ce înseamnă că pentru o gheretă serviciul echivalează cu 8 764 de lei.

A reiterat că potrivit extrasului din Registrul persoanelor juridice, SRL „Cebacot” are înregistrate mai multe genuri de activitate, servicii pentru agricultură, fabricarea preparatelor farmaceutice, comerțul cu ridicata al produselor alimentare, băuturilor și produselor din tutun, comerțul cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși și al produselor derivate, comerțul cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și produse din tutun, comerțul cu amănuntul al produselor farmaceutice, servicii de expediere și transport suplimentar, SRL „Cebacot” deține autorizații de comercializare a produselor alimentare, băuturilor și produselor din tutun.

Astfel, în atare circumstanțe doar existența unei baze probatorii considerabile ar face posibilă formularea concluziei că anumite cheltuieli au fost achitate sau suportate nu exclusiv în cadrul activității de întreprinzător, în pofida acestei axiome, Serviciul Fiscal de Stat a formulat concluzii care contravin realității.

A precizat că în pct. 3 alin. (1) din decizia contestată se indică costul combustibilului (motorină) în valoare de 411 616 de lei a fost casat în luna decembrie A/2014 fără a dispune de foi de parcurs, care ar confirma utilizarea acestui combustibil în activitatea de antreprenariat.

A explicat că păstrarea foilor de parcurs în cauză a avut loc în conformitate cu ordinul nr. 57 din 27 iulie 2016 emis de Serviciul de Stare Civilă cu privire la aprobarea indicatorului documentelor-tip și al termenelor lor de păstrare pentru organele administrației publice, pentru instituțiile, organizațiile și întreprinderile Republicii Moldova și a Instrucțiunii privind aplicarea Indicatorului. Conform părții întâi din Indicator și anume în pct. de ordine 820 este specificat că termenul de păstrare a foilor de parcurs și a fișelor de lucru a automobilelor este de 1 an după anul în care au fost eliberate.

În explicația oferită inspectorilor fiscali la 31 decembrie 2014, prin operație contabilă manuală nr. 30753 a fost casată următoarea cantitate de combustibil: motorina Efix 1 343,33 litri în valoare de 18 903,77 de lei; motorina Euro 15 132,58 litri în valoare de 203 639,69 de lei; motorina Euro 5 Diesel 14 200 litri în valoare de 187 325 de lei; motorina euro 181,39 litri în valoare de 1 747,65 de lei.

Așadar, drept răspuns la nota contabilă din 18 noiembrie 2014, prin care contabilul-șef (numit în funcție din luna martie 2014) a explicat erorile depistate în evidența contabilă a combustibilului pentru perioadele precedente de gestiune, directorul SRL „Cebacot” a emis ordinul nr. 669 din 1 decembrie 2014 prin care a permis casarea materialelor în perioada curentă de gestiune, în respectiva notă contabilă sunt identificate foile de parcurs, în baza cărora nu a fost casat și reflectat în evidența contabilă a întreprinderii combustibilul în perioada în care a fost utilizat în scopuri administrative.

În scopul înlăturării acestei erori, dar și datorită faptului că această cantitate de combustibil se afla la bilanțul companiei, s-a decis casarea materialelor „combustibil” în anul de gestiune 2014.

Absența foilor de parcurs la momentul efectuării controlului pe perioada 5 februarie 2018 - 20 martie 2018 pentru perioada fiscală 1 ianuarie 2013 - 1 ianuarie 2018 se explică prin faptul că aceste foi de parcurs au fost eliberate până în anul 2013, iar faptul că pentru această perioadă a fost supusă controlului planificat a constituit un motiv în plus pentru legalitatea acțiunii de distrugere a acestor documente.

La fel, în pct. 3 alin. (1) din decizia contestată se specifică că costul mărfii „tutun” în valoare de 575 868,6 de lei și costul mărfii „măsline Kalamata Oloves, Olive Calamata Extra Large, ulei de măsline Laconia Phileos” în valoare de 1 744 710 de lei - reprezintă cheltuieli deduse în anul 2016 în lipsa confirmării comercializării acestor tipuri de marfă.

Cu părere de rău, se constată cât de neimportante pentru inspectorii fiscali au fost explicațiile oferite la 16 martie 2018 de către SRL „Cebacot”, deoarece la

întocmirea actului de control, dar și a deciziei de sancționare, Serviciul Fiscal de Stat nu a ținut cont nici de un argument inserat în acestea, or cu referire la aspectul analizat în pct. 5 din explicații este indicat că la casarea tipurilor de marfă: tutun, olive Calamata, măslina Calamata, ulei de măslina au fost întocmite următoarele formule contabile: Dt 711.2, Ct 10 217.2, 192 000 de lei (olive calamata); Dt 711.2, Ct 217.2, 1 499 380 de lei (ulei măslina); Dt 711.2, Ct 217.2, 53 330,20 de lei (măslina calamata); Dt 711.2, Ct 217.2, 575 868,62 de lei (tutun); Dt 711.2, Ct 217.2, 8 479,07 de lei (tutun).

În urma comercializării acestor mărfuri compania a înregistrat următoarele formule contabile în veniturile din vânzări: Dt 823.1, Ct 611.2, 195 000 de lei (olive Calamata); Dt 823.1, Ct 534.2, 39 000 de lei (olive Calamata); Dt 823.1, Ct 611.2, 1 525 000 de lei (ulei măslina); Dt 823.1, Ct 534.2, 305 000 de lei (ulei măslina); Dt 823.1, Ct 611.2, 53 750 de lei (măslina Calamata); Dt 823.1, Ct 534.2, 10 750 de lei (măslina Calamata); Dt 823.1, Ct 611.2, 581 683,33 de lei (tutun); Dt 823.1, Ct 534.2, 116 336,67 de lei (tutun); Dt 823.1, Ct 611.2, 8 503,33 de lei (tutun); Dt 823.1, Ct 534.2, 1 700,67 de lei (tutun).

Inexistența facturilor fiscale se datorează faptului că comercializarea a avut loc prin intermediul rețelei de gherete deținută de companie, adică marfa s-a vândut consumatorilor finali. Deducibilitatea privind careva cheltuială urmează să fie analizată în contextul în care a fost suportată și din conținutul ei economic. Nicio cheltuială nu este deductibilă sau nedeductibilă prin definiție (pe drept) și depinde de contextul în care a fost suportată.

Prin actele administrative contestate, Serviciul Fiscal de Stat a susținut că nu se confirmă prin documente justificative faptul utilizării în scopuri de antreprenoriat a materialelor de construcție deduse în anul 2013 în valoare de 3 533 771 de lei.

La acest aspect, a comunicat că materialele de construcție deduse în anul 2013 au fost procurate și utilizate de către SRL „Cebacot” în scopul reparării capitale a oficiului situat în mun. Chișinău str. Feredeului 4/3.

Acest bun imobil a fost procurat de către SRL „Cebacot” în anul 2008, iar din momentul procurării și până în anul 2013 nu s-au efectuat careva lucrări de reparație a încăperilor, motiv pentru care la 10 ianuarie 2013, directorul a emis ordinul nr. 27 prin care a ordonat efectuarea lucrărilor de amenajare a clădirilor amplasate pe str. Feredeului 4/3 și a terenului adiacent ce aparține întreprinderii cu forțe proprii în timpul liber zilelor de lucru în cursul anului.

Așadar, SRL „Cebacot”, cu suportul fizic al salariaților săi, fără a contracta cu alte persoane juridice, a realizat reparație oficiului său.

La fel, din aceste materiale de construcție, anume betonul s-a utilizat la montarea fundamentelor la gherete. Acesta a fost procurat și casat imediat următoarea zi datorită naturii sale, fiind material de construcție, care nu admite păstrare, ci necesită imediată utilizare.

Aceste materiale de construcție au fost înregistrate în evidența contabilă a întreprinderii (contul 211), iar ulterior au fost casate la contul 712. Actele care confirmă utilizarea acestor materiale sunt procesele-verbale de casare a materialelor de construcție întocmite de către comisia de lucru și actul de trecere la pierderi nr. 17 din 28 februarie 2013 întocmit în baza proceselor-verbale.

De asemenea, SRL „Cebacot” a criticat poziția Serviciului Fiscal de Stat care a susținut că fără deținerea unor contracte de antrepriză și prestări servicii în construcție, fără acte de predare-primire a lucrărilor și serviciilor nu este posibilă justificarea cheltuielilor efectuate pentru procurarea materialelor de construcție.

Or, împărtășirea acestei opinii ar însemna că nu pot fi justificate costul materialelor de curățenie (perii, burete, mănuși, soluții de curățire a suprafețelor, etc.), dacă societatea nu are angajată o femeie de serviciu. Această abordare nu are suport legal și are la bază, pe de o parte, legislația fiscală imperfectă, care permite interpretări neunivoce, iar, pe de altă parte, obiceiul de a face interpretări ale legii în limita fanteziei personale și care pe parcursul istoriei contemporane, din păcate, nu au fost sancționate.

A invocat că deductibilitatea sau nedeductibilitatea cheltuielilor corespunzătoare depinde nu de denumirea lor, ci de conținutul economic și contextul în care au fost suportate, iar inspectorul fiscal urmează să determine acest lucru în baza profesionalismului și competenței sale profesionale.

În privința păstrării proprietății imobiliare și mobiliare prin reparația acesteia, a afirmat că, la acest subiect, se indică în decizia contestată că serviciile de reparație a gheretelor, reparație curentă a oficiului în sumă totală de 4 634 473 de lei nu urmează a fi deduse.

Pornind de la faptul că uzura completă a gheretelor ce aparțin SRL „Cebacot” are loc în decurs de 15 ani, care reprezintă un termen destul de lung pentru bunuri mobile de acest tip, sunt necesare investiții financiare pentru asigurarea unui aspect adecvat, pentru efectuarea lucrărilor de întreținere a gheretelor, de reparare a detaliilor deteriorate, de înlocuire a pieselor distruse.

Așadar, materiale de construcție necesare efectuării acestor lucrări au fost înregistrate în evidența contabilă a întreprinderii (contul 211), iar ulterior au fost casate la contul 712.

Actele care confirmă utilizarea acestor materiale sunt procesele-verbale de casare a materialelor de construcție întocmite de către comisia de lucru și actul de trecere la pierderi nr. 17 din 28 februarie 2013, întocmit în baza proceselor-verbale. Materialele au fost utilizate în scopul montării fundamentului gheretelor și susținerii acestora.

Conform datelor din evidența contabilă a întreprinderii (contul 211) pe anii 2013, 2014 și 2015 sunt înregistrate mai multe materiale de construcție, care ulterior sunt casate la contul 121. Operațiunile date reprezintă capitalizarea cheltuielilor pentru reparația subdiviziunilor ce îi aparțin.

Astfel, în anul 2013, suma totală a cheltuielilor privind investițiile capitale ce sunt capitalizate constituie 1 659 840 de lei, în anul 2014 - 591 000 de lei, în anul 2015 - 185 642,25 de lei.

Actele ce confirma casarea materialelor (211) și înregistrările ulterioare la contul 121 sunt anexate, totodată și în Anexa nr. 2 la Regulamentul cu privire la modul de evidență și calculare a uzurii mijloacelor fixe în scopuri fiscale, sunt reflectate sumele cheltuielilor pentru reparația curentă, precum și cheltuielile privind investițiile capitale, dar și sumele cheltuielilor permise spre deducere.

A obiectat că modul în care Serviciul Fiscal de Stat își permite să concluzioneze privind neprezentarea documentelor confirmative privind necesitatea și esența suportării cheltuielilor suportate, este deranjabil, deoarece la 16 martie 2018, inspectorilor fiscali le-au fost înmânate anexe pe 106 file.

Reprezintă un subiect distinct situația dacă Serviciul Fiscal de Stat consideră insuficiente documentele prezentate, însă o astfel de concluzie nu a fost furnizată până la momentul actual de către reprezentanții pârâtului.

La aspectul deducerii cheltuielilor care au fost suportate ca urmare a beneficiii de anumite servicii prezintă documente confirmative: facturile fiscale, actele de predare-primire a serviciilor și, bineînțeles, contractele de preșetări servicii, înscrisuri care se află în original la Serviciul Fiscal de Stat și care au fost atașate în copii la respectiva cerere. Despre alte acte precum devize de cheltuieli, borderouri de resurse, manopera, a menționat că acest tip de documente se păstrează, de regulă, la prestatorii de servicii, ba și mai mult, cercetând conținutul contractelor atașate se observă că părțile au stabilit înțelegerea privind calcularea costului serviciilor prestate în baza de obiect material (adică X număr de gherete) și nu în baza cipurilor de servicii ce urmează a fi prestate pentru fiecare gheretă în parte.

În contradicție cu poziția exprimată de organul fiscal asupra unor deduceri neîntemeiate din partea SRL „Cebacot”, și anume, suma uzurii în valoare totală de 10 211 050 de lei, pentru anii 2013-2016 a mijloacelor fixe (uzina de beton, parii pentru utilaj de fabricare a articolelor din beton, mașini pentru injectare, hală de producere) s-a efectuat fără documente care ar confirma că aceste obiecte sunt controlabile și identificabile de către SRL „Cebacot” și participă în activitatea entității, a subliniat reclamanta că mijloacele fixe: uzina de beton, hala de producere, mașinile pentru injectare, parii pentru utilaj de fabricare a articolelor de beton sunt amplasate în mun. Chișinău com. Stăuceni, darea în exploatare a fost efectuată în baza proceselor-verbale de dare în exploatare, după cum urmează: Mașina formare prin injectare BS550 - 31 iulie 2013; Mașina formare prin injectare B9550 - 31 iulie 2013; Mașina formare prin injectare MSK2300 - 31 ianuarie 2014; Parii pentru utilaj de fabricare a articolelor de beton - 31 august 2013; Uzina de beton - 30 septembrie 2013; Hala de producere - 31 ianuarie 2014.

Din această enumerare nu se regăsesc argumente în susținerea poziției Serviciului Fiscal de Stat, potrivit căreia aceste mijloace fixe nu sunt identificabile, deoarece aceste bunuri pot fi recunoscute, identificate și dețin acte de dare în exploatare.

După darea în exploatare a mijloacelor fixe, acestea nu au constituit obiect al activității de producere a întreprinderii din cauza necesității investițiilor suplimentare atât sub forma mijloacelor bănești, cât și a forței de muncă. Avantaje economice au fost obținute ca urmare a dării în locațiune a spațiului acestor mijloace fixe conform contractului de transmitere în folosință temporară a bunurilor f/n din 1 decembrie 2016 și a facturii fiscale JV2889187. Suma venitului din darea în locațiune a constituit 10 000 de lei, lunar, inclusiv TVA.

De asemenea, mijloacele fixe enumerate mai sus au fost utilizate în activitatea de întreprinzător și anume în scopul păstrării bunurilor mobile ale companiei.

Așadar, după cum rezultă din Politica de contabilitate a întreprinderii, precum și din ordinele directorului emise pe parcursul anilor 2013 - 2017, subdiviziunile întreprinderii - Uzina de beton și hala de producere - au fost folosite în scopul păstrării automobilelor Peki mobile Bar (5 unități) pe perioada rece a anului, după expirarea contractelor de locațiune cu întreprinderi precum SRL „Ecaterina-Prim” (contractul de locațiune valabil pe perioada 12 aprilie 2016 - 16 octombrie 2016), SRL „Melcafe” (contractul de locațiune - 1 iunie 2017 - 16 octombrie 2017).

La fel, mijloacele fixe enumerate au fost utilizate în anul 2014 pentru păstrarea automobilului VW Routan pentru perioada neutilizării. În acest mod, întreprinderea nu înregistrează cheltuieli legate de închirierea spațiilor pentru păstrarea în condiții favorabile a bunurilor mobile deținute în proprietate. Cele cinci automobile Peki au fost procurate în anul 2013, din acest moment a apărut necesitatea găsirii unui spațiu pentru depozitarea acestora pe timp de iarnă.

Având în vedere cele menționate, a arătat că mijloacele fixe pentru care SRL „Cebacot” a dedus suma uzurii sunt controlabile de către cea din urmă, deoarece decide modul de utilizare al acestor bunuri de la darea lor în exploatare și până la momentul actual, folosește aceste bunuri în activitatea sa și anume sub formă de depozit pentru păstrarea bunurilor sale mobile pe timp de iarnă, dar și pentru darea în locațiune a acestor mijloace fixe.

Nu corespunde realității concluzia organului fiscal potrivit căreia mijloacele fixe în cauză nu sunt controlabile de SRL „Cebacot”, deoarece se află pe teritoriul administrat de SRL „Fortus”.

A evidențiat că terenul pe care sunt amplasate mijloacele fixe aparține Colegiului National de Viticultură și Vinificație, care se subordonează Ministerului Agriculturii, iar SRL „Fortus” ia în locațiune acest teren, deoarece celei din urmă îi aparțin anumite construcții ridicate pe terenul Colegiului.

La aceeași adresă în baza contractului de comodat se află și utilajele enumerate ce aparțin SRL „Cebacot”, deoarece pe viitor se planifică semnarea unui contract de societate civilă în vederea dezvoltării unei afaceri comune. La momentul actual se montează și se testează utilajul în cauză, iar evidența contabilă a mijloacelor fixe se ține de fiecare întreprindere în parte fără a le influența sau afecta rezultatele financiare.

Uzina de beton și hala de producere nu sunt bunuri imobile, ci utilaje și construcții provizorii, respectiv înregistrarea acestora la Agenția Servicii Publice și la Serviciul Fiscal de Stat nu poate avea loc, fapt ce se constată prin înscrierile din registrele contabile pe conturile 121.2 pentru anul 2012 și în declarațiile de import a bunurilor date, spre deosebire de bunurile ce aparțin SRL „Fortus”, amplasate în com. Stăuceni str. Industrială.

A relatat că SRL „Cebacot” este sancționată pentru faptul că în perioada lunii decembrie 2015 a efectuat o livrare imposibilă pe termen lung al unui activ în curs de execuție către SRL „Cebacot-Agro” documentată în evidența contabilă la contul 121/1 „construcții în curs de execuții” în valoare de 22 691 135 de lei, fără a calcula și declara TVA aferentă livrării în sumă de 4 538 227 de lei.

A menționat că SRL „Cebacot” nu urmează a fi obligată să calculeze și să declare TVA aferentă operațiunii de transmitere a activului în curs de execuție către

SRL „Cebacot-Agro”, deoarece finalitatea acestei operațiuni este majorarea capitalului social al SRL „Cebacot-Agro”, care este compania-fiică a SRL „Cebacot”.

Ca urmare a livrării activului în curs de execuție, acesta a fost trecut în contabilitatea întreprinderii SRL „Cebacot-Agro”, la contul 312 care se referă la capitalul social suplimentar. Acest activ poate fi trecut la contul 311, care ține de capitalul social, doar după emiterea deciziei de către Agenția Servicii Publice privind înregistrarea majorării capitalului social. Iar această decizie poate fi emisă doar după efectuarea evaluării afacerii întreprinderii.

La momentul actual, se acționează în vederea obținerii deciziei Agenției Serviciilor Publice privind majorarea capitalului social al SRL „Cebacot-Agro”.

Cu referire la poziția Serviciului Fiscal de Stat precum că SRL „Cebacot” a atribuit neîntemeiat la decontări cu bugetul TVA aferentă procurărilor de materiale și servicii care nu au fost utilizate în activitate de întreprinzător a entității, a accentuat că prin plasarea la începutul respectivei cereri a argumentelor care explică necesitatea și esența deducerii cheltuielilor de procurare a materialelor și viciilor indicate, care denotă utilizarea acestor cheltuieli în activitatea de întreprinzător al SRL „Cebacot” și prin prezentarea documentelor confirmative a suportării respectivelor cheltuieli, a realizat motivarea și probarea atribuirii întemeiate la decontări cu bugetul TVA aferentă acestor procurări de materiale și servicii.

La fel, Serviciul Fiscal de Stat a constatat încălcarea săvârșită de SRL „Cebacot” cu privire la neeliberarea facturilor fiscale cumpărătorului SRL „Ecaterina-Prim” la livrarea serviciilor de locațiune prestate pentru perioadele L/04/2016 - L/10/2016 (în 7 cazuri).

A considerat că poziția exprimată de organul fiscal contravine atât prevederilor legale în vigoare în anul de referință (2016), cât și situației reale petrecute între agenții economici.

Cu referire la prevederile art. 117 alin. (1) și 108 alin. (6) Cod fiscal, a comunicat că în baza contractului de locațiune încheiat la 12 aprilie 2016, SRL „Cebacot” a livrat către SRL „Ecaterina-Prim” servicii de locațiune în decursul unei perioade de șase luni (12 aprilie 2016 - 16 octombrie 2016), ceea ce semnifică regulat pentru o perioadă determinată (perioada caldă a anului).

Prin urmare, data livrării este data eliberării facturilor fiscale, și anume, 30 decembrie 2016.

În acest caz data livrării nu poate constitui data primirii fiecărei plăți regulate, deoarece până la momentul actual SRL „Cebacot” nu a primit nicio plată de la SRL „Ecaterina-Prim” pe marginea respectivului contract de locațiune, fiind nevoită să se adreseze în instanța de judecată și ulterior executorului judecătoresc pentru valorificarea dreptului său.

A mai menționat reclamanta că Serviciul Fiscal de Stat eronat a considerat că SRL „Cebacot” nu a achitat în termenele stabilite primele de asigurare obligatorie de asistență medicală concomitent cu salariile pentru perioada anilor 2014 - 2018.

O astfel de poziție a fost formată ca urmare a neexaminării în detaliu a situației contului curent generalizat al SRL „Cebacot”, care pe parcursul anilor 2014 - 2017,

înregistra mereu supraplată la clasificarea bugetară 122100 (care se referă la primele de asigurare obligatorie de asistență medicală).

Așadar, deși ziua achitării salariului este 30-31 a lunii, totuși primele de asistență medicală erau achitate până la data de 25 a lunii următoare lunii în gestiune.

Prin urmare, nu poate fi concluzionat că SRL „Cebacot” întârzia cu achitarea acestor sume, deoarece mereu exista o supra plată care acoperea suma lunară necesară de achitat în contul bugetar 122100.

Referitor la constatarea privind necesitatea ajustării spre micșorare a sumei TVA aferentă procurărilor în perioada fiscală 2018 cu 93 056 de lei, ca urmare a constatării neajunsului (lipsei) la locul de păstrare a mărfii (tutun) în cantitate de 7 154 kg, cu valoarea de 465 282 de lei, a comunicat că respectiva sumă de 93 056 de lei, a fost deja ajustată spre micșorare, fapt confirmat prin declarația TVA aferentă lunii martie 2018 și Registrul vânzărilor pe perioada 1 martie 2018 - 31 martie 2018.

Prin încheierea din 13 octombrie 2020 a Judecătorei Chișinău sediul Rîșcani, au fost separate într-un proces aparte, pretențiile SRL „Cebacot” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea pct. 1.1 și Anexei 1 din ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 143 din 13 septembrie 2002 despre aprobarea formularelor de executare silită obligației fiscale, publicat în Monitorul Oficial nr. 176-181 din 30 decembrie 2005, formulate în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată înaintată de SRL „Cebacot” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea deciziei nr. 123 din 24 mai 2018 asupra cazului de încălcare fiscală, și cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată înaintată de SRL „Cebacot” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea hotărârii seria AH nr. 173833 din 26 iunie 2018 cu privirea la executarea silită a obligației fiscale și anularea pct. 1.1 și Anexei 1 din ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 143 din 13 septembrie 2002 despre aprobarea formularelor de executare silită obligației fiscale, publicat în Monitorul Oficial nr. 176-181 din 30 decembrie 2005.

A fost strămutată cererea de chemare în judecată înaintată de SRL „Cebacot” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea pct. 1.1 și Anexei 1 din ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 143 din 13 septembrie 2002 despre aprobarea formularelor de executare silită obligației fiscale, publicat în Monitorul Oficial nr. 176-181 din 30 decembrie 2005, pentru examinare, la Curtea de Apel Chișinău.

Prin hotărârea din 13 octombrie 2020 a Judecătorei Chișinău sediul Rîșcani, a fost admisă cererea de chemare în judecată a SRL „Cebacot” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea deciziei nr. 123 din 24 mai 2018 asupra cazului de încălcare fiscală.

A fost anulată decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 123 din 24 mai 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Cebacot”.

A fost admisă cererea de chemare în judecată a SRL „Cebacot” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea hotărârii seria AH nr. 173833 din 26 iunie 2018 cu privirea la executarea silită a obligației fiscale.

A fost anulată hotărârea Serviciului Fiscal de Stat seria AH nr. 173833 din 26 iunie 2018 cu privirea la executarea silită a obligației fiscale a contribuabilului.

Prin hotărârea suplimentară din 17 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău sediul Rîșcani, au fost încasate din contul Serviciului Fiscal de Stat în beneficiul SRL „Cebacot” cheltuielile de asistență juridică în sumă de 15 000 de lei.

La 27 octombrie 2020, cu respectarea termenului prevăzut la art. 232 alin. (1) Cod administrativ, Serviciul Fiscal de Stat a depus apel nemotivat împotriva hotărârii din 13 octombrie 2020 a Judecătoriei Chișinău sediul Rîșcani și hotărârii suplimentare din 17 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău sediul Rîșcani, iar la 12 ianuarie 2021, cu respectarea termenului prevăzut la art. 232 alin. (2) Cod administrativ, prin intermediul oficiului poștal, a fost prezentată motivarea apelului.

Prin decizia din 28 decembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, a fost respins apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat și menținută hotărârea din 13 octombrie 2020 a Judecătoriei Chișinău sediul Rîșcani și hotărârea suplimentară din 17 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău sediul Rîșcani.

În consolidarea soluției adoptate, instanțele de judecată ierarhic inferioare au stabilit că obiecțiile organului fiscal referitoare la aceea că serviciile de dezapezire a terenului aferent gheretelor și curățare a acoperișurilor gheretelor, servicii de curățare și dezinfectare a gheretelor, de amenajare a teritoriului, servicii de reparație, electrificare a gheretelor, montare și curățare a frigiderelor, servicii de reparație a gheretelor și de reparație curentă a oficiului, servicii de marketing nu pot fi raportate la cheltuieli.

Or, atât la materialele dosarului, cât și la dosarul administrativ, au fost anexate contracte, acte de predare-primire a serviciilor de dezapezire a terenului aferent gheretelor și curățare a acoperișurilor gheretelor, servicii de curățare și dezinfectare a gheretelor, de amenajare a teritoriului, servicii de reparație, electrificare a gheretelor, montare și curățare a frigiderelor, servicii de reparație a gheretelor și de reparație curentă a oficiului, însoțite de facturile fiscale care atestă cheltuielile pentru serviciile prestate, cât a materialelor procurate, ce confirmă îndeplinirea lucrărilor și serviciilor invocate de organul fiscal.

Astfel, prima instanță și instanța de apel au reținut că cheltuielile menționate pentru serviciile de curățare panouri publicitare, reparație, modernizare și electrificare se raportează la un număr de 121 gherete ale SRL „Cebacot”, 50 gherete conform contractului din de prestări servicii din 2 ianuarie 2013, 50 gherete conform contractului de prestări servicii din 2 ianuarie 2013, 124 gherete conform contractului din 1 octombrie 2014.

La fel, a fost menționat că specificul activității SRL „Cebacot” de comercializare cu amănuntul a produselor în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și produse din tutun, impune aceste cheltuieli de menținere a spațiilor comerciale în condiții salubre și igienice, impune desfășurarea activității de promovare a produselor și serviciilor comercializate.

Această circumstanță denotă că serviciile prestate de SRL „Solvensis-Com”, SRL „Climcom-Agro” și SRL „Grain-Groupe” pentru anul 2013 (luna ianuarie) și pentru anul 2015 (luna ianuarie), în sumă totală de 1 914 583 de lei formează costul serviciilor de care a beneficiat SRL „Cebacot” într-o perioadă de 12 luni de iarnă, ceea ce semnifică pentru un sezon de iarnă cheltuielile totale constituiau în medie suma de 957 292 de lei, iar pentru o gheretă într-un sezon de iarnă, SRL „Cebacot”

a investit suma de 7 783 de lei în scopul asigurării ordinii a gheretelor pe exterior și a teritoriului adiacent acestora.

Cu referire la prevederile Legii comerțului interior, Hotărârii Guvernului nr. 931 din 8 decembrie 2011 cu privire la desfășurarea comerțului cu amănuntul, Regulamentului privind salubritatea mun. Chișinău, aprobat prin decizia Consiliului municipal Chișinău nr. 4/11 din 5 decembrie 2000, Regulamentului cu privire la desfășurarea activității de comerț în municipiul Chișinău, aprobat prin decizia Consiliului municipal Chișinău nr. 10/2 din 9 octombrie 2017, instanțele de judecată au conchis că cheltuielile respective corespund criteriilor de cheltuieli ordinare și necesare și pot fi trecute la deduceri, așa cum, impunând condiții de desfășurare a activității de antreprenor prin promovarea obligațiilor de crearea adecvată a condițiilor de muncă pentru angajați, respectarea regulilor sanitare în cadrul funcționării unității, respectarea ordinii publice atât în interiorul unității, cât și pe teritoriul adiacent acesteia, desfășurarea tuturor activităților de comerț cu respectarea drepturilor consumatorilor, iar pe de altă parte, limitarea cheltuielilor pentru aceste activități prin aplicarea sancțiunilor pecuniare pentru deducerea acestora, reprezintă o măsură disproporționată în raport cu scopul urmărit.

Prima instanță și instanța de apel au constatat că faptele economice reflectate în facturile fiscale indicate în actul de control și care se referă la contra-agenții SRL „Climcom-Agrogrup”, SRL „Grain-Groupe” și SRL „Dimconauto”, au fost realizate și s-au consumat, situație ce denotă că constatările inspectorilor fiscali privitor la presupusul „caracter fictiv” al acestora, sunt neîntemeiate și nu pot fi puse la baza unei eventuale decizii de aplicare a sancțiunilor fiscale. Or, în cadrul controlului fiscal, de către contribuabil au fost prezentate înscrisuri care confirmă achitarea serviciilor indicate în facturile fiscale litigioase.

Totodată, a fost menționat că în cadrul activității sale, SRL „Cebacot” a respectat prevederile legislației în vigoare, a declarat impozitul pe venit și TVA aferentă tranzacțiilor economice avute cu SRL „Climcom-Agrogrup”, SRL „Grain-Groupe” și SRL „Dimconauto” și le-a reflectat în declarațiile depuse la Serviciul Fiscal de Stat.

Anularea SRL „Climcom-Agrogrup”, SRL „Grain-Groupe” și SRL „Dimconauto” ca plătitori de TVA nu poate fi imputată SRL „Cebacot”, de vreme ce la momentul efectuării tranzacțiilor economice, acești agenți economici erau înregistrați ca plătitori TVA, în modul stabilit de lege.

Așadar, pentru a nu admite încălcarea drepturilor contribuabilului și hotărârea CtEDO pronunțată într-o cauză contra Moldovei, cu circumstanțe similare, instanța de apel a ajuns la concluzia de a aplica direct jurisprudența CtEDO și de a menține soluția fondului de anulare a deciziei organului fiscal în partea sancționării contribuabilului pentru preținse tranzacții dubioase cu SRL „Climcom-Agrogrup”, SRL „Grain-Groupe” și SRL „Dimconauto”.

Or, sancționarea SRL „Cebacot”, prin nerecunoașterea serviciilor prestate de entitățile menționate, asupra cărora autoritatea fiscală are suspiciuni de pseudo activitate și excluderea acestora de la deduceri pentru motivul indicat, va reprezenta o povară disproporționată și excesivă, atâta timp cât nu a fost demonstrat că SRL „Cebacot” cunoștea sau trebuia să cunoască despre aceste circumstanțe.

De asemenea, prima instanță și instanța de apel au considerat că agentul economic a dedus întemeiat cheltuielile în scopuri fiscale, care au fost suportate exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

Or, absența foilor de parcurs la momentul efectuării controlului pe perioada 5 februarie 2018 - 20 martie 2018 pentru perioada fiscală 1 ianuarie 2013 - 1 ianuarie 2018, se explică prin faptul că aceste foi de parcurs au fost eliberate până în anul 2013, iar pentru această perioadă, SRL „Cebacot” a fost supusă controlului planificat a constituit un motiv în plus pentru legalitatea acțiunii de distrugere a acestor documente.

Totodată, a fost stabilit că casarea mărfurilor tutun, măsline „Kalamata Olives”, „Olive Calamata Extra Large”, ulei de măsline „Lacoma Phileos” a fost făcută legal, așa cum, actele cauzei atestă că potrivit cartelei contului 217.1 și 823.1, au fost efectuate înregistrări contabile la clasa veniturilor, ce confirmă comercializarea acestora, în registrele livrărilor fiind incluse toate înregistrările care demonstrează vânzarea bunurilor și înregistrarea veniturilor.

Având în vedere prevederile art. 117 alin. (1) și (3) Cod fiscal, instanțele de judecată au menționat că inexistența facturilor fiscale se datorează faptului că comercializarea a avut loc prin intermediul rețelei de gherete deținută de companie, adică marfa a fost vândută consumatorilor finali, situație ce denotă că costul mărfurilor măsline „Kalamata Olives”, „Olive Calamata Extra Large”, ulei de măsline „Lacoma Phileos” întemeiat a fost atribuit la deduceri.

Subsidiar, a fost constatată netemeinicia concluziilor organului fiscal precum că: (i) contribuabilul la determinarea deducerii în scopuri fiscale a cheltuielilor aferente reparației proprietății provenite de la serviciile de reparație a gheretelor, reparației curente a oficiului în sumă totală de 4 634 473 de lei, procurate de la SRL „Climcom-Agrogrup”, SRL „Dimconauto” și SRL „Grain-Groupe” care nu sunt ordinare și necesare pentru activitatea de întreprinzător a entității respective determinate cu indici cantitativi și calitativi; (ii) necesitatea și esența acestor cheltuieli semnificative nu a fost confirmată prin documente justificative; (iii) neîntemeiat a dedus cheltuielile în scopuri fiscale în sumă totală de 2 551 120 de lei pentru reparația proprietății în mărime de 15 % din baza valorică a categoriilor de proprietate; (iv) a majorat baza valorică a categoriilor de proprietate în sumă totală de 2 083 353 de lei cu cheltuielile de reparație depășesc limita de 15 % din baza valorică a categoriilor de proprietate respective.

Or, conform datelor din evidența contabilă a întreprinderii (contul 211) pe anii 2013, 2014 și 2015 sunt înregistrate mai multe materiale de construcție, care ulterior sunt casate la contul 121, operațiuni ce reprezintă capitalizarea cheltuielilor pentru reparația subdiviziunilor ce aparțin SRL „Cebacot”.

A fost reținut că organul fiscal nu a pus la dubiu faptul că pentru menținerea în stare funcțională a încăperilor în care se desfășoară activitatea comercială a SRL „Cebacot” au fost necesare lucrări de reparații curente, care necesită investiții financiare considerabile, organul fiscal invocând doar faptul că aceste cheltuieli nu sunt ordinare și necesare.

Această poziție a organului fiscal fiind apreciată de instanțele de judecată ierarhic inferioare ca neîntemeiată, or contribuabilul a prezentat în cadrul controlului

fiscal documente confirmative, facturi fiscale, acte de predare-primire a serviciilor, contracte de preșterii servicii, care atestă suportarea acestor cheltuieli.

Prima instanță și instanța de apel au evidențiat că potrivit proceselor-verbale de dare în exploatare, de către contribuabil au fost date în exploatare mijloacele fixe, după cum urmează: mașina formare prin injectare BS550 - 31 iulie 2013; mașina formare prin injectare B9550 - 31 iulie 2013; mașina formare prin injectare MSK2300 - 31 ianuarie 2014; parii pentru utilaj de fabricare a articolelor de beton - 31 august 2013; uzina de beton - 30 septembrie 2013; hala de producere - 31 ianuarie 2014, bunurile menționate fiind amplasate în depozitul nr. 2 Stăuceni. În aceste condiții, se deduce că aceste bunuri pot fi recunoscute, identificate și dețin acte de dare în exploatare.

Astfel, au concluzionat instanțele de judecată că mijloacele fixe pentru care SRL „Cebacot” a dedus suma uzurii se aflau în exploatare și erau folosite în activitatea de întreprinzător, controlabile de către contribuabil. Mai mult, înscrisurile anexate la actele cauzei contrazic concluzia autorității fiscale că mijloacele fixe în cauză nu sunt controlabile de SRL „Cebacot”, deoarece se află pe teritoriul administrat de SRL „Fortus”.

Totodată, a fost stabilit că în baza contractului de comodat încheiat între SRL „Cebacot” și SRL „Fortus” la 1 decembrie 2014, utilajele enumerate au fost transmise în folosință gratuită ultimei.

Instanța de apel a menționat că aceste circumstanțe denotă cert că concluziile organului fiscal referitoare la aceea că încălcările indicate au generat diminuarea venitului impozabil pentru A/2013 cu 11 110 536 de lei, pentru A/2014 cu 8 846 708 de lei, pentru A/2015 cu 7 864 081 de lei, pentru A/2016 cu 5 781 741 de lei, respectiv diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru A/2013 cu 1 333 264 de lei, pentru A/2014 cu 1 061 605 de lei, pentru A/2015 cu 943 690 de lei și pentru A/2016 cu 693 809 de lei, sunt neîntemeiate, iar dispozițiile privind calcularea și încasarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător, diminuat pentru A/2013-A/2016 în sumă de 4 032 368 de lei, amenzilor și majorărilor de întârziere aferente, corect au fost anulate de prima instanță.

Prima instanță și instanța de apel au evidențiat că, având în vedere că decizia Camerei Înregistrării de Stat privind înregistrarea majorării capitalului social nu a fost adoptată până la moment, iar activele materiale pe termen lung au fost transmise de către SRL „Cebacot” la 4 decembrie 2015, către SRL „Cebacot-Agro” fără a dispune de astfel de decizie și fiind înregistrate la acesta în capital suplimentar, furnizorul nu a avut temei pentru aplicarea prevederilor art. 103 alin. (1) pct. 29 Cod fiscal la data efectuării livrării, respectiv, SRL „Cebacot” a avut obligația de a calcula și declara TVA aferentă livrării activului pentru L/12/2015 în valoare de 4 538 227 de lei (22 691 135 de lei x 20 %).

Înscrisurile cauzei atestă că SRL „Cebacot” este fondatorul SRL „Cebacot-Agro”, iar în baza facturii fiscale seria WH nr. 4601743 din 4 decembrie 2015, în capitalul statutar al SRL „Cebacot-Agro”, cu scopul majorării acestuia a fost transmis bunul „construcția fermei Cozești” în valoare de 22 691 135 de lei.

Reieșind din prevederile art. 103 alin. (1) pct. 29) Cod fiscal, instanțele de judecată ierarhic inferioare au conchis că tranzacția respectivă era scutită de plata TVA.

La caz, hotărârea de executare silită a obligației fiscale seria AH nr. 173833 din 26 iunie 2018, a fost motivată prin faptul că contribuabilul SRL „Cebacot” înregistrează o restanță la plata taxelor și impozitelor la buget, în limitele valorii stabilite prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 123 din 24 mai 2018 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comisă de SRL „Cebacot”.

Ținând cont de faptul că a fost constatată netemeinicia și ilegalitatea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 123 din 24 mai 2018 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comisă de SRL „Cebacot”, instanțele de judecată ierarhic inferioare au considerat că, pe cale de consecință, urmează a fi anulată și hotărârea de executare silită a obligației fiscale seria AH nr. 173833 din 26 iunie 2018.

La 6 ianuarie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a depus recurs nemotivat împotriva deciziei din 28 decembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, solicitând admiterea recursului, casarea integrală a deciziei instanței de apel și a hotărârii primei instanțe, cu emiterea unei noi hotărâri de respingere a cererii de chemare în judecată.

La 14 aprilie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a prezentat motivarea recursului împotriva deciziei din 28 decembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, solicitând admiterea recursului, casarea integrală a deciziei instanței de apel și a hotărârii primei instanțe, cu emiterea unei noi hotărâri de respingere a cererii de chemare în judecată.

În susținerea recursului a invocat că instanța de apel a reiterat poziția instanței de fond, cu aprecierea arbitrară a probelor și interpretarea eronată a legii.

A menționat că SRL „Cebacot” a reflectat în contabilitate necorespunzător veniturile și cheltuielile rezultate din activitatea de întreprinzător, fapt care a determinat diminuarea obligației fiscale.

Astfel, circumstanțele de fapt și de drept atestă că decizia nr. 123 din 24 mai 2018 asupra cazului de încălcare a legislației este emisă cu respectarea normelor materiale și procedurale.

La fel, și hotărârea seria AH nr. 173833 din 26 iunie 2018 este un act administrativ emis cu respectarea normelor materiale și procedurale.

Or, prevederile art. 129 pct. 14, 132, 132⁴ pct. 8), 133 alin. (2) pct. 33), 195, 196 alin. (5) Cod fiscal stabilesc cu certitudine că Serviciul Fiscal de Stat este autoritatea administrativă care are în atribuții, funcția de executare silită a obligațiilor fiscale. Iar în cazul creării sau apariției impedimentelor aferente executării obligației de către Serviciul Fiscal de Stat, organul fiscal este în drept să execute silit și prin intermediul executorului judecătoresc.

Respectiv, circumstanțele de fapt și de drept demonstrează că hotărârea seria AH nr. 173833 din 26 iunie 2018 este legală și întemeiată.

Cu referire la faptul că SRL „Cebacot” a efectuat procurări de la SRL „Climcom-Agrogrup”, SRL „Grain-Groupe” și SRL „Dimconauto” privind serviciile de dezapezire, de reparație și de marketing, nefiind prezentate documente justificative pentru a fi determinați indicii cantitativi și calitativi, a invocat că,

întrucât, procurările de servicii (servicii de reparație, lucrări de construcție) nu țin de activitatea de întreprinzător și nu au fost confirmate documentar, respectiv, SRL „Cebacot” nu a avut dreptul la deducere, iar simpla mențiune a instanței de fond și a instanței de apel privind confirmarea suportării de către SRL „Cebacot” a cheltuielilor aferente, nu acordă dreptul intimatei la deducerea acestora în scopuri fiscale.

Referitor la aprecierea instanței privind legalitatea cheltuielilor aferent utilizării combustibilului și costul mărfurilor „Măsline Kalamata Olives, ulei de măsline Lacoma Phileos etc.”, a comunicat că în rezultatul controlului, cât și explicațiilor intimatei în cadrul examinării cauzei în fond, a fost stabilit faptul că contribuabilul fără a dispune de documente confirmative privind comercializarea mărfii, a introdus în evidența contabilă, contrar art. 8 alin. (2) lit. c) Cod fiscal, vânzările la cartela contului 823, acesta fiind destinat pentru activitatea în construcție.

Așadar, a apreciat ca fiind eronată interpretarea instanțelor de judecată ierarhic inferioare, dat fiind faptul că conturile contabile 217.1 și 823 nu reprezintă documente primare care demonstrează producerea faptelor economice, or acestea reprezintă evidența analitică și o bază generalizată de date a societăților comerciale în care sunt incluse faptele economice produse în temeiul documentelor primare.

În altă ordine de idei, a considerat necesar de a contraargumenta concluzia instanței de apel privind respectarea de către contribuabil a prevederilor pct. 6 din Standardul Național de Contabilitate „Imobilizări necorporale și corporale”, aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 6 august 2013, prin prisma faptului că la 1 decembrie 2014, SRL „Cebacot” a încheiat un contract de comodat cu SRL „Fortus”, utilajele indicate în actul de control fiind transmise în folosința gratuită ultimei, astfel entitatea just a dedus suma uzurii pentru mijloacele fixe aflate în exploatare, or potrivit pct. 3 din Regulamentul privind evidența și calcularea uzurii mijloacelor fixe în scopuri fiscale, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 289 din 14 martie 2007, obiectul calculării uzurii sunt mijloacele fixe folosite (aflate în exploatare) în activitatea de întreprinzător și supuse uzurii, iar contrar dispozițiilor legale indicate, mijloacele fixe invocate (uzina de beton cu valoare de intrare, parii pentru utilaj de fabricare a articolelor de beton, mașini pentru injectare, hală de producere), înregistrate la contul contabil 123 „Mijloace fixe” se aflau pe teritoriul administrat de SRL „Fortus”, conform explicației depuse de contribuabil, anexat la actul de control datat cu 20 martie 2018.

Cu referire la prevederile cap. IV pct. 18 din Regulamentul cu privire la modul de aplicare a facilităților fiscale stabilite în art. 103 alin. (1) pct. 29) Cod fiscal nr. 1163-XIII din 24 aprilie 1997 și art. 28 lit. q²) din Legea nr. 1380-XII din 20 noiembrie 1997 cu privire la tariful vamal, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 145 din 26 februarie 2014, a accentuat că, deoarece până la finalizarea controlului fiscal (20 martie 2018), inspectorii fiscali nu au identificat decizia Agenției Servicii Publice privind înregistrarea majorării capitalului social, SRL „Cebacot” nu a fost în drept să aplice prevederile art. 103 alin. (1) pct. 29) Cod fiscal în temeiul certificatului contabil nr. 398 din 1 ianuarie 2017 și urma să aplice regula generală privind aplicarea TVA și să calculeze la buget TVA spre plată.

Totodată, recurentul a considerat că și alte rețineri ale instanțelor de judecată ierarhic inferioare pe marginea actelor administrative contestate, sunt superficiale, fapt ce denotă legalitatea acestor acte administrative.

La 11 mai 2022, în adresa SRL „Cebacot” și avocatului Alexandru Bot a fost expediată copia recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat, cu înștiințarea despre necesitatea prezentării referinței, fapt ce se confirmă prin scrisoarea de însoțire anexată la materialele dosarului (f. d. 84 vol. VI).

Corespondența menționată, expediată în adresa SRL „Cebacot”, a fost returnată de către oficiul poștal cu mențiunea „nereclamat” (f. d. 85-86 verso vol. VI)

Până la data stabilită pentru examinarea admisibilității recursului, intimata nu și-a valorificat acest drept procedural și nu a depus referință.

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 28 decembrie 2021, în ședință publică (f. d. 4 vol. VI).

Din materialele dosarului rezultă că la 6 ianuarie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a depus recurs nemotivat împotriva deciziei din 28 decembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău (f. d. 55 vol. VI).

Este cert și faptul că copia deciziei motivate din 28 decembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău a fost expediată în adresa părților la 29 martie 2022, ceea ce se confirmă prin scrisoarea de însoțire anexată la actele cauzei (f. d. 59 vol. VI), însă careva date care ar confirma recepționarea acesteia de către recurent, la materialele dosarului lipsesc.

Se mai constată că la 14 aprilie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a prezentat motivarea recursului împotriva deciziei din 28 decembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău (f. d. 62-78 vol. VI).

Astfel, recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat împotriva deciziei din 28 decembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău este în termen.

Examinând temeiurile invocate în recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, 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 jurisprudential, 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.

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 Serviciul Fiscal de Stat.

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 Serviciul Fiscal de Stat se declară inadmisibil.
Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul

Ala Cobăneanu

Judecătorii

Nina Vascan

Nicolae Craiu