

Dosarul nr.3ra-916/22  
2-17108316-01-3ra-06092022

Prima instanță: Judecătoria Orhei, sediul Telenești (jud.: L. Holevițcaia)  
Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud.: A. Minciuna, V. Negru, E. Palanciuc)

## ÎNCHEIERE

18 ianuarie 2023

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul  
judecătorii

Tamara Chișca-Doneva  
Iurie Bejenaru  
Aliona Miron

examinând admisibilitatea recursului depus de Societate pe Acțiuni „Servis”,  
în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă  
de Societate pe Acțiuni „Servis” împotriva Serviciului Fiscal de Stat, terț Primăria  
mun. Orhei cu privire la anularea actului administrativ individual defavorabil,  
împotriva deciziei din 10 mai 2022 a Curții de Apel Chișinău, prin care a fost  
respins apelul depus de Societate pe Acțiuni „Servis” și menținută hotărârea din 28  
iunie 2021 a Judecătoriei Orhei, sediul Telenești,

### c o n s t a t ă:

La 18 mai 2017, SA „Servis” a depus cerere de chemare în judecată, în  
procedura contenciosului administrativ, împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe  
raionul Orhei cu privire la anularea actului administrativ individual defavorabil.

În susținerea acțiunii reclamanta a indicat că, în urma controlului fiscal, efectuat  
prin metoda verificării totale la SA „Servis”, colaboratorii Inspectoratului Fiscal de  
Stat pe raionul Orhei și a Direcției generale conformare fiscală din cadrul IFPS au  
emis Actul de control nr.XXXXX din 10 februarie 2017, prin care s-au depistat  
încălcări admise de contribuabil.

La 24 februarie 2017, a prezentat Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Orhei,  
dezacordul la Actul de control nr.XXXXX din 10 februarie 2017.

La 17 martie 2017, Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Orhei a emis decizia  
nr.257-C asupra cazului de încălcare a legislației comise de SA „Servis”, prin care s-a  
constatat încălcarea prevederilor art.8 alin.(2) lit.c), lit.h), lit.f) din Codul fiscal, art.8  
pct.1) alin.32<sup>1</sup>) din Legea privind reglementarea prin licențiere a activității de  
întreprinzător nr.451 din 30 iulie 2001 (cu modificările introduse prin LP109 din

19.06.2014, în vigoare din 25.01.2015), pct.6 din Anexa nr.2 din HG nr.294 din 17.03.1998 cu privire la executarea decretului Președintelui RM nr.406-II din 23 decembrie 1997, art.19 pct.(1), (2), (3), (11), art.20 pct.(1) lit.b) din Legea contabilității nr.113 din 24 aprilie 2007, art.90 din Codul fiscal, art.18 din Codul fiscal, art.24 alin.(1) și alin.(10) din Codul fiscal, art.26 alin.(2) și (10) din Codul fiscal, art.27 alin.(8) din Codul fiscal, art.84 alin.(1) din Codul fiscal, art.95 alin.(1) din Codul fiscal, art.101 alin.(1) din Codul fiscal, art.19 din Legea contabilității nr.113 din 27 aprilie 2007 și Anexa nr.1 din Nomenclatorul formularelor tipizate de documente primare cu regim special aprobat prin HG nr.294 din 17.03.1998, art.102 alin.(1) și (3) din Codul fiscal, art.337 și 338 din Codul fiscal, art.277 și 278 din Codul fiscal, art.4 alin.(6) și (7) din Legea pentru punerea în aplicarea a Titlului VI din Codul fiscal, art.282 alin.(2) din Codul fiscal, art.7 alin.(7) lit.c) din Legea pentru punerea în aplicare a titlului VI din Codul fiscal, art.290 lit.f), art.291 alin.(1) lit.f), art.292 alin.(2) din Codul fiscal, art.8 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal, art.187 alin.(5) din Codul fiscal, art.8 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, art.10 pct.5) alin.(4), (5) din Legea nr.845 din 03 ianuarie 1992 din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi cu modificările ulterioare, s-a decis: **I**) micșorarea pierderilor fiscale pentru anul 2015 cu 305773 de lei, constituind 617212 lei; **II**) calcularea și încasarea la buget sumele impozitelor și plăților calculate în rezultatul controlului: 106577 de lei impozit provenit din activitatea de întreprinzător; 286882 de lei taxa pe valoare adăugată; 1330 de lei impozit pe venit reținut la sursa de plată; 2558 de lei taxa pentru folosirea drumurilor; 3093 de lei taxa pentru folosirea drumurilor; 427038 de lei taxa de piață; **III**) încasarea la buget majorarea de întârziere: 56641 de lei impozit provenit din activitatea de întreprinzător; 103534 de lei taxa pe valoare adăugată; 437 de lei impozit pe venit reținut la sursa de plată; 901 lei taxa pentru folosirea drumurilor; 794 de lei impozitul funciar; 169776 de lei taxa de piață; **IV**) aplicarea pentru încălcarea legislației fiscale: 31973 de lei amendă (106577 de lei × 30%) pentru diminuarea impozitului pe venit provenit din activitatea de întreprinzător, aplicat conform art.261 alin.(4) din Codul fiscal; 86065 de lei amendă (286882 de lei × 30%) pentru diminuarea taxei pe valoare adăugată aplicată conform art.261 alin.(4) din Codul fiscal; 399 de lei amendă (1330 de lei × 30%) pentru diminuarea impozitului pe venit reținut la sursa de plată, aplicat conform prevederilor art.261 alin.(4) din Codul fiscal; 767 de lei amendă (2558 de lei × 30%) pentru diminuarea taxei pentru folosirea drumurilor aplicat conform art.261 alin.(4) din Codul fiscal; 928 de lei amendă (3093 de lei × 30%) pentru diminuarea impozitului funciar aplicat conform art.261 alin.(4) din Codul fiscal; 128112 lei amendă (427038 de lei × 30%) pentru diminuarea taxei de piață aplicat conform art.261 alin.(4) din Codul fiscal; 7000 de lei amendă pentru prezentarea cu date neautentice a declarațiilor cu privire la impozitul pe venit pentru anii 2012 – 2015, dării de seamă (forma IRV14) pentru L/04/15, declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale L/01/2013 – 1/10/2016, dării de seamă (forma TFD1) privind taxa pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în RTM pentru perioada fiscală A/2014, dărilor de seamă privind impozitul funciar și impozitul pe bunurile imobiliare pentru perioada

fiscală A/2012 – A/2016, dărilor de seamă privind taxa de piață pentru perioada fiscală tr. IV A/2012- tr. I-III A/2016 aplicat conform art.260 alin.(3) din Codul fiscal, dar nu mai mult de 7000 de lei per ansamblu; 258672 de lei amendă (258672 de lei × 100%) pentru activitatea privind instruirea personalului din domeniul transportului rutier fără a dispune de licență, aplicat conform art.10 pct.4 din Legea nr.845 din 03.01.1992; 10300 de lei amendă (10300 de lei × 100%) pentru folosirea blanchetelor de documente primare străine în număr de 23 în sumă de 10300 de lei ce nu-i aparțin SA „Servis” aplicat conform art.257 alin.(2) din Codul fiscal; 5000 de lei amendă pentru neprezentarea și control la prima cerere persoanelor cu funcție de răspundere ale organelor cu atribuții de administrare fiscală în totalmente documentele primare în regim special și anume, foile de parcurs și neprezentare explicației necesare organului fiscal de către agentul economic, aplicat conform art.253 alin.(1) din Codul fiscal; 35293 de lei amendă (352930 de lei × 10%) pentru suma nerestituită în casa întreprinderii cel târziu în 5 zile de la expirarea termenului de prezentare a raportului referitor la utilizarea numerarului aplicat conform art.10 pct.5) alin.(4) și 5) și art.7 alin.(3) din Legea nr.845 din 03.01.1992; 2632 de lei amendă pentru neachitarea impozitului pe venit achitat în rate conform art.261 alin.(6) din Codul fiscal.

La 06 aprilie 2017, SA „Servis” a contestat decizia nr.257-C din 17 martie 2017 a Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Orhei, iar prin decizia nr.14 din 17 aprilie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat, a fost respinsă ca neîntemeiată contestația din lipsa de temei legal.

Reclamanta consideră decizia nr.257-C din 17 martie 2017 a Inspectoratului Fiscal de Stat drept neîntemeiată și ilegală, pasibilă de anulare, din următoarele motive.

A notat că, deține cu drept de proprietate terenul amplasat în XXXXX, cu suprafața de XXXXX m.p., care este oferit în arenda (locațiune).

În cadrul controlului fiscal, inspectorii fiscali, au ignorat prevederile legislației în vigoare, ceea ce a dus la obținerea unor calcule suplimentare a taxei de piață, deși pe terenul situat pe adresa XXXXX, nu a fost stabilit legal o piață.

Inspectorii fiscali în cadrul controlului fiscal au fost obligați să obțină de la Primăria orașului Orhei, decizia consiliului local privind crearea pieței pe teritoriul privat, care-i aparține, însă astfel de decizie lipsește la Primăria orașului Orhei, prin urmare nu a fost obligată să execute prevederile pct.7 din Hotărârea de Guvern nr. 955 din 21.08.2004.

Consiliul mun. Orhei nu a emis decizie, prin care sa fie numită în calitate de administrator al pieței.

Consideră că, pe strada XXXXX nu a fost organizată piață, după cum prevede legislația în vigoare, astfel nu poate fi considerată ca administrator de piață, în lipsa deciziilor administrației publice locale necesare.

Autoritatea publică locală a mun. Orhei, de comun acord cu SA „Servis”, nu a aprobat Regulamentul pieței, deoarece nu a fost administrator al pieței neexistente documental, or, administratorii pieței de comun acord cu autoritatea administrației

publice locale aprobă regulamentul pieței elaborat în conformitate cu regulamentul-tip aprobat de Guvern.

Nefiind administrator al pieței, nu a avut obligația de a coordona cu autoritatea administrației publice locale, tarifele pentru serviciile pieței, nu a stabilit tarife pentru serviciile pieței desinestătător, deoarece acesta nu acorda servicii de piață, doar oferă în arenda teren persoanelor fizice.

Reclamanta a subliniat că, nu a stabilit tarife pentru servicii de piață și nu a suportat cheltuieli de prestare a serviciilor de piață, iar în perioada supusă controlului, nu a înregistrat venituri din prestarea serviciilor de piață.

Nu are statut de administrator al pieței, prin urmare decizia Inspectoratului Fiscal Teritorial Orhei nr.257-C din 17 martie 2017 pe marginea Actului de control nr.5-674096 din 10 februarie 2017, a fost emisă cu încălcarea art.216 alin.(6) din Codul fiscal, iar constatările organului fiscal, expuse în pct.6, 13, 14 din decizia contestată, reflectă în mod eronat activitatea sa, în cadrul căruia inspectorii fiscali au efectuat greșit calculele, fiind luată în considerație presupunerea precum că SA „Servis” a avut statut de administrator al pieței situată în XXXXX, fără a avea la baza documente legale, care ar confirma că în perioada supusa controlului a fost administrator al pieței.

La fel, neîntemeiat a fost calculată suma TVA în mărime de 286882 de lei, pe motive nedocumentate de către inspectorii fiscali, care aveau obligația de a se documenta dacă în perioada supusă controlului fiscal, avea calitatea de administrator a pieței și acorda servicii de piață conform tarifelor coordonate cu administrația publică locală a orașului Orhei, după cum este prevăzut de Legea privind comerțul interior nr.231 din 23.09.2010, deoarece lipsesc astfel de documente.

Prin urmare, nu era obligată să execute cerințele Hotărârii Guvernului nr.955 din 21.08.2004 privind aprobarea Regulamentului tip de funcționare a piețelor.

Astfel, în lipsa documentelor confirmative a faptelor economice, care ar confirma că a fost administrator al pieței, constatările organului fiscal reflectate în pct.6, 7, 13, 14, 15 din decizia contestată, sunt neîntemeiate.

Reclamanta consideră că la întocmirea actului administrativ contestat a fost încălcat art.11 alin.(1) din Cod fiscal, deoarece la control au fost prezentate contractele și facturile care confirmă că veniturile sale au fost obținute din darea în arendă (locățione) a terenului, însă organul fiscal a considerat invers, fără a avea la bază careva documente că dânsa oferă servicii de piață, drept consecință ilegal a fost sancționată pentru încălcarea legislației fiscale.

Sunt eronate constatările reflectate în pct.8 din decizia contestată, astfel că, în cadrul controlului au fost prezentate documente, ce confirmă că în perioada până în 2012, de către persoana fizică, și anume de către fondatorul întreprinderii, a fost acordat un împrumut pentru efectuarea reparației imobilelor care-i aparțin și din folosirea cărora a obținut venituri pe parcursul anilor 2013-2016.

De fapt, în perioada supusă controlului, a obținut un credit de la bancă cu mijloacele căruia a fost achitată datoria față de fondator.

Mai mult, în perioada de până în anul 2012 nu a fost posibil de a contracta un credit bancar, de aceea s-a decis de a lua împrumut de la fondator pe o perioadă scurtă de timp până a fost posibil de a obține acest credit de la bancă. Deci, obținând creditul bancar a recreditat (achitat) împrumutul de la fondator.

Cu toate acestea, organul fiscal nu a diminuat corect cheltuielile privind dobânzile și diferența de curs în suma totală de 399481 de lei, pentru perioada 2012-2015, din motiv că împrumutul direct sau creditul indirect au fost folosite pentru reparația mijloacelor fixe, care pe parcursul perioadei 2012-2016 și până în prezent, îi aduc venituri.

Aceste cheltuieli și venituri sunt apreciate în diferite perioade fiscale, dar în cele din urmă, atât împrumutul care a fost intermediar, cât și creditul bancar, au contribuit la obținerea beneficiilor întreprinderii.

De asemenea, la pct.9 din decizia nr.257-C din 17 martie 2017, inspectorii fiscali au reflectat o realitate falsă, deoarece la control au fost prezentate pe deplin documentele și anume, foile de parcurs, actele de casare a produselor petroliere, aceste cheltuieli au fost necesare pentru desfășurarea activității sale de bază.

Reclamanta nu este de acord cu calculul taxei de piață, reflectat în pct.19 din decizia contestată, având în vedere că la efectuarea acestuia au fost încălcate normele Codului fiscal.

Astfel, potrivit art.290 lit.f) din Codul fiscal, subiecți ai impunerii cu taxa de piață sunt persoanele juridice sau fizice înregistrate în calitate de întreprinzător - administrator al pieței, iar dânsa nu este administrator al pieței din XXXXX, prin urmare nu este subiect al impunerii cu taxa de piață, și nu avea obligația să achite taxa de piață.

A remarcat că, de fapt suprafața de teren de XXXXX m.p., care este dată în arendă, la rândul său nu este suprafața terenului pieței, începând cu 21 iulie 2016, or, baza impozabilă a taxei de piață o constituie venitul din vânzări ale serviciilor de piață prestate de administratorul pieței la acordarea de locuri pentru comerț, iar dânsa în perioada supusă controlului, nu a înregistrat în evidența contabilă venituri din vânzări ale serviciilor de piață prestate, totodată nefiind administrator al pieței și nu a acordat locuri pentru comerț.

În toată perioada supusă controlului, lipsește baza impozabilă pentru calcularea și achitarea taxei de piață de către ea.

Pe lângă acestea, conform contractelor încheiate, obiectul acestora este locațiunea terenurilor private, însă nu are contracte încheiate de prestare a serviciilor de piață, de unde rezultă că, lipsește obiectul impunerii a taxei de piață, iar taxa de piață nu cade sub incidența prevederilor art.293 alin.(5) din Codul fiscal, care ar prevedea ca taxa de piață să fie dependentă de data emiterii și data suspendării autorizației eliberate de către autoritatea administrației locale.

Astfel, suma taxei de piață în mărime de 427038 de lei a fost calculată de către inspectorii fiscali cu încălcarea prevederilor Codului fiscal, deoarece lipsește subiectul impunerii, baza de calcul și obiectul impunerii.

În partea ce ține de deducerea cheltuielilor de reparație și uzură a mijloacelor fixe, în evidența contabilă la calcularea deducerii cheltuielilor pentru reparația mijloacelor fixe în scopuri fiscale, s-a ținut cont de prevederile pct.17 din Hotărârea Guvernului nr.289 din 14.03.2007.

Pe când în decizia contestată nu s-a indicat care prevedere legală din Hotărârea Guvernului a fost încălcată. Inspectorii fiscali la determinarea sumei reparației mijloacelor fixe permisă la deducere în scopuri fiscale nu au luat în calcul cheltuielile privind investițiile capitale ce au fost capitalizate la contul 121, în contabilitatea SA „Servis”, or, cheltuielile de reparație au fost reflectate la contul 121 cu destinație de capitalizare și au fost incluse în coloana 4 a calcului sus menționat.

Calculul sumei cheltuielilor de reparație către deducere în scopuri fiscale, exprimat în pct.11 din decizia contestată, a fost efectuat incorect, ceea ce a dus la micșorarea cheltuielilor: A/2012- 539 402 lei, A/2013-108422 lei, A/2014-95525 lei, A/2015-29897 lei, în total 773246 de lei, acest fapt a dus la calcularea neîntemeiata a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător, iar calculele ce confirmă incorectitudinea deducerii de către inspectorii fiscali a cheltuielilor de reparație către deducere în scopuri fiscale.

Totodată, reclamanta a precizat că calculul uzurii mijloacelor fixe în scopuri fiscale la SA „Servis” a fost efectuat conform prevederilor Regulamentului privind evidența și calcularea uzurii mijloacelor fixe în scopuri fiscale aprobat prin Hotărârea de Guvern. 289 din 14.03.2007, însă organul fiscal a omis să indice în decizie, care punct din Hotărârea Guvernului a fost încălcat.

A concretizat că, calculele efectuate de către ea au fost prezentate la control, însă inspectorii fiscali nu le-au luat în considerație, ceea ce a dus la diminuarea neîntemeiata a sumei cheltuielilor cu A/2012-62853 lei, A/2013-73818 lei, A/2014-60270 lei, A/2015-53057 lei, fapt reflectat în pct.10 din decizia contestată.

În urma analizei corectitudinii reflectării în decizia contestată a sumelor luate ca bază pentru aplicarea sancțiunilor, la pct.7 și 15 din decizia contestată, la același subiect (presupusă încălcare), pentru anul 2013 au fost reflectate sume diferite, conform pct.7 era necesar de diminuat cheltuielile cu 1662 de lei, însă au fost diminuate cu 16662 de lei, iar în pct.15, pentru anul 2013 suma încălcării constituie 16662 de lei (apreciere fără documente confirmative), faptul respectiv pune la îndoiala corectitudinea efectuării calculelor impozitelor și sancțiunilor aplicate în decizia nr.257-C din 17 martie 2017.

În contextul enunțat, SA „Servis” a solicitat anularea deciziei nr.257-C din 17 martie 2017 emisă de Inspectoratul Fiscal de Stat Teritorial Orhei ca neîntemeiată.

Prin încheierea protocolară din 07 decembrie 2017 a Judecătorei Orhei, sediul Telenești a fost atrasă în proces în calitate de intervenient accesoriu Primăria mun. Orhei (f.d.204 verso, vol.I).

Pe parcursul examinării cauzei, SA „Servis” a depus cerere de completare a acțiunii îndreptată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, solicitând revocarea deciziei nr.257-C din 17 martie 2017 în partea pct.4 prin care a fost aplicată amendă în

mărime de 258672 de lei venit obținut pentru instruirea elevilor în perioada 25 ianuarie 2015 – până la 20 mai 2015, ca activitate fără licență (f.d.98-101, vol.II).

A indicat că Serviciul Fiscal de Stat a reținut ca venit suma de 258 672 lei, obținut de la instruirea persoanelor pentru perioada 25 ianuarie 2015 - până la 20 mai 2015, activitate desfășurată în lipsa licenței.

Conform licenței din 06 aprilie 2009, eliberată pe un termen de 5 ani, SA „Servis” a desfășurat activitate de școlarizarea conducătorilor auto pentru categoriile A, B, C, precizând că această activitate a fost exclusă din lista activităților licențiate la 10 noiembrie 2010, iar prin Legea109/2014, în vigoare de la 25 ianuarie 2015, această categorie de activitate din nou a fost introdusă în lista activităților supusă licențierii.

Deținând toată baza de producere și formare profesională din anul 2009, a continuat să formeze grupele de instruire în perioada 19 noiembrie 2014 - până la 12 ianuarie 2015 în număr de 151 persoane, cu perioada de instruire 19 noiembrie 2014 - până la 24 aprilie 2015, aceste persoane după instruire au primit legitimații de conducere a mijloacelor de transport, care nu au fost anulate.

În termenii stabiliți de legislație, Camera de licențiere nu a pregătit actele pentru a licenția acest gen de activitate, de aceea a fost îndeplinită permisiunea de tăcere, iar la 20 mai 2015 a fost eliberată licența.

Prin hotărârea din 28 iunie 2021 a Judecătorei Orhei, sediul Telenești a fost respinsă acțiunea depusă de SA „Servis” ca neîntemeiată.

La 05 iulie 2021, prin intermediul oficiului poștal, SA „Servis” a depus apel împotriva hotărârii primei instanțe, iar la 28 septembrie 2021 a prezentat motivarea apelului, solicitând admiterea acestuia, casarea hotărârii din 28 iunie 2021 a Judecătorei Orhei, sediul Telenești, cu emiterea unei decizii noi de admitere a acțiunii (f.d. 132-34, 155-166, vol. IV).

Prin decizia din 10 mai 2022 a Curții de Apel Chișinău a fost respins apelul declarat de SA „Servis” și menținută hotărârea din 28 iunie 2021 a Judecătorei Orhei, sediul Telenești.

Prima instanță și instanța de apel au motivat soluțiile de respingere a acțiunii prin faptul că, SA „Servis” la 01 noiembrie 2012 a depus la Primăria mun. Orhei cerere privind eliberarea autorizației de funcționare (nr.03-5-867 din 01.11.2012), cu solicitarea eliberării autorizației de funcționare pentru obiectivul „piața comercială”, genul de activitate comerț industrial.(f.d.152, vol.I)

La 23 ianuarie 2013, Primăria or. Orhei a emis dispoziția nr.56 „Cu privire la eliberarea autorizației de funcționare”, eliberarea autorizației de funcționare întreprinderii SA „Servis” pentru unitatea de comercializare a mărfurilor industriale, cu suprafața toată de XXXX m.p. situată în XXXXX, cu termenul de valabilitate de la 22 ianuarie 2013 - până la 22 ianuarie 2016 (f.d.154, vol.I).

Din cele menționate, instanțele de judecată au constatat că SA „Servis” dispunea de autorizație de funcționare eliberată de Primăria or. Orhei nr.XXXXX din 23 ianuarie 2013, valabilă până la 22 ianuarie 2016, pentru desfășurarea comerțului/prestări servicii în unitatea comercială, piața industrial, amplasată pe

adresa XXXXX, cu suprafața de XXXXX m.p.,(f.d.153, Vol.I), autorizație de funcționare eliberată de Primăria Orhei nr.XXXXX din 23 ianuarie 2013 - valabilă până la 22 ianuarie 2016 pentru piața industrială situată în XXXXX, cu suprafața de XXXXX m.p., autorizație de funcționare eliberată de Primăria Orhei nr.XXXXX din 23 ianuarie 2013 - valabilă până la 22 ianuarie 2016 pentru piața industrială pe adresa XXXXX cu suprafața de XXXXX m.p.

Nu a fost reținut argumentul SA „Servis” precum că nu a deținut calitate de administrator al pieței respective, or, organul fiscal a prezentat suficiente probe pertinente și concludente că SA „Servis” în perioada supusă controlului a desfășurat genul de activitate „*activitate de piață*”.

În scopul probării desfășurării acestui gen de activitate, organul fiscal a preluat ca bază actele permissive, enunțate supra, eliberate de autoritatea publică locală la cererea contribuabilului SA „Servis”.

Instanțele de judecată au reținut în favoarea concluziei desfășurării acestui gen de activitate și existenței în natură a acestor edificii, pentru care au fost solicitate și eliberate acte permissive de desfășurare a activității, servește faptul declarării la Serviciul Fiscal de Stat de către contribuabilul SA „Servis” a deținerii de către acesta a subdiviziunilor structurale sub formă de „*pieță*” la adresele sus indicate (informația descrisă la cap. I lit. c) a actului de control din 10.02.2017) (f.d.9, vol.I)

Instanțele de judecată au concluzionat că SA „Servis” în perioada anilor 2009-2016 a desfășurat activitate de prestare a serviciilor de piață, acordând locuri de comerț pentru comercianți, fapt pentru care în corespundere cu prevederile art.290 lit. f) din Codul fiscal, a fost calificat în calitate de subiect al impunerii cu taxa de piață, potrivit căruia subiecți ai impunerii sunt persoanele juridice și fizice înregistrate în calitate de întreprinzător-administrator al pieței și astfel, în rezultatul controlului, organul fiscal a impus/calculat taxa de piață diminuată pentru perioada de activitate verificată.

Nu a fost reținut argumentul SA „Servis” precum că nu este administrator al pieței din XXXXX și că în privința acesteia nu poate fi reținută calitatea de subiect al impozitării, or, autoritatea fiscală la efectuarea controlului fiscal în mod legal a reținut circumstanțele că contractele de arendă funciară (f.d.66-115, 225-237, Vol.I) încheiate între SA „Servis” și persoanele fizice în calitate de arendași, obiectul cărora a constituit transmiterea în arendă a terenului sub spațiu comercial instalat pe teritoriul „arendatorului”, la caz, SA „Servis”, cade sub incidența cerințelor pct.7 al Hotărârii Guvernului Republicii Moldova nr.955 din 21 august 2004.

Totodată, instanțele de judecată au reținut că, în condițiile reținerii că SA „Servis” a gestionat piețele din XXXXX cu suprafața de XXXXX m.p., strada XXXXX cu suprafața de XXXXX m.p. și strada XXXXX cu suprafața de XXXXX m.p., iar serviciile de acordare în arendă a terenului sub spațiu comercial instalat pe teritoriul „arendatorului”, organul fiscal corect apreciat ca livrări impozabile, existând baza impozabilă, iar taxa de piață conform deciziilor Consiliului orășenesc Orhei nr.16.2 din 20 decembrie 2011, nr.9.3 din 18 decembrie 2012 și 12.3 din 19

decembrie 2013, nr.8.2 din 19 decembrie 2014 și nr.13.1 din 10 decembrie 2019 a fost diminuată conform calculelor corespunzătoare în sumă de 427 038 lei.

Mai mult, după emiterea actului administrativ contestat, la caz, a deciziei nr.257-C din 17 martie 2017, SA „Servis” la 06 iunie 2018 a depus cerere de chemare în judecată împotriva primarului mun. Orhei, Primăriei mun. Orhei și Consiliului mun. Orhei, solicitând recunoașterea nulității absolute a dispozițiilor Primarului municipiului Orhei nr.57 și nr. 8 din 23 ianuarie 2013 cu privire la eliberarea autorizației de funcționare și a autorizațiilor de funcționare nr.XXXXX și nr.XXXXX din 23 ianuarie 2013 cu efectuarea recalculărilor, recunoașterea ilegalității refuzului Primăriei municipiului Orhei de a furniza informația, obligarea eliberării copiilor autentificate în modul corespunzător

Prin încheierea din 23 decembrie 2019 a Judecătoriei Orhei, sediul Telenești a fost declarată inadmisibilă acțiunea depusă de SA „Servis” cu privire la recunoașterea nulității dispozițiilor Primarului mun. Orhei nr.57 și nr. 58 din 23 ianuarie 2013 cu privire la eliberarea autorizațiilor de funcționare, anularea autorizațiilor de funcționare nr.XXXXX și nr. XXXXX din 23 ianuarie 2013 și efectuarea recalculărilor.

Iar, prin hotărârea din data de 23 decembrie 2019 a Judecătoriei Orhei, sediul Telenești a fost respinsă acțiunea SA „Servis” împotriva primarului mun. Orhei, Primăriei mun. Orhei și Consiliului mun. Orhei privind recunoașterea ilegală a refuzului de a furniza informația și obligarea autorităților pârâte de a elibera copiile autentificate în modul corespunzător ca fiind neîntemeiată (f.d.52-55, vol. V).

Prin decizia din 23 septembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău a fost respinsă cererea de recurs și cererea de apel depusă de SA „Servis” și menținute încheierea și hotărârea Judecătoriei Orhei, sediul Telenești din 23 decembrie 2019 (f.d. 46-51, vol. V)

Prin încheierea din 25 noiembrie 2020 a Curții Supreme de Justiție a fost declarat inadmisibil recursul depus de SA „Servis” (f.d. 42-45, vol. V)

De asemenea, instanțele de judecată ierarhic inferioare au remarcat că, la 13 februarie 2018, SA „Servis” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Primăriei mun. Orhei, terț Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Centru, solicitând anularea deciziilor primarului orașului Orhei nr. 56 din 23 ianuarie 2013 și nr. 632 din 17 iunie 2013.

Prin hotărârea din 06 octombrie 2020 a Judecătoriei Orhei, sediul Telenești a fost admisă acțiunea depusă de SA „Servis” împotriva Primăriei mun. Orhei, terț Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Centru cu privire la anularea deciziei nr. 56 din 23 ianuarie 2013 și a deciziei nr. 632 din 17 iunie 2013. A fost anulată dispoziția Primarului orașului Orhei nr.56 din 23 ianuarie 2013 și autorizația de funcționare a unității comerciale/prestări servicii nr.27 din 23 ianuarie 2013, ca fiind ilegale. A fost anulată decizia Primarului orașului Orhei nr.632 din 17 iunie 2013 și autorizația de funcționare nr. XXXXX din 17 iunie 2013, ca fiind ilegale (f.d. 69-71, vol.V)

Prin decizia din 19 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău au fost admise cererile de apel depuse de Primăria mun. Orhei și Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Centru. A fost casată hotărârea din 06 octombrie 2020 a Judecătorei Orhei, sediul Telenеști și emisă o decizie nouă prin care a fost declarată ca inadmisibilă acțiunea depusă de SA „Servis” (f.d.59-68, vol.V)

Prin încheierea din 13 octombrie 2021 a Curții Supreme de Justiție a fost declarat inadmisibil recursul depus de SA „Servis”.

În alt ordine de idei, instanțele de judecată au notat că, SA „Servis” a fost înregistrat ca subiect al impunerii cu taxa de valoarea adăugată la data de 28 noiembrie 2014, fiind eliberat certificatul nr.9300395.

S-a stabilit că potrivit actelor cauzei, SA „Servis” a efectuat livrări impozitate cu TVA la cota standard în conformitate cu prevederile art.96 lit.a) Cod fiscal, la cota redusă, și livrări scutite în conformitate cu prevederile art.103 alin.(1) pct.5) Cod fiscal.

Dat fiind faptul că, s-a constatat că SA „Servis” a prestat servicii care au fost reținute ca livrare impozabilă, acesta în mod neîntemeiat a apreciat ca fiind serviciile de arendă a terenului - livrări scutite în sensul art.103 alin.(1) pct.1) Cod fiscal conform căruia „se scutesc de T.V.A. fără drept de deducere locuința, pământul, locațiunea locuinței și arenda pământului, dreptul de livrare și arendare a acestora, cu excepția plăților de comision aferente tranzacțiilor respective”, în consecință, SA „Servis” a diminuat taxa pe valoare adăugată în cuantum de 254 678 lei.

Referitor la argumentele SA „Servis” vizând dezacordul cu constatările din pct.8 și 9 al deciziei contestate, privitor la diminuarea atribuirii deducerilor la cheltuieli ordinare și necesare a dobânzilor și diferenței de curs în sumă de 399 481 lei, precum și atribuirea la deduceri a unor cheltuieli contrar prevederilor Legii contabilității, instanțele de judecată au accentuat că, în baza contractului de credit bancar nr.XXXXX din 18 mai 2012, SA „Servis” a contractat de la BC „ProCreditBank” SA, un credit care a fost folosit în scopul restituirii datoriei față de fondatorul SA „Servis” pentru procurarea imobilului.

Or, autoritatea publică fiscală în cadrul controlului fiscal a stabilit că aceste mijloace bănești nu au fost utilizate în activitatea de întreprinzător, respectiv SA „Servis” în mod neîntemeiat a atribuit la compartimentul deduceri pentru perioada fiscală a anilor 2012-2015 diferența de curs negative și dobânzile.

Instanțele de judecată au concluzionat că certitudine SA „Servis” a ignorat prevederile art.24 alin.(10) din Codul fiscal, prin atribuirea la compartimentul deduceri pentru perioada fiscală 2012-2015 costul produselor petroliere în lipsa foilor de parcurs pentru anul 2012 – 63 023 lei, anul 2013 – 73 750 lei, anul 2014- 80 086 lei și anul 2015 – 94 295 lei.

În ce privește SA „Servis” cu referire la modul de constatare a încălcărilor la deducerea cheltuielilor de reparație și uzură a mijloacelor fixe, instanțele de judecată au indicat că, în cadrul controlului s-a constatat că SA „Servis” urma să reflecte corect în declarația cu privire la impozitul pe venit uzura mijloacelor fixe în scopuri fiscale, însă reieșind din datele calculului uzurii mijloacelor fixe în alte scopuri, se

atestă că SA „Servis” în mod eronat și prin încălcarea legislației fiscale a indicat în declarație cu privire la impozitul pe venit uzura în scopuri fiscale pentru anii 2012-2015. Or, SA „Servis” contrar prevederilor art.27 alin.(8) Cod fiscal, incorect au fost reflectate în declarația cu privire la impozitul pe venit proprietății în scopuri fiscale reparația, urmare a fost diminuat venitul impozabil cu 539 402 lei, iar argumentele părții apelante precum că organul fiscal a omis să indice în decizie punctul din Regulamentul privind evidența și calcularea uzurii mijloacelor fixe în scopuri fiscale, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.289/2007 este declarativ și nu poate influența asupra temeiniciei deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Orhei nr.257-C din 17 martie 2017.

De altfel, SA „Servis” a dispus de licență pentru instruirea personalului din domeniul transportului rutier din 21 mai 2015. Cu toate acestea, în cadrul controlului fiscal în mod cert s-a stabilit că agentul economic SA „Servis” a dispus de licență pentru genul dat de activitate din 21.05.2015, respectiv pentru perioada 25.01.2015 - 20.05.2015, contribuabilul SA „Servis” a prestat servicii de instruire a personalului din domeniul transportului rutier fără însă a dispune de licență pentru genul dat de activitate, obținând un venit brut în mărime de 258672 lei.

La 08 iunie 2022, SA „Servis” a depus recurs împotriva deciziei din 10 mai 2022 a Curții de Apel Chișinău, iar la 20 iulie 2022 și ulterior la 29 iulie 2022 a prezentat motivarea recursului, solicitând admiterea acestuia, casarea deciziei instanței de apel și hotărârii primei instanțe, cu emiterea unei decizii noi de admitere a acțiunii.

În susținerea recursului SA „Servis” a invocat ilegalitatea și netemeinicia deciziei instanței de apel, declarând că Curtea de Apel Chișinău a examinat superficial prezenta speță, apreciind arbitrar probele administrate, nu au fost dovedite circumstanțele considerate de instanța de apel ca fiind stabilite, cu interpretarea și aplicarea eronată a normelor de drept material, în special au fost ignorate prevederile art.325 din Codul fiscal. De fapt, instanța de apel nu a dat răspuns la niciun din argumentele invocate în apel, fiind astfel încălcat dreptul la un proces echitabil.

La 14 decembrie 2022, SA „Servis” a depus cerere suplimentară, invocând că organul fiscal a ignorat faptul că, pierderile din anii 2012 – 2015 au fost indicate în contabilitate, de aceea pierderile din anii precedenți nu se adaugă la pierderi curente.

În timpul controlului fiscal inspectorii fiscali au schimbat datele contabilității sale, stabilindu-i profituri în anii 2012 – 2015, respectiv, organul fiscal era obligat să adauge pierderi din anii precedenți.

Mai mult, a prezentat rapoartele contabile pentru perioada anilor 2009 – 2011, cu toate acestea, organul fiscal nu a probat documentar, în cadrul judecării cauzei, care să ateste pierderile sale pentru această perioadă.

Referitor la erorile organului fiscal la calcularea taxei de piață, a prezentat deciziile Consiliului mun. Orhei și contractul de arendă potrivit căroră, pentru terenul din str. XXXXX, cu suprafața de XXXXX m.p. în perioada 2012, conform deciziei nr.16.2 din 20 decembrie 2011 a Consiliului mun. Orhei privind aprobarea impozitelor locale, Anexa nr.2, taxa de piață pentru a.2012 era calculată din profitul

din vânzările de piață, furnizate de administratorul pieței, în valoare de 24% și nu din metrul pătrat după cum a calculat organul fiscal. Analogic, pentru toate terenurile pentru 3 luni din 2012 (trimestrul IV) s-a calculat suma de 42615 lei, pe care s-a perceput o taxă pentru întârzierea plății (pct.III din decizia din 17.03.2017) și o amendă de 30% (pct. IV din decizia din 17.03.2017).

Terenul din XXXXX, cu suprafața totală, utilizată de către ea, este de XXXXX m.p. și nu de XXXXX m.p., după cum a indicat organul fiscal. Faptul dat rezultă din contractul de arendă și decizia nr.9.10 din 11 iulie 2008 a Consiliul local Orhei.

Mai mult, în anul 2016 nu avea statut de administrator de piață pe terenul amplasat pe str. XXXXX, prin urmare, organul fiscal nu avea temei legal pentru calcularea taxei de piață în anul 2016.

Consideră că, taxele de piață pentru perioada de referință pe terenul nominalizat urmau a fi colectate de la piața centrală ÎM „Achiziții, Comerț și Piețe Orhei”, care prin decizi Consiliului local a primit aceste teren pentru administrarea și organizarea pieței la acea perioadă.

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

Conform art. 245 alin.(1) și (2) din Codul administrativ, recursul se depune la instanța de apel în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel, dacă legea nu stabilește un termen mai mic. 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 mai 2022, în ședință publică.

Actele cauzei nu atestă faptul când copia dispozitivului deciziei instanței de apel a fost notificată recurentei.

Totodată, din materialele cauzei rezultă că la 04 iulie 2022, avocatului SA „Servis”, Victor Rusu i-a fost notificată copia deciziei integrale a instanței de apel, fapt ce se confirmă prin avizul poștal de recepție anexat la actele cauzei (f.d.199, vol.5).

În condițiile enunțate, recursurile din 08 iunie 2022 și 29 iulie 2022 au fost depuse în conformitate cu art.245 din Codul administrativ.

La 08 august 2022, Curtea Supremă de Justiție a expediat în adresa Serviciului Fiscal de Stat și Primăriei mun. Orhei copia recursului depus de SA „Servis”, cu înștiințarea despre necesitatea depunerii referințelor (f.d.15, vol.VI).

La 28 septembrie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a depus referință, solicitând să fie considerat inadmisibil recursul depus de SA „Servis”, cu menținerea deciziei instanței de apel și a hotărârii primei instanțe, pe care le consideră legale și întemeiate.

Examinând temeiurile invocate în recurs în raport cu materialele cauzei și obiecțiile din referința depusă, 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) din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează din oficiu admisibilitatea cererii de recurs. Dacă este inadmisibil, recursul se declară ca atare printr-o încheiere, iar în acord cu alin.(2) din art.246 din Codul administrativ, recursul se declară inadmisibil în special în cazurile enumerate la literele a)-f).

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

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține că sintagma „*in 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 nedevolutiv al recursului dar și cerința de seriozitate a cererii din perspectiva invocării unor veritabile și esențiale încălcări de drept procedural și material capabile să răstoarne deciziile instanței de apel contestate sau, după caz, hotărârile curții de apel ca primă instanță într-o eventuală examinare în fond și invocare ex officio a erorilor de drept.

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) din Codul administrativ. În consecutivitate, motivarea cererii de recurs în circumstanțele expuse se referă la formalitățile pe care trebuie să le întrunească cererea în vederea rezistării testului și filtrului de admisibilitate.

De asemenea, completul specializat 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 SA „Servis”.

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

#### d i s p u n e:

Recursul depus de Societate pe Acțiuni „Servis”, se declară inadmisibil.  
Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,  
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Iurie Bejenaru

Aliona Miron