

Dosarul nr.3ra-529/20

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani – L. Holivițaia

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău – A. Minciuna, V. Mihaila, V. Sîrbu

ÎNCHEIERE

17 iunie 2020

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul
judecătorii

Maria Ghervas
Nina Vascan
Victor Burduh

examinând admisibilitatea recursului declarat de către Societatea cu Răspundere Limitată „Altcom-Impex”,

în cauza de contencios administrativ la cererea de chemare în judecată depusă de către Societatea cu Răspundere Limitată „Altcom-Impex” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor administrative,

împotriva deciziei din data de 10 februarie 2020 a Curții de Apel Chișinău, prin care s-a admis apelul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat, s-a casat hotărârea din data de 27 martie 2019 a Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani cu emiterea unei noi hotărâri privind respingerea cererii de chemare în judecată,

constată:

La 07 august 2017 Societatea cu Răspundere Limitată „Altcom-Impex” (în continuare SRL„Altcom-Impex”) a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, prin care a solicitat anularea deciziei nr.234/4/c din 18 mai 2017, a actului de control nr.5-680785/86/84 din data de 20 martie 2017 și a actului suplimentar nr.1-768788 din data de 20 aprilie 2017.

În motivarea cererii de chemare în judecată SRL„Altcom-Impex” a menționat că în perioada 06-12 decembrie 2016 Serviciul Fiscal de Stat a efectuat controlul fiscal total al activității desfășurate în perioada de la 01 ianuarie 2013 până la 31 octombrie 2016.

În rezultatul acestui control, la 29 decembrie 2016 organul fiscal a emis Actul de control nr.5-680317/18.

La 27 decembrie 2016 la sediul societății reclamante precum și la oficiul unde se păstrau actele contabile a fost efectuată percheziție în cadrul unui dosar de urmărire penală. În rezultatul perchezițiilor toate actele de evidență contabilă, baza electronică de evidență contabilă, precum și dispozitivele de păstrare a contabilității în format electronic au fost ridicate.

Ulterior, organul de urmărire penală a transmis actele, ridicate în cadrul perchezițiilor, către Serviciul Fiscal de Stat pentru efectuarea controlului fiscal. În aceste condiții Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr.15/1/6 din 24 februarie 2017 prin care a dispus efectuarea unui control fiscal repetat.

SRL „Altcom-Impex” a indicat că în condițiile efectuării controlului fiscal numai în temeiul actelor ridicate haotic în cadrul perchezițiilor era evident riscul că inspectorii nu vor analiza complet activitatea întreprinderii. Din aceste considerente a înaintat către Serviciul Fiscal de Stat și către Procuratura pentru Combaterea Criminalității Organizate și Cauze Speciale, care conduce urmărirea penală, o adresare privind efectuarea controlului cu participarea obligatorie a reprezentantului întreprinderii.

La 20 martie 2017 Serviciul Fiscal de Stat a emis actul de control nr.5-680785, prelungit pe blanchetele nr.5-680786 și 5-680787. Ulterior acest act a fost completat cu Actul nr.1-768788 din 20 aprilie 2017.

Societatea reclamantă a indicat că rezultatul controlului reflectat în actul din 20 martie 2017 diferă considerabil în detrimentul societății comparativ cu constatările actului din 29 decembrie 2016. Împotriva acestor acte, SRL „Altcom-Impex”, în temeiul art.216 alin.(8) din Codul fiscal, a înaintat dezacordul la 07 aprilie 2017 și la 10 mai 2017.

La 18 mai 2017 Serviciul Fiscal de Stat a examinat actele de control și dezacordurile societății reclamante și a adoptat decizia nr.234/4/c, prin care neîntemeiat a recunoscut existența mai multor încălcări fiscale. La 19 iunie 2017 SRL „Altcom-Impex” a înaintat către Serviciul Fiscal de Stat contestație împotriva deciziei, conform art.267 al Codului fiscal, care, totodată, a avut statut și de cerere prealabilă conform art.14 din Legea contenciosului administrativ.

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.89 din 13 iulie 2017 contestația societății reclamante a fost respinsă.

SRL „Altcom-Impex” a invocat că controlul fiscal a fost efectuat fără participarea contribuabilului, deși în actul de control este indicat că controlul fiscal repetat a fost efectuat cu acordul și participarea conducătorului întreprinderii Evghenii Țîbin, reprezentat de avocatul Serghei Filatov în baza mandatului de asistență juridică MA 0812936 din 28 decembrie 2016. La caz, participarea lui Evghenii Țîbin era imposibilă, acesta fiind plasat sub arest preventiv în cadrul dosarului penal, iar reprezentantul acestuia Serghei Filatov nu a fost nici odată invitat să participe la control, și nici măcar întrebat/informat despre neclaritățile apărute în cadrul controlului.

Mai mult, avocatul Serghei Filatov în baza mandatului menționat apără interesele lui Evghenii Țîbin în cadrul urmăririi penale, dar nu și în cadrul controlului fiscal. În relațiile cu organul fiscal acesta acționează ca reprezentantul întreprinderii SRL „Altcom-Impex” în temeiul procurii din 02 februarie 2017. Respectiv, nici Evghenii Țîbin și nici un reprezentant al acestuia, la control nu au participat.

Astfel, controlul fiscal a fost efectuat fără participarea contribuabilului, iar mențiunea respectivă din actul de control este falsă.

Neparticiparea contribuabilului la controlul efectuat a dus inevitabil la mai multe constatări greșite. Or, inspectorii fiscali, neștiind specificul activității și evidenței contabile la întreprindere, fiind limitați numai de varianta electronică a bazei contabile și de actele prezentate de organele de poliție/procuratură, ridicate în cadrul percheziției, nu au avut posibilitatea obiectivă de a face concluzii complete, corecte și legale.

Societatea reclamantă a susținut că decizia contestată conține date și concluzii greșite cum ar fi: afirmațiile indicate în actul de control referitor la impozit pe venit

din activitatea de antreprenor, precum și că tranzacțiile nu sunt confirmate documentar, prin ce s-a încălcat art.24 alin.(10) din Codul fiscal, sunt nejustificate, ilegale, subiective și care duc la calculări artificiale (inventate) a obligațiilor fiscale. SRL „Altcom-Impex” a susținut că toate tranzacțiile în cauză s-au efectuat în urma desfășurării activităților societăților civile și în strictă conformitate cu prevederile Codului civil, Codului fiscal și potrivit metodologiei privind desfășurarea activității societăților civile reflectate în comunicate informative ale Ministerului Finanțelor nr.(17-02/2-02/1-796) 26 din 10 martie 2008 și IFPS nr.17-6-06/612-2236 din 27 mai 2004 care sunt în vigoare și adoptate în conformitate cu prevederile art.3 din Codul fiscal, precum și SNC „Părți afiliate și contracte de societate civile” (care este în vigoare din 01 ianuarie 2015 și explică clar contabilizarea tranzacțiilor aferente societății civile și înainte de intrarea în vigoare, și conținutul căruia nu contravine actelor legislative și scrisorilor nominalizate).

SRL „Altcom-Impex” a considerat ca fiind neîntemeiate constatările din pct. 3 al deciziei contestată, și anume ajustarea efectuată în scopul fiscal a cheltuielilor presupus neconfirmate documentar pentru A/2014 în sumă de 588 513 lei, deoarece suma nominalizată reprezintă contribuție de materiale publicitare utilizate în activitatea societății civile, care se confirmă documentar prin contractul de societate civilă f/n din 17 decembrie 2013 și raportul privind rezultatul societății civile pentru A/2014. Documentele nominalizate sunt efectuate în strictă conformitate cu actele normative nominalizate. Mai mult, în baza programului 1C la suma nominalizată este indicat „contribuție în societate civilă”, ce denotă că tranzacțiile s-au efectuat în baza documentelor confirmative enumerate. Prin urmare, în baza contractului nominalizat întreprinderea a contribuit în activitatea societății civile cu materiale publicitare în mărime de 588 513 lei, care au fost contabilizate prin formula DT 722 CT 251. În urma desfășurării activității în comun, SRL „Altcom Impex” a obținut profit în sumă de 11 487 lei.

Astfel, pentru corelarea/ajustarea între parteneri a rezultatului financiar din activitatea societăților civile, în actele contabile s-a reflectat formula contabilă DT 229 CT 622 în sumă de 600 000 lei.

SRL „Altcom-Impex” a menționat că atât contribuția, cât și împărțirea rezultatului financiar din activitatea societăților civile, nu sunt obiectul impunerii cu TVA.

De asemenea sunt neîntemeiate concluziile privind ajustările efectuate în scopul fiscal a cheltuielilor presupus neconfirmate documentar pentru A/2015 în sumă de 970 000 lei, deoarece suma nominalizată reprezintă corelare/ajustare între parteneri a rezultatului financiar din activitatea societăților civile, care se confirmă documentar prin contractul de societate civilă f/n din 12 ianuarie 2015 și raportul privind rezultatul societății civile pentru A/2015. Astfel, în urma desfășurării activității în comun SRL „Altcom-Impex” a obținut profit în sumă de 519 974 lei.

Pentru corelarea/ajustarea între parteneri a rezultatului financiar din activitatea societăților civile, în actele contabile s-a reflectat formula contabilă DT 722 CT 539 în sumă de 970 000 lei.

La capitolul „impozitul pe venit raport din activitatea de întreprinzător”, „TVA” și anexele 5, 6 ale deciziei se constată date neveridice, de exemplu:

- în documente primare pentru primirea mărfurilor se indică „articole compozite din aluminiu”, iar în contabilitate se înregistrează „articole din PVC” la

aceeași sumă și cantitate, apoi la livrare se indică în facturi fiscale „panăli din aluminiu” cu casarea în evidență „articole din PVC” în aceeași sumă și cantitate. Conform Nomenclatorului de Mărfuri, „articole compozite din aluminiu” și „panăli din aluminiu” au acelaș cod de marfă (sunt aceeași marfă), iar mențiunea „articole din PVC” este o eroare fie mecanică sau sistemică de program, însă analizând datele, întreprinderea nu a prejudiciat statul;

- ca denumire de marfă „șesătură p-u costume bumbac” este indentic cu „ТКАНЬ e/c 50/50...”, 50/50 arată grosimea aței;

- ca denumire de marfă „set lenjerie de...” este identic cu „SLD...” aceasta este o abreviere pentru comoditate, însă ca rezultat, la calcularea artificială a obligațiunilor fiscale (impozit pe venit, TVA), consideră că sunt erori;

- s-au luat la evidență un utilaj, iar în documente de primire sunt înscrise părți componente care formează un singur utilaj, de acea evitând conturi contabile de gestiune, în baza SNC nr.2 s-a reflectat ca un singur bun și în documente de livrare s-a indicat un singur bun;

- de asemenea se observă erori la cantități (nu coincid indicii cantitativi din facturi cu indicii cantitativi din contabilitate), ca, de exemplu, apariția în contabilitate a cantității de 10 000 000 de unități la „construcții metalice”, ca utilaj „linie de producere armatură metalică” 2 unități, ș.a.m.d..

SRL „Altcom-Impex” a menționat că inspectorii fiscali au calculat valoarea de bilanț la ceea ce nu a existat în general și nu a fost efectuat de întreprindere, ceea ce a dus la calcularea artificială a obligațiunilor fiscale (impozit pe venit, TVA).

Prin hotărârea Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani din 27 martie 2019 s-a admis parțial acțiunea SRL „Altcom-Impex”, s-a anulat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.234/4/c din 18 mai 2017 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Altcom-Impex”. În rest, în partea anulării actelor de control nr.5-680785/86/87 din 20 martie 2017 și nr.1-768788 din 20 aprilie 2017, acțiunea s-a respins.

În motivarea soluției sale instanța de fond a menționat că obiectul examinării cauzei de contencios reprezintă verificarea legalității deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 234/4/c din 18 mai 2017 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Altcom-Impex”, iar actele de control nr.5-680785/86/84 din data de 20 martie 2017 și nr.1-768788 din data de 20 aprilie 2017 reprezintă acte preparatorii, care nu produc efecte juridice față de contribuabil, fapt ce nu constituie obiect separat al contenciosului administrativ.

Cu referire la pretenția SRL „Altcom-Impex” privind anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 234/4/c din 18 mai 2017 instanța de fond a concluzionat că aceasta este întemeiată, deoarece ilegalitatea actului administrativ contestat a fost constatată în baza raportului de expertiză judiciară nr. 1433-1434 din 05 septembrie 2018, iar Serviciul Fiscal de Stat, luând cunoștință cu raportul de expertiză judiciară, nu a solicitat efectuarea unei expertize complexe/în comisie, însă s-a bazat doar pe constatările inspectorilor fiscali.

Curtea de Apel Chișinău prin decizia din data de 10 februarie 2020 a admis apelul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat, a casat hotărârea din data de 27 martie 2019 a Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani cu emiterea unei noi hotărâri privind respingerea cererii de chemare în judecată depusă de către SRL „Altcom-

Impex” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor administrative.

În susținerea soluției sale instanța de apel a menționat că în urma efectuării controlului la SRL „Altcom-Impex”, organul fiscal a imputat contribuabilului următoarele încălcări:

- încălcarea prevederilor art.24, alin.(10) din Codul fiscal, prin atribuirea neîntemeiată la deduceri a cheltuielilor pentru perioada fiscală A/2014 în sumă de 588 513 lei și pentru A/2015 în sumă de 970 000 lei, suportate în cadrul contractului de societate civilă, fără a dispune de documente confirmative și anume costul mărfurilor (stickere, țesătură din bumbac, țesătură din fire sintetice) la contul 711 pentru perioada fiscală A/2014 în sumă de 22 500 lei și pentru perioada A/2015 în sumă de 3 641 723 lei; costul mărfurilor în sumă de 2 734 991 lei înregistrate în evidență contabilă ca intrări și care ulterior au fost vândute;

- încălcarea prevederilor art.108, alin.(5) din Codul fiscal, prin necalcularea TVA aferentă avansurilor pentru L/02/2013 în sumă de 91 667 lei, pentru L/06/2014 - 8 719 lei, pentru L/07/2014 - 2 500 lei, pentru L/08/2014 - 2 500 lei, pentru L/09/2014 - 283 lei;

- încălcarea prevederilor art.102, alin.(1) din Codul fiscal prin atribuirea neîntemeiată la decontările cu bugetul a TVA în sumă de 8 167 lei; atribuirea neîntemeiată la decontările cu bugetul, TVA aferentă valorilor materiale procurate în sumă de 3 723 723 lei, pentru care TVA nu a fost achitată, întrucât în evidența contabilă au fost înregistrate bunuri materiale, care nu au fost reflectate în facturile fiscale; ajustarea neîntemeiat spre micșorarea TVA aferentă procurărilor pentru perioada fiscală L/02/2013 cu 28 496 lei pe valorile materiale, serviciile procurate în perioada care a fost supusă controlului;

- încălcarea prevederilor art.101, alin.(1) din Codul fiscal prin majorarea neîntemeiată a TVA aferentă livrărilor cu 1 250 lei în perioada fiscală L/03/2015; micșorarea TVA aferentă livrărilor cu 133 lei pentru perioada fiscală L/05/2016, efectuând ajustarea în L/07/2016; majorarea neîntemeiată în perioada fiscală L/09/2013 trecerea în cont din perioada precedentă cu 764 lei.

Instanța de apel a mai menționat că prin încheierea instanței de fond din 03 aprilie 2018 privind dispunerea efectuării expertizei financiar-contabile s-a indicat că actele ridicate de Procuratura pentru Combaterea Criminalității Organizate și Cauze Speciale, verificate în cadrul efectuării controlului fiscal la SRL „Altcom-Impex” vor fi disponibile expertului judiciar la sediul Procuraturii. Totodată, cum reiese din conținutul raportului de expertiză nr. 1433-1434 din 05 septembrie 2018 expertul judiciar și-a rezumat procesul de investigație doar la verificarea și analizarea actelor de control, a deciziei nr. 234/4/c din 18 mai 2017 și a materialelor prezentate - suplimentar de SRL „Altcom-Impex” prin demersul nr. 278 din 28 mai 2018, fără a supune analizei actele ridicate de Procuratura pentru Combaterea Criminalității Organizate și Cauze Speciale și care au fost verificate în cadrul efectuării controlului fiscal.

Astfel, s-a constatat că expertul judiciar a efectuat expertiza judiciară doar în temeiul evidenței contabile prezentate de intimat fără a o contrapune cu evidența contabilă ridicată de Procuratura pentru Combaterea Criminalității Organizate și Cauze Speciale, deci instanța de apel a concluzionat că raportul de expertiză judiciară nr. 1433 - 1434 din 05 septembrie 2018, întocmit de către expertul judiciar

din cadrul CNEJ, nu urmează a fi apreciat ca probă în sensul art. 130 din Codul de procedură civilă, or proba este declarată ca fiind veridică dacă instanța constată prin cercetare și comparare cu alte probe că datele pe care le conține corespund realității.

Cu referire la încălcarea art. 24, alin (10) din Codul fiscal stabilită în cadrul controlului fiscal instanța de apel a indicat că din materialele dosarului rezultă cert că SRL „Altcom-Impex” nu a respectat prevederile art.4 alin.(2) și art.5 alin.(1) din Legea contabilității nr.113 din 27 aprilie 2007 și Standardul Național de Contabilitate, nu dispunea de documentele primare confirmative și nu ținea evidența analitică separată pe subconturi analitice distincte, reflectând cheltuielile, veniturile, creanțele și datoriile aferente în conformitate cu standardele de contabilitate, deci nu pot fi acceptate la deduceri cheltuielile în sumă de 588 513 lei pentru perioada fiscală A/2014 și în sumă de 970 000 lei pentru perioada fiscală A/2015 ca cheltuieli sub formă de contribuții, suportate în cadrul contractului de societate civilă, înscrise la contul 722 „Cheltuieli financiare”.

Argumentele SRL „Altcom-Impex” precum că livrările/procurările efectuate sunt întocmite/reflectate în baza documentelor contabile primare care permit atribuirea acestora la costul vânzărilor, au fost apreciate critic de instanța de recurs.

Instanța de apel a analizat și argumentul SRL „Altcom-Impex” precum că datele de la capitolul - impozit pe venit raportat din activitatea de întreprinzător, „TVA” și anexele 5 și 6 ale deciziei nr.234/4/c din 18 mai 2017 sunt neveridice, încălcările fiind admise din motiv că la contabilizarea mărfurilor au fost comise unele erori în înscrierea denumirii articolelor acestora și de asemenea, pentru comodate a fost înscrisă abreviată denumirii.

Aici, instanța de apel a menționat că prin prisma art.17 alin.(1) din Legea contabilității deținerea de către entitate a activelor cu orice titlu, înregistrarea surselor de proveniență a acestora și a faptelor economice fără documentarea și reflectarea acestora în contabilitate se interzic.

Prin urmare, nu se admit erori în evidența contabilă, iar dacă se depistează, urmează a fi înlăturate în conformitate cu Standardele Naționale de Contabilitate „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” și Legea contabilității. De asemenea, în evidența contabilă sunt permise doar abreviative oficial aprobate prin acte juridice naționale și internaționale.

La caz, potrivit evidenței contabile, sunt indicate articole din PVC care reprezintă bunuri confecționate din material termoplastic, iar conform facturilor fiscale sunt indicate articole compozite din aluminiu care reprezintă bunuri confecționate din metal. Sunt indicate mărfuri Ткань Е/С 50/50, nefiind clară compoziția materialului textil, iar conform facturilor fiscale sunt indicate țesături pentru costum din bumbac. Mai sunt indicate și mărfuri SLD țesătură bumbac, iar conform facturilor fiscale sunt indicate mărfuri set lenjerie din țesătură fire sintetice. În acest sens, nu este clară semnificația abrevierii SLD, or, țesăturile sintetice și țesăturile de bumbac sunt două materii prime distincte. Este indicat și linia de producere profil metal, compusă dintr-un singur utilaj, iar conform facturilor fiscale sunt indicate 13 utilaje.

Astfel, instanța de apel a concluzionat că SRL „Altcom-Impex” neîntemeiat a atribuit la deduceri în anul 2014 suma de 22 500 lei și în anul 2015 suma de 17 105 728 lei fără a dispune de documente confirmative și totodată a atribuit TVA la decontări cu bugetul în sumă de 3 723 723 lei, aferentă valorilor materiale procurate

pentru care TVA nu a fost achitată și nu au participat la efectuarea livrărilor impozabile, întrucât în evidența contabilă au fost înregistrate bunuri materiale care nu au fost reflectate în facturile fiscale și care ulterior au fost livrate fără documente confirmative. Respectiv, reieșind din condițiile stabilite de art.102, alin.(1) din Codul fiscal, TVA nu poate fi atribuită la decontări cu bugetul.

De asemenea, instanța de apel a reținut că contrar argumentelor invocate de SRL „Altcom-Impex” controlul fiscal a fost efectuat cu acordul și cu participarea conducătorului Evghenii Țîbin, responsabil de activitatea economico-financiară a entității pentru perioada supusă verificării, cât și cu participarea avocatului său, Serghei Filatov, în baza mandatului de asistență nr. MA 0812936 din 28 decembrie 2016.

În consecință, instanța de apel a conchis ca fiind neîntemeiată cerința SRL „Altcom-Impex” privind anularea deciziei nr.234/4/c din 18 mai 2017. Referitor la pretenția privind anularea actului de control nr.5-680785/86/84 din 20 martie 2017, actului suplimentar nr.1-768788 din 20 aprilie 2017 instanța de apel a menționat că actele de control nu stabilesc careva sancțiuni pecuniare pentru reclamant, ci doar constată devierile de la respectarea legislației în vigoare constatate în cadrul controlului fiscal.

Împotriva deciziei instanței de apel a depus recurs SRL „Altcom-Impex”, reprezentată de avocatul Serghei Filatov, prin care a solicitat admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel cu menținerea hotărârii instanței de fond.

În motivarea recursului SRL „Altcom-Impex” a indicat că cu referire la regimul de evidență a operațiunilor economice de societate civilă instanța de apel nu a indicat norma materială corectă ce stabilește documentele primare confirmative pentru această operațiune economică și anume metodologia privind desfășurarea activității societății civile reflectate în comunicările informative ale Ministerului Finanțe nr. (17-02/2-02/1-796) 26 din 10 martie 2008 și IFPS nr. 17- 6-06/612-2236 din 27 mai 2004, care sunt în vigoare și adoptate în conformitate cu prevederile art.3 Codul fiscal, precum și în baza SNC 31 „reflectarea în rapoartele financiare a participanților în activitatea de întreprinzător sub control mixt”, SNC 28 „contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate” și SNC „parți afiliate și contracte de societate civile”.

De asemenea, afirmația Serviciului Fiscal de Stat, precum că societatea recurentă nu a respectat prevederile SNC „plăți afiliate și contracte de societate civile” nu corespunde realității, ori entitatea a respectat și s-a condus de prevederile SNC.

Referitor la constatarea instanței de apel, precum că SRL „Altcom-Impex” „nu ținea evidența analitică separată pe subconturi analitice distincte, reflectând cheltuielile, veniturile, creanțele și datoriile aferente în conformitate cu standardele de contabilitate” - aceasta a fost făcută cu depășirea atribuțiilor instanței de judecată, deoarece nici nu a fost indicată ca încălcare în actele contestate. Organul fiscal invocă exclusiv lipsa documentelor confirmative.

Astfel, instanța de apel a depășit limitele judecării cauzei, a făcut o concluzie arbitrară și a încălcat în esență dreptul societății recurente la apărare și la judecarea echitabilă a cauzei.

SRL „Altcom-Impex” a menționat că concluziile unilaterale și neîntemeiate ale Serviciului Fiscal de Stat au fost combătute prin raportul de expertiză judiciară nr.

1433-1434 din 05 septembrie 2018, care este bazat exclusiv pe documente primare și corespunderea acestora cu registrele contabile prezentate de entitate. În pofida acestor circumstanțe instanța de apel a apreciat critic concluziile expertizei judiciare.

Drept motivare, instanța a invocat că expertul judiciar a efectuat expertiza judiciară doar în temeiul evidenței contabile prezentate de intimat fără a o contrapune cu evidența contabilă ridicată de Procuratura pentru Combaterea Criminalității Organizate și Cauze Speciale. Această apreciere în opinia societății recurente este categoric arbitrară, deoarece în fața expertului nu a fost pusă sarcina de contrapunere a contabilităților, ci de verificare a corectitudinii din punct de vedere contabil a concluziilor serviciului fiscal, expuse în actul de control respectiv.

Serviciul Fiscal de Stat la 25 martie 2020 a depus referință, prin care a solicitat recunoașterea recursului înaintat de către SRL „Altcom-Impex” ca fiind inadmisibil, deoarece instanța de apel a constatat și elucidat pe deplin circumstanțele cauzei, totodată apreciind corect normele de drept material și procedural.

Efectuând controlul judiciar al hotărârilor contestate prin prisma argumentelor expuse în recurs și referință, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține că prin Legea nr. 116 din data de 19 iulie 2018 a fost adoptat Codul administrativ al Republicii Moldova. În conformitate cu art. 257 alin. (1) al Codului administrativ, prezentul cod a intrat în vigoare la 01 aprilie 2019.

În conformitate cu art. 258, alin. (3) al Codului administrativ, procedurile de contencios administrativ inițiate până la intrarea în vigoare a prezentului cod se vor examina în continuare, după intrarea în vigoare a prezentului cod, conform prevederilor prezentului cod. Prin derogare, admisibilitatea unei astfel de acțiuni în contenciosul administrativ se va face conform prevederilor în vigoare până la intrarea în vigoare a prezentului cod. Prevederile prezentului alineat se vor aplica corespunzător pentru procedurile de apel, de recurs și de contestare cu recurs a încheierilor judecătorești.

Astfel, din sensul normei de drept enunțate urmează că legiuitorul a optat pentru principiul aplicării imediate a noilor reglementări procedurale.

Decizia instanței de apel a fost pronunțată după intrarea în vigoare a Codului administrativ.

Prin urmare, legalitatea procedurilor, care au urmat după punerea în aplicare a Codului administrativ se vor verifica prin prisma Codului administrativ.

În conformitate cu art. 245 din Codul administrativ recursul se depune la instanța de apel în termen de 30 zile de la notificarea deciziei instanței de apel, dacă legea nu stabilește un termen mai mic. Instanța de apel transmite neîntârziat Curții Supreme de Justiție recursul împreună cu dosarul judiciar.

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

Decizia instanței de apel a fost pronunțată la 10 februarie 2020.

SRL „Altcom-Impex” s-a conformat prevederilor art. 245, alin. (1) din Codul administrativ și a depus recurs nemotivat la 06 martie 2020.

Cu referire la termenul de declarare a recursului motivat completul specializat menționează că decizia instanței de apel a fost notificată recurenteii la 09 martie 2020, Dat fiind faptul că prin prisma pct. 8 din Anexa la dispoziția nr. 1 din data de

18 martie 2020 a Comisiei pentru Situații Excepționale a Republicii Moldova termenele de exercitare a căilor de atac aflate în curs la data instituirii stării de urgență se întrerup, urmând a curge noi termene, de aceeași durată, de la data încetării stării de urgență, termenul de declarare a recursului pentru SRL „Altcom-Impex” după întrerupere a început a curge de la data de 16 mai 2020.

În aceste circumstanțe recursul motivat înaintat de către SRL „Altcom-Impex” la 01 iunie 2020, se consideră a fi depus în termen.

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

Prin prisma art.246, alin. (1) din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează din oficiu admisibilitatea cererii de recurs. Dacă este inadmisibil, recursul se declară ca atare printr-o încheiere, în acord cu alin. (2) din art.246 Codul administrativ, recursul se declară inadmisibil în special în cazurile enumerate la literele a)-f). Din analiza acestor prevederi rezultă că admisibilitatea/inadmisibilitatea recursului, în special, nu se limitează doar la temeiurile menționate ci urmează să însușească în condițiile Codului administrativ exercitarea efectivă a unui control de legalitate, veritabil bazat pe temeiuri concludente și serioase.

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

În această ordine de idei, instanța de recurs reține că Codul administrativ dezvoltă nu doar caracterul 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, într-o eventuală examinare în fond și invocare *ex officio* a erorilor de drept.

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

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

ordin legal fundamental.

În acest sens, CtEDO în jurisprudența sa constantă statuează că dreptul de acces la instanțe nu este absolut. Există limitări implicit admise [Golder împotriva Regatului Unit, pct. 38; Stanev împotriva Bulgariei (MC), pct. 230]. Acesta este în special cazul condițiilor de admisibilitate a unui recurs, întrucât prin însăși natura sa necesită o reglementare din partea statului, care se bucură în această privință de o anumită marjă de apreciere (Luordo împotriva Italiei, pct. 85). Condițiile de admisibilitate ale unui recurs pot fi mai stricte decât pentru un apel (Levages Prestations Services împotriva Franței, pct. 45). Curtea a mai reiterat că modul de aplicare a articolului 6 procedurilor în fața instanțelor ierarhic superioare depinde de caracteristicile speciale ale procedurilor respective; trebuie ținut cont de totalitatea procedurilor în sistemul de drept național și de rolul instanțelor ierarhic superioare în acest sistem. (Botten v. Norway, hotărâre din 19 februarie 1996, Reports 1996-1, p. 141, § 39). La fel, conform jurisprudenței CtEDO, procedurile cu privire la admisibilitatea căii de atac și procedurile care implică doar chestiuni de drept, și nu chestiuni de fapt, pot fi conforme cu cerințele articolului 6 § 1 (a se vedea Helmers c. Suediei 9 octombrie 1991, § 31, Seria A, nr. 212-A).

Completul specializat în examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție conchide că cererea de recurs depusă de către SRL „Altcom-Impex”, este inadmisibilă.

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

dispune:

Recursul, declarat de către Societatea cu Răspundere Limitată „Altcom-Impex”, se consideră inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul

Maria Ghervas

judecătorii

Nina Vascan

Victor Burduh