

Prima instanță: Judecătoria Rîșcani mun. Chișinău (jud. A. Miron)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud. M. Guzun, A. Nogai, Vl. Brașoveanu)

DECIZIE

14 septembrie 2016

mun. Chișinău

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ

lărgit al Curții Supreme de Justiție

în componența:

Președintele ședinței

Judecătorii:

Tatiana Vieru

Valentina Clevadî

Ion Druță

Mariana Pitic

Oleg Sternioală

examinând recursul declarat de către lichidatorul SRL „Repost Com” - Balan Vladimir împotriva deciziei din 05 aprilie 2016 a Curții de Apel Chișinău, adoptată în pricina civilă la cererea de chemare judecată înaintată de SRL „Repost Com” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău privind contestarea actelor administrative,

c o n s t a t ă :

La data de 31 ianuarie 2013 SRL „Repost Com” s-a adresat cu cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, solicitând anularea deciziei nr. 3399/6 din 03.12.2012 emisa de IFS mun. Chișinău DGCF; anularea dispozițiilor privind suspendarea operațiunilor la conturile bancare cu nr. 042013012419, nr. 0420130112420 și nr. 0420130112421 din 24 ianuarie 2013 emise de Inspectoratul Fiscal DAF Ciocana, în temeiul deciziei nr. 3399/6 din 03 decembrie 2012; declararea nulității ordinelor de incaso nr. 0413000070 din 25 ianuarie 2013, nr. 0412000078 din 29 ianuarie 2013 și nr. 0413000079 din 29 ianuarie 2013 emise de Inspectoratul Fiscal DAF Ciocana, în temeiul deciziei nr. 3399/6 din 03 decembrie 2012; obligarea Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău de a restitui în contul reclamantului mijloacele bănești în sumă de 155157,00 lei ridicate de pe conturile reclamantului în baza ordinelor de incaso nr. 0413000070 din 25 ianuarie 2013, nr. 0413000078 din 29 ianuarie 2013 și nr. 0413000079 din 29 ianuarie 2013.

În motivarea acțiunii s-a indicat că, de către Inspectoratul Fiscal mun. Chișinău DGCF a fost emisă decizia nr. 3399/6 din 03 decembrie 2012 în baza actelor de control întocmite la subdiviziunile întreprinderii în urma efectuării inventarierii stocurilor de mărfuri. Decizia nominalizată o consideră ilegală și tendențioasă pe motiv că contravine prevederilor art. 14 Cod fiscal Titlul III, deoarece dispune încasarea sumei de 3179953 lei, fără a fi indicată perioada fiscală.

Declară reclamantul că, în actul de control este expus faptul că la efectuarea inventarierii bunurilor materiale înregistrate la contul 217 „mărfuri” reflectate în evidența contabilă a întreprinderii în valoare de 19334101 lei, a fost stabilit neajuns de mărfuri (lipsuri) în valoare de 16811928,11 lei. Diferența dată nu a fost justificată și este incorectă din motivul că la începerea inventarierii nu au fost luate declarații de la

persoanele cu funcții de răspundere privind înregistrarea tuturor operațiunilor economice, astfel fiind contrapuse datele din dările de seama pe subdiviziuni, cu datele operative a contului 217 „mărfuri” fără verificarea documentelor primare intrări/ieșiri.

Invocă reclamantul că, conform Legii contabilității nr. 113 din 27.04.2007, contabilitatea stocurilor se ține în expresie cantitativă și valorică sau numai în expresie valorică pe fiecare obiect de evidență, în conformitate cu standardele de contabilitate.

Menționează reclamantul că, a fost încălcat Regulamentul privind inventarierea, aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor nr. 60 din 29 mai 2012, care constă în stabilirea regulilor de efectuare a inventarierii elementelor de active și datorii, constatarea și înregistrarea rezultatelor inventarierii și perfectarea formularelor utilizate la efectuarea inventarierii.

Relatează reclamantul că, a fost înaintat dezacordul cu rezultatele inventarierii, fiind acceptat cu solicitarea și prezentarea tuturor documentelor care au influențat la apariția divergențelor. În baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 10867 din 03 decembrie 2012, de către inspectorii fiscali au fost verificate documentele contabile cu contrapunerea stocurilor efective prezentate de către SRL „Repost Com” la subdiviziunile păstrării bunurilor timp de 7 zile lucrătoare, însă rezultatele verificării nu au fost luate în calcul din motivul emiterii deciziei în aceeași zi de inițiere a controlului repetat.

Sușține reclamantul că, în baza art. 267 Cod fiscal a fost depusă contestație (cerere prealabilă) nr. 1/01.13 din 03 ianuarie 2013 privind anularea deciziei nr. 3399/6 din 03 decembrie 2012 fiind emisă o alta decizie nr. 50 din 31 ianuarie 2013, prin care s-a decis de a prelungi termenul de examinare a contestației cu pînă la 30 zile.

La 30 noiembrie 2015, lichidatorul SRL „Repost Com” - Balan Vladimir a depus supliment la cererea de chemare în judecată, prin care a solicitat anularea deciziei IFS mun. Chișinău nr. 3399/6 din 03 decembrie 2012 ca fiind ilegală și nefondată.

În susținerea cererii a indicat că, la data de 08 noiembrie 2012 IFS Bălți a întocmit în privința SRL „Repost Com” actul de control fiscal nr. 1-600608 în temeiul deciziei de inițiere a controlului nr. 9292 din 07 noiembrie 2012. La data de 08 noiembrie 2012 IFS Cahul a întocmit în privința SRL „Repost Com” actul de control fiscal nr.3-515824 în temeiul deciziei de inițiere a controlului nr. 2347 din 08 noiembrie 2012. La data de 09 noiembrie 2012 IFS Chișinău a întocmit în privința SRL „Repost Com” actul de control fiscal nr.1-584850 în temeiul deciziei de inițiere a controlului nr. 5075 din 07 noiembrie 2012 și nr. 5091 din 08 noiembrie 2012, iar la data de 13 noiembrie 2012 IFS Chișinău a întocmit în privința SRL „Repost Com” actul de control fiscal nr. 1-576155 în temeiul deciziei de inițiere a controlului nr. 5075 din 01 noiembrie 2012.

Afirmă reclamantul că, în rezultatul controalelor sus indicate, IFS mun. Chișinău a adoptat decizia nr. 3399/6 din 03 decembrie 2012 prin care a dispus de a încasa la bugetul stat suma de 3179953 lei în calitate de TVA aferentă pretinselor lipsuri de mărfuri constatate în urma inventarierii efectuate în cadrul controalelor fiscale. Suplimentar a dispus de a micșora TVA destinat trecerii în cont cu 185310 lei și reflectarea în contabilitate a lipsurilor și surplusurilor depistate.

Precizează reclamantul că, nefiind de acord cu decizia sus indicată, SRL „Repost Com” a contestat-o la organul emitent la 03 ianuarie 2013, care prin decizia nr. 50 din 31 ianuarie 2013 a prelungit termenul de examinare a contestației, iar prin decizia nr. 106 din 28 februarie 2013 a respins contestația ca fiind neîntemeiată.

Suplimentar a mai menționat reclamantul că, prin decizia nr. 961/1/3 din 11 martie 2013 și nr. 3042/1/3 din 04 octombrie 2013, IFS mun. Chișinău a micșorat valoarea mijloacelor fixe stabilite anterior ca lipsuri cu 992061 lei, TVA aferentă care constituie 198412 lei.

Astfel, reclamantul invocă că, IFS mun. Chișinău pretinde că controlul fiscal la fața locului de către IFS Bălți a fost întocmit în temeiul deciziei de inițiere a controlului nr. 9292 din 07 noiembrie 2012; de către IFS Cahul, în temeiul deciziei de inițiere a controlului nr. 2347 din 08 noiembrie 2012; de către IFS mun. Chișinău în temeiul deciziei de inițiere a controlului nr. 5075 din 07 noiembrie 2012 și nr. 5091 din 08 noiembrie 2012.

Menționează reclamantul că prin demersul din 11 septembrie 2015, lichidatorul SRL „Repost Com” - Balan Vladimir a solicitat, iar instanța a obligat pârâtul IFS Chișinău să prezinte în instanța de judecată deciziile privind inițierea controalelor fiscale la SRL „Repost Com”, care au servit temei de emitere a deciziei nr. 3399/6 din 03 decembrie 2012. IFS Chișinău a prezentat doar o singură decizie de inițiere a controlului fiscal, referitoare la caz și anume decizia nr. 5091 din 08 noiembrie 2012. Prin decizia menționată, șeful IFS Chișinău a împuternicit controlorii fiscali - Bulat Eugenia și Zubati Tamara de a efectua controlul fiscal la SRL „Repost Com” în perioada 08 noiembrie 2012 - 09 noiembrie 2012 din str. Minsk 45, mun. Chișinău. Suplimentar, în această decizie fiind inclusă cu inscripția cu pixul o a treia persoană, fără a se specifica vreo mențiune în privința corectării datelor, fără a fi semnată suplimentar de șeful IFS a corectării în cauză și fără ca Codul Fiscal să permită asemenea adăugiri. Alte decizii privind inițierea controlului fiscal reprezentantul IFS Chișinău în instanța de judecată nu a prezentat, iar în ședința de judecată a menționat că nu dispune de alte decizii.

Declară reclamantul că, conform actului de control din 09 noiembrie 2012, întocmit în temeiul deciziei de inițiere a controlului fiscal nr. 5091 din 08 noiembrie 2012, dar și a deciziei nr. 5075 din 07 noiembrie 2012, care nu a fost prezentată, s-au constatat doar lipsuri de mărfuri de 612,33 lei și anume: 2 sticle de vodcă cu timbre de acciz vechi și 48 sticle de vodcă cu timbre de acciz ce conțin semne de falsificare. În condițiile date, susține reclamantul că, IFS mun. Chișinău a efectuat la 09 noiembrie 2012 și 13 noiembrie 2012 controale fiscale la SRL „Repost Com” fără a dispune de împuterniciri corespunzătoare în acest sens, prevăzute de norma imperativă stipulată la art. 216 alin.(2) Cod fiscal. Asemenea controale au fost efectuate și de către IFS Bălți și IFS Cahul.

Din actele de control anexate la dosar și care au servit temei de emitere a deciziei din 03 decembrie 2012 rezultă că există două decizii de inițiere a controlului fiscal cu același număr, însă cu date diferite - nr. 5075 din 07 noiembrie 2012 și nr. 5075 din 01 noiembrie 2012, însă nici una din ele nu a fost prezentată.

Consideră reclamantul că, IFS mun. Chișinău nu a respectat nici procedura de citare a contribuabilului la control fiscal, nu a expediat o citație în modul prevăzut de lege și respectiv nu a acordat termen legal pentru prezentarea documentelor concret specificate în citație. Mai mult ca atât, inspectorii fiscali au depistat în urma controlului lipsuri de mărfuri în valoare de 16817928,17 lei, specificat în actul de control din 13 noiembrie 2012 (Chișinău) în valoare de 691 lei, în actul de control din 08 noiembrie 2012 (Bălți) în sumă de 612,33 lei, în actul de control din 09 noiembrie 2012 (Chișinău) și în mărime de 7085 lei, în actul de control din 08 noiembrie 2012 (Cahul), însă fără

a prezenta instanței o careva probă sau confirmare a celor indicate în act, fără a specifica modalitatea de apreciere sau de calculare a lipsurilor, precum și fără a indica în ce concret constau aceste lipsuri, care bunuri lipsesc de fapt și ce încălcare a admis contribuabilul, care act normativ concret a fost încălcat.

Prin hotărârea din 14 decembrie 2015 a judecătoria Rîșcani mun. Chișinău s-a respins acțiunea depusă de SRL „Repost Com”.

Prin decizia din 05 aprilie 2016 a Curții de Apel Chișinău s-a respins apelul depus de SRL „Repost Com” și s-a menținut hotărârea primei instanțe.

La data de 02 iunie 2016 lichidatorul SRL „Repost Com” - Balan Vladimir a declarat recurs împotriva deciziei din 05 aprilie 2016 a Curții de Apel Chișinău, solicitând casarea hotărârilor instanțelor judecătorești cu emiterea unei noi hotărâri de admitere integrală a acțiunii.

În motivarea recursului s-a indicat că, hotărârile adoptate la caz sunt neîntemeiate, ilegale și pasibile de a fi casate, deoarece au fost aplicate eronat normele de drept material și au fost apreciate arbitrar probele anexate la dosar.

Menționează recurentul că, instanțele de judecată, la examinarea pricinii, au ignorat prevederile art. art. 24 (3), 26 (1) al Legii contenciosului administrativ, art. art. 216 (2), 248 lit. f) și lit. g), Cod fiscal și art. 121 Cod de procedură civilă, după cum nici nu au motivat respingerea argumentelor lichidatorului SRL „Repost Com” – Balan Vladimir cu trimitere la normele imperative sus indicate.

Precizează recurentul că, instanța de apel s-a limitat doar la concluziile vagi, precum că IFS mun. Chișinău a prezentat probe suficiente pentru confirmarea legalității deciziei nr. 3399/6 din 03.12.12 și la afirmațiile că SRL „Repost Com” nu a prezentat documente justificative privind încălcarea de către IFS mun. Chișinău a Regulamentului privind inventarierea aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor nr. 60 din 29.05.2012.

Consideră că, concluziile instanței de fond și de apel sînt arbitrare și contrare normelor imperative invocate supra, fără o motivație concretă și cu trimiteri concrete la actele normative încălcate de SRL „Repost Com”.

Afirmă că, instanța de fond și de apel nu au luat în considerare faptul că IFS Chișinău a efectuat controale fiscale la SRL „Repost Com” în lipsa unui temei legal, cu depășirea competenței și atribuțiilor funcționale și contrar prevederilor art. 216 (2) Cod fiscal. Mai mult ca atît, după cum rezultă din actele de control fiscal, ce au stat la baza emiterii deciziei din 03.12.12, inspectorii fiscali au depistat în urma controlului lipsuri de mărfuri în valoare de 16817928,17 lei, însă, fără a prezenta instanței o careva probă sau confirmare a celor indicate în act, fără a specifica modalitatea de apreciere, depistare sau de calculare a lipsurilor, precum și fără a indica în ce concret constau aceste lipsuri, care bunuri lipsesc de fapt. Ori, conform pct. 54 al Regulamentului cu privire la inventariere, aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al RM nr. 27 din 28.04.04, stocurile de mărfuri și materiale se înregistrează în listele de inventariere pe fiecare denumire separat, cu indicarea codului sau numărului de inventar, calității și cantității.

De asemenea, menționează recurentul că, din dispozitivul deciziei nr. 3399/6 din 03.12.12, rezultă că unicul articol la care face referire IFS mun. Chișinău este art. 241 (2) Cod Fiscal, care prevede că sînt în drept să examineze cauzele privind încălcările fiscale și să aplice sancțiuni fiscale, în numele autorităților abilitate, conducerea organului fiscal. Însă, de fapt această normă nu prevede nici o sancțiune fiscală, ci doar

competența organului fiscal de a examina cazul. Concomitent, norma nu prevede calificarea acțiunilor sau inacțiunilor contribuabilului, sub ce încălcare se încadrează ele și ce articol prevede sancțiunea dispusă de IFS mun. Chișinău.

În opinia recurentului este evident că instanțele de fond și de apel au examinat și apreciat arbitrar probele anexate la dosar, ori IFS mun. Chișinău nu a prezentat nici o probă pertinentă ce ar confirma constatarea concretă și în baza unui temei legal a lipsurilor de mărfuri depistate în urma controlului efectuat la SRL „Repost Com”. La rândul său afirmațiile instanțelor de fond și de apel precum că SRL „Repost Com” urma să prezinte instanței confirmarea faptului că marfa pretinsă de IFS ca lipsuri era în depozite este arbitrară și contravine direct normei imperative stabilite la art. 24 (3) al Legii contenciosului administrativ.

Concomitent instanțele de fond și de apel nu au motivat respingerea argumentelor reclamantului/apelantului că IFS Chișinău nu a stipulat în decizia sa de sancționare care este norma legală în temeiul căreia a fost sancționat contribuabilul, în baza căreia s-a dispus încasarea de la SRL „Repost Com” suma de 3179953 lei.

În conformitate cu art. 425 Cod de procedură civilă, termenul de declarare a recursului împotriva încheierii este de 15 zile de la pronunțarea ei.

Curtea de Apel Chișinău a adoptat decizia la data de 05 aprilie 2016, iar recursul a fost declarat la data de 02 iunie 2016.

Materialele pricinii atestă că decizia contestată a fost expediată în adresa părților la data de 20 aprilie 2016, însă la materialele pricinii date privind recepționarea acesteia lipsesc.

Astfel, instanța de recurs consideră că recursul declarat de către lichidatorul SRL „Repost Com” - Balan Vladimir la data de 02 iunie 2016, este în termen.

În conformitate cu art. 442 alin. (1) Cod de procedură civilă, judecând recursul declarat împotriva deciziei date în apel, instanța verifică, în limitele invocate în recurs și în baza referinței depuse de către intimat, legalitatea hotărârii atacate, fără a administra noi dovezi.

Prin prisma art. 444 Cod de procedură civilă, recursul se examinează fără înștiințarea participanților la proces.

Examinând argumentele invocate în recurs în raport cu materialele cauzei, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție va admite recursul declarat de lichidatorul SRL „Repost Com” – Balan Vladimir și va casa decizia instanței de apel cu remiterea pricinii la rejudecare, din următoarele considerente.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. c) Cod de procedură civilă, instanța, după ce judecă recursul, este în drept să admită recursul, să caseze integral decizia instanței de apel și să trimită pricina spre rejudecare în instanța de apel în toate cazurile în care eroarea judiciară nu poate fi corectată de către instanța de recurs.

Conform art. 1 alin. (2) al Legii contenciosului administrativ, nr. 793 din 10 februarie 2000, orice persoană care se consideră vătămată într-un drept al său recunoscut de lege, de către o autoritate publică printr-un act administrativ sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri, se poate adresa instanței de contencios administrativ pentru a obține anularea actului, recunoașterea dreptului pretins și repararea pagubei ce i-a fost pricinuită.

Rezultând din prevederile legale enunțate supra, precum și din dispozițiile art. 2 și art.3 ale Legii contenciosului administrativ, nr. 793 din 10 februarie 2000, obiect al

acțiunii în contenciosul administrativ îl constituie actul administrativ cu caracter normativ sau individual; contractul administrativ; nesoluționarea în termenul legal al unei cereri referitoare la un drept recunoscut de lege.

Noțiunea de „act administrativ” este reglementată atât în art. 2 al Legii contenciosului administrativ, cât și în Rezoluția (77) 31 cu privire la protecția individului față de actele autorităților administrative, adoptată de Comitetul de Miniștri al Consiliului Europei la 28 septembrie 1997. Conform acestor reglementări, actul administrativ este o manifestare juridică unilaterală de voință, cu caracter normativ sau individual, din partea unei autorități publice în vederea organizării executării sau executării în concret a legii. Actul administrativ desemnează orice măsuri individuale sau decizii luate în cadrul exercitării autorității publice, susceptibile a afecta direct drepturile, libertățile sau interesele persoanelor fizice sau juridice și care nu este un act îndeplinit în cadrul exercitării unei funcții judiciare.

Conform art. 14 al Legii contenciosului administrativ, nr. 793 din 10 februarie 2000, persoana care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, printr-un act administrativ va solicita, printr-o cerere prealabilă, autorității publice emitente, în termen de 30 de zile de la data comunicării actului, revocarea, în tot sau în parte, a acestuia, în cazul în care legea nu dispune altfel. În cazul în care organul emitent are un organ ierarhic superior, cererea prealabilă poate fi adresată, la alegerea petiționarului, fie organului emitent, fie organului ierarhic superior dacă legislația nu prevede altfel. Termenul de 30 de zile specificat la alin.(1) nu se extinde asupra actului administrativ cu caracter normativ.

Conform art. 15 al Legii contenciosului administrativ, nr. 793 din 10 februarie 2000, cererea prealabilă se examinează de către organul emitent sau ierarhic superior în termen de 30 de zile de la data înregistrării ei, decizia urmînd a fi comunicată de îndată petiționarului dacă legislația nu prevede altfel.

Conform art. 16 alin. (1) al Legii contenciosului administrativ, nr. 793 din 10 februarie 2000, persoana care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, printr-un act administrativ și nu este mulțumită de răspunsul primit la cererea prealabilă sau nu a primit nici un răspuns în termenul prevăzut de lege, este în drept să sesizeze instanța de contencios administrativ competentă pentru anularea, în tot sau în parte, a actului respectiv și repararea pagubei cauzate.

Conform art. 24 alin.(3) al Legii contenciosului administrativ, nr. 793 din 10 februarie 2000, la examinarea în instanța de contencios administrativ a cererii în anulare, sarcina probațiunii este pusă pe seama pîrîtului, iar în materie de despăgubire, sarcina probațiunii revine ambelor părți.

În conformitate cu art. 130 alin. (1)-(3) Cod de procedură civilă, instanța judecătorească apreciază probele după intima ei convingere, bazată pe cercetarea multiaspectuală, completă, nepărtinitoare și nemijlocită a tuturor probelor din dosar în ansamblul și interconexiunea lor, călăuzindu-se de lege. Nici un fel de probe nu au pentru instanța judecătorească o forță probantă prestabilită fără aprecierea lor. Fiecare probă se apreciază de instanță privitor la relevanța, admisibilitatea, veridicitatea ei, iar toate probele în ansamblu, privitor la legătura lor reciprocă și suficientă pentru soluționarea pricinii.

Materialele pricinii relevă că, în rezultatul efectuării controalelor fiscale de către inspectorii Serviciului Fiscal de Stat la subdiviziunile SRL „Repost Com” au fost întocmite următoarele acte de control:

- actul de control nr. 1-576155 din 13.11.2012 întocmit la subdiviziunea contribuabilului (depozit) situat pe str. Voluntarilor nr. 15, mun. Chișinău;
- actul de control nr. 1-600608 din 08.11.2012 întocmit la subdiviziunea contribuabilului (depozit) situat pe str. Calea Ieșilor nr. 1, mun. Bălți;
- actul de control nr. 1-584850 din 09.11.2012 întocmit la subdiviziunea contribuabilului (magazin) situat pe str. Minsk nr. 45, mun. Chișinău;
- actul de control nr. 3-515824 din 08.11.2012 întocmit la subdiviziunea contribuabilului (depozit) situat pe str. Dunării nr. 1/16, mun. Cahul, conform cărora sa menționat că la momentul controlului s-au stabilit neajunsuri (lipsuri) de mărfuri în valoare de 16826316 lei și surplusuri de mărfuri în valoare de 5535 lei.

Colegiul reține că în urma controalelor fiscale și a actelor de control menționate supra, Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău a întocmit decizia nr. 3399/6 din 03.12.2012 prin care s-a dispus încasarea la bugetul de stat a sumei de 3179953 lei cu titlu de TVA aferentă pretinselor lipsuri de mărfuri constatate. Totodată, prin aceeași decizie s-a dispus de a micșora TVA destinat trecerii în cont cu 185310 lei și reflectarea în contabilitate a lipsurilor și surplusurilor depistate. (vol. I, f.d. 11-12)

Astfel, în temeiul art. 267 Cod fiscal, SRL „Repost Com” a contestat decizia nr. decizia nr. 3399/6 din 03.12.2012 a Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău, invocând dezacordul cu aceasta, rezultând din faptul că datele din actele de control întocmite la subdiviziunile contribuabilului situate în mun. Chișinău pe str. Minsk nr. 45 și din str. Voluntarilor nr. 15 sînt eronate.

Prin decizia nr. 50 din 31 ianuarie 2013 a Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău s-a prelungit termenul de examinare a contestației.

Prin decizia nr. 106 din 28 februarie 2013 Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău s-a respins contestația depusă de către contribuabil ca neîntemeiată și s-a menținut decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 3399/6 din 03.12.2012 (vol. I, f.d. 99-100).

Prin decizia nr. 961/1/3 din 11 martie 2013 și nr. 3042/1/3 din 04.10.2013 a Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău s-a micșorat valoarea mijloacelor fixe stabilite anterior ca lipsuri cu 992061 lei, TVA aferentă care constituie suma de 198412 lei. (vol. I, f.d. 134-150)

La data de 31 ianuarie 2013, SRL „Repost Com”, beneficiind de drepturile acordate de normele de drept enunțate supra, a contestat în instanța de judecată în ordinea contenciosului administrativ decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 3399/6 din 03.12.2012.

Judecînd pricina, prin hotărîrea din 14 decembrie 2015, Judecătoria Rîșcani mun. Chișinău a respins cererea de chemare în judecată înaintată de SRL „Repost Com”, soluție menținută și de instanța de apel.

Colegiul consideră eronată concluzia instanțelor judecătorești referitor la legalitatea deciziei adoptate de către Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău privind sancționarea SRL „Repost Com” și respingerea contestației de sancționare a SRL „Repost Com”, deoarece derivă din examinarea superficială a împrejurărilor ce permit constatarea existenței sau lipsei temeiurilor respective.

Conform art. 216 alin. (1), (2) Cod fiscal, controlul fiscal la fața locului are drept scop verificarea respectării legislației fiscale de contribuabil sau de o altă persoană supusă controlului, care se efectuează la locurile aflării acestora de către funcționarii fiscali sau de persoane cu funcție de răspundere ale altor organe cu atribuții de

administrare fiscală. În cazul în care contribuabilul sau o altă persoană supusă controlului nu dispune de sediu sau de oficiu ori sediul lui se află la domiciliu, în alte cazuri când nu există condiții adecvate de lucru, controlul fiscal menționat se efectuează la oficiul organului care exercită controlul fiscal, cu respectarea tuturor prevederilor art.145 alin.(2)-(6), inclusiv cu întocmirea obligatorie a unui act de ridicare de la contribuabil a documentelor necesare.

Controlul fiscal la fața locului poate fi efectuat numai în temeiul unei decizii scrise a conducerii organului care exercită controlul. Necesitatea efectuării verificării prin contrapunere la unele persoane cu care contribuabilul supus controlului are sau a avut raporturi economice și financiare, pentru a se constata autenticitatea acestora, se determină, de sine stătător, de către funcționarul fiscal sau altă persoană cu funcție de răspundere care efectuează controlul.

Conform art. 216 alin. (5)-(8) Cod fiscal, la finalizarea controlului fiscal la fața locului, se întocmește un act de control fiscal. La posturile fiscale, actul de control fiscal se va întocmi numai în caz de depistare a încălcării legislației fiscale. În cazul depistării vreunei încălcări fiscale, organul care exercită controlul ia decizia corespunzătoare. Prin derogare de la prevederile prezentului alineat, dacă încălcarea fiscală se depistează de către serviciul de colectare a impozitelor și taxelor locale, decizia respectivă se emite de organul fiscal, cu respectarea prevederilor de la art.159 alin. (2). Actul de control fiscal este un document întocmit de funcționarul fiscal sau altă persoană cu funcție de răspundere a organului care exercită controlul, în care se consemnează rezultatele controlului fiscal. În act se va descrie obiectiv, clar și exact încălcarea legislației fiscale și/sau a modului de evidență a obiectelor impunerii, cu referire la documentele de evidență respective și la alte materiale, indicându-se actele normative încălcate. În act va fi reflectată fiecare perioadă fiscală în parte, specificându-se încălcările fiscale depistate în ea. Controlul fiscal la fața locului, cu excepția controlului fiscal prin metoda verificării operative, asupra filialelor, sucursalelor și/sau reprezentanțelor contribuabilului, inițiat de organul fiscal, se organizează și se efectuează de către inspectoratul fiscal de stat în a cărui rază de deservire se află contribuabilul care le-a instituit, cu participarea inspectoratului fiscal de stat în a cărui rază de deservire se află filiala, sucursala și/sau reprezentanța. Contribuabilul, inclusiv prin intermediul conducătorului sau altui reprezentant al său, este obligat, după caz, să asigure condiții adecvate pentru efectuarea controlului, să participe la efectuarea lui și să semneze actul de control fiscal, chiar și în cazul dezacordului. În caz de dezacord, el este obligat să prezinte în scris, în termen de până la 15 zile calendaristice, argumentarea dezacordului, anexînd documentele de rigoare.

Analizând materialele dosarului îndreptate spre examinare instanței de recurs și ținînd cont de afirmațiile recurentului, invocate în cererea de recurs, Colegiul constată că actele de control ce au stat la baza emiterii deciziei de sancționare a SRL „Repost Com” și enumerate de către instanțele ierarhic inferioare în hotărârile adoptate lipsesc, fapt ce duce la imposibilitatea soluționării temeiniciei respingerii acțiunii înaintate de SRL „Repost Com”.

Colegiul menționează că la materialele dosarului au fost prezentate doar actele de control: nr. 1-584850 din 09.11.2012 întocmit la subdiviziunea contribuabilului (magazin) situat pe str. Minsk nr. 45, mun. Chișinău, în baza deciziei de inițiere a controlului nr. 5057 din 07.11.2012 și nr. 5091 din 08.11.2012 (vol. I, f.d. 164) și nr. 1-576155 din 13.11.2012 întocmit la subdiviziunea contribuabilului (depozit) situat pe

str. Voluntarilor nr. 15, mun. Chișinău, în baza deciziei de inițiere a controlului nr. 5075 din 01.11.2012. (vol. I, f.d. 169)

Pe când, actul de control nr. 3-515824 din 08.11.2012 întocmit la subdiviziunea contribuabilului (depozit) situat pe str. Dunării nr. 1/16, mun. Cahul și actul de control nr. 1-600608 din 08.11.2012 întocmit la subdiviziunea contribuabilului (depozit) situat pe str. Calea Ieșilor nr. 1, mun. Bălți, care la fel au stat la baza emiterii deciziei organului fiscal contestat și la care fac referire și instanțele de judecată în hotărârile adoptate la caz nu sunt anexate la dosar.

Respectiv, instanța de apel eronat a concluzionat asupra faptului că IFS mun. Chișinău a prezentat probe suficiente întru confirmarea încălcărilor depistate în urma controlului fiscal și reflectate în decizia nr. 3399/6 din 03 decembrie 2012 asupra cazului de încălcare a legislației emisă de Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău. Ori, instanța de recurs nu poate aprecia valoarea juridică și conținutul unui act administrativ bazându-se doar pe declarațiile organului fiscal și confirmate de către instanța de apel la judecarea pricinii.

Tot aici, este de reținut și faptul că, din actele de control anexate la dosar și care au servit temei de emiterie a deciziei din 03 decembrie 2012 rezultă că există două decizii de inițiere a controlului fiscal cu același număr, însă cu date diferite - nr. 5075 din 07 noiembrie 2012 (vol. I, f.d. 183) și nr. 5075 din 01 noiembrie 2012, ultima nu a fost prezentată și anexată la dosar, cu toate că a fost solicitată de la reprezentantul IFS mun. Chișinău de către reclamant.

În consecință, Colegiul conchide asupra faptului că circumstanțele date nu au fost cercetate și examinate de către instanța de apel și respectiv constituie temei suplimentar de a considera că asemenea decizii ori nu există, ori prevăd alte tipuri de controale, în alte perioade și la alți contribuabili.

La fel, instanța de judecată, în motivarea hotărârii contestate, fără o lămurire completă și bază de dovezi certe a situației de fapt, care ar fi în coroborare cu normele de drept material aplicabile cazului, a respins argumentul recurentului SRL „Repost Com” precum că IFS mun. Chișinău nu ar fi prezentat probe întru stabilirea lipsurilor de mărfuri depistate în urma controlului efectuat la subdiviziunile SRL „Repost Com”. Ori, conform pct. 54 al Regulamentului cu privire la inventariere, aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor nr. 27 din 28.04.2004, stocurile de mărfuri și materiale se înregistrează în listele de inventariere pe fiecare denumire separată, cu indicarea codului și numărului de inventar, calității și cantității, ceea ce la dosar lipsește.

În consecință, Colegiul notează că instanța de apel, în motivarea hotărârii, s-a limitat doar la invocarea normelor legale și a susținut argumentele invocate de către IFS mun. Chișinău, fără a aplica cadrul legislativ care guvernează circumstanțele speței.

La rejudecarea pricinii, instanța urmează să țină cont de omisiunile indicate în prezenta decizie, să verifice toate circumstanțele ce prezintă importanță pentru soluționarea corectă a litigiului, să aprecieze sub toate aspectele, complet și obiectiv, conform exigențelor art. 130 CPC, probele administrate în dosar și, în dependență de situația stabilită, să adopte o hotărîre legală și întemeiată.

În conformitate cu art. 239 CPC, hotărîrea judecătorească trebuie să fie legală și întemeiată. Instanța își întemeiază hotărîrea numai pe circumstanțele constatate nemijlocit de instanță și pe probele cercetate în ședința de judecată.

În conformitate cu dispozițiile art. 240 alin. (3) Cod de procedură civilă, instanța judecătorească adoptă hotărârea în limitele pretențiilor înaintate de reclamant.

Or, în conformitate cu art. 373 alin. (1)-(4) Cod de procedură civilă, instanța de apel verifică, în limitele cererii de apel, ale referințelor și obiecțiilor înaintate, legalitatea și temeinicia hotărârii atacate în ceea ce privește constatarea circumstanțelor de fapt și aplicarea legii în primă instanță. În limitele apelului, instanța de apel verifică circumstanțele și raporturile juridice stabilite în hotărârea primei instanțe, precum și cele care nu au fost stabilite, dar care au importanță pentru soluționarea pricinii, apreciază probele din dosar și cele prezentate suplimentar în instanța de apel de către participanții la proces. În cazul în care motivarea apelului nu cuprinde argumente sau dovezi noi, instanța de apel se pronunță în fond, numai în temeiul celor invocate în primă instanță. Instanța de apel nu este legată de motivele apelului privind legalitatea hotărârii primei instanțe, ci este obligată să verifice legalitatea hotărârii în întregul ei.

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că decizia instanței de apel din 05 aprilie 2016 a fost emisă cu încălcarea normelor de drept procedural care au dus la soluționarea eronată a pricinii.

În astfel de circumstanțe, Colegiul consideră că instanța de apel nu a examinat integral fondul cauzei, nedeterminând corect circumstanțele pricinii și probele prezentate în acest sens.

Mai mult ca atât, Colegiul menționează că obligația instanței de apel este de a verifica legalitatea hotărârii în întregul ei, independent de motivele apelului privind legalitatea hotărârii primei instanțe, în conformitate cu art. 373 alin. (4) Cod de procedură civilă.

Totodată, Colegiul reiterează că norma procedurală enunțată supra obligă instanța de apel de a verifica legalitatea soluției adoptate de prima instanță în raport cu pretențiile înaintate, circumstanțele de fapt și de drept invocate.

Instanța de recurs remarcă că dreptul la un proces echitabil, garantat de art. 6 din Convenția Europeană pentru Apărarea Drepturilor Omului și a Libertăților Fundamentale, prezumă dreptul la o hotărâre motivată. Motivarea este o parte a hotărârii în care instanța judecătorească în mod obligatoriu își expune concluziile formulate în privința cauzei deferite spre soluționare.

Conform unei jurisprudențe constante degajate de Curtea Europeană a Drepturilor Omului, pronunțarea de către instanțele judecătorești a unor hotărâri motivate constituie una dintre garanțiile dreptului fundamental la un proces echitabil și acesta presupune obligațiunea instanței judecătorești de a se expune în hotărâri asupra tuturor cerințelor acțiunii, precum și, argumentelor invocate de către părți întru admiterea sau respingerea acestora (cauza Garcia Ruiz vs. Spania, hotărârea din 21 ianuarie 1999).

Se reține că actul judecătoresc trebuie să corespundă tuturor normelor de drept, să fie clar, înțeles de părțile implicate în litigiu și să răspundă în mod sigur și expres la toate cererile și obiecțiile formulate de către părți, ceea ce în speță lipsește.

Or, principiul procesului echitabil reclamă că hotărârea să fie motivată, justițiabilul avînd posibilitatea să cunoască motivele care l-au făcut pe judecător să adopte una sau altă soluție și să le conteste dacă sistemul prevedea o cale de atac împotriva acestei hotărâri, lipsa motivării unei decizii judiciare, pune în pericol dreptul la un proces echitabil (cauza Kaufman vs. Belgia, 1986).

Astfel, instanțele judecătorești sunt obligate să-și motiveze soluțiile și concluziile, să furnizeze toate răspunsurile la întrebările care sunt pertinente pentru rezultatul procesului și necesită un răspuns special în hotărâre.

În cazul în care instanța de judecată se abține de a da un răspuns special și explicit în cele mai importante întrebări, fără a acorda părții care a formulat-o posibilitatea de a ști dacă acest mijloc de apărare a fost neglijat sau respins, acest fapt se va considera o încălcare a art. 6§1 din CEDO (cauza Hiro Balani vs. Spania, 1994).

Din considerentele menționate și având în vedere faptul că s-a constatat o eroare judiciară, care nu poate fi corectată de către instanța de recurs, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a casa integral decizia instanței de apel și de a restitui prezenta pricină civilă la rejudicare în Curtea de Apel Chișinău, în alt complet de judecători.

Colegiul relevă că la rejudicarea pricinii, instanța de apel urmează să țină cont de cele enunțate supra, rezultând atât din pretențiile înaintate de reclamant, înscrisurile prezentate cu calitate de probe în susținerea poziției, apreciindu-le în conformitate cu art. art.120-122, 130 Cod de procedură civilă, în raport cu pretențiile înaintate, circumstanțele stabilite și normele de drept material aplicabile raportului litigios.

În baza celor expuse, în conformitate art. 445 alin. (1) lit. c) Cod de procedură civilă, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție,

d e c i d e :

Se admite recursul declarat de SRL „Repost Com”.

Se casează decizia din 05 aprilie 2016 a Curții de Apel Chișinău, adoptată în pricina civilă la cererea de chemare judecată înaintată de SRL „Repost Com” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău privind contestarea actelor administrative, cu remiterea pricinii la rejudicare în Curtea de Apel Chișinău, în alt complet de judecători.

Decizia nu se supune nici unei căi de atac.

Președintele ședinței

Tatiana Vieru

Judecătorii:

Valentina Clevadî

Ion Druță

Mariana Pitic

Oleg Sternioală