

DECIZIE

15 februarie 2017

mun. Chișinău

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

în componență:

Președintele ședinței, judecătorul
Judecătorii

Valeriu Doagă
Ala Cobăneanu
Iurie Bejenaru
Nicolae Craiu
Tamara Chișca-Doneva

examinând recursul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău,

în pricina civilă la cererea de chemare în judecată a Societății cu Răspundere Limitată „Software Center” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău cu privire la contestarea actelor administrative,

împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 05 octombrie 2016, prin care a fost respins apelul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău și menținută hotărârea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 27 aprilie 2016, prin care acțiunea a fost admisă parțial,

c o n s t a t ă :

La 12 martie 2013, SRL „Software Center”, prin intermediul reprezentantului – avocatul Ion Matusenco, a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău cu privire la contestarea actelor administrative.

În motivarea acțiunii a invocat că factorul de decizie din cadrul Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, reprezentat de către persoana autorizată Victor Sîrbu, sef-adjunct al Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, în data de 15 ianuarie 2013 a emis deciziile cu nr. 5752, 5753 și 5759 prin care a decis efectuarea controlului fiscal la fața locului prin metoda de verificare faptică la toți agenții economici amplasați în str. Ion Creangă 6V, mun. Chișinău.

Cu referire la prevederile art. 214 alin.(1) Cod fiscal, care statuează că controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislația fiscală într-o anumită perioadă sau în câteva perioade fiscale, remarcă că în conținutul deciziilor menționate, în care au fost efectuate înscrisuri de mână, ce tot constituie o abatere de la normele legislației în vigoare, se reflectă că controlul a fost inițiat la „agenți economici” dar nu la contribuabil.

Susține că un astfel de act cu caracter administrativ are doar un singur scop subminarea activității contribuabilului. La fel, în decizia nominalizată nu este

specificată data inițierii și finalizării controlului, iar în așa condiții actul cu caracter administrativ este nul, deoarece a fost emis cu încălcarea procedurii.

Menționează că pentru perioada zilelor 16 - 18 ianuarie 2013 pe str. Ion Creangă 6V, mun. Chișinău unde are sediul contribuabilul au fost prezenți la efectuarea controlului mai mult de 15 funcționari fiscali, care în ansamblu prin comportamentul său prin acțiunile sale au derogat de la normele codului de conduită a funcționarului fiscal, și la direct au dezorganizat activitatea agentului economic.

De alt fel, consideră de neînțeles acțiunile funcționarilor fiscali care pe parcursul zilei înaintau diferite cerințe, care nici de cum nu se încadrau în limitele deciziilor avute și anume în limitele controlului factual.

Astfel, relevă că controlul fiscal prin verificare factuală, conform prevederilor art.217 din Codul fiscal, constă în observarea directă a obiectelor, proceselor și fenomenelor, în cercetarea și analiza activității contribuabilului. Obiectul controlului fiscal prin verificarea factuală constituie acțiunile și inacțiunile contribuabilului, adică ceea ce era obligat să efectueze și nu a efectuat, faptele reale aferente activității contribuabililor sub aspectul respectării (estimării) obligațiilor fiscale precum și veridicitatea faptelor, procedeele și datelor declarate.

Verificarea factuală are sarcina de a constata faptele, pozițiile, situațiile în care contribuabilii nu furnizează organului fiscal date și informații veridice, nu reflectă în evidența contabilă toate tranzacțiile economico-financiare efectuate sau le reflectă cu devieri față de realitate.

Controlul fiscal prin verificare factuală reprezintă constatarea la fața locului a obiectelor, operațiilor și faptelor reale sau lipsa lor și respectiv este utilizată pentru verificarea, stabilirea și urmărirea unor situații concrete. Aceasta este efectuată de către funcționarii fiscali, prin deplasarea la locurile unde sunt desfășurate activitățile: sediu, secții, ateliere, sectoare, laboratoare, magazine, birouri, depozite, gestiuni etc.

La fel invocă că în caz de necesitate funcționarii fiscali pot solicita explicații sau lămuriri în scris de la persoanele responsabile ale contribuabilului și alte persoane (angajați, martori) care ar putea să contribuie la clarificarea situațiilor neclare ce apar în cadrul controlului fiscal efectuat atât prin verificare factuală, cât și prin alte metode.

Afirmă că contribuabilul a permis accesul la întreprindere, fiind constatat că agentul economic este amplasat la fața locului, au fost eliberate toate actele solicitate, s-a permis accesul la depozite, s-a permis studierea stocurilor din depozite.

Cu toate acestea funcționarii fiscali înaintau cerințe ce nu au fost reflectate în deciziile de instituire a controlului fiscal la fața locului prin metoda factuală.

Ca urmare, insistă că funcționarii fiscali nejustificat și fără temeiuri legale au întocmit acte în care au notificat neprezentarea deplină a informației necesare la controlul efectuat la fața locului.

Subliniază că concluziile descrise în actele de control nr. 1-610860, 1-610870 din 16 și 17 ianuarie 2013 nu corespund realității și contravin normelor legale, în special, dacă decizia de inițiere a controlului nu specifică perioada efectuării controlului, atunci ea devine ca fiind emisă cu încălcarea procedurii, respectiv și actul în care s-au reflectat rezultatele controlului, la fel, devine a fi fără careva efecte, juridice.

Reieșind din cele invocate, pretinde că acțiunile conducătorului Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, care a emis deciziile cu nr. 399/1/5, 400/1/5 din 12 februarie 2013, act cu caracter administrativ este ilegal și neîntemeiat, lipsit de

consistență și un intact juridic, pe o apreciere incompletă, subiectivă și unilaterală, pasibile de a fi anulate ca nefondate.

Solicită declararea nulității și fără efecte juridice a deciziilor cu nr. 399/1/5, 400/1/5 din 12 februarie 2013 emise de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, concluziile reflectate în actele de control cu nr. 1-610860, 1-610870 emise de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău.

Prin încheierea Judecătoriei Centru mun. Chișinău din 30 octombrie 2013, pricina civilă la cererea de chemare în judecată a SRL „Software Center” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău cu privire la contestarea actelor administrative a fost strămutată spre judecare după competență la Judecătoria Rîșcani mun. Chișinău.

În cadrul examinării cauzei SRL „Software Center”, reprezentată de avocatul Ion Matusenco a depus cerere de concretizare a pretențiilor din acțiune, prin care a solicitat declararea nulității a deciziei nr. 399/1/5 din 12 februarie 2013 emisă de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, precum și a concluziilor reflectate în actul de control nr. 1-610860 emis de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău.

În motivarea acțiunii concretizate a invocat că prin actul de control fiscal nr. 1-610860 din 16 ianuarie 2013, în urma efectuării controlului fiscal la fața locului prin metoda verificării faptice ce a avut loc în incinta amplasată pe str. Ion Creangă 6V, mun. Chișinău, s-a constatat neprezentarea la prima cerere a persoanelor cu funcție de răspundere a organului cu atribuții de administrare fiscală acces la sistemul electronic de evidență contabilă, fapt ulterior calificat ca fiind încălcare a prevederilor art. 8 alin.(2) lit. f) Cod fiscal.

Menționează însă că contribuabilul, în speță persoana juridică cu forma de organizare societate cu răspundere limitată, în relațiile cu organele fiscale urmează a fi reprezentat de către administrator (persona cu funcții de răspundere) sau de către o altă persoană care a fost împuternicită de către acesta în conformitate cu prevederile legislației în vigoare, pe când la efectuarea controlului fiscal, nu a fost prezent administratorul, adică persoana cu funcție de răspundere a întreprinderii, or, reieșind din actul de control fiscal nr.1-610860 din 16 ianuarie 2013, în calitate de persoană care a participat din partea întreprinderii, este indicat avocatul Ion Matusenco, care a reprezentat societatea în baza mandatului.

Afirmă că avocatul nu este o persoană cu funcție de răspundere în cadrul SRL „Software Center” și ca rezultat nu putea reprezenta societatea în calitate de persoană responsabilă, așa cum este indicat în actul de control.

Continuând logica de idei, menționează că imputarea SRL „Software Center” a faptului că a încălcat prevederile art. 8 alin.(2) lit.f) Cod fiscal, este neîntemeiată și ilegală, deoarece cererea adresată de către inspectorii fiscali cu privire la acordarea accesului la sistemul electronic de evidență contabilă, a fost formulată către o persoană care nu putea și nici nu avea un careva temei legal să le dețină.

Relevant consideră și faptul că inspectorilor fiscali li s-a comunicat că actele solicitate de către aceștia, le deține administratorul SRL „Software Center”, Olaru Vadim, care în perioada efectuării controlului se afla în afara mun. Chișinău și era în imposibilitate de a se prezenta.

Mai mult că în ziua întocmirii actului de control fiscal cu nr. 1- 610860 din 16 ianuarie 2013, inspectorilor fiscali, ce au efectuat controlul fiscal în localul din str. Ion Creangă 6V, li s-au prezentat actele solicitate după cum urmează: registrele de livrări-

procurări, bilanțul de verificare, actul de inventariere a facturilor fiscale, stocul mărfurilor deținute și facturile fiscale.

La fel, invocă că inspectorilor fiscali, li s-a comunicat și ordinul a SRL „Software Center”, prin care societatea în conformitate cu prevederile Legii cu privire la secretul comercial nr. 171 din 06 iulie 1994, a prevăzut în mod expres ce documente și informații se califică ca informație cu caracter de secret comercial.

Astfel, potrivit ordinul învederat, informațiile plasate vizând activitatea agentului economic cu furnizorii și cu beneficiarii, atât și informația de proveniență tranzacțiilor perfectate de societate li-a fost atribuită calitatea de informații ce reprezintă secret comercial al contribuabilului, accesul la astfel de documente și informații potrivit ordinului, are doar administratorul întreprinderii.

Constatând aceste circumstanțe și ținând cont de prevederile normelor legale, reiterează că șeful-adjunct al Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, Victor Sîrbu nu avea un careva temei legal să constate faptul săvârșirii de către SRL „Software Center” a cărorva abateri de la legislația fiscală.

În consecință, contrar celor enunțate, prin interpretare și aplicare eronată a normelor legale, a fost adoptată o decizie de sancționare vădit neîntemeiată și ilegală, demonstrându-se în acest sens examinarea unilaterală și generală a controlului fiscal efectuat, fără a se intra în esența cauzei.

Consideră că în acțiunile SRL „Software Center” nu există componenta unor elemente ce ar permite calificarea acestor acțiuni ca fiind încălcări a legislației fiscale, mai mult ca atât SRL „Software Center” a dat dovadă de bună-credință, mergând în întâmpinarea organului fiscal și prezentându-i toate documentele necesare, care demonstrează netemeinicia și ilegalitatea atât a actului de control fiscal nr. 1-610860 din 16 ianuarie 2013, în partea ce ține de constatarea „încălcării fiscale” admise de către SRL „Software Center”, cât și a deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 399/1/5 din 12 februarie 2013 or, potrivit art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului, iar în speță aceste îndoieli existând cu certitudine.

Prin hotărârea Judecătorei Rîșcani mun. Chișinău din 27 aprilie 2016 acțiunea a fost admisă parțial și anulată decizia șefului-adjunct al Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău Victor Sîrbu nr. 399/1/5 din 12 februarie 2013 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comisă de SRL „Software Center”, iar în rest cerințele acțiunii cu privire la declararea nulității și fără efecte juridice a actului de control nr. 1-610860 din 16 ianuarie 2013 au fost respinse ca neîntemeiate.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 05 octombrie 2016, a fost respins apelul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău și menținută hotărârea primei instanțe.

La 19 decembrie 2016 Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău a declarat recurs împotriva deciziei instanței de apel, solicitând admiterea acestuia, casarea deciziei instanței de apel și hotărârii primei instanțe cu pronunțarea unei noi hotărâri cu privire la respingerea acțiunii.

În motivarea recursului a invocat dezacordul cu decizia instanței de apel, considerând-o neîntemeiată și emisă cu aplicarea eronată a normelor legale.

Apreciază drept eronate concluziile instanței de apel cu referire la faptul că la efectuarea controlului fiscal de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, contribuabilul a fost reprezentat de o persoană neîmputernicită, astfel actul de control nr. 1-610860 din 16 ianuarie 2013 fiind întocmit contrar normelor legale.

La fel, consideră contradictorii și concluziile instanței de apel precum că intimatul a prezentat actele solicitate de către organul fiscal la efectuarea controlului faptic din 16 ianuarie 2013, totodată, în hotărâre se menționează că inspectorilor fiscali li s-a comunicat privitor la actele solicitate de către aceștia, că sunt deținute de către administratorul intimatului SRL „Software Center”, care în perioada efectuării controlului se afla în afara mun. Chișinău și era în imposibilitate de a se prezenta.

Cu referire la prevederile art. 8 pct. (2) lit. f) din Codul fiscal, care stabilește că, în caz de control al respectării legislației fiscale, contribuabilul este obligat să prezinte, la prima cerere, persoanelor cu funcții de răspundere ale organelor cu atribuții de administrare fiscală documentele de evidență, dările de seamă fiscale și alte documente și informații privind desfășurarea activității de întreprinzător calcularea și achitarea la buget a impozitelor și taxelor acordarea facilităților, să permită accesul la sistemul electronic, afirmă că prin interzicerea în cadrul controlului a accesului colaboratorilor la sistemul electronic de evidență contabilă, s-au încălcat obligațiile contribuabilului menționate mai sus, fiind împiedicată efectuarea controlului.

Mai invocă că în corespundere cu prevederile art. 216 alin. (8) din Codul fiscal, 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 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, anexând documentele de rigoare.

În aceste condiții, insistă că intimatul era obligat să creeze condiții adecvate pentru efectuarea controlului, să participe la efectuarea controlului, prin intermediul conducătorului sau al reprezentantului legal, în cazul dat avocatul Ion Matusenco a fost împuternicit de administratorul întreprinderii „Software Center” SRL, Olaru Vădim, conform mandatului nr.0301820 din 16 ianuarie 2013, care îi oferă avocatului Ion Matusenco drepturi depline ce țin de reprezentarea agentului economic nominalizat.

Cu referire la argumentul instanței precum că decizia privind inițierea controlului fiscal este întocmită și emisă cu încălcarea procedurii, menționează că organul fiscal întru exercitarea controlului fiscal la fața locului, la data de 15 ianuarie 2013 a eliberat decizia privind inițierea controlului fiscal nr.5749, indicând adresa unde urmează a fi efectuat controlul fiscal și anume: str. I. Creangă 6V, mun. Chișinău, ținând cont de faptul, că pe această adresă activează mai mulți agenți economici și perioada ce urmează a fi supusă controlului și anume: 15 ianuarie 2013 până la 18 ianuarie 2013.

În conformitate cu art. 434 alin. (1) CPC, recursul se declară în termen de 2 luni de la data comunicării hotărârii sau a deciziei integrale.

După cum rezultă din actele cauzei copia decizie instanței de apel din 05 octombrie 2016 a fost expediată pentru cunoștință în adresa părților, inclusiv și în adresa recurentului Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău la 30 octombrie 2016, fapt ce se confirmă prin copia scrisorii de însoțire (f.d. 121), iar recurentul insistă că a recepționat copia deciziei menționate la data de 01 noiembrie 2016.

Alte date care ar confirma contrariul la materialele cauzei lipsesc.

Astfel, instanța de recurs consideră că recurentul s-a conformat prevederilor legale și a declarat recursul la 19 decembrie 2016, în termen.

La 26 decembrie 2016, în adresa intimatului SRL „Software Center” a fost expediată copia recursului declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău cu înștiințarea despre necesitatea depunerii obligatorii a referinței.

Iar la 23 ianuarie 2017, SRL „Software Center” prin intermediul reprezentantului – avocatul Matusenco Ion, a depus referință la recursul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău în care a invocat caracterul neîntemeiat al acestuia și a solicitat respingerea lui ca fiind inadmisibil, nefondat și lipsit de careva teme de drept, cu menținerea în vigoare a deciziei instanței de apel și a hotărârii primei instanțe.

Prin încheierea Curții Supreme de Justiție din 01 februarie 2017, recursul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, a fost considerat admisibil.

În conformitate cu art. 444 CPC, recursul se examinează fără înștiințarea participanților la proces.

Studiind materialele dosarului în raport cu motivele recursului, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră necesar de a admite recursul, de a casa decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe în partea admiterii acțiunii și anulării deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău nr. 399/1/5 din 12 februarie 2013 cu emiterea în această parte a unei noi hotărâri cu privire la respingerea acțiunii din considerentele ce urmează.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. b) CPC, instanța, după ce judecă recursul, este în drept să admită recursul și să caseze integral sau parțial decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe, pronunțând o nouă hotărâre.

După cum denotă actele cauzei, inspectorii fiscali de stat din cadrul Direcției Control Fiscal nr. 1 a Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 5749 din 15 ianuarie 2013, au efectuat un control fiscal la fața locului prin metoda verificării faptice la SRL „Software Center” privind verificarea stocurilor de mărfuri la depozitele întreprinderii de pe str. Ion Creangă nr. 6/V, constatate în cadrul inventarierii în scopul autenticității lor cu datele evidenței contabile.

În rezultatul controlului efectuat a fost emis Actul de control nr. 1-610860 din 16 ianuarie 2013, prin care s-a stabilit încălcarea de către SRL „Software Center” a obligațiilor prevăzute de art. 8 alin.(2) lit. f) din Codul fiscal, exprimată prin neprezentarea la prima cerere a persoanelor cu funcții de răspundere a organului cu atribuții de administrare fiscală acces la sistemul electronic de evidență contabilă.

Drept urmare, prin decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 399/1/5 din 12 februarie 2013, pentru încălcarea legislației, agentului economic SRL „Software Center” a fost aplicată amendă în mărime de 10 000 lei, în temeiul art. 253 alin.(1) Cod fiscal, pentru împiedicarea controlului fiscal prin neprezentarea la prima cerere persoanelor cu funcții de răspundere organului cu atribuții de administrare fiscală a accesului la sistemul electronic de evidență contabilă.

În vederea respectării procedurii prealabile, la 20 februarie 2013, SRL „Software Center” a depus contestație asupra deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 399/1/5 din 12 februarie 2013, care a fost respinsă prin decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 233 din 02 aprilie 2013.

Înaintând acțiunea în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău, concretizându-și cerințele, SRL „Software Center”, a solicitat declararea nulității deciziei nr. 399/1/5 din 12 februarie 2013 emise de către Inspectoratul Fiscal

de Stat pe mun. Chișinău, precum și a concluziilor reflectate în actul de control nr. 1-610860 emis de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău

Fiind investită cu judecarea pricinii în cauză prima instanță a ajuns la concluzia admiterii parțiale a acțiunii, anulând decizia șefului-adjunct al Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, Victor Sîrbu nr. 399/1/5 din 12 februarie 2013, asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comisă de SRL „Software Center”, iar în rest respingând ca fiind neîntemeiate cerințele acțiunii cu privire la declararea nulității și fără efecte juridice a actului de control nr. 1-610860 din 16 ianuarie 2013, soluție care a fost menținută și de instanța de apel.

Analizând circumstanțele expuse, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră justă concluzia instanțelor ierarhic inferioare de respingere a capătului de cerere cu privire la contestarea actului de control nr. 1-610860 din 16 ianuarie 2013, or, acesta este un act preparatoriu care a stat la baza emiterii deciziei de sancționare a agentului economic și nu poate constitui de sine stătător obiect al acțiunii în contenciosul administrativ, deoarece nu produce efecte juridice prin el însuși.

Astfel, în privința acestui capăt de cerere, hotărârea primei instanțe și decizia instanței de apel urmează a fi menținute, însă, instanța de recurs consideră neîntemeiată admiterea de către instanțele ierarhic inferioare a pretenției intimatei-reclamantă SRL „Software Center” cu privire la anularea deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău nr. 399/1/5 din 12 februarie 2013.

În favoarea concluziei enunțate instanța de recurs reține prevederile art. 8 alin. (2) lit. f) Cod Fiscal, contribuabilul este obligat în caz de control al respectării legislației fiscale, să prezinte la prima cerere persoanelor cu funcții de răspundere ale organelor cu atribuții de administrare fiscală documentele de evidență, dările de seamă fiscale și alte documente și informații privind desfășurarea activității de întreprinzător, calcularea și achitarea la buget a impozitelor și taxelor și acordarea facilităților, să permită accesul, în cazul ținerii evidenței computerizate, la sistemul electronic de evidență contabilă.

Conform art. 214 alin. (1) și alin. (3) Cod fiscal, controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislația fiscală într-o anumită perioadă sau în câteva perioade fiscale. Procedura controlului fiscal constă într-un ansamblu de metode și operațiuni de organizare și desfășurarea controlului, precum și de valorificare a rezultatelor lui. Controlul fiscal la fața locului și/sau la oficiul organului poate fi organizat și efectuat prin următoarele metode și operațiuni: verificarea faptică, verificarea documentară, verificarea totală, verificarea parțială, verificarea tematică, verificarea operativă, verificarea prin contrapunere.

Potrivit art. 216 alin.(8) Cod fiscal, 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, anexând documentele de rigoare.

Iar art. 217 alin.(2) în coroborare cu art. 222 alin (2) Cod fiscal, statuează că, verificarea faptică are sarcina de a constata situațiile care nu sunt reflectate sau care nu rezultă din documente. Dacă se constată vre-o încălcare a legislației fiscale, iar verificarea circumstanțelor necesită mai mult timp, materialele se transmit

subdiviziunilor respective ale organului cu atribuții de control fiscal pentru efectuarea unui control fiscal prin alte metode tehnice.

Din analiza textelor legale aplicabile rezultă că intimatul, era obligat să creeze condiții adecvate pentru efectuarea controlului, să participe la efectuarea controlului prin intermediul conducătorului său sau altui reprezentantului legal al său și să semneze actul de control fiscal, chiar și în cazul dezacordului cu acesta.

Or, cum stabilesc normele legale, în caz de dezacord, contribuabilul, este obligat să prezinte în scris, în termen de până la 15 zile calendaristice, argumentarea dezacordului anexând documentele de rigoare.

Aici necesită a fi evidențiat că reprezentantul SRL „Software Center” Ion Matusenco, împuternicirile cărui au fost confirmate prin mandatul seria MA nr. 0301820 din 16 ianuarie 2013, eliberat de către administratorul întreprinderii Olaru Vadim, a participat la efectuarea controlului și a semnat actul de control fiscal cu mențiunea dezacordului cu acesta, însă ulterior în argumentarea dezacordului prezentat organului fiscal a invocat obiecții doar asupra procedurii efectuării controlului, fără a oferi careva explicații și față de încălcările legislației fiscale constatate în urma controlului respectiv.

Față de cele precizate în capitolul anterior este absolut evident că prin interzicerea în cadrul controlului a accesului colaboratorilor la sistemul electronic de evidență contabilă, s-au încălcat obligațiile contribuabilului stabilite la art. 8 alin.(2) lit. f) Cod fiscal, fiind împiedicată efectuarea controlului, respectiv, prin prisma art. 134 alin. (1) lit. h) din Codul fiscal, organul fiscal și funcționarul fiscal au dreptul să constate încălcările legislației fiscale și să aplice măsurile prevăzute de legislație.

Iar art. 253 alin. (1) din Codul fiscal, modificat prin Legea pentru modificarea și completarea unor acte legislative nr. 267 din 23 decembrie 2011, în vigoare din 13 ianuarie 2012 până la 01 octombrie 2014, aplicabil în perioada supusă controlului 15 ianuarie 2013 – 18 ianuarie 2013, prevedea că, împiedicarea controlului fiscal prin neasigurarea accesului în încăperile de producție, în depozite, în locurile de păstrare a bunurilor, în spațiile comerciale și în spațiile cu o altă destinație, prin neprezentarea de explicații, date, informații și documente, necesare organului fiscal, asupra problemelor care apar în timpul controlului, prin alte acțiuni sau inacțiune se sancționează cu amendă de 10000 de lei.

În aceste condiții și reieșind din constatările menționate Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție conchide Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău întemeiat și legal a stabilit prin decizia nr. nr. 399/1/5 din 12 februarie 2013 încălcarea fiscală comisă de către SRL „Software Center” și, respectiv, a sancționat societatea cu amendă în mărime de 10 000 lei, pentru împiedicarea controlului fiscal prin neprezentarea la prima cerere persoanelor cu funcții de răspundere organului cu atribuții de administrare fiscală a accesului la sistemul electronic de evidență contabilă, în corespundere cu prevederile art. 253 alin. (1) Cod fiscal.

Sunt lipsite de sens și apreciate critic de instanța de recurs susținerile intimatului SRL „Software Center” cu privire la faptul că la efectuarea controlului fiscal, nu a fost prezent administratorul, adică persoana cu funcții de răspundere, a întreprinderii ci avocatul acesteia, care, în opinia sa, nu poate fi calificat ca persoană cu funcție de răspundere în cadrul SRL „Software Center” și ca rezultat nu putea reprezenta societatea în calitate de persoană responsabilă, așa cum este indicat în actul de control.

Aceasta deoarece, cum a fost menționat și cum rezultă din conținutul actului de control nr. 1-610860 din 16 ianuarie 2013, controlul faptic la SRL „Software Center” a fost efectuat în prezența reprezentantului întreprinderii – avocatul Ion Matusenco, împuternicirile căruia fiind confirmate prin mandatul seria MA nr. 0301820 din 16 ianuarie 2013, eliberat de reprezentat, la caz administratorul societății Olaru Vadim și care i-i oferă ultimului drepturi depline ce țin de gestionarea agentului economic nominalizat.

Faptul că avocatul Ion Matusenco a fost împuternicit să reprezinte interesele SRL „Software Center” se confirmă și prin procura eliberată de administratorul societății Olaru Vadim la 03 ianuarie 2013, valabilă pe un termen de trei ani, care atestă dreptul și împuternicirile avocatului Ion Matusenco, în sensul art. 81 CPC, inclusiv și a dreptului de reprezentare a intereselor societății în toate organele de resort în vederea organizării societății, circuitului documentelor și a evidenței contabile, precum și dreptul de a depune și a primi actele necesare de la organele competente, inclusiv la Inspectoratul Fiscal, fără a fi specificate careva restricții legate de organizarea întreprinderii sau activitatea economică a acesteia (f.d. 5).

De asemenea instanța de recurs consideră eronată concluzia primei instanțe, susținută și de instanța de apel, precum că decizia privind inițierea controlului fiscal este întemeiată și emisă cu încălcarea procedurii, deoarece controlul fiscal se efectuează numai în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal, care reprezintă decizia scrisă a organului fiscal și care autorizează funcționarii fiscali la efectuarea controlului fiscal.

Pe când în speță a fost constatat cu certitudine că organul fiscal întru exercitarea controlului fiscal la fața locului, la data de 15 ianuarie 2013 a eliberat decizia privind inițiere a controlului fiscal nr. 5749, indicându-se adresa unde urmează a fi efectuat controlul fiscal și anume: str. I. Creangă 6V, mun. Chișinău, iar ținând cont de faptul că pe adresa respectivă activează mai mulți agenți economici, fiind indicată și perioada ce urmează a fi supusă controlului și anume 15 ianuarie 2013 până la 18 ianuarie 2013.

De altfel, se constată a fi neîntemeiată și referirea instanțelor de judecată în susținerea concluziei care a format convingerea de a admite acțiunea, la mențiunea din actul de control precum că în cadrul efectuării controlului fiscal, agentul economic a prezentat actele cu caracter contabil.

Or, consemnând în actului de control că pentru verificarea stocurilor de mărfuri cu datele evidenței contabile agentul economic a prezentat documentele contabile, inspectorii fiscali au specificat prezentarea a căror acte a fost oferită și anume: registrul de livrări și procurări pentru perioada 01 decembrie 2012 - 01 ianuarie 2013, bilanțul de verificare pentru perioada 01 decembrie 2012 - 16 ianuarie 2013, actul de inventariere a facturilor fiscale și facturilor de expediție, precum și documentele primare neutilizate, menționându-se, totodată, și despre interzicerea accesului la sistemul electronic de evidență contabilă persoanelor cu funcții de răspundere ale organelor cu atribuții de administrare fiscală, ce constituie încălcare în lumina legislației fiscale, încălcare pentru care, de fapt, și a fost sancționată SRL „Software Center”.

În contextul celor menționate, instanța de recurs conchide că SRL „Software Center” corect a fost supusă sancțiunii fiscale pentru încălcarea prevederilor legale enunțate mai sus, iar temei pentru admiterea acțiunii și anularea actului contestat nu este, circumstanțe care indică asupra netemeinicii concluziilor instanțelor ierarhic

inferioare precum că actul contestat a fost emis ilegal și interpretarea greșită a normelor de drept material la adoptarea soluției în partea admiterii acțiunii

Ca urmare, cele relatate în ansamblu atestă temeinicia recursului declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău și indică la ilegalitatea atât a deciziei instanței de apel, cât și a hotărârii primei instanțe, fapt ce impune casarea acestora și respingerea acțiunii.

Pentru considerentele menționate și având în vedere faptul că circumstanțele pricinii au fost stabilite de către instanțele de judecată și nu este necesară verificarea suplimentară a cărorva dovezi, însă normele de drept material au fost interpretate eronat, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul, de a casa decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe în partea anulării deciziei nr. 399/1/5 din 12 februarie 2013, cu emiterea în această parte a unei noi hotărâri de respingere a acțiunii, în rest decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe a menține.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. b) art. 445 alin. (3) CPC, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție

decide :

Se admite recursul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău.

Se casează decizia Curții de Apel Chișinău din 05 octombrie 2016 și hotărârea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 27 aprilie 2016, în pricina civilă la cererea de chemare în judecată a Societății cu Răspundere Limitată „Software Center” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău cu privire la contestarea actelor administrative, în partea admiterii pretenției cu privire la anularea deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău nr. 399/1/5 din 12 februarie 2013, și în această parte se emite o hotărâre nouă, prin care:

Se respinge acțiunea Societății cu Răspundere Limitată „Software Center” cu privire la anularea deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău nr. 399/1/5 din 12 februarie 2013, ca fiind neîntemeiată.

În rest decizia Curții de Apel Chișinău din 05 octombrie 2016 și hotărârea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 27 aprilie 2016 se mențin.

Decizia este irevocabilă din momentul emiterii.

Președinte, judecătorul

Valeriu Doagă

Judecătorii

Ala Cobăneanu

Iurie Bejenaru

Nicolae Craiu

Tamara Chișca-Doneva