

DECIZIE

26 iulie 2017

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței, judecătorul  
Judecători

Tatiana Vieru  
Svetlana Filincova  
Luiza Gafton  
Nicolae Craiu  
Oleg Sternioală

examinând recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat al Direcției Generale  
Administrare Fiscală Nord,

în cauza civilă la cererea de chemare în judecată înaintată de Întreprinderea  
Individuală ”Roșca Nigri” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat Bălți cu privire  
la declararea nulă a actelor și anularea actelor,

împotriva deciziei din 28 martie 2017 a Curții de Apel Bălți,

c o n s t a ț ă :

La 08 februarie 2016 ÎI ”Roșca Nigri” a depus cerere de chemare în judecată  
împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat Bălți solicitând declararea nulității deciziei  
nr.1569 din 06 noiembrie 2015 și a actului de control nr. 1-693856 din 14 octombrie  
2015 al Inspectoratului Fiscal de Stat Fălești.

În motivarea acțiunii, reclamantul a invocat că la 06 noiembrie 2015 de către  
Inspectoratul Fiscal de Stat Bălți a fost emisă decizia nr. 1569 asupra cazului de  
încălcare a legislației comisă de ÎI ”Roșca Nigri”.

Susține că, nu este de acord cu decizia menționată, deoarece a fost emisă în  
baza unui act elaborat de Inspectoratul Fiscal de Stat Fălești, care nu a fost înmănat  
contribuabilului și nu i s-a acordat posibilitatea de a prezenta dezacordul în termenul  
stabilit de lege.

Afirmă că, Inspectoratul Fiscal de Stat Bălți a examinat cazul fără înștiințarea  
contribuabilului, prin ce i-au fost lezate drepturile sale la prezentarea argumentelor  
în apărarea sa. Nu este clar în ce circumstanțe Inspectoratul Fiscal de Stat Bălți a  
reținut despre citarea legală a contribuabilului, iar decizia adoptată conține afirmații  
eronate și nefondate.

Menționează reclamantul că, la 03 decembrie 2015, prin contestație a solicitat  
Inspectoratului Fiscal de Stat Bălți anularea deciziei nr. 1569 din 06 noiembrie 2015  
ca fiind emisă prematur și nefondat, expedierea în adresa sa a actului de control, ce  
a stat la baza adoptării deciziei nr. 1569 din 06 noiembrie 2015 pentru a lua

cunoștință și prezentarea dezacordului conform legislației în vigoare și a copiei deciziei de inițiere a controlului cu copiile materialelor ce au stat la baza emiterii acesteia.

Indică reclamantul că, la data de 29 decembrie 2015, în baza citației din 15 decembrie 2015, s-a prezentat la examinarea contestației depuse și a susținut cele invocate, însă, nu i s-a prezentat nici un act emis pe cazul examinării contestației precum nu i s-a prezentat nici actele solicitate conform pct. 2 și 3 ale contestației.

Declară reclamantul că, se află la deservirea Inspectoratului Fiscal de Stat Bălți și practică mai multe genuri de activitate, însă pe teritoriul raionului Fălești, dispune de un magazin alimentar, ca subdiviziune, care se află în raza de deservire a Inspectoratului Fiscal de Stat Fălești.

Precizează că, din conținutul deciziei nr. 1569 din 06 noiembrie 2015 se constată că controlul a fost efectuat la magazinul alimentar din sat. Pîrlița rl Fălești, amplasat în raza de deservire a Inspectoratului Fiscal de Stat Fălești. Deoarece nu i-a fost prezentată decizia de inițiere a controlului fiscal, nu cunoaște dacă Inspectoratul Fiscal de Stat Fălești are dreptul de a extinde inspectarea integrală a întreprinderii și în ce condiții. Astfel, vânzătoarea a refuzat de a da explicații și acțiunile ei au fost calificate ca o împiedicare a controlului fiscal, motiv pentru care ÎI "Roșca Nigri" i-a fost aplicată o sancțiune sub formă de amendă în sumă de 5000 lei.

Afirmă reclamantul că, autorizația de funcționare și documentele de proveniență a mărfurilor, prin definiție nu sunt și nu pot fi atribuite la documentele care atestă conformitatea produselor, iar legea nu obligă antreprenorul de a le păstra la locul de vânzare a mărfurilor. În opinia sa, acțiunile vânzătoarei au fost corecte și legitime, iar refuzul de a da explicații a fost întemeiat, deoarece controlorii au admis abuzuri sau incompetență prin solicitarea nelegitimă a documentației întreprinderii, care în condițiile legii se păstrează conform regimului de păstrare. Documentele obligatorii ce se păstrează la locul de vânzare a produselor, nici nu au fost solicitate.

Invocă reclamantul că, în cadrul examinării contestației la 29 decembrie 2015, Inspectoratul Fiscal de Stat Bălți nu a prezentat argumente legale, ce dovedesc cu certitudine faptul că documentele solicitate de către inspectorii Inspectoratului Fiscal de Stat Fălești ar fi trebuit să se păstreze la locul de vânzare a produselor. Afirmă Inspectoratului Fiscal de Stat Bălți precum că s-a încălcat art. 8 alin. (2) lit. c) Codul fiscal, alin. (10) lit. e) capitolului V din anexa 5 la Hotărârea Guvernului nr. 474 din 28 aprilie 1998 "Cu privire la aplicarea MCC cu memorie fiscală pentru efectuarea decontărilor în numerar" a fost una improvizată, lipsită de temei juridic. În lipsa anumitor argumente pertinente, afirmațiile Inspectoratului Fiscal de Stat Bălți sunt lipsite de suport juridic și au scopul de a ascunde fărădelegile înfăptuite de către controlorii Inspectoratului Fiscal de Stat Fălești.

La 15 septembrie 2016, ÎI "Roșca Nigri", prin intermediul avocatului Eduard Ceornea, a depus cerere de completare a acțiunii, solicitând anularea deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat Bălți nr. 1832 din 29 decembrie 2015 prin care a fost respinsă contestația depusă de ÎI „Roșca Nigri” împotriva deciziei nr. 1569 din 06 noiembrie 2015.

Prin hotărârea din 06 octombrie 2016 a Judecătorei Bălți s-a admis cererea de chemare în judecată depusă de ÎI "Roșca Nigri" și s-a declarat nulă decizia nr. 1569 din 06 noiembrie 2015, actul de control nr. 1-693856 din 14 octombrie 2015 și

decizia nr. 1832 din 29 decembrie 2015 emise de Inspectoratul Fiscal de Stat Bălți; s-a anulat decizia nr. 1569 din 06 noiembrie 2015, actul de control nr. 1-693856 din 14 octombrie 2015 și decizia nr. 1832 din 29 decembrie 2015 emise de Inspectoratul Fiscal de Stat Bălți.

Prin decizia din 28 martie 2017 a Curții de Apel Bălți s-a admis apelul depus de Inspectoratul Fiscal de Stat Bălți și s-a casat hotărârea din 06 octombrie 2016 a Judecătorei Bălți, în partea ce ține de admiterea cererii de chemare în judecată privind anularea deciziei nr. 1832 din 29 decembrie 2015 emisă de Inspectoratul Fiscal de Stat Bălți și în această parte s-a încetat procesul civil. În rest s-a menținut hotărârea din 06 octombrie 2016 a Judecătorei Bălți.

La 24 mai 2017, conform sigiliului oficiului poștal (f. d. 158), Serviciul Fiscal de Stat al Direcției Generale Administrare Fiscală Nord a declarat recurs împotriva deciziei din 28 martie 2017 a Curții de Apel Bălți, solicitând casarea deciziei instanței de apel și a hotărârii instanței de fond, cu pronunțarea unei hotărâri noi de respingere a acțiunii.

În motivarea recursului s-a invocat că instanța la examinarea cauzei nu a elucidat pe deplin circumstanțele ce au importanță pentru soluționarea cauzei și nu a dat o apreciere obiectivă tuturor probelor administrate în dosar, totodată, acordând prioritate probelor prezentate de ÎI „Roșca Nigri”, ignorându-le pe cele prezentate de organul fiscal.

Consideră că, instanțele ierarhic inferioare au interpretat în mod eronat legea. Prima instanță a examinat superficial circumstanțele cauzei, iar instanța de apel a expus în decizie circumstanțe și fapte care nu corespund realității și nu-și găsesc confirmare prin materialul probator anexat la actele cauzei.

Susține că, cererea de chemare în judecată este depusă de o persoană neîmputernicită-Nicolae Roșca, pe când urma a fi semnată și depusă de administratorul - Olga Roșca. Nici prima instanță și nici instanța de apel nu au solicitat împuternicirile persoanei ce a semnat și depus cererea de chemare în judecată, încălcând grav prevederile normei legale, acest fapt atestă aplicarea eronată a normelor de drept. În contextul prevederilor art. 267 Cod de procedură civilă, semnarea cererii de către o persoană neîmputernicită duce la scoaterea cererii de pe rol.

Precizează recurentul că, ca urmare a controlului fiscal, efectuat de către inspectorii fiscali pe raionul Fălești, prin metoda verificării operative, în baza deciziei de inițiere a controlului nr.277 din 13 octombrie 2015, la unitatea de comerț-magazin amplasat în satul Pîrlița ri Fălești, subdiviziune ce aparține ÎI „Roșca Nigri”, s-a constatat: - încălcarea art. 8 alin. (2) lit. f) al Codului fiscal, art. 21 alin. (1) și art. 23 alin. (7) al Legii cu privire la comerțul interior, prin neprezentarea la momentul controlului a autorizației de funcționare, refuzul vânzătoarei de a da explicații, fapt ce a dus la împiedicarea controlului fiscal și neprezentarea la momentul controlului a documentelor de proveniență a mărfurilor: pâine- 6 buc. x 3,25 lei, 3 buc. x 8,8 lei, salam “Odesa” - 0,9 kg x 70 lei, crenvurști „Rusești”- 0,65 kg x 88 lei, înghețată „Dor” - 36 buc x 2,5 lei, șampon – 1 x 45 lei, gel de dus - 2x 40 lei - produse Avon, semințe de floarea soarelui “Banzai” 0, 26 gr - 4 buc x 12 lei, fapt ce a dus la împiedicarea efectuării controlului fiscal. Obligație similară stipulată și în art. 216 alin. (8) Codul fiscal.

Opinează că, concluziile primei instanțe și a instanței de apel cu privire la temeinicia acțiunii sunt în contradicție cu circumstanțele cauzei, fiind interpretate greșit normele de drept material.

Specifică recurentul că, în contextul legislației în vigoare, persoana prezentă la verificare: vânzătoarea - casier, care activează în numele contribuabilului conform funcțiilor deținute și nu în nume propriu, avea obligația să asiste la efectuarea controlului, să dea explicații, să prezinte persoanelor cu funcții de răspundere ale organelor cu atribuții de administrare fiscală la prima cerere pentru verificare a documentelor necesare desfășurării activității de control și să semneze actul de control, chiar și în cazul dezacordului cu constatările din act, fapt ignorat la momentul controlului, de către vânzătoarea Olga Ciocan, angajată la ÎI „Roșca Nigri”, prin contractul de muncă nr.17 din 30 septembrie 2015.

Art. 17 alin.(1) al Legii contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007 prevede că se interzice deținerea de către entitate a activelor cu orice titlu fără documentarea și reflectarea acestora în contabilitate. Conform Regulamentului cu privire la recepționarea mărfurilor conform cantității și calității în Republica Moldova, aprobat prin Hotărârea Guvernului RM nr.1068 din 20 octombrie 2000, se interzice livrarea în rețeaua de comerț a mărfurilor fără documente de însoțire, care poate să confirme originea mărfii, cantitatea și calitatea ei.

Indică curentul că, în partea ce ține de invocările reclamantului referitor la încălcarea mai multor articole ale Legii nr.131 din 08 iunie 2012 privind controlul de stat a activității de întreprinzător de către organul fiscal, aceste prevederi ale legii nu se extind asupra controalelor efectuate în domeniile: fiscal, vamal și financiar (bancar și nebancar), menționate în art.(1) alin. (4) lit. c) al Legii.

Remarcă recurentul că, instanța de fond în hotărârea sa s-a referit la neprezentarea dovezilor în timpul controlului din 14 octombrie 2016, însă controlul a fost efectuat în anul 2015. Instanța de apel în decizia sa determină că a avut loc încălcarea prevederilor art.21 alin. (1) al Legii privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, însă modul de efectuare a controlului fiscal este indicat în Codul Fiscal RM. Conform art.(3) alin.(3) Codul fiscal, în cazul apariției unor discrepante între actele normative adoptate de către Guvern, Ministerul Finanțelor, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, precum și de alte autorități de specialitate ale administrației publice și prevederile Codului Fiscal, se aplică prevederile codului.

Consideră recurentul că, atât prima instanță, cât și instanța de apel nu se expun referitor la a doua încălcare a ÎI „Roșca Nigri” și anume la neasigurarea bilanțului numerarului în MCC, care constă în formarea excedentului de numerar nejustificat documentar în sumă de 31 lei, direct constat de inspectorii fiscali și nefiind contestat de intimat și neargumentat de către instanța de fond, deși este o încălcare cu probe direct constatată. În cazul examinării cauzei în instanța de apel, colaboratorii Serviciului Fiscal de Stat au fost învinuiți de faptul că efectuează controale operative și amendează agenții economici, creându-le disconfort, dar instanța ignoră faptul că verificarea respectării prevederilor Codului Fiscal la agenții economici, intră în atribuțiile directe ale Serviciului Fiscal și nu este un abuz, dar o obligație și un drept.

Afirmă că, în decizia instanței de apel se invocă că Serviciul Fiscal de Stat nu a citat reprezentantul ÎI „Roșca Nigri” la adoptarea deciziei nr.1569 din 06 noiembrie 2015, însă precizează recurentul că Olga Roșca a fost citată la examinarea cauzei

prin citația nr. C081322 pentru data de 03 noiembrie 2015, remisă la adresa juridică: mun. Bălți str. Independenței nr.38/2, la 23 octombrie 2015, dar printr-un apel telefonic a intimatului s-a solicitat examinarea cazului pe 06 noiembrie 2015, invocând imposibilitatea acesteia de a se prezenta la 03 noiembrie 2015, fapt consemnat de inspectorul fiscal care a răspuns apelului telefonic (citația cu prevederile respective fiind anexată la dosar).

Opinează că, unicul argument reținut de instanțele inferioare prin care sunt anulate deciziile, este faptul că în Decizia de inițiere a controlului fiscal nr.277 din 13 octombrie 2015 sunt indicați agenții economici din teritoriul Primăriei Pîrlița și Răuțel și nu a fost indicat anume agentul economic ÎI „Roșca Nigri”, ipoteză ce contravine legislației în vigoare la momentul controlului, deoarece controlul a fost efectuat conform art. 134 alin. (6) și art.216 alin.(2) Cod fiscal. Mai mult ca atât, conform Regulamentului cu privire la controlul fiscal la fața locului precum și a controlului fiscal cameral, în cadrul căruia este posibilă depistarea încălcării fiscale, la poziția „denumirea contribuabilului” se indică Primăria „Z,, pct. 77 din Regulamentul nominalizat, aprobat prin Ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr.131 din 22 iulie 2004 (în vigoare la momentul controlului). La caz, subdiviziunea verificată, ce aparține ÎI „Roșca Nigri” se află pe teritoriul Primăriei Pîrlița, iar prima instanță și instanța de apel în mod eronat au omis acest fapt.

Atât în decizia instanței de apel, cât și în hotărârea instanței de fond se indică că inspectorii fiscali ar fi adus la cunoștință actul de control și decizia ÎI „Roșca Nigri” doar în cadrul ședinței de judecată din 25 mai 2016, ceea ce nu corespunde adevărului, deoarece reprezentanții agentului economic au semnat actul, primind o copie sub semnătură chiar la finele controlului fiscal -la 14 octombrie 2015.

Totodată, prima instanță și instanța de apel anulând actul de control nr.693856 din 14 octombrie 2015 întocmit de către Inspectoratul Fiscal de Stat Fălești, eronat și neîntemeiat au admis pretenția ÎI „Roșca Nigri”, deoarece actul nominalizat nu poate fi obiect al acțiunii în contencios administrativ și respectiv nu poate fi contestat separat. Or, actele pregătitoare sau operațiunile administrative și tehnico-materiale care au stat la baza emiterii actului administrativ contestat nu pot constitui obiect al contenciosului administrativ.

Consideră că concluziile primei instanțe și instanței de apel sunt greșite, rezultate din aprecierea incorectă a materialului probator prezentat de părți în raport cu prevederile legale aplicabile raportului juridic litigios; au fost încălcate grav normele legale chiar de la semnarea și depunerea cererii de chemare în judecată de către o persoană neîmputernicită.

Conform art. 434 alin.(1) Cod de procedură civilă, recursul împotriva deciziei se depune în termen de 2 luni de la data comunicării deciziei integrale.

Decizia instanței de apel a fost adoptată la 28 martie 2017, iar Serviciul Fiscal de Stat al Direcției Generale Administrare Fiscală Nord a declarat recurs la 24 mai 2017, conform sigiliului oficiului poștal (f.d. 158), ceea ce denotă că este în termen.

În conformitate cu art. 441 Cod de procedură civilă, în cazul în care recursul este considerat admisibil, un complet din 5 judecători examinează fondul recursului.

Prin încheierea din 19 iulie 2017 a Curții Supreme de Justiție completul din 3 judecători a considerat recursul admisibil și a decis examinarea acestuia în fond de un complet din 5 judecători.

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.

În conformitate cu art. 444 Cod de procedură civilă, recursul se examinează fără înștiințarea participanților la proces.

Verificând legalitatea actului de dispoziție contestat, prin prisma argumentelor invocate și a materialelor din dosar, coroborat cu normele de drept material și procedural aplicabile la soluționarea speței date, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție va admite recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat al Direcției Generale Administrare Fiscală Nord și va casa decizia instanței de apel, cu trimiterea cauzei spre rejudecare în instanța de apel, 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.

În conformitate cu art. 118 alin. (3) Cod de procedură civilă, circumstanțele care au importanță pentru soluționarea justă a pricinii sunt determinate definitiv de instanța judecătorească, pornind de la pretențiile și obiecțiile părților și ale altor participanți la proces, precum și de la normele de drept material și procedural ce urmează a fi aplicate.

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.

Din materialele cauzei rezultă că prin decizia Inspectoratului Fiscal de Stat Bălți nr. 1569 din 06 noiembrie 2015 asupra cazului de încălcare a legislației comise de ÎI „Roșca Nigri”, i-a fost aplicată întreprinderii, după cum urmează: conform art. 253 alin.(1) Cod fiscal, pentru împiedicarea efectuării controlului fiscal prin neprezentarea documentelor de evidență și altor documente și informații privind desfășurarea activității de întreprinzător, amendă în mărime de 5000 lei; conform art. 254 alin.(4) Cod fiscal, pentru neasigurarea bilanțului numerarului în MCC, care constă în formarea excedentului de numerar nejustificat documentar în sumă de 31 lei, amendă în mărime de 5000 lei (f.d.4).

Prin contestația depusă către Inspectoratul Fiscal de Stat Bălți, ÎI „Roșca Nigri” a solicitat anularea deciziei nr. 1569 din 06 noiembrie 2015 ca fiind adoptată prematur și nefondat, concomitent solicitând expedierea în adresa sa a actului de control ce a stat la baza adoptării deciziei nr. 1569 din 06 noiembrie 2015 și a copiei

deciziei de inițiere a controlului și copiile materialelor ce au stat la baza adoptării acesteia (f.d.5).

Prin decizia Inspectoratului Fiscal de Stat Bălți nr. 1832 din 29 decembrie 2015, adoptată la examinarea contestației ÎI „Roșca Nigri” împotriva deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat Bălți nr. 1569 din 06 noiembrie 2015, s-a considerat neîntemeiată contestația înaintată de către contribuabil din 08 decembrie 2015 în lipsa temeiului legal de modificare sau anulare a deciziei contestate; s-a respins contestația prezentată de către contribuabil, fără număr, din 08 decembrie 2015 și s-a dispus menținerea în vigoare a deciziei nr. 1569 din 06 noiembrie 2015 ca legală și întemeiată (f.d.83).

Astfel, prin cererea de chemare în judecată depusă la 08 februarie 2016, completată prin cererea depusă la 15 septembrie 2016, ÎI „Roșca Nigri” a solicitat declararea nulității deciziei nr. 1569 din 06 noiembrie 2015 și a actului de control nr. 1-693856 din 14 octombrie 2015 al Inspectoratului Fiscal de Stat Fălești și anularea deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat Bălți nr. 1832 din 29 decembrie 2015 prin care a fost respinsă contestația depusă de ÎI „Roșca Nigri” împotriva deciziei nr. 1569 din 06 noiembrie 2015 (f.d.2-3, 81).

Prin hotărârea din 06 octombrie 2016 a Judecătorei Bălți s-a admis cererea de chemare în judecată depusă de ÎI „Roșca Nigri” și s-a declarat nulă decizia nr. 1569 din 06 noiembrie 2015, actul de control nr. 1-693856 din 14 octombrie 2015 și decizia nr. 1832 din 29 decembrie 2015 emise de Inspectoratul Fiscal de Stat Bălți; s-a anulat decizia nr. 1569 din 06 noiembrie 2015, actul de control nr. 1-693856 din 14 octombrie 2015 și decizia nr. 1832 din 29 decembrie 2015 emise de Inspectoratul Fiscal de Stat Bălți (f.d.94, 100-107).

Prin decizia din 28 martie 2017 a Curții de Apel Bălți s-a admis apelul depus de Inspectoratul Fiscal de Stat Bălți și s-a casat hotărârea din 06 octombrie 2016 a Judecătorei Bălți în partea ce ține de admiterea cererii de chemare în judecată privind anularea deciziei nr. 1832 din 29 decembrie 2015 emisă de Inspectoratul Fiscal de Stat Bălți și în această parte s-a încetat procesul civil. În rest s-a menținut hotărârea din 06 octombrie 2016 a Judecătorei Bălți.

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că instanța de apel a interpretat eronat normele de drept în raport cu circumstanțele cauzei, prin ce se impune casarea deciziei contestate, cu trimiterea cauzei spre rejudecare în instanța de apel.

Conform art. 214 alin.(1), (2), (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. Controlul fiscal este exercitat de Serviciul Fiscal de Stat și/sau de un alt organ cu atribuții de administrare fiscală, în limitele competenței acestora, la fața locului și/sau la oficiul acestora. Procedura controlului fiscal constă într-un ansamblu de metode și operațiuni de organizare și desfășurare a controlului, precum și de valorificare a rezultatelor lui. Controlul fiscal la fața locului și/sau la oficiul organului, prevăzut la alin.(2), 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. Metodele și operațiunile concrete utilizate la organizarea și exercitarea controlului fiscal sunt determinate, în baza prezentului cod, în instrucțiunile cu caracter intern ale Serviciului Fiscal de Stat.

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.

Prin decizia privind inițierea controlului fiscal nr. 277 din 13 octombrie 2015 a Inspectoratului Fiscal de Stat Fălești, s-a dispus: contribuabilii ce practică activitate de antreprenariat în or. Fălești, Primăria Glinjeni, Primăria Mărândeni, Primăria Pîrlița, Primăria Răuțel, se supun controlului fiscal la fața locului prin metoda verificării operative, cu indicarea inspectorilor ce urmează a efectua controlul și anume Tatiana Lungu-inspector principal al DCF-014115 și Tatiana Cireș-inspector principal al DCF-014114 (f.d.29).

Conform art.222 alin. (1), (2) Cod fiscal, verificarea operativă se aplică în cazul controlului fiscal la fața locului, observându-se procesele economice și financiare, actele și operațiunile aferente, pentru a constata autenticitatea lor, pentru a depista și a preveni încălcarea legislației fiscale. Verificarea operativă se face inopinat, prin verificare faptică și/sau documentară. Dacă se constată vreo 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.

În contextul dat, Colegiul precizează că ÎI ”Roșca Nigri” a fost supusă controlului fiscal prin metoda verificării operative.

Colegiul remarcă că instanța de apel, verificând legalitatea și temeinicia hotărârii primei instanțe și menținând poziția ultimei în acest sens, a reținut că în decizia privind inițierea controlului fiscal nr. 277 din 13 octombrie 2015 nu a fost indicat că ÎI ”Roșca Nigri” urmează a fi supusă controlului, deoarece nu ar fi fost specificată denumirea completă a contribuabilului.

La acest aspect, Colegiul notează că Codul Fiscal nu stabilește expres conținutul deciziei privind inițierea controlului fiscal, însă instanța de apel nu a luat în considerare că Serviciul Fiscal de Stat dispune de Regulamente și/sau Instrucțiuni interne care stabilesc metodele și operațiunile concrete utilizate la efectuarea controlului fiscal. Existența unor astfel de acte (Regulamente, Instrucțiuni) este expres permisă de Codul Fiscal.

În acest sens, prin ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 131 din 22 iulie 2004 a fost aprobat Regulamentul cu privire la controlul fiscal la fața locului, precum și a controlului fiscal cameral, în cadrul căruia este posibilă depistarea

încălcării fiscale. În contextul Regulamentului dat, în decizia privind inițierea controlului fiscal la poziția contribuabililor se indică Primăria în raza căreia și desfășoară activitatea contribuabilul, iar la caz a fost indicat or. Fălești, Primăria Pîrlița (f.d.29), or, ÎI ”Roșca Nigri” deține un magazin în rl Fălești, sat. Pîrlița, conform certificatului de înregistrare nr. 347 din 03 iulie 2003 (f.d.8), unde și a fost efectuat controlul prin metoda verificării operative.

La acest capitol, Colegiul apreciază ca fiind relevante argumentele recurentului invocate în acest sens precum că instanțele ierarhic inferioare eronat au omis faptul că unitatea verificată se află pe teritoriul Primăriei Pîrlița.

Astfel, instanța de apel concluzionând că în decizia privind inițierea controlului fiscal urma să fie indicată denumirea completă a contribuabilului, nu a specificat care normă legală obligă organul de control fiscal de a indica acest aspect. Or, verificarea operativă se aplică în cazul controlului fiscal la fața locului, observându-se procesele economice și financiare, actele și operațiunile aferente, pentru a constata autenticitatea lor, pentru a depista și a preveni încălcarea legislației fiscale, iar în condițiile art. 222 alin.(2) Cod fiscal, verificare operativă se face inopinat.

În rezultatul controlului efectuat la 14 octombrie 2015 la magazinul ÎI ”Roșca Nigri”, amplasat în sat. Pîrlița, a fost întocmit Actul nr. 1-693856 din 14 octombrie 2015, conform căruia au fost indicate încălcările depistate la efectuarea controlului la această unitate de comerț (f.d.30-31).

Cu referire la ipoteza instanței de fond precum că contribuabilului la efectuarea controlului nu i-a fost înmănată decizia privind inițierea controlului și actul de control întocmit la 14 octombrie 2015, însă i-ar fi fost înmănate abia în cadrul ședinței de judecată din 25 mai 2016, Colegiul menționează că din actul de control se identifică expres că de către angajata ÎI ”Roșca Nigri”, conform ordinului nr. 17 din 30 septembrie 2015-Olga Ciocan, a fost primit un exemplar al acestuia (f.d.30-31).

La fel, instanța de fond referindu-se la prevederile art. 21 alin.(1) al Legii privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător nr. 131 din 08 iunie 2012, a constatat că contribuabilului, contrat aceste norme, nu i-ar fi fost înmănată decizia privind inițierea controlului fiscal.

La acest capitol, Colegiul menționează că un alt aspect care urmează a fi luat în considerare la rejudecarea cauzei, care a fost ignorat de instanța de fond, ultima aplicând prevederile Legii privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător nr. 131 din 08 iunie 2012, nu a ținut cont de faptul că art. 1 alin. (4) al Legii nr. 131 din 08 iunie 2012 statuează expres că dispozițiile prezentei legi nu se extind asupra activității organelor de urmărire penală, inclusiv asupra acțiunilor de control efectuate de organele de urmărire penală, necesare începerii și desfășurării urmăririi penale; controalelor efectuate de organele de control în procesul auditului public extern și intern asupra modului de formare, administrare și utilizare a resurselor financiare publice și asupra administrării patrimoniului public, care sunt reglementate de legi speciale; controalelor efectuate în domeniile fiscal, vamal și financiar (bancar și nebanancar).

Totodată, conform art. 3 alin. (2), (3) Cod fiscal, actele normative adoptate de către Guvern, Ministerul Finanțelor, Serviciul Fiscal de Stat și Serviciul Vamal de pe lângă Ministerul Finanțelor, de alte autorități de specialitate ale administrației publice centrale, precum și de către autoritățile administrației publice locale, în

temeiul și pentru executarea prezentului cod, nu trebuie să contravină prevederilor lui sau să depășească limitele acestuia. În cazul apariției unor discrepanțe între actele normative indicate la alin.(2) și prevederile prezentului cod, se aplică prevederile codului.

Din considerentele menționate, pornind de la circumstanțele menționate *supra* și de la faptul precum că eroarea admisă la judecarea cauzei în instanța ierarhic inferioară nu poate fi corectată de instanța de recurs, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat al Direcției Generale Administrare Fiscală Nord și a casa integral decizia instanței de apel, cu trimiterea cauzei spre rejudecare în instanța de apel, în alt complet de judecată.

La rejudecarea cauzei, instanța de apel urmează a adopta soluția la caz atât prin prisma argumentelor reclamantului, cât și a pârâtului, circumstanțele cauzei, normele aplicabile litigiului dedus judecării, rezultând din prevederile art. 130 alin. (1) Cod de procedură civilă, conform cărora 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, ca în consecință soluția adoptată să fie certă și coerentă, sub aspectul temeiniciei acțiunii sau netemeiniciei acesteia.

Caracterul peremptoriu al concluziei instanței de judecată, urmează a fi stabilit în coraport cu circumstanțele pricinii și normele de drept material aplicabile raportului litigios.

În conformitate cu prevederile art. 442, art. 444, 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 Serviciul Fiscal de Stat al Direcției Generale Administrare Fiscală Nord.

Se casează decizia din 28 martie 2017 a Curții de Apel Bălți, adoptată în cauza civilă la cererea de chemare în judecată înaintată de Întreprinderea Individuală "Roșca Nigri" împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat Bălți cu privire la declararea nulă a actelor și anularea actelor, cu trimiterea cauzei spre rejudecare în Curtea de Apel Bălți, în alt complet de judecată.

Decizia nu se supune nici unei căi de atac.

Președintele ședinței, judecătorul

Tatiana Vieru

Judecători

Svetlana Filincova

Luiza Gafton

Nicolae Craiu

Oleg Sternioală