

Dosarul nr. 3ra-56/20

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Central (jud: R. Țurcanu)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud: V. Clima, E. Palanciuc, A. Malfii)

DECIZIE

26 februarie 2020

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței, judecătorul
judecătorii

Tamara Chișca-Doneva
Sveatoslav Moldovan
Maria Ghervas
Nina Vascan
Mariana Pitic

examinând recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat,
în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de
Societatea cu Răspundere Limitată „Azaleos” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu
privire la contestarea actului administrativ,
împotriva deciziei din 02 octombrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, prin care a
fost respins apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii din 21 martie
2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Central,

c o n s t a t ă :

La data de 07 septembrie 2018, SRL „Azaleos” a depus cerere de chemare în
judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea deciziei nr. 113 din
16 mai 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Azaleos”.

În motivarea acțiunii, reclamanta a invocat că la data de 20 aprilie 2018, inspectorii
fiscali Radu Dulap și Rodica Boghiu în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal
nr. DICF-15403/13 din 13 martie 2018, în urma efectuării controlului fiscal repetat prin
metoda verificării totale la SRL „Azaleos”, au emis actul de control nr. 3-5112443,
prelungit pe blanchetele nr. 3-51 1244, 3- 511245, 3-511246, 3- 511247, 3-511248, 3-
511249, 3-511250, 3-51 1251, 3- 51 1252, 3- 511253.

A indicat că prin actul de control inspectorii fiscali au stabilit: diminuarea
impozitului pe venit la sursa de plată în sumă totală de 1 188 407 lei din plățile
direcționate spre achitare nerezidenților; cumulativ s-a calculat impozit pe venit pentru
anii 2014-2017 în sumă totală de 83 939 lei; beneficierea neîntemeiată de restituire din
buget a sumei TVA de 19 631 lei; diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale și

medicale în sumă de 4370 lei. La 04 mai 2018, a depus dezacord asupra actului de control în conformitate cu art. 216 alin. (8) din Codul fiscal.

Reclamanta a susținut că la 16 mai 2018, a fost emisă decizia nr. 113 prin care au fost admise ca probe documentele anexate la dezacord și s-a acceptat la deduceri sumele de 33710 lei în anul 2017 și 6542 lei TVA la trecere în cont în luna decembrie 2017.

La 15 iunie 2018, SRL „Azaleos” a depus contestație pe marginea deciziei nr. 113 din 16 mai 2018, iar la 02 august 2018 Serviciul Fiscal de Stat a adoptat decizia nr. 255, prin care a respins integral contestația și a menținut decizia contestată.

Consideră că decizia nr. 113 din 16 mai 2018 a Serviciului Fiscal de Stat urmează a fi recunoscută nulă și fără efecte juridice, din motiv că în perioada anilor 2015 și 2016 SRL „Azaleos” a beneficiat de servicii de transport internațional de mărfuri în sumă totală de 4 213 176 de lei, acordate de către întreprinderi rezidente a Republicii Turcia și anume GUL KAR, OZ KARA, OZ ASLANLAR, AHMED RENDE și ORSAK, r calea pe care s-a efectuat transportul fiind cu pornire din Republica Turcă și destinația finală Republica Moldova. Achitățile pentru serviciile prestate, de asemenea au fost efectuate în perioada anilor 2015 și 2016.

A explicat că în baza art. 71 alin. (1) lit. m) din Codul fiscal, venituri ale nerezidenților obținute în Republica Moldova se consideră veniturile din transportul internațional maritim, aerian, feroviar sau rutier, cu excepția cazurilor în care transportul se efectuează numai între punctele situate în afara Republicii Moldova, iar în baza art. 91 alin. (1) din Codul fiscal persoanele juridice rezidenți ai Republicii Moldova rețin și achită un impozit în mărime de 12% din plățile direcționate spre achitare nerezidentului.

Reclamanta a afirmat că întru evitarea dublei impunerii cu privire la impozitele pe venit, Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Republicii Turcia, la data de 25 iunie 1998, cu aplicare din data de 01 ianuarie 2001, au încheiat un acord (convenție), conform căreia în baza art. 8, profiturile (veniturile) obținute de o întreprindere a unui Stat Contractant din exploatarea în trafic internațional a aeronavelor sau vehiculelor rutiere vor fi impozabile numai în acel Stat unde își are sediul prestatorul.

A susținut că temeiul invocat de către pârât la calcularea acestor impozite a servit faptul că nu deține în original certificate de rezident pentru anii în care s-au făcut plățile.

SRL „Azaleos” a invocat că nu este obligată să dețină nici în original, precum nici în copii aceste certificate, deoarece conform art. 79³ alin. (2) din Codul fiscal, pentru a beneficia de scutire nerezidentul este obligat să prezinte dovada faptului că este rezident al Turciei.

Reclamanta nu este de acord și cu faptul că au fost calculate prin surse și metode indirecte la fel în baza art. 91 alin. (1) din Codul fiscal, 12 % de la transportatori care figurează în declarațiile vamale și CMR-urile anexate. Aceste calcule le respinge, deoarece acest impozit se calculează și se achită numai în momentul când se face plăți către transportatori. Însă în speță, către acești transportatori SRL „Azaleos” nu a făcut nicio plată și în contabilitatea sa nu figurează plăți către aceștia.

A menționat că, conform art. 9 al Convenției din 19 mai 1956 referitor la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele la care Republica Moldova este parte,

Scrisoarea de trăsură (CMR) face dovada, până la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator, iar conform art. 6 CMR-ul trebuie să conțină cheltuielile aferente transportului (prețul de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vama și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și până la eliberare). Prețul contractului de transport se indică la rubrica 19 din CMR, însă în CMR-urile eliberate de companiile transportatori la această rubrică este indicată valoarea zero a prețului transportului. La documentele vamale sunt anexate doar CMR în care prețul transportului este zero. Or, prețurile la transport au fost stabilite de vamă conform valorilor statistice pentru a stabili impozitul TVA la import, iar acest fapt nu a fost contestat de către SRL „Azaleos”, deoarece TVA este un impozit care oricum se ia în cont și se folosește la livrări pe teritoriul RM și nu a avut nimic împotriva asupra acestui fapt, din care cauză s-a socotit inoportună contestarea lor.

A declarat că nu sunt dovezi că serviciile de transport au fost prestate contra plată, precum nici cu privire la prețul transportului și că aceste servicii au fost achitate și în ce măsură, nu există cel puțin confirmări sau infirmări din partea transportatorilor. Ca punct de reper s-a luat numai faptul că au fost condiții de livrare EXW și valoarea medie internațională a serviciilor de transport.

De asemenea, reclamanta a invocat că Serviciul Fiscal de Stat nu a luat în considerare cheltuielile incluse de către acesta în conformitate cu prevederile art. 31 alin. (1) din Codul fiscal de la datorii compromise stabilite în conformitate cu prevederile art. 5 pct. 32 din Codul Fiscal.

Astfel, prin hotărârea Curții de Apel Chișinău nr. 2i-854/16 din 28 octombrie 2016, s-a constatat insolvabilitatea debitorului SRL „Davilar-Com”, cu inițierea procedurii simplificate a falimentului și dizolvare a acestuia. Prin hotărârea Curții de Apel Chișinău nr. 2i-803/16 din 10 octombrie 2016 s-a constatat insolvabilitatea debitorului SRL „Antrarius-Prim”, la fel cu inițierea procedurii simplificate a falimentului și dizolvare a acestuia. Iar, prin hotărârea Curții de Apel Bălți nr. 2i-256/2016 din 01 februarie 2016 s-a constatat insolvabilitatea debitorului SRL „Pandalex” și s-a dispus inițierea procedurii simplificate a falimentului cu dizolvarea sa.

Conform art. 134 alin. (1) lit. (b) din Legea insolvenței, procedura simplificată a falimentului se aplică debitorilor aflați în stare de insolvență, persoane juridice care nu dețin niciun bun în patrimoniul lor ori ale căror bunuri sânt insuficiente pentru a acoperi cheltuielile procesului și niciun creditor sau terț nu se oferă să avanseze ori să garanteze sumele corespunzătoare.

Conform prevederilor art. 5. pct. (32) lit. (b) și lit. (f) din Codul fiscal, datorie compromisă se consideră creanță care este nerambursabilă în cazurile în care persoana juridică sau fizică care desfășoară activitate de întreprinzător, declarată insolventă, nu are bunuri, precum și în cazul în care există actul respectiv al instanței de judecată sau al executorului judecătoresc (decizie, încheiere sau alt document prevăzut de legislația în vigoare) potrivit căruia perceperea datoriei nu este posibilă.

Prin urmare, consideră că faptul declarării insolvenței a SRL „Davilar-Com”, SRL „Antrarius Prim” și SRL „Pandalex”, cu inițierea asupra acestora a procedurii simplificate

a falimentului și a dizolvării lor, precum și faptul că există hotărârile instanței de judecată potrivit cărora perceperea datoriilor nu este posibilă, servesc drept temei juridic pentru a considera creanțele reclamantei față de acești debitori ca compromise și pasibile de a fi trecute la cheltuieli conform art. 31 alin. (1) din Codul Fiscal.

A afirmat că, potrivit Monitorului Fiscal nr. 4 (38) din iunie 2017, care se consideră poziția oficială a Serviciului Fiscal de Stat, la întrebarea: „poate oare întreprinderea ”X” să deducă datoria compromisă aferentă unei livrări de bunuri, dacă are decizia instanței de judecată că întreprinderea căreia i-a fost livrată marfa anterior este declarată insolubilă și nu are active pentru a putea achita datoria formată?” se răspunde „Prin urmare făcând referire la prevederile art. 5, pct. (32) al Codului Fiscal al RM, conform poziției oficiale a Serviciului Fiscal de Stat, la existența actului corespunzător prin care se confirmă apariția circumstanței respective, entitatea va avea dreptul la deducerea datoriei compromise în scopuri fiscale, iar suma TVA aferentă datoriei compromise, înregistrate la furnizor subiect al impunerii, se trece în cont dacă acesta dispune de factură fiscală, care justifică livrarea impozabilă și suma TVA respectivă a fost luată în calculul obligației fiscale”.

Reclamanta a mai precizat referitor la procedura de examinare a cazului de încălcare fiscală, că Serviciul Fiscal de Stat nu a înregistrat în Registrul de Stat al Controalelor niciun control atât planificat, cât și inopinat având ca subiect SRL „Azaleos”. Prin aceasta, pârâtul a încălcat prevederile art. 216 alin. (9) din Codul fiscal care stipulează că, controlul fiscal la fața locului al persoanelor care practică activitate de întreprinzător se înregistrează și se supraveghează în conformitate cu prevederile Legii privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător nr. 131 din 8 iunie 2012, precum și prevederile art. 8 alin. (2) și (3) din Legea dată, conform cărora organele de control sunt obligate să includă datele menționate la alin. (1) în Registrul de stat al controalelor.

Consideră că acest control a fost desfășurat în afara termenului stabilit prin delegația de control, acest fapt fiind consemnat de către acesta în delegația de control în momentul când i s-a adus la cunoștință.

De asemenea, reclamanta a invocat încălcarea dreptului său privind examinarea în ordinea art. 274¹ din Codul Fiscal a contestației asupra deciziei nr. 113 din 16 mai 2018 în cadrul Consiliului de soluționare a disputelor, prin faptul că, contestația a fost examinată de același funcționar care a emis decizia nr. 113 din 16 mai 2018. Iar, conform Hotărârii Guvernului nr. 380 din 23 aprilie 2018, prin care a fost aprobat Regulamentul-cadru privind organizarea și funcționarea Consiliului pentru soluționarea disputelor în cadrul organelor de control (publicată în Monitorul Oficial la data de 27 aprilie 2018), termenul limită pentru organizarea funcționării acestui consiliu este de 3 luni din data de publicării hotărârii, în speță, contestația fiind examinată la 02 august 2018.

A solicitat recunoașterea nulă și fără efecte juridice a deciziei nr. 113 din 16 mai 2018 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comisă de SRL „Azaleos”, emisă de Serviciul Fiscal de Stat.

Prin hotărârea din 21 martie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Central, a fost

admisă acțiunea depusă de SRL „Azaleos” și a fost anulată decizia nr. 113 din 16 mai 2018 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comisă de SRL „Azaleos”, ca fiind emisă cu încălcarea procedurii stabilite.

Prin decizia din 02 octombrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, a fost respins apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat.

La data de 15 octombrie 2019 Serviciul Fiscal de Stat a depus recurs nemotivat împotriva deciziei instanței de apel, solicitând admiterea recursului, casarea integrală a deciziei din 02 octombrie 2019 a Curții de Apel Chișinău și emiterea unei noi decizii, prin care acțiunea să fie respinsă ca neîntemeiată.

La data de 28 noiembrie 2019 Serviciul Fiscal de Stat a depus recurs motivat împotriva deciziei instanței de apel, invocând că instanțele ierarhic inferioare au interpretat eronat normele de drept.

În motivarea recursului a invocat că instanța de apel nu a elucidat pe deplin circumstanțele care au importanță pentru soluționarea cauzei și nu au dat o apreciere corectă probelor prezentate de recurent, acordând prioritate argumentelor intimatului care nu au avut un suport probatoriu.

A indicat că instanța de apel a interpretat în mod eronat prevederile art. 216 alin. (4), (9), (12) din Codul fiscal și ale art. 1 alin. (4) lit. e) din Legea privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, care stipulează că dispozițiile prezentei legi nu se extind asupra controalelor efectuate de către Serviciul de Stat, cu excepția înregistrării, supravegherii și raportării controalelor în Registrul de stat al controalelor.

Astfel, Serviciul Fiscal de Stat a apreciat critic alegațiile instanțelor ierarhic inferioare precum că, controlul desfășurat nu a fost înregistrat în Registrul de stat al controalelor.

A menționat că, a fost respectat termenul de până la 2 luni prevăzut de art. 216 alin. (4) din Codul fiscal, controlul fiind desfășurat în perioada 14 martie 2018 – 20 aprilie 2018. De asemenea, neexaminarea cererii prealabile (contestației) în cadrul Consiliului de soluționare a disputelor în cadrul Serviciului Fiscal de Stat, nu poate fi calificată drept încălcare a procedurii stabilite de emitere a actului administrativ, art. 274¹ din Codul fiscal reglementând procedura de examinare a contestației împotriva actului administrativ și nu procedura de emitere a acestuia.

Recurentul a susținut că a prezentat instanței de apel răspunsul Cancelariei de stat nr. 15-03-3883 din 03 iulie 2019, prin care s-a comunicat că Registrul de stat al controalelor este în proces de ajustare conform cadrului normativ în vigoare, care atestă că potrivit pct. 9 din Hotărârea Guvernului nr. 464 din 23 mai 2018 pentru aprobarea Regulamentului privind ținerea Registrului de stat al controalelor, organele de control continuă să utilizeze registrele proprii de evidență a controalelor până la data asigurării funcționalității depline a Registrul de stat al controalelor pentru acestea.

Prin urmare, în contextul executării prevederilor Legii nr. 131 din 08 iunie 2012, Hotărârii Guvernului nr. 464 din 23 mai 2018 și art. 216 alin. (9) și (12) din Codul fiscal, între Instituția publică „Centrul de Guvernare Electronică” și Serviciul Fiscal de Stat a fost încheiat Acordul de colaborare privind utilizarea platformei de interoperabilitate

(MConnect) din 26 iunie 2018, în baza căruia, începând cu data de 26 iunie 2018, înregistrarea deciziei de inițiere a controlului fiscal, a delegației de control, a actului de control fiscal și a deciziei asupra cazului de încălcare fiscală în Registrul de stat al controalelor se efectuează on-line, prin interconexiunea dintre sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat și Registrul de stat al controalelor, administrat de Cancelaria de Stat.

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

Curtea de Apel Chișinău a pronunțat decizia contestată la data de 02 octombrie 2019, iar recursul nemotivat a fost depus la 15 octombrie 2019, în interiorul termenului prevăzut de lege.

Decizia motivată a instanței de apel a fost notificată Serviciului Fiscal de Stat la data de 04 noiembrie 2019 (f.d. 208, volumul III).

Astfel, motivarea recursului depusă de Serviciul Fiscal de Stat la 28 noiembrie 2019, este în termen.

La data de 06 noiembrie 2019, recursul nemotivat a fost notificat intimatului SRL „Azaleos” (f.d. 210, 241, volumul III), iar la 29 noiembrie 2019 a fost notificată motivarea recursului (f.d. 240, 249, volumul III), cu înștiințarea despre depunerea referinței.

Intimata nu și-a valorificat dreptul procedural respectiv și nu a depus referință.

Prin Legea nr. 116 din 19 iulie 2018 a fost adoptat Codul administrativ al Republicii Moldova.

În conformitate cu art. 257 alin. (1) din Codul administrativ, prezentul cod a intrat în vigoare la 01 aprilie 2019.

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

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

Prin urmare, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție va aprecia condițiile de admisibilitate a recursului în conformitate cu prevederile art. 258 alin. (3) din Codul administrativ.

În conformitate cu art. 247 din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează și soluționează recursul fără ședință de judecată.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. d) din Codul administrativ, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă una dintre următoarele decizii: casează integral decizia instanței de apel și restituie cauza instanței de apel dacă, în baza limitelor stabilite de lege ale examinării recursului, nu poate adopta o soluție finală în acest caz.

Studiind materialele dosarului, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră necesar de a casa integral decizia instanței de apel și a restitui cauza instanței de apel, din următoarele considerente.

În conformitate cu art. 432 alin. (4) din Codul de procedură civilă, săvârșirea altor încălcări decât cele indicate la alin.(3) constituie temei de declarare a recursului doar în cazul și în măsura în care acestea au dus sau ar fi putut duce la soluționarea greșită a cauzei sau în cazul în care instanța de recurs consideră că aprecierea probelor de către instanța judecătorească a fost arbitrară, sau în cazul în care erorile comise au dus la încălcarea drepturilor și libertăților fundamentale ale omului.

Din suportul probator prezent la materialele cauzei, rezultă că în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 15403/13 din 13 martie 2018 (f.d. 143, volumul I), Serviciul Fiscal de Stat a efectuat la SRL „Azaleos” un control fiscal, prin metoda verificării repetate privind respectarea legislației pentru perioada de activitate 01 ianuarie 2014 – 31 iulie 2017, inclusiv: perioada 01 ianuarie 2014-31 decembrie 2015 pentru impozitul pe venit obținut din activitatea de întreprinzător, perioada 01 februarie 2014-31 iulie 2017 pentru TVA, perioada 01 februarie 2014 – 31 ianuarie 2017 pentru alte impozite, taxe și plăți obligatorii și controlul fiscal prin metoda verificării totale privind respectarea legislației pentru perioada de activitate de la 01 ianuarie 2016 – 31 ianuarie 2018 inclusiv: perioada 01 ianuarie 2016- 31 decembrie 2017 pentru impozitul pe venit obținut din activitatea de întreprinzător, perioada 01 august 2017 – 31 ianuarie 2018 pentru TVA, perioada 01 februarie 2017 - 31 ianuarie 2018 pentru alte impozite, taxe și plăți obligatorii, control fiscal repetat asupra corectitudinii determinării sumelor TVA spre restituire din buget pentru perioadele fiscale 01 ianuarie 2014-31 iulie 2017.

Conform deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 15403/13 din 13 martie 2018 , drept temei pentru inițierea controlului fiscal la SRL „Azaleos” a servit ordonanța Procuraturii pentru Combaterea Criminalității Organizate și Cauze Speciale din 12 ianuarie 2018 care exercită urmărirea penală pornită la 03 ianuarie 2018 nr. 2018670003, conform elementelor infracțiunii prevăzute de art. 46, 244 alin. (2) lit. b) din Codul penal ulterior conexată la cauza penală nr 2017970101 (f.d. 144-145, volumul I).

Controlul fiscal a fost efectuat în perioada 14 martie 2018 – 20 aprilie 2018 pentru perioada de activitate a SRL „Azaleos” de la 02 ianuarie 2014 până la 31 iulie 2017, în urma controlului efectuat la 16 mai 2018 fiind emisă decizia nr.113 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Azaleos” (f.d. 146-153, volumul I).

Astfel, prin decizia asupra cazului de încălcare a legislației nr. 113 din 16 mai 2018, Serviciul Fiscal de Stat a dispus calcularea și încasarea la buget a sumelor impozitelor

calculate SRL „Azaleos” în rezultatul controlului fiscal și anume: 1 188 407 de lei - impozitul pe venitul la sursa de plată diminuat, 83 939 de lei - impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat, 19 631 de lei - taxa pe valoarea adăugată restituită în plus din buget, 11 721 de lei - taxa pe valoarea adăugată diminuată, 2 645 de lei - contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii datorate de angajator, 690 lei - contribuții individuale de asigurări sociale de stat obligatorii, 1035 lei - prime de asigurare obligatorie de asistentă medicală diminuate, majorare de întârziere în sumă de 20 454 lei și au fost aplicate amenzi pentru încălcările legislației în sumă totală de 81 115 de lei (f.d. 146-153, volumul I).

La 15 iunie 2018, SRL „Azaleos” a depus contestație împotriva deciziei asupra cazului de încălcare a legislației nr. 113 din 16 mai 2018, solicitând anularea actului de control nr. 3-5112443, prelungit pe blanchetele nr. 3-511244, 3-511245, 3-511246, 3-511247, 3-511248, 3-511249, 3-511250, 3-511251, 3-511252, 3-511253 și a deciziei nr. 113 din 16 mai 2018 (f.d. 32-39, volumul I).

La 02 august 2018, Serviciul Fiscal de stat a emis Decizia pe marginea contestației nr. 255, prin care a fost respinsă ca neîntemeiată contestația depusă de SRL „Azaleos” în lipsa temeiului legal de modificare sau anulare a deciziei contestate, cu menținerea integrală a deciziei asupra cazului de încălcare a legislației nr. 113 din 16 mai 2018 (f.d. 15-20, volumul I).

Înaintând prezenta cerere de chemare în judecată, SRL „Azaleos” a solicitat recunoașterea nulă și fără efecte juridice a deciziei nr. 113 din 16 mai 2018 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comisă de SRL „Azaleos”, emisă de Serviciul Fiscal de Stat.

Prima instanță, fiind investită cu judecarea prezentei cauze, a ajuns la concluzia temeiniciei acțiunii, anulând decizia nr. 113 din 16 mai 2018 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comisă de SRL „Azaleos”, ca fiind emisă cu încălcarea procedurii stabilite.

Ulterior, instanța de apel de apel, fiind investită cu judecarea apelului declarat de Serviciul Fiscal de Stat, a ajuns la concluzia netemeiniciei acestuia, menținând hotărârea primei instanțe, pe care a considerat-o întemeiată și legală.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție, analizând materialele anexate la dosar, în coraport cu legislația în vigoare ce guvernează raportul litigios, consideră că soluția dată de către instanța de apel este pripită.

În conformitate cu art. 239 din Codul de procedură civilă, hotărârea judecătorească trebuie să fie legală și întemeiată. Instanța își întemeiază hotărârea numai pe circumstanțele constatate nemijlocit de instanță și pe probele cercetate în ședință de judecată.

În conformitate cu art. 240 alin. (1) din Codul de procedură civilă, la deliberarea hotărârii, instanța judecătorească apreciază probele, determină circumstanțele care au importanță pentru soluționarea cauzelor, care au fost sau nu stabilite, caracterul raportului juridic dintre părți, legea aplicabilă soluționării cauzei și admisibilitatea acțiunii.

Totodată, în conformitate cu art. 373 alin. (1), (2) și (5) din Codul de procedură civilă, instanța de apel verifică, în limitele cererii de apel, ale referințelor și obiecțiilor înaintate, legalitatea și temeinicia hotărîrii 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 hotărîrea primei instanțe, precum și cele care nu au fost stabilite, dar care au importanță pentru soluționarea cauzei, apreciază probele din dosar și cele prezentate suplimentar în instanța de apel de către participanții la proces. Instanța de apel este obligată să se pronunțe asupra tuturor motivelor invocate în apel.

Conform art. 216 alin. (9) din Codul fiscal, prin derogare de la prevederile prezentului capitol, controlul fiscal la fața locului al persoanelor care practică activitate de întreprinzător se înregistrează și se supraveghează în conformitate cu prevederile Legii nr. 131 din 8 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător.

Potrivit art. 1 alin. (4) lit. a) și e) din Legea nr. 131 din 8 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, introdus prin Legea pentru modificarea și completarea unor acte legislative nr. 230 din 23 septembrie 2016 (în vigoare din 28 octombrie 2016), dispozițiile prezentei legi nu se extind asupra:

a) activității organelor de urmărire penală, inclusiv asupra acțiunilor de control efectuate de organele de urmărire penală, necesare începerii și desfășurării urmăririi penale;

e) controalele efectuate de către Serviciul Fiscal de Stat, cu excepția înregistrării, supravegherii și raportării controalelor în Registrul de stat al controalelor.

Conform art. 9 alin. (1) și (2) din Legea privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, Registrul de stat al controalelor reprezintă o resursă informațională specializată care asigură evidența centralizată a informației sistematizate cu privire la controalele de stat, planificate și efectuate, precum și la rezultatele controalelor respective, și este ținut de autoritatea administrației publice centrale de supraveghere a controalelor, în modul stabilit de Guvern. Accesul tuturor persoanelor la Registrul de stat al controalelor este garantat și gratuit. Accesul în mod electronic al agenților economici se realizează prin metode și/sau tehnici de autentificare în modul stabilit de Guvern.

În conformitate cu art. XXVII alin. (4) din Legea pentru modificarea și completarea unor acte legislative nr. 230 din 23 septembrie 2016 (în vigoare din 28 octombrie 2016) Guvernul, în termen de 12 luni de la data publicării, va asigura funcționalitatea deplină a Sistemului informațional automatizat “Registrul de stat al controalelor” pentru a garanta aplicarea și implementarea prevederilor prezentei legi.

Prin Hotărârea Guvernului nr. 464 din 23 mai 2018, în vigoare din 25 mai 2018, în temeiul prevederilor art. XXVII alin.(4) din Legea nr. 230 din 23 septembrie 2016 pentru modificarea și completarea unor acte legislative, art.9 alin .(1) și (2) din Legea nr.131 din 8 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, cu modificările și completările ulterioare, a fost aprobat Regulamentul privind ținerea Registrului de stat al controalelor.

Pct. 2 din Hotărârea Guvernului nr. 464 din 23 mai 2018 pentru aprobarea

Regulamentului privind ținerea Registrului de stat al controalelor stipulează că, organele de control specificate în anexa la Legea nr.131 din 8 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, în termen de o lună de la publicarea prezentei hotărâri, își vor desemna angajații cu drept de acces la Registrul de stat al controalelor și vor solicita Cancelariei de Stat asigurarea lor cu semnătura electronică avansată calificată în vederea asigurării accesului acestora la Registru.

Potrivit pct. 4 din Hotărârea Guvernului nr. 464 din 23 mai 2018, Serviciul Fiscal de Stat și Serviciul Vamal asigură interconexiunea sistemelor informaționale proprii, în care înregistrează informații privind planificarea și efectuarea controalelor, cu Registrul de stat al controalelor, pentru asigurarea schimbului de date în vederea furnizării electronice în acesta a datelor necesare efectuării și evidenței controalelor.

Iar, conform pct. 9 din Hotărârea Guvernului nr. 464 din 23 mai 2018, organele de control continuă să utilizeze registrele proprii de evidență a controalelor pînă la data asigurării funcționalității depline a Registrului de stat al controalelor pentru acestea. Din momentul începerii utilizării Registrului de stat al controalelor la înregistrarea, supravegherea și raportarea controalelor, obligația de ținere a registrelor controalelor de către organele de control încetează.

Instanțele ierarhic inferioare au concluzionat că actul administrativ contestat a fost emis cu încălcarea procedurii stabilite și anume, controlul desfășurat de Serviciul Fiscal de Stat nu a fost înregistrat în Registrul de stat al controalelor, prin ce a fost încălcat dreptul SRL „Azaleos” la transparența procesului de control.

Pe parcursul examinării cauzei, Serviciul Fiscal de Stat a invocat că nu a înregistrat acest control în Registrul de stat al controalelor, deoarece a obținut acces on-line la registru mult mai târziu după data efectuării controlului la SRL „Azaleos”, precum și că, controlul a fost inițiat la cererea organului de urmărire penală.

Instanțele ierarhic inferioare nu au reținut argumentul recurentului, menționând că termenul de asigurare a funcționalității sistemului de înregistrare a controalelor este depășit și a expirat în anul 2017 cu mult înainte de desfășurarea controlului la SRL „Azaleos”.

Analizând circumstanțele cauzei, instanța de recurs stabilește că în speță, controlul fiscal a fost efectuat în perioada 14 martie 2018 – 20 aprilie 2018, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 15403/13 din 13 martie 2018, iar decizia nr. 113 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comisă de SRL „Azaleos”, a fost emisă Serviciul Fiscal de Stat la data de 16 mai 2018.

Astfel, deși potrivit art. XXVII alin. (4) din Legea pentru modificarea și completarea unor acte legislative nr. 230 din 23 septembrie 2016 (în vigoare din 28 octombrie 2016) Guvernul, în termen de 12 luni de la data publicării, va asigura funcționalitatea deplină a Sistemului informațional automatizat “Registrul de stat al controalelor” pentru a garanta aplicarea și implementarea prevederilor prezentei legi, Regulamentul privind ținerea Registrului de stat al controalelor a fost aprobat abia la 23 mai 2018 prin Hotărârea Guvernului nr. 464, în vigoare din 25 mai 2018.

Prin urmare, se constată că la caz, controlul fiscal la SRL „Azaleos” a fost inițiat

până la adoptarea Hotărârii Guvernului nr. 464 din 23 mai 2018, în vigoare din 25 mai 2018, pentru aprobarea Regulamentului privind ținerea Registrului de stat al controalelor prin, care prevede că organele de control, în termen de o lună de la publicarea prezentei hotărâri, își vor desemna angajații cu drept de acces la Registrul de stat al controalelor și vor solicita Cancelariei de Stat asigurarea lor cu semnătura electronică avansată calificată în vederea asigurării accesului acestora la Registru.

În contextul executării prevederilor Legii nr. 131 din 08 iunie 2012, Hotărârii Guvernului nr. 464 din 23 mai 2018 și art. 216 alin. (9) și (12) din Codul fiscal, între Instituția publică „Centrul de Guvernare Electronică” și Serviciul Fiscal de Stat a fost încheiat Acordul de colaborare privind utilizarea platformei de interoperabilitate (MConnect) din 26 iunie 2018, anexat la materialele cauzei, în baza căruia, începând cu data de 26 iunie 2018, înregistrarea deciziei de inițiere a controlului fiscal, a delegației de control, a actului de control fiscal și a deciziei asupra cazului de încălcare fiscală în Registrul de stat al controalelor se efectuează on-line, prin interconexiunea dintre sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat și Registrul de stat al controalelor, administrat de Cancelaria de Stat (f.d. 207-209, volumul I).

Prin răspunsul nr. 15-03-3883 din 03 iulie 2019, Cancelaria de Stat a Republicii Moldova a comunicat Serviciului Fiscal de Stat că în prezent, Registrul de stat al controalelor este în proces de ajustare conform cadrului normativ în vigoare. Astfel, în temeiul pct. 9 din Hotărârea Guvernului nr. 464/2018 pentru aprobarea Regulamentului privind ținerea Registrului de stat al controalelor, în perioada de disfuncționalitate a registrului, organul de control ține manual evidența controalelor efectuate și a rezultatelor acestora (f.d. 171, volumul III).

Totodată, se reiterează că potrivit pct. 9 din Hotărârea Guvernului nr. 464 din 23 mai 2018, organele de control continuă să utilizeze registrele proprii de evidență a controalelor până la data asigurării funcționalității depline a Registrului de stat al controalelor pentru acestea. Din momentul începerii utilizării Registrului de stat al controalelor la înregistrarea, supravegherea și raportarea controalelor, obligația de ținere a registrelor controalelor de către organele de control încetează.

Reieșind din circumstanțele expuse, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție constată că este eronată concluzia instanței de apel cu privire la nerespectarea de către recurent a procedurii de înregistrare a controlului, în condițiile în care, din materialele cauzei s-a stabilit cu certitudine că interconexiunea dintre sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat și registrul de stat al controalelor al Cancelariei de Stat a avut loc abia la 26 iunie 2018, după efectuarea controlului și adoptarea deciziei nr. 113 din 16 mai 2018.

Mai mult ca atât, după cum a fost menționat supra, conform art. 1 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 131 din 8 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, 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.

Potrivit ordonanței din 12 ianuarie 2018 a Procurorului în Procuratura pentru Combaterea Criminalității Organizate și Cauze Speciale, Sergiu Petrușca, la 03 ianuarie 2018 a fost pornită urmărirea penală în cauza penală nr. 2018670003, ulterior conexată la cauza penală nr. 2017970101, conform elementelor infracțiunii prevăzute de art. 46, 244 alin. (2) lit. b) din Codul penal.

Astfel, luând în considerație faptul că în cadrul urmăririi penale a apărut necesitatea de a stabili corectitudinea și plenitudinea achitării taxelor și impozitelor la bugetul de stat de către SRL „Azaleos”, pentru aceasta fiind necesare cunoștințe speciale, Procurorul în Procuratura pentru Combaterea Criminalității Organizate și Cauze Speciale, Sergiu Petrușca a dispus efectuarea controlului fiscal pentru perioada 2013 – până la momentul efectuării controlului activității SRL „Azaleos”, executarea controlului fiind pusă în sarcina inspectorilor Serviciului Fiscal de Stat (f.d. 144-145, volumul I).

În consecință, prin decizia nr. DDCF-15403/13 din 13 martie 2018 a Serviciului Fiscal de Stat, a fost inițiat controlul la SRL „Azaleos” în temeiul ordonanței din 12 ianuarie 2018 a Procuraturii pentru Combaterea Criminalității Organizate și Cauze Speciale (f.d. 143, volumul I).

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că este neîntemeiată concluzia instanței de apel precum că în speță nu sunt aplicabile prevederile art. 1 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 131 din 8 iunie 2012, invocându-se faptul că Serviciul Fiscal de Stat nu are statut de organ de urmărire penală.

Or, efectuarea controlului fiscal a fost dispusă anume de Procuratura pentru Combaterea Criminalității Organizate și Cauze Speciale prin ordonanța din 12 ianuarie 2018, la caz acțiunile de control fiind efectuate de organul de urmărire penală, necesare desfășurării urmăririi penale, pentru aceasta fiind necesare cunoștințele speciale ale inspectorilor Serviciului Fiscal de Stat.

Prin urmare, Serviciul Fiscal de Stat întemeiat a invocat că, în privința controlului desfășurat la SRL „Azaleos” nu urmau a fi aplicate prevederile Legii nr. 131 din 8 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător.

În continuare, se reține că instanța de apel a constatat că, contestația depusă de SRL „Azaleos” nu a fost examinată conform procedurii stabilite la art. 274¹ din Codul fiscal, în vigoare din 12 ianuarie 2018, care prevede examinarea contestațiilor în cadrul Consiliului de soluționare a disputelor.

La capitol dat, instanța de recurs constată că, în scopul implementării prevederilor art. 274¹ din Codul fiscal, în vederea stabilirii procedurii de organizare și funcționare a Consiliului de soluționare a disputelor în cadrul Serviciului Fiscal de Stat, în temeiul pct. 5 din Hotărârea Guvernului nr. 380 din 25 aprilie 2018 cu privire la aprobarea Regulamentului-cadru privind organizarea și funcționarea Consiliului pentru soluționarea disputelor în cadrul organelor de control și art. 132³ alin. (10) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat a emis Ordinul nr. 327 din 14 iunie 2018 cu privire la aprobarea Regulamentului privind organizarea și funcționarea Consiliului pentru soluționarea disputelor în cadrul Serviciului Fiscal de Stat (publicat în Monitorul Oficial al RM nr.

246-254/1124 din 06 iulie 2018).

În conformitate cu pct. 2 din Hotărârea Guvernului nr. 380 din 25 aprilie 2018, în vigoare din 27 aprilie 2018, Cancelaria de Stat, în termen de 3 luni de la data publicării prezentei hotărâri: 1) va întocmi, cu suportul posesorului Registrului de stat al organizațiilor necomerciale, lista actualizată a asociațiilor din cadrul mediului de afaceri ce întrunesc membri care desfășoară activități cu relevanță pentru organele de control; 2) va elabora și va transmite fiecărui organ de control anunțul privind selecția asociațiilor de afaceri în vederea includerii reprezentanților acestora în componența Consiliului pentru soluționarea disputelor, conform prevederilor punctelor 7-11 din Regulamentul-cadru aprobat prin prezenta hotărâre; 3) va asigura sintetizarea opțiunilor de vot ale asociațiilor de afaceri transmise la adresa de e-mail indicată în anunț, precum și publicarea rezultatelor procesului de votare pe pagina web controale.gov.md; 4) va asigura validarea selecției reprezentanților mediului de afaceri în componența Consiliului pentru soluționarea disputelor pentru fiecare organ de control, conform rezultatelor procesului de vot prin e-mail; 5) va transmite fiecărui organ de control lista asociațiilor de afaceri selectate pentru a fi incluse în componența Consiliului pentru soluționarea disputelor.

Conform pct. 10 din Regulamentul-cadru privind organizarea și funcționarea Consiliului pentru soluționarea disputelor în cadrul organelor de control, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 380 din 25 aprilie 2018, la expirarea termenului-limită, Cancelaria de Stat validează rezultatele selecției reprezentanților mediului de afaceri în componența consiliilor de soluționare a disputelor pentru fiecare organ de control, conform opțiunilor prezentate de asociații și rezultatelor votului on-line de pe pagina web controale.gov.md, în cazul în care au existat mai mulți solicitanți. Cancelaria de Stat transmite fiecărui organ de control lista asociațiilor de afaceri selectate pentru a fi incluse în componența consiliilor respective.

În scopul executării pct. 10 din Regulamentul privind organizarea și funcționarea Consiliului pentru soluționarea disputelor în cadrul Serviciului Fiscal de Stat, aprobat prin Ordinul nr. 327 din 14 iunie 2018, precum și în conformitate cu prevederile art. 274¹ din Codul fiscal și Hotărârea Guvernului nr. 380 din 25 aprilie 2018, în baza informației parvenite de la Cancelaria de Stat privind lista asociațiilor din domeniul de afaceri incluse în componența Consiliului pentru soluționarea disputelor, Serviciul Fiscal de Stat a emis Ordinul nr. 449 din 04 septembrie 2018 cu privire la aprobarea componenței Consiliului de soluționare a disputelor în cadrul SFS.

Astfel, conform pct. 1 al Ordinului SFS nr. 449 din 04 septembrie 2018, a fost instituit Consiliul de soluționare a disputelor în cadrul SFS (f.d. 205-206, volumul I).

La caz, SRL „Azaleos” a depus contestație împotriva deciziei nr. 113 din 16 mai 2018 la data de 15 iunie 2018, în perioada când Serviciul Fiscal de Stat se afla în așteptarea informației care urma a fi prezentată de Cancelaria de Stat privind reprezentanții mediului de afaceri, pentru a constitui Consiliul de soluționare a disputelor în cadrul SFS.

Conform art. 270 alin. (1) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat examinează

contestația în termen de 30 de zile calendaristice din data primirii, cu excepția cazurilor în care conducerea ei emite o decizie cu privire la prelungirea acestui termen, fapt despre care este înștiințat contribuabilul. Timpul cu care se prelungeste termenul nu va depăși 30 de zile calendaristice.

Prin decizia nr. 231 din 12 iulie 2018, Serviciul Fiscal de Stat a prelungit termenul de examinare a contestației cu până la 30 de zile conform art. 270 alin. (1) din Codul fiscal, fapt despre care a fost înștiințat contribuabilul.

Prin urmare, contestația intimă a fost examinată conform art. 270 alin. (2) din Codul fiscal, fiind emisă decizia nr. 255 din 02 august 2018, prin care aceasta a fost respinsă și a fost menținută decizia nr. 113 din 16 mai 2018.

În circumstanțele expuse, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție conchide că Serviciul Fiscal de Stat, examinând contestația pe calea extrajudiciară conform prevederilor art. 270 alin. (2) din Codul fiscal, nu a lezat drepturile intimă stabilite de lege.

Mai mult ca atât, neexaminarea cererii prealabile în cadrul Consiliului de soluționare a disputelor conform art. 274¹ din Codul fiscal nu poate fi calificată drept încălcare a procedurii de emitere a actului administrativ, deoarece prevederile art. 274¹ reglementează procedura de examinare a contestației (cererii prealabile) împotriva actului administrativ și nu procedura de emitere a actului administrativ.

De asemenea, instanța de recurs conchide că este eronată și concluzia instanței de apel privind desfășurarea controlului în afara termenului stabilit prin delegația de control, or, conform art. 216 alin. (4) din Codul fiscal, durata unui control fiscal la fața locului nu trebuie să depășească două luni calendaristice; în cazuri excepționale, conducerea organului care exercită controlul fiscal poate să decidă prelungirea duratei în cauză cu cel mult 3 luni calendaristice sau să sisteze controlul. Respectiv, se constată că în speță, durata de efectuare a controlului este mai mică de două luni (14 martie 2018 – 20 aprilie 2018) și nu contravine prevederilor citate.

Dat fiind cele relevate, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție concluzionează că, decizia nr. 113 din 16 mai 2019 a fost emisă cu respectarea procedurii stabilite și în situația în care instanța de apel nu s-a expus asupra legalității în fond a actului administrativ contestat, precum și nu a dat o apreciere corespunzătoare tuturor circumstanțelor cauzei prin prisma normelor de drept material ale raportului juridic litigios, instanța de recurs se află în imposibilitate de a se pronunța asupra fondului cauzei, motiv ce impune casarea deciziei instanței de apel și restituirea cauzei la rejudecare.

Astfel, din considerentele menționate, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, a casa integral decizia instanței de apel și a restitui cauza instanței de apel.

La rejudecarea cauzei, instanța de apel urmează să țină cont de cele menționate și, reexaminând cauza, să emită o decizie legală și întemeiată, respectând dreptul garantat al părților la un proces echitabil.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. d) din Codul administrativ, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție

d e c i d e:

Se admite recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat.

Se casează integral decizia din 02 octombrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Azaleos” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ, cu restituirea cauzei spre rejudecare la Curtea de Apel Chișinău.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Sveatoslav Moldovan

Maria Ghervas

Nina Vascan

Mariana Pitic