

Dosarul nr. 3ra-29/21

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud: V. Ciumac)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud: M. Guzun, G. Dașchevici, V.Clima)

DECIZIE

24 martie 2021

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței, judecătorul
judecătorii

Maria Ghervas
Dumitru Mardari
Galina Stratulat
Victor Boico
Nina Vascan

examinând recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat Direcția generală
administrare fiscală mun. Chișinău,

în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă
de Societatea cu Răspundere Limitată „Vinexprim” împotriva Serviciului Fiscal de
Stat privind contestarea actelor administrative,

împotriva deciziei din 17 iunie 2020 a Curții de Apel Chișinău, prin care s-a
respins apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat,

c o n s t a t ă:

La 03 decembrie 2018, SRL „Vinexprim” a depus cerere de chemare în
judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind contestarea actelor
administrative.

În motivarea cererii de chemare în judecată reclamanta a relatat că în baza
deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 17514/04 din 04 aprilie 2018, în
perioada 25 aprilie 2018 - 08 august 2018, cu întreruperi de la 21 mai 2018 –
03 august 2018, s-a efectuat controlul fiscal la fața locului, prin metoda verificării
totale a activității sale în perioada 01 ianuarie 2014-28 februarie 2018, în urma căruia
a fost întocmit actul de control nr. 3-570448 din 08 august 2018, prelungit pe
blanchetele nr. 3-570778, nr.3-570779, nr. 3-571639 și nr. 3-570444, în care au fost
specificate un șir de încălcări ale legislației fiscale. Tot aici, reclamanta a indicat că,
reprezentanții săi, nu au fost înștiințați despre finalizarea controlului, iar copia
actului a recepționat-o, prin poștă la 25 august 2018.

SRL „Vinexprim” a menționat că la 09 august 2018, pârâtul a adoptat hotărârea
nr. S-120/31 și actul de sechestr, prin care i-a sechestrat mijloacele bănești în sumă
de 1170144 lei.

Invocând ilegalitatea actului de control la 03 septembrie 2018,
SRL „Vinexprim” a remis în adresa Serviciului Fiscal de Stat dezacordul cu acesta,

prin care a solicitat revizuirea concluziei inspectorilor fiscali și finalizarea procedurii de control, fără adoptarea unor acte de sancționare a contribuabilului, și anularea măsurilor de asigurare.

Prin decizia nr. 120/149 din 05 septembrie 2018 s-a prelungit cu 30 de zile termenul de examinare a cazului de încălcare fiscală, iar prin decizia nr. 120/1725 din 27 septembrie 2018 s-a dispus neconfirmarea tranzacțiilor reflectate în evidența contabilă pentru anul 2017, încheiate cu SRL „Cosmodector” în valoare de 4532665 lei, și SRL „Speranța PF-Com” în sumă de 4541395 lei, a reflecta TVA spre deducere în sumă de 902496 lei, a încasa la buget sumele taxelor și impozitelor calculate în rezultatul controlului în sumă de 743447 lei, penalitatea în sumă de 210109 lei și a amenzilor în mărime de 222860 de lei și 2000 de lei.

Reclamanta a susținut că la 11 octombrie 2018 a contestat cu cerere prealabilă decizia nr. 120/1725 din 27 septembrie 2018.

Prin decizia organului fiscal nr. 371 din 08 noiembrie 2018, cererea prealabilă depusă de SRL „Vinexprim” a fost respinsă.

SRL „Vinexprim” a invocat că actele contestate sunt ilegale și urmează a fi anulate, deoarece în opinia sa, controlul efectuat constituie un control repetat, în urma căruia nu putea fi sancționată conform prevederilor art. 214 și 238 Cod fiscal, inclusiv, în contextul în care concluziile organului fiscal sunt axate pe presupuneri, nefiind bazate pe argumente întemeiate.

Mai mult, controlul a fost efectuat cu abateri de la procedura legală, inclusiv prin sistarea contrară legii a termenului de efectuare a acestuia, despre care fapt nu a fost anunțată și nu și-a exprimat acordul. Totodată, fiind încălcat și termenul de examinare a dezacordului său cu actul de control.

Reclamanta a solicitat anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.120/1725 din 27 septembrie 2018 cu privire la sancționarea SRL „Vinexprim”.

Pe parcursul examinării cauzei, SRL „Vinexprim”, reprezentată de avocatul Andrei Crasnostan a depus cerere de concretizare a pretențiilor, prin care suplimentar a solicitat anularea deciziei nr. 371 din 08 noiembrie 2018 cu privire la respingerea contestației reclamantei împotriva deciziei nr. 120/1725 din 27 septembrie 2018 (f.d.197, Vol.I).

Prin hotărârea din 21 octombrie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, s-a admis cererea de chemare în judecată și s-au anulat deciziile Serviciului Fiscal de Stat nr. 120/1725 din 27 septembrie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Vinexprim” și nr. 371 din 08 noiembrie 2018 cu privire la respingerea contestației reclamantei împotriva deciziei nr. 120/1725 din 27 septembrie 2018 (f.d.219, Vol.I).

Nefiind de acord cu hotărârea instanței de fond, la 25 octombrie 2019 în interiorul termenului prevăzut de art. 232 alin. (1) Codul administrativ, Serviciul Fiscal de Stat Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a depus apel, solicitând casarea hotărârii contestate cu emiterea unei noi hotărâri privind respingerea cererii de chemare în judecată a SRL „Vinexprim”.

Prin decizia din 17 iunie 2020 a Curții de Apel Chișinău a fost respins apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău (f.d.194-205, Vol.II).

Pentru a pronunța această decizie, instanța de apel a reținut ca fiind întemeiată concluzia instanței de fond de admitere a acțiunii.

Or, organul fiscal a efectuat, anterior controlului în baza căruia au fost emise deciziile contestate, cel puțin două controale fiscale, în ordinea definită de art. 129 pct. 11) Cod fiscal, finalizate, prin actul de control nr. 1- 736548 din 22 martie 2016 și actul de control factic repetat nr. 1-736201 din 08 aprilie 2016, în baza cărora a fost emisă decizia nr. 383/2/9 din 12 aprilie 2016 asupra cazului de încălcare a legislației de către SRL „Vinexprim”, precum și prin actul de control nr. 1-777051 din 26 mai 2017.

Astfel, instanța de apel a conchis că controlul realizat în cazul dedus judecării, finalizat prin actul de control nr. 3-570445 din 08 august 2018 și prelungit pe formularele nr. 3-570778, nr.3-570779, nr. 3-571639 și nr. 3-570444, reprezintă un control repetat în privința perioadelor supuse anterior controlului, motiv pentru care constatările organului fiscal privind sancționarea SRL „Vinexprim”, sunt contrare dispozițiilor art. 214 alin. (8) Cod fiscal.

În acest context, instanța de apel a apreciat ca fiind nefondate trimerile Serviciului Fiscal de Stat la dispozițiile art. 129 pct. 11/1), 133 alin. (2) pct. 13) și 146 alin. (1) Cod fiscal, precum și la Regulamentul privind funcționarea posturilor fiscale, aprobat prin ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 409 din 18 mai 2015, deoarece concluziile instanței nu se axează pe vizitele fiscale realizate de către apelant și doar pe rezultatele instituirii postului fiscal, ci pe existența actelor de control, inițiate în baza deciziilor organului fiscal privind inițierea controalelor.

De asemenea, instanța ierarhic inferioară a apreciat ca fiind eronate argumentele apelantului privind informarea SRL „Vinexprim” despre suspendarea controlului fiscal, or, materialele cauzei atestă lipsa unei astfel de notificări, fapt ce nu este combătut de Serviciul Fiscal de Stat, în condițiile în care argumentele corespunzătoare ale acestuia, se referă exclusiv la înștiințarea intimitei despre reinițierea controlului la 25 aprilie 2018 și preluarea controlului, prin scrisoarea din 07 august 2018, fără a prezenta instanței probe ce ar dovedi informarea intimitei despre suspendarea controlului în perioada 21 mai 2018-03 august 2018.

Acest aspect este relevant pentru determinarea legalității actelor administrative contestate în speță, în contextul în care art. 216 alin. (4) Cod fiscal prevede că durata unui control fiscal la fața locului nu trebuie să depășească două luni calendaristice. Or, numai 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. Perioada sistării controlului și prezentării documentelor nu se include în durata efectuării controlului, ultima fiind calculată din ziua începerii lui până la ziua semnării actului respectiv, inclusiv.

Prin urmare, instanța de apel a notat că expunerea în actul de control a unor circumstanțe în lipsa probelor pertinente, constituie o abatere de la exigențele legale.

Mai mult, instanța de apel a constatat existența unei incertitudini referitoare la data reluării controlului ca urmare a faptului că, prin scrisoarea apelantului nr. 26/2-15/14-206-4213 din 07 august 2018, intimata a fost informată despre reinițierea controlului începând din data de 06 august 2018, respectiv cu o dată anterioară întocmirii scrisorii indicate.

În același context, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Curții de Apel Chișinău a relevat că durata unui control fiscal la fața locului nu poate depăși două luni calendaristice, cu posibilitatea prelungirii termenului dat până la 3 luni calendaristice, în cazuri excepționale de

către conducerea organului care exercită controlul fiscal, iar din actele anexate la dosar, reiese că pe lângă prelungirea termenului exercitării controlului fiscal s-a realizat și o întrerupere a controlului în perioada 03 august 2018 - 06 sau 07 august 2018, circumstanțe ce nu sunt prevăzute de cadrul legal.

La fel, eronate au fost apreciate de către instanța ierarhic inferioară și argumentele apelantului că prima instanță neîntemeiat a catalogat concluziile organului fiscal privind tranzacțiile SRL „Vinexprim” cu alte companii, ca fiind emise doar pe presupuneri, or, prin materialele cauzei, cele invocate de Serviciul Fiscal de Stat, nu au fost stabilite, respectiv constituie doar presupuneri.

Suplimentar, instanța de apel a conchis că cumulul circumstanțelor indicate supra, denotă necesitatea anulării deciziilor contestate ale Serviciului Fiscal de Stat, inclusiv cea emisă pe marginea contestației depuse de SRL „Vinexprim”. Or, constatarea temeiurilor pentru anularea deciziei nr. 120/1725 din 27 septembrie 2018 atrage și anularea deciziei subsecvente.

La 02 iulie 2020, Serviciul Fiscal de Stat Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a depus recurs împotriva deciziei din 17 iunie 2020 a Curții de Apel Chișinău, prin care a solicitat casarea deciziei instanței de apel și a hotărârii primei instanțe, cu adoptarea unei noi decizii de respingere integrală a acțiunii depuse de SRL „Vinexprim”, iar la 25 august 2020 a depus motivarea recursului, solicitând admiterea pretențiilor înaintate (f.d.210-211, Vol.II; f.d.1-15, Vol.III).

În susținerea recursului s-au indicat motivele de drept și de fapt invocate în referința depusă la cererea de chemare în judecată și în cererea de apel motivată anexate la dosar, suplimentar invocându-se că decizia instanței de apel este neîntemeiată și ilegală, prin faptul că au fost încălcate și aplicate eronat normele de drept material și procedural.

Serviciul Fiscal de Stat Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a invocat că instanța de apel nu a dat o apreciere multiaspectuală, completă, nepărtinitoare și nemijlocită tuturor probelor din dosar în ansamblu și interconexiunea lor, și a interpretat în mod eronat prevederile legislației în vigoare.

În continuare, recurentul a menționat că a luat cunoștință de decizia motivată din 17 iunie 2020 a Curții de Apel Chișinău, la data de 10 august 2020, când aceasta a fost publicată pe site-ul oficial al instanței de apel. Astfel, recursul a fost depus la 02 iulie 2020 și 25 august 2020 cu respectarea termenului stabilit de legiuitor.

Cu referire la argumentul instanței de apel, că controlul fiscal efectuat la SRL „Vinexprim”, finalizat cu adoptarea actului de control din 08 august 2018, reprezintă acțiuni de efectuare a controlului fiscal repetat, recurentul a relevat dispozițiile art. 133 alin. (2) pct. 13) Cod fiscal, conform cărora în realizarea funcțiilor sale, în domeniul administrării fiscale, Serviciul Fiscal de Stat efectuează vizite fiscale și instituie posturi fiscale.

Totodată, conform art. 129 pct. 11¹) Cod fiscal, în scopul exercitării administrării fiscale, se definesc următoarele noțiuni: vizită fiscală - procedeu de asistență fiscală care constă în explicarea legislației fiscale, cu caracter consultativ, și/sau în stabilirea unor date de ordin general despre activitatea contribuabilului.

Prin urmare, recurentul a precizat că vizitele fiscale, efectuate la SRL „Vinexprim” nu pot fi echivalate cu un control fiscal, or, acestea au avut ca scop stabilirea datelor de ordin general despre activitatea contribuabilului, identificarea deficiențelor și prevenirea acțiunilor ilegale, monitorizarea acestuia

privind disciplina de casă sau alte aspecte, prin observarea directă a activității, precum și acordarea de sprijin explicativ-consultativ, prin familiarizarea lui cu legislația în vigoare și îndrumarea spre respectarea întocmai a legislației fiscale, calcularea și vărsarea deplină și la timp în buget a impozitelor și a altor plăți obligatorii. Iar, în acest sens au fost întocmite rapoartele vizitelor fiscale, anexate de către intimat la cererea de chemare în judecată.

Serviciul Fiscal de Stat Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a indicat că în conformitate cu art. 146 alin. (1) Cod fiscal, postul fiscal se creează de Serviciul Fiscal de Stat în scopul prevenirii și depistării cazurilor de încălcare fiscală, inclusiv a cazurilor de eschivare de la stingerea obligațiilor fiscale, precum și în scopul exercitării altor atribuții de administrare fiscală.

Astfel, în temeiul Ordinului Serviciului Fiscal de Stat nr. 124/1 din 24 mai 2017 cu privire la instituirea unui post fiscal la SRL „Vinexprim”, a emis Ordinul nr.152/M din 24 mai 2017 privind desemnarea funcționarului fiscal responsabil de monitorizarea postului fiscal mobil la SRL „Vinexprim”, cu scopul de a preveni și depista cazuri de încălcare fiscală și monitorizarea activității agentului economic.

Potrivit prevederilor pct. 23 al Regulamentului privind funcționarea posturilor fiscale, aprobat prin Ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 409 din 18 mai 2015, rezultatele măsurilor întreprinse și constatate în cadrul controlului fiscal vor fi consemnate în actul de control fiscal. Copia actului de control fiscal va fi remisă în format electronic la adresa Direcției planificare și analiza controalelor (în continuare DPAC), în cel mult zece zile de la data întocmirii acestuia.

Astfel, la instituirea postului fiscal la SRL „Vinexprim” a fost efectuat un control fiscal la fața locului, prin metoda verificării faptice, fiind consemnate în actul de control nr. 1-777051 din 26 mai 2017, toate constatările efectuate de către inspectorul fiscal cu privire la activitatea contribuabilului la momentul instituirii postului fiscal.

Referitor la Decizia nr.383/2/9 din 12 aprilie 2016 asupra cazului de încălcare a legislației de către SRL „Vinexprim”, emisă urmare a examinării actului de control nr.1-736548 din 22 martie 2016, la care fac referire instanțele ierarhic inferioare, recurentul a enunțat că aceasta, de asemenea, se referă la controlul fiscal efectuat prin metoda verificării faptice și nu controlului fiscal, prin metoda verificării totale asupra corectitudinii calculării și plenitudinea virării la buget a impozitelor, taxelor și altor plăți, pentru perioada 01 ianuarie 2014-28 februarie 2018.

Așadar, recurentul a concluzionat că argumentele primei instanțe și ale instanței de apel cu privire la efectuarea controlului fiscal repetat pentru aceeași perioadă, asupra unora și aceluiași impozite și taxe, contrar prevederilor art. 214 alin. (8) Cod fiscal, se combat. Or, acestea nu sunt aplicabile spetei, întrucât la SRL „Vinexprim” nu a fost efectuat un control fiscal repetat, fapt menționat inclusiv pe fila 2, din actul de control nr. 3-570445 din 08 august 2018, ceea ce denotă aplicarea și interpretarea eronată a normelor de drept material de către instanțele ierarhic inferioare, care au echivalat neîntemeiat controlul fiscal cu vizita fiscală și postul fiscal, or, acestea sunt proceduri diferite, ce produc efecte juridice diferite și se bazează pe norme diferite.

Cu referire la argumentele instanței de apel precum că, reprezentanții SRL „Vinexprim” au fost anunțați doar despre inițierea controlului fiscal la întreprindere, iar despre întreruperea din 21 mai 2018 până la 03 august 2018 aceștia nu au cunoscut, nu și-au exprimat acordul prealabil referitor la sistarea sau

întreruperea acestuia, recurentul a subliniat că, în temeiul deciziei de inițiere a controlului nr. 17514/04 din 04 aprilie 2018, a fost dispusă efectuarea controlului fiscal, prin metoda verificării totale la SRL „Vinexprim”, pentru perioada 01 ianuarie 2014 – 28 februarie 2018, care urma a fi efectuat de la 02 aprilie 2018 până la 06 aprilie 2018.

Astfel, în baza cererii nr. 02 din 04 aprilie 2018, înaintate de către SRL „Vinexprim”, prin care a informat că contabilul-șef al întreprinderii se află în concediu de boală din data de 26 martie 2018, a decis prelungirea termenului de efectuare a controlului până la data de 27 aprilie 2018 și totodată suspendarea controlului fiscal pe perioada 10 aprilie 2018-24 aprilie 2018. Iar, la data de 25 aprilie 2018 a fost reinițiat controlul fiscal, cu aducerea la cunoștință sub semnătură administratorului Luchian Constantin, a deciziei de inițiere a controlului din 04 aprilie 2018. În legătură cu unele disensiuni apărute în cadrul controlului fiscal, fiind necesar timp suplimentar pentru examinare, a fost prelungit termenul efectuării controlului total la SRL „Vinexprim” până la data de 04 mai 2018.

Ulterior, potrivit notei-raport din 04 mai 2018, în cadrul controlului fiscal s-au stabilit tranzacții efectuate cu nerezidenți. Prin urmare, a apărut necesitatea primirii asistenței, din partea funcționarilor cu atribuții de asistență juridică din cadrul Serviciului Fiscal de Stat, în scopul tratării corecte a legislației și totodată, din motiv că inspectorii fiscali erau antrenați în alte două controale fiscale, s-a prelungit termenul de efectuare a controlului fiscal până la data de 21 mai 2018. De asemenea, controlul fiscal a fost sistat pe perioada de la 21 mai 2018 până la 03 august 2018, ca rezultat al disensiunilor apărute în rezultatul controlului, la solicitarea inspectorilor fiscali din nota de serviciu din 21 mai 2018, cu aprobarea conducerii și consemnarea suspendării, în decizia de inițiere a controlului nr. 17514/04 din 04 aprilie 2018.

Prin scrisoarea nr.26/2-15/14-206-4213 din 07 august 2018 SRL „Vinexprim”, a fost informată despre reluarea controlului fiscal, care urma a fi efectuat în perioada 06 august 2018-08 august 2018, aceasta fiind comunicată sub semnătură fondatorului Mihai Onța, la data de 07 august 2018.

În asemenea circumstanțe, concluzia instanței de apel că la efectuarea controlului, Serviciul Fiscal de Stat a încălcat prevederile legislației fiscale ce țin de procedura efectuării controlului fiscal, este total nefondată, or, din materialele cauzei se atestă cu certitudine legalitatea acțiunilor întreprinse de organul fiscal.

Mai mult, recurentul a precizat că aceste acțiuni nu au adus nici într-un fel atingerea drepturilor contribuabilului, precum și nu l-a privat de exercitarea drepturilor sale prevăzute de Codul fiscal.

Referitor la argumentele instanței de apel că impunerea SRL „Vinexprim”, unei taxe suplimentare (TVA) spre achitare, precum și a mai multor amenzi, penalități, în urma controlului, are la bază numai presupunerile organului fiscal, referitor la neconfirmarea tranzacțiilor reflectate în evidența contabilă, deoarece nu au fost aduse argumente întemeiate, recurentul a menționat că în cadrul efectuării controlului fiscal la SRL „Vinexprim”, a stabilit că entitatea a reflectat în evidența contabilă și Declarația cu privire la impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioada fiscală A/2017, Declarația privind TVA pentru perioadele fiscale L/03/2017-L/05/2017, tranzacții între SRL „Cosmdecor” și SRL „Vinexprim” în sumă totală de 4532665 lei (fără TVA) și între

SRL „Vinexprim” și „Speranța PF-Com” SRL în sumă de 4541395 lei (TVA în sumă de 908279 lei), ca urmare a includerii în documentele contabile a unor date denaturate, privind operațiuni care nu au la bază tranzacții reale, dar tranzacții ce nu au existat, fapt ce a condiționat diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu 743447 de lei.

Serviciul Fiscal de Stat Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău consideră că, prin acțiunile sale, SRL „Vinexprim” a încălcat prevederile art. 24 alin.(1), art. 44 alin. (3) lit. b), art. 83 alin. (4) din Codul fiscal, ale Hotărârii Guvernului nr.77 din 30 ianuarie 2008 privind Declarația cu privire la impozitul pe venit și art. 19 din Legea contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007.

Serviciul Fiscal de Stat Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a calculat entității, pentru plată la buget impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător în sumă de 743447 de lei și majorarea de întârziere în sumă de 210109 lei, conform art. 228 alin. (2) Cod fiscal, care stipulează că pentru neplata impozitului, taxei în termenul și în bugetul stabilit, conform legislației fiscale se plătește o majorare de întârziere, determinată în conformitate cu alin. (3) pentru fiecare zi de întârziere a plății lor, pentru perioada care începe după scadența impozitului, taxei și care se încheie în ziua plății lor efective, inclusiv. De asemenea, SRL „Vinexprim” i-a fost aplicată amendă în mărime de 222860 de lei, pentru diminuarea impozitului pe venit provenit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele fiscale A/2014, A/2015 și A/2017, conform prevederilor art. 261 alin. (4) Cod fiscal, potrivit căruia diminuarea impozitelor, taxelor, prin prezentarea către Serviciul Fiscal de Stat a unei dări de seamă fiscale cu informații sau date neveridice, se sancționează cu amendă egală cu 30% din suma diminuării ($743447 \times 30\% = 222860$). Totodată, a fost aplicată amendă în mărime de 2000 de lei, conform art.260 alin. (3) Cod fiscal, pentru prezentarea a două dări de seamă cu informație neautentică, și anume Declarațiile cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale A/2014 și A/2017.

Tot aici, recurentul a reiterat că, prin decizia nr. 120/1725 din 27 septembrie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale, comisă de către SRL „Vinexprim” a decis neconfirmarea tranzacțiilor reflectate în evidența contabilă, în perioada 2017, ce țin de operațiunile documentate între SRL „Cosmdecor” și SRL „Vinexprim” în sumă totală de 4532665 lei și între SRL „Vinexprim” și SRL „Speranța PF-Com” în sumă totală de 4541395 lei, din motiv că operațiunile economice nu au la bază tranzacții reale, dar tranzacții ce nu au existat.

Or, documentele primare (facturile) eliberate de către SRL „Cosmdecor” în adresa SRL „Vinexprim”, în fapt nu reflectă fapte economice documentate, acestea conținând doar date denaturate privind operațiuni care nu au la bază tranzacții reale, dar tranzacții ce nu au existat, de natură fictivă.

Totodată, recurentul a susținut că a prezentat instanței de apel, actele care confirmă că pentru neveridicitatea tranzacțiilor economice dintre SRL „Vinexprim” și SRL „Speranța-Pf- Com”, a fost sancționat inclusiv SRL „Speranța-Pf-Com”, prin decizia nr. 120/1675 din 21 septembrie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale. Iar, prin hotărârea nr. 3-313/19 din 11 octombrie 2019 a Judecătoriei Chișinău sediul Rîșcani, acțiunea înaintată de SRL „Speranța-Pf-Com” împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea deciziei nr. 120/1675 din

21 septembrie 2018 a fost respinsă ca fiind neîntemeiată, hotărârea fiind menținută prin decizia Curții de Apel Chișinău nr. 3a-1695/19 din 17 februarie 2020.

Prin urmare, recurentul consideră neîntemeiate și pătinitoare argumentele instanțelor ierarhic inferioare că, de către Serviciul Fiscal de Stat nu au fost prezentate probe în susținerea deciziei sale.

Mai mult, nici în cadrul controlului fiscal, nici în momentul emiterii deciziei contestate, contribuabilul nu a prezentat organului fiscal documente, care infirmă circumstanțele stabilite în cadrul controlului fiscal.

Respectiv, prin prisma articolului 267 alin. (3) din Codul fiscal, coroborat cu articolul 93 alin. (1)-(3) din Codul administrativ, recurentul consideră că este lipsită de suport concluzia instanței de apel că, organul fiscal nu a exercitat sarcina probațiunii de a demonstra legalitatea actului administrativ, ce formează obiectul prezentei acțiuni de contencios administrativ. Or, SRL „Vinexprim” urmează să-și demonstreze singură faptele, pe care își întemeiază pretențiile formulate față de Serviciul Fiscal de Stat și ilegalitatea deciziei organului fiscal.

Cu referire la soluția adoptată de către prima instanță și menținută de instanța de apel privind anularea deciziei nr. 371 din 08 noiembrie 2018, emisă pe marginea contestației, recurentul a comunicat că de fapt aceasta constituie procedura de soluționare prealabilă a cauzei pe cale extrajudiciară, prevăzută de lege pentru categoria respectivă de cauze.

Astfel, cerințele intimății nu se încadrează în prevederile art. 17 din Codul administrativ, or, decizia emisă pe marginea contestației nu vătămă un drept sau o libertate recunoscut/recunoscută de lege al unei persoane, aceasta fiind rezultatul reexaminării acțiunilor funcționarilor fiscali contestate de SRL „Vinexprim”.

Plicul cu recursul expediat în adresa SRL „Vinexprim”, a fost restituit instanței de recurs, cu mențiunea „nereclamat” (f.d.31, Vol.III). În acest context, neprezentarea la oficiul poștal pentru ridicarea corespondenței, este apreciată de instanța de recurs ca eludarea obligației de a-și valorifica dreptul procedural respectiv.

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 intră 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.

În conformitate cu art. 244 alin.(1) Cod administrativ, hotărârile curții de apel ca instanța de fond, precum și deciziile instanței de apel pot fi contestate cu recurs.

În conformitate cu art. 245 alin. (1) și (2) Cod 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. 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.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține că recursul depus la 02 iulie 2020 și respectiv 25 august 2020 (f.d.210-211, Vol.II; f.d.1-15, Vol.III) este în termen, or, decizia instanței de apel a fost adoptată la 17 iunie 2020 și recepționată de recurent la 13 august 2020 (f.d.215, Vol.II).

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție examinând admisibilitatea recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a considerat că acesta este admisibil, motiv pentru care, prin încheierea din 23 decembrie 2020 a Curții Supreme de Justiție a fost numit pentru examinare în complet din 5 judecători.

Conform art. 195 din Codul administrativ, procedura acțiuni în contenciosul administrativ se desfășoară conform prevederilor prezentului cod. Suplimentar se aplică corespunzător prevederile Codului de procedura civilă, cu excepția art. 169–171.

Din înțelesul logico-juridic al art. 195 și 258 alin. (3) din Codul administrativ cert rezultă că, procedura de contencios administrativ dedusă judecătii în prezenta speță urmează a fi judecată în coroborarea dispozițiilor Codului de procedură civilă cu cele din Codul administrativ al Republicii Moldova, aprobat prin Legea nr. 116 din 19 iulie 2018.

În această consecvență, în speță, instanța de recurs urmează să se conducă de împuternicirile de care a fost investită prin Legea nr. 116 din 19 iulie 2018.

Conform art. 247 din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează și soluționează recursul fără ședință de judecată. Dacă consideră necesar, Curtea Supremă de Justiție poate decide citarea participanților la proces.

În speță, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție nu a considerat oportun de a cita participanții la proces pentru a se pronunța cu privire la problemele invocate în recurs, deoarece criticele recurentului, au fost expuse cu suficientă claritate.

Conform art. 248 alin. (1) lit. d) Cod 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.

Conform art. 194 alin. (2) coroborat cu art. 21 și art. 36 din Codul administrativ, în procedura de examinare a cererilor de recurs, hotărârile și deciziile contestate se examinează din oficiu în privința existenței greșelilor procedurale și aplicării corecte a dreptului material.

Examinând temeiurile recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău în raport cu materialele cauzei, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de

Justiție consideră că recursul urmează a fi admis cu casarea deciziei instanței de apel și restituirea cauzei spre rejudecare la Curtea de Apel Chișinău, din următoarele motive.

Din materialele cauzei, și anume în raportul vizitei fiscale nr.38 din 23 decembrie 2016 efectuată la SRL „Vinexprim”, este invocat că agentul economic respectă legislația în vigoare. Totodată, agentul economic urmează să achite impozitul pe venit în rate conform art. 84 al Codului fiscal, să calculeze și să achite în totalitate impozitele și contribuțiile conform legislației în vigoare și să nu admită achitarea „salariului în plic” și „munca la negru” (f.d.54-55, Vol.I)

Prin decizia din nr. 383/2/9 din 12 aprilie 2016 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Vinexprim”, s-a aplicat pentru încălcarea legislației fiscale și s-a încasat la buget 4000 de lei amendă pentru prezentarea informației neveridice despre adresa juridică și adresa sediului întreprinderii, în conformitate cu prevederile art. 255 Cod fiscal (f.d.58, Vol.I).

Potrivit raportului vizitei fiscale nr.32/modificarea fondatorilor din 07 decembrie 2017 efectuată la SRL „Vinexprim”, se atestă că Serviciul Fiscal de Stat în urma vizitei consultative a constatat respectarea legislației în vigoare (f.d. 47-49, Vol.I).

Prin ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 65/I din 06 februarie 2018 Cu privire la instituirea unui post fiscal, s-a instituit post fiscal mobil la SRL „Vinexprim”, cu durata de activitate până la 28 februarie 2018. Temei pentru instituirea postului fiscal constituie presupusele riscuri pentru administrarea fiscală în activitatea contribuabilului – ponderea scăzută a sumelor calculate și achitate, comparativ cu cifra de afaceri, lipsa personalului necesar angajat și a subdiviziunilor necesare pentru buna desfășurare a activității practicate, riscul documentării unor tranzacții fictive (f.d.59, Vol.I).

Conform deciziei privind inițierea controlului nr.DICF-17514/04 din 04 aprilie 2018, Serviciul Fiscal de Stat a efectuat control la SRL „Vinexprim” pentru perioada 01 ianuarie 2014 – 28 februarie 2018, iar durata controlului a constituit 02 aprilie 2018- 06 aprilie 2018, cu prelungirea acestuia până la 27 aprilie 2018, 04 mai 2018, 21 mai 2018, 08 august 2018 și suspendarea de la 10 aprilie 2018 – 24 aprilie 2018, 21 mai 2018 – 03 august 2018 (f.d.103, Vol.I).

Prin scrisoarea nr.02 din 04 aprilie 2018, SRL „Vinexprim” a informat Serviciul Fiscal de Stat că contabilul-șef al companiei se află în concediu medical din data de 26 martie 2018 - prezent. (f.d. 116, Vol.I)

Potrivit notei de serviciu din 04 aprilie 2018, șeful Direcției control fiscal post operațional nr.5, a solicitat de la șeful adjunct al DGAF mun. Chișinău, sistarea controlului total la SRL „Vinexprim”, din motivul solicitării amânării controlului fiscal total. (f.d. 117, Vol.I)

Conform notei de serviciu din 26 aprilie 2018, șeful Direcției control fiscal post operațional nr.5, a informat șeful adjunct al DGAF mun. Chișinău că, controlul fiscal a fost preluat și urmează a fi efectuat de la 25 aprilie 2018 până la 27 aprilie 2018. Totodată, a solicitat prelungirea controlului total la SRL „Vinexprim” până la data de 04 mai 2018. (f.d. 118, Vol.I)

Potrivit notei-raport din 04 mai 2018, șeful Direcției control fiscal post operațional nr.5, a solicitat de la șeful adjunct al DGAF mun. Chișinău, prelungirea

termenului de efectuare a controlului total la SRL „Vinexprim” pînă la data de 21 mai 2018. (f.d. 119, Vol.I)

Conform notei de serviciu din 21 mai 2018, șeful Direcției control fiscal post operațional nr.5, a solicitat de la șeful adjunct al DGAF mun. Chișinău, suspendarea temporară a controlului din 21 mai 2018. (f.d. 120, Vol.I)

Prin nota de serviciu din 06 august 2018, șeful Direcției control fiscal post operațional nr.5, a informat șeful adjunct al DGAF mun. Chișinău, despre faptul preluării controlului fiscal control care urmează a fi efectuat de la 07 august 2018 pînă la 08 august 2018. (f.d. 121, Vol.I)

Prin scrisoarea din 07 august 2018, Serviciul Fiscal de Stat a informat SRL „Vinexprim” că, controlul fiscal a fost preluat și urmează a fi efectuat de la 06 august 2018 pînă la 08 august 2018. (f.d. 122, Vol.I)

Potrivit constatărilor din actul de control nr.3-570445 din 08 august 2018, prelungit pe blanchetele nr. 3-570444, nr. 3-570778, nr. 3-580779, nr.3-541639, întocmit ca urmare a efectuării controlului fiscal la fața locului, prin metoda verificării totale pentru perioada 01 ianuarie 2014-28 februarie 2018, s-a stabilit prezentarea cu informație neautentică a dării de seamă privind suma venitului achitat pentru perioada fiscală L/12/2017, fapt ce nu a generat obligații suplimentare la buget; reflectarea neîntemeiată în evidență contabilă, declarația privind impozitul pe venit provenit din activitatea de întreprinzător (forma VEN12) pentru perioada A/2017 și declarațiile privind TVA (forma TVA12) a tranzacțiilor neconfirmate, documentate între SRL „Cosmdecor” și SRL „Vinexprim” în sumă totală de 4532665 lei (fără TVA) și între SRL „Vinexprim” și SRL „Speranța PF-Com” în sumă totală de 4541395 lei (TVA în sumă de 908279 lei), diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioada fiscală A/2014 cu 352622 lei, pentru perioada A/2015 cu 580 de lei și pentru perioada A/2017 cu 390245 lei, prezentarea cu informații neautentice a declarațiilor cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale A/2014, A/2015 și A/2017, ce au generat obligații suplimentare față de buget pentru perioadele fiscale L/09/2017 - L/02/2018, fapte ce nu au generat obligații suplimentare la buget, micșorarea TVA spre deducere cu 902496 lei. (f.d. 9-26, Vol.I)

Prin hotărârea nr.S-120/31 din 09 august 2018 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale, Serviciul Fiscal de Stat a sechestrat bunurile sub formă de mijloace financiare a entității SRL „Vinexprim”, valoarea cărora este suficientă pentru asigurarea stingerii obligațiilor fiscale reflectate în actul de control, inclusiv celor care sunt pasibile de a fi aplicate sub formă de amenzi, sancțiuni și/sau majorare de întârziere la data examinării cazului de încălcare fiscală. (f.d.27, Vol.I)

Prin actul de sechestră, ca măsură de asigurare a stingerii obligației fiscale din 09 august 2018, funcționari din cadrul Serviciul Fiscal de Stat au aplicat sechestră asupra bunurilor sub formă de mijloace financiare incluse în lista bunurilor sechestrate în sumă de 1170144 lei, la contul bancar al instituțiilor financiare BC „Comertbank” SA, BC „Victoriabank” SA, BC „Energbank” SA, BC „Moldinconbank” SA. (f.d. 28, Vol.I)

La 03 septembrie 2018 SRL „Vinexprim” a depus dezacord la actul de control fiscal nr.3- 570445 din 08 august 2018, prin care a solicitat Serviciului Fiscal de Stat revizuirea soluției expuse de inspectorii fiscali. (f.d. 29, Vol.I)

Prin decizia nr.120/149 din 05 septembrie 2018 privind prelungirea termenului de examinare a cazului de încălcare a legislației fiscale comis de SRL „Vinexprim”, s-a prelungi termenul de examinare a cazului de încălcare cu 30 de zile (f.d. 30, Vol.I).

Prin decizia nr.120/1725 din 27 septembrie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Vinexprim”, nu s-au confirmat tranzacțiile reflectate în evidență contabilă, Declarația privind impozitul pe venit provenit din activitatea de întreprinzător (Forma VEN12) pentru perioada 2017, Declarațiile privind TVA (Forma TVA 12) pentru perioadele fiscale L/03/2017- L/05/2017, ce țin de operațiunile documentate între „Cosmdecor” SRL și SRL „Vinexprim” în sumă totală de 4532665 lei (fără TVA) și între SRL „Vinexprim” și „Speranța PF-COM” SRL, în sumă totală de 4541395 lei (TVA în sumă de 908279 lei), ca urmare a includerii în documentele contabile a unor date denaturate, privind operațiuni care nu au la bază tranzacții reale și care au la bază tranzacții ce nu au existat; s-a reflectat spre majorare cu 902496 lei, TVA spre deducere, care la situația din 01 martie 2018 va constitui 8902933 lei; s-a încasat la buget sumele impozitelor, taxelor, calculate în rezultatul controlului: 743447 lei, impozitul pe venit provenit din activitatea de întreprinzător diminuat pentru perioada fiscală A/2014 cu 352622 lei, pentru A/2015 cu 580 de lei și pentru A/2017 cu 390245 lei, s-a încasat la buget majorare de întârziere calculată în rezultatul controlului, conform prevederilor art. 228 alin.(2) al Codului fiscal (anexa nr.1), 210109 lei, pentru neachitarea impozitului pe venit provenit din activitatea de întreprinzător diminuat pentru perioadele fiscale A/2014, A/2015 și A/2017; s-a aplicat pentru încălcările legislației: 222860 de lei, amendă pentru diminuarea pe venit provenit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele fiscale A/2014, A/2015 și A/2017, conform prevederilor art.261 alin.(4) din Codul fiscal (742867 lei x 30 %); 2000 de lei, amendă pentru prezentarea cu informație neautentică a declarațiilor cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale A/2014 și A/2017, conform prevederilor art.260 alin.(3) din Codul Fiscal; s-a aplicat avertizare conform prevederilor art.235 alin. (1/1) din Codul fiscal, pentru comiterea încălcării fiscale ne semnificative prevăzute de art.260 alin.(3) din Codul fiscal, prin prezentarea cu informație neautentică a Declarației cu privire la impozitul pe venit (Forma VEN12) pentru perioada fiscală A/2015; prevăzute de art.261 alin.(4) din Codul fiscal, prin diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu 580 de lei pentru perioada A/2015 (f.d. 31-38, Vol.I).

Prin hotărârea nr. R/120/26 din 28 septembrie 2018 cu privire la ridicarea/aplicarea sechestrului ca măsură de asigurare de pe bunurile contribuabilului, s-a ridicat sechestrul de pe bunurile sub formă de mijloace financiare a entității SRL „Vinexprim” pe conturile bancare deschise la: BC „Comertbank” SA, BC „Victoriabank” SA Chișinău, „Energbank” SA fil. Ocnîța, BC „Moldindconbank” SA fil.T. Vladimirescu, Chișinău și fil. Centru, Chișinău în valoare de 1170144 lei, aplicat în temeiul pct.2 subpct 4) din Ordinul IFPS nr.379 din 15 martie 2017. S-a aplicat sechestrul pe bunurile sub formă de mijloace financiare a entității SRL „Vinexprim”, în valoarea de 1178416 lei (f.d.39, Vol.I).

Prin hotărârea nr.S-120/44 din 28 septembrie 2018 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale, s-au sechestrat bunurile sub formă de mijloace financiare a entității SRL „Vinexprim”, pe conturile bancare deschise la BC „Comertbank” SA,

BC „Victoriabank” SA, BC „Energbank” SA, BC „Moldinconbank” SA, valoarea cărora este suficientă pentru asigurarea stingerii obligațiilor fiscale, reflectate în decizia asupra cazului de încălcare fiscală nr. 120/1725 din 27 septembrie 2018, inclusiv celor ce sunt pasibile a fi aplicate sub formă de amenzi, sancțiuni și/sau majorare de întârziere la data examinării cazului de încălcare fiscală (f.d. 40, Vol.I).

Prin actul de sechestru din 01 octombrie 2018, Serviciul Fiscal de Stat a instituit sechestru asupra bunurilor sub formă de mijloace financiare incluse în lista bunurilor sechestrate în sumă de 1170144 lei, la contul bancar al instituțiilor financiare la BC „Comertbank” SA, BC „Victoriabank” SA, BC „Energbank” SA, BC „Moldinconbank”. (f.d. 41, Vol.I)

Prin cererea prealabilă din 11 octombrie 2018, SRL „Vinexprim” a solicitat anularea deciziei Nr.120/1725 din 27 septembrie 2018, emisă în privința sa; anularea hotărârii nr. R/120/26 din 28 septembrie 2018, hotărârii Nr.S-120/44 din 28 septembrie 2018 și a actului de sechestru din 01 octombrie 2018, prin care s-au sechestrat mijloace financiare în sumă de 1178416 lei. (f.d. 42, Vol.I)

Prin decizia nr.371 din 08 noiembrie 2018 Serviciul Fiscal de Stat a considerat neîntemeiată contestația depusă de SRL „Vinexprim” în lipsa temeiului legal de anulare sau modificare a deciziei contestate, a respins contestația și a menținut decizia nr.120/1725 din 27 septembrie 2018 și Hotărârile nr.R/120/26 din 28 septembrie 2018 cu privire la ridicarea/sechestrarea ca măsură de asigurare de pe bunurile contribuabilului, nr.S-120/44 din 28 septembrie 2018 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale și actul de sechestru ca măsură de asigurare a stingerii obligației fiscale din 01 octombrie 2018. (f.d. 43-46, Vol.I)

Invocând netemeinicia deciziei Serviciului Fiscal de Stat, SRL „Vinexprim” a depus prezenta cerere de chemare în judecată, ulterior concretizată, prin care a solicitat anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat Nr.120/1725 din 27 septembrie 2018 și nr.371 din 08 noiembrie 2018.

Fiind investită cu judecarea cauzei în fond, prima instanță a ajuns la concluzia temeiniciei acțiunii pe care a admis-o integral (f.d.219, Vol.I).

Examinând cauza în ordine de apel, Curtea de Apel Chișinău, prin decizia din 17 iunie 2020 a respins cererea de apel depusă de Serviciul Fiscal de Stat.

Judecând cauza în ordine de recurs completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție a constatat că prima instanță și instanța de apel au judecat cauza și au ajuns la o concluzie pripită, fapt ce rezultă din nedeterminarea exactă a naturii juridice a litigiului, criteriul, care presupune prin sine lămurirea completă și certă a situației de fapt sub toate aspectele.

În susținerea concluziei enunțate instanța de recurs indică următoarele.

Conform art. 1 alin.(1)-(3) Cod fiscal (în vigoare la data efectuării controlului fiscal), prin prezentul cod se stabilesc principiile generale ale impozitării în Republica Moldova, statutul juridic al contribuabililor, al Serviciului Fiscal de Stat și al altor participanți la relațiile reglementate de legislația fiscală, principiile de determinare a obiectului impunerii, principiile evidenței veniturilor și cheltuielilor deduse, modul și condițiile de tragere la răspundere pentru încălcarea legislației fiscale, precum și modul de contestare a acțiunilor organelor fiscale și ale persoanelor cu funcții de răspundere ale acestora.

Prezentul cod reglementează relațiile ce țin de executarea obligațiilor fiscale în ce privește impozitele și taxele de stat, stabilind, de asemenea, principiile generale de determinare și percepere a impozitelor și taxelor locale.

Noțiunile și prevederile prezentului cod se aplică în exclusivitate în limitele relațiilor fiscale și ale altor relații legate de acestea.

În conformitate cu art. 11 alin.(1) Cod fiscal, apărarea drepturilor și intereselor contribuabilului se face pe cale judiciară sau pe alte căi prevăzute de prezentul cod și de alte acte ale legislației. Toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

Potrivit art. 134 alin.(1), pct.1) Cod fiscal, Serviciul Fiscal de Stat și funcționarii fiscali, în cadrul acțiunilor de exercitare a funcției, au următoarele drepturi: să efectueze controale asupra modului în care contribuabilii, serviciile de colectare a impozitelor și taxelor locale, alte persoane respectă legislația fiscală.

Conform art. 214 alin.(1)-(4) și (6)-(8) 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 sînt determinate, în baza prezentului cod, în instrucțiunile cu caracter intern ale Serviciului Fiscal de Stat.

Activitatea contribuabilului poate fi supusă controlului fiscal pentru o perioadă ce nu depășește termenele de prescripție, stabilite la art.264, pentru determinarea obligației fiscale.

Organele cu atribuții de administrare fiscală pot efectua controlul fiscal repetat în cazul în care rezultatele controlului fiscal exercitat anterior sînt neconcludente, incomplete sau nesatisfăcătoare ori dacă ulterior au fost depistate circumstanțe ce atestă existența unor semne de încălcare fiscală și, prin urmare, se impune un nou control.

Controlul fiscal repetat poate fi efectuat în cadrul examinării contestațiilor împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acțiunii funcționarului fiscal și, în alte cazuri, la decizia conducerii organelor menționate la alin.(6).

Se interzice efectuarea repetată a controalelor fiscale la fața locului asupra unora și acelorași impozite și taxe pentru o perioadă fiscală care anterior a fost supusă controlului, cu excepția cazurilor cînd efectuarea controlului fiscal repetat se impune de reorganizarea sau lichidarea contribuabilului, ține de auditul activității Serviciului Fiscal de Stat de către organul ierarhic superior, de activitatea posturilor fiscale sau de depistarea, după efectuarea controlului, a unor semne de încălcări fiscale, cînd aceasta este o verificare prin contrapunere, cînd controlul se efectuează la solicitarea organelor de drept și a celor specificate la art.131 alin.(5), cînd

necesitatea a apărut în urma examinării cazului cu privire la încălcarea legislației fiscale sau în urma examinării contestației. Drept temei pentru efectuarea controlului fiscal repetat la fața locului, în legătură cu auditul activității Serviciului Fiscal de Stat de către organul ierarhic superior, poate servi numai decizia acestuia din urmă, cu respectarea cerințelor prezentului articol.

Conform art. 219 alin. (1) și (2) Cod fiscal, verificarea totală se aplică în cazul controlului fiscal la fața locului asupra tuturor actelor și operațiunilor de determinare a obiectelor (bazei) impozabile și de stingere a obligațiilor fiscale în perioada de după ultimul control fiscal.

Verificarea totală este una documentară și, în același timp, faptică a modului în care contribuabilul execută legislația fiscală.

Iar, conform art. 231 alin.(1) Cod fiscal, în sensul prezentului cod, tragerea la răspundere pentru încălcare fiscală înseamnă aplicarea de către Serviciul Fiscal de Stat, în condițiile prevăzute de legislația fiscală, a unor sancțiuni față de persoanele care au săvârșit încălcări fiscale.

Totodată, potrivit art. 234 alin.(5) Cod fiscal, persoanele care au calculat greșit impozitul și/sau taxa, dacă acest fapt nu a fost depistat în cadrul controlului fiscal anterior, la efectuarea repetată a controlului fiscal în condițiile reglementate la art.214 alin.(8), sînt absolvite de aplicarea amenzilor și penalităților pentru încălcările fiscale depistate aferente perioadelor supuse controlului repetat.

Conform art. 239 Cod fiscal, scopul procedurii de examinare a cazului de încălcare fiscală constă în: clarificarea promptă, multilaterală, exhaustivă și obiectivă a circumstanțelor în care s-a produs, soluționarea lui în strictă conformitate cu legislația, asigurarea îndeplinirii deciziei, precum și stabilirea cauzelor și condițiilor care au contribuit la comiterea încălcării fiscale, prevenirea încălcărilor, educarea în spiritul respectării legilor și consolidarea legalității.

Articolul 249 alin.(1) lit. a) Cod fiscal, stipulează că asupra cazului de încălcare fiscală poate fi pronunțată una din următoarele decizii privind: aplicarea de sancțiune fiscală și/sau încasarea de impozit, taxă, calculate suplimentar, de majorare de întârziere.

Iar, conform art. 219 alin.(3) Cod administrativ, instanța de judecată nu are dreptul să depășească limitele pretențiilor din acțiune, însă, totodată, nu este legată de textul cererilor formulate de participanții la proces.

Astfel, efectuând controlul judiciar al deciziei din 17 iunie 2020 a Curții de Apel Chișinău, instanța de recurs ridică o problemă de drept procedural în ceea ce privește soluționarea de către instanța de apel a litigiului, care nu a elucidat toate circumstanțele importante speței, s-a abținut de a răspunde la toate întrebările (argumentele) ridicate în fața sa, fapt prin ce a încălcat normele de drept procedural și a emis o hotărâre nemotivată.

Instanța de recurs reiterează că conform art. 195 din Codul administrativ, procedura acțiunii în contenciosul administrativ se desfășoară conform prevederilor prezentului cod. Suplimentar se aplică corespunzător prevederile Codului de procedura civilă, cu excepția art. 169–171.

Prin urmare, regulile stabilite în Codul de procedură civilă se aplică numai în completarea Codului administrativ.

Așadar, pentru a elucidă aspectele abordate, instanța de recurs consideră că trebuie să opereze cu prevederile art. 390, alin. (1), lit. e) și f) din Codul de procedură

civilă, conform cărora decizia instanței de apel trebuie să conțină: motivele concluziilor instanței de apel și referirea la legea guvernantă, precum și concluziile instanței de apel în urma examinării apelului.

La fel, instanța de recurs relevă că instanța judecătorească apreciază probele după intima ei convingere, bazată pe cercetarea multiaspectuală, completă, nepărtinitoare și nemijlocită a tuturor probelor din dosar în ansamblul și interconexiunea lor, călăuzindu-se de lege. Nici un fel de probe nu au pentru instanța judecătorească o forță probantă prestabilită fără aprecierea lor. Fiecare probă se apreciază de instanță privitor la relevanța, admisibilitatea, veridicitatea ei, iar toate probele în ansamblu, privitor la legătura lor reciprocă și suficiența pentru soluționarea cauzei. Ca rezultat al aprecierii probelor, instanța judecătorească este obligată să reflecte în hotărâre motivele concluziilor sale privind admiterea unor probe și respingerea altor probe, precum și argumentarea preferinței unor probe față de altele. Proba este declarată ca fiind veridică dacă instanța constată prin cercetare și comparare cu alte probe că datele pe care le conține corespund realității.

În aceeași ordine de idei, potrivit jurisprudenței stabilite, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a învederat că unul din principiile legate de administrarea corectă a justiției se referă la hotărârile instanțelor de judecată, care ar trebui să explice în mod adecvat raționamentele pe care se bazează. Măsura în care se aplică această obligație de motivare poate varia în funcție de natura deciziei și trebuie determinată în funcție de circumstanțele cauzei (a se vedea *Moreira Ferreira*, ibidem, parag. 84; *Orlen Lietuva LTD. vs Lituania*, 29 ianuarie 2019, parag. 82).

Procedând la examinarea fondului recursului, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție învederează că exigența motivării hotărârii judecătorești este o garanție a caracterului echitabil al procedurii și împotriva arbitrariului instanței de judecată. În acest caz, instanța de apel are obligația de a indica motivele raționamentelor sale și să facă referire la legea guvernantă a speței. Pe baza acestei analize juridice, instanța de apel trebuie să tragă concluziile de rigoare în urma examinării cererilor de apel. Etapele menționate trebuie să fie consecutive și să se afle într-o strânsă legătură logică, ceea ce consolidează ipoteza că soluția finală a instanței de judecată urmează să rezulte din partea motivată a hotărârii judecătorești.

Aici, instanța de recurs notează că în jurisprudența sa consecventă, Curtea Europeană a constatat în mod frecvent încălcări ale articolului 6 parag. 1 din Convenție, în special, în cauzele care ridicau probleme cu privire la motivarea hotărârilor judecătorești (a se vedea *Fomin vs Moldova*, 11 octombrie 2011, parag. 31 și 34; *Mitrofan vs Moldova*, 15 ianuarie 2013, parag. 54; *Lebedinschi vs Moldova*, 16 iunie 2015, parag. 31, 36; *Nichifor vs Moldova*, 20 septembrie 2016, parag. 30). Astfel, constatările de mai sus în sine ar putea fi o bază temeinică pentru stabilirea încălcării articolului 6 din CEDO.

La acest capitol, instanța de recurs urmează să verifice dacă instanțele de judecată ierarhic inferioare s-au expus asupra tuturor pretențiilor invocate, asupra tuturor argumentelor înaintate și dacă au stabilit toate circumstanțele care au importanță pentru justa soluționare a litigiului.

Prin urmare, instanța de recurs relevă că, în pct. I-VII a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.120/1725 din 27 septembrie 2018, au fost constatate un șir de

încălări ale legislației fiscale comise de SRL „Vinexprim”, în urma cărora agentul economic a fost sancționat (f.d.31-38, Vol.I).

Reieșind din cele expuse supra, instanța de recurs constată că instanțele ierarhic inferioare n-au analizat încălcările constatate de către Serviciul Fiscal de Stat, lăsându-le fără apreciere. Or, la acest capitol, instanțele ierarhic inferioare s-au expus doar asupra aspectului procedurii de efectuare a controlului fiscal și întocmirea deciziei de sancționare a SRL „Vinexprim”.

Deși, în conformitate cu art. 194 alin. (1) Cod administrativ, în procedura în prima instanță, în procedura de apel și în procedura de examinare a recursurilor împotriva încheierilor judecătorești se soluționează din oficiu probleme de fapt și de drept.

În consecință, instanța de recurs apreciază drept superficiale concluziile instanței de apel privind admiterea acțiunii SRL „Vinexprim”, din motiv că aceasta nu s-a expus asupra încălcărilor constatate de către Serviciul Fiscal de Stat și nu a elucidat toate circumstanțele importante speței, cu toate că în virtutea caracterului devolutiv al apelului, urma să rejudece fondul cauzei sub toate aspectele și în limita pretențiilor înaintate de SRL „Vinexprim”.

Totodată, instanța de recurs subliniază că în motivarea deciziei contestate, instanța de apel a menționat că organul fiscal a efectuat anterior controlului în baza căruia au fost emise deciziile contestate, cel puțin două controale fiscale, în ordinea definită de art. 129 pct. 11) Cod fiscal, finalizate prin actele de control nr. 1- 736548 din 22 martie 2016 și actul de control factic repetat nr. 1-736201 din 08 aprilie 2016, în baza cărora a fost emisă decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 383/2/9 din 12 aprilie 2016 asupra cazului de încălcare a legislației comise de către SRL „Vinexprim”, precum și prin actul de control nr. 1-777051 din 26 mai 2017.

La acest capitol, instanța de recurs consideră că instanța ierarhic inferioară neîntemeiat a făcut referire în motivarea deciziei contestate la actele de control nr. 1- 736548 din 22 martie 2016 și actul de control factic repetat nr. 1-736201 din 08 aprilie 2016, în baza cărora a fost emisă decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.383/2/9 din 12 aprilie 2016 asupra cazului de încălcare a legislației comise de către SRL „Vinexprim”.

Or, la materialele cauzei, actele de control menționate de instanța de apel nu se atestă, și acestea efectiv nu au fost examinate în ședințele de judecată, ca ulterior instanța să se pronunțe asupra lor în motivarea deciziei sale.

Mai mult, instanța de recurs subliniază că Serviciul Fiscal de Stat pe parcursul examinării cauzei a relevat că conform dispozițiile art. 133 alin. (2) pct. 13) Cod fiscal, în realizarea funcțiilor sale, în domeniul administrării fiscale, efectuează vizite fiscale și instituie posturi fiscale.

Conform art. 129 pct. 11¹) Cod fiscal, în scopul exercitării administrării fiscale, se definesc următoarele noțiuni: vizită fiscală - procedeu de asistență fiscală care constă în explicarea legislației fiscale, cu caracter consultativ, și/sau în stabilirea unor date de ordin general despre activitatea contribuabilului.

Prin urmare, Serviciul Fiscal de Stat a precizat că vizitele fiscale, efectuate la SRL „Vinexprim” nu pot fi echivalate cu un control fiscal, or, acestea au avut ca scop stabilirea datelor de ordin general despre activitatea contribuabilului, identificarea deficiențelor și prevenirea acțiunilor ilegale, monitorizarea acestuia privind disciplina de casă sau alte aspecte, prin observarea directă a activității,

precum și acordarea de sprijin explicativ-consultativ, prin familiarizarea lui cu legislația în vigoare și îndrumarea spre respectarea întocmai a legislației fiscale, calcularea și vărsarea deplină și la timp în buget a impozitelor și a altor plăți obligatorii. Iar, în acest sens au fost întocmite rapoartele vizitelor fiscale, anexate de către intimat la cererea de chemare în judecată.

În același context, Serviciul Fiscal de Stat Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a indicat că conform prevederilor art. 146 alin. (1) Cod fiscal, postul fiscal se creează de Serviciul Fiscal de Stat în scopul prevenirii și depistării cazurilor de încălcare fiscală, inclusiv a cazurilor de eschivare de la stingerea obligațiilor fiscale, precum și în scopul exercitării altor atribuții de administrare fiscală.

Astfel, în temeiul Ordinului Serviciului Fiscal de Stat nr. 124/1 din 24 mai 2017 cu privire la instituirea unui post fiscal la SRL „Vinexprim”, a emis Ordinul nr.152/M din 24 mai 2017 privind desemnarea funcționarului fiscal responsabil de monitorizarea postului fiscal mobil la SRL „Vinexprim”, cu scopul de a preveni și depista cazuri de încălcare fiscală și monitorizarea activității agentului economic.

Potrivit prevederilor pct. 23 al Regulamentului privind funcționarea posturilor fiscale, aprobat prin Ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 409 din 18 mai 2015, rezultatele măsurilor întreprinse și constatate în cadrul controlului fiscal vor fi consemnate în actul de control fiscal. Copia actului de control fiscal va fi remisă în format electronic la adresa Direcției planificare și analiza controalelor, în cel mult zece zile de la data întocmirii acestuia.

Astfel, Serviciul Fiscal de Stat Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a indicat că la instituirea postului fiscal la SRL „Vinexprim” a fost efectuat un control fiscal la fața locului, prin metoda verificării faptice, fiind consemnate în actul de control nr. 1-777051 din 26 mai 2017, toate constatările efectuate de către inspectorul fiscal cu privire la activitatea contribuabilului la momentul instituirii postului fiscal.

Referitor la Decizia nr.383/2/9 din 12 aprilie 2016 asupra cazului de încălcare a legislației de către SRL „Vinexprim”, emisă urmare a examinării actului de control nr.1-736548 din 22 martie 2016, la care fac referire instanțele ierarhic inferioare, Serviciul Fiscal de Stat a enunțat că aceasta, de asemenea, se referă la controlul fiscal efectuat prin metoda verificării faptice și nu la controlul fiscal efectuat prin metoda verificării totale asupra corectitudinii calculării și plenitudinea virării la buget a impozitelor, taxelor și altor plăți, pentru perioada 01 ianuarie 2014 – 28 februarie 2018.

Așadar, recurentul a menționat că argumentele primei instanțe și ale instanței de apel cu privire la efectuarea controlului fiscal repetat pentru aceeași perioadă, asupra unora și aceluiași impozite și taxe, contrar prevederilor art. 214 alin. (8) Cod fiscal, se combat. Or, acestea nu sunt aplicabile speței, întrucât la SRL „Vinexprim” nu a fost efectuat un control fiscal repetat, fapt indicat inclusiv pe fila 2, din actul de control nr. 3-570445 din 08 august 2018, ceea ce denotă aplicarea și interpretarea eronată a normelor de drept material de către instanțele ierarhic inferioare, care au echivalat neîntemeiat controlul fiscal cu vizita fiscală și postul fiscal, or, acestea sunt proceduri diferite, ce produc efecte juridice diferite și se bazează pe norme diferite.

Având în vedere cele enunțate, instanța de recurs consideră că instanța de apel urma să examineze efectiv actele de control din 22 martie 2016, 08 aprilie 2016 și 26 mai 2017, și să stabilească cu certitudine ce fel de controale au fost efectuate de

Serviciul Fiscal de Stat, reflectate în aceste acte de control, act de control efectuat prin metoda verificării faptice în rezultatul vizitei fiscale, a fost instituit post fiscal sau au fost efectuate controale fiscale, prin metoda verificării totale asupra corectitudinii calculării și plenitudinea virării la buget a impozitelor, taxelor și altor plăți, pentru perioada 01 ianuarie 2014 – 28 februarie 2018.

Per ansamblu, ținând cont de natura litigiului și de marja de apreciere a instanței de judecată, Colegiul judiciar opinează că a examinat principalele întrebări juridice stabilite și că nu este necesar să se pronunțe separat în privința motivelor cu privire la fondul cauzei. De fapt, acestea poartă un caracter secundar și nu au forță juridică de a influența decisiv considerentele de mai sus (a se vedea, printre alte autorități, Kamil Uzun vs Turcia, 10 mai 2007, parag. 64 din 10 mai 2007; Centrul pentru Resurse Juridice în numele lui Valentin Câmpeanu vs România (Marea Cameră), 17 iulie 2014, parag. 156).

Așadar, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție notează că greșelile comise de instanța de apel nu pot fi corectate în ordine de recurs, din cauza specificului acestora. De altfel, atât Serviciul Fiscal de Stat Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, cât și SRL „Vinexprim” trebuie să aibă posibilitatea reală să-și prezinte apărarea și să fie audiați de o instanță de apel, care va fi competentă de a examina toate chestiunile de fapt și de drept relevante litigiului (a se vedea A. Menarini Diagnostics S.R.L. vs Italia, 27 septembrie 2011, parag. 59; Akaki Tchaghiashvili, 2 septembrie 2014, parag. 34, Samardžić, ibidem, parag. 31, Gohe și alții vs Franța, 3 iulie 2018, parag. 41 - 43).

Din considerentele menționate și având în vedere faptul că corectarea erorilor instanței de apel la judecarea cauzei în ordine de recurs nu este posibilă, 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 Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, de a casa decizia din 17 iunie 2020 a Curții de Apel Chișinău și de a restitui cauza pentru rejudecare la Curtea de Apel Chișinău, în alt complet de judecată.

Ținând cont de rolul specific al instanței de recurs și de preeminența dreptului, este imperios, ca la reexaminarea cauzei în ordine de apel, să fie remediate neajunsurile procedurii inițiale (a se vedea cauzele Baka vs Ungaria (Marea Cameră), 23 iunie 2016, parag. 117; Zubac vs Croația (Marea Cameră), 5 aprilie 2018, parag. 123 – 125).

Astfel,, cauza de contencios administrativ urmează a fi judecată în întregime în cadrul unor proceduri noi, în cadrul căreia instanța de apel va avea sarcina de a stabili o legătură clară între faptele speței, dispozițiile legale aplicabile și concluziile la care a ajuns. În funcție de rezultatul aprecierii juridice, instanța de apel va trebui să constate temeinicia sau lipsa unui temei legal a cererii de apel formulată de către Serviciul Fiscal de Stat Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău (a se vedea, spre exemplu, importanța rejudecării cauzei de către instanțele ierarhic inferioare în baza considerentelor unei instanțe de recurs, Victor Harovschi vs Moldova, 18 noiembrie 2008; Dimitar Yordanov vs Bulgaria, 6 septembrie 2018, parag. 52 – 53).

Reieșind din cele expuse, la rejudecarea cauzei, instanța de apel urmează să țină cont de cele menționate și reexaminând cauza, să emită o decizie legală și întemeiată.

Conform art. 195, 247, 248 alin.(1) lit. d) și alin. (2), și art. 258 alin.(3) 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 Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău.

Se casează integral decizia din 17 iunie 2020 a Curții de Apel Chișinău și se restituie cauza de contencios administrativ intentată la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Vinexprim” împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind contestarea actelor administrative spre rejudecare la Curtea de Apel Chișinău, în alt complet de judecată.

Decizia nu se supune niciunei căi de atac.

Președintele ședinței,
judecătorul

Maria Ghervas

judecătorii

Dumitru Mardari

Galina Stratulat

Victor Boico

Nina Vascan