

Dosarul nr. 3ra-370/21

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

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

Î N C H E I E R E

19 mai 2021

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul
judecătorii

Tamara Chișca-Doneva
Victor Burduh
Iurie Bejenaru

examinând admisibilitatea recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală municipiul Chișinău,

în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Radeva Grup” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei din 2 decembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău, prin care au fost respinse apelurile depuse de Societatea cu Răspundere Limitată „Radeva Grup” și Serviciul Fiscal de Stat, și a fost menținută hotărârea din 28 septembrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani,

c o n s t a t ă :

La 20 mai 2017 SRL „Radeva Grup” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii a indicat că prin decizia nr.349/3/12 din 9 martie 2017, emisă de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Radeva-Grup”, printre altele s-a dispus în pct. II, III și IV: a reflecta în evidența contabilă rezultatele constatate în urma inventarierii; a ajusta prin micșorare TVA trecută în cont în sumă de 510 905,78 de lei la prezentarea declarației TVA pentru perioada fiscală februarie 2017; la prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2017 a ține cont de rezultatele inventarierii.

A menționat că prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.4 din 20 aprilie 2017, s-a admis parțial cererea prealabilă depusă de SRL „Radeva-Grup” și s-a modificat decizia nr.349/3/12 din 9 martie 2017 emisă de Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, după cum urmează: în partea constatatoare - pct.2 alin. (2), sintagma „2554528,9” lei s-a substituit cu sintagma „2449909”; pct. 3 alin. (1), sintagma „510905,78” lei s-a substituit cu sintagma „489982”; În partea decisivă - cap. III, sintagma „510905,78” lei s-a substituit cu sintagma „489982”. În rest, decizia

nr.349/3/12 din 9 martie 2017, emisă de Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, a rămas nemodificată.

Reclamanta a considerat decizia nr.4 din 20 aprilie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat ca neîntemeiată și pasibilă de a fi anulată în partea respingerii cererii prealabile, iar decizia nr.349/3/12 din 09 martie 2017 emisă de Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău ca neîntemeiată și pasibilă de a fi anulată integral, din considerentele ce succed.

Astfel, a relatat că la 10 februarie 2017, în jurul orei 14:30 la sediul întreprinderii SRL „Radeva-Grup” pe adresa mun. Chișinău, str. Maria Dragan 11A, (la unele din depozite) au venit colaboratorii poliției și procuraturii, împreună cu colaboratorii mascați de la Detașamentul „Fulger”. În cadrul acestor acțiuni de urmărire penală, după cum a înțeles ulterior, a fost efectuat controlul fiscal, în cadrul cărora s-a pretins că s-au constatat lipsuri de mărfuri în sumă de 2 554 528,90 de lei.

A susținut că în cazul dat colaboratorii Inspectoratului Fiscal au efectuat un control superficial, nu au inventariat toate depozitele și locurile de păstrare a bunurilor. În cadrul controlului-inventarierii fiscale, precum și la semnarea actului de control, SRL „Radeva-Grup” a expus că nu este de acord cu constatările enunțate, iar în cadrul audierilor la Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău a explicat circumstanțele în care a fost efectuat controlul și neajunsurile/încălcărilor admise de controlorii Inspectoratului Fiscal, însă argumentele SRL „Radeva-Grup” nu au fost luate în considerație.

La fel, a precizat că în perioada efectuării controlului, directorul - Anatol Brașoveanu și directorul comercial - Vitalie Todoroglo, au fost reținuți, fiind efectuate percheziții de către organele de urmărire penală și a procuraturii în prezența colaboratorilor mascați de la Detașamentul Fulger, cu prezentarea ordonanței de începere a urmăririi penale și percheziție la sediul firmei și la domiciliile administratorului și a celorlalți factori de decizie ai firmei. Concomitent, a relatat că s-au început perchezițiile la sediul firmei (contabilitate, magazin, salon, depozit, la domiciliul asociatului). În urma perchezițiilor de la domiciliu nu s-a ridicat niciun document, bani sau valută (chiar și deschiderea safeurilor din bancă au arătat că nu sunt documente de ciornă, bani sau evidență contabilă dublă). În ziua de 10 februarie 2017, contabilă-șef a firmei nu era prezentă la serviciu, deoarece stătea acasă cu copilul bolnav. Lucrătorii poliției au accesat singuri serverul și au imprimat pe hârtie stocul de mărfuri de la depozit. Deși, au declarat că nu sunt de acord cu această procedură, deoarece numai contabilă cunoaște programul contabil din calculator, obiecțiile nu au fost luate în considerație. Câteva persoane, împreună cu directorul comercial, Vitalie Todoroglo au început inventarierea pe întuneric, folosindu-se de lumina proastă din depozit și lanterna de la telefon. Noaptea târziu a aflat că au făcut inventarierea, dar nu au fost încă în două secții de depozitare deoarece era frig, iar Vitalie Todoroglo, de frică a uitat de ele, fiind speriat și stresat fiindcă i s-a spus că va fi reținut, având un copil de trei ani, iar soția fiind însărcinată în luna a șaptea. Directorul SRL „Radeva-Grup”, Anatolie Brașoveanu la fel având doi copii minori, era speriat, fiind amenințat că va fi reținut, situație în care semnezi orice și nu gândești clar. Ulterior, au fost escortați în izolator și când au fost aduși pentru a da depoziții, la data de 12 februarie 2017 (după 48 de ore), le-a fost prezentat un act de la Inspectoratul Fiscal de Stat, unde s-a menționat că aceasta este inventarierea și în

acest act este indicat că lipsește marfa de câteva milioane. Din câte își amintește, l-a semnat, dar a notat pe acest act că nu este de acord. În acel moment se gândea la copii, familie, frați și angajați, care aveau șanse să rămână fără serviciu, deoarece oficiul, secția de producere și depozitul au fost sigilate. Totuși, Serviciul Fiscal de Stat nu a acceptat argumentele expuse, le-a ignorat fără să ofere o justificare, menționând doar că inventarierea a fost în prezenta directorului comercial și în baza declarației administratorului întreprinderii, fapte care nu corespund realității. Ulterior, la 13 februarie 2017 au fost eliberați din sala de judecată, iar când au revenit la serviciu, totul era sigilat și în urma discuției cu poliția, li s-a permis să înceapă activitatea.

A mai declarat că la 13 februarie 2016 au fost efectuate toate operațiunile contabile în evidența automatizată în baza documentelor justificative, fiind întocmită lista de inventariere la zi a stocurilor înregistrate în contabilitate. În urma inventarierii stocurilor cantitative de facto și suprapunerii cu cele din contabilitate nu s-au depistat lipsuri sau plusuri de stocuri, astfel că stocurile menționate în actul de control arată că ele nu sunt corecte și obiective și nu arată situația reală aferentă acestora. Aceste circumstanțe au fost acceptate ca întemeiate și respectiv, decizia contestată, a fost modificată.

Reclamanta a comunicat că la 9 martie 2017, la ora 14:00, directorul SRL „Radeva-Grup” a fost prezent la Direcția Control a IFS și a aflat că a semnat un oarecare act, dar a notat pe el că nu este de acord. A fost anunțat de către colaboratorii IFS că e deja târziu de făcut anumite declarații și că o să fie emisă o decizie pe care o poate contesta. Totodată, prin decizia nr.349/3/12 au fost impuși să facă corectare aferentă lipsurilor care de fapt nu există. Astfel, a susținut că în urma inventarierii, nu au fost depistate de facto diferențe de stocuri de marfă. Nu s-a luat în considerație faptul existenței riscului de confuzie a aceluiași tip de marfă din cauza asemănării în ceea ce privește aspectul exterior, cât și circumstanțele în care s-a efectuat inventarierea (lipsa parțială sau totală a iluminării încăperilor, factorul uman în situație de presiune psihologică, stres). De asemenea, a punctat că în evidența contabilă a fost confirmată documentar proveniența existenței stocurilor de marfă, care totalmente coincide cantitativ cu cele aflate la depozitele întreprinderii.

A solicitat anularea deciziei nr.4 din 20 aprilie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat în partea respingerii cererii prelabile depuse de SRL „Radeva-Grup”, anularea deciziei nr.349/3/12 din 9 martie 2017 emisă de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Radeva-Grup” în partea punctelor II, III și IV, prin care s-a decis: a reflecta în evidența contabilă rezultatele constatate în urma inventarierii; a ajusta prin micșorare TVA trecută în cont în sumă de 510905,78 de lei la prezentarea declarației TVA pentru perioada fiscală februarie 2017; la prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2017 a ține cont de rezultatele inventarierii.

La 28 decembrie 2017 SRL „Radeva-Grup” a depus cerere de concretizare a cererii de chemare în judecată, în motivarea căreia a indicat că decizia de sancționare cât și decizia pe marginea contestației se bazează integral pe Actul de control din 10 februarie 2017, emis de IFS pe mun. Chișinău, care la fel urmează să fie anulat de instanță de rând cu deciziile care se bazează pe el.

Astfel, suplimentar a indicat că la întreprindere nu a fost efectuat controlul fiscal în baza și în conformitate cu prevederile Codului Fiscal, ci a fost efectuată o operațiune cu participarea ofițerilor din IP Ciocana, ofițerilor DIFE a INI a MAI, colaboratorilor mascați, înarmați cu arme automate din Brigada de poliție cu destinație specială „Fulger”, procurorilor din Procuratura Chișinău, oficiul Ciocana și 2 inspectori fiscali ai pârâtului. În acest sens, a menționat că la 10 februarie 2017, aproximativ la ora 15:07 la oficiul SRL „Radeva- Grup” din str. Dragan 11, mun. Chișinău, au intrat colaboratori ai Brigăzii cu destinație specială Fulger și au pus pe colaboratorii prezenți să ridice mâinile, izolând administratorul de directorul comercial al companiei și separându-i de restul angajaților. Ulterior, colaboratorii mascați ai Brigăzii cu destinație specială, ofițerii de poliție, procurorii și inspectorii fiscali au ieșit din oficiul companiei în jurul orei 22:00 și au sigilat oficiul. Acest fapt se confirmă prin înregistrarea video ch08 20170210145252 prezentată pe CD discul atașat. După intrarea colaboratorilor brigăzii cu destinație specială, în oficiul companiei a intrat ofițerul de urmărire penală de la IP Ciocana și a prezentat ordonanța de percheziție din 9 februarie 2017, emisă de IP Ciocana și o încheiere din 10 februarie 2017 a judecătorului de instrucție de la Judecătoria Chișinău, sediul Ciocana, în care se indica că ofițerii au bănuială rezonabilă precum că compania comite evaziune fiscală.

A susținut că la oficiul companiei s-au prezentat ofițeri și procurori pentru a efectua percheziție cu participarea colaboratorilor brigăzii cu destinație specială și nu „control fiscal”. Acțiunile funcționarilor, participanți la percheziție au constat în găsirea și ridicarea de acte care să demonstreze „lucru la negru” - livrări și procurări fără documentare contabilă, iar conform procesului-verbal de percheziție, aceasta a durat până la ora 20:09 minute, fapte ce se confirmă prin copia confirmată a procesului-verbal de percheziție din 10 februarie 2017. Mai mult, din procesul-verbal de percheziție din 10 februarie 2017 se relevă faptul că cei doi inspectori fiscali, care au efectuat controlul fiscal, au fost incluși în procesul-verbal ca participanți la efectuarea percheziției (incluși la pozițiile 6 și 7 din procesul-verbal).

A mai explicat că inspectorii fiscali au întocmit și au prezentat administratorului și directorului comercial al companiei spre semnare în formă ultimativă ordin de efectuare a inventarierii și declarație cu privire la inventariere, după care, cu ajutorul colaboratorilor de poliție, fără participarea angajaților numiți ai companiei, au extras din contabilitatea întreprinderii denumirile pe poziții de mărfuri ce țin de stocuri și fără a verifica de fapt stocul cât și reflectările detaliate pe conturi contabile, au inclus în format electronic date privind stocul de fapt pe care le-au considerat ei de cuviință.

Reclamanta a semnalizat că ambele acte nu conțin numărul minim de persoane care pot face o inventariere, care este de trei persoane conform legislației aplicabile, nefiind incluse toate spațiile de aflare a mărfurilor companiei, cât și altele, fapt ce se confirmă prin copia confirmată a ordinului de efectuare a inventarierii din 10 februarie 2017 și declarația cu privire la inventariere din 10 februarie 2017 - acte care în general nu au fost în posesia companiei până când au fost prezentate de pârât în cadrul examinării dosarului pe această cauză în instanța de judecată.

A mai accentuat că inventarierea stocurilor nu a fost făcută nici de inspectorii fiscali și nici de angajați ai companiei, iar din înregistrările video ale procedurii

efectuate, se desprinde că toată inventarierea a fost făcută de inspectorii fiscali și colaboratori de poliție la computerul companiei, fără verificarea de fapt a stocurilor. Tot din înregistrare se denotă că inspectorii fiscali continuau să efectueze anumite acțiuni la computerul companiei inclusiv după ora 21.00 pe data de 10 februarie 2017, pe când în actul de control este indicat că este închis la ora 20.05, la aceeași dată. A declarat că acțiunile nominalizate față de companie au continuat cu sigilarea oficiului companiei și reținerea administratorului și directorului comercial pe 72 ore de către ofițerul de urmărire penală al IP Ciocana și escortarea la izolatorul IGP al MAI, ceea ce se confirmă prin copia proceselor-verbale de reținere.

A relevat că potrivit legislației aplicabile, actul de control urma să fie prezentat companiei imediat la încheierea lui, adică la 10 februarie 2017, ora 20.05, însă, acesta nu a fost eliberat la acea dată.

În continuare, a arătat că la 12 februarie 2017, fiind escortați la procuratura Chișinău, oficiul Ciocana, administratorului și directorului comercial al companiei li s-au prezentat ordonanțe de punere sub învinuire pe faptul evaziunii fiscale în proporții deosebit de mari (art.244 alin. (2) lit. b) Cod penal) necăutând la faptul că controlul fiscal nu a stabilit neachitări de impozite, ci o necesitate de ajustare a datelor contabile pe stocuri, iar acest fapt se confirmă prin copia confirmată a două ordonanțe de punere sub învinuire din 12 februarie 2017 în privința administratorului și directorului comercial al companiei. Tot atunci li s-a comunicat despre depunerea demersurilor privind aplicarea arestului preventiv pe 30 zile, iar administratorului i-a fost prezentat spre semnare ultima pagină a actului de control din 10 februarie 2017, în care a scris că nu este de acord. Astfel, la 13 februarie 2017 judecătorul de instrucție al Judecătoriei Chișinău, sediul Ciocana a emis încheieri prin care a dispus respingerea demersurilor de aplicare a arestului preventiv și a dispus plasarea administratorului și directorului comercial sub control judiciar. După eliberare, pentru a clarifica situația, administratorul companiei a dispus efectuarea unei inventarieri conform normelor și procedurii legale aplicabile. În rezultatul inventarierii a fost întocmită lista de inventariere ce denotă corespunderea stocurilor cu datele din evidența contabilă.

În circumstanțele menționate, a susținut că actul de control fiscal nu corespunde situației de fapt la companie, neexistând astfel lipsurile și surplusurile invocate și respectiv nu este nici necesitate de ajustare, motiv pentru care actul din 10 februarie 2017 este ilegal în fond. Cele expuse, reclamanta le confirmă și prin faptul că în baza ordonanței IP Ciocana din 16 februarie 2017 la companie a fost dispusă efectuarea unui control fiscal total pentru a stabili măcar careva încălcări. Astfel, în baza ordonanței menționate, pârâțul a efectuat controlul fiscal total la companie pe toate categoriile de impozite și plăți la bugetul de stat pe ultimii patru ani (2013-2017) și a stabilit doar câteva încălcări minore, care au însumat în jur de 13 mii lei. Respectiv, nu au fost constatate încălcări fiscale în general în sumă ce ar fi cel puțin apropiată cu valoarea minimă necesară pentru inițierea unei cauze penale ce ține de o ipotetică evaziune fiscală, din ce rezultă că bănuielile organelor de urmărire penală în privința companiei și factorilor de decizie ai acesteia nu s-au confirmat și au fost contrazise prin situația de fapt existentă la companie.

În opinia reclamantului, colaboratorii pârâțului au efectuat un control superficial. La fel, compania nedispunând de listele de inventariere din 10 februarie

2017 a formulat contestație pe poziții pe care le ținea minte directorul comercial din cele enunțate verbal la data acțiunilor. Abia la 6 decembrie 2017 după ce a examinat actele prezentate de pârât, compania reclamantă a constatat esența încălcărilor comise de inspectorii fiscali. Astfel, a susținut că inspectorii nu au efectuat inventarierea de fapt a mărfurilor din stoc, nu au verificat nici soldurile integrale pe contabilitate, pe mai multe categorii de marfă au indicat 0,00 reflectat în contabilitate pe când poziția rămâne în baza de date doar dacă există măcar o unitate de marfă, au fost indicate diferențe de 0,002 pe mai multe poziții, ceea ce este imposibil, iar sumele din liste fiind adunate matematic simplu nu duc la rezultatul indicat, diferența fiind de peste 1 milion de lei, la fel, nu au fost contrapuse „lipsurile” cu „surplusurile”, fiind incluse doar două persoane în componența comisiei de inventariere, fără a indica gestionarii și contabilul. De asemenea, a relevat că actul de control a fost încheiat la o oră mai târzie decât cea indicată în el și nu a fost înmănat administratorului companiei la 10 februarie 2017 când a fost încheiat, ci i-a fost prezentată ultima pagină pentru semnare în perioada cât acesta era reținut, nefiindu-i eliberată o copie, din ce rezultă concluzia evidentă că actul de control din 10 februarie 2017 este ilegal în fond cât și ilegal ca emis cu încălcarea procedurii stabilite.

A indicat că odată ce niciuna din încălcările legislației enumerate în partea de concluzii a actului de control nu este inclusă ca încălcare fiscală în capitolul 15 al titlului V al Codului Fiscal, rezultă că constatarea acestora ca încălcări fiscale este ilegală, iar cazul referitor la încălcările fiscale menționate urma să fie încheiat fără examinare conform art. 240 al Codului fiscal, deoarece compania nu a comis încălcări fiscale.

Suplimentar, a menționat că la caz, inspectorii fiscali care au organizat inventarierea, de fapt nu au făcut-o, cu atât mai mult nu a fost respectată nici forma și nici nu a fost întrunită componenta minimă pentru efectuarea inventarierii, nefiind întocmit nici Registrul de verificare a rezultatelor inventarierii, care, este singurul act care poate să constate lipsuri sau surplusuri a mărfurilor la o întreprindere.

A invocat că potrivit art.216 al Codului fiscal, un exemplar al actului de control fiscal se eliberează contribuabilului la finalizarea controlului. Contribuabilului i se asigură posibilitatea să depună un dezacord la actul de control. La caz, a arătat că actul de control nu a fost eliberat companiei și nici nu i s-a asigurat dreptul de a prezenta dezacord. La fel, listele de inventariere integrale au fost prezentate de pârât la instanță după mai mult de 9 luni de la data controlului. Decizia de inițiere a controlului fiscal, în baza la care pârâtul a efectuat controlul finalizat cu actul de control din 10 februarie 2017, decizia de sancționare din 9 martie 2017 și decizia pe marginea contestației din 20 aprilie 2017, indică la faptul că toate acțiunile de control ale pârâtului sunt ilegale.

Complementar, a menționat că întreprinderea reclamantă calculează și achită impozitele exemplar, fapt de altfel constatat și prin controlul fiscal total din 7 aprilie 2017 și anume, pentru perioada 2016-2017, din care rezultă că compania achită permanent impozitele, inclusiv TVA în avans, bugetul de stat fiindu-i permanent dator întreprinderii. Totodată, conform rezultatelor pe ultima lună de gestiune finalizată - noiembrie 2017, SRL „Radeva-Grup” deține mai mult de 1 milion de lei în avans față de buget, fapt ce se confirmă prin copia confirmată a contului curent

generalizat întocmit de DAF sect. Botanica pe anii 2016 și 2017 și declarația pe TVA pe luna 2017. Astfel, în opinia reclamantei cele indicate denotă suplimentar netemeinicia evidentă a actelor și acțiunilor pârâtului.

A solicitat în urma concretizării cerințelor, anularea deciziei Inspectoratului Fiscal de stat pe mun. Chișinău nr. 349/3/12 din 9 martie 2017, actului de control nr.1-768955 din 10 februarie 2017 și a deciziei Serviciului Fiscal de Stat din 20 aprilie 2017 pe marginea contestației.

Prin hotărârea din 28 septembrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, cererea de chemare în judecată a fost admisă parțial. A fost anulată decizia nr.349/3/12 emisă de Serviciul Fiscal de Stat la 9 martie 2017 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Radeva-Grup”, ca ilegală. În rest pretențiile SRL „Radeva-Grup” din cererea de chemare în judecată și din cererea de concretizare au fost respinse ca nefondate.

La 3 octombrie 2018 Serviciul Fiscal de Stat a depus apel împotriva hotărârii din 28 septembrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani.

La 29 octombrie 2018 SRL „Radeva Grup” a depus apel împotriva hotărârii din 28 septembrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani.

Prin decizia din 2 decembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău, au fost respinse apelurile depuse de SRL „Radeva Grup” și Serviciul Fiscal de Stat, și a fost menținută hotărârea din 28 septembrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani.

Pentru a pronunța această decizie, instanța de apel prin prisma normelor de drept material ce reglementează raportul juridic litigios, în raport cu circumstanțele cauzei, a reținut ca fiind justă concluzia primei instanțe referitoare la temeinicia acțiunii și anularea deciziei nr.349/3/12 emisă de Serviciul Fiscal de Stat la 9 martie 2017 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Radeva-Grup”, ca ilegală.

În acest sens, cu referire la prevederile art. 214, 216, 217, 222 Cod fiscal, art. 19, 20, 21 din Legea privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător nr. 131 din 8 iunie 2012, instanța de apel a remarcat că atunci când se emite decizie de inițiere a controlului fiscal, organul fiscal pe lângă obligațiile de indicare a tipului controlului, metodele, inspectorii fiscali responsabili de efectuarea controlului, are obligația de a indica și contribuabilul la care urmează a fi efectuat controlul fiscal, cu identificarea adreselor la care va fi efectuat controlul fiscal și codul fiscal al contribuabilului.

La caz, Curtea de Apel Chișinău a învederat că contrar prevederilor legislației în vigoare, organul fiscal nu a indicat nici actul și nici organul „de drept” prin care s-a dispus efectuarea controlului, precum și nici nu a indicat în deciziile de inițiere a controlului fiscal, denumirea, adresa și codul fiscal al contribuabilului la care urma a fi efectuat controlul fiscal, cu atât mai mult că legiuitorul nu a stabilit excepție de la regula generală (de indicare în decizia de inițiere a controlului fiscal denumirea, sediul/adresa, codul fiscal al contribuabilului supus controlului fiscal) în cazul controalelor inopinate, unica excepție prevăzută de lege fiind cea de tipul controlului și temeiul inițierii lui.

Astfel, instanța de apel a indicat că aceste circumstanțe denotă că mențiunea din deciziile de inițiere a controlului fiscal nr. 15981 și nr. 15982 din 10 februarie 2017 despre adresa de efectuare a controlului fiscal „raza mun. Chișinău”, nu

corespunde criteriilor legale, situație ce atestă că, controlul fiscal a fost inițiat și efectuat cu grave abateri de la procedura legală de inițiere a controlului fiscal.

Instanța de apel a apreciat ca fiind eronate argumentele Serviciului Fiscal de Stat care a invocat că art. 216 din Codul fiscal, nu stabilește elementele obligatorii ale deciziei conducerii organului care exercită controlul, așa cum, însăși organul fiscal, a emis un ordin prin care a aprobat formularul tipizat al deciziei privind inițierea controlului fiscal, în conținutul căruia au fost identificate elementele obligatorii care urmează a fi incluse în decizia de inițiere a controlului fiscal.

Concomitent, instanța de apel a reținut că Legea privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, statuează că în cazul efectuării unui control inopinat, organul care a inițiat controlul are obligația de a înregistra decizia de inițiere a controlului în Registrul de stat al controalelor, pe când în speță, probe care ar confirma că deciziile nr. 15981 și nr. 15982 din 10 februarie 2017 au fost înregistrate în Registrul de stat al controalelor, înainte de inițierea propriu-zisă a controlului, nu au fost administrate.

În același timp, instanța de apel a constatat că organul fiscal a admis derogări și de la procedura legală ce reglementează instituția inventarierii, stabilită în Regulamentul privind inventarierea, aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor nr. 60 din 29 mai 2012.

Curtea de Apel Chișinău a relevat că atunci când se efectuează inventariere la contribuabil, comisia de inventariere se constituie din cel puțin 3 persoane: președinte și membri. În speță, prin ordinul privind efectuarea inventarierii nr. 1 din 10 februarie 2017, semnat de Brașoveanu Anatolie, s-a instituit comisia de inventariere în următoarea componență: președinte - Brașoveanu Anatolie, membri – Todoroglo Vitalie, de unde rezultă că inventarierea din 10 februarie 2017, a fost efectuată cu derogare de la prevederile Regulamentului menționat.

La fel, instanța de apel a menționat că după cum rezultă din înregistrările video atașate la dosarul cauzei și cercetate la judecarea cauzei în fond, inventarierea a fost efectuată nemijlocit de către inspectorii fiscali, cu participarea reprezentanților organului de urmărire penală, pe când, președintele comisiei de inventariere, era reținut în altă încăpere, neparticipând efectiv la inventarierea stocurilor de mărfuri din depozitele contribuabilului.

În acest context, argumentele Serviciului Fiscal de Stat precum că înregistrările video administrate la dosarul cauzei, nu pot fi reținute ca probe, au fost apreciate critic de instanța de apel, deoarece acestea coroborează cu celelalte probe administrate și confirmă că inventarierea a fost efectuată nemijlocit de către inspectorii fiscali, care nu făceau parte din comisia de inventariere constituită prin ordinul nr. 1 din 10 februarie 2017.

Curtea de Apel Chișinău a reținut că netemeinicia datelor organului fiscal referitoare la lipsa mărfurilor din stocurile contribuabilului se confirmă și prin Raportul de expertiză judiciară nr. 488-490 din 12 martie 2020, prin care s-a constatat că rezultatul inventarierii din 10 februarie 2017 nu corespunde cu realitatea în evidența contabilă a entității SRL „Radeva Grup” și prin urmare, înscrisul din actul de control nr. 1-768955 din 10 februarie 2017 a Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău cu privire la „lipsa de mărfuri în sumă de 2554528,90 lei”, nu este veridic.

După aceste constatări, instanța de apel a concluzionat că decizia de aplicare a sancțiunilor fiscale, este ilegală și corect a fost anulată de prima instanță, iar argumentele expuse în apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat sunt neîntemeiate, având un caracter subiectiv.

Totodată, instanța de apel a reținut că decizia nr. 4 din 20 aprilie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat prin care s-a soluționat cererea prealabilă și actul de control nr. 1-768955 din 10 februarie 2017, nu constituie acte administrative, legalitatea cărora ar putea fi verificată pe calea contenciosului administrativ.

În consecință, Curtea de Apel Chișinău a conchis că prima instanță a dat o apreciere obiectivă probelor administrate, a constatat și elucidat pe deplin toate circumstanțele care au importanță pentru soluționarea cauzei și corect a aplicat normele de drept material și procedural, iar soluția de admitere parțială a acțiunii este justă, fiind rezultată din aprecierea probelor cercetate în cadrul procesului de judecată în coraport cu normele aplicabile speței.

La 15 decembrie 2020 Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală municipiul Chișinău, a depus recurs împotriva deciziei din 2 decembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău.

La 24 februarie 2021 Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală municipiul Chișinău, a prezentat motivarea recursului.

În susținerea recursului a invocat dezacordul cu decizia instanței de apel, considerând-o neîntemeiată și ilegală prin faptul că au fost încălcate și aplicate eronat normele de drept material.

A declarat că reieșind din faptul că urma a fi efectuat un control fiscal faptic inopinat efectuat la solicitarea cât și de comun cu Procuratura RM, deciziile privind inițierea controlului fiscal conțin doar locația efectuării acestor verificări și anume „raza mun. Chișinău”, fapt ce nu contravine Regulamentului privind modalitatea întocmirii deciziei de inițiere a controlului fiscal.

Referitor la neînregistrarea de către Serviciul Fiscal de Stat în Registrul de stat al controalelor a deciziilor privind inițierea controlului fiscal nr. 15982 și nr. 15983 din 10 februarie 2017, a menționat că potrivit art.1 alin.(4) lit.e) al Legii privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, dispozițiile prezentei legi nu se extind asupra controalelor efectuate de către organele fiscale, cu excepția înregistrării, supravegherii și raportării controalelor în Registrul de stat al controalelor. Totodată, a arătat că această obligativitate a intrat în vigoare o dată cu completarea art. 216 alin. (12) Cod fiscal, adică după un an de la emiterea deciziilor privind inițierea controlului fiscal.

A mai declarat că aplicabile speței pentru perioada supusă verificării sunt prevederile Codului fiscal și nu ale Legii privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător nr. 131 din 8 iunie 2012.

Cu referire la argumentele instanței de apel privind derogările admise de la procedura legală ce reglementează instituția inventarierii, a comunicat că la caz, nu inspectorii fiscali au efectuat inventarierea propriu-zisă a stocurilor de marfă, ci membrii comisiei de inventariere numiți prin ordinul nr.01 din 10 februarie 2017, care conform art.19 al Regulamentului poartă responsabilitate conform legislației în vigoare pentru încălcarea regulilor de efectuare a inventarierii.

A susținut că inspectorii fiscali au efectuat un control fiscal la fața locului prin metoda verificării faptice care are sarcina de a constata situațiile care nu sunt reflectate sau care nu rezultă din documente și constă în observarea directă a obiectelor, proceselor și fenomenelor, în cercetarea și analiza activității contribuabilului. De asemenea, a menționat că la caz, controlul fiscal a fost inopinat efectuat la solicitarea organelor de drept, ținând cont că exista o bănuială rezonabilă de săvârșirea unei infracțiuni.

Referitor la Raportul de expertiză nr. 488-490 din 12 martie 2020, pe care s-a bazat instanța de apel, recurentul a indicat că concluziile expertizei judiciare sunt iluzorii, deoarece expertul judiciar contrar prevederilor art. 8 al Legii cu privire la expertiza judiciară și statutul expertului judiciar nr. 68 din 14 aprilie 2016, a efectuat expertiza judiciară în temeiul unor presupuneri, fără a acorda o apreciere obiectivă materialelor examinate.

Recurentul a solicitat admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel și a hotărârii primei instanțe, cu emiterea unei noi decizii de respingere a acțiunii.

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.

Curtea de Apel Chișinău a pronunțat decizia contestată la 2 decembrie 2020, fiind notificată Serviciului Fiscal de Stat în data de 1 februarie 2021, fapt ce se confirmă prin avizul de recepție a scrisorii recomandate (f.d.231 Vol.XII). Astfel, recursul depus la 15 decembrie 2020 și motivarea recursului depusă la 24 februarie 2021, este în termen.

La 24 februarie 2021 în adresa intimatului SRL „Radeva-Grup”, a fost expediată copia recursului, cu înștiințarea despre posibilitatea depunerii referinței.

Prin referința din 15 martie 2021 SRL „Radeva-Grup”, a solicitat respingerea recursului ca inadmisibil.

Examinând temeiurile invocate în recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală municipiul Chișinău, în raport cu materialele cauzei, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție îl consideră inadmisibil, din următoarele motive.

În conformitate cu art. 246, alin. (1) Cod administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează din oficiu admisibilitatea cererii de recurs. Dacă este inadmisibil, recursul se declară ca atare printr-o încheiere, iar în acord cu alin. (2) din art. 246 Cod administrativ, recursul se declară inadmisibil în special în cazurile enumerate la literele a)-f). Din analiza acestor prevederi, rezultă că admisibilitatea/inadmisibilitatea recursului, în special, nu se limitează doar la temeiurile menționate ci urmează să însușească în condițiile Codului administrativ exercitarea efectivă a unui control de legalitate, veritabil bazat pe temeiuri concludente și serioase.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține că sintagma „în special” denotă caracterul neexhaustiv al temeiurilor de inadmisibilitate și în același timp oferă un drept exclusiv al instanței de recurs de a filtra cererile de recurs care nu prezintă o motivare suficient de serioasă și care pe cale de consecință nu pot însuși un eventual succes rezultat din examinarea cererii în completul de 5 judecători.

În această ordine de idei, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ reține că, Codul administrativ dezvoltă nu doar caracterul nedevolutiv al recursului dar și cerința de seriozitate a cererii din perspectiva invocării unor veritabile și esențiale încălcări de drept procedural și material capabile să răstoarne deciziile instanței de apel contestate sau, după caz, hotărârile Curții de Apel ca primă instanță într-o eventuală examinare în fond și invocare *ex officio* a erorilor de drept.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ notează că pentru a trece testul de admisibilitate, cererea de recurs trebuie să conțină o motivare convingătoare și întemeiată în condițiile nominalizate mai sus. Acest argument rezultă și din particularitățile de formă ale reglementării recursului în Codul administrativ și anume din sintagma „motivarea recursului” de la art. 245 alin. (2) din Codul administrativ. În consecutivitate, motivarea cererii de recurs în circumstanțele expuse se referă la formalitățile pe care trebuie să le întrunească cererea în vederea rezistării testului și filtrului de admisibilitate.

De asemenea, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție accentuează că admisibilitatea recursului trebuie privită și în contextul rolului și funcției legale a instanței judecătorești supreme care constă, în special în asigurarea și interpretarea uniformă a legilor la examinarea cauzelor de contencios administrativ. Astfel, motivarea oricărei cereri de recurs trebuie să țină cont pentru a trece filtrul de admisibilitate și a avea succes, de aceste însușiri de ordin legal fundamental.

În acest sens, CtEDO în jurisprudența sa constantă statuează că dreptul de acces la instanțe nu este absolut. Există limitări implicit admise [Golder împotriva Regatului Unit, pct. 38; Stanev împotriva Bulgariei (MC), pct. 230]. Acesta este în special cazul condițiilor de admisibilitate a unui recurs, întrucât prin însăși natura sa necesită o reglementare din partea statului, care se bucură în această privință de o anumită marjă de apreciere (Luordo împotriva Italiei, pct. 85). Condițiile de admisibilitate ale unui recurs pot fi mai stricte decât pentru un apel (Levages Prestations Services împotriva Franței, pct. 45). Curtea a mai reiterat că modul de aplicare a articolului 6 procedurilor în fața instanțelor ierarhic superioare depinde de caracteristicile speciale ale procedurilor respective, urmând de ținut cont de totalitatea procedurilor în sistemul de drept național și de rolul instanțelor ierarhic superioare în acest sistem. (Botten v. Norway, hotărâre din 19 februarie 1996, Reports 1996-1, p. 141, § 39). La fel, conform jurisprudenței CtEDO, procedurile cu privire la admisibilitatea căii de atac și procedurile care implică doar chestiuni de drept, și nu chestiuni de fapt, pot fi conforme cu cerințele articolului 6 § 1 (a se vedea Helmers c. Suediei 9 octombrie 1991, § 31, Seria A, nr. 212-A).

În circumstanțele menționate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a declara inadmisibil recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală municipiul Chișinău.

În conformitate cu art. 230 și art. 246 din Codul administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție

dispune:

Recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală municipiul Chișinău, se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Victor Burduh

Iurie Bejenaru