

Dosarul nr.3ra-1000/2021

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani (I. Secrieru)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (A. Minciuna, I. Muruianu, E. Palanciuc)

Î N C H E I E R E

15 decembrie 2021

mun. Chișinău

Colegiul Civil, Comercial și de Contencios Administrativ al Curții Supreme de Justiție

în componența:

Președintele completului, judecătorul
Judecători

Tamara Chișca-Doneva
Nicolae Craiu
Aliona Miron

examinând admisibilitatea recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Centru,

în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Prof-IT Systems” împotriva Direcției Generale Administrare Fiscală Centru, Serviciul Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor administrative, obligarea restituirii sumei achitate,

împotriva deciziei din 19 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău, prin care a fost respins apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii din 13 iulie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani

c o n s t a t ă :

La 05 decembrie 2019, Societatea cu Răspundere Limitată „Prof-IT Systems” a înaintat cerere de chemare în judecată în contencios administrativ împotriva Direcției Generale Administrare Fiscală Centru, Serviciul Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor administrative, obligarea restituirii sumei achitate.

În motivarea acțiunii a invocat că, în rezultatul controlului fiscal a fost întocmit actul nr.1-832917 din 04 septembrie 2019, prin care s-a constatat că nu au fost prezentate documente de proveniență la două bucăți – șoarece pentru calculator „Genius” cu preț unitar de 90 lei și tastieră pentru calculator „Gensius” cu preț unitar de 230 lei, contrar prevederilor art.8 alin.(2) lit.f) Cod fiscal și art. art.18 și 21 ale Legii cu privire la comerțul interior.

Invocă reclamantul că, deși a prezentat pârâtului acte și contraargumente, acesta le-a desconsiderat și a emis decizia nr.238/1916 din 26 septembrie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației și a aplicat reclamantei o amendă în sumă de 4 000 lei pentru împiedicarea controlului fiscal prin neprezentarea documentelor necesare, decizie ce i-a fost adusă la cunoștință la 27 septembrie 2019.

Reclamantul apreciază actul de control și decizia emisă în baza acestuia ca fiind ilegale, deoarece la momentul controlului administratorul se afla peste hotarele țării, iar

ordin de reprezentare a reclamantei de către altă persoană nu a fost emis pe motiv că administratorul era disponibil telefonic, deși, angajatul întreprinderii a putut participa la control până la momentul prezentării facturilor documentelor de proveniență, iar faptul că alte încălcări nu au fost depistate, inclusiv în urma cumpărării prealabile și controlului ulterior denotă că controlul nu a fost împiedicat, iar administratorul a contactat inspectorul și l-a informat despre existența facturii, iar termenul de prezentare a actelor – 13 septembrie 2019, a fost respectat.

Mai menționează că la 22 octombrie 2019 a prezentat pârâtului dezacordul cu actele emise, solicitările sale fiind respinse prin decizia nr.380 din 07 noiembrie 2019, suma amenzii fiind achitată în jumătate la 03 octombrie 2019.

Reclamantul solicită anularea deciziei pârâtului nr.328/1916 din 26 septembrie 2019 și a deciziei nr.380 din 07 noiembrie 2019, cu returnarea sumei de 2 000 lei, achitată în calitate de amendă conform actului dat.

Prin hotărârea din 13 iulie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani s-a admis acțiunea înaintată de Societatea cu Răspundere Limitată „Prof-IT Systems” împotriva Direcției Generale Administrare Fiscală Centru, Serviciul Fiscal de Stat cu privire la anularea actului administrativ.

S-a anulat decizia nr.328/1916 din 26 septembrie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de Societatea cu Răspundere Limitată „Prof-IT Systems” emisă de Direcția Generală Administrare Fiscală Centru și decizia nr.380 din 07 noiembrie 2019 pe marginea contestației împotriva deciziei nr.328/1916 din 26 septembrie 2019 emisă de Direcția Generală Administrare Fiscală Centru.

S-a obligat Serviciul Fiscal de Stat, organul teritorial competent, să emită act administrativ, prin care să dispună restituirea Societății cu Răspundere Limitată „Prof-IT Systems” a sumei achitate conform actului administrativ anulat (f.d.78, 80-87).

La 28 iulie 2020, Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Centru a depus apel nemotivat (f.d.89-90), iar la 07 octombrie 2020, acesta a depus apel motivat împotriva hotărârii din 13 iulie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani solicitând casarea hotărârii contestate și emiterea unei decizii noi privind respingerea acțiunii înaintate de Societatea cu Răspundere Limitată „Prof-IT Systems” (f.d.103-110).

Prin decizia din 19 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău a fost respins apelul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii din 13 iulie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani (f.d.141, 142-151).

Referitor la fondul cauzei, instanța de apel a apreciat hotărârea primei instanțe ca fiind temeinică.

Instanța de apel a reținut ca fiind imperioasă obligația contribuabilului de a deține acte de proveniență a mărfurilor plasate pe piață, precum și să prezinte la cerere actele respective autorităților abilitate, inclusiv organului fiscal, la cererea acestuia.

În speță, elementul delictului imputat intimății de către apelant constă în eventuala împiedicare a controlului prin neprezentarea actelor de proveniență a mărfurilor specificate supra.

În acest context, instanța de apel a reținut că normele imputate intimății nu impun în sarcina acesteia deținerea la locul de realizare a mărfurilor a actelor contabile, ci doar

a originalelor sau copiilor actelor ce atestă conformitatea mărfurilor comercializate cu regulamentele tehnice în vigoare.

Prin urmare, argumentele apelantului cu trimitere la prevederile art.18 și art.21 ale Legii cu privire la comerțul interior ale art.7 al Legii privind protecția consumatorului și ale Regulamentului cu privire la recepționarea mărfurilor conform cantității și calității în Republica Moldova, aprobat prin hotărârea Guvernului nr.1068 din 20 octombrie 2000 sunt nefondate, deoarece apelantul admite o confuzie între noțiunea de acte ce atestă conformitatea acestora cu regulamentele tehnice în vigoare cu cea de acte de proveniență care, în cazul dat, reprezintă acte contabile și nu există obligația legală a intimatei de a le deține la locul de comercializare a mărfurilor, iar intimata a probat existența actelor de proveniență în contabilitatea sa și exercitarea obligațiilor legale privind recepția mărfurilor în baza actelor confirmative.

Astfel, deși la momentul efectuării controlului colaboratorul apelantului a solicitat prezentarea actelor de proveniență vizate, acesta a înaintat solicitarea respectivă managerului de vânzări al intimatei, iar apelantul nu a probat că solicitarea privind prezentarea acestora au fost înaintate persoanelor cu funcții de răspundere în ordinea stabilită de legea contabilității, administratorului sau contabilului intimatei.

În sensul indicat, instanța de apel a notat că colaboratorul apelantului a stabilit termenul de prezentare a actelor solicitate prin actul de control, iar intimatul s-a conformat acestei solicitări și a prezentat actele solicitate în termenul stabilit.

Instanța de apel a punctat că, aceste circumstanțe sunt relevante în condițiile în care apelantul nu impută intimatului comiterea unei încălcări exprimate în comercializarea mărfurilor fără acte de proveniență, ci doar neprezentarea acestora la cerere organului fiscal în termen.

Instanța de apel a respins argumentele apelantului referitoare la interpretarea eronată de către prima instanță a noțiunii de primă cerere pentru prezentarea actelor de proveniență, or, solicitarea realizată în cadrul efectuării controlului nu a fost înaintată persoanei responsabile abilitate, iar solicitarea de prezentare în termen a actelor expusă în actul de control a fost executată de către intimată, astfel la data emiterii deciziei din 26 septembrie 2019 delictul fiscal imputat intimatei nu exista.

Totodată, instanța de apel a apreciat ca fiind eronat argumentul apelantului referitor la faptul că prezentarea actelor de proveniență după finalizarea operațiunii administrative de control nu era posibilă, în contextul în care din dispozițiile art.15 Cod administrativ, raportat la circumstanțele prezentei pricini, reiese că operațiunea administrativă vizată nu s-a încetat cu întocmirea actului de control în condițiile în care prin acesta s-a stabilit un termen ulterior datei întocmirii lui pentru prezentarea actelor solicitate de apelant.

La fel, Colegiul instanței de apel a apreciat ca fiind nefondate argumentele apelantului referitoare la exercitarea justă a dreptului său discreționar, deoarece acest aspect este irelevant în condițiile în care în acțiunile intimatei nu se regăsesc elementele delictului fiscal imputat, astfel încât aplicarea sancțiunii fiscale nu este justificată per integrum.

Din considerentele enumerate, instanța inferioară atestă ca fiind justificată repunerea părților în poziția inițială, de până la emiterea actelor contestate, prin

obligarea Serviciului Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Centru să emită actul administrativ de restituire a sumelor încasate în baza deciziilor anulate.

Subsecvent, instanța de apel a constatat că acțiunea Societății cu Răspundere Limitată „Prof-IT Systems” a fost just admisă de către prima instanță, nefiind reținute temeiuri legale pentru casarea hotărârii contestate.

La 24 mai 2021, prin intermediul Direcției de evidență și documentare procesuală a Curții de Apel Chișinău, Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Centru a depus recurs nemotivat împotriva deciziei din 19 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău (f.d.153-154), ulterior, la 03 septembrie 2021, prin intermediul oficiului poștal, Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Centru a depus recurs motivat împotriva deciziei instanței de apel solicitând casarea integrală a deciziei recurate, cu emiterea unei decizii prin care acțiunea înaintată de Societatea cu Răspundere Limitată „Prof-IT Systems” împotriva Serviciului Fiscal de Stat să fie respinsă, ca neîntemeiată (f.d.160-165).

În motivarea recursului a indicat că, Curtea de Apel Chișinău a ignorat prevederile art.219 alin.(1) - (3) Cod administrativ, potrivit cărora instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți.

În continuare, în justificarea argumentelor recurentul a reiterat poziția susținută în cadrul examinării cauzei de instanțele inferioare.

Suplimentar, a mai menționat că, prin actul de control fiscal nr.1-832917 din 04 septembrie 2019, se evidențiază faptul că operațiunea de documentare a faptei a început pe data de 04 septembrie 2019 ora 11⁴¹ și respectiv, a fost finalizată la ora 12³⁵, interval de timp, care în opinia sa, se încadrează în noțiunea de „prima cerere”, intimatul beneficiind de suficient timp pentru a-și onora obligațiunile în cadrul controlului fiscal de a prezenta documentele solicitate.

Consideră că, aprecierea instanței privind lipsa unor limite de timp expres stabilite de legislație pentru a prezenta documentele solicitate, contravine normelor materiale ale Codului fiscal, astfel că, solicitarea prezentării documentelor litigioase, reprezintă unul din elementele de exercitare a dreptului discreționar de către conducerea autorității, investite prin norma art.241 alin.(2) din Codul fiscal, cu dreptul de a examina cazurile de încălcare fiscală, în vederea identificării mecanismului de administrare fiscală, prin conformarea contribuabililor supuși controlului, reieșind din încălcarea examinată.

Totodată, interpretarea eronată a legii de către instanțele inferioare, s-a exprimat prin aprecierea arbitrară că, normele legale incriminate intimatului, nu impun sarcina de deținere la locul de realizare a mărfurilor a actelor contabile (acte de proveniență), or, art.1 alin.(1) al Legii nr.231 din 23 septembrie 2010 „Cu privire la comerțul interior”, stabilesc imperativ obligația comerciantului să păstreze în unitatea comercială documentele care atestă conformarea unității comerciale sau a mărfurilor la reglementările tehnice în vigoare, la alte cerințe legale, actele permissive, precum și copia (copiile) înștiințării de recepționare aferente notificării. Documentele menționate se păstrează în copii autentificate prin semnătura administratorului și se prezintă la solicitarea consumatorilor, a organelor de control sau a agenților constatori.

Mai notează că, aprecierea temeinică a noțiunii de prima cerere este imperioasă pentru soluționarea litigiului, iar instanțele ierarhic inferioare au interpretat arbitrar prevederile legale la acest capitol.

Întinderea noțiunii de „prima cerere”, în opinia recurentului, urmează a fi apreciată în funcție de tipul controlului, adică controlul fiscal operativ întreprins la sediul intimatului, iar neprezentarea documentelor în timpul efectuării operațiunii de control, reprezintă o componentă de încălcare cu caracter formal care se consumă odată cu constatarea încălcării și completarea actului de control.

Remarcă că, prin Decizia privind inițierea controlului (DICF-59921/03 din 03 septembrie 2019), s-a autorizat efectuarea operațiunii administrative de control fiscal neplanificat prealabil „la fața locului”, prin metoda de „verificare operativă”.

În această ordine de idei reiterează că, întinderea noțiunii de „prima cerere” nu poate depăși limitele efectuării operațiunii de control fiscal, și se consumă, prin completarea și semnarea actului de control. Pentru aprecierea întinderii noțiunii de „prima cerere”, prezintă relevanță inclusiv, norma art.216 alin.(5) din Codul fiscal, potrivit căreia, la finalizarea controlului fiscal la fața locului (operațiunea administrativă), se întocmește un act de control fiscal.

În circumstanțele descrise supra, propunerea înserată în actul de control completat la fața locului, după finalizarea acțiunilor de control, privind prezentarea documentelor de proveniență la marfa litigioasă se regăsește în scopul definiției de exercitare a dreptului discreționar, pentru individualizarea faptei cu aplicarea sancțiunii conform normei art.253 alin.(1) din Codul fiscal.

În temeiul celor expuse supra, conchide că, instanțele ierarhic inferioare s-au limitat la identificarea noțiunii de prima cerere în legislație, fiind reținut că asemenea noțiune nu ar fi definită expres, fără a da apreciere faptului că, autoritatea administrativă este investită cu competențe și atribuții de efectuare a diferitor tipuri de control, prin diferite metode reglementate de legislație, iar limitele noțiunii de „prima cerere”, se aplică corespunzător tipului de control desfășurat de autoritatea fiscală, și nu poate fi identificată ca noțiune unică, aplicabilă oricărei metode de control fiscal.

Conform art.244 alin.(1) din Codul 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. Instanța de apel transmite neîntârziat Curții Supreme de Justiție recursul împreună cu dosarul judiciar.

Motivarea recursului se prezintă Curții Supreme de Justiție în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel. Dacă se depune împreună cu cererea de recurs, motivarea recursului se depune la instanța de apel.

Curtea de Apel Chișinău a pronunțat decizia contestată la 19 mai 2021 (f.d.141, 142-151), iar la 20 mai 2021, prin intermediul poștei electronice, instanța de apel a notificat recurentului copia dispozitivului deciziei recurate (f.d.152).

La 24 mai 2021, prin intermediul Direcției de evidență și documentare procesuală a Curții de Apel Chișinău, Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Centru a depus recurs nemotivat împotriva deciziei din 19 mai 2021 a Curții de

Apel Chișinău solicitând casarea deciziei instanței de apel (f.d.153-154).

La 10 august 2021, Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Centru a recepționat decizia motivată din 19 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău, fapt ce se confirmă prin avizul de recepție nr.DS8001948891AS, anexat la materialele cauzei (f.d.159).

La 03 septembrie 2021, prin intermediul oficiului poștal, Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Centru a depus recurs motivat împotriva deciziei din 19 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău, solicitând casarea integrală a deciziei recurrate, cu pronunțarea unei decizii noi prin care acțiunea înaintată de Societatea cu Răspundere Limitată „Prof-IT Systems” împotriva Serviciului Fiscal de Stat să fie respinsă, ca neîntemeiată (f.d.160-165).

Astfel, instanța de recurs consideră că cererea de recurs a fost depusă cu respectarea termenului prevăzut de art.245 din Codul administrativ.

La 27 septembrie 2021, în scopul asigurării unui proces echitabil în ordine de recurs, într-un termen rezonabil, Curtea Supremă de Justiție, prin intermediul oficiului poștal, a expediat în adresa Societății cu Răspundere Limitată „Prof-IT Systems”, copia recursului nemotivat și a celui motivat depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Centru, creând astfel participanților la proces condiții egale de a cunoaște modul de derulare a procedurii în recurs, cât și le-a acordat, întru asigurarea respectării principiilor contradictorialității și disponibilității în drepturi, posibilitatea de depunere a referinței (f.d.168), fiind recepționate de acesta la 30 septembrie 2021, fapt ce se confirmă prin avizul de recepție anexat la materialele cauzei (f.d.173).

La 12 octombrie 2021, Societatea cu Răspundere Limitată „Prof-IT Systems”, prin intermediul poștei electronice, a expediat referința la cererea de recurs depusă de recurentul Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Centru (f.d.171-172).

În susținerea referinței a indicat că, apreciază Decizia instanței de apel ca întemeiată și corespunzătoare criteriilor de calitate actului judecătoresc. Prin urmare, a solicitat respingerea recursului înaintat de către Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Centru împotriva Deciziei din 19 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău.

La 10 decembrie 2021, Curtea Supremă de Justiție a expediat în adresa Serviciului Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Centru copia referinței depuse de Societatea cu Răspundere Limitată „Prof-IT Systems”, la recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Centru împotriva Deciziei din 19 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău.

Examinând temeiurile invocate în recurs 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 consideră cererea de recurs depusă de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Centru inadmisibilă, din următoarele motive.

Prin prisma art.246 alin.(1) din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează din oficiu admisibilitatea cererii de recurs. Dacă este inadmisibil, recursul

se declară ca atare printr-o încheiere, în acord cu alin.(2) din art.246 Codul 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 în examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține cu valoare de principiu jurisprudențial, 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, instanța de recurs reține că din Codul administrativ dezvoltă nu doar caracterul nedevelopat 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, într-o eventuală examinare în fond și invocare *ex officio* a erorilor de drept.

Instanța de recurs reține 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 în 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; trebuie 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 *Helmerts c. Suediei* 9 octombrie 1991, § 31, Seria A, nr. 212-A).

În circumstanțele menționate, Completul specializat în examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție conchide că cererea de recurs depusă de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Centru este inadmisibilă.

În conformitate cu prevederile art. art.230, 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

d i s p u n e :

Recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Centru, se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul

Tamara Chișca – Doneva

judecători

Nicolae Craiu

Aliona Miron