

Dosarul nr. 3ra-205/22  
2-20034190-01-3ra-23022022

prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani (G. Ciobanu)  
instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (A. Minciuna, V. Clima, E. Palanciuc)

## DECIZIE

18 mai 2022

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței, judecătorul  
judecătorii

Tamara Chișca-Doneva  
Ala Cobăneanu  
Nicolae Craiu  
Aliona Miron  
Nina Vascan

examinând recursurile depuse de Societatea cu Răspundere Limitată „La Crema”, reprezentată de avocatul Vitalie Caldîba și Serviciul Fiscal de Stat,

în cauza de contencios administrativ intentată la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „La Crema” împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind contestarea actelor administrative, obligarea restabilirii drepturilor lezate și constatarea inexistenței obligațiilor fiscale restante,

împotriva deciziei din 10 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, prin care s-au respins apelurile depuse de către Societatea cu Răspundere Limitată „La Crema” și Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii din 13 iulie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani,

### c o n s t a t ă :

La 09 martie 2020, Societatea cu Răspundere Limitată „La Crema” (în continuare SRL „La Crema”) a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind contestarea actelor administrative, obligarea restabilirii drepturilor lezate și constatarea inexistenței obligațiilor fiscale restante.

În motivarea cererii de chemare în judecată reclamanta a relatat că, la data de 02 septembrie 2019, prin decizia privind inițierea controlului fiscal nr. DDCF-59799/02, Direcția control și constatare infracțiuni a Serviciului Fiscal de Stat a inițiat controlul fiscal la contribuabilul SRL „La Crema” prin metoda verificării totale, control care, reieșind din conținutul deciziei enunțate, urma să fie efectuat la fața locului în perioada 03 septembrie 2019 - 30 septembrie 2019.

Reclamanta a susținut că, contrar dispozițiilor art. 129<sup>1</sup>, 132, 136 din Codul fiscal funcționarii fiscali, nu au informat-o despre inițierea controlului fiscal, precum și despre drepturile și obligațiile sale în cadrul acestui control, fapt confirmat prin lipsa semnăturilor corespunzătoare ale reprezentanților împuterniciți ai contribuabilului, astfel, circumstanțe ce atestă ilegalitatea procedurii de inițiere și desfășurare a controlului fiscal.

Subsecvent, SRL „La Crema” a notat că, deși conform deciziei nr. DDCF-59799/02 din 02 septembrie 2019, tipul controlului fiscal era la fața locului, acesta a fost efectuat de funcționarii fiscali în incinta Serviciului Fiscal de Stat, fapt care în lipsa unei decizii scrise a conducerii Serviciului Fiscal de Stat, reconfirmă ilegalitatea procedurii de inițiere și desfășurare a controlului fiscal și generează după sine nulitatea tuturor acțiunilor și actelor contestate.

În context, reclamanta a enunțat că efectuarea controlului fiscal în incinta Serviciului Fiscal de Stat, impunea funcționarilor fiscali obligația de a respecta procedura obligatorie de citare a contribuabilului. În afară de aceasta, controlul fiscal la fața locului a fost inițiat în lipsa unei decizii scrise a conducătorului Serviciului Fiscal de Stat. Or, conform deciziei Serviciului Fiscal de Stat din 02 septembrie 2019, controlul fiscal a fost inițiat în baza unui act oficial, care nu a fost semnat olograf de către directorul Serviciului Fiscal de Stat.

Reclamanta a menționat că, efectuând controlul fiscal în incinta Serviciului Fiscal de Stat, funcționarii fiscali, nu au ridicat de la contribuabil documentele, mașinile de casă și de control, în scopul verificării respectării legislației fiscale, fapt confirmat prin lipsa întocmirii și semnării proceselor-verbale respective, deși, legiuitorul a obligat funcționarii fiscali să verifice toate actele și operațiunile de determinare a obiectelor (bazei) impozabile și de stingere a obligațiilor fiscale în perioada de după ultimul control fiscal. De asemenea, funcționarii fiscali au supus controlului activitatea SRL „La Crema” pe o perioadă ce depășește termenele de prescripție pentru determinarea obligației fiscale.

Reclamanta a adăugat că, decizia privind inițierea controlului fiscal a fost emisă la data de 02 septembrie 2019, în perioada când era în vigoare interdicția impusă de legiuitor cu privire la efectuarea controalelor fiscale pentru perioadele de până la data de 01 ianuarie 2018. Respectiv, activitatea contribuabilului SRL „La Crema” putea fi supusă controlului fiscal doar pentru perioada cuprinsă între 01 ianuarie 2018 - 31 iulie 2019, dar nu 01 ianuarie 2015 – 31 iulie 2019, după cum ilegal s-a indicat în decizia contestată privind inițierea controlului fiscal nr. DDCF-59799/02 din 02 septembrie 2019.

SRL „La Crema” a susținut că controlul fiscal a început la data de 03 septembrie 2019, adică până la data de 06 septembrie 2019, când a intrat în vigoare Legea nr. 122 din 16 august 2019 pentru modificarea unor acte legislative, care prevedea modificări în baza cărora, funcționarii fiscali și-au extins neîntemeiat perioada supusă controlului fiscal, incluzând și perioadele 01 ianuarie 2015 – 31 decembrie 2017.

La fel, în susținerea cererii de chemare în judecată, reclamanta a făcut referire la nota explicativă nr. 304 din 16 octombrie 2019 a Comisiei Economie, Buget și Finanțe a Parlamentului Republicii Moldova, potrivit căreia organele de drept nu

sunt în drept să modifice ordinea controalelor planificate după înregistrarea și publicarea planului controalelor și/sau să efectueze controale planificate în cazul în care acestea nu au fost incluse în plan. Iar, controalele fiscale inițiate de către Serviciul Fiscal de Stat de până la intrarea în vigoare a Legii nr. 122 din 16 august 2019 pentru modificarea unor acte legislative, urmează a fi finalizate conform planului și deciziei de inițiere a controlului, iar în cazul în care contribuabilul corespunde criteriilor de risc privind efectuarea controlului fiscal și pentru alte perioade fiscale anterioare datei de 01 ianuarie 2019, Serviciul Fiscal de Stat urmează să respecte procedurile stabilite în Legea nr. 131 din 08 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător.

În opinia reclamantei, la caz, ilegal și neîntemeiat a fost aplicată estimarea obligațiilor fiscale a contribuabilului prin metode și din surse indirecte, deoarece după cum rezultă din conținutul actelor din 08 noiembrie 2019, în cadrul controlului fiscal nu s-a constatat faptul încălcării de către SRL „La Crema” a prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) Cod fiscal sau neprezentării de către reprezentanții contribuabilului a documentelor de evidență și/sau a dărilor de seamă fiscale.

Reclamanta SRL „La Crema” și-a exprimat dezacordul cu rezultatele controlului total, redate în actele de control fiscal nr. 5-694411, 3-573708, 3-573709, 3-573710, 3-579556, 3-579557, 3-579558 și 3-579559 din 08 noiembrie 2019, decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 71 din 26 decembrie 2019 privind suspendarea cazului și efectuarea unui control fiscal repetat, precum și cu decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 41 din 13 februarie 2020 pe marginea contestației împotriva deciziei nr.71 din 26 decembrie 2019.

La acest capitol, reclamanta a menționat că din momentul inițierii controlului fiscal nu a fost de acord cu procedura și rezultatele controlului efectuat, toate punctele de discrepanță fiind expuse verbal în cadrul acțiunilor de control, în cadrul ședinței de examinare a rezultatelor controlului, precum și în scris în suplimentele la contestațiile din 26 noiembrie 2019 și 02 decembrie 2019.

Reclamanta SRL „La Crema” a precizat că inițial perioada de control a fost 01 ianuarie 2018 – 31 iulie 2019, însă, ulterior perioada de control a fost extinsă începând cu 01 ianuarie 2015 până la 31 iulie 2019. Astfel, la 20 septembrie 2019, reprezentanții Serviciului Fiscal de Stat s-au prezentat la reclamantă cu aceeași decizie de inițiere a controlului nr. DICF-59799/02 din 02 septembrie 2019, doar că deja fiind indicată perioada de control extinsă.

SRL „La Crema” a menționat că nu a prezentat sau depus anumite solicitări sau informații adăugătoare, care necesitau examinări suplimentare. Însă, prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 71 din 26 decembrie 2019 s-a suspendat cazul și efectuarea controlului repetat.

Cu referire la creșterea venitului ca rezultat al comercializării produselor de patiserie în adresa SRL „Pegas”, reclamanta a precizat că acest fapt poate fi verificat din oficiul fiscal, analizând livrările declarate și facturile emise în adresa SRL „Pegas” înregistrate în programul fiscal, fără ieșirea la companie, mai ales cu inițierea controlului repetat.

Iar, referitor la creșterea nivelului vânzărilor, SRL „La Crema” a remarcat că, acestea au avut loc ca rezultat al politicii de stimulare și dezvoltare a domeniului

HORECA, din cadrul programului guvernamental, prin care s-a micșorat cota TVA din 20% în 10% începând cu luna octombrie 2018, care treptat a influențat majorarea livrărilor din luna respectivă.

Reclamanta a enunțat că la 09 ianuarie 2020 a depus contestație împotriva actelor de control fiscal prin metoda verificării totale și a deciziei nr. 71 din 26 decembrie 2019, însă, deja la data de 03 ianuarie 2020 contabilului-șef al companiei i-a fost înmănată înștiințarea privind inițierea controlului fiscal nr. 26-23/1-08-17823 din 31 decembrie 2019, pentru perioada 01 ianuarie 2015 – 31 iulie 2019, care urma să fie executat în perioada 13 ianuarie 2020 – 24 ianuarie 2020.

Referitor la rezultatele examinării contestației depuse la Serviciul Fiscal de Stat la data de 09 ianuarie 2020 SRL „La Crema” a menționat că, conform deciziei nr. 41 din 13 februarie 2020 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 71 din data de 26 decembrie 2019, examinarea cazului a avut loc la 13 februarie 2020. Prin citația seria V nr. 001525 din 04 februarie 2020, contribuabilul a fost invitat la ședința de examinare, însă citația respectivă nu a fost recepționată de către reclamantă la momentul examinării cazului, respectiv ședința a fost convocată în lipsa reprezentanților săi.

SRL „La Crema” a notat că controlul repetat a fost pornit în baza deciziei de inițiere a controlului nr. DDCF- 75200/26 din 26 februarie 2020, care i-a fost adus la cunoștință la data de 27 februarie 2020 cu specificarea perioadei supuse controlului 01 ianuarie 2015 – 31 iulie 2019, iar controlul urmează a fi executat de aceleași persoane care au participat și la control inițial.

În final, SRL „La Crema” a solicitat admiterea acțiunii în contestare, în realizare și în constatare; anularea în totalitate a actelor administrative individuale ale organului fiscal, și anume: decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. DDCF- 59799/02 din 02 septembrie 2019 cu privire la inițierea controlului fiscal; actele de control fiscal prin metoda verificării totale ale Serviciului Fiscal de Stat Direcția control și constatare infracțiuni nr. 5-694411; nr. 3-573708; nr. 3-573709; nr. 3-573710; nr. 3-579556; nr. 3-579557; nr. 3-579558; nr. 3-579559 din 08 noiembrie 2019; hotărârea și actele de sechestru din 12 noiembrie 2019 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale în mărime de 6585067 de lei; decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.71 din 26 decembrie 2019 cu privire la suspendarea cazului și efectuarea unui control fiscal repetat; decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.41 din 13 februarie 2020 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 71 din 26 decembrie 2019; decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. DDCF - 75200/26 din 26 februarie 2020 cu privire la inițierea controlului fiscal și obligarea Serviciului Fiscal de Stat să-i restabilească drepturile lezate, cu constatarea inexistenței obligațiilor fiscale restante.

Prin hotărârea din 13 iulie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, s-a admis parțial acțiunea înaintată de SRL „La Crema”. S-a anulat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. DDCF-59799/02 din 02 septembrie 2019 privind inițierea controlului fiscal la SRL „La Crema”, în partea supunerii și extinderii perioadei controlului fiscal de la 01 ianuarie 2015 până la 31 decembrie 2017 și obligațiile fiscale calculate pentru această perioadă. S-a anulat hotărârea Serviciului Fiscal de Stat nr. 25 din 12 noiembrie 2019 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale

în mărime de 6585067 de lei și actele de sechestru din 12 noiembrie 2019 ca măsură de asigurare a stingerii obligației fiscale, prin care s-au sechestrat bunurile SRL „La Crema”. S-a anulat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 408 din 05 decembrie 2019 pe marginea contestației împotriva hotărârii nr. 25 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale și a actelor de sechestru ca măsură de asigurare a stingerii obligației fiscale din 12 noiembrie 2019. S-a anulat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 71 din 26 decembrie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „La Crema” prin care s-a decis suspendarea cazului și efectuarea unui control fiscal repetat și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 41 din 13 februarie 2020 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 71 din 26 decembrie 2019. S-au anulat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. DDCF-75200/26 din 26 februarie 2020 privind inițierea controlului fiscal repetat la SRL „La Crema” și răspunsul Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-24-11/118/4301 din 13 martie 2020, emis în privința contestațiilor depuse de SRL „La Crema” la 06 martie 2020. În rest pretențiile s-au respins ca neîntemeiate (f.d.167, vol. I).

La 19 iulie 2021, prin intermediul oficiului poștal, Serviciul Fiscal de Stat a depus apel împotriva hotărârii din 13 iulie 2021 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani, solicitând admiterea apelului, casarea hotărârii instanței de fond în partea în care a fost admisă acțiunea înaintată de SRL „La Crema” cu pronunțarea în această parte a unei noi decizii de respingere a acțiunii SRL „La Crema” (f.d.171-172 vol. I).

Iar, la data de 03 august 2021, prin intermediul poștei electronice, Serviciului Fiscal de Stat i-a fost notificată copia hotărârii motivate a primei instanțe, conform extrasului din poșta electronică, anexat la materialele dosarului (f.d. 202, 204 vol. I).

Ulterior, la 03 septembrie 2021, prin intermediul poștei electronice și a oficiului poștal, Serviciul Fiscal de Stat a prezentat motivarea apelului (f.d. 224-257 vol. I).

Totodată, la data de 03 august 2021, prin intermediul poștei electronice, reprezentantului SRL „La Crema”, avocatului Vitalie Caldîba i-a fost notificată copia hotărârii motivate a primei instanțe, conform extrasului din poșta electronică, anexat la materialele dosarului (f.d. 202 vol. I).

La 06 august 2021, SRL „La Crema”, reprezentată de avocatul Vitalie Caldîba a depus apel împreună cu motivarea apelului împotriva hotărârii din 13 iulie 2021 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani, solicitând admiterea apelului, casarea hotărârii instanței de fond în partea în care a fost respinsă acțiunea înaintată de SRL „La Crema” cu pronunțarea unei noi decizii de admitere integrală a acțiunii SRL „La Crema” (f.d.205-210 vol. I).

Prin urmare, instanța de apel corect a constatat că apelurile depuse de către Serviciul Fiscal de Stat și de SRL „La Crema”, reprezentată de avocatul Vitalie Caldîba, sunt în termen.

Prin decizia din 10 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău s-au respins apelurile depuse de SRL „La Crema” și Serviciul Fiscal de Stat și s-a menținut hotărârea din 13 iulie 2021 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani (f.d.13-31, vol. II).

În susținerea soluției emise, Curtea de Apel Chișinău a concluzionat că hotărârea din 13 iulie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani este legală și întemeiată, iar argumentele apelanților invocate în cererile de apel sunt neîntemeiate.

La acest capitol, instanța de apel a constatat că decizia Serviciului Fiscal de Stat de inițiere a controlului fiscal în privința SRL „La Crema” din 02 septembrie 2019 a fost emisă pentru perioada 01 ianuarie 2015 – 31 iulie 2019 contrar moratorului instituit prin Legea nr. 180 din 26 iulie 2018 privind declararea voluntară și stimularea fiscală. Astfel, autoritatea publică neîntemeiat a extins perioada supusă controlului fiscal, incluzând și perioada 01 ianuarie 2015 – 31 decembrie 2017.

Cu referire la argumentul Serviciului Fiscal de Stat precum că controlul fiscal a fost inițiat prin decizia din 02 septembrie 2019, pentru perioada 01 ianuarie 2018, iar ulterior, la 20 septembrie 2019, perioada de control a fost extinsă începând cu 01 ianuarie 2015 până la 31 iulie 2019, Curtea de Apel Chișinău a notat că, prin Legea nr. 122 din 16 august 2019 pentru modificarea unor acte legislative, au fost abrogate alineatele (1)–(6) ale articolului 16 din Legea nr. 180 din 26 iulie 2018 privind declararea voluntară și stimularea fiscală. Iar, Legea nominalizată a intrat în vigoare la data de 06 septembrie 2019, deși controlul fiscal a fost inițiat la data de 03 septembrie 2019.

Referitor la legalitatea hotărârii nr. 25 din 12 noiembrie 2019 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale, instanța de apel a susținut concluzia instanței de fond precum că o dată cu sechestrarea conturilor bancare, SRL „La Crema” a fost lipsită neîntemeiat de dreptul de a efectua operațiuni economice ce țin de activitatea nemijlocită a companiei. Astfel, instanța de apel a respins ca nefondate argumentele Serviciului Fiscal de Stat cu privire la aplicarea măsurii de asigurare de stingere a obligației fiscale, derivând din prevederile legale care permit această măsură.

Cu referire la legalitatea deciziei nr. 71 din 26 decembrie 2019 privind suspendarea cazului și efectuarea unui control fiscal repetat, instanța de apel a reținut faptul că aceasta a fost emisă în legătură cu necesitatea verificării suplimentare a circumstanțelor expuse în dezacordul SRL „La Crema”, cu privire la creșterea venitului ca rezultat al comercializării produselor de patiserie în magazinele SRL „Pegas”. Respectiv, Curtea de Apel Chișinău a stabilit lipsa unei motivări corespunzătoare a deciziei de suspendare și efectuarea unui control fiscal repetat din 26 decembrie 2019, or, aceasta urma a fi motivată clar și complet, cu expunerea argumentelor care justifică emiterea actului administrativ individual.

Cu privire la pretenția SRL „La Crema” de anulare a actelor de control nr. 5-694411 prelungit pe formularul nr. 3-573708, 3-573709, 3-573710, 3-579556, 3-579557, 3-579558, 3-579559 din 08 noiembrie 2019 și a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 41 din 13 februarie 2020, instanța de apel, a enunțat că, actele pregătitoare sau operațiunile administrative și tehnico-materiale care au stat la baza emiterii actului administrativ nu pot constitui de sine stătător obiect al acțiunii în contenciosul administrativ, deoarece nu produc efecte juridice prin ele însele. Astfel, instanța de apel a conchis că soluția primei instanțe de respingere a acestui capăt de cerere este corectă, având în vedere faptul că, actul de control fiscal contestat nu întrunește caracteristicile unui act administrativ.

La fel, instanța de apel a reținut ca fiind justă constatarea instanței de fond asupra netemeinicii pretențiilor reclamantei privind obligarea Serviciului Fiscal de Stat a restabili drepturile lezate și a constata inexistența obligațiilor fiscale restante, întrucât prin prisma prevederilor art. 224 din Codul administrativ, aceste cerințe nu țin de competența instanței.

Prin încheierea din 04 mai 2022 a Curții Supreme de Justiție, recursurile depuse de SRL „La Crema”, reprezentată de avocatul Vitalie Caldîba și Serviciul Fiscal de Stat au fost numite pentru examinare în complet de 5 judecători (f.d. 71 vol. II).

În conformitate cu 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.

Studiind actele cauzei în raport cu argumentele invocate în recurs, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră necesar de a declara inadmisibil recursul depus de SRL „La Crema”, reprezentată de avocatul Vitalie Caldîba și de a admite recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, de a casa integral decizia din 30 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 12 februarie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, cu emiterea unei noi decizii privind declararea inadmisibilității acțiunii SRL „La Crema” împotriva Serviciului Fiscal de Stat în partea anulării deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. DICF- 59799/02 din 02 septembrie 2019 cu privire la inițierea controlului fiscal; actelor de control fiscal prin metoda verificării totale ale Serviciului Fiscal de Stat Direcția control și constatare infracțiuni nr. 5-694411; nr. 3-573708; nr. 3-573709; nr. 3-573710; nr. 3-579556; nr. 3-579557; nr. 3-579558; nr. 3-579559 din 08 noiembrie 2019, deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.71 din data de 26 decembrie 2019 cu privire la suspendarea cazului și efectuarea unui control fiscal repetat, a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.41 din 13 februarie 2020 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 71 din 26 decembrie 2019 și deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. DICF - 75200/26 din 26 februarie 2020 cu privire la inițierea controlului fiscal, iar în rest, respingerea cererii de chemare în judecată depuse de SRL „La Crema”.

La 09 martie 2022 SRL „La Crema”, reprezentată de avocatul Vitalie Caldîba a depus recurs împotriva deciziei din 10 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, solicitând casarea parțială a hotărârii din 13 iulie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani în partea respingerii acțiunii depuse de SRL „La Crema”; casarea parțială a deciziei instanței de apel în partea respingerii apelului SRL „La Crema” împotriva hotărârii primei instanțe, cu rejudecarea cauzei și emiterea unei noi decizii de admitere integrală a cererii de chemare în judecată depuse de SRL „La Crema” (f.d.62-67 vol. II).

În susținerea cererii de recurs, recurenta a indicat motivele de fapt și de drept

invocate pe parcursul examinării cauzei în prima instanță și instanța de apel, suplimentar menționând că hotărârea din 13 iulie 2021 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani și decizia din 10 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, în partea contestată sunt ilegale, neîntemeiate și pasibile casării, deoarece instanțele ierarhic inferioare eronat au aplicat normele de drept material, nu au aplicat legea care trebuia să fie aplicată, dar au aplicat o lege care nu trebuia să fie aplicată, totodată au interpretat în mod eronat legea, erori, care în partea contestată, au dus la soluționarea greșită a cauzei.

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.

Iar, conform art. 245 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.

Cu referire la termenul de depunere a recursului de către SRL „La Crema”, reprezentată de avocatul Vitalie Caldîba, instanța de recurs relevă că, din actele cauzei rezultă că, Curtea de Apel Chișinău a pronunțat decizia contestată la data de 10 noiembrie 2021.

La data de 15 noiembrie 2021, avocatul Vitalie Caldîba, prin intermediul poștei electronice, a depus o cerere în adresa Curții de Apel Chișinău, prin care a solicitat eliberarea dispozitivului deciziei din 10 noiembrie 2021 (f.d.32-33 vol. II).

La data de 18 noiembrie 2021, prin intermediul poștei electronice, dispozitivul deciziei din 10 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău a fost notificat avocatului Vitalie Caldîba, care reprezintă interesele SRL „La Crema” (f.d. 34 vol. II).

La data de 09 martie 2022, SRL „La Crema”, reprezentată de avocatul Vitalie Caldîba, a depus recurs împreună cu motivarea recursului împotriva deciziei din data de 10 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău (f.d.62-67 vol. V).

Raportat la cele expuse supra, este cert că legiuitorul a prevăzut depunerea recursului separat de motivarea acestuia, respectiv, termenul de declarare și cel de prezentare a motivării recursului curg din momente diferite dies a quo, și anume: în temeiul art. 245 alin. (1) din Codul administrativ, de la notificarea dispozitivului deciziei instanței de apel, sub sancțiunea art. 246 alin. (2) lit. d) din Codul administrativ – recursul se declară inadmisibil, în special, când recursul a fost depus după expirarea termenului stabilit la art. 245 alin. (1).

Notificarea se dispune de instanța de judecată, prin alegerea unei modalități stabilite de art. 96 alin. (1) și art. 97 alin. (3) din Codul administrativ, prin urmare, termenul de depunere a recursului începe să curgă imediat din ziua următoare a aducerii la cunoștință a dispozitivului deciziei Curții de Apel Chișinău.

Respectiv, notificarea dispozitivului deciziei instanței de apel participanților la proces, are drept scop comunicarea adecvată, rapidă și eficientă din punctul de vedere al costurilor textului cuprins în actul de procedură. Iar, întru confirmarea aducerii la cunoștință a actului de procedură participanților la proces, este necesar a fi anexată dovada recepționării acestuia la materialele cauzei.

În sensul art. 246 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. Recursul se declară inadmisibil în special când: decizia instanței de apel nu poate fi contestată cu recurs; recursul este depus în mod repetat; recursul este depus de o persoană neîmputernicită; recursul a fost depus după expirarea termenului stabilit la art. 245 alin. (1); motivarea recursului nu a fost depusă sau a fost depusă după expirarea termenului prevăzut la art. 245 alin. (2); cererea de recurs nu corespunde cerințelor stabilite la art. 244 alin. (2), art. 233 alin. (1) și (2) și art. 234 alin. (2) și recurentul nu a înlăturat neajunsurile în termenul stabilit de Curtea Supremă de Justiție.

Din coroborarea prevederilor legale precitate cu circumstanțele factice constatate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ lărgit al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție constată că, începutul curgerii termenului de depunere a recursului pentru recurenta SRL „La Crema”, reprezentată de avocatul Vitalie Caldîba, este ziua imediat următoare datei calendaristice notificării deciziei din data de 10 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, adică ziua de 19 noiembrie 2021, iar termenul limită de depunere a recursului fiind 18 decembrie 2021, zi de sâmbătă, însă având în vedere regula calculării termenelor de procedură stabilită la art. 112 alin. (2) din Codul de procedură civilă, ultima zi de depunere a recursului a fost data de 20 decembrie 2021, zi de luni.

Însă, distinct acestor circumstanțe, recurenta SRL „La Crema”, reprezentată de avocatul Vitalie Caldîba a prezentat recursul la Curtea Supremă de Justiție, doar la data de 09 martie 2022 (f.d. 43 vol. II).

De asemenea, instanța de recurs relevă că, deși copia deciziei motivate din data de 10 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău a fost notificată avocatului Vitalie Caldîba la data de 19 ianuarie 2022, fapt confirmat prin avizul de recepție anexat la materialele dosarului (f.d.42 vol. II), recurenta SRL „La Crema”, reprezentată de avocatul Vitalie Caldîba a depus recurs la data de 09 martie 2022.

Instanța de recurs învederează că, potrivit art. 98 alin. (1) din Codul administrativ, dacă în cadrul procedurii administrative un participant este reprezentat, conform art. 45, de către un reprezentant legal, notificările se adresează acestuia.

În conformitate cu art. 45 alin. (3) din Codul administrativ, persoanele juridice acționează prin reprezentanții lor.

Conform art. 46 alin. (1) și alin. (2) din Codul administrativ, în procedura administrativă participanții pot fi reprezentați de o persoană împuternicită. Împuternicirile reprezentantului se consemnează în procură (semnată olograf sau prin semnătura electronică) sau în împuternicirea de reprezentare în baza semnăturii electronice create în Registrul împuternicirilor de reprezentare în baza semnăturii electronice (în continuare – împuternicire în baza semnăturii electronice). În măsura în care din conținutul procurii sau al împuternicirii în baza semnăturii electronice nu rezultă altceva, acestea conferă împuterniciri pentru toate acțiunile procedurale ce țin de procedura administrativă. Dacă pentru procedură a fost desemnat un reprezentant împuternicit, autoritatea publică urmează să se adreseze acestuia.

Autoritatea publică se poate adresa nemijlocit și participantului reprezentat, dacă acesta este obligat să contribuie la procedura administrativă. Despre acest fapt reprezentantul împuternicit urmează să fie informat neîntârziat.

Prevederile art. 47 din Codul administrativ stabilesc că, acțiunile procedurale întreprinse de reprezentantul împuternicit se atribuie participantului reprezentat. În măsura în care participantul nu contrazice neîntârziat acțiunile întreprinse de reprezentantul împuternicit, acestea se consideră ca fiind întreprinse de participant. În pofida desemnării unui reprezentant împuternicit, participantul este în drept să întreprindă el însuși acțiuni procedurale. Culpă reprezentantului împuternicit se atribuie participantului reprezentat.

Instanța de recurs relevă că, din actele cauzei rezultă cu certitudine că, începând cu 09 martie 2020, avocatul Vitalie Caldîba reprezintă SRL „La Crema” în instanțele de judecată în prezenta cauză, fapt confirmat prin mandatul avocațial seria MA nr. 1580959 din 09 martie 2020 (f.d.142 vol. II), iar pe partea verso a mandatului nominalizat supra, este indicat în mod expres dreptul avocatului de a ataca hotărârea judecătorească.

Astfel, începând cu data de 09 martie 2020 avocatul Vitalie Caldîba a dispus de împuterniciri corespunzătoare din partea SRL „La Crema”, pentru a ataca actele judecătorești, în termenul stabilit de legislația în vigoare, prevăzut la art. 245 alin. (1) din Codul administrativ, inclusiv pentru a depune în termen recurs împotriva deciziei din 10 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău.

Potrivit art. 57 alin. (14) și (19) din Statutul Profesiei de Avocat, adoptat de Congresul Uniunii Avocaților din 29 ianuarie 2011, avocatul are obligația să informeze rezonabil clientul în legătură cu situația curentă a asistenței și reprezentării și să răspundă cu promptitudine oricăror solicitări de informare din partea clientului. În cazul în care avocatul este în imposibilitate să-și îndeplinească activitatea profesională, își va asigura substituirea printr-un alt avocat, dacă, în prealabil, obține acordul clientului în acest scop.

Astfel, instanța de recurs menționează că, Curtea de Apel Chișinău a utilizat mijloacele corespunzătoare de comunicare, ce ar asigura notificarea dispozitivului deciziei din 10 noiembrie 2021 SRL „La Crema”, prin intermediul avocatului Vitalie Caldîba.

În conformitate cu art. 65 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, dacă o persoană, din motive independente de voința ei, nu a putut respecta un termen legal, atunci, la cerere, ea poate fi repusă în termen. Culpă unui reprezentant legal sau împuternicit se atribuie reprezentatului. Cererea de repunere în termen se depune în termen de 15 zile de la înlăturarea impedimentului. La cerere se anexează probele care confirmă faptele pe care aceasta se întemeiază și suplimentar, se recuperează acțiunile omise.

La aspectul dat, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că, de la momentul notificării la data de 18 noiembrie 2021, prin poșta electronică a dispozitivului deciziei din data de 10 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, avocatul Vitalie Caldîba sau nemijlocit SRL „La Crema” au dispus de timp suficient și rezonabil pentru a face uz de

drepturile procedurale și a depune recurs, în interiorul termenului instituit la art. 245 alin. (1) din Codul administrativ.

Prin urmare, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție menționează că SRL „La Crema”, reprezentată de avocatul Vitalie Caldîba a depus recursul doar la data de 09 martie 2022, după expirarea termenului prevăzut de art. 245 alin. (1) din Codul administrativ.

În atare circumstanțe, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție opinează că declararea recursului depus de SRL „La Crema”, reprezentată de avocatul Vitalie Caldîba ca fiind inadmisibil, este compatibilă cu respectarea prevederilor Convenției Europene pentru Apărarea Drepturilor Omului și a Libertăților Fundamentale, având în vedere că prelungirea nejustificată a termenului pentru exercitarea recursului ar leza principiul securității raporturilor juridice. Or, certitudinea legală impusă regulilor de procedură administrativă, în calitate de condiție sine qua non a unui proces echitabil, vizează atât drepturile recurenților, cât și ale intimaților, astfel încât instanța de judecată nefiind în drept de a substitui voința legislatorului materializată în conținutul normelor din Codul administrativ în vederea exonerării recurentului de sancțiunile procedurale, din motivul înțelegerii greșite de către acesta a efectelor legale.

În circumstanțele menționate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ lărgit al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a declara inadmisibil recursul depus de SRL „La Crema”, reprezentată de avocatul Vitalie Caldîba.

La 01 decembrie 2021 Serviciul Fiscal de Stat a depus recurs, iar la 14 februarie 2021 a prezentat motivarea recursului împotriva deciziei din 10 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău solicitând casarea deciziei instanței de apel și respingerea integrală a cererii de chemare în judecată depusă de SRL „La Crema”.

În motivarea cererii de recurs a invocat că, instanțele ierarhic inferioare și-au exercitat în mod arbitrar obligația impusă prin lege de îndeplinire a actului de justiție. Or, acestea au interpretat eronat prevederile Codului fiscal și au aplicat Legea nr. 131 din 08 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, lege, care nu trebuia să fie aplicată în prezenta speță.

Cu referire la interpretarea eronată a prevederilor Codului fiscal, recurentul a menționat că instanțele ierarhic inferioare au interpretat eronat noțiunea de act administrativ și neîntemeiat au reținut că decizia de inițiere a controlului fiscal nr. DDCF-59799/02 din 02 septembrie 2019 și decizia de inițiere a controlului nr. DDCF - 75200/26 din 26 februarie 2020, reprezintă în fond acte administrative. Or, legalitatea deciziei de inițiere a controlului nr. DDCF - 75200/26 din 26 februarie 2020 poate fi verificată doar odată cu cercetarea în ansamblu a dosarului administrativ, iar anularea acesteia poate surveni doar ca consecință, prin anularea actului administrativ individual, ca finalitate a procedurii administrative, și nu poate constitui obiect independent al unei acțiuni în contencios administrativ.

Serviciul Fiscal de Stat a enunțat că instanțele ierarhic inferioare au motivat

contradictoriu soluțiile emise. Or, deși au stabilit cu certitudine că, actele de control fiscal nr. 5-694411, prelungit pe formularele nr. 3-573708, 3-573709, 3-573710, 3-579556, 3-579557, 3-579558, 3-579559 din 08 noiembrie 2019, reprezintă continuitatea procedurii administrative, începute prin emiterea deciziei de inițiere a controlului fiscal și nu constituie act administrativ, deoarece nu întrunește caracteristicile actului administrativ, au anulat decizia de inițiere a controlului fiscal, în temeiul căreia au fost întreprinse operațiunile administrative de control fiscal, finalizate prin completarea actelor de control din 08 noiembrie 2019.

Recurentul Serviciul Fiscal de Stat a menționat că actul de control fiscal este un act preparatoriu și reprezintă continuitatea deciziei de inițiere a controlului și nu invers.

Recurentul Serviciul Fiscal de Stat a susținut că instanțele ierarhic inferioare au interpretat vădit eronat și neîntemeiat admisibilitatea acțiunii înaintate de SRL „La Crema”, în partea pretențiilor privind anularea deciziei nr. DDCF- 59799/02 din data de 02 septembrie 2019, actelor de control nr. 5-694411, prelungit pe formularul nr. 3-573708, 3- 573709, 3-573710, 3-579556, 3-579557, 3-579558, 3-579559 din data de 08 noiembrie 2019, hotărârii nr. 25 din 12 noiembrie 2019, actelor de sechestră din 12 noiembrie 2019, deciziei nr. 71 din 26 decembrie 2019, deciziei nr. 41 din data de 13 februarie 2020 și a deciziei nr. DDCF-75200/26 din 26 februarie 2020, obligarea restabilirii drepturilor lezate și constatarea inexistenței obligațiilor fiscale restante, deoarece prin emiterea actelor contestate nu a fost lezat niciun drept și nu a fost ignorată nicio garanție a reclamantei.

De altfel, recurentul a relevat că la caz, obiectul litigiului este legalitatea deciziilor de inițiere a controlului fiscal, iar faptul anulării acestora poate fi considerat ca o intervenție în activitatea Serviciului Fiscal de Stat, care dispune de autonomie administrativă și decizională. Or, controlul fiscal efectuat la SRL „La Crema” a fost dispus și inițiat în baza constatărilor riscurilor determinate în rezultatul instituirii posturilor fiscale.

Respectiv, Serviciul Fiscal de Stat a opinat că acțiunea de contencios administrativ, depusă de către SRL „La Crema”, urma a fi declarată ca fiind inadmisibilă în temeiul art. 207 alin. (2) lit. e) din Codul administrativ.

Cu referire la netemeinicia acțiunii în contencios administrativ, Serviciul Fiscal de Stat a indicat că prin aprecierea exprimată în actele judecătorești recurate, instanțele ierarhic inferioare și-au arogat competențe improprii.

Astfel, recurentul a subliniat că, perioada supusă controlului fiscal în privința SRL „La Crema”, a fost extinsă în legătură cu modificarea prevederilor Legii nr. 180 din 26 iulie 2018 privind declararea voluntară și stimularea fiscală, efectuată prin Legea nr. 122 din 16 august 2019 pentru modificarea unor acte legislative, publicată în Monitorul Oficial nr.279-280 din 06 septembrie 2019.

Subsecvent, recurentul a punctat că, în baza deciziei de inițiere a controlului fiscal nr.59799/02 din 02 septembrie 2019 a fost inițiat un control fiscal pentru perioada 01 ianuarie 2018-31 iulie 2019. Ulterior, după intrarea în vigoare a Legii pentru modificarea unor acte legislative nr. 122 din 16 august 2019, la 20 septembrie 2019 a fost extinsă perioada supusă verificării începând cu 01 ianuarie 2015 până la 31 decembrie 2017, prin completarea deciziei de inițiere a controlului fiscal

nr.59799/02 din 02 septembrie 2019, fapt adus la cunoștință contribuabilului, și confirmat prin semnătura aplicată pe decizia nominalizată la 20 septembrie 2019. Or, în rezultatul depunerii dezacordurilor la actul de control inițial și analizei argumentelor expuse, a apărut necesitatea verificării suplimentare a circumstanțelor indicate pentru soluționarea justă a cazului, fapt care nu fost posibil de a fi verificat din oficiu fără efectuarea controlului.

Complementar, recurentul a indicat că Serviciul Fiscal de Stat are atribuția de efectuare a controlului fiscal. Astfel, concluzia instanței de fond privind anularea deciziei de inițiere a controlului fiscal constituie imixtiune în activitatea autorității fiscale.

De asemenea, recurentul a subliniat că în partea anulării actului de sechestrul nr. 25 din 12 noiembrie 2019, prima instanță și instanța de apel nu au ținut cont de dispozițiile art. 273 din Codul fiscal, care stipulează că contestația împotriva măsurilor ce vizează executarea silită a obligațiilor fiscale, se depune în termen de 10 zile de la data întreprinderii măsurii concrete de executare silită, respectiv constituie o procedură distinctă și se supune regimului prevăzut de Codul fiscal, ca lege specială în acest sens.

Totodată, recurentul a remarcat că soluțiile instanțelor ierarhic inferioare referitor la anularea hotărârii Serviciului Fiscal de Stat nr. 25 din 12 noiembrie 2019 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale, este în contradicție cu Hotărârea nr. 11 din 11 mai 2016 a Curții Constituționale privind excepția de neconstituționalitate a prevederilor articolelor 377 alin. (5) și 3715 alin. (2) din Legea instituțiilor financiare nr.550 din 21 iulie 1995 (interzicerea transferului și retragerii mijloacelor bănești din conturile bancare ale persoanelor afiliate unei bănci comerciale).

Referitor la statuările instanțelor ierarhic inferioare, în partea lipsei motivării corespunzătoare a deciziei de suspendare și efectuare a unui control fiscal repetat din 26 decembrie 2019 recurentul a menționat că, prin suplimentul la contestația depusă, SRL „La Crema” a comunicat despre comercializarea producției sale atât prin rețeaua de magazine „Pegas”, cât și prin intermediul platformelor online, fiind astfel calificate ca circumstanțe noi, ce urmează a fi apreciate prin efectuarea unui control fiscal repetat.

Curtea de Apel Chișinău a pronunțat decizia contestată la 10 noiembrie 2021, iar la materialele cauzei lipsesc date despre notificarea dispozitivului deciziei contestate recurentului Serviciului Fiscal de Stat.

La data de 01 decembrie 2021 Serviciul Fiscal de Stat a depus recurs împotriva deciziei din 10 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău (f.d.35 vol. II)

Totodată, decizia motivată din 10 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău a fost notificată Serviciului Fiscal de Stat la 19 ianuarie 2022, fapt confirmat prin avizul de recepție DS8006001844AS, anexat la materialele cauzei (f.d.41 vol. II).

La data de 14 februarie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a prezentat motivarea recursului împotriva deciziei din 10 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău (f.d.43-52 vol. II).

Astfel, recursul depus de către Serviciul Fiscal de Stat este în termen.

La 23 februarie 2022 și 09 martie 2022 în adresa participanților la proces au

fost expediate copiile cererilor de recurs depuse de SRL „La Crema”, reprezentată de avocatul Vitalie Caldîba și Serviciul Fiscal de Stat cu informarea despre posibilitatea depunerii referinței. Însă, deși aceștia au recepționat recursurile, conform avizelor de recepție anexate la materialele cauzei ( f.d.60-61, 70 vol. II), până la data stabilită pentru examinarea cererilor de recurs, participanții la proces nu au depus referințe în care să-și expună opinia asupra temeiniciei recursurilor.

Cu referire la recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, instanța de recurs relevă că, potrivit art. 248 alin. (1) lit. c) din Codul administrativ, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă una dintre următoarele decizii: casează integral decizia instanței de apel și emite o nouă decizie.

Conform art. 5 din Codul administrativ, activitatea administrativă reprezintă totalitatea actelor administrative individuale și normative, a contractelor administrative, a actelor reale, precum și a operațiunilor administrative realizate de autoritățile publice în regim de putere publică, prin care se organizează aplicarea legii și se aplică nemijlocit legea.

Articolul 6 alin. (1) din Codul administrativ prevede că, procedura administrativă este activitatea autorităților publice cu efect în exterior, îndreptată spre examinarea condițiilor, pregătirea și emiterea unui act administrativ individual, spre examinarea condițiilor, pregătirea și încheierea unui contract administrativ sau examinarea condițiilor, pregătirea și întreprinderea unei măsuri strict de autoritate publică.

Potrivit art. 10 alin. (1) din Codul administrativ, actul administrativ individual este orice dispoziție, decizie sau altă măsură oficială întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, cu scopul de a produce nemijlocit efecte juridice, prin nașterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public.

Prevederile art. 15 din Codul administrativ stabilesc că, operațiunile administrative sînt manifestările de voință sau activitățile autorităților publice care nu produc ca atare efecte juridice. Operațiunile administrative pot fi contestate doar concomitent cu actul administrativ individual, cu excepția operațiunilor administrative executorii sau îndreptate împotriva unui terț.

Articolul 17 al Codului administrativ prevede că, drept vătămător este orice drept sau libertate stabilit/stabilită de lege căruia/căreia i se aduce atingere prin activitate administrativă.

Ținînd cont de faptul că, o dispoziție legală nu poate fi ruptă din sistemul normativ din care face parte și nu poate opera în mod izolat, ci trebuie citită în coroborare cu celelalte dispoziții legale incidente care se completează una pe alta ca făcînd parte dintr-un sistem juridic coerent, instanța de recurs reține la caz și prevederile art. 20 din Codul administrativ, potrivit cărora dacă printr-o activitate administrativă se încalcă un drept legitim sau o libertate stabilită prin lege, acest drept poate fi revendicat printr-o acțiune în contencios administrativ, cu privire la care decid instanțele de judecată competente pentru examinarea procedurii de contencios administrativ, conform prezentului cod.

În corespundere cu art. 21 alin. (1) din Codul administrativ, autoritățile publice și instanțele de judecată competente trebuie să acționeze în conformitate cu legea și alte acte normative.

Conform art. 22 alin. (1) din Codul administrativ, autoritățile publice și instanțele de judecată competente cercetează starea de fapt din oficiu. Acestea stabilesc felul și volumul cercetărilor și nu sunt legate nici de expunerile participanților, nici de cererile lor de reclamare a probelor.

În conformitate cu art. 39 din Codul administrativ, orice persoană care revendică un drept vătămat de către o autoritate publică în sensul art.17 sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri se poate adresa instanței de judecată competente.

Reieșind din prevederile art. 189 alin. (1) din Codul administrativ, orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice poate înainta o acțiune în contencios administrativ.

Conform art. 206 alin. (1) din Codul administrativ, o acțiune în contencios administrativ poate fi depusă pentru: a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acțiune în contestare); b) obligarea autorității publice să emită un act administrativ individual (acțiune în obligare); c) impunerea la acțiune, la tolerare a acțiunii sau la inacțiune (acțiune în realizare); d) constatarea existenței sau inexistenței unui raport juridic ori nulității unui act administrativ individual sau a unui contract administrativ (acțiune în constatare); sau e) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ normativ (acțiune de control normativ).

În conformitate cu art. 207 alin. (1) al Codului administrativ, instanța verifică din oficiu dacă sunt întrunite condițiile pentru admisibilitatea unei acțiuni în contencios administrativ. Dacă este inadmisibilă, acțiunea în contencios administrativ se declară ca atare prin încheiere judecătorească susceptibilă de recurs.

Potrivit art. 207 alin. (2) lit. e) din Codul administrativ, acțiunea în contencios administrativ se declară inadmisibilă în special când: reclamantul nu poate revendica încălcarea, prin activitatea administrativă, a unui drept în sensul art.17.

În sensul art. 219 alin. (1) din Codul administrativ, 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.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție reține că la 09 martie 2020 SRL „La Crema” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat prin care a solicitat inclusiv, anularea: deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. DICF- 59799/02 din 02 septembrie 2019 cu privire la inițierea controlului fiscal; actelor de control fiscal prin metoda verificării totale ale Serviciului Fiscal de Stat, Direcția control și constatare infracțiuni nr. 5-694411; nr. 3-573708; nr. 3-573709; nr. 3-573710; nr. 3-579556; nr. 3-579557; nr. 3-579558; nr. 3-579559 din 08 noiembrie 2019; hotărârea și actele de sechestrul din 12 noiembrie 2019 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale în mărime de 6585067 de lei; decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.71 din 26 decembrie 2019 cu privire la suspendarea cazului și efectuarea unui control fiscal

repetat; decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.41 din 13 februarie 2020 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 71 din 26 decembrie 2019; decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. DICF - 75200/26 din 26 februarie 2020 cu privire la inițierea controlului fiscal (f.d.2-8 vol. I).

În conformitate art. 214 alin. (3) din Codul fiscal, 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.

În conformitate cu art. 216 alin. (1) din Codul fiscal, controlul fiscal la fața locului poate fi efectuat numai în temeiul unei decizii scrise a conducerii organului care exercită controlul.

Conform art. 216 alin. (3) din Codul fiscal, controlul fiscal la fața locului are drept scop verificarea respectării legislației fiscale de contribuabil sau de o altă persoană supusă controlului, care se efectuează la locurile aflării acestora de către funcționarii fiscali sau de persoane cu funcție de răspundere ale altor organe cu atribuții de administrare fiscală. În cazul în care contribuabilul sau o altă persoană supusă controlului nu dispune de sediu sau de oficiu ori sediul lui se află la domiciliu, în alte cazuri cînd nu există condiții adecvate de lucru, controlul fiscal menționat se efectuează la oficiul organului care exercită controlul fiscal, cu respectarea tuturor prevederilor art.145 alin.(2)-(6), inclusiv cu întocmirea obligatorie a unui act de ridicare de la contribuabil a documentelor necesare.

Prevederile art. 216 alin. (13) din Codul fiscal stabilesc că, decizia de inițiere a controlului fiscal se echivalează cu delegația de control prevăzută de Legea nr.131/2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, iar actul de control fiscal se echivalează cu procesul-verbal de control prevăzut de aceeași lege.

Conform art. 20 alin. (1) și (2) al Legii nr. 131 din 08 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, controlul se efectuează în temeiul delegației semnate de conducătorul organului abilitat cu funcții de control. Delegația de control va conține: numărul și data emiterii; date de identificare a organului de control emitent; trimitere la prevederile legale care, în mod expres, acordă organului respectiv atribuția de control în cazul pentru care se emite delegația; tipul controlului și temeiul inițierii lui (pentru controale inopinate se indică inclusiv prevederea aplicabilă de la art.19, iar pentru controalele planificate se indică numărul planului controalelor, data aprobării și locul publicării); date despre inspectorii (nume, prenume, funcția deținută); date despre persoana supusă controlului (denumirea/numele persoanei; codul fiscal; sediul/adresa subdiviziunii controlate și codul acesteia, după caz, alte date de contact); obiectul/obiectele care urmează a fi supuse controlului; scopul, metoda de control și aspectele ce urmează a fi verificate, trimitere expresă la lista de verificare aplicabilă și actul normativ prin care aceasta este aprobată; data începerii controlului și durata preconizată a acestuia.

Aliniatul (5) al art. 216 din Codul fiscal stabilește că, la finalizarea controlului fiscal la fața locului, se întocmește un act de control fiscal.

În conformitate cu art. 216 alin. (6) din Codul fiscal, actul de control fiscal este un document întocmit de funcționarul fiscal sau altă persoană cu funcție de răspundere a organului care exercită controlul, în care se consemnează rezultatele controlului fiscal. În act se va descrie obiectiv, clar și exact încălcarea legislației fiscale și/sau a modului de evidență a obiectelor impunerii, cu referire la documentele de evidență respective și la alte materiale, indicându-se actele normative încălcate. În act va fi reflectată fiecare perioadă fiscală în parte, specificându-se încălcările fiscale depistate în ea.

Ținând cont de prevederile citate supra, instanța de recurs relevă că în prezenta speță, decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. DICF- 59799/02 din 02 septembrie 2019 cu privire la inițierea controlului fiscal; actele de control fiscal prin metoda verificării totale ale Serviciului Fiscal de Stat Direcția control și constatare infracțiuni nr. 5-694411; nr. 3-573708; nr. 3-573709; nr. 3-573710; nr. 3-579556; nr. 3-579557; nr. 3-579558; nr. 3-579559 din 08 noiembrie 2019, decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.71 din 26 decembrie 2019 cu privire la suspendarea cazului și efectuarea unui control fiscal repetat și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. DICF - 75200/26 din 26 februarie 2020 cu privire la inițierea controlului fiscal, nu sunt acte administrative individuale, în sensul art. 10 din Codul administrativ, ci reprezintă operațiuni administrative, în sensul art. 15 din Codul administrativ, întreprinse de autoritatea publică în cadrul procedurii administrative, care au ca scop efectuarea controlului fiscal la fața locului, care la moment este în derulare și nu există un act administrativ final emis pe marginea acestei proceduri.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție relevă că operațiunile administrative sunt acțiuni realizate de autoritățile administrației publice și de funcționarii acestora, prin care se ajunge la adoptarea, emiterea sau la aplicarea actelor administrative, fie pentru realizarea puterilor respective, fie pentru emiterea unor acte administrative.

Instanța de recurs menționează că, trăsăturile principale ale faptelor juridice materiale și ale operațiunilor administrative sunt că ele nu concretizează o manifestare de voință, deci sunt forme concrete, materiale, prin care se acționează asupra realității existente; faptele materiale și operațiunile administrative au ca trăsătură dominantă scopul pentru care se realizează, și care poate consta în mijlocirea emiterii (adoptării) actelor administrative, determinând și condiționând validitatea, emiterea, sau acest scop poate consta în realizarea celui alt obiectiv al administrației - executarea legii.

Operațiunile administrative pot interveni în diferite faze ale procesului de elaborare și de executare a actelor administrative – în faza pregătirii, emiterii, executării actului administrativ și în cea a controlului executării.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție conchide că faptele și operațiunile administrative nu pot face obiectul acțiunii în contencios administrativ, în scopul verificării legalității lor. Or, legea

recunoaște ca obiect al acțiunii doar actul administrativ și nesoluționarea unei cereri în termenul prescris.

De asemenea, ar fi eronată concluzia precum că legalitatea faptelor și operațiunilor administrative este totalmente neglijată, or, instanța de contencios administrativ este în drept să se pronunțe, în limitele competenței sale, din oficiu sau la cerere și asupra legalității actelor sau operațiunilor administrative, care au stat la baza emiterii actului administrativ contestat. În cazurile în care controlul legalității acestor acte sau operațiuni ține de competența instanței de contencios administrativ ierarhic superioare, urmează a fi ridicată excepția de ilegalitate în fața acestei instanțe, în condițiile legii.

Conform art. 69 alin. (1) și (3) al Codului administrativ, procedura administrativă se inițiază la cerere sau din oficiu. Procedura administrativă inițiată din oficiu începe odată cu efectuarea primei acțiuni procedurale, iar cea inițiată la cerere se consideră inițiată din momentul depunerii cererii.

Inițierea unei proceduri administrative din oficiu rămâne la discreția autorității publice. În cazurile prevăzute de lege sau în baza unei decizii a autorității publice ierarhic superioare, inițierea procedurii administrative din oficiu este obligatorie.

Astfel, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al lărgit Curții Supreme de Justiție conchide că, din prevederile legale citate, reiese că inițierea procedurii administrative în scopul verificării modului în care contribuabilul SRL „La Crema” respectă legislația fiscală într-o anumită perioadă sau în câteva perioade fiscale, poate avea loc la fața locului numai în temeiul unei decizii scrise a conducerii organului care exercită controlul.

Respectiv, inițierea verificării modului în care contribuabilul respectă legislația fiscală într-o anumită perioadă sau în câteva perioade fiscale, la fața locului este exercitată de Serviciul Fiscal de Stat sau de un alt organ cu atribuții de administrare fiscală, în temeiul și limitele competenței acestora stabilite expres de legiuitor.

Complementar, instanța de recurs relevă că, în corespundere cu art. 133 alin. (2) pct. 14 din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat are atribuția de efectuare a controlului fiscal.

În conformitate cu art. 132<sup>1</sup> alin. (3) din Codul fiscal, în vederea realizării sarcinilor, Serviciul Fiscal de Stat dispune de autonomie administrativă și decizională, cu respectarea prevederilor legislației în vigoare. Nicio autoritate națională sau internațională nu admite ingerințe în activitatea Serviciului Fiscal de Stat.

Astfel, reieșind din prevederile legale nominalizate, instanța de recurs relevă că, necesitatea efectuării controalelor se determină de către autoritatea fiscală prin prisma riscurilor de neconformare, context în care este inadmisibilă abordarea instanțelor inferioare în sensul anulării actelor de inițiere a controlului, precum și aprecierea de către instanțele de judecată a necesității dispunerii efectuării controlului fiscal, deoarece aceasta excede competența instanței de judecată. Or, competența instanței este de a examina legalitatea actului administrativ, adică a deciziei emise în rezultatul efectuării controlului și limitele exercitării dreptului discreționar la adoptarea soluției finale în cadrul procedurii administrative, după caz,

de a-l anula în cazul în care a fost emis cu încălcarea procedurii sau contrar legii.

În conformitate cu art. 78 alin. (1) din Codul administrativ, procedura administrativă se finalizează prin efectuarea unei operațiuni administrative sau prin emiterea unui act administrativ individual, respectiv încheierea unui contract administrativ.

Conform art. 248 din Codul fiscal, după examinarea cazului de încălcare fiscală, Serviciul Fiscal de Stat emite o decizie, care trebuie să conțină: denumirea organului în al cărui nume se pronunță decizia; funcția, numele și prenumele persoanei care a emis decizia; data și locul examinării cazului; remarca despre participarea persoanelor care au săvârșit încălcarea fiscală (reprezentanților lor); denumirea (numele, prenumele), sediul (domiciliul), codul fiscal al persoanei care a săvârșit încălcarea fiscală; descrierea încălcării fiscale cu indicarea articolelor, alineatelor, punctelor din actele normative care au fost încălcate; indicarea articolului, alineatului, punctului din actul normativ care prevede sancțiunea fiscală; decizia asupra cazului; termenul și modul de contestare a deciziei; alte date referitoare la caz; semnătura persoanei care a emis decizia.

Respectiv, actul administrativ individual final, în procedura administrativă inițiată prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. DICF- 59799/02 din 02 septembrie 2019 cu privire la inițierea controlului fiscal și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. DICF - 75200/26 din 26 februarie 2020 cu privire la inițierea controlului fiscal, urmează a fi emis de Serviciul Fiscal de Stat prin adoptarea unei decizii de constatare a încălcării legislației fiscale sau de clasare a cazului, prin prisma art. 249 din Codul fiscal.

În circumstanțele expuse, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție conchide că, decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. DICF- 59799/02 din 02 septembrie 2019 cu privire la inițierea controlului fiscal; actele de control fiscal prin metoda verificării totale ale Serviciului Fiscal de Stat Direcția control și constatare infracțiuni nr. 5-694411; nr. 3-573708; nr. 3-573709; nr. 3-573710; nr. 3-579556; nr. 3-579557; nr. 3-579558; nr. 3-579559 din 08 noiembrie 2019, decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.71 din 26 decembrie 2019 cu privire la suspendarea cazului și efectuarea unui control fiscal repetat și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. DICF - 75200/26 din 26 februarie 2020 cu privire la inițierea controlului fiscal sunt operațiuni administrative, efectuate de Serviciul Fiscal de Stat în cadrul procedurii administrative, care contribuie în mijlocirea emiterii actului administrativ individual.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție relevă că, inițierea controlului reprezintă prerogativa Serviciului Fiscal de Stat, care are competența de a efectua controlul fiscal. Or, instanța de judecată nu este organul competent de a oferi apreciere existenței riscurilor de neconformare și planificare a controlului fiscal și nu poate substitui Serviciul Fiscal de Stat la deciderea oportunității inițierii unui control fiscal.

Prin urmare, instanța de recurs ține să menționeze că, este contrară normelor legale, emiterea în cadrul unei și aceleiași proceduri administrative a două hotărâri

judecătorești, or, principiul legalității indică expres că autoritățile publice și instanțele de judecată competente trebuie să acționeze în conformitate cu legea și alte acte normative. Astfel, legalitatea procedurii administrative se examinează în cadrul acțiunii în contencios administrativ privind anularea actului administrativ emis la finele procedurii administrative.

Instanța de recurs reiterează că, în cazul în care, o anumită persoană își manifestă dezacordul cu rezultatele activității administrative, sau a procedurii administrative, aceasta este în drept să-și apere drepturile sale prin intentarea unei acțiuni în contencios administrativ privind anularea actului administrativ emis.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție menționează că printre condițiile generale de legalitate ale actului administrativ se regăsește și cerința ca actul să fie emis în forma și procedura prevăzută de lege. Respectiv, la examinarea dezacordului manifestat de persoana interesată, cu rezultatele activității administrative, reflectate într-un act administrativ emis, instanța de contencios administrativ va examina întreaga procedură administrativă desfășurată până la emiterea actului administrativ, verificând legalitatea tuturor operațiunilor administrative efectuate în cadrul acestei activități administrative.

În caz de contestare a hotărârii emise la finele procedurii administrative, concomitent cu contestarea actului administrativ individual, persoana lezată într-un drept al său, poate să conteste și operațiunile administrative, fapt prevăzut expres în art. 15 din Codul administrativ.

Astfel, la caz, instanța de recurs relevă că SRL „La Crema” a contestat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. DDCF- 59799/02 din 02 septembrie 2019 cu privire la inițierea controlului fiscal; actele de control fiscal prin metoda verificării totale ale Serviciului Fiscal de Stat Direcția control și constatare infracțiuni nr. 5-694411; nr. 3-573708; nr. 3-573709; nr. 3-573710; nr. 3-579556; nr. 3-579557; nr. 3-579558; nr. 3-579559 din 08 noiembrie 2019, decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.71 din data de 26 decembrie 2019 cu privire la suspendarea cazului și efectuarea unui control fiscal repetat și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. DDCF - 75200/26 din data de 26 februarie 2020 cu privire la inițierea controlului fiscal, în lipsa rezultatului final al procedurii administrative, pe parcursul căreia s-au efectuat operațiunile administrative contestate de reclamantă în prezentul litigiu. Deși, acestea urmau a fi contestate de către SRL „La Crema” doar odată cu actul administrativ individual final, la caz decizia Serviciului Fiscal de Stat privind constatarea încălcării legislației fiscale sau de clasare a cazului, care încă urmează a fi adoptată .

Respectiv, controlul legalității acestor operațiuni administrative, materializate prin emiterea actelor nominalizate mai sus, ține de competența instanței de contencios administrativ, care va examina temeinicia deciziei Serviciului Fiscal de Stat adoptată în urma desfășurării controlului fiscal la fața locului, sediul SRL „La Crema” în contextul în care instanța de judecată va fi sesizată cu o asemenea cerere.

La fel, instanța de recurs relevă că, deși Serviciul Fiscal de Stat a materializat operațiunile administrative în forma unor acte, această circumstanță nu le oferă acestora calitatea de acte administrative, întrucât acestea nu produc prin ele însele

efecte juridice pentru persoanele din exteriorul procedurii administrative, iar în consecință nu pot fi controlate pe calea acțiunii directe în contencios administrativ, ci numai subsidiar, împreună cu actul final, care va produce efecte juridice pentru persoanele din exteriorul procedurii administrative.

Totodată, instanța de recurs relevă că, prevederile art. 15 alin. (2) din Codul administrativ, nu sunt incidente la caz, or operațiunile administrative contestate în prezentul litigiu de către SRL „La Crema”, nu se încadrează în semantica actelor executorii (a face, a da, a obliga) și nu se îndreaptă împotriva terților, având în vedere că SRL „La Crema” este participantă la procedura administrativă, dar nu are calitatea de terț.

În jurisprudența sa, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a subliniat că stabilirea regulilor de desfășurare a procesului în fața instanțelor judecătorești constituie o prerogativă exclusivă a legiuitorului, care poate institui, în considerarea unor situații deosebite, reguli speciale de procedură. Sub acest aspect, principiul liberului acces la justiție presupune posibilitatea neîngrădită a celor interesați de a-l utiliza în formele și în modalitățile prevăzute de lege.

Mai mult, deși instanțele ierarhic inferioare au stabilit că, actele de control fiscal nr. 5-694411, nr. 3-573708, 3-573709, 3-573710, 3-579556, 3-579557, 3-579558, 3-579559 din 08 noiembrie 2019 nu constituie acte administrative și nu produc efecte juridice, eronat au respins această cerință ca fiind neîntemeiată. Or, în condițiile în care actele de control fiscal contestate nu întrunesc caracteristicile unui act administrativ, acțiunea SRL „La Crema”, în această parte urma a fi declarată inadmisibilă.

Instanța de recurs reiterează că, din noțiunea actului de control fiscal, apreciat de instanțele ierarhic inferioare ca act preparatoriu, rezultă că, acesta reprezintă continuitatea deciziei de inițiere a controlului, și nu invers. Astfel, actul de control fiscal nu poate fi tratat ca un act administrativ, care produce efecte individuale, or, o operațiune administrativă complexă, reprezintă un lanț de acte juridice și operațiuni material-tehnice, provenind de la autoritatea administrativă. Aceste acte sunt anterioare emiterii actului administrativ final, chiar dacă sunt intitulate decizii de inițiere a controlului și reprezintă elemente de procedură anterioare exercitării dreptului discreționar și emiterii actului administrativ final.

Cu referire la pretenția reclamantei SRL „La Crema” privind anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.71 din 26 decembrie 2019 cu privire la suspendarea cazului și efectuarea unui control fiscal repetat, instanța de recurs relevă că, alin. (3) al art. 241 din Codul fiscal prevede că, se pronunță decizie privind suspendarea cazului și efectuarea unui control repetat dacă există mărturii contradictorii care, la momentul examinării cazului, nu pot fi argumentate prin probe. După încheierea controlului repetat, reîncepe examinarea cazului.

Instanța de recurs menționează că, în baza deciziei de inițiere a controlului fiscal nr.59799/02 din 02 septembrie 2019 a fost inițiat un control fiscal privind activitatea SRL „La Crema”.

Ulterior, în rezultatul depunerii dezacordurilor la actele de control inițial și analizei argumentelor expuse de SRL „La Crema” despre comercializarea producției sale atât prin rețeaua de magazine „Pegas”, cât și prin intermediul platformelor

online, a apărut necesitatea verificării suplimentare a circumstanțelor indicate pentru soluționarea justă a cazului.

Prin urmare, instanța de recurs indică că, decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.71 din 26 decembrie 2019 cu privire la suspendarea cazului și efectuarea unui control fiscal repetat, reprezintă o operațiune administrativă, or aceasta nu reprezintă finalitatea procedurii administrative inițiate de Serviciul Fiscal de Stat.

Totodată, pretenția SRL „La Crema” privind anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.41 din 13 februarie 2020 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 71 din 26 decembrie 2019, fiind pretenție subsecventă, urmează soarta cerinței principale și astfel necesită a fi declarată inadmisibilă și pretenția privind anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.41 din 13 februarie 2020.

Prin urmare, instanța de recurs conchide că pretențiile din cererea de chemare în judecată depusă de SRL „La Crema” împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. DDCF- 59799/02 din 02 septembrie 2019 cu privire la inițierea controlului fiscal; actelor de control fiscal prin metoda verificării totale ale Serviciului Fiscal de Stat Direcția control și constatare infracțiuni nr. 5-694411; nr. 3-573708; nr. 3-573709; nr. 3-573710; nr. 3-579556; nr. 3-579557; nr. 3-579558; nr. 3-579559 din 08 noiembrie 2019, deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.71 din 26 decembrie 2019 cu privire la suspendarea cazului și efectuarea unui control fiscal repetat, a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.41 din 13 februarie 2020 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 71 din data de 26 decembrie 2019 și a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. DDCF - 75200/26 din 26 februarie 2020 cu privire la inițierea controlului fiscal sunt inadmisibile, în temeiul art. 207 alin. (2) lit. e) din Codul administrativ, conform căruia reclamantul nu poate revendica încălcarea, prin activitatea administrativă, a unui drept în sensul art.17.

Cu referire la pretenția reclamantei SRL „La Crema” privind anularea hotărârii și a actelor de sechestru din 12 noiembrie 2019 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale în mărime de 6585067 de lei și obligarea Serviciului Fiscal de Stat să-i restabilească drepturile lezate, cu constatarea inexistenței obligațiilor fiscale restante, instanța de recurs conchide că acestea urmează a fi respinse ca neîntemeiate, din următoarele considerente.

Conform art. 227 alin. (1) din Codul fiscal, stingerea obligațiilor fiscale se asigură prin aplicarea de către Serviciul Fiscal de Stat sau alt organ abilitat majorării de întârziere (penalității) la impozite și taxe, prin suspendarea operațiunilor la conturile bancare și/sau conturile de plăți, cu excepția celor de la conturile de credit și provizorii (de acumulare a mijloacelor financiare pentru formarea sau majorarea capitalului social), prin sechestrarea bunurilor și prin alte măsuri prevăzute de prezentul titlu și de actele normative adoptate în conformitate cu acesta.

Articolul 230 din Codul fiscal stabilește că, sechestrarea bunurilor ca măsură de asigurare a plății impozitelor, taxelor și/sau amenzilor se exercită în modul și în condițiile prevăzute la capitolul 9.

La caz, instanța de recurs reține că, prin hotărârea nr. 25 din 12 noiembrie 2019 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale, s-a dispus sechestrarea bunurilor

SRL „La Crema” în mărime de 6585067 de lei, valoarea cărora este suficientă pentru asigurarea stingerii obligației fiscale, inclusiv a restanțelor (f.d.41 vol. I)

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție relevă că, Serviciul Fiscal de Stat la adoptarea hotărârii nr. 25 din data de 12 noiembrie 2019 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale a respectat prevederile legale, care reglementează aplicarea sechestrului.

Astfel, în actele de control fiscal prin metoda verificării totale ale Serviciului Fiscal de Stat Direcția control și constatare infracțiuni nr. 5-694411; nr. 3-573708; nr. 3-573709; nr. 3-573710; nr. 3-579556; nr. 3-579557; nr. 3-579558; nr. 3-579559 din 08 noiembrie 2019 au fost invocate mai multe obligații fiscale a SRL „La Crema”, care nu au fost stinse.

În circumstanțele expuse, instanța de recurs conchide că, Serviciul Fiscal de Stat prin aplicarea sechestrului, a acționat în interesul stingerii obligațiilor fiscale, or, legiuitorul oferă această competență autorității publice întru asigurarea unei eventuale executării a unei decizii de constatare a încălcării legislației fiscale de către contribuabil.

Respectiv, conform pct. 2 al Ordinului Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 379 din 15 martie 2017 privind aprobarea formularelor cu privire la aplicarea măsurilor de asigurare a stingerii obligației fiscale, Serviciul Fiscal de Stat este în drept să aplice măsuri de asigurare a stingerii obligației fiscale, prin întocmirea formularelor aprobate la pct. 1 din prezentul ordin, în cazurile: emiterii deciziei asupra cazului de încălcare și neexpirării termenului de 30 de zile din data pronunțării acesteia, conform art. 252 din Codul fiscal; contestării deciziilor și acțiunilor privind executarea silită a obligației fiscale conform art. 273 din Codul fiscal; ridicării sechestrului de pe bunurile necomercializate în urma licitațiilor petrecute, conform prevederilor art. 203 alin. (14) din Codul fiscal, contribuabilul nedeținând alte bunuri pasibile sechestrării; efectuării controlului fiscal la contribuabil și existenței suspiciunii că bunurile contribuabilului sau debitorului(ilor) acestuia pot fi înstrăinate până la emiterea deciziei asupra cazului; monitorizării contribuabilului în perioada de funcționare a postului fiscal și existenței suspiciunii că acesta va înregistra obligații fiscale față de buget, pe care nu va fi în stare să le achite.

În conformitate cu pct. 7 al Ordinului Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 379 din 15 martie 2017 privind aprobarea formularelor cu privire la aplicarea măsurilor de asigurare a stingerii obligației fiscale, în cazul aplicării sechestrului ca măsură de asigurare potrivit pct. 2 subpct. 4) din prezentul ordin, odată cu emiterea deciziei (ziua emiterii deciziei) asupra cazului de încălcare a legislației, potrivit căreia au fost calculate obligații fiscale la buget, sechestrul ca măsură de asigurare va fi ridicat și concomitent va fi aplicat conform pct. 2 subpct.1) din prezentul ordin, iar în cazul existenței circumstanțelor care exclud procedura de examinare a cazului de încălcare fiscală conform art. 240 din Codul fiscal, sechestrul ca măsură de asigurare aplicat potrivit pct. 2 subpct. 4) din prezentul ordin va fi ridicat imediat de către Serviciul Fiscal de Stat.

Astfel, din prevederile precitate, instanța de recurs decelează că, Serviciul Fiscal de Stat la adoptarea hotărârii nr. 25 din 12 noiembrie 2019 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale a respectat prevederile legale, care reglementează aplicarea sechestrului, or aceasta a fost adoptată în cadrul procedurii de examinare a cazului de încălcare a legislației fiscale de către SRL „La Crema”, care nu s-a finalizat încă prin emiterea unei decizii finale pe caz.

Complementar, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție indică că, instanțele ierarhic inferioare eronat au stabilit că, la adoptarea hotărârii nr. 25 din 12 noiembrie 2019 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale, Serviciul Fiscal de Stat nu și-a executat obligația de a motiva actul administrativ adoptat.

Or, Serviciul Fiscal de Stat a emis hotărârea nr. 25 din 12 noiembrie 2019 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale conform formularul tip aprobat prin anexa nr. 1 al Ordinului Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 379 din 15 martie 2017 privind aprobarea formularelor cu privire la aplicarea măsurilor de asigurare a stingerii obligației fiscale, care nu prevede compartimentul de motivare a necesității aplicării acestei măsuri de asigurare, or existența actelor de control fiscal prin metoda verificării totale ale Serviciului Fiscal de Stat Direcția control și constatare infracțiuni nr. 5-694411; nr. 3-573708; nr. 3-573709; nr. 3-573710; nr. 3-579556; nr. 3-579557; nr. 3-579558; nr. 3-579559 din 08 noiembrie 2019 constituie temei de emiteră a hotărârii respective.

Subsecvent, instanța de recurs relevă că deși, prin hotărârea primei instanțe, menținută de instanța de apel s-a anulat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 408 din 05 decembrie 2019 pe marginea contestației împotriva hotărârii nr. 25 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale și a actelor de sechestru ca măsură de asigurare a stingerii obligației fiscale din 12 noiembrie 2019, reclamanta SRL „La Crema” nu a înaintat o asemenea pretenție.

Mai mult, deoarece prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 408 din data de 05 decembrie 2019 a fost soluționată contestația împotriva hotărârii nr. 25 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale și a actelor de sechestru ca măsură de asigurare a stingerii obligației fiscale din 12 noiembrie 2019, instanța de recurs decelează că nu urmează să examineze legalitatea acestei decizii. Or, în circumstanțele expuse supra, decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 408 din data de 05 decembrie 2019 nu urmează a fi supusă controlului legalității de către instanța de recurs, atât timp cât această pretenție nu a fost înaintată de reclamanta SRL „La Crema” și reprezintă o decizie de soluționare a cererii prelabile. Iar, instanța de judecată poate examina legalitatea unei asemenea decizii, în baza unei acțiuni în contestare, dacă anulează în tot sau în parte actul administrativ individual, în temeiul art. 224 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ.

Cu referire la pretențiile reclamantei SRL „La Crema” privind obligarea Serviciului Fiscal de Stat să restabilească reclamanta în drepturile lezate și constatarea inexistenței obligațiilor fiscale restante, instanța de recurs relevă că, acestea reprezintă cerințe subsecvente pretențiilor principale și urmează soarta celor principale și necesită a fi respinse.

Dezideratele menționate supra reliefează incertitudinea concluziei date de instanțele inferioare, motiv din care se deduce că acestea au judecat formal cauza, fapt ce constituie o violare a articolului 6 § 1 CEDO și a dreptului litiganților la un proces echitabil, care prin prisma articolului 238 din Codul administrativ, aveau o speranță că instanța de judecată se va pronunța asupra tuturor motivelor invocate.

Finalmente, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție învederează că soluția asupra fondului cauzei, la care a ajuns instanța de recurs, este compatibilă cu prevederile articolului 6 § 1 CEDO, fiind prevăzută de art. 248 alin. (1) lit. c) din Codul administrativ, potrivit căruia examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă o decizie, prin care casează integral decizia instanței de apel și emite o nouă decizie.

Din considerentele menționate și având în vedere că atât instanța de apel, cât și prima instanță nu au dat o apreciere corectă în ansamblu raportului juridic în litigiu, prin prisma cadrului legal aplicabil în speță și circumstanțelor constatate, instanța de recurs ajunge la concluzia de a declara inadmisibil recursul SRL „La Crema”, reprezentată de avocatul Vitalie Caldîba, de a admite recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, de a casa decizia din 10 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 13 iulie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, cu emiterea unei noi decizii privind declararea inadmisibilității acțiunii SRL „La Crema” împotriva Serviciului Fiscal de Stat în partea anulării deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. DICF- 59799/02 din 02 septembrie 2019 cu privire la inițierea controlului fiscal; actelor de control fiscal prin metoda verificării totale ale Serviciului Fiscal de Stat Direcția control și constatare infracțiuni nr. 5-694411; nr. 3-573708; nr. 3-573709; nr. 3-573710; nr. 3-579556; nr. 3-579557; nr. 3-579558; nr. 3-579559 din data de 08 noiembrie 2019, deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.71 din 26 decembrie 2019 cu privire la suspendarea cazului și efectuarea unui control fiscal repetat, a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.41 din 13 februarie 2020 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 71 din 26 decembrie 2019 și deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. DICF - 75200/26 din 26 februarie 2020 cu privire la inițierea controlului fiscal, iar în rest, respingerea cererii de chemare în judecată depuse de SRL „La Crema”.

În conformitate cu art. 246 alin. (2) lit. d) și art. 248 alin. (1) lit. c) 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 declară inadmisibil recursul depus de Societatea cu Răspundere Limitată „La Crema”, reprezentată de avocatul Vitalie Caldîba.

Se admite recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat.

Se casează integral decizia din 10 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 13 iulie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, în cauza de contencios administrativ intentată la cererea de chemare în judecată depusă de

Societatea cu Răspundere Limitată „La Crema” împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind contestarea actelor administrative, obligarea restabilirii drepturilor lezate și constatarea inexistenței obligațiilor fiscale restante și se emite o nouă decizie, prin care:

Se declară inadmisibilă acțiunea în contencios administrativ înaintată de Societatea cu Răspundere Limitată „La Crema” împotriva Serviciului Fiscal de Stat în partea anulării deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. DICF- 59799/02 din data de 02 septembrie 2019 cu privire la inițierea controlului fiscal; actelor de control fiscal prin metoda verificării totale ale Serviciului Fiscal de Stat Direcția control și constatare infracțiuni nr. 5-694411; nr. 3-573708; nr. 3-573709; nr. 3-573710; nr. 3-579556; nr. 3-579557; nr. 3-579558; nr. 3-579559 din 08 noiembrie 2019, a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.71 din 26 decembrie 2019 cu privire la suspendarea cazului și efectuarea unui control fiscal repetat, a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.41 din 13 februarie 2020 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 71 din 26 decembrie 2019 și a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. DICF - 75200/26 din 26 februarie 2020 cu privire la inițierea controlului fiscal.

Se respinge cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „La Crema” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea hotărârii și actelor de sechestru din 12 noiembrie 2019 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale și obligarea Serviciului Fiscal de Stat să restabilească drepturile lezate cu constatarea inexistenței obligațiilor fiscale restante.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,

judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Ala Cobăneanu

Nicolae Craiu

Aliona Miron

Nina Vascan