

Dosarul nr. 3ra-1097/2022  
2-19098308-01-3ra-20102022

prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud. L. Holevițaia)  
instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud. A. Minciuna, V. Negru, E. Palanciuc)

## ÎNCHEIERE

14 decembrie 2022

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul  
Judecătorii

Tamara Chișca-Doneva  
Aliona Miron  
Iurie Bejenaru

examinând admisibilitatea recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat,  
în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de  
Societatea cu Răspundere Limitată „Aquaclean” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu  
privire la contestarea actelor administrative individual defavorabile,  
împotriva deciziei din 22 iunie 2022 a Curții de Apel Chișinău, prin care a fost  
casată integral hotărârea din 18 martie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și a  
fost emisă o nouă decizie de admitere a acțiunii,

### c o n s t a t ă:

La 24 mai 2019, SRL „Aquaclean” a depus cerere de chemare în judecată, ulterior  
concretizată, împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor  
administrative individual defavorabile.

În motivarea acțiunii reclamantul a indicat că, la 12 iunie 2018, a primit actul de  
control fiscal nr. 5-686815 emis de Direcția Generală Administrare Fiscală Nord,  
referitor la controlul fiscal inițiat în baza deciziei nr. 216/1548 din 03 august 2018.

Astfel, identificând un șir de derogări esențiale efectuate la estimarea veniturilor în  
documentele indicate în actul de control, a depus contestație, iar prin decizia nr. 337 din  
04 octombrie 2018, s-a constatat că rezultatele controlului fiscal efectuat la SRL  
„Aquaclean” sunt neconcludente, eronate și denaturate, fiind dispusă suspendarea  
cazului și efectuarea unui control fiscal repetat.

La 21 decembrie 2018, a recepționat copia actului de control nr. 5-685897, însă, în  
cadrul controlului fiscal au fost admise un șir de derogări esențiale, astfel că, a fost  
depus dezacord la actul de control. Reclamanta a susținut, că ignorând argumentele  
expuse în dezacord, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 216/260 din 25 februarie  
2019. Nefiind de acord cu decizia respectivă, SRL „Aquaclean” a depus contestație,  
însă, prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 125 din 25 aprilie 2019, contestația a fost  
respinsă.

Prin urmare a stabilit că, că controlul fiscal repetat a fost efectuat de același colaborator al Direcției Generale Administrare Fiscală Nord, care a efectuat și controlul inițial și a admis derogări de la legislația în vigoare indicate în decizia nr. 337 din 04 octombrie 2018, fapt ce este inadmisibil. Or, după efectuarea controlului fiscal, concluziile expuse inițial de inspectorul fiscal, au fost reiterate.

În rezultatul efectuării controlului repetat, a fost diminuată suma estimării venitului SRL „Aquaclean”, aferentă unei perioade fiscale și majorată cu aceeași sumă estimarea venitului aferent altei perioade fiscale, fiind ignorate toate argumentele expuse în contestație.

Astfel, la estimarea veniturilor contribuabilului, inspectorul fiscal a admis încălcări esențiale a legislației în vigoare, estimările respective fiind bazate pe un șir de decizii ilegale și criterii eronate, ce nu au nici o tangență cu activitatea întreprinderii supuse verificării. Mai mult, în cadrul controlului fiscal repetat, venitul estimat a fost apreciat și determinat reieșind din probele prezentate de PCCOC, care în esența lor materială sunt caiete cu înscrieri, liste cu înscrieri, chitanțe, ce aparțin și au fost ridicate de la grupul asociat al deținătorilor de patente.

A considerat că, s-au ignorat din partea funcționarilor fiscali prevederile art. 4 alin. (12) din Legea privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, precum și prevederile art. 3 alin. (3) din Legea cu privire la patenta de întreprinzător, or, înscrierile deținătorilor de patente sunt de uz personal, nu sunt de strictă evidență, fiind înscrise inclusiv și de persoane terțe.

De altfel, a susținut că, în înscrierile respective nu este stabilit și indicat nici anul desfășurării activității, chiar dacă persoana fizică Igor Mosin deținea patenta asupra genului dat de activitate încă din 2012. Or, aceste înscrieri nu prezintă un adevăr integral și nici nu pot fi apreciate ca argumente ce ar putea sta la baza estimărilor, cu atât mai mult, că acestea nu au nici o tangență cu activitatea contribuabilului.

La estimarea veniturilor entității verificate repetat, funcționarii Direcției Generale Administrare Fiscală Nord, eronat au atribuit contribuabilului veniturile obținute de grupul asociat ai deținătorilor de patentă, bazându-se pe deciziile ilegale privind ridicarea patentelor nr. 396, 397, 398, 399, 400, 401 din 28 mai 2018, emise în baza actului de constatare la 17 mai 2018, ce nu a fost prezentat deținătorilor de patentă, fiind exclusă în așa mod posibilitatea contestării acestuia. Or, odată cu depunerea unei cereri către autoritatea emitentă pentru primirea patentei, se depune și un set de documente ce include copia buletinului de identitate, certificatul eliberat de Casa Națională de Asigurări Sociale, contractul de închiriere a spațiului, contractul de salubritate, bonul de achitare a taxei pentru patentă, certificatul eliberat de Compania Națională de Asigurări în Medicină, aceste documente fiind autentice.

Astfel, legislatorul admite prezența unei eventuale derogări de la legislația la depunerea documentelor pentru eliberarea actului permisiv, indicând căile soluționare a oricăror greșeli în prevederile art. 11 alin. (5), (6) din Legea cu privire la principiile de bază de reglementare a activității de întreprinzător. În același timp, responsabilitatea pentru eliberarea actului permisiv conform cerințelor stabilite atrage, conform art. 4 alin. (12) din Legea privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, cât și art. 15 alin. (1) din Legea cu privire la patenta de întreprinzător.

Reclamanta a arătat, că în baza contestațiilor depuse în instanță de către deținătorii de patente, la 26 februarie 2019, Judecătoria Bălți a emis hotărâre de anulare a deciziilor de retragere a patentelor nr. 396, 397, 398, 399, 400, 401 emise la 28 mai 2018 de către șeful Direcției deservire fiscală Bălți, astfel că, inspectorii fiscali abuziv au pus la baza estimării veniturilor SRL „Aquaclean” veniturile ce aparțin deținătorilor de patente.

A invocat, că la emiterea deciziei de aplicare a sancțiunilor fiscale, inspectorii fiscali au ignorat rezultatele obținute în cadrul postului fiscal instalat la SRL „Aquaclean” pe o perioadă de mai mult de 9 luni, deși aceste rezultate expuse în actul nr. 5 din 09 ianuarie 2019, indică situația de facto la întreprinderea supusă verificării.

A susținut că inspectorii fiscali nu au ținut cont de faptul, că Igor Mosin activa în calitate de reprezentant al asociației deținătorilor de patente, beneficiarii surselor acumulate fiind deținătorii de patente, or, Igor Mosin nu se folosea personal de sursele financiare ale grupului asociat de deținători de patente și nu le-a investit în compania SRL „Aquaclean”.

Totodată, inspectorii fiscali nu au luat în calcul nici faptul că 3 deținători de patente erau angajați în cadrul SRL „Compact-Service” și nu avea nici o tangență cu întreprinderea supusă controlului, fiind aderente la SRL „Aquaclean” și veniturile estimate a acestora din activitatea de deținător de patent, cât și veniturile din salariu. Estimările referitor la salarizare ce au avut la bază explicațiile deținătorilor de patente, au fost interpretate eronat în actul de control, deoarece, nu au fost delimitate veniturile parvenite din activitatea de deținător de patent și veniturile parvenite din salariul eliberat de SRL „Aquaclean”.

A solicitat SRL „Aquaclean” anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr.216/1548 din 03 august 2018, nr.216/260 din 25 februarie 2019 și nr.125 din 25 aprilie 2019.

Prin hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani din 18 martie 2021, acțiunea SRL „Aquaclean” împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea deciziei nr. 216/260 din 25 februarie 2019 și a deciziei adoptate în procedură prealabilă nr.125 din 25 aprilie 2019, a fost respinsă ca fiind neîntemeiată (f.d. 110, 120-137, vol. II).

Prin hotărârea suplimentară a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani din 12 aprilie 2021, a fost respinsă și pretenția SRL „Aquaclean” împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea deciziei nr. 216/1548 din 03 august 2018 asupra cazului de încălcare a legislației (f.d. 139, vol. II).

La 25 martie 2021 SRL „Aquaclean”, reprezentat de avocatul Nelly Babcsinschi a depus apel nemotivat împotriva hotărârii din 18 martie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, solicitând admiterea apelului, casarea hotărârii contestate și emiterea unei noi hotărâri de respingere a acțiunii(f.d. 112, 116, vol. II) .

La 28 aprilie 2021 SRL „Aquaclean”, reprezentată de avocatul Nelly Babcsinschi a recepționat copia hotărârii motivate, iar la 19 mai 2021 SRL „Aquaclean”, reprezentată de avocatul Nelly Babcsinschi a depus cererea de apel motivată împotriva hotărârii și hotărârii suplimentare a primei instanțe, solicitând admiterea apelului, casarea hotărârii și hotărârii suplimentare contestate și emiterea unei noi hotărâri de admitere integrală a acțiunii (f.d. 142, 147-156, vol. II).

Astfel, instanța de apel întemeiat a considerat ca fiind depus în termen, atât apelul nemotivat, cât și cel motivat a SRL „Aquaclean”, reprezentată de avocatul Nelly Babcinski împotriva hotărârii din 18 martie 2021 și împotriva hotărârii suplimentare din 12 aprilie 2021 ale Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

Prin decizia din 22 iunie 2022 a Curții de Apel Chișinău a fost casată integral hotărârea din 18 martie 2021 și hotărârea suplimentară din 12 aprilie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și a fost emisă o nouă decizie prin care acțiunea depusă de SRL „Aquaclean” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ individual defavorabil a fost admisă. Au fost anulate deciziile Serviciului Fiscal de Stat nr. 216/1548 din 03 august 2018, nr. 216/260 din 25 februarie 2019 și decizia nr. 125 din 25 aprilie 2019.

Pentru a pronunța această decizie, instanța de apel a aplicat prevederile art. 2, 17 alin. (1), 25 alin. (1) lit. b), 26 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ, art. 214 alin. (1)-(3), 225, 268 Codul fiscal și a stabilit că inspectorii fiscali pot să folosească metode și surse indirecte de determinare a venitului impozabil, doar în cazul în care, sumele impozitelor și taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza ținerii ei neconforme, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcție de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidență și/sau dările de seamă fiscale.

La caz, instanța de apel a reținut că, inspectorii fiscali au decis aplicarea metodelor și surselor indirecte bazându-se pe actele ridicate de PCCOCS în cadrul perchezițiilor, și anume, caietele cu adresele clienților și sumele de bani achitate de aceștia pentru serviciile de curățare / spălare, dar și pe declarațiile unor martori audiați în cadrul procesului penal.

În actele administrative contestate de SRL „Aquaclean” s-a indicat că, toate veniturile deținătorilor de patentă, urmează a fi atribuite la veniturile contribuabilului SRL „Aquaclean”.

În acest context, instanța de apel a desconsiderat aceste acțiuni și constatări ale inspectorilor fiscali, așa cum, din analiza copiilor caietelor ridicate în cadrul perchezițiilor, nu poate fi dedus, că serviciile indicate în acestea ar fi fost prestate de către SRL „Aquaclean”.

Sub acest aspect, Completul specializat al instanței de apel a reiterat că în cadrul controlului fiscal, dar și pe parcursul examinării cauzei în fond, SRL „Aquaclean” a invocat că inspectorii fiscali nejustificat au atribuit la veniturile contribuabilului veniturile obținute de deținătorii de patentă, iar Serviciul Fiscal de Stat a invocat că, aceste venituri nu pot fi atribuite la veniturile deținătorilor de patentă, deoarece, patentele de întreprinzător au fost anulate.

După cum rezultă din materialele dosarului, prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 396 din 28 mai 2018 „Cu privire la retragerea patentei de întreprinzător”, patenta de întreprinzător seria AB nr. 207261 eliberată pe numele lui Mihail Bruzinschi, s-a anulat; prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 397 din 28 mai 2018 „Cu privire la retragerea patentei de întreprinzător”, patenta de întreprinzător seria AB nr. 205744 eliberată pe numele Nataliei Bruzinscaia, s-a anulat; prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 398 din 28 mai 2018 „Cu privire la retragerea patentei de întreprinzător”, patenta de

întreprinzător seria AB nr. 207262 eliberată pe numele Ecaterinei Șincariuc, s-a anulat; prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 399 din 28 mai 2018 „Cu privire la retragerea patentei de întreprinzător”, patenta de întreprinzător seria AB nr. 207024 eliberată pe numele Alei Poltaveț, s-a anulat; prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 400 din 28 mai 2018 „Cu privire la retragerea patentei de întreprinzător”, patenta de întreprinzător seria AB nr. 167476 eliberată pe numele lui Igor Levandovschi, s-a anulat; prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 401 din 28 mai 2018 „Cu privire la retragerea patentei de întreprinzător”, patenta de întreprinzător seria AB nr. 217184 eliberată pe numele lui Igor Mosin, s-a anulat (vol. I, f. d. 125-130).

Nefiind de acord cu aceste decizii, Mihail Bruzinschi, Natalia Bruzinscaia, Ala Poltaveț, Igor Levandovschi, Igor Mosin și Ecaterina Șincariuc le-au contestat în instanța de contencios administrativ, iar prin hotărârea Judecătoriei Bălți, sediul Central din 26 februarie 2019, menținută prin decizia Curții de Apel Bălți din 05 noiembrie 2019 și încheierea Curții Supreme de Justiție din 22 ianuarie 2020, au fost anulate deciziile nr. 396, 397, 398, 399, 400, 401 din 28 mai 2018 a Serviciului Fiscal, Direcția Deservire Fiscală Bălți cu privire la retragerea patentelor de întreprinzător pe numele lui Mihail Bruzinschi, Natalia Bruzinscaia, Ala Poltaveț, Igor Levandovschi, Igor Mosin și Ecaterina Șincariuc (vol. II, f. d. 2-16).

Corespunzător, instanța de apel a conchis că, organul fiscal în mod nejustificat, ilegal și arbitrar a decis atribuirea la veniturile SRL „Aquaclean” veniturile dobândite de deținătorii de patentă Mihail Bruzinschi, Natalia Bruzinscaia, Ala Poltaveț, Igor Levandovschi, Igor Mosin și Ecaterina Șincariuc, or, este cert, că în perioada 2015-2017, deținătorii de patentă au activat în mod legal și au obținut venituri, fapt reflectat atât în caietele ridicate în cadrul perchezițiilor efectuate de PCCOCS, oficiul Nord, cât și în explicațiile deținătorilor de patentă depuse în fața organului de urmărire penală.

Totodată, instanța de apel a subliniat, că în cadrul controlului fiscal, pentru determinarea venitului SRL „Aquaclean” au fost utilizate date ce nu țin de activitatea controlului supus controlului, dar, au fost utilizate date din evidența contabilă a grupului de patentari, fapt ce a generat utilizarea indicatorilor economici ale altor antreprenori.

Mai mult, instanța de apel a reținut că, în cadrul controlului fiscal prin metode și surse indirecte au fost utilizați indicatori a activității de antreprenariat a persoanelor terțe, nu au fost verificate datele de evidență contabilă primară, elementele contabile, faptele economice, nu a fost determinat exact obiectul impozabil care se prezumă a fi diminuat și nu au fost descrise obiectiv, clar și exact încălcările legislației fiscale admise de contribuabil și/sau a modului de evidență a obiectelor impunerii.

A atestat instanța de apel că potrivit dispozițiilor legislației fiscale, estimarea venitului suplimentar se efectuează prin metode și surse indirecte pentru a demonstra nedeclararea și necalcularea tuturor surselor de venit pentru diminuarea bazei impozabile și a venitului impozabil.

În speță, completul specializat al instanței de apel a stabilit cert, că venitul suplimentar calculat pentru contribuabilul SRL „Aquaclean” a fost estimat cu încălcarea procedurilor și dispozițiilor legale de estimare a obligațiilor fiscale prin metode și surse indirecte, cu atât mai mult, că organul fiscal a omis să demonstreze și să probeze formele de obținere a venitului și a tipului venitului, procedând în mod ilegal, arbitrat și

neîntemeiat la estimarea venitului contribuabilului, prin atribuirea veniturilor unor persoane terțe la veniturile acesteia.

Completul specializat al instanței de apel a evidențiat, că în actele de control fiscal s-a indicat precum că, veniturile obținute de grupul de patentari în perioada de activitate și valabilitate a patentelor de întreprinzător se vor lua în calcul la apreciere venitului obținut de SRL „Aquaclean”, însă, aceste concluzii sunt eronate, or, inspectorii fiscali nu au indicat temeiul de drept în baza căroră au decis la estimarea venitului contribuabilului prin luarea în considerare a veniturilor dobândite de terțe persoane.

Aceste circumstanțe denotă în mod cert, că acțiunea inspectorilor fiscali de calculare și estimare a venitului contribuabilului SRL „Aquaclean”, prin atribuirea la acesta a veniturilor grupului de patentari, este ilegală și urmează a fi calificată ca neexaminare obiectivă și promptă a raporturilor juridice civile care au stat la baza stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare contribuabilului și modul de evidență a acestora. Or, obiectivul de bază al controlului fiscal îl constituie respectarea principiilor pe care se bazează impozitele și taxele reglementate de Codul Fiscal.

Mai mult ca atât, instanța de apel a reținut că, pînă la data inițierii controlului fiscal și pînă la finalizarea controlului fiscal repetat, întreprinderea a fost supusă vizitei fiscale și în perioada martie 2018-30.11.2018, la întreprindere a fost instituit (prelungit) postul fiscal, respectiv în cazul în care în cadrul postului fiscal se constată încălcări a legislației fiscale, funcționarii fiscali întocmesc actul de control, prin care constată tipul încălcării. Or, la caz la determinarea obligației fiscale în baza actelor Serviciului Fiscal de Stat au fost utilizate date, indicatori și venituri ale persoanelor terțe, dar nu a întreprinderii supuse controlului fiscal, toate calculările, ce țin de presupuse venituri au generat creșterea nejustificativă a veniturilor întreprinderii cu calcularea eronată a obligației la impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător și la Taxa pe Valoare Adăugată.

Astfel, persoana juridică supusă controlului fiscal poate fi trasă la răspundere doar în cazul în care aceasta într-adevăr a acționat contrar normelor legale, dar nu în cazul constatărilor cu aproximație și/sau măsurilor întreprinse de către funcționarii fiscali, ori în cazul atribuirii la ”venituri” veniturile altor antreprenori.

Prin urmare, completul specializat al instanței de apel a conchis că în speță, sunt întrunite temeiurile prevăzute de art. 26 alin. (1) lit. a) și lit.b) din Legea contenciosului administrativ (în vigoare la momentul emiterii actelor contestate) pentru anularea actelor administrative contestate de SRL „Aquaclean”, impunându-se soluția de anulare a deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr. 216/1548 din 03 august 2018, nr. 216/260 din 25 februarie 2019 și nr. 125 din 25 aprilie 2019. Or, ilegalitățile admise de inspectorii fiscali la determinarea și estimarea venitului impozabil al S.R.L. „Aquaclean”, afectează în integritate legalitatea actelor administrative contestate de apelantă.

La 30 iunie 2022, Curtea de Apel Chișinău, prin intermediul adresei electronice, a notificat Serviciul Fiscal de Stat dispozitivul deciziei, însă la 28 iunie 2022, Serviciul Fiscal de Stat deja depuse-se cererea de recurs nemotivată (f.d.21, 25-26, vol. III).

La 13 octombrie 2022, prin intermediul poștei electronice, Curtea de Apel Chișinău a notificat Serviciului Fiscal de Stat decizia motivată, iar la 27 octombrie 2022, prin intermediul poștei electronice, ultimul a depus cererea de recurs motivată împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 22 iunie 2022, solicitând admiterea

recursului, casarea deciziei instanței de apel și menținerea hotărârii primei instanțe (f.d. 28, 32-40).

În motivarea recursului recurentul a indicat că nu este de acord cu decizia instanței de apel și necesită a fi anulată, deoarece este neîntemeiată și bazată pe aplicarea eronată a normelor de drept material.

Referitor la concluziile instanței de apel precum că veniturile obținute de SRL „AquaClean” au fost estimate incorect în baza metodelor și surselor indirecte (probele prezentate de Procuratura pentru Combaterea Criminalității Organizate și Cauze Speciale, oficiul Nord) a notat recurentul că în conformitate cu prevederile art. 134 alin. (1) pct. 12) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat și funcționarii fiscali, în cadrul acțiunilor de exercitare a funcției, au dreptul să utilizeze metode și surse directe și indirecte la estimarea obiectelor impozabile și la calcularea impozitelor și taxelor.

Conform prevederilor art. 189 alin. (2) din Codul fiscal, dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor și taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza ținerii ei neconforme, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcție de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidență și/sau dările de seamă fiscale, organul fiscal calculează impozitele și taxele prin metode și din surse indirecte, efectuând ulterior recalcularea lor după restabilirea evidenței, în conformitate cu legislația, sau după prezentarea documentelor respective.

Totodată, conform prevederilor art. 225 alin. (1) din Codul fiscal, în cadrul controlului fiscal, pentru a determina corectitudinea calculării sumei obligației fiscale, autoritatea care efectuează controlul fiscal poate folosi, în cazurile prevăzute la art. 189 alineatele (2) și (3), metode și surse indirecte, conform legii. În acest sens, art. 225 alin. (2) din Codul fiscal reglementează metodele și sursele indirecte pentru a determina corectitudinea calculării sumei obligației fiscale, printre care se enumeră, conform literelor m) și n), informațiile de la instituțiile financiare (sucursale sau filiale ale acestora), birourile notariale, organele vamale, organele poliției, Agenția Servicii Publice, bursele de valori privind tranzacțiile și operațiunile efectuate de contribuabil și datele despre el, precum și alte obiective, procese și fenomene, informații și date care denotă suma obligației fiscale a contribuabilului, prevăzute în prezentul cod.

Astfel, a precizat că din motivul neasigurării ținerii evidenței contabile conform legislației, în baza prevederilor legale precitate, funcționarii fiscali au estimat obiectele impozabile și au calculat impozitele și taxele prin metode și surse indirecte, fiind aplicată metoda analizei economice, utilizând înscrisurile probatorii prezentate de Procuratura pentru Combaterea Criminalității Organizate și Cauze Speciale, oficiul Nord.

Totodată, în cadrul controlului fiscal au fost examinate documentele primare, registrele contabile, prezentate de persoana juridică supusă controlului fiscal, precum și Procesul-verbal de cercetare la fața locului din 05.12.2017 și Procesele-verbale de audiere a martorilor, și alte materialele (caiet de culoare bej, caiet cu înscrisuri de la Chișinău, liste cu semne înscrise, chitanțe), prezentate de Procuratura pentru Combaterea Criminalității Organizate și Cauze Speciale, oficiul Nord, iar în consecință,

s-a constatat nereflectarea în contabilitatea entității a tuturor operațiunilor economice, și anume a veniturilor obținute în perioada 09.10.2015- 31.12.2017.

Recurentul și-a exprimat dezacordul cu concluziile instanței de apel precum că veniturile obținute de SRL „Aquaclean” au fost estimate incorect fiind luate în considerare veniturile obținute de deținătorii de patente consemnăm că existența hotărârii judecătorești irevocabile prin care s-au anulat deciziile organului fiscal de retragere a patentelor de întreprinzător eliberate pe numele lui Buzinschi Maihail, Bruzinscaia Natalia, Poltaveț Ala, Levandovschi Igor, Mosin Igor și Șincaruc Ecaterina, nu afectează legalitatea și temeinicia deciziilor care constituie obiectul acțiunii în contencios administrativ pendinte, deoarece instanța judecătorească a anulat deciziile de retragere a patentelor de întreprinzător din motivul că organul fiscal nu și-a onorat obligația sa legală de a dovedi prin probe concludente și pertinente temeiul pentru care au fost emise deciziile de retragere a patentelor de întreprinzător, ceea ce nu este relevant și nu poate afecta legalitatea deciziilor prin care s-au stabilit încălcările fiscale comise de factorii de decizie ai SRL „Aquaclean”. Prin declarațiile deținătorilor de patente de întreprinzător, audiați în calitate de martori (procesele-verbale de audiere a martorilor sunt anexate la materialele dosarului administrativ), se confirmă că ei nu au desfășurat separat alte activități de curățare chimică a covoarelor decât activând în calitate de muncitori la SRL „Aquaclean”, reținând că ei dețineau și patenta de întreprinzător, însă nu cunosc nimic despre cum ea a fost obținută, nici cum pentru lucrul efectuat la întreprindere pe chitanțe este aplicată ștampila patentei de întreprinzător, ceea ce demonstrează lipsa scopului licit al activității desfășurate de către SRL „Aquaclean” și, respectiv, temeinicia deciziilor emise de către organul fiscal în privința persoanei juridice.

A considerat că decizia nr. 216/1548 din 03 august 2018 asupra cazului de încălcare a legislației, decizia nr. 216/260 din 25 februarie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă și decizia nr. 125 din 25 aprilie 2019 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 216/260 din 25 februarie 2019, au fost emise de Serviciul Fiscal de Stat în conformitate cu prevederile legale de rigoare, din care considerente a fost adoptată hotărârea instanței de fond privind respingerea acțiunii în contencios administrativ depuse de SRL „Aquaclean” împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative individuale defavorabile, iar instanța de apel a interpretat în mod eronat prevederile legale aplicabile procedurii de control fiscal cu utilizarea metodelor și surselor indirecte la estimarea obiectelor impozabile și la calcularea impozitelor și a taxelor.

În conformitate cu 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.

Conform art. 245 alin.(1) și (2) din Codul administrativ, recursul se depune la instanța de apel în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel, dacă legea nu stabilește un termen mai mic. 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.

La 30 iunie 2022 Curtea de Apel Chișinău, prin intermediul adresei electronice, a notificat Serviciului Fiscal de Stat dispozitivul deciziei și la 28 iunie 2022 Serviciul Fiscal de Stat deja depuse-se cererea de recurs nemotivată (f.d.21, 25-26, vol. III).

Curtea de Apel Chișinău la 13 octombrie 2022 a notificat Serviciului Fiscal de Stat copia deciziei motivate a instanței de apel și la 27 octombrie 2022, prin intermediul poștei electronice, Serviciul Fiscal de Stat a depus cerere de recurs motivată împotriva deciziei instanței de apel din 22 iunie 2022 (f.d. 28, 32-39, vol. III).

În condițiile enunțate, atât recursul nemotivat depus la 28 iunie 2022 și cel motivat depus la 27 octombrie 2022 sunt în termen.

La 27 octombrie 2022 Curtea Supremă de Justiție a expediat în adresa SRL „Aquaclean”, reprezentată de avocatul Nelly Babcsinschi copia recursului motivat depus de Serviciul Fiscal de Stat cu înștiințarea despre necesitatea prezentării referinței.

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 inadmisibilă, din următoarele motive.

În conformitate cu 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, iar în acord cu alin.(2) din art.246 din 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 pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține că sintagma „în special” denotă caracterul neexhaustiv al temeiurilor de inadmisibilitate și în același timp oferă un drept exclusiv al instanței de recurs de a filtra cererile de recurs care nu prezintă o motivare suficient de serioasă și care pe cale de consecință nu pot însuși un eventual succes rezultat din examinarea cererii în completul de 5 judecători.

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

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

expuse se referă la formalitățile pe care trebuie să le întrunească cererea în vederea rezistării testului și filtrului de admisibilitate.

De asemenea, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție accentuează că admisibilitatea recursului trebuie privită și în contextul rolului și funcției legale a instanței judecătorești supreme care constă, în special în asigurarea și interpretarea uniformă a legilor la examinarea cauzelor de contencios administrativ.

Astfel, motivarea oricărei cereri de recurs trebuie să țină cont pentru a trece filtrul de admisibilitate și a avea succes, de aceste însușiri de ordin legal fundamental.

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

La fel, conform jurisprudenței CtEDO, procedurile cu privire la admisibilitatea căii de atac și procedurile care implică doar chestiuni de drept, și nu chestiuni de fapt, pot fi conforme cu cerințele articolului 6§1 (a se vedea Helmers c. Suediei 9 octombrie 1991, §31, Seria A, nr.212-A).

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

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

d i s p u n e:

Recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,  
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Aliona Miron

Iurie Bejenaru