

ÎNCHEIERE

27 martie 2024

mun. Chișinău

Curtea Supremă de Justiție

Completul de judecată, în componența:

Președinte, judecător

Judecători

Stela Procopciuc

Diana Stănilă

Ion Malanciuc

examinând admisibilitatea recursului declarat de Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L.,

în cauza de contencios administrativ înaintată de Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative,

împotriva deciziei din 14 decembrie 2022 a Curții de Apel Chișinău, prin care a fost admis apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, casată hotărârea din 04 februarie 2022 a Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani, fiind emisă o nouă decizie de respingere ca neîntemeiată a acțiunii,

c o n s t a t ă:

La 21 iulie 2021, Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. a depus acțiunea în contencios administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative.

În motivarea acțiunii reclamanta a indicat că, prin actul de control nr. 5-706063 din 17 noiembrie 2020, întocmit în rezultatul controlului fiscal la fața locului efectuat prin metoda verificării totale la Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. în perioada de la 10 august 2020 până la 01 noiembrie 2020 de către Svetlana Russu și Mihaela Avornic, inspectori ai Direcției control fiscal post operațional nr. 5 ai DGAF municipiul Chișinău a Serviciului Fiscal de Stat, s-a stabilit diminuarea T.V.A. aferentă bugetului în sumă totală de 4445160 lei, nerespectarea modului de întocmire a declarațiilor privind T.V.A., neplata în termen a T.V.A., majorarea pierderilor fiscale cu 193622 lei în A/2016, majorarea pierderilor fiscale cu 1106337 lei în A/2017, cu 49217 lei în A/2018 și majorarea pierderilor fiscale cu 45586 lei în A/2019.

La 01 decembrie 2020, Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. a înaintat un dezacord împotriva actului de control fiscal nr. 5-706063 din 17 noiembrie 2020, prin care a solicitat anularea acestuia cu dispunerea efectuării unui control repetat de către alți inspectori fiscali, invocând-se încălcarea principiilor

fundamentale ale legislației în vigoare relative efectuării controlului fiscal precum și superficialitatea verificării pretinselor încălcări fiscale depistate.

Ulterior, la 08 decembrie 2020, a depus și un dezacord suplimentar la care a anexat înscrisurile corespunzătoare și explicațiile persoanelor vizate în actul de control, astfel, prezentându-se organului fiscal probe veridice care au combătut totalmente pretinsele încălcări invocate de către inspectorii fiscali.

Reclamanta a aprecizat că, în temeiul deciziei nr. 120/408 din 15 decembrie 2020 a fost admis dezacordul prezentat, iar Elena Diacenco și Svetlana Russu, inspectori principali ai Direcției control fiscal postoperațional nr. 10 a DGAF CFPO a SFS, în perioada de la 29 ianuarie 2021 până la 25 februarie 2021, au efectuat controlul fiscal repetat privind corectitudinea calculării, plenitudinea transferării la buget a impozitului pe venit provenit din activitatea de întreprinzător de Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. pentru perioada de la 01 ianuarie 2016 până la 31 decembrie 2019, a taxei pe valoare adăugată și altor impozite și taxe, pentru perioadele fiscale de la 01 septembrie 2016 până la 31 august 2020, în rezultatul căruia a fost emis actul de control nr. 5-708316 din 25 februarie 2021.

Potrivit actului de control nr. 5-708316 din 25 februarie 2021, a fost constatată diminuarea T.V.A. aferentă bugetului în sumă de 3140299 lei; nerespectarea modului de întocmire a declarațiilor privind T.V.A. pentru perioadele fiscale L/12/2017, L/01/2018, L/04/2018, L/05/2018, L/11/2019 - L/12/2019, L/01/2020, L/04/2020; majorarea pierderilor fiscale cu 193622 lei pentru A/2016, care conform datelor controlului constituie 0 lei; majorarea pierderilor fiscale cu 1106337 lei pentru A/2017, care conform datelor controlului constituie 0 lei; majorarea pierderilor fiscale cu 49217 lei pentru A/2018, care conform datelor controlului constituie 1186332 lei și majorarea pierderilor fiscale cu 68297 lei pentru A/2019, care conform datelor controlului constituie 583231 lei.

La 16 martie 2021, Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. a înaintat un nou dezacord împotriva actului de control fiscal nr. 5-708316 din 25 februarie 2021, completat ulterior suplimentar prin cererile din 16 aprilie 2021 și 19 aprilie 2021, prin care au fost anexate probe veridice, pertinente și concludente care combat poziția expusă eronat în actul de control de către inspectorii fiscali.

La caz, reieșind din considerentul că circumstanțele invocate în actul de control nu corespund realității, au fost anexate și rezultatele unei anchete de serviciu dispuse în temeiul ordinului administratorului insolvenței Firmei de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L., Hanganu Grigore, cât și raportul de audit al unei companii de specialitate externe. Atât prin rezultatele anchetei de serviciu, cât și a raportului de audit, cu certitudine s-a probat netemeinicia actului de control și din aceste considerente reclamanta a solicitat anularea acestuia cu dispunerea efectuării unui control repetat.

Prin decizia Direcției generale administrare fiscală control fiscal post operațional a Serviciului Fiscal de Stat nr. 663/1329 din 20 aprilie 2021 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L., s-a dispus de a micșora pierderile fiscale cu 193622 lei pentru A/2016, care conform datelor controlului constituie 0 lei, a micșora pierderile fiscale cu 1106337 lei pentru A/2017, care conform datelor controlului constituie 0 lei, a micșora pierderile fiscale cu 49217 lei pentru A/2018, care conform datelor controlului constituie 1186332 lei și a micșora pierderile fiscale cu 68297 lei pentru A/2019, care conform datelor controlului constituie 583231 lei. De asemenea, s-a dispus de

a încasa la buget sumele impozitelor și taxelor calculate în rezultatul controlului în cuantum de 3140299 lei, taxa pe valoarea adăugată diminuată în perioadele fiscale L/12/2017, L/01/2018, L/04/2018, L/05/2018, L/04/2019, L/11/2019, L/01/2020, L/04/2020. Totodată, au fost aplicate amenzi pentru încălcările legislației fiscale, după cum urmează: 4000 lei, conform prevederilor art. 260 alin. (1) din Codul fiscal pentru nerespectarea modului de întocmire a declarațiilor privind T.V.A. pentru perioadele fiscale L/12/2017, L/01/2018, L/04/2018, L/05/2018, L/11/2019 - L/12/2019, L/01/2020, L/04/2020; 628060 lei conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal pentru diminuarea taxei pe valoarea adăugată prin prezentarea către Serviciul Fiscal de Stat a declarațiilor privind T.V.A., cu informații sau date neveridice.

Potrivit reclamantei, la 14 mai 2021, întru respectarea căii prealabile de soluționare a litigiului, a înaintat o contestație Serviciului Fiscal de Stat împotriva deciziei nr. 663/1329 din 20 aprilie 2021 emisă de către Direcția generală administrare fiscală control fiscal post operațional, solicitând anularea acesteia.

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 201 din 24 iunie 2021 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 663/1329 din 20 aprilie 2021 emisă de Direcția generală administrare fiscală control fiscal post operațional a fost admisă parțial contestația, fiind modificată Decizia nr. 663/1329 din 20 aprilie 2021, după cum urmează: în partea constatatoare: - la pct. 2 lit. b), sintagma „30317 lei” a fost substituită cu sintagma „30817 lei”; - la pct. 3 alin. 2, sintagma „1186332 lei” a fost substituită cu sintagma „1137016 lei”; - la pct. 6 alin. 8, sintagma „3140299 lei” a fost substituită cu sintagma „3068811 lei”, iar sintagma „1574120 lei” a fost substituită cu sintagma „1502632 lei”; în partea decisivă: - c. I, sintagma „1186332 lei” a fost substituită cu sintagma „1137016 lei”; cap. II, liniuța I-a, sintagma „3140299 lei” a fost substituită cu sintagma „3068811 lei”; - cap. III, liniuța a 2-a, sintagma „628060 lei” a fost substituită cu sintagma „613762 lei”, iar sintagma „(3140299x20%)” a fost substituită cu sintagma „(3068811x20%)”. În rest, decizia nr. 663/1329 din 20 aprilie 2021 emisă de către Direcția generală administrare fiscală control fiscal post operațional a rămas nemodificată.

Reclamanta nu este de acord cu decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 201 din 24 iunie 2021, cu decizia Direcției generale administrare fiscală control fiscal post operațional a Serviciului Fiscal de Stat nr. 663/1329 din 20 aprilie 2021 și actul de control fiscal nr. 5-708316 din 25 februarie 2021, le consideră ca fiind arbitrare, contrare circumstanțelor faptice și probelor materiale existente la caz, cât și normelor legale aplicabile, urmând a fi anulate de către instanța de contencios administrativ.

Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. consideră că la emiterea actelor administrative individuale defavorabile contestate de către pârâtul Serviciul Fiscal de Stat nu au fost cercetate obiectiv, complet și multiaspectual circumstanțele cazului privind pretinsele încălcări ale legislației fiscale, cât și argumentele invocate și probele materiale prezentate de către contribuabil în apărarea poziției sale.

Astfel, Serviciul Fiscal de Stat prin decizia nr. 201 din 24 iunie 2021 nu a cercetat și nu a intrat în esența argumentelor invocate, eronat și pârâtului s-a expus în favoarea încălcărilor și erorilor comise de către inspectorii fiscali pe parcursul efectuării controlului fiscal precum și de către Direcția generală administrare fiscală control fiscal post operațional la examinarea dezacordului împotriva actului de control fiscal nr. 5-708316 din 25 februarie 2021. Mai mult, pârâtul nu a examinat raționamentele obiecțiilor înaintate de către contribuabilul supus controlului fiscal,

or, în speță, atât dezacordul împotriva actului de control fiscal nr. 5-708316 din 25 februarie 2021, cât și contestația înaintată împotriva deciziei Direcției generale administrare fiscală control fiscal post operațional a Serviciului Fiscal de Stat nr. 663/1329 din 20 aprilie 2021, au fost examinate superficial, nefiind dată apreciere și fiind ignorate totalmente multitudinea probelor veridice, pertinente prezentate de către Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. și care demonstrează cert inexistența pretinselor încălcări fiscale care i se impută contribuabilului.

În rezultat, reclamantei în mod nejustificat i-au fost calculate suplimentar spre plată la buget suma T.V.A. precum și au fost aplicate sancțiuni pecuniare pentru presupuse încălcări iluzorii ale legislației fiscale, în pofida faptului că reclamanta a prezentat actele necesare și suficiente materiale care probează cert că poziția expusă de către autoritatea fiscală este una eronată și neîntemeiată.

Susține, că la emiterea deciziilor nr. 663/1329 din 20 aprilie 2021 și nr. 201 din 24 iunie 2021 au fost încălcate prevederile art. 5 ale Legii cu privire la funcția publică și statutul funcționarului public, nr. 158 din 04 iulie 2008, unde expres este prevăzut, că serviciul public se bazează pe principiile egalității și nondiscriminării, legalității, profesionalismului, transparenței, imparțialității, independenței, responsabilității, stabilității și loialității. Din conținutul normei citate, se conchide că principiile fundamentale pe care se bazează serviciul public la efectuarea oricărui control îl constituie tratamentul imparțial și egal al oricărui contribuabil cu respectarea strictă a drepturilor și libertăților acestuia, fapt neglijat și omis pe parcursul efectuării controlului fiscal de către inspectorii fiscali, cât și la emiterea deciziilor contestate în privința contribuabilului Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L.

Subsecvent, în contextul enunțat, a menționat prevederile art. 136 din Codul fiscal la capitolul obligațiile Serviciului Fiscal de Stat și ale funcționarilor fiscali privind tratarea cu respect și corectitudine a contribuabilului și altor participanți la raporturile fiscale.

Reclamanta consideră că, în speță, la efectuarea controlului fiscal și emiterea actelor administrative individuale defavorabile contestate, inspectorii fiscali și organul fiscal nu au tratat loial, cu respect și corectitudine poziția expusă de către contribuabilul Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. și de către administratorul insolvenței al debitorului Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. în procedura de aplicare a planului de restructurare, nu au cercetat și nu au dat apreciere probelor și înscrisurilor prezentate de către reprezentanții contribuabilului pe parcursul controlului și examinării cazului per ansamblu.

Sub aspectul celor relatate s-a evidențiat, că de către inspectorii fiscali au fost neglijate și prevederile art. 8 alin. (1) lit. b) și alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, potrivit cărora contribuabilul are dreptul să se bucure de o atitudine corectă din partea organelor cu atribuții de administrare fiscală și a persoanelor cu funcții de răspundere ale acestora, să asiste la efectuarea controlului privind respectarea legislației fiscale, să semneze actele privind rezultatul controlului, să dea explicații în scris sau oral. La acest capitol s-a menționat că pe marginea tuturor înscrisurilor și probelor prezentate, inspectorii fiscali în mod categoric au refuzat de a obține explicațiile de rigoare ale administratorului insolvenței Hanganu Grigore, ca persoană cu atribuții de supraveghere și garanție de executare a obligațiilor contribuabilului.

În opinia reclamantei, inspectorii fiscali nu au luat în considerație faptul că, prin hotărârea Curții de Apel Chișinău nr. 2i-211/16 din 26 februarie 2016, în

privința debitorului Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. a fost intentată procedura accelerată de restructurare, fiind desemnat în calitate de administrator provizoriu Hanganu Grigore.

Prin hotărârea Curții de Apel Chișinău nr. 2i-211/16 din 09 octombrie 2017, a fost confirmat planul procedurii accelerate de restructurare aprobat prin hotărârea Adunării creditorilor din 21 octombrie 2016, fiind dispusă aplicarea procedurii planului de restructurare față de debitorul Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L.

Astfel, potrivit art. 74, 75 ale Legii insolvenței nr. 149 din 29 iunie 2012, din momentul intentării procedurii de insolvență, dreptul debitorului de a administra și de a dispune de toate bunurile incluse în masa debitoare este transmis administratorului insolvenței, respectiv, orice garanție de executare a obligațiilor și orice act de dispoziție al administratorului insolvenței are efecte juridice atât față de întreprindere, cât și față de terțele persoane, respectiv, inspectorii fiscali obligatoriu urmau să antreneze și să solicite explicațiile de rigoare ale administratorului insolvenței debitorului, fapt omis pe parcursul controlului fiscal.

Prin actul de control fiscal nr. 5-708316 din 25 februarie 2021, inspectorii fiscali au stabilit precum că, pe parcursul anului 2017, entitatea Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. a casat nejustificat producție finită în sumă de 10051684 lei și mărfuri în sumă de 9552,54 lei.

În rezultatul studierii acestor circumstanțe expuse în actul de control, a contrapunerii acestora cu datele veridice contabile și situația reală existentă la întreprindere, având în vedere contradicțiile existente între actul de control al Serviciului Fiscal de Stat nr. 5-677780 din 06 aprilie 2016 și actul de control al Serviciului Fiscal de Stat nr. 5-708316 din 25 februarie 2021, administratorul insolvenței Firmei de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L., Hanganu Grigore, a emis ordinul nr. 04-AB din 03 martie 2021 privind efectuarea inventarierii stocurilor de producție finită ale Firmei de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L., prin care a fost creată o comisie de anchetă de serviciu pentru inventarierea stocurilor de producție finită la întreprinderea Firmei de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L.

De asemenea, întru elucidarea tuturor aspectelor invocate în actul de control fiscal, cât și a aprecierii juste a acestora de către un expert din extern licențiat în domeniu, administratorul insolvenței a emis ordinul nr. 03-AB din 03 martie 2021, prin care a fost dispusă inițierea unui control de constatare externă pentru perioada anilor 2017-2020 cu restabilirea actelor contabile primare, ordinul și contractul privind inițierea auditului cu S.R.L. „Consulting-Premium”.

În contextul acțiunilor dispuse, pe parcursul perioadei de la 03 martie 2021 până la 12 martie 2021, la entitatea Firmei de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. a fost efectuată inventarierea totală a întregii producții finite și a mărfurilor existente la depozitele întreprinderii, inclusiv, și la depozitul Vădulenii, 3, comuna Budești, care aparține cu drept de proprietate contribuabilului.

La 12 martie 2021, au fost întocmite și prezentate actele de inventariere nr. 446 și nr. 447, din care rezultă că producția finită în sumă de 10051683,80 lei și mărfuri la suma de 9552,54 lei există de facto în stocurile depozitelor Firmei de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. care din considerente necunoscute nu au fost verificate și supuse controlului de către inspectorii fiscali, constatându-se o neglijență a acestora

la îndeplinirea obligațiilor de control, o atitudine neconștiincioasă față de acest control, având drept consecință cauzarea de daune în proporții mari contribuabilului.

De asemenea, prin raportul de audit din 15 aprilie 2021, efectuat de către compania S.R.L. „Consulting-Premium”, cu certitudine s-a constatat și s-a demonstrat faptul existenței producției finite în sumă de 10051683,80 lei și a mărfurilor în sumă de 9552,54 lei existente în stocurile Firmei de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L., fapt care suplimentar demonstrează neglijența inspectorilor fiscali la efectuarea controlului și la emiterea deciziei la caz.

Pe cale de consecință, anume în urma actelor de inventariere nr. 446 și nr. 447 din 12 martie 2021, ca urmare a depistării producției finite în sumă de 10051683,80 lei și a mărfurilor în sumă de 9552,54 lei, administratorul insolvenței Firmei de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. a emis ordinul nr. 07-AB din 12 martie 2021, prin care a corectat nota contabilă din 29 decembrie 2017 prin restabilirea în evidența contabilă a corespondenței conturilor: debit 216.1. „Producție finită” 10051683,80 lei; debit 217.1. „Bunuri procurate în vederea revânzării” 9552,54 lei; credit 331.1. „Corectarea profitului perioadei precedente 10061236,34 lei”.

Potrivit reclamantei, probele invocate demonstrează incontestabil acțiunile ilegale ale inspectorilor fiscali, care în cadrul controlului fiscal eronat au calificat această producție de facto existentă la depozitul contribuabilului ca fiind una casată ca deșuri în limitele normelor de perisabilitate și, pe cale de consecință, eronat au calculat suma T.V.A. în mărime de 1905034 lei aferentă sumelor de 10051683,80 lei și 9552,54 lei, adică suma în cuantum de 1905034 lei a fost eronat și ilegal aplicată ca sumă T.V.A. ce urmează a fi achitată din masa debitoare în defavoarea creditorilor procedurii accelerate de restructurare a debitorului Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L.

Mai mult ca atât, timp de aproximativ o lună, începând cu data de 12 martie 2021, această producție finită a fost comercializată ca bunuri perisabile, cu calcularea tuturor impozitelor aferente din vânzări, inclusiv și T.V.A., respectiv, se constată o dublă impozitare, care este inadmisibilă atât prin prisma legislației naționale, cât și internaționale, copia facturilor fiscale prin care producția și mărfurile au fost comercializate.

Astfel, atât în decizia Direcției generale administrare fiscală control fiscal post operațional a Serviciului Fiscal de Stat nr. 663/1329 din 20 aprilie 2021, cât și în decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 201 din 24 iunie 2021, actele și înscrisurile enunțate, ordinul privind efectuarea inventarierii din 03 martie 2021, actele de inventariere din 12 martie 2021, ordinul nr. 07-AB din 12 martie 2021 privind corectarea datelor evidenței contabile, facturile fiscale prin care producția finită și mărfurile au fost comercializate, raportul și concluziile societății de audit „Consulting-Premium” S.R.L. au fost ignorate totalmente, nefiind supuse nici într-un mod aprecierii de către autoritatea fiscală.

Reclamanta consideră că, deși Serviciului Fiscal de Stat i-au fost prezentate toate aceste probe materiale veridice indicate în context, acte și documente primare contabile care corespund cadrului legal de contabilizare a faptelor economice în condițiile Legii contabilității, care au fost întregite în evidența contabilă conform reglementărilor legale și care confirmă cert faptul, că producția finită în sumă de 10051683,80 lei și mărfurile în suma de 9552,54 lei au fost depistate și, ulterior, comercializate. Însă, pârâțul bazându-se doar pe niște presupuneri neîntemeiate, a

preferat să ignore toate aceste probe și să calculeze ilegal în lipsă de temeiuri suma T.V.A. în cuantum de 1905034 lei.

De asemenea, prin actul de control fiscal nr. 5-708316 din 25 februarie 2021, inspectorii fiscali au estimat și au mai calculat suplimentar nefondat T.V.A. în sumă de 1160845 lei din valoarea produselor (înghețată) pretins a fi comercializate în sumă de 5804223,77 lei în perioada fiscală L/11/2019. Astfel, inspectorii fiscali în actul de control fiscal nr. 5-708316 din 25 februarie 2021, la capitolul taxa pe valoare adăugată, neîntemeiat și ilegal au constatat, o presupusă transmitere nejustificată de la depozitul angro către secția de producere pentru prelucrarea materiei prime „amestec de înghețată” în perioada anului 2019-2020 în sumă totală de 12695638 lei.

Reclamanta consideră că această constatare este absolut eronată, deoarece scopul major al activității de producere a întreprinderii Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. (conform extrasului din Registrul de stat al persoanelor juridice) obiectul principal de activitate îl constituie fabricarea și comercializarea înghețatei, prelucrarea laptelui și fabricarea produselor lactate și comerțul cu ridicata a acestor produse.

Cu referire la această pretinsă încălcare fiscală, reclamanta a atras atenția instanței de contencios administrativ asupra faptului, că în scopul verificării tuturor circumstanțelor și elucidării faptelor real existente la caz și la care s-a făcut referire în actul de control, pe parcursul controlului fiscal, a examinării dezacordului și a contestației, contribuabilul Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. a prezentat Serviciului Fiscal de Stat o serie de probe cum ar fi procesul-verbal al comisiei de anchetă cu explicațiile de rigoare, registrul facturilor de retur, Instrucțiunea din 2005 precum și Raportul și concluziile societății de audit „Consalting-Premium” S.R.L., care cu certitudine confirmă legalitatea actelor contabile prezentate și anexate pe parcursul controlului ca fiind juste și legale conform cerințelor Legii contabilității și care determină obligativitatea contribuabilului de a înregistra în evidența contabilă aceste acte la conturile corespunzătoare conform SNC și care confirmă legalitatea acțiunilor și dreptul contribuabilului de a transmite produsele sale neconforme către procedura de prelucrare și obținere a altui produs finit în condițiile normelor stabilite.

Astfel, conform Instrucțiunii nr. 04.7.5/2066 privind gestionarea produselor neconforme până la etapa comercializării, contribuabilul Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. este în drept să aplice procedura de prelucrare a produselor neconforme în vederea obținerii altui produs finit și a profitului conform normelor fizico-chimice și microbiologice cu aplicarea normativelor și modului de prelucrare stabilite de către conducătorul entității. Astfel, procedura de prelucrare a produselor neconforme în vederea obținerii unui produs finit și a profitului constituie o metodă absolut legală necesară unui producător autohton și care a fost neglijată și nefiind reținută de către inspectorii fiscali pe parcursul efectuării controlului fiscal.

În acest sens, la emiterea deciziilor contestate, Serviciul Fiscal de Stat a ignorat complet faptul, că contribuabilul Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. a prezentat documentele primare necesare (bon de transmitere, concluzie laborator, act de constatare, explicații tehnolog) prin care se demonstrează și se confirmă transmiterea legală a producției neconforme către secția de producere pentru prelucrarea acesteia, acte cărora inspectorii nu le-au dat o apreciere și nu s-au expus probatoriu asupra legalității sau ilegalității acestora. Toate aceste probe materiale și

acte prezentate confirmă faptul că, în realitate au loc aceste mișcări ale producției neconforme către secția de prelucrare și, respectiv, aceste procedee sunt legale și justificative și prin esența lor combat argumentul expus de către inspectorii fiscali în actul de control privind constatarea transmiterii nejustificate a producției neconforme spre prelucrare, respectiv, toate aceste probe materiale și procedee justificate demonstrează concluzia eronată și nulă a deciziei adoptate la acest caz.

La concret, întru susținerea poziției, pe parcursul examinării contestației, reclamanta a prezentat pârâtului Serviciul Fiscal de Stat actele primare contabile care confirmă faptul transmiterii mărfii neconforme de la depozitele companiei din Florești, Chișinău și Cahul spre prelucrare la întreprinderea de bază, care sunt: ordine de inventariere, note informative ale șefului de laborator, acte de constatare emise de tehnolog, facturi, bonuri de transmitere de la depozit la secția de prelucrare, lista produselor neconforme, toate aceste înscrisuri odată în plus certifică legalitatea procedurii de prelucrare a produselor neconforme și înregistrare legală a acestora în evidența contabilă a întreprinderii, respectiv, nu cad sub incidența calculării taxei pe valoare adăugată.

Astfel, întru confirmarea temeiurilor invocate și a poziției expuse privind legalitatea procedurii de prelucrare a produselor neconforme în vederea obținerii altui produs finit, reclamanta a anexat la acțiune următoarele înscrisuri enunțate: - iunie 2019 (2137998 lei) - ordin de inventariere, Act de constatare a producției neconforme, lista produselor neconforme, bon de transmitere de la depozit la secția de producere; - august 2019 (1764963 lei) - ordin, Act de constatare a producției neconforme, lista produselor neconforme, bon de transmitere de la depozit la secția de producere; - noiembrie 2019 (5903519 lei) - ordin, Act de constatare a producției neconforme, lista produselor neconforme, bon de transmitere de la depozit la secția de producere; - martie 2020 (164758 lei) - ordin, Act de constatare a producției neconforme, lista produselor neconforme, bon de transmitere de la depozit la secția de producere; - aprilie 2020 (584101 lei) - ordin, Act de constatare a producției neconforme, lista produselor neconforme, bon de transmitere de la depozit la secția de producere; - mai 2020 (1303381 lei) - ordin, Act de constatare a producției neconforme, lista produselor neconforme, bon de transmitere de la depozit la secția de producere; - iunie 2020 (301214 lei) - ordin, Act de constatare a producției neconforme, lista produselor neconforme, bon de transmitere de la depozit la secția de producere; - iulie 2020 (345233 lei) - ordin, Act de constatare a producției neconforme, lista produselor neconforme, bon de transmitere de la depozit la secția de producere; - august 2020 (195103 lei) - ordin, Act de constatare a producției neconforme, lista produselor neconforme, bon de transmitere de la depozit la secția de producere.

Reclamanta a accentuat, că un alt înscris ca probă materială veridică care certifică poziția eronată a autorității fiscale din decizia contestată este Instrucțiunea IT SF 38390802-04:2009/A1:2013 privind gestionarea produselor neconforme până la etapa comercializării, care expres prevede etapele prelucrării acestor produse neconforme cu ulterioara lor realizare, prevederi ale Instrucțiunii care au fost totalmente ignorate la emiterea deciziei contestate.

În așa mod, toate aceste probe veridice, materiale incontestabile demonstrează faptele economice realizate în cadrul activității de producție zilnice a companiei Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. și care constituie suport documentar cu toate efectele juridice, ca și documente primare contabile prevăzute de Legea

contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15 decembrie 2017 și care necesită a fi luate la evidența contabilă fără niciun element de interpretare, căzând sub incidența obligativității înregistrării acestora.

Totodată, reclamanta consideră că probele materiale nominalizate cu certitudine arată asupra faptului, că acțiunile tur-retur ale produselor de la depozitul subdiviziunii Florești la depozitul central din municipiul Chișinău au avut loc fără careva abateri de la legislația în vigoare, nefiind fictive după cum eronat au menționat inspectorii fiscali. Astfel, consideră evident faptul, că în cadrul controlului fiscal inspectorii fiscali nu le-au dat apreciere acestor documente primare contabile, nu s-au expus asupra lor și nu au concluzionat asupra posibilității sau imposibilității includerii acestora la conturile contabile în general, încălcându-se principiile fundamentale ale tratării cu corectitudine a contribuabilului, a îndeplinirii corespunzătoare a obligațiilor de control de către inspectorii fiscali, cât și a respectării principiului echității și egalității armelor.

Respectiv, de către inspectorii fiscali au fost neglijate prevederile art. 248 din Codul fiscal, care expres prevede că după examinarea cazului de încălcare fiscală, Serviciul Fiscal emite o decizie asupra cazului cu descrierea motivată a încălcării și indicarea tuturor datelor referitoare la caz pentru a echilibra marja de apreciere și admisibilitate a probelor colectate la caz și de a ține cont de totalitatea acestor probe în corelație cu fapta imputată.

În așa mod, deciziile emise de către Serviciul Fiscal de Stat obligatoriu urmau să conțină o motivare convingătoare și întemeiată în condițiile indicate.

Cu certitudine, orice decizie urmează să asigure și să interpreteze uniform atât legislația în vigoare, cât și poziția expusă de participanții implicați în procedura de control fiscal și sub nici o formă organul fiscal de control nu este împuternicit de a filtra argumentele și probele materiale veridice prezentate în defavoarea contribuabilului, în așa situație este evidentă o limitare în drepturi și libertăți a persoanei supuse controlului fiscal, constatând un abuz evident.

Reclamanta consideră că toate acțiunile indicate ale inspectorilor fiscali denotă și caracterul părtinitor al acestora întru sancționarea cu orice preț a contribuabilului Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L., posibil în interesele altor concurenți.

Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. a susținut că a prezentat pârâtului probe concludente referitoare la faptul că producția neconformă a fost transmisă spre prelucrare și, respectiv, este inadmisibil de a calcula T.V.A., deoarece această producție nu a fost comercializată.

Serviciul Fiscal de Stat, la rândul său, operează cu ipoteze, argumente iluzorii și suspiciuni privind cantitatea mare de producție neconformă transmisă la prelucrare în anii 2019 - 2020, în comparație cu anii precedenți, fără a proba aceste concluzii și suspiciuni.

La caz, reclamanta consideră important de atras atenția asupra faptului că aprecierea selectivă și arbitrară de către pârât a unor documente contabile au adus la calcularea eronată și abuzivă a sumelor impozitate, cauzând prejudicii masei debitoare a Firmei de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. și că pârâtul urma să studieze, să ia în calcul toate documentele contabile primare prezentate, dar nu în mod selectiv cele favorabile pentru a invoca calcularea unui impozit cât mai mare și a sancționa contribuabilul cu orice preț.

Astfel, se constată cu certitudine, că inspectorii fiscali controlori au dat dovada unui comportament contrar principiilor imparțialității și obiectivității la examinarea cazului, o neglijență a acestora în exercitarea atribuțiilor de control și este absolut de neînțeles aspectul privind neanexarea la materialele de control a explicațiilor administratorului statutar la caz, a administratorului insolvenței și a persoanelor salariați ai Firmei de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. indicați în actul de control și care, conform poziției expuse contraargumentează și combat totalmente faptele la care fac trimitere controlorii fiscali, respectiv, toate aceste aspecte nu pot fi luate ca temei atât la întocmirea actului de control, cât și la adoptarea deciziei nr. 663/1329 din 20 aprilie 2021, deoarece poartă un caracter eronat și neargumentat, circumstanțe care certifică încălcarea prevederilor art. 216 alin. 8 din Codul fiscal, iar acțiunile inspectorilor fiscali cad sub incidența art. 329 din Codul penal, neglijența în serviciu.

Totodată, potrivit art. 225 din Codul fiscal, sunt indicate expres metodele și sursele indirecte de estimare a sumei obligației fiscale, iar explicațiile unei ex-contabile bazate pe niște declarații neprobate nu se regăsește în prevederile acestui articol și nu constituie o sursă indirectă de estimare a obligației fiscale, respectiv, nu pot fi reținute în concluziile actului de control și la emiterea deciziei nr. 663/1329 din 20 aprilie 2021, dimpotrivă, toate argumentele și motivele invocate în toate dezacordurile, contestațiile și în acțiune se încadrează potrivit art. 225 alin. (2) din Codul fiscal ca sursă indirectă care confirmă o circumstanță oarecare.

Reieșind din cele expuse, Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. a solicitat anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 201 din 24 iunie 2021, a deciziei Direcției generale administrare fiscală control fiscal post operațional a Serviciului Fiscal de Stat nr. 663/1329 din 20 aprilie 2021 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L., a actului de control fiscal nr. 5-708316 din 25 februarie 2021.

Prin hotărârea din 04 februarie 2022 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, s-au anulat decizia Direcției generale administrare fiscală control fiscal post operațional a Serviciului Fiscal de Stat nr. 663/1329 din 20 aprilie 2021 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L., actul de control fiscal nr. 5-708316 din 25 februarie 2021 și decizia adoptată în procedura prealabilă de Serviciul Fiscal de Stat nr. 201 din 24 iunie 2021.

Prin decizia din 14 decembrie 2022 a Curții de Apel Chișinău, a fost admis apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, casată hotărârea din 04 februarie 2022 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, fiind emisă o nouă decizie de respingere ca neîntemeiată a acțiunii.

Pentru a decide astfel, instanța de apel a reținut că procedura de efectuare a controlului fiscal repetat este reglementată imperios de lege, astfel încât, încălcarea procedurii duce la anularea actelor întocmite în cadrul/rezultatul acestuia.

Ce ține de argumentul invocat de intimat și preluat de instanța de fond precum că, controlul a fost efectuat la intimat în absența administratorului insolvenței, iar actul de control i-a fost prezentat acestuia la data de 03 martie 2021, instanța de apel l-a considerat ca fiind neîntemeiat, or potrivit materialelor cauzei se atestă că, înștiințarea privind efectuarea controlului a fost expediată la data de 14 ianuarie 2021 la toate adresele de e-mail declarate de FPC „Drancor” SRL la SFS. Totodată, conform hotărârii Curții de Apel din 09 octombrie 2017, a fost repus debitorul FPC „Drancor” SRL în dreptul de administrare a întreprinderii și a masei debitoare, sub

supravegherea administratorului insolvabilității, Hanganu Grigore, iar conform Extrasului din Registrul de stat al persoanelor juridice nr. 2370 din 08 februarie 2021, administrator al procesului de insolvență a FPC „Drancor” SRL este Hanganu Grigore și administrator statutar - Drangoi Ion (administrare comună). Prin urmare, controlul fiscal a fost efectuat cu acordul administratorului statutar al întreprinderii, Drangoi Ion, care a primit un exemplar al actului de control la 01 martie 2021.

Completul de judecată a constatat că apelantul, în legătură cu necesitatea efectuării controlului fiscal repetat prin metoda verificării totale, conducându-se de prevederile legale și cu respectarea Regulamentului cu privire la efectuarea controlului în cadrul căruia este posibilă depistarea încălcării legislației, întemeiat a dispus inițierea efectuării controlului fiscal repetat prin metoda verificării totale la Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. pentru perioada 01 septembrie 2016 – 31 august 2020, iar temeuri ce ar duce la nulitatea acestuia nu au fost constatate.

Argumentul invocat de intimat și reținut de instanța de fond precum că la efectuarea controlului apelantul și-a depășit competențele atribuite prin Lege, Completul de judecată l-a respins ca fiind neîntemeiat, or intimatul a avut obligația de a calcula TVA în sumă de 1905034 lei pe valorile materiale în sumă de 10061236 lei, stabilite lipsă în urma inventarierii din 29 decembrie 2017 și casate nejustificat (în lipsa documentelor confirmative) ca deșeuri în limita normelor de perisabilitate ale anilor 2015-2017. La fel, s-a estimat obligația fiscală privind TVA în sumă de 1160845 lei, de la valoarea produselor (înghețată) comercializate în sumă de 5804223,77 lei, în perioada fiscală L/11/2019.

Ce ține de argumentul invocat de intimat și preluat de instanța de fond precum că, în baza rezultatului inventarierii efectuate la FPC „Drancor” SRL în perioada 03 martie 2021 – 12 martie 2021 la depozitele întreprinderii, inclusiv și la depozitul din s. Vădulenii, s-a constatat existența de facto a producției finite în sumă de 10073306,86 lei și a mărfurilor în sumă de 9552,54 lei, mai mult ca atât, producția finită menționată a fost deja comercializată ca bunuri perisabile cu calcularea tuturor impozitelor aferente, inclusiv a TVA, Completul de judecată a constatat că apelantul întemeiat nu a luat în considerare rezultatele inventarierii din luna martie 2021, or acestea au fost efectuate după controlul fiscal repetat și în lipsa reprezentanților apelantului.

Mai mult ca atât, apelantul a stabilit cert că, potrivit documentelor contabile, prezentate în cadrul controlului, soldul producției finite (Ct 216.1) la 31 august 2020 constituia 7534318,9 lei pe toate subdiviziunile întreprinderii, iar subdiviziunea „depozit” cu sediul s. Vădulenii, la Serviciul Fiscal de Stat nu a fost declarată în conformitate cu prevederile legale, la fel în contabilitate nu au fost înregistrate stocuri pe adresa subdiviziunii „depozit” cu sediul s. Vădulenii, respectiv, apelantul nu a avut posibilitatea de a verifica subdiviziunea dată.

De asemenea, instanța de apel a reținut că, la efectuarea controlului fiscal repetat de către apelant, acesta a ținut cont de explicațiile conducătorului întreprinderii Drangoi Ion din 12 februarie 2021, de explicațiile tehnologului Borș Taisia, cât și de materialele prezentate de către Inspectoratul național de Investigație al IGP al MAI, în coraport cu datele contabilității, din care s-a constatat cert că, obligația fiscală privind TVA estimată de la valoarea înghețatei comercializate în sumă de 5804223,77 lei în perioada fiscală L/11/2019, constituie 1160845 lei.

Referitor la pretinsa nerespectare de către autoritatea publică a principiului statuat la art. 31 din Codul administrativ, potrivit căruia actele administrative individuale și operațiunile administrative scrise trebuie să fie motivate, aspect invocat de instanța de fond în hotărârea contestată, instanța de apel a constatat că actele contestate, și anume decizia nr. 663/1329 din 20 aprilie 2021 și decizia nr. 201 din 24 iunie 2021 emisă de Serviciul Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației comis de Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L., sunt suficient de motivate și detaliate, fiind indicate toate temeiurile ce au justificat emiterea acestora, or în acesta nu pot fi preluate și incluse toate detaliile și concluziile din cadrul controlului expuse în actul de control.

La 29 decembrie 2022, Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. a depus recursul nemotivat împotriva deciziei din 14 decembrie 2022 a Curții de Apel Chișinău. La 20 februarie 2023, Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. a înaintat recursul motivat, solicitând admiterea cererii de recurs, casarea deciziei instanței de apel, cu menținerea hotărârii primei instanțe.

În motivarea recursului, s-a indicat asupra faptului că soluția instanței de apel este una eronată din considerentul că aceasta a dat o apreciere incorectă circumstanțelor cauzei și a interpretat eronat normele aplicabile speței. Suplimentar au fost invocate argumente similar celor din cererea de chemare în judecată.

La 28 februarie 2023, Curtea Supremă de Justiție a expediat copia cererii de recurs Serviciului Fiscal de Stat (f.d. 142, vol. II).

La 09 martie 2023, Serviciul Fiscal de Stat a depus referință asupra cererii de recurs, solicitând declararea acesteia ca fiind inadmisibilă (f.d. 144-146, vol. II).

Prin Legea nr. 246 din 31 iulie 2023 (în vigoare din 01 septembrie 2023), a fost modificat cadrul normativ conex reformei Curții Supreme de Justiție, inclusiv Cartea a treia ”Procedura contenciosului administrativ” din Codul administrativ, în special prevederile cu privire la temeiurile recursului.

Totuși, art. XI alin. (3) din Legea menționată, prevede că recursurile depuse la Curtea Supremă de Justiție până la data intrării în vigoare a prezentei legi vor fi examinate în baza temeiurilor în vigoare la data depunerii recursului.

Aceleași considerente se deduc și din interpretarea art. 195 din Codul administrativ în coroborare cu prevederile art. 3 alin. (3) din Codul de procedură civilă către stipulează că, procedura acțiunii în contenciosul administrativ se desfășoară conform prevederilor prezentului cod. Suplimentar se aplică corespunzător prevederile Codului de procedura civilă, cu excepția art. 169-171. Legea procedurală civilă care impune obligații noi anulează sau reduce drepturile procedurale ale participanților la proces, limitează exercitarea unor drepturi ori stabilește sancțiuni procedurale noi sau suplimentare *nu are putere retroactivă*.

În consecință, Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție, la examinarea recursului, va aplica prevederile cu privire la temeiurile declarării recursului din Codul administrativ în redacția în vigoare la data declarării acestuia.

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.

În conformitate cu 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.

Instanța de recurs constată că decizia Curții de Apel Chișinău a fost pronunțată la 14 decembrie 2022, dispozitivul fiind notificat participanților la proces prin poșta electronică la 16 decembrie 2022 (f.d. 123, vol. II), iar decizia motivată le-a fost comunicată la 03 februarie 2023 (f.d. 126, vol. II).

Astfel, depunerea recursului nemotivat la 29 decembrie 2022 (f.d. 124-125, vol. II), precum și a motivării recursului la 20 februarie 2023 (f.d. 127-139, vol. II), este în termen.

Examinând admisibilitatea recursului înaintat de Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L., completul de judecată îl consideră drept inadmisibil.

În motivarea concluziei enunțate se rețin următoarele argumente.

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 același cod, 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 de judecată 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, instanța de recurs reține că, Codul administrativ dezvoltă nu doar caracterul nedevelopat al recursului, dar și cerința de seriozitate a cererii din perspectiva invocării unor veritabile și esențiale încălcări de drept procedural și material capabile să răstoarne decizia instanței de apel contestată într-o eventuală examinare în fond și invocare ex officio a erorilor de drept.

Instanța de recurs 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 de judecată 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 de judecată ajunge la concluzia de a declara inadmisibil recursul înaintat de Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L.

În conformitate cu art. 230 și art. 246 din Codul administrativ, completul de judecată

d i s p u n e:

Recursul înaintat de Firma de Producție și Comerț „Drancor” S.R.L. se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președinte, judecător

Stela Procopciuc

Judecători

Diana Stănilă

Ion Malanciuc