



CURTEA SUPREMĂ DE JUSTIȚIE

ÎNCHEIERE

cu privire la inadmisibilitatea recursului depus de Societatea cu Răspundere Limitată ”Capital Imobiliar”, reprezentată de avocatul Roman Stici,

în cauza de contencios administrativ intentată la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Capital Imobiliar” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului administrativ și încasarea cheltuielilor de judecată,

împotriva deciziei din 6 decembrie 2023 a Curții de Apel Chișinău

(Dosarul nr. 3ra-155/24
NR. PIGD 2-21066779-01-3ra-13022024)

Temeiurile recursului nu se încadrează în prevederile art.245¹ Cod administrativ. Dezacordul recurenteii cu decizia instanței de apel nu constituie un temei de casare a deciziei contestate. Invocarea declarativă a faptului că decizia instanței de apel se bazează în mod determinant pe aprecierea vădit nerezonabilă a probelor.

Au examinat anterior cauza judecătorească: Instanța de fond: I. Barbacaru,
Instanța de apel : V. Negru, E. Palanciuc, I. Dutca,

2 octombrie 2024
Textul corespunde originalului

Examinând în lipsa părților admisibilitatea recursului depus de Societatea cu Răspundere Limitată ”Capital Imobiliar”, reprezentată de avocatul Roman Stici

Curtea Supremă de Justiție, în completul compus din:

Stela Procopciuc, *Președinte*,

Diana Stănilă,

Ion Malanciuc, *judecători*,

constată următoarele:

ÎN FAPT

1. La 5 mai 2021, SRL „Capital Imobiliar” a depus acțiune în contencios administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor administrative individuale defavorabile și încasarea cheltuielilor de judecată.

2. În motivarea a indicat că, la 17 februarie 2021, de către Direcția Generală Administrare Fiscală Control Fiscal Post Operațional a Serviciului Fiscal de Stat în privința SRL „Capital Imobiliar” – a fost întocmit Actul de control nr. 3-595397, prelungit pe formularele 3-595398, 3-595399, 3-595400 și 3-602615.

3. La 3 martie 2021, SRL „Capital Imobiliar”, a înaintat către DGAFCFPO a SFS - Dezacordul nr. 1, iar la 17 martie 2021 de către DGAFCFPO a SFS a fost emisă Decizia nr. 664/793 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Capital Imobiliar”, în temeiul căreia a decis următoarele:

4. I. A încasa la buget sumele impozitelor și taxelor calculate în rezultatul controlului: - 167 348 lei, impozit pe venit din activitatea de întreprinzător, care urmează a fi transferat la codul IBAN MD53TRGAAA11121003000000, destinația plății (P102); - 112 282 lei (110510 lei + 1772 lei), taxa pe valoarea adăugată, care urmează a fi transferată la codul IBAN MD98TRGAAA11411003000000, destinația plății (P102).

5. II. A încasa la buget majorare de întârziere calculată în rezultatul controlului, conform prevederilor art. 228 alin. (2) din Codul fiscal: 19 365 lei pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător, care urmează a fi transferată la codul IBAN MD53TRGAAA11121003000000, destinația plății (M102). 347 lei, pentru neachitarea în termen a taxei pe valoarea adăugată, care urmează a fi transferată la 2 codul IBAN MD98TRGAAA11411003000000, destinația plății (M102).

6. III. A încasa la buget majorare de întârziere calculată în rezultatul controlului, conform prevederilor art. 228 alin. (10) din Codul fiscal: 23 047

lei, pentru suma TVA, care urmează a fi transferată la codul IBAN MD98TRGAAA11411003000000, destinația plății (M102);

7. IV. A aplica pentru încălcarea legislației și a încasa la cod IBAN: MD35TRGAAA14332103000000, destinația plății (A102): 33 470 lei, amendă pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioada fiscală A/2019, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal (167348 lei x 20 %); 354 lei, amendă pentru diminuarea taxei pe valoarea adăugată, pentru perioada fiscală L/06/2019, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal (1 712 lei x 20%); 1000 lei, amendă pentru nerespectarea modului de întocmire a Declarației cu privire la impozitul pe venit pentru perioada fiscală A/2019, a Declarației privind TVA pentru perioada fiscală L/06/2019, conform prevederilor art. 260 alin. (1) din Codul fiscal (2 cazuri x 500 lei, dar nu mai mult de 10000 lei).

8. La 25 martie 2021, DGAFCFPO a SFS a emis Hotărârea nr. 664/29 în temeiul căreia s-a hotărât următoarele:

9. 1) Se ridică sechestrul de pe bunurile materiale în valoare de 318 655,70 lei aplicat în temeiul pct. 2subpct. 4) din ordinul IFPS nr. 379 din 15.03.2017;

10. 2) Se aplică sechestrul pe bunurile materiale în valoare de 318 655.70 lei în temeiul pct. 2 subpct.1) din Ordinul IFPS nr.379 din 15.03.2017.

11. 3) Se numesc responsabili de ridicarea și aplicarea sechestrului menționat în pct. 1 și 2 ai prezentei Hotărâri inspectorii principali ai Direcției control fiscal post operațional nr. 11 din cadrul DGAFCFPO Eugenia Bujag, Viorica Cașcaval.

12. 4) Prezenta Hotărâre se aduce la cunoștință contribuabilului S.R.L. „Capital Imobiliar”.

13. La 10 aprilie 2021, de către reprezentantul reclamantului SRL „Capital Imobiliar” avocatul Roman Stici, a fost expediată în adresa Serviciului Fiscal de Stat cerere prealabilă nr. 676 (recepționată la 12 aprilie 2021), iar la 13 aprilie 2021, reprezentantul reclamantului SRL „Capital Imobiliar” - a recepționat citația, potrivit căreia reclamantul a fost invitat pentru data de 22 aprilie 2021, ora 10:45, în cadrul SFS în vederea expunerii explicațiilor aferente Cererii prelabile nr. 676 din 10.04.2021.

14. La 22 aprilie 2021, ora 10:45, administratorul și contabilul-șef a reclamantului SRL „Capital Imobiliar”, însoțiți de reprezentantul acesteia - avocatul Roman Stici, și au expus minuțios argumentele în vederea admiterii cererii prelabile nr. 676 din 10.04.2021.

15. La 29 aprilie 2021, reprezentantul reclamantului SRL „Capital Imobiliar” a recepționat în cutia poștală electronică Decizia nr. 140 din 22.04.2021, emisă de către SFS, prin care s-a decis a respinge contestația depusă și a menținut Decizia nr. 664/793 din 17.03.2021 și Hotărârea nr. 664/29 din 25.03.2021, emise de către DGAFCFPO a SFS. Analizând cuprinsul Actului de control nr. 3-595397, prelungit pe formularele 3-

595398, 3- 595399, 3-595400 și 3-602615 din 17.02.2021, a Deciziei nr. 664/793 din 17.03.2021 și a Hotărârii nr. 664/29 din 25.03.2021, emise de către DGAFCFPO a SFS, precum și cuprinsul Deciziei nr. 140 din 22.04.2021, emisă de către SFS, consideră necesar a înainta prezenta cerere de chemare în judecată deoarece nu este de acord cu soluția de sancționare a reclamantului, expusă în actele administrative contestate, iar motivele de drept în susținerea acțiunii judiciare sunt relatate în continuare.

16. Consideră necesar a atrage atenția asupra lipsei unor argumentări certe și exigibile expuse de către SFS în Decizia nr. 140 din 22.04.2021, decizie care, după conținutul său, exprimă în mod repetat argumentele DGAFCFPO a SFS din Decizia nr. 664/793 din 17.03.2021. SFS nu a răspuns categoric la argumentele reclamantului referitor calificativului „tranzacții fictive” cu care operează DGAFCFPO a SFS în Actul de control nr. 3-595397, prelungit pe formularele 3-595398, 3-595399, 3- 595400 și 3-602615 din 17.02.2021 și în Decizia nr. 664/793 din 17.03.2021.

17. Reclamantul a susținut că, în Decizia nr. 664/793 din 17.03.2021, emisă de către DGAFCFPO a SFS, în particular la pct. 1, pagina 1 și 2, se menționează următoarele: ”economice și reflectarea acestora în contabilitate”, contribuabilul a majorat cheltuielile în sumă de 1403528 lei, aferente procurărilor documentate de la S.R.L.”Agriva-Promagro” în perioadele fiscale L/02/2019-L/03/2019 conform facturilor fiscale - seria AAG nr. 1946792 din 28.02.2019 în sumă de 691340 lei și seria AAG nr.1946313 din 13.03.2019 în sumă de 712188 lei.

18. La rândul său S.R.L.”Agriva-Promagro”, cod a înregistrat procurări în perioada fiscală L/02/2019-L/05/2019 de la S.R.L.”Budza Romantica” și S.R.L. ”Expoterm Grup” la care nu a fost confirmată veridicitatea faptelor economice, tranzacțiile în cauză având caracter fictiv. În acest sens, precizează că argumentarea „caracterului fictiv ” a unor tranzacții comerciale a reclamantului SRL „Capital Imobiliar”, cu care de fapt nu este de acord reclamanta, constituie îndreptățirea solitară în emiterea Actului de control nr. 3- 595397, prelungit pe formularele 3- 595398, 3-595399, 3-595400 și 3-602615 din 17.02.2021 și a Deciziei nr. 664/793 din 17.03.2021, emise de către DGAFCFPO a SFS.

19. Reclamantul consideră că la emiterea actelor anterior evidențiate, DGAFCFPO a SFS s-a limitat prematur la calificativul ”tranzacții fictive” în lipsa îndreptățirii și justificării corespunzătoare a calificativului atribuit tranzacțiilor reclamantului SRL „Capital Imobiliar”.

20. În particular, manifestă dezacordul asupra atribuirii în privința tranzacțiilor reclamantului SRL „Capital Imobiliar” aferente facturii fiscale seria AAG1946792 din 28.02.2019, și facturii fiscale seria AG1946813 din 13.03.2019, în privința cărora DGAFCFPO a SFS face trimitere în decizia nr. 664/793 din 17.03.2021, la prevederi legale, însă cu toate acestea, DGAFCFPO a SFS a ignorat cele menționate de către reclamant în Dezacordul nr. 1 din 03.03.2021, potrivit căruia Factura fiscală seria și nr.

AAG1946792 din 28.02.2019 și Factura Fiscală seria și nr. AAG1946813 din 13.03.2019, au fost emise pe lângă Facturile non livrare, inclusiv și în temeiul tichetelor de cântar a mărfii procurate de către reclamant.

21. Astfel, reclamantul în Dezacordul nr. 1 din 03.03.2021 a menționat că documentele primare aferente Facturii fiscale seria și nr. AAG1946792 din 28.02.2019 și Facturii fiscale seria și nr. AAG1946813 din 13.03.2019, erau recepționate de către șoferii camioanelor care transportau marfa, recepționarea având loc în timpul transmiterii actelor necesare efectuării procedurilor de devamare la Serviciul Vamal sau nemijlocit ulterior întocmirii acestora de către vânzătorul mărfii.

22. Reclamantul susține că nu a fost auzit de către DGAFCFPO a SFS atunci când a menționat în Dezacordul nr. 1 din 03.03.2021, că în justificarea inexistenței unor „tranzacții fictive” se pronunță următoarele : a) referitor Facturii fiscale seria și nr. AAG1946792 din 28.02.2019, reclamantul a menționat: că semințele de floarea soarelui, nu pot fi contabilizate conform documentelor primare (facturilor non livrare și tichetelor de cântar), din motiv că potrivit art. 2.1. a Capitolului II a Contractului de vânzare-cumpărare nr. 26/2-F din 26.02.2019 (a se vedea anexa nr. 31 a Dezacordului nr. 1 din 03.03.2021), reclamantul a achiziționat masa utilă conform indicilor din Anexa nr. 1 a Contractului, care menționează că semințele de floarea soarelui livrate de către vânzător, nu trebuie să conțină impurități și să respecte parametri calitativi (alegație aplicabilă și Facturii fiscale seria și nr. AAG 1946813 din 13.03.2019), și că documentarea și ulterior contabilizarea intrărilor și a ieșirilor din cadrul întreprinderii S.R.L. „CAPITAL IMOBILIAR” a fost efectuată conform Facturii fiscale seria și nr. AAG 1946792 din 28.02.2019 în cazul Debitului și conform Declarațiilor vamale în cazul Creditului, fapt evident și din fișa contului 217.1; b) referitor Facturii fiscale seria și nr. AAG1946813 din 13.03.2019, reclamantul a menționat că obiectul (art. 2.1.)

23. Contractul de vânzare-cumpărare nr. 26/2-F din 26.02.2021 a fost modificat ulterior încheierii tranzacțiilor din luna februarie, iar celelalte condiții contractuale au rămas intacte, iar în temeiul Contractului și a avansurilor efectuate, fapt ce rezultă din Actul de verificare, vânzătorul a livrat marfa – masa utilă, în valoare de 205 618 tone, pe când camioanele care transportau marfa menționată, circulau până la destinație în temeiul Facturilor non livrare sau în temeiul Tichetelor de cântar și că din motivul caracterului superior a prețului de piață în raport cu prețul mărfii, indicat în Contractul sus evidențiat, reclamantul s-a angajat să acorde servicii de transport național și internațional la necesitate, astfel încât din totalul de nouă camioane, potrivit Contractului seria și nr. RMP18FS0619 din 22.02.2019 - patru camioane au exportat semințe de floarea soarelui agentului economic din România S.C. „PRUTUL” S.A., potrivit Contractului nr. 93/170 din 05.03.2019 două camioane au debarcat marfa transportată la S.A.

„FLOAREA-SOARELU1” din mun. Bălți, iar trei camioane s-au descărcat la depozitul reclamantului SRL „Capital Imobiliar”.

24. Reclamantul consideră că actele emise de către DGAFCFPO a SFS și contestate de către reclamantul SRL „Capital Imobiliar” - sunt nemotivate, or, organul fiscal a expus încălcările imputate reclamantului printr-o singură frază (tranzacții fictive), fără a da o apreciere argumentată fiecărei tranzacții. Mai mult decât atât, prin noțiunea de „sustragere de la îndeplinirea obligațiilor fiscale”, se înțelege evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, legiuitorul stabilind condiția vinovăției sub forma intenției directe, calificată prin scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.

25. Prin urmare, definirea activității și al depistării acesteia nu poate fi realizat decât prin analiza celor patru elemente esențiale care caracterizează orice operațiune economică, respectiv, furnizorul sau prestatorul, cumpărătorul sau beneficiarul, bunurile sau serviciile tranzacționate și prețul sau contraprestația, iar pentru ca o operațiune economică să aibă caracter real este necesar ca toate cele patru elemente să fie reale în mod simultan.

26. De asemenea, caracterul fictiv al oricăruia dintre cele patru elemente esențiale este de natură a compromite caracterul real al întregii operațiuni, întrucât situația faptică nu va mai corespunde cu modul în care aceasta este consemnată în evidențele financiar-contabile și fiscale.

27. Totodată, menționează reclamantul că o operațiune consemnată într-o factură va putea fi calificată ca fictivă dacă informațiile cu privire la bunurile sau serviciile tranzacționate sunt nereale, fapt ce nu s-a adeverit în rezultatul controlului fiscal din speța respectivă.

28. Reclamantul a indicat că, faptul deținerii în original a facturilor fiscale pe valorile materiale procurate, care au fost reflectate în evidențele contabile și declarațiile fiscale atât ale vânzătorilor cât și a cumpărătorului, achitarea acestor valori materiale procurate, lipsa anulării a facturilor și/sau a contractelor prin intermediul unor hotărâri judecătorești irevocabile demonstrează caracterul ilegal a actelor emise de către DGAFCFPO a SFS și contestate de către reclamantul SRL „Capital Imobiliar”.

29. Atât timp cât nu există o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă privind constatarea nulității tranzacțiilor, acestea se prezumă legale, iar DGAFCFPO a SFS în speța respectivă, nu și-a îndeplinit sarcina probațiunii.

30. Facturile fiscale seria și nr. AAG1946792 din 28.02.2019; seria și nr. AAG1946813 din 13.03.2019 nu au fost declarate nule prin careva acte definitive, fiind emise întru executarea unor contracte de vânzare-cumpărare încheiate valabil dintre agenții economici.

31. Reclamantul consideră că, la emiterea actelor contestate de către reclamantul SRL „Capital Imobiliar”, DGAFCFPO a SFS nu a ținut cont de rezultatul controlului fiscal, evidențiat în Actul nr. 5-690197 din 29.05.2019,

emis de către DGAF Nord a SFS DCFPO nr. 3 a SFS și Decizia nr. 19/218/T/140 din 10.06.2019 a SFS cu privire la restituirea sumelor TVA din buget reclamantului SRL „Capital Imobiliar”. Astfel, concluzia în rezultatul controlului efectuat de către DGAFCFPO a SFS precum că reclamantul SRL „Capital Imobiliar” a încălcat legislația fiscală prin admiterea unor tranzacții fictive, contravine rezultatului controlului fiscal din 2019, în urma căruia careva încălcări nu au fost reflectate.

32. Astfel, susține că, actele emise de către DGAFCFPO a SFS sunt ilegale și urmează a fi anulate, deoarece controlul efectuat constituie un control repetat celui care a avut loc în 2019, ceea ce este ilegal.

33. Atât concluziile DGAFCFPO a SFS din Decizia nr. 664/793 din 17.03.2021, cât și cele menționate de către SFS în Decizia nr. 140 din 22.04.2021, sunt expuse într-o formă evazivă, incertă, neavând putere de convingere, fără a fi dată o apreciere cuvenită prevederilor formulate, or, analiza pe care DGAFCFPO a SFS o face în legătură cu motivele de fapt și de drept, care iau format convingerea în sensul unei anumite soluții, trebuie să fie clară și simplă, precisă, conchisă și fermă, să aibă putere de convingere.

34. SRL „Capital Imobiliar” a solicitat anularea actului de control nr. 3-595397, prelungit pe formularele 3-595398, 3-595399, 3-595400 și 3-602615 din 17.02.2021, emis de către Direcția Generală Administrare Fiscală Control Fiscal Post Operațional a Serviciului Fiscal de Stat; anularea Deciziei nr. 664/793 din 17.03.2021, emisă de către Direcția Generală Administrare Fiscală Control Fiscal Post Operațional a Serviciului Fiscal de Stat; anularea în parte a Hotărârii nr. 664/29 din 25.03.2021, emisă de către Direcția Generală Administrare Fiscală Control Fiscal Post Operațional a Serviciului Fiscal de Stat, în partea aplicării sechestrului pe bunurile materiale a SRL „Capital Imobiliar”, în valoare de 318 655,70 lei; anularea Deciziei nr. 140 din 22.04.2021, emisă de către Serviciul Fiscal de Stat în privința SRL „Capital Imobiliar”; încasarea din contul Serviciului Fiscal de Stat în beneficiul SRL „Capital Imobiliar”, a cheltuielilor de judecată.

35. Prin hotărârea din 1 noiembrie 2022 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, a fost respinsă ca fiind neîntemeiată acțiunea depusă de SRL „Capital Imobiliar” împotriva Serviciului Fiscal de Stat, cu privire la anularea actului administrativ și încasarea cheltuielilor de judecată.

36. La 30 noiembrie 2022, avocatul Roman Stici în interesele SRL „Capital Imobiliar” a declarat apel împotriva hotărârii din 1 noiembrie 2022 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani solicitând admiterea cererii de apel, casarea integrală a hotărârii, cu emiterea unei noi hotărâri de admitere integrală a acțiuni.

37. Prin decizia din 6 decembrie 2023 a Curții de Apel Chișinău, a fost respins apelul declarat de avocatul Roman Stici în interesele SRL „Capital Imobiliar” împotriva hotărârii din 1 noiembrie 2022 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

38. În motivarea soluției sale instanța de apel a reținut că, în temeiul art. 129 alin. (11), 134 alin. (1) pct.12), 214 alin. (1)-(9), 216 alin. (1)-(13), 221, 223 din Codul fiscal, controlul efectuat de inspectorii fiscali la fața locului în perioada, 3 februarie 2021 până la 17 februarie 2021, prin metoda verificării tematice la SRL „Capital Imobiliar”, a fost efectuat în conformitate cu normele legale, iar careva încălcări de procedură la efectuarea acestuia nu s-au constatat.

39. Instanța de apel, a constatat că, este întemeiată constatarea instanței de fond, precum că în cadrul controlului fiscal efectuat la S.R.L. „Agriva-Promagro” (actul de control nr. 5-698234, prelungit pe blanchetele nr. 5-698235 și nr. 3-584776 din 25.09.2020 și Decizia nr. 218/959 din 26 octombrie 2020 asupra cazului de încălcare a legislației) a fost stabilit că documentele primare (facturi fiscale) eliberate din numele SRL „Budza-Romantica” și SRL „Expoterm-Grup”, în perioada fiscală L/02/2019-L/05/2019, indică semne privind caracterul fictiv al tranzacțiilor.

40. Astfel, instanța a notat că, veridicitatea faptelor economice înscrise în documentele primare prin care au fost reflectate procurări de bunuri materiale de la „Budza-Romantica” SRL și „Expoterm-Grup” SRL nu au fost acceptate pentru efectuarea înscrisurilor de rigoare, deoarece veridicitatea tranzacțiilor nu a fost confirmată.

41. În circumstanțele date instanța de apel a conchis că, autoritatea intimată a corectat a constatat că SRL „Agriva-Promagro”, era în incapacitate de a efectua livrări de mărfuri, iar tranzacțiile economice conform documentelor primare (facturilor fiscale) eliberate din numele S.R.L. „Agriva-Promagro” către SRL „Capital Imobiliar” în sumă de 1 403 527,86 lei, inclusiv TVA -112 282,23 lei (facturile fiscale - seria AAG nr. 1946792 din 28.02.2019 și seria AAG nr. 1946813 din 13.03.2019), în sens material, nu au avut loc.

42. Instanța de apel a reținut că, operațiunea de control efectuată la SRL „Capital Imobiliar”, a fost dictată de necesitatea verificării tranzacțiilor care sunt înscrise în documentele eliberate de SRL „Agriva-Promagro” către SRL „Capital Imobiliar”, pentru stabilirea veridicității datelor înserate în evidența contabilă.

43. Temeiul legal pentru efectuarea controlului fiscal repetat la fața locului în privința SRL „Capital Imobiliar”, a fost posibil inclusiv deoarece, deciziile de restituire a TVA sunt emise de Serviciul Fiscal de Stat sub rezervă, și anume că, la survenirea informațiilor ce atestă semne de încălcare fiscală, sumele restituite vor fi recalulate.

44. Instanța a concluzionat că, controlul efectuat de inspectorii fiscali la fața locului la data de la 03 februarie 2021 până la 17 februarie 2021, prin metoda verificării tematice la SRL „Capital Imobiliar”, a fost efectuat în conformitate cu normele legale, iar careva încălcări de procedură la efectuarea acestuia nu s-au constatat.

45. La fel, hotărârea cu privire la ridicarea/aplicarea sechestrului nr. 664/29 din 25 martie 2021 fiind emisă, ca măsură de asigurare a stingerii obligației fiscale calculate prin Decizia nr. 664/793 din 17.03.2021, instanța a considerat că, nu există temei legal pentru anularea acesteia.

46. Instanța de apel a conchis că, Serviciul Fiscal de Stat la emiterea actelor contestate și-a exercitat dreptul discreționar conform prevederilor art. 225 alin. (1) și (2) Cod Administrativ în limitele legale prevăzute de Codul Fiscal și conform scopului acordat prin lege.

47. Referitor la cerința privind anularea Actului de control nr. 3-595397, prelungit pe formularele 3-595398, 3-595399, 3-595400 și 3-602615 din 17.02.2021, emis de către Direcția Generală Administrare Fiscală Control Fiscal Post Operațional a Serviciului Fiscal de Stat, instanța a apreciat critic poziția acesteia, precum că, acestea reprezintă acte administrative pasibile de contestare distinct, or art. 10 Cod Administrativ, expres prevede că, (1) 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.

48. Astfel, instanța a notat că, actele de control nu constituie obiect al acțiunii în contencios administrativ, acestea nu reprezintă o manifestare juridică unilaterală de voință cu caracter normativ sau individual fiind act preparatoriu, ce a stat la baza emiterii Deciziilor. Verificarea legalității respectivelor Acte de control nu ține de competența instanței de contencios administrativ, dar de ține de competența organului de control, decizia căruia urmează a fi contestată în instanța de contencios administrativ.

49. La 5 februarie 2024, Societatea cu Răspundere Limitată ”Capital Imobiliar”, reprezentată de avocatul Roman Stici a depus recurs împotriva deciziei din 6 decembrie 2023 a Curții de Apel Chișinău, prin care a solicitat casarea deciziei instanței de apel și a hotărârii instanței de fond, cu pronunțarea unei decizii noi de admitere a acțiunii.

50. În motivarea recursului a susținut că, că nu este de acord cu decizia contestată, deoarece instanța ierarhic inferioară, la adoptarea acesteia, nu a constatat și elucidat pe deplin circumstanțele care au importanță pentru soluționarea cauzei, a aplicat eronat normele de drept material și procedural.

51. Serviciul Fiscal de Stat nu a prezentat justificări solide în decizia nr.140 din 22 aprilie 2021, reflectând doar argumentația din decizia nr.664/793 din 17 martie 2021. Criticile referitoare la clasificarea nejustificată a tranzacțiilor ca fiind „fictive” de către DGAFCFPO a SFS, evidențiate în Actul de control și în Decizie nu au fost clar adresate nici de către autoritățile fiscale, nici de instanța de judecată.

52. Argumentul privind etichetarea tranzacțiilor ca „fictive” nu a fost corespunzător analizat, demonstrând o aplicare prematură și nejustificată a acestui calificativ în absența unor dovezi convingătoare.

53. Atribuirea categorisirii de tranzacții fictive de către DGAFCFPO a SFS s-a bazat pe premise neconcludente, fără a se lua în considerare în mod corespunzător justificările și doveziile prezentate de S.R.L. „Capital Imobiliar”. Această etichetare precipitată a ignorat complexitatea și realitatea operațiunilor comerciale, precum și lipsa unei analize detaliate care să susțină o astfel de concluzie.

54. Recurentul a susținut că, instanța de apel nu a luat în considerare argumentele prezentate în Dezacordul nr. 1 din 3 martie 2021, unde s-a clarificat că acuzațiile de „tranzacții fictive” nu sunt susținute de realitate, deoarece, în ceea ce privește factura fiscală AAG1946792 și AAG 1946813, înregistrarea semințelor de floarea soarelui nu s-a bazat exclusiv pe documentele primare standard, ci a fost însoțită și de alte documentații, cum ar fi tichete de cântar, care atestă recepția efectivă a mărfii. Aceasta demonstrează conformitatea tranzacțiilor cu articolul 2.1 din contractul de vânzare-cumpărare nr. 26/2-F, care stipulează că marfa livrată trebuie să îndeplinească criteriile calitative precise.

55. În opinia recurentului, prezentarea dovezilor originale ale facturilor fiscale, împreună cu corecta lor evidențiere în registrele contabile și fiscale, plățile efectuate pentru materialele achiziționate și absența anulării facturilor sau contractelor prin decizii judecătorești definitive demonstrează neîntemeierea acuzațiilor aduse de DGAFCFPO a SFS.

56. Recurentul a invocat că, efectuarea unui control fiscal repetat, fără a identifica noi dovezi de încălcare, contravine explicit prevederilor articolului 214 alin. (8) din Codul fiscal, care limitează astfel de acțiuni la situații strict definite. Lipsa de claritate și ambiguitatea deciziilor DGAFCFPO a SFS, fără o evaluare adecvată și o justificare convingătoare, subminează principiul securității juridice și dreptul la un proces echitabil, iar aceste omisiuni și erorile de procedură necesită revizuirea și anularea deciziilor contestate.

57. Prin referința depusă la 11 martie 2024, Serviciul Fiscal de Stat a pledat pentru inadmisibilitatea recursului.

LEGISLAȚIA RELEVANTĂ

58. Art. 244 alin. (1) Cod administrativ prevede următoarele:

„(1) Hotărârile curții de apel ca instanța de fond, precum și deciziile instanței de apel pot fi contestate cu recurs.”

59. Art. 245 Cod administrativ relevă că:

„Recursul se depune la Curtea Supremă de Justiție în termen de două luni de la pronunțarea hotărârii sau a deciziei motivate, dacă legea nu stabilește un alt termen.”

60. Art. 245¹ din Codul administrativ prevede că:

(1) Recursul este admis dacă:

a) interpretarea legii din hotărârea sau decizia contestată este contrară jurisprudenței uniforme a Curții Supreme de Justiție;

b) prin admiterea recursului, se schimbă sau se consolidează jurisprudența Curții Supreme de Justiție;

c) hotărârea sau decizia vizează drepturile persoanei care nu a fost atrasă în proces;
d) hotărârea sau decizia este arbitrară sau se bazează în mod determinant pe aprecierea vădit nerezonabilă a probelor;
e) a fost admis neîntemeiat un apel introdus tardiv;
f) instanța nu a fost compusă potrivit legii sau hotărârea a fost pronunțată cu încălcarea competenței jurisdicționale.

(2) Temeiurile menționate la alin.(1) lit.c) și d) pot fi invocate în recurs doar dacă au fost invocate în apel sau dacă încălcarea a avut loc în instanța de apel.

(3) Aprecierea probelor dată de prima instanță și instanța de apel este obligatorie pentru instanța de recurs, cu excepția cazului în care se invocă temeiul de la alin.(1) lit.d) sau a cazului în care Curtea Supremă de Justiție examinează cauza după trimitere la rejudecare. La examinarea recursului într-o cauză care a fost trimisă anterior la rejudecare pot fi prezentate probe noi dacă acestea au fost restituite nejustificat sau nu au fost reclamate de către instanța de judecată contrar prezentului cod.

61. Art. 246 alin. (1) și (2) Codul administrativ prevede că:

(1) Curtea Supremă de Justiție examinează din oficiu admisibilitatea cererii de recurs. Dacă recursul este inadmisibil, completul din 3 judecători adoptă o încheiere irevocabilă. Încheierea privind inadmisibilitatea recursului, care conține sumar faptele cauzei, motivele și temeiul inadmisibilității, se publică pe pagina web oficială a Curții Supreme de Justiție și se comunică părților.

Alineatul (2) al aceluiași articol statuează la lit. a¹) că, recursul se declară inadmisibil în special când recursul nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art.245¹.”

MOTIVAREA INSTANȚEI

62. Referitor la termenul de depunere a recursului, Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție atestă că decizia motivată a instanței de apel a fost notificată avocatului recurentului la data de 18 ianuarie 2024, prin intermediul poștei electronice, fapt ce se confirmă prin extrasul din poșta electronică anexat la dosar (f.d.178, vol.2). Cererea de recurs a fost depusă la data de 5 februarie 2024. Astfel, Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție, consideră că recursul este depus cu respectarea prevederilor art. 245 din Codul administrativ.

63. Din analiza acestor prevederi, rezultă că admisibilitatea/inadmisibilitatea recursului, în special, urmează să însușească în condițiile Codului administrativ exercitarea efectivă a unui control de legalitate veritabil bazat pe temeiuri concludente și serioase. Astfel, normele pre citate oferă un drept exclusiv al instanței de recurs de a filtra cererile de recurs care nu prezintă o motivare suficient de serioasă.

64. În această ordine de idei, completul de judecată al Curții Supreme de Justiție 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.

65. Completul Curții Supreme de Justiție notează că pentru a trece testul de admisibilitate, cererea de recurs trebuie să conțină o motivare convingătoare și întemeiată în condițiile nominalizate mai sus. 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.

66. Instanța de recurs atestă că motivele de casare, invocate în recurs nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 245¹ din Codul administrativ, deoarece se referă la dezacordul recurentului cu soluția pronunțată de către Curtea de Apel Chișinău și nu relevă interpretarea contrară a legii și aplicarea eronată a normelor de drept material sau procedural sau că aceasta s-ar baza în mod determinant pe aprecierea vădit nerezonabilă a probelor, respectiv nu constituie temei de casare a deciziei recurate.

67. Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție menționează că recursul depus de Societatea cu Răspundere Limitată ”Capital Imobiliar”, reprezentată de avocatul Roman Stici, conține obiecții de fapt și de drept similare celor expuse în cererea de chemare în judecată, care au fost analizate de către Curtea de Apel Chișinău, fiind apreciate în mod corespunzător. În consecință, nu există aparența unei încălcări a dreptului recurentului la soluționarea tuturor argumentelor cu privire la judecarea cauzei în prima instanță, în modul în care este garantat de art. 6 § 1 al Convenției.

68. Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție notează faptul că dezvoltarea recursului trebuie să cuprindă o motivare corespunzătoare, în sensul arătării cu claritate a acelor critici, care sunt de natură a învedera netemeinicia hotărârii/deciziei și care se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 245¹ din Codul administrativ.

69. Nu este suficientă simpla expunere a circumstanțelor faptice ale cauzei, fiind necesară motivarea recursului cu indicarea motivelor de netemeinicie pe care se bazează, precum și dezvoltarea lor. Motivarea recursului însemnând nu doar exprimarea nemulțumirii față de actul de dispoziție pronunțat în apel, ci expunerea tuturor motivelor pentru care, din punctul de vedere al părții, instanța a pronunțat o hotărâre neîntemeiată.

70. Recursul nu se poate limita la o simplă indicare a textelor de lege, ci implică determinarea greșelilor imputate Curții de Apel Chișinău și o minimă argumentare a criticii în fapt și în drept, precum și indicarea probelor pe care se bazează aceste critici. Simpla trimitere la un text de lege, fără explicarea pretensei interpretări și/sau aplicări eronate a prevederilor legale de către Curtea de Apel Chișinău, nu echivalează cu un argument. Dacă ar proceda la examinarea unei asemenea pretenși argument, Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție s-ar substitui autorului recursului, fapt care ar echivala cu un control efectuat din oficiu.

71. Completul de judecată 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.

72. 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).

73. 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 09 octombrie 1991, § 31, Seria A, nr. 212-A).

74. Din aceste motive, în conformitate cu art. 230 și art. 246 alin.(2) lit.a¹) din Codul administrativ, Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție

COMPLETUL, CU UNANIMITATE DE VOTURI,

Declară inadmisibil recursul depus de Societatea cu Răspundere Limitată ”Capital Imobiliar”, reprezentată de avocatul Roman Stici.

Încheierea este irevocabilă.

Președinte

Stela Procopciuc

Judecători

Diana Stănilă

Ion Malanciuc