



**CURTEA SUPREMĂ
DE JUSTIȚIE**

ÎN C H E I E R E

cu privire la inadmisibilitatea recursului depus de Societatea Comercială „EUROCOMSERV” Societate cu Răspundere Limitată, reprezentată de avocatul Serghei Șteliman,

în cauza de contencios administrativ intentată la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea Comercială „EUROCOMSERV” Societate cu Răspundere Limitată împotriva Serviciul Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor administrative individual defavorabile și obligarea efectuării controlului repetat,

împotriva deciziei din 14 iunie 2023 a Curții de Apel Chișinău,

(Dosarul nr. 3ra-787/23

NR. PIGD 2-21055921-01-3ra-02082023)

Recursul declarat până la 01 septembrie 2023.
Invocarea prevederilor art.432 alin.(2), lit.a), c) din Codul de procedură civilă, în redacția în vigoare până la 01 septembrie 2023, nu determină admisibilitatea recursului. Dezacordul recurentului cu soluția instanțelor ierarhic inferioare nu constituie temei de casare a actelor judecătorești contestate.

Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani, jud. O. Melniciuc,
Curtea de Apel Chișinău, jud. E. Palanciuc, I. Dutca, V. Negru,

16 iulie 2025

Textul corespunde originalului

Examinând în lipsa participanților la proces recursul depus de Societatea Comercială „EUROCOMSERV” Societate cu Răspundere Limitată, reprezentată de avocatul Serghei Șteliman,

Curtea Supremă de Justiție, în completul compus din:

Stela Procopciuc, *Președinte*,
Diana Stănilă,
Oxana Parfeni, *judecători*,

constată următoarele:

ÎN FAPT

1. La 14 aprilie 2021, prin intermediul poștei terestre (Vol.I, f.d.82-83), S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L., reprezentată de avocatul Serghei Șteliman, a depus acțiune în contencios administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat, solicitând anularea deciziei nr. 659/121 din 21 ianuarie 2021 „asupra cazului de încălcare a legislației comisă de S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L. ca fiind ilegală în fond și cu încălcarea procedurii, anularea deciziei nr. 75 din 11 martie 2021 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 659/121 din 21 ianuarie 2021, ca fiind ilegală în fond și cu încălcarea procedurii, obligarea Serviciului Fiscal de Stat să efectueze un control fiscal repetat în baza documentelor contabile prezentate și să recalculeze impozitele și taxele calculate prin metoda și din surse indirecte în baza documentelor contabile.

2. În motivarea acțiunii, reclamantul a invocat că, prin înștiințarea din 22 octombrie 2020 a fost informat despre faptul că în perioada 11 noiembrie 2020 – 18 noiembrie 2020 Serviciul Fiscal de Stat va efectua controlul fiscal prin metoda verificării totale, pentru perioada fiscală 01 ianuarie 2016 – 30 septembrie 2020. Avocatul Serghei Șteliman, în calitate de reprezentant prin procură, atât prin intermediul telefonului, cât și a poștei electronice, a comunicat angajatului Serviciului Fiscal de Stat, Olga Zubac, care era indicat în calitate de executor în înștiințare, precum că întreprinderea nu activează o perioadă considerabilă de timp. Or, administratorul Nicolae Tataroi este plecat la studii peste hotare. A informat că nu cunoaște unde se află contabilitatea și a solicitat amânarea controlului fiscal pentru luna ianuarie 2021, în vederea acordării termenului depistării locului aflării documentelor de evidență contabilă și prezentării acestora spre controlul fiscal. Tot prin intermediul telefonului, i s-a comunicat că Serviciul Fiscal de Stat va decide asupra acestei situații. Însă la 01 decembrie 2020, prin intermediul poștei electronice, a fost recepționată citația seria D nr. 201684 din 30 noiembrie 2020, prin care S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L. a fost înștiințată pentru 04 decembrie 2020, orele 14:00, pentru efectuarea controlului fiscal.

3. La 02 decembrie 2020 reprezentantul S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L. a expediat Serviciului Fiscal de Stat o cerere de amânare a controlului

fiscal pentru prima jumătate a lunii ianuarie 2021, recepționată la 03 decembrie 2020, motivând că întreprinde toate măsurile de rigoare pentru a stabili locul aflării documentelor contabile și a le prezenta organului fiscal spre control, invocând prevederile art. 226¹⁵ alin. (7) și (8) din Codul fiscal și pct. 41 din Regulamentul cu privire la efectuarea controlului de către Serviciul Fiscal de Stat, aprobat prin ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 320 din 31 iulie 2019. Prin scrisoarea nr. 26/4-22-14-1683 din 10 decembrie 2020 a fost informat că cererea de amânare a controlului fiscal nu poate fi admisă, iar o decizie în privința cererii de amânare a controlului fiscal, nu a fost emisă.

4. Astfel până la 18 decembrie 2020 nu a fost posibil de stabilit locul aflării documentelor contabile și a le prezenta pentru controlul fiscal în perioada 18 decembrie 2020 – 23 decembrie 2020, Serviciul Fiscal de Stat a efectuat un control fiscal de stat prin metode și din surse indirecte, fără participarea reprezentantului contribuabilului, fiind întocmit actul de control fiscal nr. 5-707704 din 23 decembrie 2020, fiind indicată pretinsa încălcare a art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, exprimată prin neprezentarea documentelor contabile pentru controlul fiscal, diminuarea impozitului pe venit în sumă de 94 314 lei, nerespectarea modului de întocmire și prezentare a declarației cu privire la impozitul pe venit, diminuarea TVA cu 104 190 de lei. Organul fiscal în final a conchis: „1. încălcarea obligațiilor contribuabilului prevăzute în art. 8 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, care se manifestă prin încălcarea prevederilor art. 7 alin. (1) și (2), art. 13 alin. (2) pct. d), f) din Legea contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007, art. 5, art. 10 și art. 14 din Legea contabilității nr. 287 din 15 decembrie 2017, prin neprezentarea la prima cerere a documentelor contabile. 2. Lipsa totală a evidenței contabile pentru perioada fiscală 01 ianuarie 2017 – 31 octombrie 2020, ceea ce a făcut imposibilă efectuarea controlului fiscal. 3. Diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător aferentă bugetului în sumă totală de 94 314 lei pentru perioada fiscală A/2017. 4. Diminuarea sumei TVA aferentă bugetului cu 104 190 de lei, inclusiv în L/06/2017 – 7 294 de lei, în L/07/2017 – 47 034 de lei, în L/09/2017 - 588 de lei, în L/10/2017 – 39 704 lei, în L/11/2017-9 570 de lei. 5. Nerespectarea modului de întocmire și prezentare a declarației cu privire la impozitul pe venit pentru perioada fiscală A/2017 și a declarației privind TVA pentru perioadele fiscale L/06/2017, L/07/2017, L/09/2017 L/11/2017, fapt ce a generat obligații suplimentare față de buget”.

5. Reclamantul a precizat că după recepționarea actului de control fiscal, a întocmit și a expediat dezacordul cu acesta, prin care a solicitat anularea actului de control fiscal nr. 5-707704 din 23 decembrie 2020, efectuat la S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L. prin metode și surse indirecte, efectuarea unui control fiscal repetat în baza documentelor contabile ce vor fi prezentate. Concomitent cu dezacordul a fost expediată și cererea privind efectuarea unui control fiscal repetat în baza documentelor contabile.

6. De asemenea, a menționat că a emis o dispoziție în vederea împuternicirii lui Vitalie Cobîlaș să reprezinte S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L. la controlul fiscal, să prezinte documentele și să ofere explicații necesare. Locul aflării documentelor contabile ale S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L. a fost depistat abia la finele lunii decembrie și imediat Vitalie Cobîlaș s-a prezentat la Serviciul Fiscal de Stat împreună cu documentele contabile ale întreprinderii, însă angajații Serviciului Fiscal de Stat au refuzat să le primească, motivând că controlul fiscal a fost deja finalizat. În legătură cu aceasta, la începutul lunii ianuarie 2021, a expediat către Serviciul Fiscal de Stat o cerere privind efectuarea unui control fiscal repetat în baza documentelor contabile ale entității și informarea despre data și ora când urmează să fie prezentate documentele contabile.

7. La 21 ianuarie 2021, Serviciul Fiscal de Stat fără a examina cererea privind efectuarea controlului fiscal repetat, a emis decizia nr. 659/121, asupra cazului de încălcare a legislației comasă de S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L., prin care a decis: „I. A încasa la buget sumele impozitelor și plăților calculate în rezultatul controlului: - 94 314 lei, impozit pe venit din activitatea de întreprinzător estimat pentru A/2017; - 104 190 de lei, taxa pe valoarea adăugată aferentă bugetului estimată. II. A încasa la buget majorare de întârziere calculată în rezultatul controlului conform prevederilor art. 228 alin. (2) din Codul fiscal: - 33 002 lei, pentru neachitarea în termenii stabiliți a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător; - 43 905 lei, pentru neachitarea în termenii stabiliți a taxei pe valoarea adăugată aferentă bugetului. III. A aplica amenzi pentru încălcările legislației fiscale: - 28 291 de lei pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător; - 31 081 lei pentru diminuarea taxei pe valoare adăugată aferentă bugetului; - 5 000 lei pentru nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a declarațiilor cu privire la impozitul pe venit și a declarațiilor privind TVA conform prevederilor art. 260 alin. (1) din Codul fiscal; - 4 000 de lei pentru neprezentarea documentelor contabile, conform prevederilor art. 253 alin. (1) din Codul fiscal; - 40 000 de lei pentru lipsa totală a contabilității, ceea ce face imposibil efectuarea controlului, conform prevederilor art. 257 alin. (5) din Codul fiscal. IV. A aplica avertizare, conform prevederilor art. 235 alin. 1¹ din Codul fiscal pentru diminuarea taxei pe valoare adăugată aferentă bugetului pentru L/09/2017 cu 588 de lei. Conform art. 189 alin. (2) din Codul fiscal, în cazul prezentării evidenței contabile vor fi recalculat obligațiile fiscale la compartimentul „impozit pe venit din activitatea de întreprinzător” și la compartimentul „taxa pe valoare adăugată” estimat prin metode și din surse indirecte.”

8. Prin scrisoarea nr. 26-10/3-06-9190 din 02 februarie 2021 Serviciul Fiscal de Stat a respins cererea de efectuare a controlului fiscal repetat, sub pretextul că până la 21 ianuarie 2021 documentele nu au fost prezentate integral. Ce documente anume urmau a fi prezentate, Serviciul Fiscal de Stat nu a indicat. La fel, nu a solicitat oficial (nici telefonic sau în alt mod)

anumite documente. Nu a fost emisă nicio decizie privind respingerea cererii de efectuare a controlului repetat.

9. Ulterior a expediat Serviciului Fiscal de Stat contestație împotriva deciziei din 21 ianuarie 2021, solicitând anularea deciziei și dispunerea unui control fiscal repetat, însă prin decizia nr. 75 din 11 martie 2021 s-a respins contestația.

10. Referitor la temeiurile de nulitate a deciziilor în fond, reclamantul cu referire la art. 189 alin. (2) din Codul fiscal, a menționat că aceste prevederi au fost redactate de organul fiscal în scrisoarea din 10 decembrie 2020, în actul de control fiscal din 23 decembrie 2020, în decizia din 21 ianuarie 2021, în scrisoarea din 02 februarie 2021 și în decizia din 11 martie 2021, adică practic în toate actele sale emise în legătură cu controlul fiscal efectuat la în perioada 18 decembrie 2020-23 decembrie 2020. Legislatorul a prevăzut că controlul prin metode și din surse indirecte are caracter secundar comparativ cu controlul în baza documentelor contabile și se efectuează doar în cazul în care documentele nu au fost prezentate organului fiscal. Legislatorul a prevăzut expres că după prezentarea documentelor contabile, organul fiscal va efectua recalcularea impozitelor și taxelor reieșind din conținutul documentelor contabile. Iar organul fiscal menționând de fiecare dată această normă în actele emise, a recunoscut ca fiind incidentă cazului dat această normă. Însă contrar prevederilor art. 189 alin. (2) din Codul fiscal, după prezentarea documentelor contabile, organul fiscal a refuzat să reexamineze cazul, să recalculeze impozitele și taxele în baza documentelor contabile prezentate, Mai mult, a refuzat măcar să le primească și să le examineze.

11. Reclamantul a declarat că art. 189 alin. (2) din Codul fiscal nu prevede că pentru recalcularea impozitelor și taxelor stabilite prin metode și din surse indirecte, în baza documentelor contabile, aceste documente urmează a fi prezentate obligatoriu până la finalizarea controlului sau până la emiterea deciziei. Iar conform art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului. Ținând cont de faptul că art. 189 alin. (2) din Codul fiscal nu prevede termenul limită de prezentare a documentelor contabile pentru recalcularea impozitelor și taxelor calculate prin metoda și din surse indirecte, ele pot fi prezentate oricând. Acest lucru îl recunoaște și Serviciul Fiscal de Stat, referindu-se la art. 189 alin. (2) din Codul fiscal ca la temeiul de efectuare a recalculării în cazul prezentării documentelor contabile, nu doar în scrisoarea din 10 decembrie 2020, ci și în actul controlului fiscal și în decizia de aplicare a sancțiunilor fiscale, precum și în decizia de respingere a contestației. Or, mențiunea organului fiscal precum că nu au fost prezentate toate documentele, este un simplu pretext și nu putea servi temei de refuz. În primul rând, organul fiscal nu a indicat în scris, care documente contabile, după părerea sa, nu au fost prezentate, încălcând astfel prevederile art. 226 alin. (1) din Codul fiscal, în contextul cărora citația este un înscris în care persoana este invitată, inclusiv și pentru a depune documente. În al doilea

rând, organul fiscal a concluzionat că nu au fost prezentate toate documentele necesare, fără măcar a ridica documentele prezentate (fără a examina care documente au fost și care nu au fost prezentate), prin ce a încălcat prevederile art. 216 alin. (1) din Codul fiscal- întocmirea obligatorie a unui act de ridicare de la contribuabil a documentelor necesare.

12. De asemenea, a susținut că nici după expedierea unei cereri scrise privind efectuarea unui control repetat, prin care a solicitat comunicarea datei și orei de prezentare a documentelor contabile, organul fiscal fără a indica care anume documente contabile îi sunt necesare, fără a le solicita, a refuzat în admiterea solicitării, iarăși motivînd că „nu au fost prezentate toate documentele necesare”, fără enumerarea documentelor pretinse că nu au fost prezentate. Astfel, organul fiscal neîntemeiat a presupus că nici de data aceasta nu vor fi prezentate toate documentele necesare și a prezumat acest lucru. Această scrisoare, în așa mod, demonstrează nedorința organului fiscal de a efectua recalculările indiferent de documentele prezentate și ignorarea totală a prevederilor art. 189 alin. (2) din Codul fiscal.

13. În ceea ce vizează temeiurile de nulitate a deciziilor pe motivul încălcării procedurii efectuării controlului fiscal, reclamantul cu trimitere la prevederile art. 215 alin. (4), art. 216 alin. (2) din Codul fiscal, pct. 23 din Regulamentul cu privire la efectuarea controlului de către Serviciul Fiscal de Stat, aprobat prin ordinul nr. 320 din 31 iulie 2019 al Serviciului Fiscal de Stat, a afirmat că în scopul executării prevederilor enunțate, controalele fiscale se vor efectua numai în temeiul deciziei privind inițierea controlului (formularul DGC). Conform prevederilor pct. 24 din Regulament, pentru controalele fiscale planificate conform planului anual al controalelor, formularul DGC se întocmește și se comunică cu cel puțin 5 zile lucrătoare înainte de data începerii controlului. Contrar acestor prevederi legale, nu a fost nici prezentată contribuabilului, nici emisă decizia privind inițierea controlului fiscal. Astfel controlul fiscal a fost efectuat în lipsa unei decizii de inițiere a controlului fiscal, a fost efectuat ilegal și respectiv sunt ilegale și deciziile adoptate în urma acestuia. Iar în acest sens nu este relevant faptul că contribuabilul a fost înștiințat despre efectuarea controlului fiscal, deoarece atât Codul Fiscal, cât și Regulamentul prevăd expres efectuarea controlului fiscal în baza deciziei de inițiere a acestuia și nu în baza unei simple înștiințări.

14. Conform pct. 41 din Regulament, în cazul în care contribuabilul din motive obiective cere amânarea efectuării controlului fiscal pe o perioadă determinată de timp, dacă nu există alte informații suspecte, în baza unei cereri oficiale, amânarea termenului de efectuare a controlului fiscal poate fi acceptată de conducerea Serviciului Fiscal de Stat respectiv, cu informarea contribuabilului. Deși Serviciului Fiscal de Stat i-a fost oficial solicitată amânarea controlului fiscal, invocându-se motive întemeiate, neîntemeiat a fost respinsă această cerere, ceea ce a dus la imposibilitatea prezentării documentelor contabile până la efectuarea controlului fiscal și respectiv a

duș la efectuarea controlului prin metode și din surse indirecte. Art. 226¹⁵ alin. (8) din Codul fiscal prevede că cererea de amânare a controlului fiscal se examinează în termen de 5 zile de la înregistrarea acesteia. Decizia luată se comunică persoanei fizice în mod oficial. În cazul în care cererea a fost soluționată pozitiv, în decizie se indică data la care a fost reprogramată inițierea controlului fiscal. Codul Fiscal nu conține o normă separată privind procedura amânării controlului fiscal pentru o persoană juridică, totodată pct. 41 din Regulament prevede o astfel de posibilitate. Or, esența normei ce reglementează procedura de amânare a controlului fiscal în privința persoanei fizice nu contravine esenței raporturilor juridice de amânare a controlului fiscal la persoanele juridice, din contra, corespund întru totul. Deși în sensul 226¹⁵ alin. (8) din Codul Fiscal, asupra cererii de amânare a controlului fiscal, organul fiscal emite o decizie, indiferent o admite sau o respinge, însă contrar acestor prevederi legale, organul fiscal respingând cererea de amânare a controlului fiscal, nu a emis nicio decizie. Astfel, refuzul amânării controlului fiscal s-a efectuat cu încălcarea procedurii stabilite și, în consecință, poartă un caracter ilegal. La rândul său, dacă cererea se admitea, documentele contabile ar fi fost prezentate până la începerea controlului fiscal, fiind efectuat în baza acestor documente, dar nu prin metode și din surse indirecte. Aceste încălcări la rândul său atrag nulitatea deciziilor contestate. La fel, a pretins încălcarea prevederilor art. 6 parag. 1, art.13 din CEDO și art.1 al Protocolului adițional la CEDO.

POZIȚIA PRIMEI INSTANȚE

15. Prin hotărârea din 28 aprilie 2022 a Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani, s-a respins ca neîntemeiată cererea de chemare în judecată în contencios administrativ depusă de S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L. împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 659/121 din 21 ianuarie 2021 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L., a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 75 din 11 martie 2021 pe marginea contestației depusă de S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L. împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 659/121 din 21 ianuarie 2021 și obligarea Serviciului Fiscal de Stat să efectueze un control fiscal repetat în baza documentelor contabile prezentate de S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L.

EXERCITAREA CĂII DE ATAC ÎN ORDINE DE APEL

16. La 17 mai 2022, prin intermediul poștei terestre (Vol.I, f.d.173), S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L., reprezentată de avocatul Serghei Șteliman, a depus cerere de apel nemotivată și la 16 august 2022-apel motivat împotriva hotărârii din 28 aprilie 2022 a Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani, solicitând admiterea apelului, casarea integrală hotărârii primei instanțe, emiterea unei noi hotărâri de admitere integrală a acțiunii.

POZIȚIA INSTANȚEI DE APEL

17. Prin decizia din 14 iunie 2023 a Curții de Apel Chișinău s-a respins apelul declarat de S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L., reprezentată de avocatul Serghei Șteliman. S-a menținut hotărârea din 28 aprilie 2022 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

18. Pentru a decide astfel, instanța de apel a constatat că hotărârea instanței de fond este întemeiată, adoptată cu aprecierea corectă a probelor administrate și aplicarea justă a normelor de drept material și procedural.

19. Redând prevederile ar.221 alin.(2), art.220 alin.(1), art.93 din Codul administrativ, instanța de apel a notat că în cadrul examinării cauzei s-a stabilit cu certitudine faptul că, potrivit ordinului Serviciului Fiscal de Stat nr.599 din 23 decembrie 2019, S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L. a fost inclusă în planul de control pentru anul 2020 (f.d. administrativ 99-98, 55).

20. Prin înștiințarea nr. 26/4-22/4-177 din 22 octombrie 2020, S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L. a fost notificată privind inițierea controlului fiscal, în perioada 11 noiembrie 2020-18 noiembrie 2020, prin metoda de verificare totală pentru perioadele 01 ianuarie 2016-30 septembrie 2020 (f.d. administrativ 49)

21. La 27 octombrie 2020 reprezentantul S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L. a depus cerere de amânare a controlului fiscal, invocând că, la moment S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L. nu desfășoară activitate de antreprenariat, iar administratorul întreprinderii se află în Franța la studii, reprezentantul nu are acces la actele contabile, urmează să întreprindă măsuri pentru a le aduna și a le prezenta controlului, solicitând amânarea controlului pentru luna ianuarie -februarie 2021 (f.d. administrativ 53).

22. Prin demersul nr.26/a-22-12-1295 Direcția Generală administrare fiscală Centru s-a adresat cu un demers la Direcția Generală Conformare a SFS, prin care a solicitat includerea în planul de control pentru anul 2021 această entitate (f.d. administrativ 54). Prin răspunsul Direcției de Conformare s-a indicat că controlul fiscal urmează a fi definitivat pînă la finele anului 2020, din motiv că, S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L. are reprezentant legal și are angajat contabil (f.d. administrativ 55).

23. La 03 decembrie 2020 reprezentantul S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L. a depus cerere de amânare a controlului fiscal, invocând că, la moment S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L. nu desfășoară activitate de antreprenariat, iar administratorul întreprinderii se află în Franța la studii, reprezentantul nu are acces la actele contabile, urmează să întreprindă măsuri pentru a aduna și prezenta controlului actele necesare, solicitând amânarea controlului pentru prima jumătate a lunii ianuarie 2021 (f.d. administrativ 58).

24. Prin răspunsul SFS nr. 26/4-22-14-1613 din 10 decembrie 2020 S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L. a fost informată că pentru neprezentarea actelor

contabile, conform citației, pentru data de 04 decembrie 2020, vor fi suspendate operațiunile la conturile bancare (f.d.administrativ 61-62).

25. Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. DICF-95215/10 din 10 decembrie 2020 a fost dispusă inițierea controlului fiscal la fața locului, prin metoda verificării totale, temeiul inițierii controlului fiind planul de control anual conform riscurilor, în privința contribuabilului S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L., în perioada 01 decembrie 2020-23 decembrie 2020 (f.d.administrativ 64).

26. Potrivit actului de control fiscal nr. 5-707704 din 23 decembrie 2020, prelungit pe formularul nr. 5-707705 din 23 decembrie 2020, inspectorii fiscali ai Direcției control fiscal postoperațional nr. 3 a Direcției generale control fiscal Centru a Serviciului Fiscal de Stat, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-95215/10 din 10 decembrie 2020, au efectuat un control fiscal la S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L., conform planului de control A/2020, prin metodele și din sursele indirecte de estimare a obligațiilor fiscale, pentru perioadele 01 ianuarie 2016-31 octombrie 2020 (f.d.administrativ 67-74), care a fost expediat administratorului și reprezentantului S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L. la data de 24 decembrie 2020 (f.d.administrativ 65).

27. La 11 ianuarie 2021 S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L. a depus dezacord la actul de control fiscal nr. 5-707704 din 23 decembrie 2020, totodată a solicitat efectuarea unui control repetat (f.d.administrativ 75).

28. Instanța de apel a reținut că în cadrul procedurii administrative inițiate de Serviciul Fiscal de Stat, a fost audiat la data de 21 ianuarie 2022, reprezentantul S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L., Vitalie Cobîlaș, prin care a confirmat că nu a prezentat integral documentele solicitate și anume nu a fost prezentată balanța generală a conturilor și descifrarea conturilor contabile pentru perioadele fiscale A/2016-A/2019 (f.d.administrativ 77-83).

29. Prin decizia nr. 659/121 din 21 ianuarie 2021 Serviciul Fiscal de Stat a constatat că: „S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L. contrar prevederilor art. 8 alin.(2) lit. f) din Codul fiscal, entitatea a admis neprezentarea la prima cerere a documentelor contabile pentru perioada 01 ianuarie 2016 – 31 octombrie 2020. Contrar prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, art.7 alin.(2) din Legea contabilității nr.113 din 27 aprilie 2007, art. 18 alin.(3) lit.d) din Legea contabilității și raportării financiare nr.287 din 15 decembrie 2017, art. 19 alin. (2) din Legea contabilității și raportării financiare nr.287 din 15 decembrie 2017 - entitatea a admis lipsa totală a contabilității (documente primare, registre contabile) pentru perioada fiscală 01 ianuarie 2016-31 octombrie 2020, fapt ce face imposibil efectuarea controlului. Concomitent contrar prevederilor art. 187 alin. (7) din Codul fiscal, entitatea a admis nerespectarea modului de întocmire a Declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale L/06/2017-L/07/2017, L/09/2017-L/11/2017, fapt ce a generat obligații suplimentare față de buget... Aspectele expuse în dezacord

la actul de control nu s-au luat în considerare, deoarece nu au fost prezentate probe și argumente suficiente pentru susținerea poziției, și anume entitatea nu a prezentat integral documentele solicitate în baza citației seria D nr.201684 din 30 noiembrie 2020, ce țin de activitatea entității S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L., prin urmare nu este temei legal pentru a reexamina încălcările expuse în actul de control nr. 5-707704 prelungit pe blancheta nr.5- 707705 din 23 decembrie 2020...”.Prin urmare s-a decis: a încasa la buget sumele impozitelor și plăților calculate în rezultatul controlului: - 94 314 lei, impozit pe venit din activitatea de întreprinzător estimat pentru A/2017; - 104 190 de lei taxa pe valoarea adăugată aferentă bugetului estimată. II. A încasa la buget majorare de întârziere calculată în rezultatul controlului conform prevederilor art. 228 alin. (2) din Codul fiscal: - 33 002 lei pentru neachitarea în termenii stabiliți a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător; - 43 905 lei pentru neachitarea în termenii stabiliți a taxei pe valoarea adăugată aferentă bugetului; s-a aplicat amenzi pentru încălcările legislației fiscale: - 28 291 de lei pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător; - 31 081 de lei pentru diminuarea taxei pe valoare adăugată aferentă bugetului; - 5 000 de lei pentru nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a declarațiilor cu privire la impozitul pe venit și a declarațiilor privind TVA conform prevederilor art. 260 alin. (1) din Codul fiscal; - 4 000 lei, pentru neprezentarea documentelor contabile, conform prevederilor art. 253 alin. (1) din Codul fiscal; - 40 000 de lei pentru lipsa totală a contabilității, ceea ce face imposibil efectuarea controlului, conform prevederilor art. 257 alin. (5) Cod Fiscal; s-a aplicat avertizare, conform prevederilor art. 235 alin. 1¹ din Codul fiscal pentru diminuarea taxei pe valoare adăugată aferentă bugetului pentru L/09/2017 cu 588 de lei. Conform art. 189 alin. (2) din Codul fiscal, în cazul prezentării evidenței contabile vor fi recalculat obligațiile fiscale la compartimentul „impozit pe venit din activitatea de întreprinzător” și la compartimentul „taxa pe valoare adăugată” estimat prin metode și din surse indirecte (f.d. administrativ 86-91).

30. Prin răspunsul SFS nr. 26-10/3-06-91-90 din 02 februarie 2021 a fost respinsă cererea depusă de S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L. la 11 ianuarie 2021 privind efectuarea unui control repetat la contribuabilul S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L. (f.d. 38).

31. La 26 februarie 2021 reprezentantul S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L. a depus cerere prealabilă împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 659/121 din 21 ianuarie 2021 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L., solicitând anularea ei, cu efectuarea unui control repetat (f.d. administrativ 101)

32. Prin decizia SFS nr. 75 din 11 martie 2021 a fost respinsă cererea prealabilă depusă împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 659/121 din 21 ianuarie 2021 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de S.C.

„EUROCOMSERV” S.R.L. (f.d. administrativ 94-96), care a fost recepționată de apelant la data de 22 martie 2021 (f.d. administrativ 114).

33. Epuizând calea extrajudiciară de soluționare a litigiului, la 15 aprilie 2021 S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L. s-a adresat cu prezenta acțiune în contencios administrativ (f.d.4-12).

34. Redând prevederile art. 10 alin. (1), (2), art.11 alin.(1) lit.a,b), alin. (2), art.16 alin.(1) și (2). art. 17, art. 18, art. 19, art. 20, art.21 alin.(2) și (3), art.23 alin.(1) - (3) din Codul administrativ, instanța de apel a menționat că S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L. a depus acțiunea în termen, a respectat procedura prealabilă, iar acțiunea în contestare nu este exceptată de la controlul judiciar, prin urmare motive de inadmisibilitate a acțiunii în conformitate cu prevederile art. 207 alin. (2) din Codul administrativ, la caz nu sunt.

35. Prin prisma prevederilor art.31, art. 32 alin.(1), (2), art.119 alin.(1), (2), (3), (4), art.225 alin.(1), (2) lit.a),b),c),d) din Codul administrativ, art. 53 alin.(1) din Constituție, art.1 alin.(1), (2), (3) din Codul fiscal, art. 129 alin. (11) din Codul fiscal, art.134 alin.(1) pct.12) din Codul fiscal, art.189 alin.(2) Cod fiscal (în vigoare la data efectuării controlului), art. 214 alin. (1)-(9) din Codul fiscal (în vigoare la data efectuării controlului), art.216 alin. (1)-(13) din Codul fiscal (în vigoare la data efectuării controlului), art.219 alin.(1) și (2) din Codul fiscal, în coraport cu dosarul administrativ și materialele cauzei, instanța de apel a constatat că controlul efectuat de inspectorii fiscali la fața locului la data de la 18 decembrie 2020 pînă la 23 decembrie 2020, prin metoda verificării totale la S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L., a fost efectuat în conformitate cu normele legale, iar încălcări de procedură la efectuarea acestuia nu s-au constatat.

36. Referitor la fondul cauzei, instanța de apel rezultând din prevederile art.8 alin.(2) lit.c) și lit.f) din Codul fiscal, art. 17 alin.(1) - (4) din Legea contabilității și raportării financiare nr.287 din 15 decembrie 2017, art.18 alin.(1), (2) lit.a) și alin.(3) lit.d) din Legea contabilității și raportării financiare nr.287 din 15 decembrie 2017, în coraport cu materialele cauzei, a reținut că în cadrul controlului fiscal efectuat la S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L. s-a stabilit neprezentarea la prima cerere persoanelor cu funcții de răspundere ale organelor cu atribuții de administrare fiscală a documentelor de evidență, dărilor de seamă și altor documente și informații ce țin de activitatea de întreprinzător, lipsa totală a contabilității pentru perioada 01 ianuarie 2016-31 octombrie 2020, fapt ce a condiționat imposibilitatea efectuării controlului fiscal în baza documentelor contabile, prin urmare se atestă cu certitudine că, apelantul a încălcat prevederile art.8 alin.(2) lit. c) și lit. f) din Codul fiscal, cât și prevederile art. 17 alin.(1) - (4), art.18 alin.(1), (2) lit.a) și alin.(3) lit.d) din Legea contabilității și raportării financiare nr.287 din 15 decembrie 2017.

37. Ce ține de argumentul invocat de apelant precum că intimatul a refuzat ridicarea documentelor contabile pentru efectuarea controlului fiscal, instanța de apel l-a considerat ca fiind neîntemeiat. Or, potrivit materialelor cauzei se atestă că, la 21 ianuarie 2021, mandatarul entității Vitalie Cobîlaş s-a prezentat la subdiviziunea intimatului, pentru a prezenta documentele ce țin de activitatea apelantului, și, în conformitate cu prevederile art.226 alin.(3) și alin.(4) din Codul fiscal a fost întocmit procesul-verbal de audiere, prin care reprezentantul entității a confirmat că nu a prezentat integral documentele solicitate prin citația seria D nr.201684 din 30 noiembrie 2020, și anume, nu au fost prezentate balanțele generale ale conturilor contabile și descifrarea conturilor contabile pentru perioadele fiscale A/2016-A/2019.

38. Apelantul a invocat că a solicitat intimatului efectuarea controlului repetat, însă intimatul neîntemeiat a refuzat în satisfacerea solicitării. Instanța de apel a considerat ca fiind neîntemeiat, or, potrivit materialelor cauzei se atestă că reprezentantul apelantului la demersurile de efectuare a controlului repetate nu a anexat acte contabile, ce ar confirma contrariul decât cele reținute în actul de control fiscal nr. 5-707704 din 23 decembrie 2020, prelungit pe formularul nr. 5-707705 din 23 decembrie 2020.

39. Astfel, din motivul neprezentării documentelor necesare efectuării controlului fiscal, în temeiul drepturilor prevăzute de art.134 alin.(1) pct.12) și în conformitate cu prevederile art. 189 alin.(2) și art.225 din Codul fiscal, obligațiile fiscale ale entității au fost estimate prin metode și din surse indirecte la compartimentul impozit pe venit din activitatea de întreprinzător în sumă de 94314 lei, pentru perioada fiscală A/2017 și la compartimentul TVA au fost estimate obligațiuni față de buget în sumă de 104 190 de lei, inclusiv: L/06/2017-7 294 de lei, L/07/2017-47 034 de lei, L/09/2017-588 de lei, L/10/2017-39 704 lei, L/1 1/2017-9 570 de lei.

40. Drept surse indirecte pentru estimarea obligațiilor fiscale ale S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L. au servit: informația privind rulajul mijloacelor bănești la conturile bancare ale entității, solicitată prin citațiile bancare electronice nr.742020120315-742020120324 din 03 decembrie 2020; datele din Declarația cu privire la impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător (Forma VEN 12), prezentată de contribuabil pentru perioadele fiscale A/2016-A/2019; informația privind livrările și procurările pe facturi fiscale (formele DTEST, PROCF) pentru perioadele fiscale L/01/2016-L/10/2020; datele din Declarațiile privind TVA prezentate de contribuabil pentru perioadele fiscale L/01/2016-L/1 0/2020.

41. Totodată, instanța de apel a menționat că apelantului prin decizia contestată de acesta i-a fost explicat faptul că în cazul prezentării documentelor de evidență și informațiilor necesare pentru efectuarea controlului, în conformitate cu prevederile art. 189 alin. (2) din Codul fiscal, obligațiunea fiscală a contribuabilului va fi recalculată după efectuarea controlului fiscal.

42. Prin urmare, a conchis că instanța de fond întemeiat a constatat că, Serviciul Fiscal de Stat la emiterea actelor contestate și-a exercitat dreptul discreționar conform prevederilor art. 225 alin. (1) și (2) din Codul administrativ în limitele legale prevăzute de Codul Fiscal și conform scopului acordat prin lege.

EXERCITAREA CĂII DE ATAC ÎN ORDINE DE RECURS

43. La 12 iulie 2023, S.C. „EUROCOMSERV” S.R.L., reprezentată de avocatul Serghei Șteliman, a depus recursul nemotivat, iar la 16 august 2023-recursul motivat împotriva deciziei din 14 iunie 2023 a Curții de Apel Chișinău, prin care a solicitat admiterea recursului, casarea hotărârii primei instanțe și a deciziei instanței de apel, pronunțarea unei noi hotărâri de admitere integrală a cererii de chemare în judecată.

44. În susținerea recursului s-a invocat dezacordul cu decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe, considerându-le ilegale, neîntemeiate și necesare de a fi casate cu pronunțarea unei hotărâri noi de admitere a cererii de chemare în judecată.

45. Cu referire la prevederile art. 189 alin. (2) din Codul fiscal, a menționat că organul fiscal le-a indicat în repetate rânduri în actele sale și anume în scrisoarea din 10 decembrie 2020, în actul de control fiscal din 23 decembrie 2020, în decizia din 21 ianuarie 2021, în scrisoarea din 02 februarie 2021 și în decizia din 11 martie 2021, adică practic în toate actele sale emise în legătură cu controlul fiscal efectuat în perioada 18 decembrie 2020 – 23 decembrie 2020. Prin urmare, legislatorul a prevăzut că controlul prin metode și din surse indirecte are caracter secundar comparativ cu controlul în baza documentelor contabile și se efectuează doar în cazul când documentele nu au fost prezentate organului fiscal, totodată legislatorul a prevăzut expres că după prezentarea documentelor contabile, organul fiscal va efectua recalcularea impozitelor și taxelor reieșind din conținutul documentelor contabile. Organul fiscal referindu-se de fiecare dată la această normă în actele sale, a recunoscut că cazul dat cade sub incidența acestei norme. Contrar prevederilor art. 189 alin. (2) din Codul fiscal, după prezentarea documentelor contabile organul fiscal a refuzat să reexamineze cazul, să recalculeze impozitele și taxele în baza documentelor contabile prezentate. Mai mult ca atât, a refuzat măcar să primească și să examineze documentele contabile.

46. Recurentul a afirmat că instanța de fond, de asemenea, contrar prevederilor art. 189 alin. (2) din Codul fiscal nu a obligat organul fiscal să facă acest lucru. Nu a făcut acest lucru nici instanța de apel, cu toate că chiar ultima în decizia sa, s-a referit la prevederile art. 189 alin. (2) din Codul fiscal și a indicat că după prezentarea documentelor contabile contribuabilul are dreptul la recalcularea impozitelor și taxelor, calculate prin metode și surse indirecte. Or, art. 189 alin. (2) din Codul fiscal nu prevede că pentru recalcularea impozitelor și taxelor stabilite prin metode și din surse indirecte,

în baza documentelor contabile, aceste documente urmează a fi prezentate obligatoriu pînă la finalizarea controlului, sau pînă la emiterea deciziei. Conform art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscal se vor interpreta în favoarea contribuabilului. În așa mod, ținînd cont de faptul că art. art. 189 alin. (2) din Codul fiscal nu prevede termenul limită de prezentare a documentelor contabile pentru recalcularea impozitelor și taxelor calculate prin metoda și din surse indirecte ele pot fi prezentate oricând. De fapt, acest lucru îl recunoaște și Serviciul Fiscal de Stat, deoarece se referă la art. 189 alin. (2) din Codul fiscal ca la temei de efectuare a recalculării în cazul prezentării documentelor contabile nu doar în scrisoarea din 10 decembrie 2020, ci și în actul controlului fiscal și în decizia de aplicare a sancțiunilor fiscale și chiar în decizia prin care a fost respinsă contestația.

47. Instanța de fond indicând la obligația de a prezenta documentele contabile la controlul fiscal și la dreptul organului fiscal de a efectua controlul prin metode și din surse indirecte, a confundat obiectul litigiului. Astfel, obiect al litigiului nu este contestarea acțiunilor organului fiscal în ceea ce privește calcularea impozitelor prin metode și din surse indirecte, ci contestarea inacțiunii de efectuare a recalculării după prezentarea documentelor contabile.

48. Recurentul a reiterat art. 189 alin. (2) din Codul fiscal prevede expres și imperativ obligația, dar nu dreptul organului fiscal de a efectua recalcularea în baza documentelor contabile după prezentarea lor, în caz dacă controlul a fost făcut prin metode și din surse indirecte. Aceste argumente au fost expuse în fața instanței de fond, însă a omis să motiveze respingerea acestora. La fel, a menționat acest argument în cererea de apel, însă nici instanța de apel nu a indicat de ce îl respinge. Instanța de apel s-a limitat la poziția instanței de fond, fără să indice în decizie din ce considerente respinge argumentele din cererea de apel, aduse soluției instanței de fond.

49. De asemenea, a declarat că în jurisprudența Curții Europene, și anume în cauzele Fomin către Moldova, Hell către Finlanda, Ruiz del Torres către Spania ș.a, Curtea a indicat că dreptul la un proces echitabil presupune dreptul părților de a fi auzite. Aceasta include nu doar dreptul părților de a prezenta argumentele instanței, ci și obligația instanței de a motiva din ce considerente admite sau respinge un argument sau altul. Numai o motivare a hotărârii permite instanței de recurs să verifice legalitatea hotărârii contestate și asigură o bună administrare a justiției. Astfel, instanța de fond și cea de apel au emis hotărâre (decizie), prin care s-a creat senzația că nu a fost auzit și s-au admis încălcări similare celor constatate de Curtea Europeană în cauzele citate supra și a făcut ca procesul să nu fie unul echitabil.

50. Recurentul a afirmat că instanța de fond eronat a indicat în hotărâre că nici după acordarea termenului suplimentar documentele contabile nu ar fi fost prezentate. Or, chiar din explicația dată funcționarului fiscal și anexată

la materialele cauzei rezultă că documentele contabile au fost prezentate, însă organul fiscal a refuzat să le ridice. Același lucru rezultă din declarațiile lui Vitalie Cobîlas audiat în ședință. Instanța de fond nici măcar nu s-a referit în hotărâre la aceste probe. La fel, a considerat eronată și concluzia instanței de apel în acest sens, care a indicat că la demersul de efectuare a controlului suplimentar nu au fost anexate documentele contabile. Or, aceste documente prezentate organului fiscal pentru efectuarea controlului repetat și refuzat de a fi ridicate de către ultimul, aveau un volum de câteva genți și o greutate de peste 15 kg. Astfel ele fizic nu puteau fi anexate la demers. Art. 189 alin. (2) din Codul fiscal nu prevede anexarea documentelor contabile la demersul de efectuare a controlului repetat, ci prezentarea lor organului fiscal. Instanța de fond și cea de apel au interpretat eronat prevederile art. 189 alin. (2) din Codul fiscal, adică au interpretat eronat legea, temei de recurs prevăzut de art. 432 alin. (2) lit. c) din Codul de procedură civilă

51. Cu referire la prevederile art. 215 alin. (4), art. 216 alin. (2) din Codul fiscal, pct. 23 din Regulamentul cu privire la efectuarea controlului de către Serviciul Fiscal de Stat, aprobat prin ordinul nr. 320 din 31 iulie 2019 al Serviciului Fiscal de Stat, recurentul a afirmat că în scopul executării prevederilor enunțate, controalele fiscale se vor efectua numai în temeiul deciziei privind inițierea controlului (formularul DGC). Conform prevederilor pct. 24 din Regulament, pentru controalele fiscale planificate conform planului anual al controalelor, formularul DGC se întocmește și se comunică cu cel puțin 5 zile lucrătoare înainte de data începerii controlului. Contrar acestor prevederi legale, nu a fost nici prezentată contribuabilului, nici emisă decizia privind inițierea controlului fiscal. Astfel controlul fiscal a fost efectuat în lipsa unei decizii de inițiere a controlului fiscal, a fost efectuat ilegal și respectiv sunt ilegale și deciziile adoptate în urma acestuia. Iar în acest sens nu este relevant faptul că contribuabilul a fost înștiințat despre faptul efectuării controlului fiscal, deoarece atât Codul Fiscal, cât și Regulamentul prevăd expres efectuarea controlului fiscal în baza deciziei de inițiere a acestuia și nu în baza unei simple înștiințări. Instanța de fond și cea de apel nu au aplicat prevederile art. 215 alin. (4) și 216 alin. (2) din Codul fiscal, adică nu a aplicat legea care trebuia aplicată, temei de recurs prevăzut de art. 432 alin. (2) lit. a) din Codul de procedură civilă.

52. Conform pct. 41 din Regulament, în cazul în care contribuabilul din motive obiective cere amânarea efectuării controlului fiscal pe o perioadă determinată de timp, dacă nu există alte informații suspecte, în baza unei cereri oficiale, amânarea termenului de efectuare a controlului fiscal poate fi acceptată de conducerea Serviciului Fiscal de Stat respectiv, cu informarea contribuabilului. Deși Serviciului Fiscal de Stat i-a fost oficial solicitată amânarea controlului fiscal, invocându-se motive întemeiate, neîntemeiat a fost respinsă această cerere, ceea ce a dus la imposibilitatea prezentării documentelor contabile până la efectuarea controlului fiscal și respectiv a dus la efectuarea controlului prin metode și din surse indirecte. Art. 226¹⁵

alin. (8) din Codul fiscal prevede că cererea de amânare a controlului fiscal se examinează în termen de 5 zile de la înregistrarea acesteia. Decizia luată se comunică persoanei fizice în mod oficial. În cazul în care cererea a fost soluționată pozitiv, în decizie se indică data la care a fost reprogramată inițierea controlului fiscal. Codul Fiscal nu conține o normă separată privind procedura amânării controlului fiscal pentru o persoană juridică, totodată pct. 41 din Regulament prevede o astfel de posibilitate. Or, esența normei ce reglementează procedura de amânare a controlului fiscal în privința persoanei fizice nu contravine esenței raporturilor juridice de amânare a controlului fiscal la persoanele juridice, din contra, corespund întru totul. Deși în sensul 226¹⁵ alin. (8) din Codul Fiscal, asupra cererii de amânare a controlului fiscal, organul fiscal emite o decizie, indiferent o admite sau o respinge, însă contrar acestor prevederi legale, organul fiscal respingând cererea de amânare a controlului fiscal, nu a emis nicio decizie. Astfel, refuzul amânării controlului fiscal s-a efectuat cu încălcarea procedurii stabilite și, în consecință, poartă un caracter ilegal. La rândul său, dacă era să fie admisă cererea de amânare, documentele contabile erau să fie prezentate până la începerea controlului fiscal, el fiind efectuat în baza acestor documente, dar nu prin metode și din surse indirecte. Aceste încălcări la rândul său atrag nulitatea deciziilor contestate. Astfel, instanțele ierarhic inferioare nu au aplicat prevederile art.226¹⁵ alin.(8) din Codul fiscal, adică nu a aplicat legea care trebuia să fie aplicată în sensul art. 432 alin.(2) lit.a) din Codul de procedură civilă.

53. Recurentul a declarat că instanța de fond, precum și instanța de apel nu s-au expus asupra argumentelor redade, fiind admisă încălcarea dreptului la un proces echitabil în sensul jurisprudenței CtEDO citate supra. La fel, a invocat prevederile art. 6 parag. 1, art. 13 din CEDO, art. 1 al Protocolului nr.1 la CEDO.

54. La 22 august 2023, Curtea Supremă de Justiție a expediat intimatului copia recursului depus, creând astfel participanților la proces condiții egale de a cunoaște modul de derulare a procedurii în recurs, cât și le-a acordat, întru asigurarea respectării principiilor contradictorialității și disponibilității în drepturi, posibilitatea de depunere a referinței, fapt ce se confirmă prin scrisoarea de însoțire, extrasul din poșta electronică, anexate la materialele dosarului (Vol.II, f.d.9-10).

55. La 06 septembrie 2023, prin intermediul poștei electronice (Vol.II, f.d.24), Serviciul Fiscal de Stat a depus referință la recurs, solicitând respingerea acestuia.

LEGISLAȚIA RELEVANTĂ

56. Prin Legea nr. 246 din 31 iulie 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.

57. Art.XI din Legea pentru modificarea unor acte normative (modificarea cadrului normativ conex reformei Curții Supreme de Justiție) nr. 246 din 31 iulie 2023:

„(1) Prezenta lege intră în vigoare la data publicării în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, cu excepția art.IV, V pct.1–9 și 11–16 și art.VII, care vor intra în vigoare la 1 septembrie 2023.

(3) 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.”

58. Art. 244 din Codul administrativ:

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

(2) Pentru procedura de recurs se aplică corespunzător prevederile cap. III din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva..”

59. Art. 245 din Codul administrativ (în vigoare până la 01 septembrie 2023):

„(1) Recursul se depune la instanța de apel în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel, dacă legea nu stabilește un termen mai mic. Instanța de apel transmite neîntârziat Curții Supreme de Justiție recursul împreună cu dosarul judiciar.

(2) 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.”

60. Art. 246 din Codul administrativ (în vigoare până la 01 septembrie 2023):

„(1) Curtea Supremă de Justiție examinează din oficiu admisibilitatea cererii de recurs. Dacă este inadmisibil, recursul se declară ca atare printr-o încheiere.

(2) Recursul se declară inadmisibil în special când:

a) decizia instanței de apel nu poate fi contestată cu recurs;

b) recursul este depus în mod repetat;

c) recursul este depus de o persoană neîmpuțernită;

d) recursul a fost depus după expirarea termenului stabilit la art.245 alin.(1);

e) motivarea recursului nu a fost depusă sau a fost depusă după expirarea termenului prevăzut la art.245 alin.(2);

f) cererea de recurs nu corespunde cerințelor stabilite la art.244 alin.(2), art.233 alin.(1) și (2) și art.234 alin.(2) și recurentul nu a înlăturat neajunsurile în termenul stabilit de Curtea Supremă de Justiție.”

61. Art. 432 din Codul de procedură civilă (în vigoare până la 01 septembrie 2023):

„(2) Se consideră că normele de drept material au fost încălcate sau aplicate eronat în cazul în care instanța judecătorească:

a) nu a aplicat legea care trebuia să fie aplicată; c) a interpretat în mod eronat legea.”

MOTIVAREA INSTANȚEI

62. Referitor la termenul de declarare a recursului, instanța de recurs menționează că Curtea de Apel a pronunțat dispozitivul deciziei la 14 iunie 2023. Prin intermediul poștei electronice (Vol.I, f.d.238), la 15 iunie 2023

instanța ierarhic inferioară a notificat dispozitivul deciziei, iar la 21 iulie 2023-decizia motivată. Astfel, recursul nemotivat înaintat la 12 iulie 2023 și motivarea acestuia- la 16 august 2023 au fost depuse cu respectarea prevederilor art. 245 din Codul administrativ, în vigoare la data declarării.

63. Din analiza prevederilor legale enunțate supra rezultă că admisibilitatea/inadmisibilitatea recursului, depus până la data de 01 septembrie 2023, în special, nu se limitează doar la temeiurile menționate la art. 246 alin. (2) din Codul administrativ, dar urmează să însușească în condițiile Codului administrativ exercitarea efectivă a unui control de legalitate, veritabil bazat pe temeiuri concludente și serioase.

64. Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție notează 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.

65. 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.

66. Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție relevă 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.

67. De asemenea, 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.

68. 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 vs. Norvegia, hotărârea din 19 februarie 1996, Reports 1996-1, p.141,§39).

69. 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).

70. În circumstanțele menționate, Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a declara inadmisibil recursul depus de Societatea Comercială „EUROCOMSERV” Societate cu Răspundere Limitată, reprezentată de avocatul Serghei Șteliman.

71. Ținând cont de cele expuse și în temeiul art. 230 și 246 din Codul administrativ,

COMPLETUL, CU UNANIMITATE DE VOTURI,

Declară inadmisibil recursul depus de Societatea Comercială „EUROCOMSERV” Societate cu Răspundere Limitată, reprezentată de avocatul Serghei Șteliman.

Încheierea este irevocabilă.

Președinte

Stela Procopciuc

Judecători

Diana Stănilă

Oxana Parfeni