

prima instanță: S. Papuha
instanța de apel: N. Cernat, L. Bulgac, A. Pohopol

dosarul nr. 3ra-807/15

DECIZIE

21 octombrie 2015

mun. Chișinău

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

în componența:

Președinte, judecătorul
Judecătorii

Valeriu Doagă
Sveatoslav Moldovan
Nadejda Toma
Liliana Catan
Ala Cobăneanu

examinând recursul declarat de Societatea cu Răspundere Limitată „Ultra Systems” Societate cu Răspundere Limitată, reprezentată de avocatul Ion Matusenco

în pricina civilă la cererea de chemare în judecată a Societății cu Răspundere Limitată „Ultra Systems” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe municipiul Chișinău cu privire la contestarea actului administrativ

împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 26 martie 2015 prin care a fost admis apelul declarat de Inspectoratului Fiscal de Stat pe municipiul Chișinău, casată integral hotărârea Judecătoriei Rîșcani din 05 august 2014 și emisă o nouă hotărâre prin care a fost respinsă acțiunea

constată:

La data de 18 februarie 2013, SRL „Ultra Sistem” s-a adresat cu cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat privind anularea actului administrativ.

În motivarea cererii de chemare în judecată, reclamantul a indicat că în conformitate cu decizia nr. 10515 din 16 octombrie 2012 emisă de IFS Chișinău, în perioada 17 octombrie 2012 - 22 octombrie 2012 la SRL „Ultra Sistem” a fost efectuat controlul la fața locului prin metoda verificării tematice și în special corectitudinea efectuării calcului TVA.

Prin controlul efectuat s-a constatat, că petiționarul a prezentat organului fiscal în a cărui rază își are sediul stabilit, informațiile cu privire la sediul subdiviziunii sale: Subdiviziunea - Oficiu și depozit, amplasate pe adresa, mun. Chișinău, str. Ion Creangă nr.6^v. În urma controlului respectării prevederilor Hotărârii Guvernului RM nr. 474 din 24 aprilie 1998 „Cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control cu memorie fiscală pentru efectuarea decontărilor în numerar” și prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) Cod fiscal, încălcări nu s-au depistat,

pe perioada supusă controlului nu s-a efectuat decontări în numerar.

Indică reclamantul că întreprinderea a fost înregistrată ca subiect al impunerii al TVA la data de 01 ianuarie 2010, fapt confirmat prin certificatul nr. 0306565. Pentru perioada supusă controlului întreprinderea a declarat livrări impozabile la cota standard cât și livrări scutite de TVA (cartele de reîncărcare) conform art. 96 lit. a) și art. 103 alin. (12) lit. c) Cod fiscal. Factorii de decizie au specificat în actul de control că în cadrul verificării respectării prevederilor din Codul fiscal, pentru perioada 01 februarie 2012 – 31 august 2012 au fost verificate datele registrelor contabile ale conturilor 221; 241; 242; 521; 539 și 534/2 „decontări cu bugetul privind TVA”, cât și registrele de vânzări și procurări care au fost contrapuse cu datele declarațiilor privind TVA.

Susține că în urma verificărilor pârâtul a constatat că petiționarul a trecut în cont sumele TVA de la serviciile de depozitare a mărfurilor, în baza facturilor fiscale FBI719628 din 29 februarie 2012, suma TVA - 1800 lei, FBI719638 din 31 martie 2012, suma TVA - 1800 lei, FBI719648 din 30 aprilie 2012, suma TVA - 1800 lei, FBI719658 din 31 mai 2012, suma TVA - 1800 lei, FBI719660 din 30 iunie 2012, suma TVA - 1800 lei, FBI719670 din 31 iulie 2012, suma TVA - 1800 lei, eliberate pentru SRL „Malvicon-Plus”, cod fiscal 1003600080668, care nu au fost folosite pentru efectuarea livrărilor, impozabile în procesul activității de întreprinzător. S-a decis, că încălcările menționate au condiționat diminuarea TVA aferentă bugetului în perioada L/02/2012 cu 1800 lei în perioada L/04/2012 cu 3600 lei și majorarea TVA destinată trecerii în cont pentru perioada L/08/2012 cu 5400 lei. În actul controlului efectuat s-a mai reflectat nejustificat că agentul economic nu a respectat prevederile art. 2 lit. c) și art. 115 alin. (1) Cod fiscal și a Hotărârii Guvernului nr. 128 din 29 iunie 2006 „Despre aprobarea formularelor Declarației privind TVA și a modului de completare a Declarației privind TVA”, prin prezentarea de date eronate în Declarațiile privind TVA, aferente perioadelor fiscale L/02/2012 și L/07/2012 (total 6 cazuri).

Fiind verificată informația din baza de date a Serviciului Fiscal de Stat s-a constatat că SRL „Ultra Sistem” n-a efectuat tranzacții economice în baza facturilor fiscale cu seria și numărul dublate și cu agenți economici anulați ca plătitori ai TVA.

Totodată, s-a mai constatat, că principalii furnizori a SRL „Ultra Sistem” sunt: SRL „TOF COMPUTERS”, c. f. 1008600051988; SRL „MSA Grup” c. f. 1006600002182; SRL „Ultra-MD” c. f. 1008600062665, SRL „STALVIR IMPEX” SRL c. f. 1005600043658; SRL „IUVAL-M” SRL c. f. 1002600001280.

Principalii cumpărători ai SRL „Ultra Sistem” sunt: SRL „Red Point” c. f. 1005600014272; SRL „IT-Ippon” c. f. 1003600054629; SRL „Neuron-Grup” c. f. 1003600036182; SRL „Neomatrix”.

Adaosul comercial aplicat la mărfurile comercializate constituie aproximativ 9 %. Stocul de marfa (cont. 217.1), conform evidenței contabile și a documentelor prezentate la control, la data de 22 octombrie 2012 constituie 50726741 lei.

Menționează reclamantul că nu este de acord cu concluziile din decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, iar actul controlului descris l-a recepționat la data de 22 octombrie 2010.

Mai indică reclamantul că la 28 decembrie 2012 IFS pe mun. Chișinău a expediat în adresa sa actul controlului din 22 octombrie 2010 pentru cunoștință, document cu caracter administrativ recepționat la 02 ianuarie 2013.

Consideră un astfel de act administrativ (supliment la actul controlului) ca fiind ilegal, adoptat cu încălcarea ordinii de emitere, prevăzută de legislația în vigoare, care nu prevede noțiunea de „supliment la actul controlului”.

Mai mult, în decizia cu nr. 153/1/3 din 18 ianuarie 2013 au fost cuprinse încălcări care nu au fost reflectate în actul controlului efectuat cu nr. 3-507460 din 22 octombrie 2012. Prin urmare și această decizie a fost emisă cu încălcarea procedurii.

Cazul de încălcare a legislației se examinează în prezența persoanei trase la răspundere pentru săvârșirea încălcării, în acest scop organul fiscal anunță contribuabilul în scris (prin citație) despre locul, data și ora examinării cazului de încălcarea legislației. Citația privind examinarea cazului de încălcare a legislației se întocmește în 2 exemplare, unul dintre care se expediază contribuabilului, iar altul se coase într-un dosar (mapă) de evidență a citațiilor în modul stabilit Ordinul nr.163 din 08 octombrie 2002. Modelul citației este de asemenea prevăzut în Ordinul menționat. Evidența citațiilor privind examinarea cazului de încălcare a legislației se ține în „Registru de evidență a citațiilor privind examinarea cazului de încălcare a legislației”, forma căruia este prevăzută în Ordinul în cauză. Cazul de încălcare a legislației poate fi examinat în lipsa persoanei trase la răspundere pentru săvârșirea încălcării numai dacă există confirmare că aceasta a fost anunțată în modul stabilit despre locul, data și ora examinării cazului și dacă de la ea până la data stabilită pentru adoptarea deciziei nu a parvenit un demers argumentat de a fi amânată examinarea.

În contextul descris, consideră că decizia asupra încălcărilor stabilite din data de 22 octombrie 2012 urma a fi pronunțată în data de 20 noiembrie 2012, pe când ultima a fost emisă în data de 18 ianuarie 2013, adică după expirarea a 3 luni calendaristice, astfel și în acest caz a fost încălcat dreptul contribuabilului.

Invocă că la adoptarea deciziei este oportună participarea tuturor persoanelor, care au semnat actul de control, iar la inițiativa contribuabilului sau organului fiscal - altor persoane responsabile: specialiști în domeniu și/sau juriști. Contribuabilul, în cadrul examinării cazului de încălcare a legislației, ținând cont de prevederile art. 242-258 Cod Civil poate să-și exercite drepturile sale: - în cazul persoanei fizice - personal, printr-un reprezentant sau de comun cu reprezentantul; - în cazul persoanei juridice - prin intermediul conducătorului sau al reprezentantului său, fapt ignorat de către organul fiscal.

Solicită reclamantul declararea ca fiind nulă și fără efecte juridice a deciziei din 18 ianuarie 2013 cu nr. 153/1/3 a IFS mun. Chișinău, declararea ca fiind nejustificate și fără efecte juridice concluziile expuse în actul nr. 3-507460 și 3-507480 a IFS mun. Chișinău.

Prin încheierea din 20 septembrie 2013 a fost strămutată cauza civilă la cererea de chemare în judecăre înaintată de SRL „Ultra Systems” împotriva IFS mun. Chișinău cu privire la contestarea actului administrativ, conform competenței jurisdicționale, în Judecătoria Rîșcani, mun. Chișinău.

Prin hotărârea Judecătorei Rîșcani, mun. Chișinău din 05 august 2014 a fost admisă parțial acțiunea, a fost anulată ca ilegală decizia nr. 153/1/3 din 18 ianuarie 2013 a IFS mun. Chișinău, în rest, acțiunea a fost respinsă.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 26 martie 2015 a fost admis apelul declarat de Inspectoratului Fiscal de Stat pe municipiul Chișinău, a fost casată integral hotărârea primei instanțe și emisă o nouă hotărâre, prin care a fost respinsă acțiunea ca neîntemeiată.

La 15 aprilie 2015, SRL „Ultra Systems” a declarat recurs împotriva deciziei instanței de apel, solicitând admiterea acestuia, casarea deciziei recurate, cu menținerea hotărârii primei instanțe.

În motivarea recursului recurentul SRL „Ultra Systems” a invocat că instanța de apel la examinarea pricinii s-a axat doar pe faptele elucidate de către apelant, iar poziția părții recurente nu a fost luată în considerație. Soluția adoptată fiind contrară probelor din materialele pricinii civile, din care motiv concluzionează că au fost interpretate în mod eronat normele materiale de drept și incorect apreciate circumstanțele de fapt a pricinii civile.

Astfel instanța de apel nu a luat în considerație, că în conformitate cu decizia cu nr. 10515 din 16 octombrie 2012, emisă de către șef - adjunctul IFS pe mun. Chișinău, V. Sîrbu la petiționarul SRL „Ultra Systems” în perioada 17 octombrie 2012 până la 22 octombrie 2012, s-a efectuat controlul la fața locului prin metoda verificării tematice și-n special corectitudinea efectuării calcului TVA. Controlul tematic efectuat a reflectat perioada 01 februarie 2010 până la 31 august 2012.

Susține recurentul că potrivit controlului efectuat din 22 octombrie 2012, acesta a fost finalizat în totalitate, iar în actul emis s-a elucidat că încălcări nu au fost depistate.

Mai invocă recurentul că instanța de apel nu a luat în considerație și faptul, că toate tranzacțiile la întreprindere erau în vizorul autorității fiscale după cum urmează: conform ordinului IFPS nr. 1135 din 12 octombrie 2012 a fost instituit post fiscal mobil, ulterior în baza ordinului IFPS nr. 1148 din 18 octombrie 2012 a fost instituit post fiscal staționar. Inventarierea mărfurilor din stoc a fost făcută selectiv în cadrul postului fiscal staționar, unde divergențe nu au fost stabilite.

Indică recurentul că citația expediată în adresa petiționarului a fost emisă la data de 09 ianuarie 2013, cu notificarea de a fi prezenți în data de 18 ianuarie 2013 orele 14. Astfel, citația descrisă a fost remisă în adresa contribuabilului în data de 17 ianuarie 2013 și recepționată la data de 21 ianuarie 2013, deja când decizia a fost emisă, cazul fiind examinat în lipsa reprezentantului petiționarului.

Astfel, consideră că a fost încălcat principiul de bază și constituțional la apărare. Nici acest argument însă nu a fost luat în considerație de către instanța de apel care a poziționat decizia sa doar pe copierea cererii de apel depusă de către IFS pe mun. Chișinău, nefiind date interpretării acelor contrarii expuse de către SRL „Ultra Systems”.

În conformitate cu art. 434 alin. (1) CPC, recursul se declară în termen de 2 luni de la data comunicării hotărârii sau a deciziei integrale.

Se constată, că recurentul SRL „Ultra Systems” s-a conformat prevederilor legale și recursul declarat la 15 aprilie 2015 împotriva deciziei instanței de apel 26 martie 2015 este în termen.

Studiind materialele dosarului, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră recursul declarat de SRL „Ultra Systems” întemeiat și care urmează a fi admis, casată decizia instanței de apel și menținută hotărârea primei instanțe.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. f) CPC, instanța, după ce judecă recursul, este în drept să caseze decizia instanței de apel și să mențină hotărârea primei instanțe.

Din materialele dosarului rezultă că în perioada 17 octombrie 2012 – 22 octombrie 2012 de către inspectorul fiscal principal de stat al secției control fiscal nr. 6 a DGCF a IFS mun. Chișinău, a fost efectuat controlul la fața locului la SRL „Ultra Systems” prin metoda verificării tematiche, în special verificându-se corectitudinea efectuării calcului TVA la contribuabil, care s-a finisat cu întocmirea actului de control nr. 3-507460 din 22 octombrie 2012 (f. d. 14-16).

Actul de control menționat indică la faptul că contribuabilul a prezentat organului fiscal, în a cărui rază își are sediul stabilit, informațiile cu privire la sediul subdiviziunii sale: Subdiviziunea - Oficiu și depozit, amplasate pe adresa, mun. Chișinău, str. Ion Creangă nr. 6. În urma verificării respectării prevederilor Hotărârii Guvernului RM nr. 474 din 24 aprilie 1998 „Cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control cu memorie fiscală pentru efectuarea decontărilor în numerar” și prevederilor art. 8 alin (2) lit. c) Cod fiscal, încălcări nu s-au depistat. Pe perioada supusă controlului contribuabilul nu a efectuat decontări în numerar.

Totodată, prin actul din 22 octombrie 2012 s-a mai stabilit că principalii furnizori a SRL „Ultra Sistem” sunt: „TOF COMPUTERS” SRL, c. f. 1008600051988, „MSA Grup” SRL c. f. 1006600002182, „Ultra-MD” SRL c. f. 1008600062665, „STALVIR IMPEX” SRL c. f. 1005600043658, „IUVAL-M” SRL c. f. 1002600001280. Principalii cumpărători al petiționarului sunt: „Red Piont” SRL c. f. 1005600014272, „IT-Ippon” SRL c. f. 1003600054629, „Neuron-Grup” SRL, c. f. 1003600036182, „Neomatrix” SRL. Adaosul comercial aplicat la mărfurile comercializate constituie aproximativ 9 %. Stocul de marfa (cont.217.1), conform evidenței contabile și a documentelor prezentate la control, la data de 22 octombrie 2012 constituie 50726741 lei.

Iar în concluzii, inspectorul fiscal a indicat: diminuarea cu 5400 lei (inclusiv pentru L/02/2012 cu 1800 lei, L/04/2012 cu 3600 lei), majorarea TVA destinată trecerii în cont cu 5400 lei, care la 31 august 2012 va constitui 4683910 lei și încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) Cod fiscal și a Hotărârii Guvernului nr. 128 din 29 iunie 2006 „Despre aprobarea formularelor Declarației privind TVA și a modului de completare a Declarației privind TVA”, prin includerea de date eronate a Declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale L/02/2012 și L/07/2012 (total 6 cazuri).

Colegiul reține că actul de control nr. 3-507460 din 22 octombrie 2012 a fost întocmit în prezența conducătorului și contabilului-șef al SRL „Ultra Systems”, care au fost informați că în caz de dezacord cu cele indicate în actul de control,

urmează a prezenta în scris în termen de 15 zile dezacordul față de act, cu anexarea documentelor de rigoare.

Potrivit art. 246 alin. (1) Cod fiscal, cazul de încălcare fiscală se examinează în termen de 15 zile din data: a) prezentării dezacordului – dacă a fost prezentat la timp; b) expirării termenului de prezentare a dezacordului – dacă nu a fost prezentat sau dacă a fost prezentat cu întârziere.

Iar alin. (2) al normei enunțate prevede că în cazul prezentării unor argumente întemeiate, termenul menționat la alin. (1) poate fi prelungit cu 30 de zile prin decizia organului abilitat să examineze cazurile de încălcare fiscală, inclusiv în baza demersului argumentat, prezentat de persoana trasă la răspundere pentru încălcare fiscală, conform art. 243 alin. (2). În aceste cazuri, persoanei trase la răspundere pentru încălcare fiscală i se comunică din timp, conform art. 243 alin. (1), *data examinării cazului*.

După cum rezultă din materialele dosarului, IFS mun. Chișinău nu a examinat cazul de încălcare fiscală la expirarea termenului prevăzut de alin. (1) Cod fiscal, dar, având în susținere prevederile art. 246 alin. (1) Cod fiscal, a adoptat, la 22 octombrie 2012, decizia cu privire la prelungirea termenului de examinare a cazului de încălcare fiscală de SRL „Ultra Systems”, însă fără a fixa data examinării cazului, după cum este prevăzut de norma enunțată (f. d. 143).

La fel, se constată că la 20 decembrie 2012, IFS mun. Chișinău a adoptat actul supliment la actul de control nr. 3-507460 din 22 octombrie 2012 (f. d. 28), iar la 18 ianuarie 2013 a emis decizia nr. 153/1/3 cu privire la cazul de încălcare a legislației comisă de către SRL „Ultra Systems” (f. d. 34).

Instanța de recurs constată că IFS mun. Chișinău la examinarea cazului de încălcare fiscală de către SRL „Ultra Systems” a încălcat termenele de examinare a acestui caz, decizia nr. 153/1/3 din 18 ianuarie 2013 fiind adoptată cu încălcarea procedurii stabilite de legislația fiscală.

În susținerea opiniei enunțate se va reține că termenul de 30 de zile prelungit de IFS mun. Chișinău prin decizia nr. 175/6 din 22 noiembrie 2012, se referă la termenul de examinare a cazului încălcării fiscale de SRL „Ultra Systems” în baza actului de control din 22 octombrie 2012, la expirarea cărui organul fiscal urma să emită una din deciziile prevăzute la art. 249 alin. (1) Cod fiscal și anume: a) aplicarea de sancțiune fiscală și/sau încasarea de impozit, taxă, calculate suplimentar, de majorare de întârziere; b) clasarea cazului; c) suspendarea cazului și efectuarea unui control repetat.

La caz însă, se constată că o decizie cu privire la suspendarea cazului de încălcare fiscală de SRL „Ultra Systems” și efectuarea unui control repetat de către organul fiscal, după cum prevede art. 249 alin. (1) lit. c) Cod fiscal, nu a fost adoptată, ca urmare actul de control nr. 3-507480 întocmit de către IFS mun. Chișinău la 20 decembrie 2012 este unul ilegal.

Or, în interpretarea corectă a prevederilor art. 249 alin. (1) lit. c) Cod fiscal este de înțeles că un control repetat poate fi efectuat doar prin adoptarea unei decizii în acest sens cu suspendarea cazului de încălcare fiscală.

Din perspectiva acestor prevederi legale, rezultă că în lipsa unei decizii de suspendare a cazului și efectuare a unui control repetat, finisarea examinării

cazului de încălcare fiscală trebuia să aibă loc în interiorul termenului de 30 zile, prevăzut în decizia IFS mun. Chișinău din 22 noiembrie 2012, adică până la 22 decembrie 2012, pe când decizia asupra cazului de încălcare fiscală de către SRL „Ultra Systems” a fost adoptată de IFS mun. Chișinău, numai la 18 ianuarie 2013, prin urmare cu încălcarea termenului de examinare a cazului de încălcare fiscală prevăzut de art. 246 Cod fiscal.

În această ordine de idei se constată ca lipsită de suport legal reținerea instanței de apel precum că actul de control din 20 decembrie 2012 a fost întocmit în baza deciziei IFS mun. Chișinău din 22 noiembrie 2012, or, organul fiscal nu era în drept să efectueze un control repetat în baza unei decizii de prelungire a examinării cazului de încălcare fiscală, adoptată prin prisma art. 246 alin. (2) Cod fiscal, fără a fi adoptată o decizie, conform art. 249 alin. (1) lit. c) Cod fiscal, cu privire la suspendarea cazului și efectuarea unui control repetat.

Distinct de cele menționate mai sus se constată ca neîntemeiat și argumentul organului fiscal precum că actul de control din 20 decembrie 2012 este un act suplimentar la actul din 22 octombrie 2012 și nu constituie un control repetat.

În conformitate cu art. 26 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ, actul administrativ contestat poate fi anulat, în tot sau în parte, în cazul în care: a) este ilegal în fond ca fiind emis contrar prevederilor legii; b) este ilegal ca fiind emis cu încălcarea competenței; c) *este ilegal ca fiind emis cu încălcarea procedurii stabilite.*

Cu referire la norma de drept citată instanța de recurs constată că instanța de apel neîntemeiat a dispus respingerea acțiunii, dat fiind faptul că la caz s-a stabilit cu certitudine că actul administrativ contestat - decizia IFS mun. Chișinău nr. 153/1/3 din 18 ianuarie 2013, a fost emis cu încălcarea procedurii stabilite, fapt ce indică la ilegalitatea acestui, ca urmare și anularea lui.

În această ordine de idei, Colegiul ajunge la concluzia că instanța de fond întemeiat a dispus admiterea acțiunii, cu anularea actului administrativ contestat.

Din considerentele expuse și având în vedere, că decizia instanței de apel este neîntemeiată, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul declarat de SRL „UltraSystems”, de a casa decizia instanței de apel și de a menține hotărârea primei instanțe.

În conformitate cu art. 445 al. (1) lit. f) CPC, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție,

d e c i d e:

Se admite recursul declarat de Societatea cu Răspundere Limitată „Ultra System” Societate cu Răspundere Limitată, reprezentată de avocatul Ion Matusenco.

Se casează decizia Curții de Apel Chișinău din 26 martie 2015 și se menține hotărârea Judecătoriei Rîșcani din 05 august 2014, în pricina civilă la cererea de chemare în judecată a Societății cu Răspundere Limitată „Ultra Systems”

împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe municipiul Chișinău cu privire la
contestarea actului administrativ

Decizia este irevocabilă din momentul emiterii.

Președinte, judecătorul

Valeriu Doagă

Judecătorii

Sveatoslav Moldovan

Nadejda Toma

Liliana Catan

Ala Cobăneanu