

prima instanță: N. Rusu
instanța de apel: N. Traciuc, M. Anton, I. Cotruță

DECIZIE

26 octombrie 2016

mun. Chișinău

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

în componență:

Președintele ședinței, judecătorul Tatiana Vieru

Judecătorii: Valentina Clevadî, Tamara Chișca-Doneva, Mariana Pitic și Oleg Sternioală

examinând cererea de recurs declarată de către Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” ,

în pricina civilă la cererea de chemare în judecată depusă de către Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Hîncești cu privire la contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 24 martie 2016, prin care a fost admis apelul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Hîncești, fiind casată hotărîrea Judecătoriei Hîncești din 25 septembrie 2015 cu emiterea unei noi hotărîri privind respingerea acțiunii,

constată

La 05 noiembrie 2014, Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Hîncești cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii, reclamantul a indicat că în baza deciziei de inițiere a controlului fiscal nr. 2628 din 24 februarie 2014 a fost efectuat controlul fiscal prin verificarea documentară totală la Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” privind corectitudinea calculării și pletitudinea virării la buget a impozitelor și taxelor pentru perioada 01 septembrie 2010- 31 decembrie 2013 și impozitelor pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioada de gestiune a anilor 2010,2011 și 2012.

Susține, Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” că în urma verificării, a fost întocmit actul nr. 1-5-665690 și nr. 3-532919 din 13 mai 2014.

În baza actelor sus enunțate și a dezacordului la actul de control la 30 mai 2014 Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Hîncești a emis decizia nr. 264 pentru încălcarea legislației fiscale.

Consideră, Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” că decizia

Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Hîncești nr. 264 din 30 mai 2014 este ilegală, neîntemeiată și necesar de a fi anulată ca fiind emisă contrar prevederilor legii.

Astfel indică că Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Hîncești la emiterea deciziei nr. 264 din 30 mai 2014, la stabilirea sancțiunilor fiscale și amenzilor nu a ținut cont de declarația corectată pentru luna mai 2012. Această declarație corectată a fost prezentată la 15 februarie 2014, prin care s-a adăugat procurarea efectuată de la Societatea cu Răspundere Limitată „SMC Materiale de construcții” conform facturii fiscale FV 8264484 din 14 mai 2012 în valoare de 48620,60 lei, inclusiv TVA 8103,43 lei.

De asemenea susține reclamantul că la efectuarea controlului nu a fost ținut cont de actul de control nr. 3-517961 din 28 decembrie 2012 în baza căruia s-a stabilit că Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” a procurat servicii de transport auto în luna august 2012 de la Întreprinderea Mixtă ”RI & IZ” Societate cu Răspundere Limitată, în sumă totală de 231 763,50, inclusiv TVA 38 627,25 lei conform facturii fiscale FB 2080436 din 01 august 2012, iar Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” livrează la 02 și 10 noiembrie 2012 materiale în aceeași sumă conform facturilor fiscale JB1661826/1661817.

Reclamantul menționează că Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Hîncești la emiterea deciziei nr. 264 din 30 mai 2014 neîntemeiat a calculat pentru persoana fizică Golban Stanislav pentru perioada martie-decembrie 2013 impozitul pe venit de la salariul minim în mărime de 1400 lei, stabilit pentru anul 2013 în baza Hotărîrii Guvernului nr.165 din 09 martie 2010.

Solicită Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” a recunoaște ilegală decizia Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Hîncești nr. 264 din 30 mai 2014, anularea deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Hîncești nr. 264 din 30 mai 2014 asupra cazului de încălcare fiscală comisă de Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co”.

La 24 decembrie 2014, Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” a depus cerere de completare a acțiunii (f.d. 92-97).

În motivarea acțiunii Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” a indicat că potrivit deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Hîncești nr. 264 din 30 mai 2014 a fost decis în privința Societății cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” de a micșora venitul impozabil, de a micșora pierderile fiscale, de a majora venitul impozabil, de a calcula la buget impozite și taxe depistate la control, de a încasa la buget sumele impozitelor, taxelor, și altor plăți obligatorii, de a aplica pentru încălcări fiscale amenzi și majorări de întârziere.

Susține reclamantul că la baza deciziei emise, Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Hîncești a considerat nulă și a exclus de la decontarea cu bugetul factura fiscală nr. FB nr. 2080436 din 01 august 2012 a Întreprinderii Mixte ”RI & IZ” Societate cu Răspundere Limitată, pentru servicii de transport în valoare totală de 231 763,50 lei, inclusiv TVA în sumă de 38 627,25.

Drept motiv a neacceptării și a excluderii de la decontarea cu bugetul a acestei facturi fiscale, Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Hîncești a invocat că tranzacția ce stă la baza facturii fiscale FB nr. 2080436 din 01 august 2012 ar fi fost declarată tranzacție fictivă de către conducătorul Întreprinderii Mixte ”RI & IZ” Societate cu Răspundere Limitată și drept rezultat s-ar fi diminuat de către Societatea cu

Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” calculul TVA aferent bugetului în luna august 2012 cu suma de 38 627,25 lei.

Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” consideră necesar de a fi anulate pct. 1, 2, 3, 4, 5, 6 lit. a), b), c), e) ale deciziei nr. 264 din 30 mai 2014, ca fiind contrare prevederilor legii, întrucât neîntemeiat s-a exclus de la decontarea cu bugetul factura fiscală nr. FB nr. 2080436 din 01 august 2012, deoarece subiectul impozabil are dreptul la trecerea în cont a T.V.A. achitate sau care urmează a fi achitată pe valorile materiale, serviciile procurate dacă dispune de factura fiscală la valorile materiale, serviciile procurate pe care a fost achitată ori urmează a fi achitată T. V.A.

Consideră Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” că a fost în drept de a trece în cont suma TVA calculată în baza facturii fiscale nr. FB nr. 2080436 din 01 august 2012, întrucât nici la momentul încheierii tranzacției, nici ulterior pe parcursul perioadei de executare a acesteia nu existau careva premise, care să împiedice acest fapt. Întreprinderea Mixtă ”RI & IZ” Societate cu Răspundere Limitată deținea calitate de plătitor TVA, calitate menținută pînă la data anulării acestuia în calitate de subiect al impunerii TVA în baza actului Inspectoratului Fiscal de Stat Soroca nr. 3-497531 din 16 noiembrie 2012.

Relevă reclamantul că declarația directorului Întreprinderii Mixte ”RI & IZ” Societate cu Răspundere Limitată nu poate servi temei de a declara fictivă factura fiscală nr. FB nr. 2080436 din 01 august 2012, deoarece în vederea combaterii declarațiilor Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” a prezentat Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Hîncești actele juridice confirmative că tranzacția respectivă a avut loc și anume prin factura fiscală enunțată mai sus.

Reclamantul susține că factura fiscală nr. FB 2080436 din 01 august 2012, inclusiv și contractul, care stă la baza acesteia sunt acte juridice valabile și perfect legale, care nu au fost declarate fictive, și nici anulate prin hotărîre a instanței de judecată.

Totodată Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” consideră necesar de a fi anulat punctul 6 lit. d), g), h), i), j) a deciziei nr. 264 din 30 mai 2014, ca fiind contrare prevederilor legii, întrucât Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Hîncești neîntemeiat a apreciat că lui Stanislav Golban urma să-i fie calculat salariu pe perioada de martie 2013 - februarie 2014, deoarece Golban Stanislav nu este fondator al Societății cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co”, însă deține în proprietate comună în devălmășie cota de participare, deținută de soția sa în această întreprindere.

Solicită Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” declararea ca fiind ilegală și anularea deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Hîncești nr. 264 din 30 mai 2014 asupra cazului de încălcare fiscală comisă de Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co”.

Prin hotărîrea Judecătoriai Hîncești din 25 septembrie 2015, acțiunea a fost admisă, fiind dispusă declararea ca fiind nulă a deciziei nr. 264 din 30 mai 2014 emisă de Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Hîncești asupra cazului de încălcare a legislației de către Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” (f.d. 167, 171-173).

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 24 martie 2016, a fost admis apelul

declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Hîncești, casată hotărîrea Judecătorei Hîncești din 25 septembrie 2015 cu emiterea unei noi hotărîri privind respingerea acțiunii (f.d. 198-208).

La 18 aprilie 2016, Curtea de Apel Chișinău a expediat în adresa participanților la proces copia deciziei adoptate (f.d. 209).

La 19 iulie 2016 prin intermediul oficiului poștal, Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” a declarat recurs împotriva deciziei instanței de apel, solicitînd casarea actului judecătorec contestat cu menținerea hotărîrii primei instanțe.

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

Prin prisma normei citate, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul declarat la 19 iulie 2016, este depus în termen, deoarece conform copiei plicului recurentul a recepționat copia deciziei instanței de apel la 19 mai 2016 (f.d. 213).

În motivarea recursului Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” a invocat că instanța de apel, a examinat pricina fără stabilirea tuturor circumstanțelor importante a cauzei. Astfel recurentul susține că a trecut în cont suma TVA calculată conform facturii fiscale nr. 2080436 din 01 august 2012 conform prevederilor Codului Fiscal. Relevă că declarația directorului Întreprinderii Mixte ”RI & IZ” Societate cu Răspundere Limitată nu poate servi temei de a declara fictivă factura fiscală nr. FB nr. 2080436 din 01 august 2012, deoarece în vederea combaterii declarațiilor Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” a prezentat Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Hîncești actele juridice confirmative că tranzacția respectivă a avut loc și anume prin factura fiscală enunțată mai sus.

În conformitate cu art. 439 alin. (2) Codul de procedură civilă, după parvenirea dosarului, un complet din 3 judecători decide asupra admisibilității recursului, dispune expedierea copiei de pe recurs intimatului, cu înștiințarea despre necesitatea depunerii obligatorii a referinței timp de o lună de la data primirii acesteia.

La 17 august 2016, Curtea Supremă de Justiție a expediat în adresa Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Hîncești cererea de recurs cu înștiințarea despre necesitatea depunerii referinței

La 19 septembrie 2016, Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Hîncești a depus referință la cererea de recurs declarată de Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” prin care a solicitat declararea recursului ca fiind inadmisibil.

În conformitate cu art. 441 Codul de procedură civilă în cazul în care recursul este considerat admisibil, un complet din 5 judecători examinează fondul recursului.

În conformitate cu art. 444 Codul de procedură civilă, recursul se examinează fără înștiințarea participanților la proces.

Judecînd recursul declarat în limitele invocate, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră recursul întemeiat și care urmează a fi admis cu casarea deciziei instanței de apel și restituirea pricinii spre rejudecare în aceeași instanță din considerentele ce urmează.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. c) CPC, să admită recursul, să caseze integral decizia instanței de apel și să trimită pricina spre rejudecare în instanța de

apel în toate cazurile în care eroarea judiciară nu poate fi corectată de către instanța de recurs.

Din materialele pricinii s-a constatat că în baza deciziei de inițiere a controlului fiscal nr. 2628 din 24 februarie 2014 a fost efectuat controlul fiscal prin verificarea documentară totală la Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” privind corectitudinea calculării și pletitudinea virării la buget a impozitelor și taxelor pentru perioada 01 septembrie 2010- 31 decembrie 2013 și impozitelor pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioada de gestiune a anilor 2010,2011 și 2012, în rezultatul căruia a fost întocmit actul de control nr. 665690 din 13 mai 2014 (f.d.49-52).

Conform actului de control nr. 665690 din 13 mai 2014 s-a constatat necalcularea și neachitarea TVA aferent bugetului în sumă de 46732 lei, contrar prevederilor art.8 alin.(2) lit. c) și e) din Codul Fiscal de la diminuarea calculului TVA aferent bugetului pentru următoarele perioade fiscale: L/05/2012 cu suma de 340 lei; L/06/2012 cu suma de 3646 lei; L/07/2012 cu suma de 4118 lei și în L/08/2012 cu suma de 38628 lei; prezentarea declarațiilor privind TVA cu date neveridice pentru perioadele fiscale: L/05/2012; L/06/2012; L/07/2012 și pentru L/08/2012 prin ce s-a încălcat prevederile art. 8 alin. (2) lit. c), d) din Codul Fiscal; Majorarea venitului impozabil aferent perioadei de gestiune a anului 2011 cu 719 lei, contrar prevederilor art.8 alin.(2) lit. d) din Codul Fiscal; Majorarea pierderilor fiscale aferent perioadei de gestiune a anului 2012 cu 305216 lei, contrar prevederilor art.8 alin. (2) lit. d) din Codul Fiscal; Prezentarea declarațiilor VEN-08 pentru perioada fiscală anul 2011 și anul 2012 cu date eronate prin ce s-a încălcat prevederile art.8 alin.(2) lit. c), d) din Codul Fiscal; Prezentarea dărilor de seamă IRV 09 cu date neveridice pentru perioada fiscală a lunilor: 02/2011, 03/2011, 04/2011; 03/2013 - 12/2013 contrar prevederilor art. 8 alin.(2) lit. c), d) din Codul Fiscal; Diminuarea calculului impozitului pe venit din salariu în sumă totală de 236,16 lei pentru perioadele fiscale: luna a 02/2011 cu suma de 77,56 lei, luna 03/2011 cu suma de 32 lei, luna 04/2011 cu suma de 126,60 lei contrar prevederilor art. 8 alin.2 lit. c), e) din Codul Fiscal; Eschivarea de la calcul a impozitului pe venit din salariu în sumă totală de 980 lei contrar prevederilor art.8 alin.2 lit. c), e) din Codul Fiscal; Prezentarea de către contribuabil la Inspectoratul Fiscal de Stat a notei de informare privind impozitul pe venit reținut din salariile lucrătorilor pentru anul 2011 cu reflectarea greșită în rindul 10 informația cu privire la codul fiscal (2006020034396) prin ce s-a încălcat prevederile art. 92 alin.(3) a din Codul Fiscal; Diminuarea taxei pentru amenajarea teritoriului în mărime de 75 lei pentru tr. II-IV a anului 2013, contrar prevederilor anexei art.8 alin. 2 lit. c), e) din Codul Fiscal; Contrar prevederilor Legii cu privire la Bugetul Asigurărilor Sociale de Stat pentru anul 2013 nu a calculat contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii în sumă totală de 3220 lei și contribuții individuale de asigurări sociale de stat obligatorii datorată de salariații angajați în sumă totală de 840 lei; Contrar prevederilor Legii „Fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală” pentru anul 2013 nu a calculat prime de asigurare obligatorie de asistență medicală în sumă de 980 lei; Contrar prevederilor pct.5 art. 10 al Legii nr.845 din 03 ianuarie 1992 cu privire la antreprenorial și întreprinderi, a fost efectuat decontare în numerar în sumă ce depășește cumulativ 100 000 lei lunar. Suma cumulativă a depășirii, constituind 203779,38 lei; Admiterea restanței față de bugetul public național care la 08 mai 2014

constituia suma de 28 776,04 lei la plăți de bază și 70,40 lei la penalități, contrar prevederilor art.8 alin. 2 lit. e) din Codul Fiscal (f.d. 49-52).

Colegiul reține că în urma controalelor fiscale și a actului de control menționat supra, Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Hîncești a întocmit decizia nr. 264 din 30 mai 2014 prin care s-a decis a calcula la buget impozite, contribuții și taxe iar pentru încălcările și abaterile admise a aplica sancțiuni (f.d. 4-6).

La 30 iunie 2014, Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” nefiind de acord cu decizia respectivă a depus contestația nr. 03, care prin decizia Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Hîncești nr.330 din 29 iulie 2014 a fost satisfăcută parțial și astfel s-a modificat decizia nr. 264 din 30 mai 2014 în partea decizională după cum urmează: punctul 4 lit. a) – a fost modificat textul „TVA în sumă de 54 362 lei” cu textul “TVA în sumă de 46258 lei”; punctul 5 lit. a) – a fost modificat textul „TVA în sumă de 54362 lei” cu textul „TVA în sumă de 46258 lei”; punctul 6 lit. c) – a fost modificat textul „în sumă totală de 46 732 lei se sancționează cu amendă în mărime de 14 020 lei (46 732 lei x 30%)” cu textul „în sumă totală de 38 628 lei se sancționează cu amendă în mărime de 11 588,40 lei (38 628 lei x 30%)”; punctul 6 lit. e) – a fost modificat textul „în mărime de 8953,65 lei” cu textul „în mărime de 8338,04 lei”.

La 29 august 2014 Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” a depus contestația nr. 04 împotriva deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Hîncești nr. 264 din 30 mai 2014 și deciziei nr. 330 din 29 iulie 2014 în partea ce ține de calcularea TVA în sumă de 46 258 lei aferent tranzacțiilor efectuate cu Întreprinderea Mixtă „RI & IZ” Societate cu Răspundere Limitată, calcularea și reținerea impozitului pe venit în sumă de 980 lei, contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii în sumă de 3220 lei și contribuțiilor sociale individuale în sumă de 8840 lei, contribuțiilor de asigurare obligatorie de asistență medicală în sumă de 980 lei de la salariul minim garantat ce urma a fi calculat salariatului întreprinderii pentru perioada martie - decembrie 2013, precum și cu sancțiunile aplicate aferente încălcărilor fiscale constatate.

Prin decizia Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Hîncești nr.318 din 03 octombrie 2014 contestația depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” a fost respinsă, iar decizia Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Hîncești nr.264 din 30 mai 2014 asupra cazului de încălcare fiscală a fost modificată după cum urmează: pct.4 lit. b) impozitul pe venit din salariu în sumă de 966 lei; pct.5 lit. b) impozitul pe venit din salariu în sumă de 966 lei; la pct.6 lit. f) din partea decisivă suma de „980 lei” a fost modificată cu suma de 966 lei; la pct.6 lit. h) din partea decisivă suma contribuțiilor de asistență medicală „980 lei” și amenda de „980 lei” a fost modificată cu „966 lei”.

Totodată în cadrul controlului fiscal efectuat de Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Hîncești prin metoda verificării totale privind corectitudinea calculării și plenitudinea virării la buget a impozitelor și taxelor pentru perioada 01 septembrie 2010- 31decembrie 2013 și impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioada de gestiune a anilor 2010-2012, s-a constatat încălcarea prevederilor art.8 alin.2 lit. c), lit. e) din Codul fiscal ce se exprimă prin diminuarea calculului TVA aferent bugetului în luna august 2012 cu suma de 38 627,25 lei aferent tranzacțiilor efectuate cu Întreprinderea Mixtă „RI & IZ” Societate cu Răspundere Limitată.

La 05 noiembrie 2014, Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” beneficiind de drepturile acordate de normele de drept a contestat în instanța de judecată în ordinea contenciosului administrativ decizia Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Hîncești nr. 264 din 30 mai 2014.

Judecînd pricina, prin hotărîrea primei instanțe din 25 septembrie 2015 acțiunea a fost admisă integral.

Instanța de apel prin decizia din 24 martie 2016 a casat hotărîrea primei instanțe și a emis o nouă hotărîre privind respingerea acțiunii ca fiind neîntemeiată.

Colegiul consideră eronată concluzia instanței judecătorești referitor la legalitatea deciziei adoptate de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Hîncești, deoarece derivă din examinarea superficială a împrejurărilor ce permit constatarea existenței sau lipsei temeiurilor respective.

Conform art. 216 alin. (1), (2) Cod fiscal, controlul fiscal la fața locului are drept scop verificarea respectării legislației fiscale de contribuabil sau de o altă persoană supusă controlului, care se efectuează la locurile aflării acestora de către funcționarii fiscali sau de persoane cu funcție de răspundere ale altor organe cu atribuții de administrare fiscală. În cazul în care contribuabilul sau o altă persoană supusă controlului nu dispune de sediu sau de oficiu ori sediul lui se află la domiciliu, în alte cazuri cînd nu există condiții adecvate de lucru, controlul fiscal menționat se efectuează la oficiul organului care exercită controlul fiscal, cu respectarea tuturor prevederilor art.145 alin.(2)-(6), inclusiv cu întocmirea obligatorie a unui act de ridicare de la contribuabil a documentelor necesare.

Controlul fiscal la fața locului poate fi efectuat numai în temeiul unei decizii scrise a conducerii organului care exercită controlul. Necesitatea efectuării verificării prin contrapunere la unele persoane cu care contribuabilul supus controlului are sau a avut raporturi economice și financiare, pentru a se constata autenticitatea acestora, se determină, de sine stătător, de către funcționarul fiscal sau altă persoană cu funcție de răspundere care efectuează controlul.

Conform art. 216 alin. (5)-(8) Cod fiscal, la finalizarea controlului fiscal la fața locului, se întocmește un act de control fiscal. La posturile fiscale, actul de control fiscal se va întocmi numai în caz de depistare a încălcării legislației fiscale. În cazul depistării vreunei încălcări fiscale, organul care exercită controlul ia decizia corespunzătoare.

Prin derogare de la prevederile prezentului alineat, dacă încălcarea fiscală se depistează de către serviciul de colectare a impozitelor și taxelor locale, decizia respectivă se emite de organul fiscal, cu respectarea prevederilor de la art.159 alin. (2). Actul de control fiscal este un document întocmit de funcționarul fiscal sau altă persoană cu funcție de răspundere a organului care exercită controlul, în care se consemnează rezultatele controlului fiscal. În act se va descrie obiectiv, clar și exact încălcarea legislației fiscale și/sau a modului de evidență a obiectelor impunerii, cu referire la documentele de evidență respective și la alte materiale, indicîndu-se actele normative încălcate. În act va fi reflectată fiecare perioadă fiscală în parte, specificîndu-se încălcările fiscale depistate în ea. Controlul fiscal la fața locului, cu excepția controlului fiscal prin metoda verificării operative, asupra filialelor, sucursalelor și/sau reprezentanțelor contribuabilului, inițiat de organul fiscal, se organizează și se efectuează de către inspectoratul fiscal de stat în a cărui rază de

deservire se află contribuabilul care le-a instituit, cu participarea inspectoratului fiscal de stat în a cărui rază de deservire se află filiala, sucursala și/sau reprezentanța. Contribuabilul, inclusive prin intermediul conducătorului sau altui reprezentant al său, este obligat, după caz, să asigure condiții adecvate pentru efectuarea controlului, să participe la efectuarea lui și să semneze actul de control fiscal, chiar și în cazul dezacordului. În caz de dezacord, el este obligat să prezinte în scris, în termen de pînă la 15 zile calendaristice, argumentarea dezacordului, anexînd documentele de rigoare.

Analizînd materialele dosarului îndreptate spre examinare instanței de recurs și ținînd cont de afirmațiile recurentului, invocate în cererea de recurs, Colegiul constată că unul din actele de control care a stat la baza emiterii deciziei de sancționare a Societății cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” și indicate în decizia contestată lipsește, fapt ce duce la imposibilitatea soluționării temeiniciei respingerii acțiunii înaintate de Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co”.

Colegiul menționează că la materialele dosarului a fost prezentat doar actul de control: nr. 665690 din 13 mai 2014 întocmit în baza deciziei de inițiere a controlului nr. 2628 din 24 februarie 2014 (f.d. 49-52).

Pe cînd, actul de control nr. 3-532919 indicat în decizia contestată fără dată, care la fel a stat la baza emiterii deciziei organului fiscal nu este anexat la dosar.

Respectiv, instanța de apel eronat a concluzionat asupra faptului că Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Hîncești a prezentat probe suficiente întru confirmarea încălcărilor depistate în urma controlului fiscal și reflectate în decizia nr. 264 din 30 mai 2014 asupra cazului de încălcare a legislației.

Ori, instanța de recurs nu poate aprecia valoarea juridică și conținutul unui act administrativ bazîndu-se doar pe declarațiile organului fiscal și confirmate de către instanța de apel la judecarea pricinii.

Totodată Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție reține că la 01 iunie 2012 Întreprinderea Mixtă „RI & IZ” Societate cu Răspundere Limitată a încheiat cu Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” contract privind transportul rutier de mărfuri nr. 420 (f.d. 54-55).

La 01 august 2012, Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” a emis factura fiscală nr. FB 2080436, potrivit căruia a achitat Întreprinderii Mixte „RI & IZ” Societate cu Răspundere Limitată pentru serviciile de transport suma de 193 136 lei inclusiv și TVA 38 627 lei (f.d. 56).

În rezultatul efectuării controlului fiscal la Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” privind respectarea legislației fiscale, Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Hîncești a indicat că factura fiscală nr. FB 2080436 din 01 august 2012 a fost declarată tranzacție fictivă, în baza declarațiilor administratorului Întreprinderii Mixte „RI & IZ” Societate cu Răspundere Limitată depuse la Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Soroca.

Astfel instanța de recurs constată că la 16 noiembrie 2012 administratorul Întreprinderii Mixte „RI & IZ” Societate cu Răspundere Limitată a depus cerere în adresa Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Soroca, indicînd asupra faptului că în perioada absenței sale 20 august 2012 – 01 octombrie 2012 au fost utilizate un număr de facturi fiscale prin care și factura fiscală nr. FB 2080436 din 01 august 2012 la efectuarea livrărilor, în legătură cu care solicită ca aceste să fie declarate nule, iar întreprinderea să fie anulată la plătitor de TVA din 01 august 2012 (f.d.43-44).

În aceeași zi la 16 noiembrie 2012 Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Soroca a emis actul de control nr. 3-497531 prin care a stabilit că administratorul Întreprinderii Mixte „RI & IZ” Societate cu Răspundere Limitată declară un număr de facturi, printre care și factura fiscală nr. FB 2080436 din 01 august 2012 tranzacții fictive, iar conform 113 alin. (1) Cod fiscal, Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Soroca la cererea contribuabilului este în drept să anuleze înregistrarea subiectului impunerii cu TVA (f.d. 40-42).

În contextul celor enunțate mai sus, instanța de recurs indică că declarațiile administratorului Întreprinderii Mixte „RI & IZ” Societate cu Răspundere Limitată nu constituie temei de a considera factura fiscală nr. FB 2080436 din 01 august 2012 drept tranzacție fictivă, or la materialele pricinii nu sunt prezentate probe care ar confirma anularea acesteia prin hotărâre a instanței de judecată, fapt prevăzut de art. 216 alin. (2) Cod civil actul juridic este nul în temeiurile prevăzute de prezentul cod (nulitate absolută). Actul juridic poate fi declarat nul, în temeiurile prevăzute de prezentul cod, de către instanța de judecată sau prin acordul părților (nulitate relativă).

Mai mult decât atât este de menționat că factura fiscală nr. FB 2080436 din 01 august 2012 este semnată și ștampilată de persoana care invocă nulitatea ei și anume de administratorul Întreprinderii Mixte „RI & IZ” Societate cu Răspundere Limitată Igor Rotaru.

Prin urmare, se constată că instanța de apel nu a întreprins măsuri în vederea soluționării litigiului apărut prin constatarea unor fapte necesare examinării la care instanța urma să contribuie, or, prin prisma art. 118 alin. (5) CPC, în caz de necesitate instanța judecătorească (judecătorul) este în drept să propună părților și altor participanți la proces, după caz, să prezinte probe suplimentare și să dovedească faptele ce constituie obiectul probațiunii pentru a se convinge de veridicitatea lor.

La fel instanța de apel nu a dat apreciere asupra faptului că factura fiscală nr. FB 2080436 din 01 august 2012 a fost supusă anterior controlului fiscal prin contrapunere efectuat de Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Hîncești în rezultatul căruia a fost întocmit actul de controlul nr. 3-517961 din 28 decembrie 2012.

Astfel potrivit actului enunțat s-a stabilit că Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” a procurat servicii de transport în luna august 2012 de la Întreprinderea Mixtă „RI & IZ” Societate cu Răspundere Limitată conform facturii fiscale nr. FB 2080436 în sumă de 231 763,50 lei, inclusiv TVA 38 627,25 și contractului privind transportul rutier de mărfuri nr. 420 din 01 iunie 2012.

Concomitent Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” a livrat în adresa Întreprinderii Mixte „RI & IZ” Societate cu Răspundere Limitată mărfuri în în sumă de 231 763,500 lei conform facturilor fiscale nr. JB 1661826 din 02 noiembrie 2012 și nr. JB 1661827 din 10 noiembrie 2012 (f.d. 104-105).

Respectiv în cadrul controlului din 28 decembrie 2012 nu au fost constatate careva încălcări referitor la trecerea în cont a TVA prin factura fiscală nr. FB 2080436 din 01 august 2012.

În circumstanțele enunțate, instanța de apel urmează să supună examinării efectuarea repetată la 24 februarie 2014 de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Hîncești a controlului fiscal asupra aceluiași impozite și taxe pentru perioada fiscală care a fost anterior supusă controlului la 28 decembrie 2012, or conform art. 214 alin. (8) Cod fiscal se interzice efectuarea repetată a controalelor fiscale la fața locului

asupra unora și aceluiași impozite și taxe pentru o perioadă fiscală care anterior a fost supusă controlului, cu excepția cazurilor când efectuarea controlului fiscal repetat se impune de reorganizarea sau lichidarea contribuabilului, ține de auditul activității organului fiscal de către organul ierarhic superior, de activitatea posturilor fiscale sau de depistarea, după efectuarea controlului, a unor semne de încălcări fiscale, când aceasta este o verificare prin contrapunere, când controlul se efectuează la solicitarea organelor de drept și a celor specificate la art.131 alin.(5), când necesitatea a apărut în urma examinării cazului cu privire la încălcarea legislației fiscale sau în urma examinării contestației. Drept temei pentru efectuarea controlului fiscal repetat la fața locului, în legătură cu auditul activității organului fiscal de către organul ierarhic superior, poate servi numai decizia acestuia din urmă, cu respectarea cerințelor prezentului articol.

Prin urmare instanța de apel urmează să supună examinării acest aspect, iar în rezultat să dea o apreciere corespunzătoare legalității celor constatate de organul fiscal, luând în considerație probele anexate la materialele pricinii.

Este de remarcat faptul că instanța de apel a susținut cele invocate de Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Hîncești că livrările efectuate în baza facturii fiscale nr. FB 2080436 din 31 august 2012 au fost declarate fictive, deoarece Întreprinderea Mixtă „RI & IZ” Societate cu Răspundere Limitată a fost anulat ca contribuabil al TVA din 21 august 2012.

Colegiu reține că instanța de apel judecând apelul a făcut referire în mod selectiv la constatările invocate de apelant, fără a examina pricina în raport cu probele anexate, întrucât Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Hîncești nu a prezentat decizia privind anularea înregistrării Întreprinderii Mixte „RI & IZ” Societate cu Răspundere Limitată ca contribuabil de TVA pentru a fi supusă examinării or, conform 113 alin. (4) Cod fiscal data anulării înregistrării ca contribuabil al TVA se consideră data întocmirii actului de control în a cărui bază este emisă decizia șefului (șefului adjunct) al organului fiscal privind anularea înregistrării.

De asemenea instanța de apel în partea motivată a deciziei adoptate face referire la factura fiscală nr. FB 2080436 din 31 august 2012, fapt invocat de Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Hîncești în cererea de apel, pe când factura fiscală nr. FB 2080436 în baza căruia Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” a achitat Întreprinderii Mixte „RI & IZ” Societate cu Răspundere Limitată suma de 231 763,50 lei a fost emisă la 01 august 2012.

În consecință, Colegiul notează că instanța de apel, în motivarea deciziei, s-a limitat doar la invocarea normelor legale și a susținut argumentele invocate de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Hîncești, fără a aplica cadrul legislativ care guvernează circumstanțele speței.

La rejudecarea pricinii, instanța urmează să țină cont de omisiunile indicate în prezenta decizie, să verifice toate circumstanțele ce prezintă importanță pentru soluționarea corectă a litigiului, să aprecieze sub toate aspectele, complet și obiectiv, conform exigențelor art. 130 CPC, probele administrate în dosar și, în dependență de situația stabilită, să adopte o hotărîre legală și întemeiată.

În conformitate cu art. 239 CPC, hotărîrea judecătorească trebuie să fie legală și întemeiată. Instanța își întemeiază hotărîrea numai pe circumstanțele constatate nemijlocit de instanță și pe probele cercetate în ședința de judecată.

În astfel de circumstanțe, Colegiul consideră că instanța de apel nu a examinat integral fondul cauzei, nedeterminând corect circumstanțele pricinii și probele prezentate în acest sens.

Mai mult ca atât, Colegiul menționează că obligația instanței de apel este de a verifica legalitatea hotărârii în întregul ei, independent de motivele apelului privind legalitatea hotărârii primei instanțe, în conformitate cu art. 373 alin. (4) Cod de procedură civilă.

Instanța de recurs remarcă că dreptul la un proces echitabil, garantat de art. 6 din Convenția Europeană pentru Apărarea Drepturilor Omului și a Libertăților Fundamentale, prezumă dreptul la o hotărâre motivată. Motivarea este o parte a hotărârii în care instanța judecătorească în mod obligatoriu își expune concluziile formulate în privința cauzei deferite spre soluționare.

Conform unei jurisprudențe constante degajate de Curtea Europeană a Drepturilor Omului, pronunțarea de către instanțele judecătorești a unor hotărâri motivate constituie una dintre garanțiile dreptului fundamental la un proces echitabil și acesta presupune obligațiunea instanței judecătorești de a se expune în hotărâri asupra tuturor cerințelor acțiunii, precum și, argumentelor invocate de către părți întru admiterea sau respingerea acestora (cauza Garcia Ruiz vs. Spania, hotărârea din 21 ianuarie 1999).

Se reține că actul judecătoresc trebuie să corespundă tuturor normelor de drept, să fie clar, înțeles de părțile implicate în litigiu și să răspundă în mod sigur și expres la toate cererile și obiecțiile formulate de către părți, ceea ce în speță lipsește.

Or, principiul procesului echitabil reclamă că hotărârea să fie motivată, justițiabilul având posibilitatea să cunoască motivele care l-au făcut pe judecător să adopte una sau altă soluție și să le conteste dacă sistemul prevedea o cale de atac împotriva acestei hotărâri, lipsa motivării unei decizii judiciare, pune în pericol dreptul la un proces echitabil (cauza Kaufman vs. Belgia, 1986).

În cazul în care instanța de judecată se abține de a da un răspuns special și explicit în cele mai importante întrebări, fără a acorda părții care a formulat-o posibilitatea de a ști dacă acest mijloc de apărare a fost neglijat sau respins, acest fapt se va considera o încălcare a art. 6§1 din CEDO (cauza Hiro Balani vs. Spania, 1994).

Din considerentele menționate și având în vedere faptul că s-a constatat o eroare judiciară, care nu poate fi corectată de către instanța de recurs, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a casa integral decizia instanței de apel și de a restitui prezenta pricină civilă la rejudecare în Curtea de Apel Chișinău, în alt complet de judecători.

Colegiul relevă că la rejudecarea pricinii, instanța de apel urmează să țină cont de cele enunțate supra, rezultând atât din pretențiile înaintate de reclamant, înscrisurile prezentate cu calitate de probe în susținerea poziției, apreciindu-le în conformitate cu art. art.120-122, 130 Cod de procedură civilă, în raport cu pretențiile înaintate, circumstanțele stabilite și normele de drept material aplicabile raportului litigios.

În baza celor expuse, în conformitate art. 445 alin. (1) lit. c) Cod de procedură civilă, 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 „Miriamplast &Co”.

Se casează decizia Curții de Apel Chișinău din 24 martie 2016, adoptată în pricina civilă la cererea de chemare în judecată depusă de către Societatea cu Răspundere Limitată „Miriamplast &Co” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Hîncești cu privire la contestarea actului administrativ, cu remiterea pricinii la rejudecare în Curtea de Apel Chișinău, în alt complet de judecători.

Decizia nu se supune nici unei căi de atac.

Președintele ședinței

Tatiana Vieru

Judecătorii:

Valentina Clevadî

Tamara Chica-Doneva

Mariana Pitic

Oleg Sternioală