

DECIZIE

21 decembrie 2016

municipiul Chișinău

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

În componența:

Președintele ședinței, – Svetlana Filincova,
Judecători – Sveatoslav Moldovan, Iurie Bejenaru,
Dumitru Mardari, Maria Ghervas,

examinînd recursul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău,

în pricina civilă intentată la cererea de chemare în judecată depusă de către societatea cu răspundere limitată „Nutsagromol” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, privind anularea actului administrativ,

împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 21 iunie 2016, prin care a fost respins apelul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău,

c o n s t a t ă :

La 15 septembrie 2015 societatea cu răspundere limitată „Nutsagromol” (în continuare SRL „Nutsagromol”) a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, solicitînd suspendarea și anularea deciziei nr.1229/2/8 din 30 iunie 2015.

În motivarea cererii a indicat că la 30 iunie 2015, Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău a emis decizia nr. 1229/2/8, asupra cazului de încălcare a legislației fiscale prin care a calculat societății cu răspundere limitată SRL „Nutsagromol” obligații fiscale sub formă de impozit pe venit, amenzii și penalități, în sumă totală de 2 531 423 lei, dispunînd încasarea acestora la bugetul de stat.

Organul fiscal ar fi constatat diminuarea impozitului pe venit pentru perioada fiscală anul 2013 în sumă de 185 906 lei și pentru perioada fiscală anul 2014 în sumă de 1 712 178 lei. Diminuarea impozitului pe venit la sursa de plată în sumă de 2874 lei din plățile direcționale spre achitare nerezidentului Setotruck, România. Întocmirea incorectă a declarațiilor cu privire la impozitul pe venit pentru anii 2013-2014. S-a aplicat majorare de întârziere în mărime de 50 114 lei pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător și 137 lei pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit reținut la sursa de plată, fiind aplicată amendă pentru încălcările legislației fiscale în mărime de 569 425 lei-(1 898084 lei x 30%) în mărime de 30 %, pentru pretinsa

diminuare a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător; 862 lei – (2874 lei x 30%) în mărime de 30 %, pentru diminuarea impozitului pe venit reținut la sursa de plată; 300 lei – pentru prezentarea informației neautentice în declarațiile privind impozitul pe venit din activitate (forma VEN 12) pentru anul 2013, anul 2014 și darea de seamă (forma IRV 14) pentru luna iulie 2014; 6927 lei- pentru netransferarea în termenii stabiliți a impozitului pe venit în rate pentru anul 2014, dispunând micșorarea pierderilor fiscale pentru anul 2013, cu suma de 405 989 lei.

A menționat SRL „Nutsagromol” că decizia menționată a fost contestată în prealabil, iar prin decizia Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău nr. 194 din 06.08.2015 contestația SRL „Nutsagromol” a fost respinsă.

De către inspectorii fiscali s-a reținut eronat că SRL „Nutsagromol” ar fi dedus nejustificat la cheltuieli sumele utilizate pentru achiziția de marfă, din motiv că unele din persoanele fizice de la care s-a achiziționat marfa ar fi infirmat faptul livrării mărfii, iar în unele acte de achiziție ar fi fost greșit codul personal, și că ar fi existat acte de achiziție în care s-ar fi introdus date ale unor persoane decedate. Actele de achiziție conțin toate elementele obligatorii stipulate la art. 19 alin. (6) din Legea contabilității din 27.04.2007. Datele din actele de achiziție au fost indicate în felul în care acestea au fost comunicate de către însăși persoanele fizice de la care s-a achiziționat marfa. Simplul fapt al infirmării de către unele persoane fizice a livrării miezului de nuci în adresa SRL „Nutsagromol” nu constituie un motiv suficient și legal pentru a considera că achiziția nu a avut loc și că SRL „Nutsagromol” nejustificat ar fi dedus cheltuielile pentru achiziționarea mărfurilor date. Organul fiscal verificând modul sau corectitudinea impozitului pe venit la sursa de plată a persoanelor ce au livrat marfa în adresa SRL „Nutsagromol” în mărime de 2% din valoarea fiecărei achiziții indicată în actele achiziție, nu a depistat careva încălcări în acest sens și nu a invocat careva obiecții nici fi de valoarea mărfii indicată în actele de achiziție, nici față de suma impozitului în mărime

Totodată, în perioada noiembrie-decembrie 2013 și ianuarie-februarie 2015, perioadă în care are au avut loc achiziții a miezului de nucă, la SRL „Nutsagromol” a fost instituit post fiscal mobil, unde a fost verificată inclusiv și modalitatea procesului de achiziție, unele acte de achiziție fiind contrasemnate de inspectorul fiscal, fiind verificat și exportul mărfii, fapt conformat prin actele de control respective, la moment ridicate de Organul de urmărire penală a Centrului Național Anticorupție.

Achizițiile și valoarea acesteia, cât și exportul miezului de nucă se mai demonstrează prin contractele de vânzare-cumpărare a miezului de nucă încheiate cu agenți economici rezidenți ai Turciei, Ciprului, Macedoniei, Belgiei și Ungariei. Iar în anul 2014 au fost realizate exporturi și în Franța, Turcia și Grecia.

Decizia contestată, privind diminuarea impozitului pe venit la sursa de plată în sumă de 2874 lei și respectiv întocmirea incorectă a dării de seamă privind suma venitului achitat și impozitul pe venit reținut din acesta (IRV 14) pe anul 2014, și ca urmare aplicarea majorării de întârziere de 137 lei, amenzii de 862 lei și 3000 lei, contravin prevederilor art. 8 alin. (1) a Convenției între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul României pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și capital, conform căreia, profiturile obținute din exploatarea în trafic internațional a navelor, vapoarelor, aeronavelor, vehiculelor feroviare și rutiere de un rezident al unui Stat Contractant vor fi impozabile numai în acest Stat Contractant.

Organul fiscal la stabilirea acestei pretinse încălcări s-a bazat pe faptul că nu a fost prezentată inspectorului fiscal originalul certificatului de rezidență a transportatorului nerezident Setotruck, România, deși a fost prezentată copia certificatului respectiv. Prezentarea originalului nu este posibilă din cauza că originalul certificatului de rezidență este eliberat într-un singur exemplar, care se păstrează la transportator și acesta nu poate elibera fiecărui contragent câte un original. Un argument care confirmă ilegalitatea deciziei contestate și pe de altă parte confirmă faptul că decizia urmează a fi anulată este faptul că a fost emisă cu încălcarea art. 242, 243 alin. (2) Cod fiscal și respectiv a art. 226 alin. (3) lit.b) Cod fiscal.

Prin hotărârea Judecătoriei sectorului Rîșcani, municipiul Chișinău, din 01 aprilie 2016 a fost admisă integral cererea de chemare în judecată depusă de SRL „Nutsagromol” și a fost anulată decizia Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău nr. 1229/2/8 din 30 iunie 2015, asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Nutsagromol”.

Întru motivarea soluției, instanța de fond a reținut că majoritatea actelor de achiziții au fost întocmite în perioada de timp când la SRL „Nutsagromol” a fost instituit posturi fiscale, fiind aplicate semnăturile inspectorului fiscal, iar contractele de vânzare-cumpărare internațională și declarațiile vamale confirmă exportul mărfii. Totodată, instanța de fond a respins ca inadmisibile probele prezentate de Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău și anume, declarațiile și explicațiile martorilor audiați în cadrul controlului fiscal care neagă tranzacțiile/livrările și extrasele din registrul fiscal de stat privind decesul persoanelor care a efectuat tranzacțiile/livrările, motivând respingerea lor prin faptul că proba cu martori și explicațiile persoanelor fizice sunt inadmisibile prin prisma art.211 alin.(1) din Codul Civil, deoarece valoarea actelor de achiziție depășește suma de 1 000 lei, iar confirmarea decesului persoanei are loc prin acte de stare civilă, eliberate de organele de stare civilă.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 21 iunie 2016 a fost respins apelul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău și a fost menținută hotărârea Judecătoriei sectorului Rîșcani, municipiul Chișinău, din 01 aprilie 2016.

Întru motivarea soluției, instanța de apel a reținut că, din cumulul de probe anexate la materialele dosarului, a fost demonstrat faptul achiziționării de către SRL „Nutsagromol” a mărfii, iar toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se va interpreta în favoarea contribuabilului.

La fel, instanța de apel a reținut că prezentarea informației privind decesul unor persoane fizice care au livrat marfă SRL „Nutsagromol” nu demonstrează pe deplin legalitatea actului administrativ contestat.

La 26 august 2016 Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău pe mun. Chișinău a declarat recurs împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 21 iunie 2016, solicitând admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel și a hotărârii instanței de fond, cu pronunțarea unei noi hotărâri, prin care să fie respinsă cererea de chemare în judecată depusă de SRL „Nutsagromol” ca nefondată.

Sușține recurentul că instanța de apel incorect a stabilit circumstanțele faptice ale raportului juridic litigios, astfel eronat a apreciat circumstanțele cauzei și a făcut concluzii greșite, pronunțând o decizie neîntemeiată și ilegală, contrar prevederilor normelor de drept material.

La 03 noiembrie 2016 SRL „Nutsagromol” a depus referință la cererea de recurs, solicitând respingerea recursului și menținerea deciziei instanței de apel.

Prin încheierea Completului Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție din 14 decembrie 2016 recursul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău a fost considerat admisibil și fixat pentru examinare.

Studiind materialele dosarului, prin prisma argumentelor invocate în cererea de recurs și referință, raportate la prevederile Legii, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău este întemeiat și necesită a fi admis, din considerentele ce urmează.

Analizând criticile invocate asupra temeiniciei deciziei recurate, Colegiul consideră că acestea sunt întemeiate, ori soluția instanței de apel în speță este eronată, adoptată cu încălcarea normelor de procedură, care afectează legalitatea deciziei contestate și însuși conținutul unui proces echitabil.

Prin prisma art.6 CEDO și art.241 din Codul de Procedură Civilă, întru asigurarea legalității și temeiniciei hotărârii, instanțele de judecată au obligația de a-și motiva hotărârile, care trebuie să cuprindă circumstanțele cauzei, constatate de instanță, probele pe care se întemeiază concluziile ei privitoare la aceste circumstanțe, argumentele invocate de instanță la respingerea unor probe, răspunsuri la argumentele părților și legile de care s-a călăuzit instanța.

Colegiul notează că, în esență, instanța de apel nu a examinat cererea de apel, ci s-a limitat la preluarea aprecierilor instanței de fond, în strictă corespundere cu abordarea SRL „Nutsagromol”, ignorând atât probele prezentate de Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, cât și circumstanțele de fapt și de drept ale pricinii, care sunt evidente.

În susținerea concluziei date, Colegiul reține că, deși prin prisma prevederilor art.24 din Legea contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10.02.2000, în speță sarcina probațiunii este pusă pe seama recurentului – Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, instanțele de judecată ierarhic inferioare au abuzat de norma de drept citată, evitând cel puțin să pătrundă în esența argumentelor și probelor evidențiate de organul fiscal.

Conform art.211 alin.(1) din Codul Civil, la care fac referire instanțele de judecată ierarhic inferioare, nerespectarea formei scrise a actului juridic face să decadă părțile din dreptul de a cere, în caz de litigiu, proba cu martori pentru dovedirea actului juridic.

În sensul normei de drept citate supra, nu poate fi ignorat faptul că, probele prezentate de organul fiscal și percepute de instanțele de judecată ierarhic inferioare ca fiind declarații subiective ale unor persoane fizice, sunt în realitate declarațiile/explicațiile părților sau persoanelor care au încheiat tranzacțiile pretinse a fi încheiate în speță și nicidecum nu pot fi apreciate ca fiind persoane terțe sau aferente acestor pretinse tranzacții.

Totodată, Colegiul reține că, potrivit procesului-verbal al ședinței de judecată din 21 iunie 2016, reprezentantul Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău a solicitat anexarea la materialele dosarului a extraselor de la Serviciul de Stare Civilă, privind înregistrarea actului/lor de deces (f.d.250/Vol.20). Deși în procesul-verbal nu a fost consemnată acceptarea probelor prezentate, Colegiul remarcă faptul că instanța de apel a acceptat administrarea probelor prezentate de reprezentantul Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, ori în decizia Curții de Apel Chișinău din 21 iunie 2016, instanța de apel dă o apreciere acestor certificate și concluzionează că prezentarea informației privind înregistrarea actului de deces a unor persoane care ar fi livrat marfă SRL „Nutsagromol” nu demonstrează pe deplin legalitatea actului administrativ (f.d.263/Vol.20).

O asemenea abordare nu poate fi percepută decât acceptarea de către instanța de judecată ierarhic inferioară a tranzacțiilor/livrărilor efectuate de către persoane decedate, fapt ce evidențiază în speță o examinare superficială și arbitrară a cauzei.

În aceeași ordine de idei, Colegiul notează că, deși instanța de apel a apreciat actele prezentate de Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău ca fiind întocmite fără a întruni exigențele stabilite de Lege, instanța a evitat elucidarea aspectului respectiv și în partea ce ține de actele SRL „Nutsagromol”, care nemijlocit au stat la baza deciziei nr.1229/2/8 din 30 iunie 2015, ori argumente în

acest sens au fost formulate de Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău atât în cererea de apel, cât și în cursul examinării pricinii, însă au fost ignorate de instanța de apel. În special, Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău a accentuat necorespunderea documentelor primare întocmite de entitate, care a și dictat emiterea deciziei organului fiscal asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Nutsagromol”, circumstanțe care, reieșind din specificul litigiului în cauză și din competențele instanței de apel, nu puteau fi ignorate, fiind esențiale pentru justa soluționare a cauzei.

Însuși concluziile instanței de apel, preluate în mod strict de la instanța de fond, sunt fondate în baza unor aprecieri evazive și incomplete, fiind constatată efectuarea tuturor tranzacțiilor prin faptul că majoritatea actelor de achiziții, dar nu toate, au fost întocmite în perioada postului fiscal instituit la SRL „Nutsagromol” sau fiind constatată exportul mărfii în baza unor înscrisuri ce vizează doar o parte din marfă și nu toată marfa.

În această ordine de idei Colegiul ajunge la concluzia că instanța de apel în mod eronat a respins cererea de apel, fără examinarea acesteia, elucidând circumstanțele cauzei doar prin prisma argumentelor SRL „Nutsagromol”, fapt ce evidențiază o încălcare a dreptului la un proces echitabil. Dreptul de a fi auzit, include nu doar posibilitatea de a aduce argumente instanței, dar de asemenea o obligație corespunzătoare a instanței de a arăta, în motivarea sa, motivele pentru care anumite argumente au fost acceptate sau respinse.

În consecință, Colegiul consideră recursul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău ca întemeiat și care urmează a fi admis, cu casarea deciziei instanței de apel și remiterea pricinii la rejudecare, nefiind posibilă corectarea erorilor evidențiate de către instanța de recurs.

Abordarea intimatului nu poate fi reținută de Colegiu în vederea respingerii recursului Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, avînd în vedere că omisiunile și erorile instanței de judecată ierarhic inferioare afectează în mod grav legalitatea și temeinicia deciziei din 21 iunie 2016, fiind lezate însuși principiile generale de drept, iar rejudecarea pricinii în cauză urmează să asigure înlăturarea acestor erori, cu pronunțarea unei soluții în limitele cadrului legal.

Conform art.445 alin.(1) lit.c) din Codul de Procedură Civilă, instanța, după ce judecă recursul, este în drept 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 considerentele menționate și avînd în vedere faptul că s-a admis încălcarea normelor de drept material și procedural, eroare care nu poate fi corectată de către instanța de recurs și care constituie temei de casare a deciziei, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge

la concluzia de a admite recursul, de a casa decizia instanței de a apel și de a restitui pricina spre rejudecare în instanța de apel.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. c) și art. 445 alin. (3) 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 către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău.

Se casează integral decizia Curții de Apel Chișinău din 21 iunie 2016, în pricina civilă intentată la cererea de chemare în judecată depusă de către societatea cu răspundere limitată „Nutsagromol” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, privind anularea actului administrativ și se remite cauza spre rejudecare în instanța de apel – Curtea de Apel Chișinău, în alt complet de judecători.

Decizia nu se supune nici unei căi de atac.

Președintele ședinței,

Judecători –

Svetlana Filincova

Sveatoslav Moldovan

Iurie Bejenaru

Dumitru Mardari

Maria Ghervas