

## DECIZIE

28 decembrie 2016

mun. Chișinău

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

în componență:

Președintele ședinței, judecătorul  
Judecătorii

Iulia Sîrcu  
Tamara Chișca-Doneva  
Iurie Bejenaru  
Ion Druță  
Nicolae Craiu

examinând, fără înștiințarea participanților la proces, recursul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău,

în pricina civilă la cererea de chemare în judecată a Societății cu Răspundere Limitată „Manispa” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău cu privire la contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 06 iulie 2016, prin care a fost respins apelul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău și menținută hotărârea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 23 septembrie 2014,

### c o n s t a t ă

La 13 februarie 2014, SRL „Manispa” a depus cerere de chemare în judecată împotriva IFS mun. Chișinău cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii reclamanta SRL „Manispa” a indicat că prin decizia de inițiere a controlului nr. 12943 din 10 iulie 2013, IFS mun. Chișinău a efectuat un control fiscal prin metoda verificării totale pentru perioada 01 octombrie 2009 – 31 mai 2013, fiind întocmit actul de control nr. 5-659707, prelungit pe formularul nr. 5 -659708 și nr. 5 -659709 din 07 august 2013.

Suține că a depus un dezacord la actul de control, însă prin decizia nr. 3043/1/5 din 04 octombrie 2013, întocmită în urma examinării actului de control nr. 5-659707, prelungit pe formularul nr. 5-659708 și nr. 5-659709 din 07 august 2013 și dezacordurilor fără număr din 22 august 2013 și 20 septembrie 2013, IFS mun. Chișinău i-a stabilit reclamantului sancțiuni fiscale: I. de micșorare a pierderilor fiscale cu 2557026 lei, inclusiv pentru perioada fiscală 2010 cu 1757 122 lei și pentru perioada fiscală 2011 cu 799 904 lei, care vor constitui zero lei; TVA destinată trecerii în cont pentru perioada ulterioară cu 108 840 lei, care la situația 01 iunie 2013 va constitui zero lei; II. de calculat spre micșorare 1142 lei, impozitul pe venit reținut din salariu la capitolul 11101010130; III. a încasa la buget suma impozitelor calculate în rezultatul

controlului 312 619 lei, impozitul pe venit pe perioada fiscală 2012; 3401864 lei, taxa pe valoarea adăugată; 1142 lei impozitul pe venit reținut din salariu; IV.a încasa la buget majorare de întârziere, 14503 lei, pentru achitare în termen a impozitului pe venit pentru perioada fiscală 2012; 1114138 pentru neachitarea în termen a TVA; V. A aplica pentru încălcările legislației 50 000 lei, amendă pentru lipsa parțială a evidenței contabile; 343 lei amendă pentru diminuarea impozitului pe venit din salariu; 93786 lei, amendă pentru diminuarea impozitului pe venit pentru perioada anului 2012; 1020559 lei, amendă pentru diminuarea taxei pe valoare adăugată; 10 000 lei pentru prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit care conține informație neautentică; 5000 lei, amendă pentru întocmirea neconformă a declarației persoanei juridice cu privire la impozitul pe venit; 3200 lei pentru neprezentarea facturilor fiscale; 20 913, amendă pentru neplata impozitului pe venit în rate pentru anul 2012.

Nefiind de acord cu decizia nominalizată, SRL „Manispa” la 05 noiembrie 2013 a depus cerere prealabilă la IFS mun. Chișinău, prin care a solicitat anularea deciziei nr. 3043/1/5 din 04 octombrie 2013, însă pârâtul a respins contestația ca neîntemeiată și a menținut fără modificări decizia nr. 3043/1/5 din 04 octombrie 2013.

Menționează reclamanta că la baza emiterii deciziei contestate, organul fiscal a folosit ca sursă specială informația pe suport electronic parvenită de la Procuratura Generală expusă în rapoartele de expertiză a Direcției tehnico-criminalistice a MAI.

Invocă reclamanta că organul fiscal are dreptul de a calcula impozitele și taxele prin metode și surse indirecte, dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor și taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de evidență contabilă ori din cauza ținerii ei neconforme, dacă contribuabilul nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidență și/sau dările de seamă fiscale.

Afirmă că IFS mun. Chișinău nu a indicat în ce constă imposibilitatea determinării impozitelor și taxelor, care anume prevederi ale normei legale au fost încălcate sau faptul neprezentării documentelor de evidență și/sau dările de seamă fiscale de către SRL „Manispa”.

Cere SRL „Manispa” admiterea cererii, anularea deciziei IFS mun. Chișinău nr. 3043/1/5 din 04 octombrie 2013 prin care s-a stabilit încălcarea legislației.

Pe parcursul examinării pricinii, și anume la 18 martie 2014, reclamanta SRL „Manispa”, a înaintat o cerere suplimentară, invocând argumente similare ca și în decizia inițială.

Prin hotărârea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 23 septembrie 2014, acțiunea a fost admisă, fiind anulată decizia IFS mun. Chișinău nr. 3043/1/5 din 04 octombrie 2013.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 06 iulie 2016, a fost respins apelul declarat de către IFS mun. Chișinău și menținută hotărârea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 23 septembrie 2014.

La 11 noiembrie 2016, IFS mun. Chișinău a declarat recurs împotriva deciziei instanței de apel, cerând admiterea acestuia, casarea deciziei Curții de Apel Chișinău din 06 iulie 2016 și a hotărârii Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 23 septembrie 2014 cu pronunțarea unei noi hotărâri de respingere a acțiunii.

În susținerea recursului IFS mun. Chișinău a invocat că instanțele de judecată ierarhic inferioare nu au elucidat pe deplin toate circumstanțele importante ale pricinii, concluziile acestora venind în contradicție cu probele administrate, fapt ce a adus la

încălcarea esențială și aplicarea eronată a normelor de drept material și de drept procedural.

Menționează că instanța de apel în toate argumentele sale a interpretat eronat prevederile Codului fiscal, în special acțiunile organului fiscal în privința controlului efectuat, concluzionând că recurentul – intimat nu a reflectat clar cum au fost estimate și calculate obligațiile fiscale, precum și faptul că în mod greșit au fost aplicate prevederile art. 189 Cod fiscal, la efectuarea controlului fiscal.

Invocă că conform prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) Cod fiscal, 7 alin (2) și 13 alin. (2) lit. d) din Legea contabilității, contribuabilul urma să reflecte integral în evidența contabilă venitul obținut din vânzările mărfurilor și serviciilor cu reflectarea ulterioară a acestora în Declarația persoanei juridice privind impozitul pe venit.

Declară că în cadrul controlului fiscal efectuat de către IFS mun. Chișinău la SRL „Manispa”, a fost utilizată sursa parvenită de la Procuratura Generală care cuprinde informația pe suport electronic extrasă din sistemele informaționale ale întreprinderii, care înregistrează informații privind încasările de mijloace bănești zilnice de la livrările de mărfuri efectuate prin intermediul mașinii de casă și control cu memorie fiscală de modelul Mercurii 114.1 F nr. 1761768, făcându-se comparație cu datele reflectate în evidența contabilă prezentată de către agentul economic.

Afirmă că instanța de apel, în argumentarea deciziei sale s-a limitat doar la interpretarea greșită a prevederilor Codului fiscal privind metoda de verificare a controlului fiscal, în timp ce încălcările admise de către agentul economic SRL „Manispa” și constatate în timpul controlului au o natură mult mai amplă și un impact esențial asupra bugetului de stat, prin prejudicierea acestuia.

Sușține că potrivit Raportului de expertiză a direcției tehnico-criminalistică a departamentului de Poliție al MAI nr.3376 din 29 octombrie 2012, este descris impactul negativ asupra mașinii de casă și control, al softului depistat în calculatorul întreprinderii SRL „Manispa”, expertiza fiind efectuată în strică conformitate cu Legea cu privire la expertiza judiciară, constatările tehnico-științifice și medico-legale nr. 1086-XIV din 23 iunie 2000.

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.

Materialele dosarului atestă că copia deciziei Curții de Apel Chișinău din 06 iulie 2016, a fost expediată în adresa IFS mun. Chișinău la 02 septembrie 2016 (f.d. 47, vol. I), și recepționată de către recurent la 12 septembrie 2016 (f.d. 53).

În circumstanțele relevate, recursul declarat de către IFS mun. Chișinău la 11 noiembrie 2016 se consideră depus în termenul prevăzut de lege.

La 23 noiembrie 2016, în adresa intimatei SRL „Manispa” a fost expediată copia recursului declarat de către IFS mun. Chișinău cu înștiințarea despre necesitatea depunerii obligatorii a referinței.

La 06 decembrie 2016, intimata SRL „Manispa” a depus referință, solicitând să fie considerat inadmisibil recursul declarat de către IFS mun. Chișinău cu menținerea deciziei Curții de Apel Chișinău din 06 iulie 2016 și hotărârii Judecătoriai Rîșcani mun. Chișinău din 23 septembrie 2014, pe care le consideră legale și întemeiate, invocând că instanțele de judecată ierarhic inferioare au verificat minuțios toate circumstanțele care au importanță pentru soluționarea justă a pricinii, dând o apreciere corectă tuturor

probelor prezente la actele pricinii cu respectarea normelor de drept material și de drept procedural.

La 27 decembrie 2016 SRL „Manispa” a depus referință suplimentară, invocând aceleași temeuri ca și în referința inițială.

Prin încheierea Curții Supreme de Justiție din 21 decembrie 2016, recursul declarat de către IFS mun. Chișinău a fost considerat admisibil.

Reieșind din prevederile art. 444 CPC, recursul se examinează fără înștiințarea participanților la proces.

Studiind materialele dosarului în raport cu argumentele invocate în recurs și obiecțiile expuse în referință, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră recursul întemeiat și care urmează a fi admis cu casarea integrală a deciziei instanței de apel și remiterea pricinii spre rejudecare la Curtea de Apel Chișinău, din următoarele considerente.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. c) CPC, 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.

Conform art. 239 CPC, hotărârea judecătorească trebuie să fie legală și întemeiată. Instanța își întemeiază hotărârea numai pe circumstanțele constatate nemijlocit de instanță și pe probe cercetate în ședința de judecată.

Potrivit art. 241 alin. (1) și alin. (5) CPC, instanța judecătorească adoptă hotărârea în numele legii. În motivare se indică: circumstanțele pricinii, constatate de instanță, probele pe care se întemeiază concluziile ei privitoare la aceste circumstanțe, argumentele invocate de instanță la respingerea unor probe, legile de care s-a călăuzit instanța.

Din suportul probatoriu prezent la materialele dosarului rezultă că în baza deciziei de inițiere a controlului fiscal nr. 12943 din 10 iulie 2013, IFS mun. Chișinău a efectuat controlul fiscal la SRL „Manispa” prin metoda verificării totale pentru perioada de activitate 01 ianuarie 2009-31 mai 2013, fiind întocmit actul de control nr. 5-659707, prelungit pe formularul nr. 5-659708, 5-659709 din 07 august 2013 (f.d. 70-91, Vol. I).

La 04 octombrie 2013 IFS mun. Chișinău a emis decizia nr. 3043/1/5 potrivit căreia au fost stabilite sancțiuni: I. de micșorare a pierderilor fiscale cu 2557026 lei, inclusiv pentru perioada fiscală 2010 cu 1757122 lei și pentru perioada fiscală 2011 cu 799 904 lei, care vor constitui zero lei; TVA destinată trecerii în cont pentru perioada ulterioară cu 108 840 lei, care la situația 01 iunie 2013 va constitui zero lei; II. calculare spre micșorare 1142 lei, impozitul pe venit reținut din salariu la capitolul 11101010130; III. încasare la buget a sumei impozitelor calculate în rezultatul controlului 312 619 lei, impozitul pe venit pe perioada fiscală 2012; 3401864 lei, taxa pe valoarea adăugată; 1142 lei - impozitul pe venit reținut din salariu; IV. încasarea la buget a majorării de întârziere, 14503 lei, pentru achitare în termen a impozitului pe venit pentru perioada fiscală 2012; 1114138 pentru neachitarea în termen a TVA; V. aplicarea pentru încălcările legislației a 50 000 lei amendă pentru lipsa parțială a evidenței contabile; 343 lei amendă pentru diminuarea impozitului pe venit din salariu; 93786 lei, amendă pentru diminuarea impozitului pe venit pentru perioada anului 2012; 1020559 lei, amendă pentru diminuarea taxei pe valoare adăugată; 1994874 lei, amendă pentru diminuarea venitului impozabil pentru perioada fiscală 2009-2011; 10 000 lei pentru prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit care conține informație neautentică; 5000 lei,

amendă pentru întocmirea neconformă a declarației persoanei juridice cu privire la impozitul pe venit; 3200 lei pentru neprezentarea facturilor fiscale; 20 913, amendă pentru neplata impozitului pe venit în rate pentru anul 2012 (f.d. 96-100, Vol. I.).

La 05 noiembrie 2013, SRL „Manispa” s-a adresat IFS mun. Chișinău cu o cerere prealabilă prin care a solicitat anularea deciziei nr. 3043/1/5 din 04 octombrie 2013, însă cererea a fost respinsă.

Prin hotărârea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 23 septembrie 2015, menținută prin decizia Curții de Apel Chișinău din 06 iulie 2016 acțiunea a fost admisă, fiind anulată decizia IFS mun. Chișinău nr. 3043/1/5 din 04 octombrie 2013.

Atât prima instanță, cât și instanța de apel și-au argumentat soluția făcând referire la faptul că organul fiscal nu a respectat procedura legală pentru estimarea veniturilor și calcularea obligației fiscale, folosind metode și surse indirecte, fără a demonstra imposibilitatea determinării acestora din lipsă de evidență contabilă, din cauza ținerii ei neconforme ori din cauza neprezentării de către contribuabil a documentelor de evidență contabilă sau a dărilor de seamă.

În speță, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră soluția dată în prezentul litigiu drept una eronată, or, atât prima instanță, cât și instanța de apel s-au expus în privința raționamentului admiterii acțiunii și anulării deciziei IFS mun. Chișinău nr. 3043/1/5 din 04 octombrie 2013, fără a elucida următoarele aspecte.

Se reține că instanța de apel nu a dat apreciere probei principale, în baza căreia IFS mun. Chișinău a emis actul administrativ contestat, or în cadrul controlului fiscal a fost utilizată sursa parvenită de la Procuratura Generală (scrisoarea nr. 18-17/12-860 din 18 iulie 2013), ce cuprinde informația pe suport electronic extrasă din sistemele informaționale ale întreprinderii, care înregistrează informații privind încasările din mijloacele bănești zilnice de la livrările de mărfuri efectuate prin intermediul mașinii de casă și control cu memorie fiscală, făcându-se comparație cu datele reflectate în evidența contabilă, prezentate de către agentul economic.

În același timp, instanța de apel, nu a declarat drept probă inadmisibilă sau admisibilă Raportul de expertiză al Direcției tehnico-criminalistică a Departamentului de Poliție MAI nr. 3376 din 29 octombrie 2012, prin care a fost examinat sistemul informațional, imprimanta fiscală (mașina de casă și de control) Mercurii 114.1 F nr. 1761768, benzile de control și alte dispozitive de stocare a informației (7 CD-uri) ale SRL „Manispa”, care a stat la baza efectuării controlului fiscal prin metoda verificării totale pe perioadele fiscale 01 ianuarie 2009-31 mai 2013 și întocmirii actului de control nr. 5-659718 din 05 septembrie 2013 și deciziei nr. 3043/1/5 din 04 octombrie 2013 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Manispa”.

Se reține că potrivit Raportului de Expertiză a Direcției tehnico-criminalistică a Departamentului de Poliție MAI nr. 3376 din 29 octombrie 2012 și anexelor la raport (informația pe suport electronic extrasă din sistemele informaționale a întreprinderii) prezentate de către Procuratura Generală (scrisoarea de însoțire nr. 18-17/12-860 din 18 iulie 2013) au fost depistate fișiere care înregistrează informația privind încasările de mijloace bănești zilnice de la livrările de mărfuri efectuate, denumirea mărfurilor, suma încasată, nr. bonului de casă, ora ce au fost verificate în modul corespunzător (f.d. 63-69, Vol I).

E de menționat că prin decizia IFS mun. Chișinău nr. 12943 din 10 iulie 2013 (f.d. 11-15, vol. I) a fost inițiat controlul fiscal la SRL „Manispa” prin metoda verificării totale pentru perioada de activitate 01 ianuarie 2009-31 mai 2013, în consecință fiind întocmit actul de control nr. 5-659707, prelungit pe formularul nr. 5-659708, 659709 din 07 august 2013 (f.d. 70-71, Vol I)

Iar, la 04 octombrie 2013, în rezultatul actului de control indicat, IFS mun. Chișinău a emis decizia nr. 3043/1/5 prin care a stabilit sancțiuni pentru încălcările de legislație depistate.

Recurentul-intimat IFS mun. Chișinău, adresându-se cu prezentul recurs, pretinde la faptul precum că în cadrul efectuării controlului fiscal prin metoda verificării totale pentru perioadele fiscale 01 ianuarie 2009-31 mai 2013 la SRL „Manispa” s-au stabilit un șir de încălcări ale legislației fiscale care au condiționat diminuarea venitului impozabil pentru perioada fiscală 2009 cu 4 197 659 lei, perioada fiscală 2010 cu 4 599 182 lei, perioada fiscală 2011 cu 4 197 659 lei, pentru anul 2012 cu suma de 312 619 lei, majorarea pierderilor fiscale cu 2 557 026 lei și respectiv diminuarea TVA aferentă bugetului cu suma totală de 3 401 864 lei, apreciate în baza informației rezultată din Raportul de expertiză a Direcției tehnico-criminalistică a Departamentului de Poliție MAI nr. 3376 din 29 octombrie 2012 și anexelor la raport (informația pe suport electronic extrasă din sistemele informaționale a întreprinderii) prezentate de către Procuratura Generală (scrisoarea de însoțire nr. 18-17/12-860 din 18 iulie 2013) care nu a fost luată în considerare de instanța de apel ca probă.

În contextul enunțat, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că instanța de apel arbitrar a examinat prezenta cauză, concluzionând doar că la baza efectuării controlului și emiterii deciziei contestate nu au fost folosite metode și surse necesare, fără a trece la aprecierea corespunzătoare a probelor prezente la materialele cauzei, și anume fără a se expune asupra probei principale, în baza căreia IFS mun. Chișinău a emis actul administrativ contestat, or în cadrul controlului fiscal a fost utilizată sursa parvenită de la Procuratura Generală (scrisoarea nr. 18-17/12-860 din 18 iulie 2013), ce cuprinde informația pe suport electronic extrasă din sistemele informaționale ale întreprinderii, care înregistrează informații privind încasările din mijloacele bănești zilnice de la livrările de mărfuri efectuate prin intermediul mașinii de casă și control cu memorie fiscală, făcându-se comparație cu datele reflectate în evidența contabilă, prezentate de către agentul economic și raportului de expertiză a Direcției tehnico-criminalistică a Departamentului de Poliție MAI nr. 3376 din 29 octombrie 2012.

Or, potrivit art. 134 alin. (1) lit. f) Cod fiscal, organul fiscal controlează autenticitatea datelor din documentele de evidență și din dările de seamă fiscale ale contribuabilului, concomitent, potrivit art. 214 alin. (1) Cod fiscal, controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislația fiscală într-o anumită perioadă sau câteva perioade fiscale.

În temeiul celor precitate, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție apreciază drept arbitrară decizia instanței de apel, care nu a luat în considerație toate circumstanțele cauzei, pronunțând pripit în acest sens o decizie arbitrară.

Pe cale de consecință, instanța de recurs concluzionează asupra necesității admiterii recursului declarat de către IFS mun. Chișinău, casării deciziei Curții de Apel Chișinău

din 06 iulie 2016 și remiterii pricinii spre rejudecare în instanța de apel, în alt complet de judecători, având în vedere că instanța de apel s-a limitat abuziv doar la faptul că la baza emiterii deciziei contestate au stat doar metode și surse indirecte fără a fi indicată cauza ce a determinat efectuarea controlului de către organul fiscal în acest mod.

Din considerentele menționate și având în vedere faptul că decizia instanței de apel pronunțată nu satisface standardele procedurale ale legalității și temeiniciei unui act judecătoresc, omisiune care nu poate fi corectată de către instanța de recurs la examinarea pricinii în ordine de recurs, și reiterând lipsa temeiurilor legale de a restitui cauza spre rejudecare în prima instanță (art. 432 alin. 3 lit. d) și f) CPC), Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul declarat de către IFS mun. Chișinău, casării deciziei Curții de Apel Chișinău din 06 iulie 2016 și remiterii pricinii spre rejudecare în instanța de apel, în alt complet de judecată.

La rejudecarea pricinii, instanța de apel urmează să țină cont de cele menționate și reexaminând pricina, să emită o decizie legală și întemeiată, respectând dreptul părților la un proces echitabil.

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

Se casează decizia Curții de Apel Chișinău 06 iulie 2016, în pricina civilă la cererea de chemare în judecată a Societății cu Răspundere Limitată „Manispa” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău cu privire la contestarea actului administrativ, cu remiterea pricinii civile spre rejudecare la Curtea de Apel Chișinău, în alt complet de judecători.

Decizia nu se supune nici unei căi de atac.

Președintele ședinței, judecătorul

Iulia Sîrcu

Judecătorii

Tamara Chișca-Doneva

Iurie Bejenaru

Ion Druță

Nicolae Craiu