

Dosarul nr. 3ra-706/18

prima instanță: Judecătoria Rîșcani, mun. Chișinău (Liudmila Holevițaia)
instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (Nelea Budăi, Valeri Efros, Ion Muruianu)

DECIZIE

04 iulie 2018

mun. Chișinău

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

În componență:

Președintele ședinței, judecătorul
judecătorii

Valeriu Doagă
Svetlana Filincova
Dumitru Mardari
Victor Burduh
Nina Vascan

examinând recursul declarat de Direcția Generală Administrare Fiscală
municipiul Chișinău a Serviciului Fiscal de Stat,

în cauza civilă intentată la cererea de chemare în judecată depusă de
întreprinderea cu capital străin „Manispa” societate cu răspundere limitată
împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău cu privire la contestarea
actului administrativ,

împotriva deciziei din 30 noiembrie 2017 a Curții de Apel Chișinău, prin care
a fost respins apelul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău și
menținută hotărârea din 23 septembrie 2014 a Judecătoriei Rîșcani, mun. Chișinău,

constată:

La 13 februarie 2014, întreprinderea cu capital străin „Manispa” societate cu
răspundere limitată (ÎCS „Manispa” SRL) a depus cerere de chemare în judecată
împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău (denumirea prescurtată IFS
mun. Chișinău) cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii a menționat că prin decizia de inițiere a controlului
nr.12943 din 10 iulie 2013 a IFS mun. Chișinău a fost efectuat un control fiscal
prin metoda verificării totale pentru perioada 01 octombrie 2009 – 31 mai 2013.
Drept consecință, a fost întocmit actul de control nr. 5-659707, prelungit pe
formularul nr. 5-659708 și nr. 5-659709 din 07 august 2013, prin care s-au depistat
încălcări fiscale la contribuabilul ÎCS „Manispa” SRL.

Reclamanta a susținut că a depus un dezacord la actul de control, solicitând
anularea actelor administrative, 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
ÎCS „Manispa” SRL sancțiuni fiscale:

I. de micșorare a pierderilor fiscale cu 2 557 026 de lei, inclusiv pentru perioada fiscală 2010 cu 1 757 122 de 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 de lei, care la situația 01 iunie 2013 va constitui zero lei;

II. de calculare spre micșorare 1 142 de lei, impozitul pe venit reținut din salariu la capitolul 11101010130;

III. de încasare la buget suma impozitelor calculate în rezultatul controlului 312 619 lei, impozitul pe venit pe perioada fiscală 2012; 3 401 864 de lei, taxa pe valoarea adăugată; 1 142 de lei impozitul pe venit reținut din salariu;

IV. de încasare la buget majorarea de întârziere, 14 503 lei, pentru achitare în termen a impozitului pe venit pentru perioada fiscală 2012; 1 114 138 de lei pentru neachitarea în termen a TVA;

V. de aplicare pentru încălcările legislației 50 000 de lei, amendă pentru lipsa parțială a evidenței contabile; 343 de lei amendă pentru diminuarea impozitului pe venit din salariu; 93 786 de lei, amendă pentru diminuarea impozitului pe venit pentru perioada anului 2012; 1 020 559 de lei, amendă pentru diminuarea taxei pe valoare adăugată; 10 000 de lei pentru prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit care conține informație neautentică; 5 000 de lei, amendă pentru întocmirea neconformă a declarației persoanei juridice cu privire la impozitul pe venit; 3 200 de lei pentru neprezentarea facturilor fiscale; 20 913 lei, amendă pentru neplata impozitului pe venit în rate pentru anul 2012.

ÎCS „Manispa” SRL a indicat că nefiind de acord cu decizia nominalizată, 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 contestată.

Reclamanta a invocat 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 Ministerului Afacerilor Interne. Astfel, prin prisma art. 189 din Codul fiscal, 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.

La fel, a evocat 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 ÎCS „Manispa” SRL.

ÎCS „Manispa” SRL a solicitat admiterea acțiunii și anularea deciziei nr.3043/1/5 din 04 octombrie 2013 a IFS mun. Chișinău, asupra cazului de încălcare a legislației fiscale de către ÎCS „Manispa” SRL, și compensarea cheltuielilor de judecată.

La 18 martie 2014, ÎCS „Manispa” SRL a înaintat o cerere de chemare în judecată suplimentară, invocând argumente similare ca în cererea inițială și înaintând aceleași revendicări (vol. I, f.d. 37-38 recto-verso, 39).

Prin hotărârea din 23 septembrie 2014 a Judecătoria Rîșcani, mun. Chișinău, (vol. I, f.d. 157, 162-167) acțiunea depusă de ÎCS „Manispa” SRL a fost admisă și a fost anulată decizia nr. 3043/1/5 din 04 octombrie 2013 a IFS mun. Chișinău.

Prima instanță și-a întemeiat soluția pe dispozițiile art. 1, art. 3, art.14, art. 17, art. 24 alin. (3), art. 25 alin. (1) lit. b) și art. 26 din Legea contenciosului administrativ, art. 11, art. 225 alin. (1) și art. 225¹ din Codul fiscal.

În consolidarea soluției sale, Judecătoria Rîșcani, mun. Chișinău, a reținut că, în speță, organul fiscal nu a respectat procedura legală, deoarece nu a instituit postul fiscal, drept urmare fiind incert cum au fost estimate veniturile și calculele obligațiilor fiscale ale ÎCS „Manispa” SRL, fiind folosite metode și surse indirecte, fără a indica cauza ce a determinat acțiunile organului fiscal. Astfel, modalitatea de estimare folosită fiind una netransparentă.

Cu referire la Raportul de expertiză nr. 3376 din 29 octombrie 2012 al MAI și anexele la acesta, prima instanță a remarcat că acesta nu conține răspunsuri la toate întrebările puse în fața experților.

Mai mult decât atât, Judecătoria Rîșcani, mun. Chișinău, a conchis că raportul de expertiză nu poate servi temei legal pentru sancționarea ÎCS „Manispa” SRL, deoarece aceasta a luat cunoștință de raportul de expertiză doar în cadrul prezentei cauze civile, respectiv fiind în imposibilitate de a-l contesta la momentul întocmirii, circumstanță care încalcă dreptul reclamantei la egalitatea armelor.

Prin decizia din 06 iulie 2016 a Curții de Apel Chișinău (vol. II, f.d. 37, 38-45) apelul declarat de IFS mun. Chișinău a fost respins ca neîntemeiat și menținută hotărârea din 23 septembrie 2014 a Judecătoria Rîșcani, mun. Chișinău.

Prin decizia din 28 decembrie 2016 a Curții Supreme de Justiție recursul declarat de IFS mun. Chișinău a fost admis, casată decizia din 06 iulie 2016 (vol. II, f.d. 77-83) a Curții de Apel Chișinău și a fost trimisă cauza spre rejudecare la Curtea de Apel Chișinău, în alt complet de judecată.

Instanța de recurs a constatat că, instanța de apel a examinat cauza arbitrar și a lăsat fără apreciere proba principală în baza căreia a fost emis actul administrativ al IFS mun. Chișinău, contestat în speță. 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.

Prin încheierea din 30 noiembrie 2017 a Curții de Apel Chișinău (vol. II, f.d.154, 156-158) a fost substituit Inspectoratul Fiscal de Stat pe municipiul Chișinău cu succesorul în drepturi procedurale Serviciul Fiscal de Stat.

Rejudecând cauza, prin decizia din 30 noiembrie 2017 a Curții de Apel Chișinău (vol. II, f.d. 155, 159-172) apelul declarat de IFS mun. Chișinău a fost respins, din lipsă de temei, și menținută hotărârea din 23 septembrie 2014 a Judecătoria Rîșcani, mun. Chișinău.

La 02 martie 2018, Direcția Generală Administrare Fiscală mun. Chișinău a Serviciului Fiscal de Stat (denumirea prescurtată DGAF a SFS) a declarat recurs

împotriva deciziei din 30 noiembrie 2017 a Curții de Apel Chișinău, solicitând admiterea recursului, casarea deciziei recurate și a hotărârii primei instanțe, cu pronunțarea unei hotărâri noi, prin care să fie respinsă acțiunea depusă de ÎCS „Manispa” SRL, ca nefondată și tardivă (vol.II, f.d. 174-184).

În motivarea recursului a invocat aplicarea unei legi care nu trebuia să fie aplicată, interpretarea în mod eronat a legii și faptul că instanța de apel a soluționat problema drepturilor unor persoane care nu au fost implicate în proces.

În acest sens, a menționat că, instanța de apel a interpretat greșit dispozițiile art. 225 alin. (1) din Codul fiscal, or, instituirea postului fiscal nu reprezintă o condiție pentru efectuarea controlului fiscal prin metode și surse indirecte. Astfel, la caz nu sunt aplicabile prevederile Codului fiscal referitor la controlul fiscal prin metode și surse indirecte, deoarece conform actului de control nr. 5-659707, prelungit pe blanchetele nr. 5-659708, nr. 5-659709 din 07 august 2013 și supliment nr. 5-659718 din 05 septembrie 2013, SFS (IFS mun. Chișinău) a efectuat un control fiscal prin metoda verificării totale.

Recurentul a remarcat că în cadrul controlului a fost utilizată informația prezentată de către Procuratura Generală (scrisoarea de însoțire nr. 18-17/12-860 din 18 iulie 2013), de Raportul de Expertiză a Ministerului Afacerilor Interne nr.3376 din 29 octombrie 2012 și anexelor la raport (informația pe suport electronic extrasă din sistemele informaționale a întreprinderii) și informații din evidența contabilă a intimatului prezentată de către acesta, astfel fiind comparată informația dintre aceste două surse.

Aderent, DGAF Chișinău a SFS a opinat că instanța de apel greșit a ajuns la concluzia că ÎCS „Manispa” SRL nu are nicio legătură cu manipularea memoriei mașinilor de casă și control, precum și a imprimantelor fiscale, prin instalarea unui soft în acestea, deoarece mașinile de casă și control erau deservite tehnic de către SRL „Plasma RTI”. Or, intimata era obligată să întocmească și să prezinte organului fiscal dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, precum și să prezinte informații veridice despre veniturile rezultate din activitatea de întreprinzător. Deopotrivă, intimata era obligată, în calitate de proprietar a mașinilor de casă și control, în care a fost depistat softul privind manipularea memoriei mașinilor de casă și control și a imprimantelor fiscale, să suporte toate sarcinile aferente exploatării acestuia și să suporte toate consecințele negative ale acestui fapt.

Finalmente, recurentul a indicat că decizia nr. 3043/1/5 din 04 octombrie 2013 asupra cazului de încălcare a legislației, a fost recepționată de către ÎCS „Manispa” SRL la 07 octombrie 2013, cererea prealabilă (contestația) fiind depusă la 31 ianuarie 2014. Astfel opinează că, termenul de prescripție a expirat la 06 noiembrie 2013, însă cererea de chemare în judecată a fost depusă la 13 februarie 2014, adică cu omiterea termenului de prescripție.

Prin încheierea din 20 iunie 2018 a Curții Supreme de Justiție, recursul declarat de Direcția Generală Administrare Fiscală municipiul Chișinău a Serviciului Fiscal de Stat împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 30 noiembrie 2017 a fost considerat admisibil și transmis Colegiului lărgit pentru examinare în fond.

Examinând recursul declarat, Colegiul civil comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție îl consideră întemeiat și care

urmează a fi admis, casată integral decizia din 30 noiembrie 2017 a Curții de Apel Chișinău, cu pronunțarea unei noi hotărâri de respingere a cereri de chemare în judecată depusă de ÎCS „Manispa” SRL, din considerentele ce succed.

Articolul 24 din Legea contenciosului administrativ prescrie în alineatul (1) că, instanța de contencios administrativ examinează cererea cu participarea reclamantului și pârâtului și/sau a reprezentanților acestora, în condițiile Codului de procedură civilă, cu unele excepții prevăzute de prezenta lege.

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

Conform art. 442 alin. (1) din Codul de procedură civilă, judecând recursul declarat împotriva deciziei date în apel, instanța verifică, în limitele invocate în recurs și în baza referinței depuse de către intimat, legalitatea hotărârii atacate, fără a administra noi dovezi.

Articolul 444 din Codul de procedură civilă consemnează că, recursul se examinează fără înștiințarea participanților la proces. Completul din 5 judecători decide asupra oportunității invitării tuturor participanților sau a reprezentanților acestora pentru a se pronunța cu privire la problemele de legalitate invocate în cererea de recurs.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură civilă, instanța, după ce judecă recursul, este în drept să admită recursul și să caseze integral sau parțial decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe, pronunțând o nouă hotărâre.

Prin prisma art. 25 alin. (1) lit. a) din Legea contenciosului administrativ, judecând acțiunea, instanța de contencios administrativ adoptă hotărâre de respingere a acțiunii ca fiind nefondată sau depusă cu încălcarea termenului de prescripție.

Materialele cauzei atestă că în baza deciziei de inițiere a controlului fiscal nr.12943 din 10 iulie 2013 a IFS mun. Chișinău, la ÎCS „Manispa” SRL a fost efectuat controlul fiscal prin metoda verificării totale pentru perioada de activitate 01 ianuarie 2009 – 31 mai 2013. Drept consecință, a fost întocmit actul de control nr. 5-659707, prelungit pe formularul nr. 5-659708, 5-659709 din 07 august 2013 (vol. I, f.d. 70-91).

La 04 octombrie 2013, IFS mun. Chișinău a emis decizia nr. 3043/1/5, prin care au fost stabilite sancțiuni:

I. de micșorare a pierderilor fiscale cu 2 557 026 de lei, inclusiv pentru perioada fiscală 2010 cu 1 757 122 de 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 de lei, care la situația 01 iunie 2013 va constitui zero lei;

II. calculare spre micșorare 1 142 de 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; 3 401 864 de lei, taxa pe valoarea adăugată; 1 142 de lei - impozitul pe venit reținut din salariu;

IV. încasarea la buget a majorării de întârziere, 14 503 lei, pentru achitare în termen a impozitului pe venit pentru perioada fiscală 2012; 1 114 138 de lei pentru neachitarea în termen a TVA;

V. aplicarea pentru încălcările legislației a unei amenzi în mărime de a 50 000 de lei pentru lipsa parțială a evidenței contabile; 343 de lei amendă pentru diminuarea impozitului pe venit din salariu; 93 786 de lei, amendă pentru diminuarea impozitului pe venit pentru perioada anului 2012; 1 020 559 de lei, amendă pentru diminuarea taxei pe valoare adăugată; 1 994 874 de lei, amendă pentru diminuarea venitului impozabil pentru perioada fiscală 2009-2011; 10 000 de lei pentru prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit care conține informație neautentică; 5 000 de lei, 5 lei amendă pentru întocmirea neconformă a declarației persoanei juridice cu privire la impozitul pe venit; 3 200 de lei pentru neprezentarea facturilor fiscale; 20 913 de lei, amendă pentru neplata impozitului pe venit în rate pentru anul 2012 (vol. I, f.d. 96-100).

Prin hotărârea din 23 septembrie 2014 a Judecătorei Rîșcani, mun.Chișinău, menținută prin decizia din 30 noiembrie 2017 a Curții de Apel Chișinău (vol. II, f.d. 155, 159-172), acțiunea depusă de ÎCS „Manispa” SRL a fost admisă și anulată decizia nr. 3043/1/5 din 04 octombrie 2013 emisă de IFS mun. Chișinău.

Verificând legalitatea deciziei Curții de Apel Chișinău din 30 noiembrie 2017 și hotărârea din 23 septembrie 2014 a Judecătorei Rîșcani, mun.Chișinău, Colegiul civil comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție vedește că instanțele inferioare au cercetat superficial suportul probator administrat și l-au apreciat arbitrar, circumstanță ce a dus la aplicarea în mod eronat a legii materiale ce guvernează raportul material litigios, iar drept consecință adoptarea unei soluții greșite.

Analizând memoriul hotărârilor judecătorești supuse controlului judiciar, Colegiul constată că, în esență, motivul care a format poziția instanțelor de fond de a admite acțiunea și a anula actul administrativ este 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.

Deopotrivă, instanța de apel, în conformitate cu prevederile art. 117, art. 121-122 din Codul de procedură civilă, a considerat ca fiind inadmisibilă ca probă Raportul de Expertiză nr. 3376 întocmit la 29 octombrie 2012 de Direcția tehnico-criminalistică a Departamentului Poliție al Ministerului Afacerilor Interne, motivând că acest înscris a fost dobândit contrar prevederilor art. 148-153 din Codul de procedură civilă.

La capitolul dat, instanța de recurs notează că în urma efectuării controlului fiscal prin metoda verificării totale de către colaboratorii SFS (IFS mun. Chișinău) ÎCS „Manispa” SRL, pentru perioada fiscală 01 ianuarie 2009 – 31 mai 2013, (actul de control nr. 5-659707, prelungit pe blanchetele nr. 5-659708, nr. 5-659709 din 07 august 2013 și supliment nr. 5-659718 din 05 septembrie 2013), la contribuabil au fost constatate următoarele încălcări:

1) încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal și art. 7 alin. (2), art. 13 alin. (2) lit. d), art. 17 alin. (4) și (5), art. 19 alin. (1), art. 23 alin.(1) și (4) din Legea contabilității, ca rezultat al reflectării datelor incorecte aferente soldului de mărfuri și aferente încasărilor de mijloace bănești din comercializarea

mărfurilor, fapt ce denotă ținerea evidenței contabile contrar formelor și modului stabilit de legislație;

2) încălcarea prevederilor art. 92 alin. (3) din Codul fiscal, ca rezultat al reflectării informației neautentice în Nota de informare privind salariul și alte plăți efectuate de către patron în folosul angajaților și privind impozitul pe venit reținut din aceste plăți (forma IAL09) pentru perioada anului 2011 (1 caz – codul de identificare a angajatului la rândul 21);

3) încălcarea prevederilor art. 14, art. 32, art. 18 lit. a) din Codul fiscal, ca rezultat a fost micșorat venitul impozabil, impozitat la cota zero pentru perioada anului 2009 cu 4 197 659 de lei, an. 2010 cu 4 599 182 de lei, an. 2011 cu 4 502 319 lei și pentru perioada anului 2012 cu 2 605 154 de lei, respectiv și diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu 312 619 lei, cât și majorarea pierderilor fiscale cu 2 557 026 de lei, inclusiv pentru perioada fiscală a anului 2010 cu 1 757 122 de lei și pentru perioada fiscală a anului 2011 cu 799 904 lei;

4) încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c), art. 83 alin. (4), art. 92 alin.(2), art. 115 alin. (1) și art. 293 alin. (1) din Codul fiscal și ordinelor IFPS nr. 128 din 29 iunie 06 și nr. 1164 din 25 octombrie 2012 „Despre aprobarea formularului declarației privind TVA și modul de completare a declarației privind TVA”, prin întocmirea neconformă a dărilor de seamă, prezentarea dărilor de seamă fiscale care conțin informație neautentică;

5) încălcarea prevederilor art. 95 alin. (1), art. 97 alin. (4), art. 101 alin. (1) și art. 115 alin. (1) din Codul fiscal, ca rezultat fiind diminuată TVA aferentă bugetului cu 3 401 864 de lei și majorată TVA destinată trecerii în cont pentru perioada ulterioară în perioada fiscală L/06/2013 cu 108 840 de lei;

6) încălcarea prevederilor art. 117 alin. (1) din Codul fiscal, prin eliberarea facturilor fiscale la livrările de mărfuri cu data anterioară datei procurării facturilor fiscale de la Serviciul Fiscal (2 cazuri);

7) încălcarea prevederilor art. 84 alin.(1¹) din Codul fiscal, prin neplata în termenii stabiliți a impozitului pe venit în rate pentru anul 2012.

Respectiv, în rezultatul examinării actului de control nominalizat, la 04 octombrie 2013, IFS mun. Chișinău a adoptat decizia nr. 3043/1/5 asupra cazului de încălcare a legislației, calculând suplimentar contribuabilului ÎCS „Manispa” SRL pentru plată la buget impozite și taxe în sumă totală de 3 715 625 de lei, majorări de întârziere în sumă totală de 1 128 641 de lei, a aplicat amenzi în sumă totală de 3 243 675 de lei, a micșorat pierderile fiscale cu 2 557 026 de lei, a micșorat suma TVA destinată trecerii în cont cu 108 840 de lei și a micșorat impozitul pe venit reținut din salariu cu 1 142 de lei.

Astfel, din memoriul inserat în actul de control nr. 5-659707, prelungit pe blanchetele nr. 5-659708, nr. 5-659709 din 07 august 2013 și supliment nr. 5-659718 din 05 septembrie 2013 rezultă că, în cadrul controlului efectuat organul fiscal a stabilit că, la 07 martie 2012, la subdiviziunea întreprinderii ÎCS „Manispa” SRL, și anume la magazinul „Sisley” amplasat pe str. Arborilor, 21, în mun. Chișinău, în incinta Centrului Comercial „MallDova”, în cadrul percheziției efectuate de către colaboratorii DIF al DP a Ministerului Afacerilor Interne a fost ridicată informația din sistemul computerizat fiscal, imprimanta fiscală (mașina de casă și control – în continuare MCC) Mercurii 114.1 F nr. 1761768, benzile de

control a MCC și alte dispozitive de stocare a informației (7 CD-uri), care ulterior au fost supuse expertizei (examinării) de către colaboratorii Direcției tehnico-criminalistică a DP a Ministerului Afacerilor Interne.

Subsecvent, instanța de recurs atestă că prin Raportul de Expertiză nr. 3376 întocmit la 29 octombrie 2012 de Direcția tehnico-criminalistică a Departamentului Poliție al Ministerului Afacerilor Interne, precum și a anexelor la raport (informația pe suport electronic extrasă din sistemele informaționale a întreprinderii), s-a constatat că în sistemul informațional ridicat de la magazinul ce aparține ÎCS „Manispa” SRL, ” amplasat pe str. Arborilor, 21, în mun. Chișinău, este instalat soft-ul RTI. Totodată, s-a constatat că fișierul „version.txt” din cadrul soft-ului RTI se folosește pentru introducerea unor parametri, și anume de timp, care introduc unele componente ale soft-ului RTI în alt regim de funcționare, și anume nu se înscriu informații în memoria fiscală în dependență de parametrii timpului din fișierul „version.txt”. Ca urmare, se obține o influență directă asupra parametrilor imprimantei fiscale, realizată prin neînregistrarea informației în memoria fiscală și nerotirea și neînregistrarea informației pe banda de control (vol. I, f.d. 63-69).

Colegiul deduce că prin Raportul de Expertiză nr. 3376 întocmit la 29 octombrie 2012 de Direcția tehnico-criminalistică a Departamentului Poliție al Ministerului Afacerilor Interne, prezentate de către Procuratura Generală prin scrisoarea de însoțire nr. 18-17/12-860 din 18 iulie 2013 (vol. I, f.d. 62), s-a constatat că la MCC a intimat ÎCS „Manispa” SRL, de la magazinul „Sisley” amplasat pe str. Arborilor, 21, în mun. Chișinău, este instalat soft-ul RTI, cu fișierul „version.txt” care nu înregistrează informația privind încasările de mijloace bănești zilnice de la livrările de mărfuri efectuate într-o anumită perioadă de timp, denumirea mărfurilor, suma încasată, numărul bonului de casă, ora etc..

În consecvența logicii expuse, Colegiul apreciază drept neîntemeiată și eronată concluzia instanței de apel precum că Raportul de Expertiză nr. 3376 întocmit la 29 octombrie 2012 de Direcția tehnico-criminalistică a Departamentului Poliție al Ministerului Afacerilor Interne a fost administrat contrar prevederilor art.148-153 din Codul de procedură civilă. Or, din cuprinsul acestuia rezultă îndubitabil că efectuarea expertizei a fost ordonată în cadrul unei cauze penale pornită de Procuratura mun. Chișinău la 05 septembrie 2011 în baza art. 46 și art.335 alin. (3) lit. a) din Codul penal. Iar, conform art. 15 alin. (1) din Legea nr.1086 din 23 iunie 2000 cu privire la expertiza judiciară, constatările tehnico-științifice și medico-legale (abrogată din 10 decembrie 2016 prin Legea nr. 68 din 03 iunie 2016), expertiza judiciară se efectuează la ordonarea organului de urmărire penală, a procurorului, a organului împuternicit să examineze cazurile cu privire la contravențiile administrative, a instanței judecătorești din oficiu sau la cererea părților, în conformitate cu legislația de procedură penală, de procedură civilă, legislația cu privire la contravențiile administrative și cu prezenta lege.

Colegiul opinează că instanța de apel, limitându-se la simpla enumerare a art.117, art.121-122 și art. 148-153 din Codul de procedură civilă, le-a aplicat greșit, deoarece nu a evocat și nu a argumentat prin ce se manifestă, în speță, dobândirea probelor contrar prevederilor legale. Ba mai mult decât atât, dispozițiile art. 122 din Codul de procedură civilă prescriu diferite temeuri de inadmisibilitate a probelor, care în esența lor sunt distincte, iar instanța de apel nu a indicat exact care temeuri de inadmisibilitate a probelor este aplicabil în condițiile speței.

Dealtfel, instanța de apel a interpretat eronat și dispozițiile art. 148 alin. (1) din Codul de procedură civilă, care prescriu că, pentru elucidarea unor aspecte din domeniul științei, artei, tehnicii, meșteșugurilor artizanale și din alte domenii, apărute în proces, care cer cunoștințe speciale, instanța dispune efectuarea unei expertize, la cererea părții sau a unui alt participant la proces, iar în cazurile prevăzute de lege, din oficiu. Actele reviziei ori ale inspecțiilor departamentale, precum și raportul scris al specialistului, nu pot înlocui raportul de expertiză și nici exclude necesitatea efectuării expertizei în aceeași problemă.

Din sensul autentic al acestei norme legale se deduce că aceasta guvernează procedura dispunerii expertizei în cadrul examinării unei cauze civile, în situația în care apare necesitatea elucidării unor aspecte din domeniul științei, artei, tehnicii, meșteșugurilor artizanale și din alte domenii.

Astfel, având în vedere că efectuarea expertizei a fost ordonată de către organul de urmărire penală în cadrul unei cauze penale, Colegiul conchide că în condițiile speței nu sunt aplicabile dispozițiile art. 148-153 din Codul de procedură civilă pentru declararea Raportului de Expertiză nr. 3376 întocmit la 29 octombrie 2012 de Direcția tehnico-criminalistică a Departamentului Poliție al Ministerului Afacerilor Interne ca fiind probă inadmisibilă. Or, aceasta expertiză a fost efectuată întru cercetarea unor împrejurări de fapt ce țin de activitatea ÎCS „Manispa” SRL și care au fost supuse soluționării de către un expert prin cunoștințele acestuia specifice situației de caz, întru stabilirea adevărului obiectiv în cadrul cauzei penale, însă care au impact și în cadrul prezentei cauze civile.

La capitolul dat instanța de recurs profilează atestă că ÎCS „Manispa” SRL nu a probat faptul că Raportul de Expertiză nr. 3376 întocmit la 29 octombrie 2012 de Direcția tehnico-criminalistică a Departamentului Poliție al Ministerului Afacerilor Interne nu i-ar fi fost adus la cunoștință sau că l-ar fi contestat într-un proces separat. Or, în conformitate cu art. 118 alin. (1) din Codul de procedură civilă; fiecare parte trebuie să dovedească circumstanțele pe care le invocă drept temei al pretențiilor și obiecțiilor sale dacă legea nu dispune altfel.

Conjunctura logicii expuse conturează netemeinicia concluziei Curții de Apel Chișinău de a declara Raportul de Expertiză nr. 3376 întocmit la 29 octombrie 2012 de Direcția tehnico-criminalistică a Departamentului Poliție al Ministerului Afacerilor Interne ca fiind administrat contrar prevederilor art. 148-153 din Codul de procedură civilă, iar drept consecință ca fiind probă inadmisibilă.

Succesiv, Colegiul apreciază ca fiind eronată concluzia instanței de apel precum că „din actul de control fiscal și din decizia organului fiscal, contestate în speță, nu rezultă că persoanele care gestionează agentul economic ÎCS „Manispa” SRL se fac vinovate de pretinsa instalare în mașinile de casă și control, precum și în imprimantele fiscale a unor mecanisme de recodificare a bandei fiscale”.

Or, conform art. 315 alin. (6) din Codul civil, proprietarul este obligat să îngrijească și să întrețină bunul ce-i aparține dacă legea sau contractul nu prevede altfel.

Din conținutul acestei norme legale reiese obligația pozitivă a proprietarului de a întreține bunul aflat în proprietate. Astfel, pct. 4 din Anexa 5 la Hotărârea Guvernului nr. 474 din 28 aprilie 1998 „cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control cu memorie fiscală pentru efectuarea decontărilor în numerar” prevede că, la efectuarea decontărilor bănești în numerar pentru operațiunile economice cu

plătitorii, contribuabilii sunt obligați să utilizeze MCC, eliberând plătitorilor bonurile de casă emise de acestea. Această obligativitate se extinde asupra tuturor unităților structurale (oficiu, magazin, secție, depozit, unitate comercială, automat pentru vânzări (denumit conform uzanțelor internaționale vending machine), terminal cash-in, aparat de schimb valutar, unitate de prestări servicii, inclusiv unitate de transport-taxi etc.) în care se efectuează sau care efectuează operațiuni economice cu încasări în numerar. În cazul în care terminalul cash-in nu este echipat cu MCC, utilizatorul va asigura efectuarea procedurii de integrare în sistemul informatic „Gateway Fiscal” . Documentul primar care justifică primirea/depunerea unei sume de bani prin intermediul terminalului cash-in integrat în sistemul informatic “Gateway Fiscal” sau prin aparatele de schimb valutar, denumit document fiscal, se eliberează plătitorului în mod automat. În cazul în care aparatul de schimb valutar nu este echipat cu MCC, care asigură eliberarea bonului de casă, utilizatorul va efectua procedura de integrare în sistemul informatic valutar, care va asigura eliberarea documentului fiscal.

Aderent, pct. 8 lit. a) și i) din Anexa 5 la Hotărârea Guvernului nr. 474 din 28 aprilie 1998 statuează că, utilizatorii sunt obligați să-și doteze unitățile structurale cu MCC de modele incluse în Registrul unic al mașinilor de casă și control (în continuare – Registrul unic); și să exploateze mașinile de casă și control conform Regulamentului cu privire la modul de exploatare a mașinilor de casă și control cu memorie fiscală.

Coroborând normele legale precitate, Colegiul taxează că intimata ÎCS „Manispa” SRL, ca un proprietar de bună-credință al mașinilor de casă și control și a imprimantelor fiscale, trebuia să le întrețină în strictă conformitate cu condițiile impuse față de acestea și să suporte toate sarcinile aferente exploatării acestora. Respectiv, ingerința în soft-ul MCC-urilor îi este opozabilă proprietarei ÎCS „Manispa” SRL, astfel încât aceasta urmând să suporte și toate consecințele negative ale acestui fapt.

La caz, instanța de recurs vedește că în rezultatul manipulării memoriei mașinilor de casă și control și a imprimantelor fiscale ale ÎCS „Manispa” SRL, ultima ca proprietar al acestora a cules și toate fructele produse de această manipulare. Or, prin Raportul de Expertiză nr. 3376 întocmit la 29 octombrie 2012 de Direcția tehnico-criminalistică a Departamentului Poliție al MAI s-a constatat că la MCC a intimatei ÎCS „Manispa” SRL, de la magazinul „Sisley” amplasat pe str. Arborilor, 21, în mun. Chișinău, este instalat soft-ul RTI, cu fișierul „version.txt”, care are influență directă asupra parametrilor imprimantei fiscale, realizată prin neînregistrarea informației în memoria fiscală și nerotirea și neînregistrarea informației pe banda de control, astfel încât nu se înregistrează informația privind încasările de mijloace bănești zilnice de la livrările de mărfuri efectuate într-o anumită perioadă de timp, denumirea mărfurilor, suma încasată, numărul bonului de casă, ora etc..

În această ordine de idei, Colegiul învederează că în sensul art. 18 lit. a) din Codul fiscal (în redacția perioadei pertinente speței), venitul brut include venitul provenit din activitatea de întreprinzător, din activitatea profesională sau alte activități similare.

Astfel, implicit circumstanțelor speței, instanța de recurs apreciază ca fiind lipsite de substanță criticile ÎCS „Manispa” SRL aduse împotriva actului

administrativ contestat, și anume deciziei nr.3043/1/5 din 04 octombrie 2013 a IFS mun. Chișinău, asupra cazului de încălcare a legislației fiscale de către ÎCS „Manispa” SRL.

Or, în cadrul controlului efectuat s-a stabilit că pentru perioada de activitate 01 ianuarie 2009 – 29 februarie 2012 încasările mijloacelor bănești din comercializarea mărfurilor (cu excepția sumelor restituite consumatorilor) au constituit 47 374 263 de lei, inclusiv TVA în sumă totală de 7 895 710 lei.

Astfel, organul fiscal a constatat că, contribuabilul nu a inclus în venitul din vânzări a întreprinderii, pentru perioadele fiscale 01 ianuarie 2009 – 29 februarie 2012, suma de 20 911 064 de lei, inclusiv TVA în sumă de 3 485 177 de lei, fapt rezultat inclusiv din diferența dintre datele întreprinderii și Raportul de Expertiză nr. 3376 întocmit la 29 octombrie 2012 de Direcția tehnico-criminalistică a Departamentului Poliție al Ministerului Afacerilor Interne și anexelor la raport. În această ordine de idei, organul fiscal a recalculat obligația fiscală privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător al ÎCS „Manispa” SRL, ținând cont la recalculare și de prevederile art. 32 din Codul fiscal, care stabilește condițiile de reportare a pierderilor fiscale.

La capitolul dat, instanța de recurs învederează că în conformitate cu art. 97 alin. (1) și (4) din Codul fiscal (în redacția perioadei pertinente speței), valoarea impozabilă a livrării impozabile, reprezintă valoarea livrării achitate sau care urmează a fi achitate (fără TVA). Valoarea impozabilă a livrării impozabile de mărfuri (servicii), efectuate de către un subiect al impunerii, nu poate fi mai mică decât consumurile pentru producerea lor sau decât prețul de procurare al mărfurilor livrate, sau decât valoarea în vamă a mărfurilor importate, determinată conform art. 100, sau decât prețul de cost al serviciilor prestate, cu excepția cazurilor când marfa și-a pierdut calitățile de consum, cu condiția confirmării acestui fapt de către organele și serviciile abilitate cu astfel de funcții.

Articolul 101 alin. (1) și (2) din Codul fiscal (în redacția perioadei pertinente speței) consemnează că subiecții impozabili stipulați la art. 94 lit. a) sunt obligați să declare, conform art. 115, și să achite la buget pentru fiecare perioadă fiscală, stabilită conform art. 114, suma TVA, care se determină ca diferență dintre sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate de către cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate lor și sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, serviciilor (inclusiv TVA la valorile materiale importate) folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător în perioada fiscală respectivă, ținându-se cont de dreptul de trecere în cont conform art. 102. Dacă suma TVA achitată sau ce urmează a fi achitată furnizorului la procurarea valorilor materiale, serviciilor depășește suma TVA primită sau care urmează să fie primită de la cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate, diferența se reportează în următoarea perioadă fiscală și devine o parte a sumei TVA ce urmează a fi achitată pe valorile materiale, serviciile procurate în această perioadă cu excepția cazurilor prevăzute la alin. (3), (5) și (6).

Conform art. 117 alin. (1) din Codul fiscal (în redacția perioadei pertinente speței), subiectul impozabil care efectuează o livrare impozabilă pe teritoriul țării este obligat să prezinte cumpărătorului factura fiscală pe livrarea în cauză. Prezentarea facturii fiscale se efectuează la momentul apariției obligației fiscale,

stabilit prin art. 108, cu excepția cazurilor prevăzute de prezentul cod. Factura fiscală nu se eliberează pentru livrările impozitate conform art. 104 lit. a).

La fel, este remarcabil că prin prisma art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal (în redacția perioadei pertinente speței), contribuabilul este obligat să țină evidența contabilă conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte organului fiscal și serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență contabilă în conformitate cu cerințele legislației, să efectueze încasările bănești în numerar prin intermediul dispozitivelor și sistemelor pentru înregistrarea operațiunilor cu numerar, respectând reglementările aprobate de Guvern.

Articolul 83 din Codul fiscal prescrie la alin. (4) că, declarația cu privire la impozitul pe venit sau documentul cu privire la venitul societății se completează în conformitate cu procedura stabilită de Hotărârea Guvernului nr. 596 din 13 august 2012, potrivit formei aprobate de acesta.

Deopotrivă, art. 115 alin. (1) din Codul fiscal (în redacția perioadei pertinente speței) statuează că fiecare subiect impozabil, specificat la art.94 lit. a) și/sau lit. c), este obligat să prezinte declarația privind TVA pentru fiecare perioadă fiscală. Declarația se întocmește pe un formular oficial, care este prezentat la Serviciul Fiscal de Stat nu mai târziu de ultima zi a lunii care urmează după încheierea perioadei fiscale. Modul de completare a Declarației privind TVA, de plătitorii TVA, este aprobat prin Ordinul IFPS nr.128 din 29 iunie 2006 și Ordinul IFPS nr.1164 din 25 octombrie 2012, iar veridicitatea informației prezentate în Declarația TVA se confirmă prin semnăturile conducătorului și a contabilului șef și stampila întreprinderii.

Conform art. 293 alin. (1) din Codul fiscal (în redacția perioadei pertinente speței), calculul taxelor enumerate la art. 291, cu excepția celor stipulate la lit. a) – în partea ce ține de gospodăriile țărănești (de fermier), la lit. o) se efectuează de către subiecții impunerii, în funcție de baza impozabilă și de cotele concrete ale acestora.

În conformitate cu art. 7 alin. (2) din Legii contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007, entitatea este obligată să țină contabilitatea și să întocmească situațiile financiare în modul prevăzut de prezenta lege, de standardele de contabilitate, de planul de conturi contabile și de alte acte normative aprobate în conformitate cu art. 11 alin.(2) lit. a).

Prin prisma articolului 13 alin. (2) lit. d) din aceeași lege, entitatea este obligată să asigure întocmirea și prezentarea oportună, completă și corectă a documentelor primare, a registrelor contabile conform regulilor stabilite de Ministerul Finanțelor.

Articolul 19 din aceeași lege prescrie la alin. (1) că faptele economice se contabilizează în baza documentelor primare și centralizatoare.

Subsecvent, instanța de recurs apreciază ca fiind reprehensibilă concluzia instanței de apel precum că organul fiscal contrar normelor legale a efectuat controlul fiscal prin metode și surse indirecte, nu a instituit post fiscal și s-a limitat doar la sesizarea și informația parvenită de la Procuratura Generală.

În acest sens, este notabil faptul că potrivit art. 225 alin. (1) din Codul fiscal, metodele și sursele indirecte de estimare a obligațiilor fiscale se folosesc și în cadrul controalelor fiscale ca urmare a instituirii posturilor fiscale.

Respectiv, Curtea de Apel Chișinău a interpretat greșit dispozițiile Codului fiscal, or, instituirea postului fiscal nu reprezintă o condiție pentru efectuarea controlului fiscal prin metode și surse indirecte. Cu atât mai mult că, în condițiile speței a fost efectuat un control fiscal prin metoda verificării totale, circumstanță ce rezultă din însuși actul de control nr. 5-659707, prelungit pe blanchetele nr. 5-659708, nr. 5-659709 din 07 august 2013 și suplimentul nr. 5-659718 din 05 septembrie 2013 a IFS mun. Chișinău.

Astfel, nu poate fi acceptată ipoteza că IFS mun. Chișinău a efectuat controlul fiscal doar prin metode și surse indirecte și s-a limitat doar la sesizarea și informația parvenită de la Procuratura Generală. Or, informația prezentată de către Procuratura Generală, prin scrisoarea de însoțire nr. 18-17/12-860 din 18 iulie 2013, a fost utilizată în coroborare cu Raportul de Expertiză nr. 3376 întocmit la 29 octombrie 2012 de Direcția tehnico-criminalistică a Departamentului Poliție al Ministerului Afacerilor Interne, precum și informația din evidența contabilă a ÎCS „Manispa” SRL prezentată de către acesta, astfel fiind comparată informația dintre aceste surse.

Prin urmare, raportând circumstanțele faptice relevate supra normelor de drept precitate, Colegiul constată legalitatea actului administrativ supus examenului legalității, or, contribuabilul ÎCS „Manispa” SRL avea obligația pozitivă de a întocmi și prezenta organului fiscal dările de seamă fiscale prevăzute de legislație în strictă conformitate cu aceasta, precum și să prezinte informații veridice despre veniturile rezultate din activitatea sa de întreprinzător, în caz contrar intervenind uno ictu sancțiunile fiscale.

Cu titlu de consecință, ținând cont de memoriul expus supra, Colegiul consideră necesar de a casa integral atât decizia din 30 noiembrie 2017 a Curții de Apel Chișinău, cât și hotărârea din 23 septembrie 2014 a Judecătoriei Rîșcani, mun. Chișinău, cu pronunțarea unei hotărâri noi de respingere integrală a acțiunii.

Din considerentele menționate supra și având în vedere că instanța de apel și prima instanță au emis hotărâri neîntemeiate, dictate de concluzii nemotivate, aprecierea arbitrară a suportului probator și interpretare eronată a cadrului legal ce guvernează raportul material-litigios, Colegiul civil comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia necesității admiterii recursului declarat de Direcția Generală Administrare Fiscală municipiul Chișinău a Serviciului Fiscal de Stat, casării integrale a deciziei din 30 noiembrie 2017 a Curții de Apel Chișinău și hotărârii 23 septembrie 2014 a Judecătoriei Rîșcani, mun. Chișinău, cu pronunțarea unei hotărâri noi de respingere integrală a acțiunii.

În conformitate cu 24 alin. (1) și art. 25 alin. (1) lit. a) din Legea contenciosului administrativ, art. 445 alin. (1) lit. b) și art. 445 alin. (2) din Codul de procedură civilă, Colegiul civil comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție

decide:

Se admite recursul declarat de Direcția Generală Administrare Fiscală municipiul Chișinău a Serviciului Fiscal de Stat împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 30 noiembrie 2017.

Se casează integral decizia din 30 noiembrie 2017 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 23 septembrie 2014 a Judecătoriei Rîșcani, mun. Chișinău, adoptate în cauza civilă intentată la cererea de chemare în judecată depusă de întreprinderea cu capital străin „Manispa” societate cu răspundere limitată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău cu privire la contestarea actului administrativ,

Se pronunță o hotărâre nouă prin care cererea de chemare în judecată depusă de întreprinderea cu capital străin „Manispa” societate cu răspundere limitată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău cu privire la contestarea actului administrativ, se respinge ca fiind neîntemeiată.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,
judecătorul

judecătorii

Valeriu Doagă

Svetlana Filincova

Dumitru Mardari

Victor Burduh

Nina Vascan