

Dosarul nr. 3ra-1157/18

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani (Oleg Melniciuc)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (Liuba Pruteanu, Virgiliu Buhnaci, Maria Guzun)

## D E C I Z I E

18 decembrie 2018

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței, judecător  
judecători

Oleg Sternioală  
Ala Cobăneanu  
Galina Stratulat  
Mariana Pitic  
Iurie Bejenaru

examinând recursul declarat de Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord”,  
în cauza civilă la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere  
Limitată „Cristal Nord” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului  
administrativ,

împotriva deciziei din 05 iunie 2018 a Curții de Apel Chișinău, prin care a fost respins  
apelul declarat de Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord” și a fost menținută  
hotărârea din 26 iunie 2017 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani,

### c o n s t a t ă:

La 14 noiembrie 2016 Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord” a depus cerere  
de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat (în prezent  
Serviciul Fiscal de Stat) privind anularea deciziei nr.178 din 11 august 2016 a Inspectoratului  
Fiscal Principal de Stat, asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comise de SRL  
„Cristal Nord”.

În motivarea acțiunii reclamantul a indicat că inspectorii principali ai Direcției  
Antifraudă și investigare fiscală din cadrul Direcției generale conformare fiscală a IFPS, în  
baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 10/3-299 din 17 iunie 2016, au efectuat  
la SRL „Cristal Nord” un control fiscal tematic privind corectitudinea calculării și achitării  
accizelor la buget pentru perioada 01 ianuarie 2016 – 10 iunie 2016, precum și contrapunerea  
datelor evidenței contabile cu rezultatele controlului factic efectuat pentru perioada 06 iunie  
2016 - 09 iunie 2016 și constatate în actul de control nr.3-556943 din 09 iunie 2016.

În urma controlului efectuat, inspectorii au întocmit actul nr. 5-673049 din 23 iunie  
2016, prin care au concluzionat: 1) neachitarea accizelor în mărime totală de 14817153 de lei  
la momentul expedierii mărfurilor din încăperea de acciz, în imobilul cu nr. cadastral xxxx;  
2) diminuarea și neachitarea accizelor în sumă totală de 22246979 de lei, inclusiv în perioada  
fiscală: L/01/2016 în mărime de 9094031 lei, L/02/2016 în mărime de 1644118 lei,

L/03/2016 în mărime de 3288237 de lei, L/04/2016 în mărime de 8220593 de lei; 3) prezentarea declarației privind accizele care conține informație neautentică pentru perioada fiscală L/01/2016, L/02/2016, L/03/2016 și L/04/2016.

Prin decizia nr. 178 din 11 august 2016 a IFPS s-a decis: a calcula și încasa la buget suma accizelor diminuate în mărime totală de 22246979 de lei, inclusiv în perioada fiscală: L/01/2016 în mărime de 9094031 de lei, L/02/2016 în mărime de 1644118 de lei; a calcula și încasa la buget suma accizelor diminuate în mărime de 14817153 de lei în perioada fiscală L/06/2016, aferente producției accizate aflate în afara încăperii de acciz; a aplica pentru încălcările legislației fiscale conform prevederilor art. 228 alin. (2, 3) din Codul fiscal, majorare de întârziere în mărime de 3096896 de lei pentru neachitarea în termenii stabiliți a accizelor diminuate; a aplica pentru încălcările legislației fiscale, conform prevederilor stipulate în Codul fiscal, amendă: - 6674094 de lei în mărime de 30 % pentru diminuarea accizelor pentru perioada fiscală L/01/2016, L/02/2016, L/03/2016 și L/04/2016, conform prevederilor art. 261 alin. (4) Cod fiscal; - 4 445 146 lei în mărime de 30 % pentru diminuarea accizelor în perioada L/06/2016, conform prevederilor art. 261 alin. (4) Cod fiscal; - 5000 de lei pentru prezentarea declarației privind accizele care conține informație neautentică pentru perioada fiscală L/01/2016, L/02/2016, L/03/2016, L/04/2016 și L/06/2015, conform prevederilor art. 206 alin. (3) Cod fiscal.

În opinia reclamantului, decizia nr. 178 din 11.08.2016 este lipsită de suport factic și juridic reieșind din considerentul că faptele descrise, atât în actul de control, cât și în decizia contestată, nu corespund realității și nici nu sunt probate corespunzător legii.

A menționat că SRL „Cristal Nord” nu a admis încălcarea anumitor dispoziții legale prevăzute de Codul fiscal și alte acte normative în vigoare, iar bugetul de stat nu a fost prejudiciat, argumentele pârâtului expuse în actul de control și în decizie sunt declarative și fără suport juridic.

La 08 septembrie 2016 reclamantul a depus contestație împotriva deciziei IFPS nr. 178 din 11 august 2016, solicitând anularea deciziei contestate și a actului de control sus menționat.

Prin decizia nr. 243 din 13 octombrie 2016 a IFPS contestația a fost respinsă ca fiind neîntemeiată.

Reclamantul a menționat că prin decizia nr. 178 din 11 august 2016 a IFPS și actul de control, în baza căruia a fost emisă decizia, pârâtul a stabilit diminuarea accizelor în mărime totală de 22246979 de lei, inclusiv în perioada fiscală: L/01/2016 în mărime de 9094031 de lei, L/02/2016 în mărime de 1644118 lei, L/03/2016 în mărime de 3288237 lei, L/04/2016 în mărime de 8220593 de lei, precum și diminuarea accizelor în mărime de 14817153 de lei în perioada fiscală L/06/2016, aferente producției accizate aflate în afara încăperii de acciz.

A considerat că pârâtul, la întocmirea actului de control și emiterea deciziei de sancționare, nu a luat în considerare art. 4 alin. (6<sup>6</sup>) al Legii privind punerea în aplicare a titlului IV din Codul fiscal paragraful I (prima frază).

Reclamantul a remarcat că în urma analizei celor menționate la art. 4 alin. (6<sup>6</sup>) al Legii privind punerea în aplicare a titlului IV din Codul fiscal, legiuitorul a stabilit că calcularea și achitarea accizelor pentru materia primă utilizată, se efectuează numai pentru mărfuri realizate pe teritoriul Republicii Moldova.

La 09 decembrie 2016 reclamantul a depus cerere de completare a acțiunii, în motivarea căreia a indicat că analizând decizia nr. 178 din 11 august 2016 a IFPS, în cuprinsul acesteia pârâtul a indicat că conform certificatului prezentat de către contribuabil și schemei de amplasare la momentul controlului, acesta dispunea de următoarele încăperi de acciz: în r-nul Ocnița, or. Otaci, str. Voitovici, 25; or. Sîngerei, str. Independenței, 37 și r-nul Sîngerei, sat. Chișcăreni.

În contradicție cu această afirmație, reclamantul a invocat faptul că în momentul efectuării controlului inspectorii nu i-au solicitat să prezinte certificatul de acciz și schema de amplasare a încăperilor de acciz. Respectiv, nimeni din factorii săi de decizie nu au primit asemenea solicitări și nu au prezentat certificatul de acciz și schema de amplasare a încăperilor de acciz, la care se face trimitere în decizie.

A mai menționat că certificatul de acciz în original nr. 72003 din 22 martie 2013, deținut de SRL „Cristal Nord” conține la capitolul „încăperea accizată”, de fapt, patru încăperi și anume: 1) în r-nul Ocnița, or. Otaci, str. Voitovici, 25; 2) în or. Sîngerei, str. Independenței, 37, 3) în r-nul Sîngerei, s. Chișcăreni și 4) în r-nul Ocnița, or. Otaci, str. Voitovici - secția de cupajare.

Atestând suspiciuni rezonabile că la baza actului de control, inspectorii în cauză au pus un certificat de acciz fals, care nu corespunde certificatului de acciz deținut de întreprindere în original cu cele patru poziții, la 05 iulie 2016 a depus la Procuratura r-nul Ocnița plângere, prin care a solicitat inițierea urmăririi penale pe faptul existenței unei suspiciuni de falsificare a certificatului de acciz, fiind anexate la plângere copia certificatului de acciz, actul de control întocmit de către pârât și copia certificatului de acciz deținut de reclamant.

Prin scrisoarea nr. 6482 din 29 iulie 2016 a Inspectoratului de Poliție Ocnița, SRL „Cristal Nord” a fost informată că plângerea depusă a fost examinată și ca urmare, la 14 iulie 2016, în baza ordonanței de ridicare în temeiul cauzei penale nr. 2016928187, de către procurorul în secția exercitare a urmăririi penale în cauzele privind combaterea criminalității organizate și cauze speciale a Procuraturii Generale, au fost ridicate de la IFS pe mun. Chișinău toate actele care pot confirma schimbările în certificat. De asemenea, în temeiul cauzei penale nr. 2015928079, de la IFPS a fost ridicat dosarul SRL „Cristal Nord”. În scrisoarea IP Ocnița se indică că materialele acumulate referitor la petiția în cauză au fost remise în adresa Procuraturii Generale pentru examinare în cadrul cauzei penale nr. 2016928187 pornită la 28 iunie 2016 în baza art. 244 alin.(2) lit. b) Cod penal.

La 18 octombrie 2016 reclamantul a înaintat Procurorului din cadrul Procuraturii pentru combaterea criminalității organizate și cauze speciale, la care se află în gestiune cauza penală nr. 2016928187, o cerere prin care a solicitat, în temeiul art. 142 - 145 Cod de procedură penală, dispunerea expertizei tehnice a documentelor în privința certificatului de acciz privind înregistrarea agentului economic ca subiect impozabil de acciz nr. 72003 din 22 martie 2013 pe numele contribuabilului SRL „Cristal Nord” la care se face trimitere de către inspectorii IFPS în actul de control, iar efectuarea să fie încredințată experților din cadrul CNEJ.

Reclamantul a mai notat că în decizie se constată încălcarea admisă de către IFPS a p. 3.13 din Instrucțiunea Ministerului Finanțelor nr. 03 prin lipsa mențiunii „modificat” pe certificatul de acciz prezentat în cadrul controlului, care urma a fi înscrisă de către IFS r-nul

Ocnița la eliberarea certificatului ca rezultat al modificărilor încăperilor de acciz, precum și prin neprezentarea la momentul efectuării controlului a cererii care urma a fi depusă de către contribuabil la IFS r-nul Ocnița privind solicitarea schimbării certificatului de acciz la momentul modificării încăperilor de acciz din r-nul Ocnița, or. Otaci, str. Voitovici, 25.

Cu referire la presupusele încălcări ale p. 3.13 din Instrucțiunea Ministerului Finanțelor nr. 03 din 16.08.2002, reclamantul a invocat că concomitent cu documentele care adevăresc modificările, a prezentat la IFS r-nul Ocnița, în termen de 15 zile, o cerere, prin care a solicitat schimbarea certificatului de acciz. IFS Ocnița a înregistrat cererea privind modificările, a efectuat modificări direct pe certificatul de acciz și a confirmat înregistrarea modificărilor privind completarea încăperilor. A treia înregistrare a modificărilor prin completarea locurilor încăperilor de acciz s-a efectuat în luna martie 2015 cu adăugirea încăperilor sub nr. cadastral xxxxx, situate în r-nul Ocnița or. Otaci, str. Voitovici, 25. A susținut că a prezentat cererea respectivă în formă liberă și documentele de proprietate la aceste încăperi cu schema respectivă. IFS r-nul Ocnița, a înregistrat cererea privind modificările, a efectuat modificări direct pe certificatul de acciz și a confirmat înregistrarea modificărilor privind completarea încăperilor.

A mai remarcat că necesită a fi luat în considerare faptul că, de la 01 iulie 2015 și până la data efectuării controlului, la reclamant a activat post fiscal, care a monitorizat și a autorizat livrările și expedierile mărfurilor din încăperile sus-menționate fără careva probleme, pentru că încăperile date se considerau accizate.

Reclamantul mai subliniază că prin decizia contestată pârâtul a constatat nereflectarea în evidența contabilă a cantității totale de 20612,15 dal, stabilite în recipientele aflate în incinta imobilului cu nr. cadastral xxxxx. Pârâtul a indicat că conform măsurărilor efectuate în cadrul controlului faptic și conform raportului de expertiză nr. 34/12/1-R-3045 din 10.06.2016 a Centrului tehnico-criminalistic și expertize judiciare, cantitatea totală de 20612,15 dal, stabilite în recipientele respective conțineau alcool etilic, care este o marfa supusă accizelor. Pârâtul a indicat că imobilul cu nr. cadastral, xxxxx, în interiorul căruia au fost stabilite recipientele cu conținuturile respective, nu este inclus în schema amplasării încăperii de acciz. Pârâtul a mai indicat că reieșind din faptul imposibilității constatării momentului de expediere a mărfurilor din încăperea de acciz, în recipientele aflate în imobilul cu nr. cadastral xxxxx, termenul de calculare și achitare a accizului se consideră data constatării conform actului de control nr. 3-556943 din 09.06.2016.

Contrar celor indicate de pârât în decizie, reclamantul a menționat că în recipientele menționate se conținea în total fracțiune de eter-aldehidă în cantitate de 10 957,59 dal, iar alcool necondiționat în cantitate de 8725,59 dal. Conform legislației în vigoare, pentru fracțiune de eter-aldehidă nu se achită accizul. Alcoolul stabilit pe teritoriul încăperii accizate nu este supus accizării atâta timp cât nu este expedit sau transportat din încăperea de acciz.

La 15 martie 2017 SRL „Cristal Nord” a depus cerere de concretizare a pretențiilor din acțiune, indicând în calitate de intervenient accesoriu IFS r-nul Ocnița, solicitând anularea deciziei IFPS nr.178 din 11 august 2016 ca ilegală și încasarea tuturor cheltuielilor de judecată.

Prin hotărârea din 26 iunie 2017 a Judecătoriei mun. Chișinău, sediul Râșcani, acțiunea a fost respinsă.

La 06 iulie 2017 SRL „Cristal Nord” a declarat apel împotriva hotărârii din 26 iunie 2017 a Judecătoriei mun. Chișinău, sediul Râșcani, solicitând casarea acesteia și emiterea unei noi hotărâri de admitere a acțiunii.

Prin decizia din 05 iunie 2018 a Curții de Apel Chișinău a fost respins apelul declarat de SRL „Cristal Nord” și a fost menținută hotărârea din 26 iunie 2017 a Judecătoriei mun. Chișinău, sediul Râșcani.

La 08 iunie 2018 SRL „Cristal Nord”, reprezentat de avocatul Dumitru Harea, a declarat recurs împotriva deciziei instanței de apel, invocând faptul că hotărârile instanțelor ierarhic inferioare sunt ilegale și neîntemeiate, pasibile de a fi casate integral cu emiterea unei noi hotărâri de admitere a acțiunii.

Reprezentantul recurentului în susținerea recursului a indicat că hotărârile instanțelor judecătorești rezultă din interpretarea eronată și arbitrară a circumstanțelor cauzei, a probelor, precum și din interpretarea și aplicarea eronată a normelor de drept aplicabile cauzei deduse judecătii.

Studiind materialele dosarului în raport cu argumentele invocate în recurs, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție concluzionează despre necesitatea admiterii recursului, casării deciziei instanței de apel și trimiterii cauzei spre rejudecare la Curtea de Apel Chișinău, din următoarele considerente.

În conformitate cu 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 cauza spre rejudecare în instanța de apel o singură dată dacă eroarea judiciară nu poate fi corectată de către instanța de recurs.

În conformitate cu art. 432 alin. (4) Cod de procedură civilă, săvârșirea altor încălcări decât cele indicate la alin.(3) constituie temei de declarare a recursului doar în cazul și în măsura în care acestea au dus sau ar fi putut duce la soluționarea greșită a cauzei sau în cazul în care instanța de recurs consideră că aprecierea probelor de către instanța judecătorească a fost arbitrară, sau în cazul în care erorile comise au dus la încălcarea drepturilor și libertăților fundamentale ale omului.

Materialele cauzei atestă că SRL „Cristal Nord” este înregistrată ca plătitor de accize în baza certificatului de acciz nr. 72003 din 22.03.2013, eliberat în baza cererii de solicitare a certificatului de acciz înregistrată la IFS r-nul Ocnîța cu nr. 3 la 20.03.2013.

Conform certificatului de acciz nr.72003 din 22.03.2013 privind înregistrarea agentului economic ca subiect impozabil de acciz, eliberat de IFPS subiectului impunerii, deținut de SRL „Cristal-Nord”, s-au indicat 3 încăperi de acciz: 1) în r-nul Ocnîța, or. Otaci, str. Voitovici, 25; 2) or. Sîngerei, str. Independenței, 37; 3) r-nul Sîngerei. s.Chișcăreni. (f.d 26, vol.1).

SRL „Cristal Nord” ca contribuabil a fost luat la evidență la IFS r-nul Ocnîța care a eliberat certificatul de acciz nr. 72003 din 22.03.2013 reclamantului, deținând și dosarul SRL „Cristal Nord” cu toate actele aferente procedurii de eliberare a certificatului de acciz.

Conform certificatului de acciz nr.72003 din 22.03.20136 privind înregistrarea agentului economic ca subiect impozabil de acciz, eliberat de IFPS subiectului impunerii, SRL „Cristal-Nord”, s-au indicat 4 încăperi de acciz, și anume: 1) în r-nul Ocnîța, or. Otaci,

str. Voitovici, 25; 2) or. Sîngerei, str. Independenței, 37; 3) r-nul Sîngerei. s.Chișcăreni 4) r-nul Ocnița, or. Otaci, str. Voitovici (f.d 35, vol.1).

Conform actului de control fiscal nr.5-673049 din 23.06.2016, prelungit prin actul de control nr.3-553840 din 23.06.2016, întocmit de IFPS, ca rezultat al solicitării Procuraturii Generale, la SRL „Cristal-Nord” s-a efectuat un control fiscal tematic privind corectitudinea calculării și achitării accizelor la buget pentru perioada 01.01.2016-10.06.2016, precum și contrapunerea datelor evidenței contabile cu rezultatele controlului factual efectuat pentru perioada 06.06.2016-09.06.2016 și constatate în actul de control nr.3-556943 din 09.06.2016. (f.d 8-14, vol.1).

Potrivit dezacordului înregistrat la IFS Ocnița cu nr. 2311 din 08.07.2016, SRL „Cristal-Nord” a solicitat anularea actului de control fiscal nr.5-673049 din 23.06.2016 (f.d 37-40, vol.1).

Conform deciziei nr.178 din 11.08.2016 emise de IFPS s-a decis a calcula și încasa: suma accizelor diminuate în mărime de 22 246 979 lei; suma accizelor diminuate în mărime de 14 817 153 lei în perioada fiscală L/06/2016, aferente producției accizate aflate în afara încăperii de acciz; a încasa majorare de întârziere în mărime de 3 096 896 lei pentru neachitarea în termenii stabiliți a accizelor diminuate; a aplica pentru încălcările legislației fiscale amendă în mărime de 6 674 094 lei pentru diminuarea accizelor în perioada fiscală L/01/2016; L/02/2016; L/03/2016 și L/04/2016; a aplica pentru încălcările legislației fiscale amendă în mărime de 4 445 146 lei pentru diminuarea accizelor în perioada fiscală L/06/2016 și 5000 lei pentru prezentarea declarației privind accizele care conține informație neautentică pentru fiscală L/01/2016; L/02/2016; L/03/2016 și L/04/2016. (f.d 42-47, vol.1)

Prin contestația din 08.09.2016 SRL „Cristal Nord” a solicitat anularea deciziei nr.178 din 11.08.2016 și a actului de control fiscal nr.5-673049 din 23.06.2016 (f.d. 48-51, vol. 1).

Conform deciziei nr.243 din 13.10.2016 emisă de IFPS, s-a respins contestația depusă de către contribuabil în lipsa temeiului legal de anulare sau modificare a deciziei contestate (f.d 52-55, vol.1).

Considerând ilegală decizia nr.178 din 11 august 2016 a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, SRL „Cristal Nord” a depus prezenta acțiune.

Reclamantul în susținerea acțiunii a invocat că certificatul de acciz în original nr. 72003 din 22.03.2013 deținut de SRL „Cristal Nord” conține la capitolul „încăpere accizată”, de fapt, 4 încăperi – subdiviziuni accizate și anume: 1) în r-nul Ocnița, or. Otaci, str. Voitovici, 25 ; 2) or. Sîngerei, str. Independenței, 37 ; 3) r-nul Sîngerei. s.Chișcăreni; 4) r-nul Ocnița, or. Otaci, str. Voitovici, 25 - secția de cupajare (f.d 36, vol.1).

Astfel, reclamantul a atestat suspiciuni că la baza actului de control, inspectorii fiscali au pus un certificat de acciz ce nu corespunde realității (cu 3 poziții), care nu corespunde certificatului de acciz deținut de întreprindere în original cu cele 4 poziții subdiviziuni accizate.

Ca urmare, prin plângerea depusă la 05.07.2016 la Procuratura r. Ocnița, SRL „Cristal Nord” a solicitat inițierea urmăririi penale pe faptul existenței unei suspiciuni de falsificare a certificatului de acciz, fiind anexat la plângere copia certificatului de acciz anexat la actul de control de către pârât și copia certificatului de acciz deținut de reclamant. Ca rezultat, a

fost inițiată cauza penală nr. 2016021553, în baza art. 361 alin. (2) lit. b) , c), d) Cod penal pe faptul confecționării și folosirii documentelor oficiale false care acordă drepturi.

În completările prezentate reclamantul a mai invocat că IFPS a încălcat p. 3.13 din Instrucțiunea Ministerului Finanțelor nr. 03 din 16.08.2002 prin lipsa mențiunii „modificat” pe certificatul de acciz prezentat în cadrul controlului, care urma a fi înscrisă de IFS r-nul Ocnița la eliberarea certificatului ca rezultat al modificărilor încăperilor de acciz, precum și prin nerezentarea la momentul efectuării controlului a cererii care urma a fi depusă de către contribuabil la IFS r-nul Ocnița privind solicitarea schimbării certificatului de acciz, la momentul modificării încăperilor de acciz din r. Ocnița, or. Otaci, str. Voitovici , 25.

Instanța de apel a concluzionat că prima instanță corect a conchis că contrar normelor de drept relevante, prin încălcarea pct. 3.13 din Instrucțiunea Ministerului Finanțelor nr. 03 din 16 august 2002 cu privire la modul de calculare și achitare a accizelor și documentelor, în lipsa mențiunii „modificat” pe certificatul de acciz prezentat instanței de contribuabilul SRL „Cristal Nord”, este prezentă mențiunea privind 4 încăperi de acciz, mențiune care urma a fi înscrisă de către IFS pe r-nul Ocnița la eliberarea certificatului, ca rezultat al modificărilor încăperilor de acciz, modificările urmând a fi prezente și în copia certificatului de acciz nr. 72003 din 22 martie 2013, aflat în dosarul contribuabilului, cât și în baza de date computerizată a Serviciului Fiscal de Stat.

În susținerea poziției sale, instanța de apel a reținut concluzia instanței de fond că, contrar normelor de drept indicate, nu a fost prezentată cererea, care urma a fi depusă de către contribuabil la IFS pe r-nul Ocnița privind solicitarea schimbării certificatului de acciz, referitor la modificarea numărului de încăperi accizate, iar potrivit informațiilor prezentate de Serviciul Fiscal de Stat, în dosarul contribuabilului SRL „Cristal Nord” există copia certificatului de acciz nr.72003 din 22 martie 2013, în care sunt indicate 3 încăperi accizate, iar copia certificatului de acciz prezentat de contribuabil în care sunt indicate 4 încăperi accizate, precum și cererea și alte documente, care au stat la baza înregistrării ultimei încăperi în dosarul contribuabilului, deținut de Serciu Fiscal de Stat nu există.

Instanțele au pus la dubii valabilitatea certificatului de acciz nr. 72003 din 22.03.2013 prezentat de contribuabil care conține 4 încăperi accizate, indicând că imobilul cu nr. cadastral xxxxx, în interiorul căruia au fost stabilite recipientele, nu este inclusă în schema amplasării încăperii de acciz.

Colegiul civil al Curții de Apel Chișinău a statuat că reieșind din schema amplasării încăperii de acciz din raionul Ocnița, or. Otaci, str. Voitovici nr. 25, înregistrată de către contribuabil la IFS pe raionul Ocnița și prevederilor Instrucțiunii Ministerului Finanțelor nr.3.13 din 16 august 2002 cu privire la modul de calculare, achitare a accizelor, imobilul cu nr. cadastral xxxxx, în interiorul căruia au fost stabilite recipientele, nu este inclus în schema amplasării încăperii de acciz. Astfel, reieșind din faptul imposibilității constatării momentului de expediere a mărfurilor din încăperea de acciz, în recipientele aflate în imobilul cu nr. cadastral xxxxx, termenul de calculare și achitare a accizului se consideră data constatării conform actului de control nr.3-556943 din 09 iunie 2016.

În conformitate cu art. 373 alin. (1) și (2) CPC, instanța de apel verifică, în limitele cererii de apel, ale referințelor și obiecțiilor înaintate, legalitatea și temeinicia hotărârii atacate în ceea ce privește constatarea circumstanțelor de fapt și aplicarea legii în primă

instanță; instanța de apel verifică circumstanțele și raporturile juridice stabilite în hotărârea primei instanțe, precum și cele care nu au fost stabilite, dar care au importanță pentru soluționarea pricinii, apreciază probele din dosar și cele prezentate suplimentar în instanța de apel de către participanții la proces.

Reieșind din limitele judecării apelului consfințite în norma enunțată și din raportul juridic creat în speță, instanța de recurs reține că contrar acestor prevederi, instanța de apel judecând apelul a trecut în mod superficial asupra circumstanțelor pricinii, fără a verifica legalitatea și temeinicia hotărârii supusă apelului în raport cu probele administrate la dosar.

Astfel, instanța de recurs constată că la materialele cauzei au fost prezentate două certificate de acciz, cu același număr – 72003, eliberate la aceeași dată - 22.03.2013, însă care diferă în partea ce ține de numărul încăperilor accizate.

La actul de control nr. 5-673049 din 23.06.2016 efectuat de către inspectorii fiscali, drept document justificativ a fost anexat o copie a certificatului de acciz privind înregistrarea agentului economic ca subiect impozabil de acciz, nr. 72003 din 22.03.2013 pe numele SRL „Cristal Nord”, fiind indicate 3 încăperi de acciz.

În actul de control și în decizia contestată se indică de inspectorii IFPS că „se constată încălcarea p. 3.13 din Instrucțiunea Ministerului Finanțelor nr. 03 din 16.08.2002 cu privire la modul de calculare și achitare a accizelor, prin lipsa mențiunii „modificat” pe certificatul de acciz prezentat în cadrul controlului, care urma a fi înscrisă de IFPS r-nul Ocnița la eliberarea certificatului ca rezultat al modificării încăperilor de acciz”.

Totodată, în actul de control și în decizia contestată se indică că „conform certificatului de acciz prezentat de către contribuabil la momentul efectuării controlului, dispune de următoarele încăperi de acciz: 1)r-nul Ocnița, or. Otaci, str. Voitovici, 25 ; 2) or. Sîngerei, str. Independenței, 37 ; 3) r-nul Sîngerei. s.Chișcăreni, fără a se specifica și cea de-a patra înscriere operată în certificatul de acciz.

În conformitate cu art. 130 alin. (1-4) Cod de procedură civilă, instanța judecătorească apreciază probele după intima ei convingere, bazată pe cercetarea multiaspectuală, completă, nepărtinitoare și nemijlocită a tuturor probelor din dosar în ansamblul și interconexiunea lor, călăuzindu-se de lege. Nici un fel de probe nu au pentru instanța judecătorească o forță probantă prestabilită fără aprecierea lor. Fiecare probă se apreciază de instanță privitor la relevanța, admisibilitatea, veridicitatea ei, iar toate probele în ansamblu, privitor la legătura lor reciprocă și suficiența pentru soluționarea cauzei. Ca rezultat al aprecierii probelor, instanța judecătorească este obligată să reflecte în hotărâre motivele concluziilor sale privind admiterea unor probe și respingerea altor probe, precum și argumentarea preferinței unor probe față de altele.

Instanța de recurs menționează că instanța de apel și prima instanță au apreciat ca fiind legal certificatul de acciz nr. 72003 din 22.03.2013 în care sunt incluse 3 încăperi accizate și au apreciat critic certificatul de acciz prezentat de reclamant în care sunt indicate 4 încăperi.

În acest context, instanța menționează că pentru a-și motiva poziția la care au ajuns instanțele ierarhic inferioare au constatat dubii referitor la valabilitatea certificatului de acciz nr. 72003 din 22.03.2013 prezentat de contribuabil care conține 4 poziții de încăperi

accizate pe motiv că modul de eliberare a certificatului a fost încălcat și este contrar Regulamentului privind modul de solicitare a certificatului de acciz.

În acest sens, instanța de recurs menționează că pentru a stabili realitatea a ceea ce se pretinde în acțiune este necesar de evaluat în ansamblu toate probele.

Materialele dosarului atestă că la 15 iulie 2016, în baza unor indici că certificatul de acciz eliberat pe numele contribuabilului SRL „Cristal-Nord” ar fi fost falsificat prin includerea în el a 4 poziții la capitolul „încăperea accizată”, a fost pornită urmărirea penală în cauza penală nr. 2016021553 în baza art. 361 alin. (2) lit.b), c) și d) Cod penal, confecționarea și folosirea documentelor oficiale false care acordă drepturi.

Instanța de recurs remarcă că cum rezultă din declarațiile Tamarei Țurcan date în cadrul dosarului penal, activând ca inspector principal secția Administrarea Contribuabililor în cadrul Direcției Administrare Fiscală a IFS r-nul Ocnița, a eliberat certificatul de acciz agentului economic SRL „Cristal-Nord” cu nr. 72003 din 22.03.2013 care nu a fost falsificat, dar eliberat conform instrucțiunii cu privire la calcularea și achitarea accizelor, titlul 4 Cod fiscal. A menționat că inițial a fost eliberat certificat de acciz cu trei înscrieri, care au fost efectuate la 22.03.2013. După o perioadă a fost solicitată efectuarea înscrierea încă a unei încăperi cu adresă fără număr. A fost eliberat alt certificat cu același număr de înregistrare și dată, după cum prevede legislația, dar urma ca în ungherul din dreapta sus de efectuat înscrierea „modificat”, ce a și servit motivul că este un alt certificat. Motivul că nu a înscris „modificat” este că a fost sustrasă în timpul îndeplinirii, adică neatenția. Pentru încălcarea care a comis-o a fost sancționată.

Prin ordonanța din 30 septembrie 2016 emisă de procurorul în Procuratura raionului Ocnița, s-a dispus încetarea urmării penale pe cauza penală nr. 2016021553 pe faptul confecționării și folosirii documentelor oficiale false care acordă drepturi.

Din ordonanța de încetare a urmării penale, conform declarațiilor inspectorului IFPS, Grigore Prisneac, „xerocopia certificatului de acciz nr. 72003 din 22.03.2013, eliberat pe numele SRL „Cristal Nord” cu adresa juridică or. Otaci, str. Voitovici, 25, a fost ridicată de la colaboratorii Direcției nr. 5 din cadrul MAI, din dosarul juridic al contribuabilului SRL „Cristal Nord”, înregistrat și păstrat la IFS r-nul Ocnița”.

Aceste declarații, însă, vin în contradicție cu conținutul actului de control din care rezultă că copia certificatului de acciz cu trei poziții a fost prezentată de reclamant, iar conform explicațiilor reclamantului, certificatul original ce indică 4 poziții a încăperilor de acciz, se află la el și nimeni nu l-a solicitat.

Astfel, instanța de apel nu a dat apreciere acestui fapt, precum și nici declarațiilor Tamarei Țurcan, care sunt importante pentru soluționarea justă a cauzei. Instanța de apel, nu a apreciat probele în măsură să determine cu certitudine circumstanțele invocate, fiind necesară o studiere suplimentară a probelor.

Instanța de apel nu a stabilit cu exactitate faptul legat de sursa obținerii copiei certificatului de acciz cu trei poziții, precum și fapte legate nemijlocit de cele patru înscrieri operate în certificatul de acciz eliberat pe numele SRL „Cristal Nord” nr. 72003 din 22.03.2013 referitor la numărul încăperilor accizate.

În acest sens, instanța de recurs menționează că la rejudecarea cauzei, instanța de apel urmează să stabilească temeinicia acțiunii rezultând din aprecierea tuturor probelor aduse

de părți prin care s-ar putea constata cu certitudine circumstanțele legate de certificatul de acciz eliberat contribuabilului SRL „Cristal Nord” de IFS r-nul Ocnița.

De asemenea, instanța de recurs consideră ca fiind incerte argumentele instanței de apel în ceea ce privește încălcarea de către recurent a prevederilor art. p. 3.13 din Instrucțiunea Ministerului Finanțelor nr. 03 din 16.08.2002.

În conformitate cu prevederile p. 3.13 din Instrucțiunea Ministerului Finanțelor nr. 03 din 16.08.2002, în cazul apariției unor modificări sau completări în documentele de constituire condiționate de: reorganizarea formei organizatorico-juridice, schimbarea adresei juridice, modificarea denumirii agentului economic, modificarea informației cu privire la locul încăperii de acciz, certificatul de acciz se înlocuiește respectând unele cerințe.

Din conținutul prevederilor p. 3.13 al instrucțiunii rezultă că competența efectuării înscrierilor/modificărilor în certificatul de acciz aparține exclusiv organului fiscal teritorial la care este luat la evidență contribuabilul în baza cererii sale. Anume organul fiscal teritorial, concomitent cu cererea și documentele prezentate care adevăresc modificările dispune retragerea certificatului de acciz eliberat anterior. Subiectului impozabil de acciz timp de 5 zile de la înaintarea cererii i se eliberează certificat de acciz nou cu mențiunea „modificat”, care avea avea același număr de înregistrare și va conține informația curentă.

Aici, instanța de recurs reține că însăși instanța de fond a indicat în hotărârea sa că mențiunea „modificat” urma a fi înscrisă de către IFS r-nul Ocnița la eliberarea certificatului.

Astfel, reieșind din conținutul instrucțiunii, instanța de apel urma să stabilească dacă poate să i se impute contribuabilului neglijența organului fiscal în a scrie pe noul certificat eliberat mențiunea „modificat”, cât și lipsa cererii și a schemei încăperii de acciz pentru a patra poziție. Or, din moment ce contribuabilului i-a fost eliberat certificatul de acciz cu patru poziții de încăperi accizate, cererea în cauză și schema amplasării încăperii de acciz urmau a fi anexate de funcționarul fiscal la dosarul contribuabilului conform instrucțiunii și nu ținea de obligația contribuabilului de a le păstra la sine după eliberarea noului certificat de acciz cu cele patru poziții.

Mai mult, instanța de recurs consideră că prima instanță și instanța de apel eronat au pus pe seama reclamantului neînregistrarea certificatului acestuia în baza computerizată a Serviciului Fiscal de Stat cu cele patru poziții de încăperi accizate, deoarece această atribuție revine funcționarului fiscal și nu agentului economic deținător al certificatului de acciz.

În acest sens, instanța de recurs consideră că instanța de apel urmează să stabilească cu exactitate subiectul vinovat de circumstanțele create și în dependență de aceasta să dea apreciere dacă sunt imputabile contribuabilului încălcarea prevederile Instrucțiunii Ministerului Finanțelor nr. 03 din 16.08.2002.

În conformitate cu art. 373 alin. (5) Codul de procedură civilă, instanța de apel este obligată să se pronunțe asupra tuturor motivelor invocate în apel.

Contrar acestor prevederi legale, instanța de apel în decizia sa nu s-a expus în privința argumentelor invocate în apel referitor la faptul dacă urmează a fi supus accizării, în temeiul

art. 127 alin. (3) Cod fiscal, alcoolul stabilit pe teritoriul încăperii accizate cu nr. cadastral xxxxx.

Or, apelantul a invocat în argumentarea sa că acesta nu este supus accizării atât timp cât nu a fost expedit sau transportat din încăperea de acciz.

Așadar, instanțele de judecată sunt obligate să se expună în privința tuturor cerințelor înaintate, precum și argumentelor invocate de către părți întru admiterea sau respingerea acestora.

În acest sens instanța de recurs menționează că în sarcina instanței de apel, în conformitate cu art. 373 CPC, revine obligația verificării circumstanțelor și raporturile juridice stabilite în hotărârea primei instanțe, și în final să le expună în decizia sa.

Instanța de recurs constată că contrar prevederilor art. 373 alin. (1) CPC, instanța de apel nu a verificat, în limitele cererii de apel, ale referințelor și obiecțiilor înaintate, legalitatea și temeinicia hotărârii atacate în ceea ce privește constatarea circumstanțelor de fapt.

În prezența acestor erori procedurale, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul, a casa integral decizia instanței de apel și a trimite pricina spre rejudecare în instanța de apel.

În conformitate cu art. art. 444, 445 alin. (1) lit. c), 445 alin. (3) CPC, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție,

d e c i d e:

Se admite recursul declarat de Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord”.

Se casează decizia din 05 iunie 2018 a Curții de Apel Chișinău, în cauza civilă la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ, cu trimiterea cauzei spre rejudecare la Curtea de Apel Chișinău în alt complet de judecători.

Decizia nu se supune niciunei căi de atac.

Președintele ședinței, judecător

judecători

Oleg Sternioală

Ala Cobăneanu

Galina Sratulat

Mariana Pitic

Iurie Bejenaru