

Dosarul nr. 3ra-1084/19

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud: L. Ciubotaru)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud: Vl. Clima, E. Palanciuc, A. Malfi)

DECIZIE

13 noiembrie 2019

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței, judecătorul
judecătoriai

Tamara Chișca-Doneva
Iurie Bejenaru
Nicolae Craiu
Victor Burduh
Sveatoslav Moldovan

examinând recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău,

în cauza de contencios administrativ intentată la cererea de chemare în judecată depusă de societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” împotriva Serviciului Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău cu privire la contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei din 05 iunie 2019 a Curții de Apel Chișinău, prin care s-a casat integral hotărârea din 27 noiembrie 2018 a Judecătoriai Chișinău, sediul Rîșcani și s-a emis o decizie nouă de admitere a acțiunii

c o n s t a t ă:

La 01 decembrie 2017 societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” reprezentată de avocatul Serghei Filatov în baza mandatului seria MA nr. 1096423 din 01 decembrie 2017, a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii avocatul Serghei Filatov a indicat că la 27 iulie 2017 Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a efectuat la societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” un control fiscal prin metoda verificării faptice în rezultatul căruia a fost întocmit actul de control nr. 1-787058 din 27 iulie 2017.

Prin actul de control nr. 1-787058 din 27 iulie 2017 organul fiscal a constatat că din datele din Sistemul Informațional Integrat Vamal ASYCUDA World la 26 mai 2017 societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” a efectuat importul de mărfuri din China - table din aliaje de aluminiu vopsite în baza declarației vamale I-13837 din 26 mai 2017 în sumă totală de 1351750 de lei, în perioada de activitate a postului fiscal, care ulterior au fost transmise la păstrare pe adresa mun. Chișinău, str. Varnița, nr. 2/13, fără

informarea despre aceasta a inspectorului sau a subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat responsabili de activitatea postului fiscal.

La fel, agentul economic nu a solicitat eliberarea facturii pentru transportarea mărfii.

La 11 august 2017 societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” a depus contestație împotriva actului de control nr. 1-787058 din 27 iulie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, solicitând anularea acestuia.

Prin decizia nr. 128/1132 din 23 august 2017 a Serviciului Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, s-a constatat încălcarea obligațiilor prevăzute la art. 8 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal și a celor prevăzute de art. 36 cap. IV din ordinul IFPS nr. 409 din 18 mai 2015 cu privire la aprobarea Regulamentului privind funcționarea posturilor fiscale, și s-a aplicat față de societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” amendă în mărime de 1351750 de lei pentru efectuarea de către agentul economic, la care este instituit post fiscal și care a fost înștiințat despre aceasta conform prevederilor legislației în vigoare, a intrărilor/ieșirilor de mărfuri/servicii, fără informarea despre aceasta a inspectorului sau a subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat responsabili de activitatea postului fiscal, conform prevederilor art. 257 alin. (8) din Codul fiscal.

La 03 octombrie 2017 societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” a depus contestație la Serviciul Fiscal de Stat împotriva deciziei nr. 128/1132 din 23 august 2017 a Serviciului Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, solicitând anularea acesteia.

Prin decizia nr. 217 din 26 octombrie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat contestația împotriva deciziei nr. 128/1132 din 23 august 2017, a fost respinsă ca neîntemeiată.

Cu decizia nr. 217 din 26 octombrie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat, societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” a luat cunoștință la 02 noiembrie 2017.

Cu rezultatul actului de control și cu decizia nr. 128/1132 din 23 august 2017 societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” nu este de acord, considerându-le abuzive și eronate, emise în cadrul unui control, desfășurat superficial, unilateral, neobiectiv și cu încălcarea procedurii.

Controlul fiscal și examinarea cazului de încălcare fiscală au fost efectuate fără participarea contribuabilului, iar mențiunea că controlul s-a desfășurat în prezența reprezentantului întreprinderii Sergiu Speianu, este falsă.

Este eronată concluzia organului fiscal că nu au fost respectate prevederile art. 8 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, deoarece reprezentantul societății cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” la prima cerere s-a prezentat la organul fiscal, a clarificat situația creată, punând la dispoziția funcționarului fiscal documentele și informațiile privind desfășurarea activității de întreprinzător în perioada instituirii postului fiscal.

La introducerea mărfii în țară societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” a respectat legislația vamală și cea fiscală, achitând toate drepturile de import (taxa vamală, TVA), adică și-a onorat obligațiile fiscale.

Importul mărfii conform legislației vamale a fost înregistrat în Sistemul Informațional Integrat Vamal ASYCUDA World.

Nu poate fi reținut argumentul Serviciului Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău că la 26 mai 2017 societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” a efectuat importul de mărfuri din China în baza declarației vamale I 13837 din 26 mai 2017 în sumă totală de 1351750 de lei în perioada de activitate a

postului fiscal, fără informarea despre aceasta a inspectorului sau a subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat responsabili de activitatea postului fiscal.

Or, în baza art. 17 din Codul fiscal și Hotărârii Guvernului nr. 561 din 18 mai 2007 cu privire la Sistemul Informațional Integrat Vamal ASYCUDA World, între Serviciul Vamal și Serviciul Fiscal de Stat a fost semnat un acord privind accesul la Sistemul Informațional Integrat Vamal.

Respectiv, Serviciul Fiscal de Stat nu poate imputa societății cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” neinformarea organului fiscal despre importul de mărfuri, în situația în care acesta în orice moment poate accesa Sistemul Informațional Integrat Vamal ASYCUDA World.

Consideră societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” că nu a comis nicio încălcare a legislației fiscale, onorându-și corespunzător obligațiile fiscale, având în vedere faptul că Serviciul Fiscal de Stat s-a informat privind importul de mărfuri prin Sistemul Informațional Integrat Vamal.

Mai mult ca atât, legislația în vigoare nu oferă claritate în privința modului de informare a organului fiscal referitor la importul mărfurilor în țară.

A cerut societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” reprezentată de avocatul Serghei Filatov admiterea acțiunii și anularea deciziei nr. 128/1132 din 23 august 2017 a Serviciului Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup”, ca fiind neîntemeiată și ilegală.

Prin hotărârea din 27 noiembrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, acțiunea depusă de societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” a fost respinsă ca neîntemeiată.

Prima instanță a motivat soluția că societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” în perioada de activitate a postului fiscal mobil din 01 aprilie 2017 - 31 mai 2017, instituit prin ordinul DGAF mun. Chișinău nr. 25/PR din 01 aprilie 2017, a efectuat la 26 mai 2017 importul de mărfuri în sumă totală de 1351850 de lei, fără a informa despre aceasta inspectorul sau subdiviziunea Serviciului Fiscal de Stat responsabili de activitatea postului fiscal.

Or, în perioada de activitate a postului fiscal societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” în mod obligatoriu trebuia să prezinte funcționarului fiscal responsabil de activitatea postului fiscal, zilnic, toate documentele/informațiile referitoare la livrările/procurările de mărfuri și servicii, intrările/ieșirile de bunuri materiale pe suport de hârtie sau format electronic, obligație nerespectată de reclamant pentru ce a fost sancționat cu amendă egală cu suma operațiunilor economice din 26 mai 2017.

Prin decizia din 05 iunie 2019 a Curții de Apel Chișinău, s-a casat integral hotărârea din 27 noiembrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și s-a emis o decizie nouă de admitere a acțiunii.

S-a anulat decizia nr. 128/1132 din 23 august 2017 a Serviciului Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup”.

Instanța de apel a motivat decizia că art. 257 alin. (8) din Codul fiscal, nu stabilește modalitatea în care urmează a fi înștiințat inspectorul fiscal despre efectuarea unei operațiuni economice de import a mărfurilor.

Funcționarul fiscal responsabil de activitatea postului fiscal mobil a avut posibilitatea să afle despre operațiunile economice efectuate la 26 mai 2017 de societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup”, accesând Sistemul Informațional Integrat Vamal.

Or, între Serviciul Vamal și Serviciul Fiscal de Stat a fost încheiat un acord de colaborare privind schimbul de informații și accesul reciproc la datele din sistemele informaționale deținute de ambele autorități publice.

Acordul respectiv a oferit Serviciului Fiscal de Stat accesul liber și nelimitat la toate datele incluse în Sistemul Informațional Integrat Vamal ASYCUDA World.

Declarația vamală primară întocmită de societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” a fost introdusă în Sistemul Informațional Integrat Vamal ASYCUDA World.

Organul fiscal a aplicat o amendă conform art. 257 alin. (8) din Codul fiscal, în limitele sumei de 1351750 de lei, care constituie valoarea în vamă a mărfii, dar nu suma operațiunii economice, reflectată în actele primare care au stat la baza operațiunii economice, contractul de vânzare-cumpărare și factura comercială nr. WSM-073 din 18 februarie 2017.

La 11 iunie 2019 Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a depus recurs nemotivat împotriva deciziei instanței de apel, iar la 23 iulie 2019 a prezentat partea motivată a cererii de recurs, solicitând admiterea acestuia, casarea deciziei din 05 iunie 2019 a Curții de Apel Chișinău, cu menținerea hotărârii din 27 noiembrie 2018 a Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani, pe care o consideră legală și întemeiată.

În susținerea recursului Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a invocat ilegalitatea și netemeinicia deciziei instanței de apel, declarând că Curtea de Apel Chișinău a examinat cauza superficial, cu interpretarea și aplicarea eronată a normelor de drept material.

Instanța de apel nu a ținut cont de faptul că Inspectoratul Fiscal de Stat prin ordinul nr. 1020 din 20 octombrie 2016 a instituit un post fiscal mobil la societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup”, iar în baza acestui ordin a fost emis ordinul nr. 58/i din 20 octombrie 2016, prin care a fost desemnat funcționarul fiscal responsabil de activitatea acestui post fiscal mobil.

Activitatea postului fiscal instituit la societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” a fost prelungită până la 31 ianuarie 2018 în baza ordinului Serviciului Fiscal de Stat nr. 727/PR din 29 noiembrie 2017.

Un exemplar al ordinului nr. 58/i din 20 octombrie 2016 al Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău a fost adus la cunoștința conducătorului societății cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup”, Maleca Eugeniu, contra semnătură.

Pct. 5 din ordinul nr. 58/i din 20 octombrie 2016 al Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău prevede că contribuabilul este obligat să înștiințeze funcționarul fiscal responsabil de monitorizarea postului fiscal despre fiecare tranzacție, iar în cazul în care se va stabili că în cadrul postului nu au fost verificate toate tranzacțiile, se vor aplica prevederile pct. 35 din Regulamentul privind funcționarea posturilor fiscale și urmează a fi aplicate sancțiuni în baza art. 257 alin. (8) din Codul fiscal.

Instanța de apel a ignorat faptul că pct. 29 din Regulamentul privind funcționarea posturilor fiscale, aprobat prin ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 409 din 18 mai 2015, prevede că toate livrările/procurările de mărfuri/servicii efectuate în cadrul postului fiscal urmează a fi monitorizate de către funcționarul fiscal, iar faptul confirmării

o constituie însemnările de rigoare în borderoul de eliberare a blanchetelor de strictă evidență.

La fel, pct. 50-52 din Regulamentul vizat, stipulează că în cazul instituirii posturilor fiscale mobile, funcționarii fiscali, reieșind din volumul de muncă, vor organiza desfășurarea postului fiscal astfel încât să fie posibilă monitorizarea tuturor tranzacțiilor efectuate de agentul economic, încheierea noilor contracte, prestare/procurarea de servicii, livrare/procurarea de mărfuri.

În cadrul postului fiscal mobil se va asigura verificarea faptică a activității agentului economic, periodic, în diferite momente ale zilei de muncă, la diferite subdiviziuni înregistrate.

În perioada funcționării postului fiscal persoanele cu funcții de răspundere ale agentului economic informează prin mijloace disponibile funcționarul fiscal responsabil de monitorizare despre efectuarea livrărilor și/sau procurărilor de mărfuri/servicii.

Prin citația seria D nr. 169154 din 19 iulie 2017, Serviciul Fiscal de Stat a invitat administratorul societății cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup”, Maleca Eugeniu, pentru prezentarea la 25 iulie 2017, pe adresa șos. Hâncești, nr. 53, mun. Chișinău, a documentelor de proveniență a mărfii importate la 26 mai 2017.

Reprezentantul societății cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup”, Speianu Sergiu, în baza procurii eliberate de administratorul Maleca Eugeniu, referitor la întrebările apărute în cadrul controlului fiscal a comunicat că importul mărfii a fost efectuat de conducătorul întreprinderii respective, ulterior marfa importată a fost transmisă la păstrare pe adresa mun. Chișinău, str. Varnița, 2/13, totodată nu cunoaște cauza neinformării inspectorului responsabil de monitorizarea postului fiscal despre tranzacția respectivă.

Conform datelor furnizate de Sistemul Informațional Integrat Vamal, utilizate în cadrul controlului fiscal, fiind unica sursă de verificare a sumei operațiunii economice, organul fiscal a constatat că societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” a efectuat importul de table de aliaj de aluminiu vopsite în perioada de activitate a postului fiscal 01 aprilie 2017 – 31 mai 2017 în sumă totală de 1351750 de lei, fără informarea despre aceasta a inspectorului fiscal sau a subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat responsabili de activitatea postului fiscal.

Mai mult ca atât, la depunerea contestațiilor împotriva actului de control nr. 1-787085 din 27 iulie 2017 și deciziei nr. 128/1132 din 23 august 2017, nu a fost anexat contractul de vânzare-cumpărare.

Instanța de apel prin decizia recurată a absolvit societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” de răspunderea fiscală, or, unica sursă privind determinarea mărimii operațiunilor economice în speță a fost valoarea mărfii în vamă prezumată a fi egală cu mărimea operațiunilor economice.

În caz de determinare incorectă a acesteia, intimatul trebuia să prezinte documente confirmative, care însă nu au fost prezentate la cererea organului fiscal.

În perioada acțiunii postului fiscal societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” avea obligația de a prezenta toate documentele/informațiile privind desfășurarea activității de întreprinzător, însă aceasta a efectuat operațiunile economice pe ascuns, nefiind reflectate în contabilitate și necomunicând despre faptul dat inspectorului fiscal responsabil de postul fiscal, deși conducerea agentului economic respectiv s-a obligat contra semnătură că va informa organul fiscal despre orice operațiune/tranzacție economică efectuată ce urma să aibă loc în perioada activității postului fiscal.

Conform art. 245 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, recursul se depune la instanța de apel în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel, dacă legea nu stabilește un termen mai mic. Instanța de apel transmite neîntârziat Curții Supreme de Justiție recursul împreună cu dosarul judiciar. Motivarea recursului se prezintă Curții Supreme de Justiție în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel. Dacă se depune împreună cu cererea de recurs, motivarea recursului se depune la instanța de apel.

Din actele cauzei rezultă că copia deciziei din 05 iunie 2019 a Curții de Apel Chișinău a fost expediată în adresa Serviciului Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău la 04 iulie 2019, însă nu se atestă date când a fost recepționată de către recurent (f.d. 137).

Cererea de recurs a fost depusă la 11 iunie 2019, adică în termenul prevăzut de lege.

La 02 iulie 2019 și 23 iulie 2019 în adresa societății cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” a fost expediată copia recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, cu înștiințarea despre posibilitatea depunerii referinței.

La 01 octombrie 2019 societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” reprezentată de avocatul Serghei Filatov în baza mandatului seria MA nr. 1242170 din 05 septembrie 2019, a prezentat referință, solicitând să fie respins recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, cu menținerea deciziei din 05 iunie 2019 a Curții de Apel Chișinău, pe care o consideră legală și întemeiată, invocând că instanța de apel a verificat minuțios toate circumstanțele, care au importanță pentru soluționarea justă a litigiului, dând o apreciere corectă suportului probatoriu al cauzei.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție reține că prezentul litigiu a fost soluționat în baza Legii contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000.

Prin Legea nr. 116 din data de 19 iulie 2018, a fost adoptat Codul administrativ al Republicii Moldova.

Conform art. 257 alin. (1) din Codul administrativ, prezentul cod intră în vigoare la 01 aprilie 2019, iar potrivit alin. (2), la data intrării în vigoare a prezentului cod se abrogă Legea contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000.

Conform art. 258 alin. (3) din Codul administrativ, procedurile de contencios administrativ inițiate până la intrarea în vigoare a prezentului cod se vor examina în continuare, după intrarea în vigoare a prezentului cod, conform prevederilor prezentului cod. Prin derogare, admisibilitatea unei astfel de acțiuni în contenciosul administrativ se va face conform prevederilor în vigoare până la intrarea în vigoare a prezentului cod. Prevederile prezentului alineat se vor aplica corespunzător pentru procedurile de apel, de recurs și de contestare cu recurs a încheierilor judecătorești.

Din sensul normei de drept enunțate urmează că legiuitorul a optat pentru principiul aplicării imediate a noilor reglementări procedurale.

Conform art. 247 din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează și soluționează recursul fără ședință de judecată.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. c) din Codul administrativ, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă una dintre următoarele decizii: casează integral decizia instanței de apel și emite o nouă decizie.

Studiind materialele dosarului, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră necesar de a admite recursul, de a casa integral decizia instanței de apel și de a menține hotărârea primei instanțe, din motivele ce succed.

Din materialele cauzei rezultă că administrator al societății cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” este Speianu Sergiu, fapt ce rezultă din extrasul din Registrul de stat al persoanelor juridice nr. 370266 din 12 octombrie 2017 (f.d. 15, vol. I).

Prin ordinul nr. 1020 din 20 octombrie 2016 a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, în scopul ridicării eficienței administrării fiscale, prevenirii și depistării cazurilor de încălcare fiscală, în temeiul art. 134 alin. (2) și art. 146 din Codul fiscal, a fost instituit postul fiscal mobil la societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup”, cu durata de activitate până la 30 noiembrie 2016 (f.d. 32, vol. I).

Temei pentru instituirea postului fiscal a constituit monitorizarea contribuabilului, activitatea căruia prezintă riscuri prin participarea în tranzacții ce au scop evitarea impozitării și cauzarea prejudiciului bugetului.

Prin ordinul nr. 58/i din 20 octombrie 2016 a Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău, în temeiul ordinului nr. 1020 din 20 octombrie 2016 a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, a fost desemnat funcționarul fiscal responsabil de activitatea postului fiscal mobil instituit la societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” (f.d. 33).

Postul fiscal mobil s-a instituit la subdiviziunile contribuabilului cu sediul mun. Chișinău, str. M. Dragan, 22/3, of. 29.

Termenul de funcționare a postului fiscal a fost stabilit începând cu 20 octombrie 2016 – până la 30 noiembrie 2016.

Conform pct. 5 din ordinul respectiv, contribuabilul este obligat să înștiințeze funcționarul fiscal, responsabil de monitorizarea postului fiscal mobil despre fiecare livrare/procurare de mărfuri/servicii, iar în cazul în care se va stabili că în cadrul postului nu au fost mai verificate toate tranzacțiile, se vor aplica prevederile stipulate la pct. 35 din Regulamentul privind activitatea posturilor fiscale, aprobat prin ordinul IFSP nr. 409 din 18 mai 2015 și aplicate sancțiuni conform art. 257 alin. (8) din Titlul V din Codul fiscal, cu excepția facturilor fiscale ce țin de serviciile de întreținere (gaze naturale, apă, energie electrică, energie termică ș.a.) în cazul în care prezentarea acestora cu întârziere nu a fost cauzată de contribuabilul monitorizat.

Prezentul ordin a fost adus la cunoștința conducătorului societății cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup”, Maleca Eugen, contra semnătură, la 21 octombrie 2016 (f.d. 33 verso, vol. I).

Astfel, organele de conducere a societății cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” cu certitudine au cunoscut despre faptul că la întreprinderea dată a fost instituit postul fiscal mobil și despre obligațiunea de a înștiința funcționarul fiscal responsabil de activitatea postului fiscal despre fiecare livrare/procurare de mărfuri/servicii.

Prin ordinele Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 1214 din 30 noiembrie 2016, nr. 341/P din 30 noiembrie 2016, nr. 363/P din 30 decembrie 2016, nr. 103 din 31 ianuarie 2017, nr. 16/P din 01 februarie 2017, nr. 480 din 30 martie 2017, nr. 25/P din 01 aprilie 2017, nr. 148/M din 03 mai 2017, nr. 126/PR din 30 mai 2017, nr. 163/PR din 31 mai 2017, nr. 428/PR din 29 septembrie 2017, nr. 559/PR din 30 noiembrie 2017 și nr. 727/PR din 29 noiembrie 2017, activitatea postului fiscal la societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” s-a prelungit neîntrerupt până la 31 ianuarie 2018 (f.d. 34-36, 44-49, 205-207, 216-217, 219-220, 222, 224-225, vol. I).

Potrivit declarației vamale nr. I-13837 din 26 mai 2017, societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” a importat mărfuri din China - table din aliaje de aluminiu vopsite în sumă totală de 1351750 de lei (f.d. 91-92, 94-95 vol. I).

La 27 iulie 2017 Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, Direcția control fiscal operativ nr. 2, în baza ordinului nr. 1020 din 20 octombrie 2016 a IFPS, ordinului nr. 58/i din 20 octombrie 2016 a IFS mun. Chișinău și deciziei de inițiere a controlului fiscal nr. 864 din 27 iulie 2017, a efectuat un control fiscal prin metoda verificării faptice la societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup”, pentru perioada 01 mai 2017 – 31 mai 2017.

În rezultatul controlului s-a întocmit actul nr. 1-787085 din 27 iulie 2017, prin care s-a constatat că la 26 mai 2017 contribuabilul societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” a efectuat importul de mărfuri - table din aliaje de aluminiu vopsite în sumă totală de 1351750 de lei în perioada de activitate a postului fiscal mobil, care ulterior au fost transmise la păstrare pe adresa mun. Chișinău, str. Varnița, 2/13, fără informarea despre aceasta a inspectorului sau a subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat responsabil de activitatea postului fiscal, încălcând în așa mod prevederile art. 8 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal și ale Regulamentului privind funcționarea posturilor fiscale, aprobat prin ordinul IFPS nr. 409 din 18 mai 2015 (f.d. 6-7, vol. I).

Societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” nefiind de acord cu actul emis de Serviciul Fiscal de Stat nr.1-787085 din 27 iulie 2017, la 11 august 2017 și-a exprimat dezacordul (f.d. 8, vol. I).

Prin decizia nr. 128/1132 din 23 august 2017 a Serviciului Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, s-a constatat încălcarea de către societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” a obligațiilor prevăzute de art. 8 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal și art. 36 cap. IV din ordinul IFPS nr. 409 din 18 mai 2015 cu privire la aprobarea Regulamentului privind funcționarea posturilor fiscale, aplicând față de ultima amendă în mărime de 1351750 de lei pentru efectuarea intrărilor/ieșirilor de mărfuri/servicii fără informarea despre aceasta a inspectorului sau a subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat responsabili de activitatea postului fiscal, conform prevederilor art. 257 alin. (8) din Codul fiscal (f.d. 9, vol. I).

La 03 octombrie 2017 societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” a depus contestație la Serviciul Fiscal de Stat împotriva deciziei nr. 128/1132 din 23 august 2017 a Serviciului Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, solicitând anularea acesteia (f.d. 10-11, vol. I).

Prin decizia nr. 217 din 26 octombrie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată (f.d. 12-14, vol. I).

Judecând cauza în ordine de recurs, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție a constatat că hotărârea primei instanțe este legală și întemeiată, iar decizia instanței de apel a fost emisă cu aprecierea greșită a circumstanțelor cauzei, cu aplicarea și interpretarea eronată a normelor de drept material, din următoarele considerente.

Conform art. 146 alin. (1)-(4) din Codul fiscal, postul fiscal se creează de Serviciul Fiscal de Stat în scopul prevenirii și depistării cazurilor de încălcare fiscală, inclusiv a cazurilor de eschivare de la stingerea obligațiilor fiscale, precum și în scopul exercitării altor atribuții de administrare fiscală.

Posturile fiscale pot fi staționare, mobile și electronice. Postul fiscal staționar este amplasat într-un loc stabil și special amenajat, unde își exercită atribuțiile.

Postul fiscal mobil, asigurat cu mijloace tehnice, inclusiv de transport, se deplasează, după caz, în raza teritoriului controlat. Postul fiscal electronic reprezintă o soluție tehnico-informațională de transmitere și stocare în mod electronic a informației care poate fi utilizată în mod direct sau indirect la determinarea obligației fiscale.

Postul fiscal staționar sau postul fiscal mobil este constituit din cel puțin un funcționar fiscal și, în funcție de caz și de modul de efectuare a controlului, din angajați ai organelor afacerilor interne sau ai altor organe. Postul fiscal electronic este constituit din soluția tehnico-informațională de transmitere a informației în formă electronică, folosind rețelele de comunicații, de la contribuabil către sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat.

Serviciul Fiscal de Stat hotărăște asupra instituirii posturilor fiscale, stabilește tipul și locul de amplasare, iar în cazul postului fiscal electronic – și tehnologia de comunicare electronică, aprobă Regulamentul privind funcționarea posturilor fiscale. În cazul creării de posturi fiscale în locuri publice proprietate publică, decizia se aduce la cunoștință organului executiv al administrației publice locale. În cazul creării de posturi fiscale pe teritoriul unui agent economic, acesta este obligat să asigure personalului lor accesul și condițiile necesare exercitării atribuțiilor, precum și condițiile tehnice de instalare a echipamentelor electronice de comunicare (în cazul instalării postului fiscal electronic).

Conform pct. 29 din Regulamentul privind funcționarea posturilor fiscale, aprobat prin ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat de pe lângă Ministerul Finanțelor nr. 409 din 18 mai 2015 (în vigoare la data emiterii actului administrativ contestat și depunerii acțiunii), toate livrările/procurările de mărfuri/servicii efectuate în cadrul postului fiscal urmează a fi monitorizate de către funcționarul fiscal, iar faptul confirmării verificării o constituie însemnările de rigoare în borderoul de eliberare a blanchetelor de strictă evidență, conform normelor specificate în prezentul Regulament.

Conform pct. 30 din același Regulament, în perioada funcționării postului fiscal, funcționarul fiscal înregistrează, la momentul efectuării tranzacțiilor, toate intrările și ieșirile de mărfuri/servicii în “Darea de seamă privind funcționarea postului fiscal”.

Potrivit pct. 31 și 32 din Regulamentul privind funcționarea posturilor fiscale, dările de seamă vor fi semnate de către funcționarul fiscal responsabil de postul fiscal și persoana cu funcții de răspundere a agentului economic/administratorul subdiviziunii monitorizate.

Dările de seamă în format electronic (.xls) conform anexei nr.1, se vor remite săptămânal la adresa electronică posturi.mobile@fisc.md – pentru posturile fiscale mobile/electronice și la adresa electronică posturi.stationare@fisc.md – pentru posturile fiscale staționare.

Potrivit pct. 36 din Regulamentul vizat, contribuabilul este obligat să înștiințeze funcționarul fiscal, responsabil de monitorizarea postului fiscal despre fiecare tranzacție, iar în cazul în care se va stabili că în cadrul postului nu au fost verificate toate tranzacțiile, se vor aplica prevederile stipulate la pct. 35 al Regulamentului și urmează a fi aplicate sancțiuni în baza art. 257 alin. (8) din Titlul V al Codului fiscal, cu excepția facturilor fiscale ce țin de serviciile de întreținere (gaze naturale, apă, energie electrică, energie termică, și altele) în cazul în care prezentarea acestora cu întârziere nu a fost cauzată de contribuabilul monitorizat.

Conform pct. 35 din Regulamentul privind funcționarea posturilor fiscale, în caz de depistare pe durata funcționării postului fiscal a cazurilor de încălcare a legislației fiscale,

în corespundere cu prevederile art. 216 alin. (5) din Codul fiscal, se va întocmi act de control fiscal.

Reieșind din prevederile pct. 38 din Regulamentul privind funcționarea posturilor fiscale, la funcționarea postului fiscal se va asigura monitorizarea activității agentului economic pe întreaga perioadă de funcționare a postului fiscal, și anume: 1) tranzacțiile economice de vânzare-cumpărare/producere a mărfurilor, prestare/recepționare a serviciilor; 2) transportarea activelor în cadrul entității dezintegrate din punct de vedere teritorial sau în afara entității fără transmiterea dreptului de proprietate; 3) verificarea faptică a orelor de muncă efectiv lucrate de angajați și contrapunerea informației respective cu orele de muncă în baza cărora se calculează salariul (tabele de pontaj, contracte de muncă); 4) alte informații care vor asigura monitorizarea eficientă a posturilor fiscale.

Conform pct. 50-52 din Regulamentul enunțat, în cazul instituirii posturilor fiscale mobile, funcționarii fiscali, reieșind din volumul de muncă, vor organiza desfășurarea postului fiscal astfel încât să fie posibilă monitorizarea tuturor tranzacțiilor efectuate de către agentul economic, încheierea noilor contracte, prestarea/procurarea de servicii, livrarea/procurarea de mărfuri.

În cadrul postului fiscal mobil, se va asigura verificarea faptică a activității agentului economic, periodic, în diferite momente ale zilei de muncă, la diferite subdiviziuni înregistrate.

În perioada funcționării postului fiscal persoanele cu funcții de răspundere ale agentului economic informează prin mijloace disponibile funcționarul fiscal responsabil de monitorizare despre efectuarea livrărilor și/sau procurărilor de mărfuri/servicii.

Conform art. 8 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat în caz de control al respectării legislației fiscale, să prezinte, la prima cerere, persoanelor cu funcții de răspundere ale organelor cu atribuții de administrare fiscală documentele de evidență, dările de seamă fiscale și alte documente și informații privind desfășurarea activității de întreprinzător, calcularea și achitarea la buget a impozitelor și taxelor și acordarea facilităților, să permită accesul, în cazul ținerii evidenței computerizate, la sistemul electronic de contabilitate.

Potrivit art. 257 alin. (8) din Codul fiscal, (în vigoare la data emiterii deciziei contestate), efectuarea de către agentul economic, la care este instituit post fiscal și care a fost înștiințat despre aceasta conform prevederilor legislației în vigoare, a intrărilor/ieșirilor de mărfuri/servicii fără informarea despre aceasta a inspectorului sau a subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat responsabile de activitatea postului fiscal se sancționează cu amendă egală cu suma operațiunilor economice respective.

În rezultatul controlului fiscal efectuat la 27 iulie 2017 s-a constatat că societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” a încălcat prevederile art. 8 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal și ale Regulamentului privind funcționarea posturilor fiscale, prin neprezentarea funcționarului fiscal responsabil de activitatea postului fiscal a informației aferentă importului de table din aliaj de aluminiu vopsite la 26 mai 2017, în sumă totală de 1351750 de lei.

Or, din darea de seamă privind funcționarea postului fiscal mobil rezultă că societatea cu răspundere fiscală „Altcomprim-Grup” în perioada 22 mai 2017 - 28 mai 2017 nu a efectuat livrări/ procurări de mărfuri ori servicii (f.d. 37, vol. I).

Din declarația privind TVA pentru perioada fiscală mai 2017 – iulie 2017, rezultă că societatea cu răspundere fiscală „Altcomprim-Grup” nu a declarat că în acest interval de timp a efectuat careva import de mărfuri (f.d. 101, vol. I).

Însă, din datele furnizate din Sistemul Informațional Integrat Vamal ASYCUDA World, utilizate în cadrul controlului fiscal, care a constituit unica sursă de verificare a sumei operațiunii economice, organul fiscal a constatat că societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” a efectuat importul de table de aliaj de aluminiu vopsite în perioada de activitate a postului fiscal mobil 01 aprilie 2017 – 31 mai 2017 în sumă totală de 1351750 de lei, fără informarea despre aceasta a inspectorului fiscal sau a subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat responsabili de activitatea postului fiscal.

Potrivit explicației scrise din 19 iulie 2017 a reprezentantului întreprinderii Sergiu Speianu, importul de marfă înregistrat la 26 mai 2017 a fost efectuat de conducătorul întreprinderii și transmisă spre păstrare pe adresa mun. Chișinău, str. Varnița 2/13, din care cauză tranzacția respectivă nu a fost comunicată inspectorului responsabil de postul fiscal, nu cunoaște (f.d. 29, vol. I).

Așadar, probele administrate raportate la normele de drept citate supra confirmă legalitatea soluției primei instanțe de respingere a acțiunii.

Or, în perioada activității postului fiscal mobil de la 20 octombrie 2016 - până la 31 ianuarie 2018, societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” nu a informat funcționarul fiscal responsabil de activitatea postului fiscal despre efectuarea la 26 mai 2017 a importului mărfii - table de aliaj de aluminiu vopsit în sumă totală de 1351750 de lei, încălcând astfel prevederile art. 8 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal și ale Regulamentului privind funcționarea posturilor fiscale, aprobat prin Inspectoratul Fiscal Principal de Stat de pe lângă Ministerul Finanțelor nr. 409 din 18 mai 2015, din care considerente prin decizia nr. 128/1132 din 23 august 2017 a Serviciului Fiscal de Stat, în temeiul art. 257 alin. (8) din Codul fiscal, corect a fost sancționată cu amendă în mărime de 1351750 de lei, sumă egală cu operațiunile economice efectuate în perioada de activitate a postului fiscal despre care nu a fost prezentată informație.

Concluzia instanței de apel că art. 257 alin. (8) din Codul fiscal și Regulamentul privind funcționarea posturilor fiscale, aprobat prin ordinul IFPS nr. 409 din 18 mai 2015, nu oferă o claritate privind modul de informare a Serviciului Fiscal de Stat, este eronată.

Or, Curtea Constituțională în decizia nr.96g/2018 din 09 iulie 2018 privind excepția de neconstituționalitate a art. 457 alin. (8) din Codul fiscal s-a expus că respectivele prevederi legale sunt destul de clare și nu necesită vreo interpretare.

Instituirea postului fiscal urmărește realizarea unor scopuri exacte: transparentizarea și disciplinarea agenților economici.

Instituirea unui post fiscal nu are legătură cu declararea corectă în fața organelor vamale a mărfurilor importate. Ea se referă la o situație ulterioară, atunci când activitatea agentului economic este încadrată într-un grup de risc în cazul acestui agent economic au fost epuizate alte măsuri/instrumente disponibile de administrare, de monitorizare, de control, inclusiv măsurile de conformare benevolă.

Efectuarea de intrări sau de ieșiri de mărfuri ori de servicii fără informarea inspectorului sau a subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat responsabile de activitatea postului fiscal nu poate avea loc decât cu intenție, dacă agentului economic i s-a adus la cunoștință anterior despre obligație de informare. Cu alte cuvinte, intrările sau ieșirile de mărfuri sau servicii nu pot fi efectuate fără această informare.

Intrările și ieșirile de mărfuri sau de servicii au la bază intenția agentului economic, iar omisiunea informării inspectorului sau a subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat relevante are la bază și ea, în mod logic, intenția.

În astfel de cazuri nu pot exista circumstanțe particulare care să pondereze sancțiunea aplicată.

Situația prevăzută de către legislator este una obiectivă: omisiunea informării, urmată de efectuarea de intrări sau de ieșiri de mărfuri sau de servicii.

Sancțiunea stabilită de către legislator în asemenea cazuri, amenda egală cu suma operațiunilor economice efectuate cu încălcarea art. 257 alin. (8) din Codul fiscal, reprezintă rezultatul unei puneri în balanță, efectuată de către legislator, în funcție de interesul social apărut și de gravitatea obiectivă a faptei interzise.

Atunci când legislatorul a dat o soluție pentru o situație care nu presupune circumstanțierea și care nu pretinde efectuarea unei puneri în balanță, Curtea Constituțională nu poate decât să manifeste deferență față de soluția aleasă de acesta, în materie de sancțiuni aplicabile.

Afară de aceasta, Regulamentul privind funcționarea posturilor fiscale cert stabilește că modalitatea de informare a funcționarului fiscal responsabil de monitorizare despre efectuarea livrărilor și/sau procurărilor de mărfuri/servicii, poate fi efectuată de persoanele cu funcții de răspundere ale agentului economic, prin orice mijloc disponibil.

Mai mult ca atât, dările de seamă în format electronic conform anexei nr. 1 la Regulament, se vor remite săptămânal la adresa electronică posturi.mobile@fisc.md – pentru posturile fiscale mobile/electronice.

Eronată este și concluzia instanței de apel că organul fiscal a aplicat o amendă conform art. 257 alin. (8) din Codul fiscal în limitele sumei de 1351750 de lei, care constituie valoarea în vamă a mărfii, dar nu suma operațiunii economice, reflectată în actele primare care au stat la baza operațiunii economice, contractul de vânzare-cumpărare și factura comercială nr. WSM-073 din 18 februarie 2017.

Or, societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” la depunerea dezacordului împotriva actului de control nr. 1-787085 din 27 iulie 2017 și a contestației împotriva deciziei nr. 128/1132 din 23 august 2017, nu a contestat cuantumul amenzii aplicate de organul fiscal.

Mai mult ca atât, unica sursă privind determinarea mărimii operațiunilor economice a fost valoarea mărfii în vamă la care Serviciul Fiscal de Stat a avut acces, prezumată a fi egală cu mărimea operațiunilor economice.

În caz de determinare incorectă a acesteia, societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” urma să prezinte documente confirmative, care însă la cererea organului fiscal nu au fost prezentate.

Nu poate fi reținut argumentul instanței de apel că decizia nr. 128/1132 din 23 august 2017 a fost emisă cu încălcarea procedurii, și anume că controlul fiscal și examinarea contestației s-a efectuat în lipsa contribuabilului.

Conform art. 243 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, cazul de încălcare fiscală se examinează în prezența persoanei trase la răspundere pentru săvârșirea încălcării. Serviciul Fiscal de Stat o anunță în scris (prin citate) despre locul, data și ora examinării cazului.

Cazul de încălcare fiscală poate fi examinat în lipsa persoanei trase la răspundere pentru săvârșirea încălcării numai dacă există informații că a fost anunțată în modul stabilit despre locul, data și ora examinării cazului și dacă de la ea nu a parvenit un demers argumentat de a fi amânată examinarea.

Prin citația C nr. 098620 din 28 iulie 2017 conducătorul societății cu răspundere limită „Altcomprim-Grup” – Maleca Eugeniu a fost citat, contra semnătură, pentru data de 23 august 2017, ora 14:00-16:30 în scopul examinării cazului de încălcare a legislației fiscale (f.d. 31, vol. I).

Din decizia nr. 128/1132 din 23 august 2017 a Serviciului Fiscal de Stat rezultă că cazul de încălcare fiscală s-a examinat în lipsa conducătorului societății cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” – Maleca Eugeniu citat pentru data de 23 august 2017 în baza citației C nr.098620 din 28 iulie 2017, fapt ce denotă că decizia contestată a fost emisă cu respectarea procedurii de examinare prevăzută la art. 243 alin. (2) din Codul fiscal.

Date fiind cele relatate, instanța de recurs consideră întemeiată decizia nr. 128/1132 din 23 august 2017 a Serviciului Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup”, or, la cazul speței se atestă suficiente probe concludente din care rezultă că societatea cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” a încălcat prevederile art. 8 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal și ale Regulamentului privind funcționarea posturilor fiscale, aprobat prin Inspectoratul Fiscal Principal de Stat de pe lângă Ministerul Finanțelor nr. 409 din 18 mai 2015, pentru neinformarea funcționarului fiscal responsabil de activitatea postului fiscal mobil despre efectuarea la 26 mai 2017 a importului mărfii - table de aliaj de aluminiu vopsit în sumă totală de 1351750 de lei, deși conducerea agentului economic respectiv s-a obligat, contra semnătură, că va informa organul fiscal despre orice operațiune/tranzacție economică efectuată ce urma să aibă loc în perioada acțiunii postului fiscal mobil.

În circumstanțele expuse, prima instanță, cu respectarea principiului aplicării „triplului test”, ce presupune că limitarea trebuie să fie prevăzută de lege; să protejeze un interes legitim și să fie necesară într-o societate democratică, corect a ajuns la concluzia de a respinge acțiunea ca neîntemeiată, or, actul administrativ contestat – decizia nr. 128/1132 din 23 august 2017 a Serviciului Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, a fost emis în conformitate cu legea, cu respectarea competenței și procedurii stabilite în acest sens de legislația fiscală în vigoare.

Din considerentele menționate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, de a casa integral decizia din 05 iunie 2019 a Curții de Apel Chișinău și de a menține hotărârea din 27 noiembrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

În conformitate cu art. 247 și art. 248 alin. (1) lit. c) și alin. (2) din Codul administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție

d e c i d e:

Se admite recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău.

Se casează integral decizia din 05 iunie 2019 a Curții de Apel Chișinău și se menține hotărârea din 27 noiembrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, în cauza de contencios administrativ intentată la cererea de chemare în judecată depusă de societatea

cu răspundere limitată „Altcomprim-Grup” împotriva Serviciului Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău cu privire la contestarea actului administrativ.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,
judecătorul

judecătorii

Tamara Chișca-Doneva

Iurie Bejenaru

Nicolae Craiu

Victor Burduh

Sveatoslav Moldovan