

Dosarul nr. 3ra-742/19

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (O.Melniciuc)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (M.Anton, I.Țurcan, V.Cotorobai)

D E C I Z I E

18 decembrie 2019

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul:

Judecătorii:

Tamara Chișca-Doneva

Nina Vascan

Maria Ghervas

Victor Burduh

Nicolae Craiu

examinând recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat,

în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de către Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ și încasarea cheltuielilor de judecată,

împotriva deciziei din 17 ianuarie 2019 a Curții de Apel Chișinău,

c o n s t a t ă:

La data de 14 noiembrie 2016, Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ și încasarea cheltuielilor de judecată.

În motivarea acțiunii a indicat că, inspectorii principali ai Direcției Antifraudă și investigare fiscală din cadrul Direcției generale conformare fiscală a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 10/3-299 din 17 iunie 2016, la Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord” au efectuat un control fiscal tematic privind corectitudinea calculării și achitării accizelor la buget pentru perioada 1 ianuarie 2016 – 10 iunie 2016, precum și contrapunerea datelor evidenței contabile cu rezultatele controlului faptic efectuat pentru perioada 6 iunie 2016 - 9 iunie 2016 și constatate în actul de control nr. 3-556943 din 9 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 14 817 153 de lei la momentul expedierii mărfurilor din încăperea de acciz, în imobilul cu nr. cadastral xxxxxx.xxx.01; 2) diminuarea și neachitarea accizelor în sumă totală de 22 246 979 de lei, inclusiv în perioada fiscală: L/01/2016 în mărime

de 9 094 031 de lei, L/02/2016 în mărime de 1 644 118 lei, L/03/2016 în mărime de 3 288 237 de lei, L/04/2016 în mărime de 8 220 593 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 Inspectoratului Fiscal Principal de Stat s-a decis: a calcula și încasa la buget suma accizelor diminuate în mărime totală de 22 246 979 de lei, inclusiv în perioada fiscală: L/01/2016 în mărime de 9 094 031 de lei, L/02/2016 în mărime de 1 644 118 de lei; a calcula și încasa la buget suma accizelor diminuate în mărime de 14 817 153 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) și (3) din Codul fiscal, majorare de întârziere în mărime de 3 096 896 de lei pentru neachitarea în termenii stabiliți a accizelor diminuate; a aplica pentru încălcările legislației fiscale, conform prevederilor stipulate în Codul fiscal, amendă: - 6 674 094 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; - 5 000 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.

A considerat că, decizia nr. 178 din 11 august 2016 este lipsită de suport factic și juridic deoarece 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, Societatea cu Răspundere Limitată „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 expuse în actul de control și în decizie sunt declarative și fără suport juridic.

La 8 septembrie 2016 a depus contestație împotriva deciziei nr. 178 din 11 august 2016 a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, solicitând anularea acesteia și a actului de control.

Prin decizia nr. 243 din 13 octombrie 2016 a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, contestația a fost respinsă ca fiind neîntemeiată.

A relatat că, prin decizia nr. 178 din 11 august 2016 și actul de control, în baza căruia a fost emisă decizia, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a stabilit diminuarea accizelor în mărime totală de 22 246 979 de lei, inclusiv în perioada fiscală: L/01/2016 în mărime de 9 094 031 de lei, L/02/2016 în mărime de 1 644 118 de lei, L/03/2016 în mărime de 3 288 237 lei, L/04/2016 în mărime de 8 220 593 de lei, precum și diminuarea accizelor în mărime de 14 817 153 de lei în perioada fiscală L/06/2016, aferente producției accizate aflate în afara încăperii de acciz.

La întocmirea actului de control și emiterea deciziei de sancționare, nu au fost luate în considerare prevederile art. 4 alin. (6⁶) din Legea privind punerea în aplicare a titlului IV din Codul fiscal paragraful I (prima frază), unde legiuitorul a stabilit că calcularea și achitarea accizelor pentru materia primă utilizată, se efectuează numai pentru mărfuri realizate pe teritoriul Republicii Moldova.

În decizia nr. 178 din 11 august 2016 s-a indicat că, conform certificatului prezentat de către contribuabil și schemei de amplasare la momentul controlului, acesta dispunea de următoarele încăperi de acciz: în or. Xxxxxx, str. XXXXXXXX, xx; or. XXXXXXXX, str. XXXXXXXX, 37 și r-nul Sângerei, sat. XXXXXXXX.

În contradicție cu această afirmație, la momentul efectuării controlului inspectorii nu i-au solicitat să prezinte certificatul de acciz și schema de amplasare a încăperilor de acciz. 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.

Certificatul de acciz în original nr. 72xxx din 22 martie 2013, deținut de Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord” conține la capitolul „încăperea accizată”, patru încăperi și anume: 1) în or. Xxxxxx, str. XXXXXXXX, xx; 2) în or. XXXXXXXX, str. XXXXXXXX. 37; 3) în r-nul XXXXXXXX, s. XXXXXXXX și în r-nul Xxxxxx, or. Xxxxxx, str. XXXXXXXX - 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 data de 5 iulie 2016 a depus o plângere la Procuratura r-nul Xxxxxx prin care a solicitat inițierea urmăririi penale pe faptul existenței unei suspiciuni de falsificare a certificatului de acciz, fiind anexat 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 Xxxxxx, a fost informată că plângerea depusă a fost examinată și ca urmare, la 14 iulie 2016, în baza ordonanței de ridicare, în cauza penală 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 Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău toate actele care pot confirma schimbările în certificat.

De asemenea, în temeiul cauzei penale nr. 2015928079, de la Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a fost ridicat dosarul Societății cu Răspundere Limitată „Cristal Nord”.

În scrisoarea Inspectoratului de Poliție Xxxxxx 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 data de 28 iunie 2016 în baza art. 244 alin.(2) lit. b) Cod penal.

La 18 octombrie 2016, în cadrul cauzei penale nr. 2016928187, a depus cerere prin care a solicitat, în temeiul art. 142 - 145 Cod de procedură penală, dispunerea efectuării expertizei tehnice a documentelor în privința certificatului de acciz privind înregistrarea agentului economic ca subiect impozabil de acciz nr. 72xxx din 22 martie 2013, pe numele contribuabilului Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord”, la care se face trimitere de către inspectorii Inspectoratului Fiscal Principal de Stat în actul de control, iar efectuarea să fie încredințată experților din cadrul Centrului Național de Expertize Judiciare.

A notat că, în decizie se constată încălcarea admisă de către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a p. 3.13 din Instrucțiunea Ministerului Finanțelor nr. 03 prin neaplicarea mențiunii „modificat” pe certificatul de acciz prezentat în cadrul

controlului, care urma a fi înscrisă de către Inspectoratul Fiscal de Stat r-nul Xxxxxx 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 Inspectoratul Fiscal de Stat r-nul Xxxxxx privind solicitarea schimbării certificatului de acciz la momentul modificării încăperilor de acciz din r-nul Xxxxxx, or. Xxxxx, str. XXXXXXXX, xx.

Cu referire la presupusele încălcări ale p. 3.13 din Instrucțiunea Ministerului Finanțelor nr. 03 din 16 august 2002, concomitent cu documentele care adevăresc modificările efectuate, a prezentat la Inspectoratul Fiscal de Stat r-nul Xxxxxx, în termen de 15 zile, o cerere, prin care a solicitat schimbarea certificatului de acciz.

Inspectoratul Fiscal de Stat Xxxxxx 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 adăugarea încăperilor sub nr. cadastral xxxxxxxxx, situate în r-nul Xxxxxx or. Xxxxx, str. XXXXXXXX, xx.

Inspectoratul Fiscal de Stat r-nul Xxxxxx, a înregistrat cererea și a efectuat modificări direct pe certificatul de acciz și a confirmat înregistrarea modificărilor privind completarea încăperilor.

Începând cu data de 1 iulie 2015 și până la data efectuării controlului, a fost 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.

Totodată, prin decizia contestată s-a constatat ne reflectarea în evidența contabilă a cantității totale de 20 612,15 dal, stabilite în recipientele aflate în incinta imobilului cu nr. cadastral xxxxxx.xxx.01.

Conform măsurărilor efectuate în cadrul controlului faptic și conform raportului de expertiză nr. 34/12/1-R-3045 din 10 iunie 2016 a Centrului tehnico-criminalistic și expertize judiciare, cantitatea totală de 20 612,15 dal, stabilite în recipientele respective conțineau alcool etilic, care este o marfa supusă accizelor.

Însă, pârâtul a indicat că imobilul cu nr. cadastral, xxxxxx.xxx.01, în interiorul căruia au fost stabilite recipientele cu conținuturile respective, nu este inclus în schema amplasării încăperii de acciz.

Reieșind din faptul imposibilității constatării momentului de expediere a mărfurilor din încăperea de acciz, în recipientele aflate în imobilul cu nr. cadastral xxxxxx.xxx.01, termenul de calculare și achitare a accizului se consideră data constatării conform actului de control nr. 3-556943 din 9 iunie 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 8 7xx,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.

A solicitat Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord” prin cererea inițială și cererile de concretizare a pretențiilor admiterea acțiunii, anularea integrală

a deciziei nr. 178 din 11 august 2016 a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat și încasarea cheltuielilor de judecată.

Prin încheierea din 5 aprilie 2017 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, a fost admis Serviciul Fiscal de Stat în calitate de succesori în drepturi a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat și a Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Xxxxxx.

Prin hotărârea din 26 iunie 2017 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, acțiunea a fost respinsă ca nefondată.

Prin decizia din 5 iunie 2018 a Curții de Apel Chișinău, a fost respins apelul declarat de Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord” și s-a menținut hotărârea din 26 iunie 2017 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

Prin decizia din 18 decembrie 2018 a Curții Supreme de Justiție, a fost admis recursul declarat de Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord”, s-a casat decizia din 5 iunie 2018 a Curții de Apel Chișinău cu trimiterea cauzei spre rejudecare.

Prin decizia din 17 ianuarie 2019 a Curții de Apel Chișinău, a fost admis apelul declarat de Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord”, s-a casat integral hotărârea din 26 iunie 2017 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și s-a pronunțat o nouă hotărâre prin care acțiunea a fost admisă parțial. S-a anulat decizia nr. 178 din 11 august 2016 a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat ca fiind contrară legii și s-a respins pretenția Societății cu Răspundere Limitată „Cristal Nord” privind compensarea cheltuielilor de judecată.

La xx aprilie 2019 Serviciul Fiscal de Stat a depus recurs împotriva deciziei din 17 ianuarie 2019 a Curții de Apel Chișinău.

În motivarea recursului a invocat că, instanța de apel a interpretat eronat legea și a apreciat cauza în mod subiectiv.

În cazul apariției unor modificări sau completări în documentele de constituire condiționate de modificarea informației cu privire la locul încăperii de acciz, certificatul de acciz se înlocuiește. Agentul economic subiect impozabil de acciz, concomitent cu documentele care adevăresc modificările, prezintă o cerere prin care solicită schimbarea certificatului de acciz.

Agentul economic nu a probat faptul că deține o cerere cu privire la modificarea informației despre locul încăperii de acciz.

Totodată, ordonanța din 30 septembrie 2016 a Procuraturii Xxxxxx nu este executorie și nu poate fi luată în considerație.

Din explicațiile contabilului Societății cu Răspundere Limitată „Cristal Nord” din 20 iunie 2016, s-a menționat că, marfa, soluție lichidă depistată în imobilul cu numărul cadastral xxxxxx.xxx.01, amplasat pe adresa r-nul Xxxxxx, or. Xxxxx, str. Xxxxxxxx xx, în interiorul căruia au fost stabilite recipientele, nu au fost reflectate la balanța întreprinderii.

A solicitat Serviciul Fiscal de Stat admiterea recursului, casarea integrală a deciziei din 17 ianuarie 2019 cu menținerea hotărârii din 26 iunie 2017 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

La 8 august 2019, Societatea cu Răspundere Limitată a depus referință prin care a solicitat de a declara ca inadmisibil recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat împotriva deciziei din 17 ianuarie 2019 a Curții de Apel Chișinău.

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

În conformitate cu art. xx7 alin. (1) din Codul administrativ, prezentul cod a intrat în vigoare la 1 aprilie 2019.

În conformitate cu art. xx8 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 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.

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

Instanța de recurs menționează că decizia instanței de apel a fost pronunțată până la intrarea în vigoare a Codului administrativ. Respectiv, termenul de declarare al recursului urmează fi calculat conform dispozițiilor instituite de Codul de procedură civilă.

În conformitate cu art. 434 din Codul de procedură civilă, recursul se declară în termen de 2 luni de la data comunicării hotărârii sau a deciziei integrale, dacă legea nu prevede altfel. Termenul de 2 luni este termen de decădere și nu poate fi restabilit.

Copia deciziei din 17 ianuarie 2019 a Curții de Apel Chișinău a fost expediată în adresa participanților la proces la data de 26 februarie 2019. Prin urmare, recursul depus de către Serviciul Fiscal de Stat la data de xx aprilie 2019, este în termen.

În conformitate cu prevederile art. 247 din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează și soluționează recursul fără ședință de judecată.

Studiind materialele dosarului, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră necesar de a admite recursul, din considerentele ce urmează.

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.

În conformitate cu prevederile art. 194 alin. (2) Cod administrativ, în procedura de examinare a cererilor de recurs, hotărârile și deciziile contestate se examinează din oficiu în privința existenței greșelilor procedurale și aplicării corecte a dreptului material.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție, reține că prezentul litigiu este guvernat de prevederile Legii contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000 (în vigoare până la 1 aprilie 2019), precum și ale Codului fiscal.

Astfel, în conformitate cu art. 1 alin. (2) din Legea contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000 (în vigoare până la 1 aprilie 2019), orice persoană care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, de către o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluționarea în termenul

legal a unei cereri, se poate adresa instanței de contencios administrativ competente pentru a obține anularea actului, recunoașterea dreptului pretins și repararea pagubei ce i-a fost cauzată.

Conform art. 16 alin. (1) din aceeași lege, persoana care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, printr-un act administrativ și nu este mulțumită de răspunsul primit la cererea prealabilă sau nu a primit nici un răspuns în termenul prevăzut de lege, este în drept să sesizeze instanța de contencios administrativ competentă pentru anularea, în tot sau în parte, a actului respectiv și repararea pagubei cauzate.

În temeiul art. 26 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000, actul administrativ contestat poate fi anulat, în tot sau în parte, în cazul în care: este ilegal în fond ca fiind emis contrar prevederilor legii; este ilegal ca fiind emis cu încălcarea competenței; este ilegal ca fiind emis cu încălcarea procedurii stabilite.

Materialele cauzei atestă că, Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord” este înregistrată ca plătitor de accize în baza certificatului de acciz nr. 72xxx din 22 martie 2013, eliberat în baza cererii de solicitare a certificatului de acciz înregistrată la Inspectoratul Fiscal de Stat Xxxxxx cu nr. 3 la 20 martie 2013 (vol.I, f.d.26).

Conform certificatului de acciz nr.72xxx din 22 martie 2013 privind înregistrarea agentului economic ca subiect impozabil de acciz, prezentat de Serviciul Fiscal de Stat, sunt indicate trei încăperi de acciz: 1) în r-nul Xxxxxx, or. Xxxxxx, str. Xxxxxxxx, xx; 2) or. Xxxxxxxx, str. Xxxxxxxx, 37; 3) r-nul Xxxxxxxx. s.Xxxxxxxx. (vol.I, f.d. 222).

Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord”, a fost luată la evidență de Inspectoratul Fiscal de Stat raionul Xxxxxx care a eliberat certificatul de acciz nr. 72xxx din 22 martie 2013, deținând și dosarul cu toate actele aferente procedurii de eliberare a certificatului de acciz.

Conform certificatului de acciz nr.72xxx din 22 martie 2013 privind înregistrarea agentului economic ca subiect impozabil de acciz, prezentat de Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord”, sunt indicate patru încăperi de acciz, și anume: 1) în r-nul Xxxxxx, or. Xxxxxx, str. Xxxxxxxx, xx; 2) or. Xxxxxxxx, str. Xxxxxxxx, 37; 3) r-nul Xxxxxxxx. s.Xxxxxxxx 4) r-nul Xxxxxx, or. Xxxxxx, str. Xxxxxxxx (vol.I, f.d. 229).

Conform actului de control fiscal nr.5-673049 din 23 iunie 2016, prelungit prin actul de control nr.3-553840 din 23 iunie 2016 a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, ca rezultat al solicitării Procuraturii Generale, la Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal-Nord” s-a efectuat un control fiscal tematic privind corectitudinea calculării și achitării accizelor la buget pentru perioada 1 ianuarie 2016 – 10 iunie 2016, precum și contrapunerea datelor evidenței contabile cu rezultatele controlului faptic efectuat pentru perioada 6 iunie 2016 – 9 iunie 2016 și constatate în actul de control nr.3-556943 din 9 iunie 2016. (vol.I, f.d. 8-14).

Prin dezacordul înregistrat cu nr. 2311 la data de 8 iulie 2016, Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord” a solicitat anularea actului de control fiscal nr. 5-673049 din 23 iunie 2016 (vol.I, f.d. 37-40).

Prin decizia nr.178 din 11 august 2016 a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat s-a decis de a calcula și încasa: suma accizelor diminuate în mărime de 22 246 979

de lei; suma accizelor diminuate în mărime de 14 817 153 de lei în perioada fiscală L/06/2016, aferente producției accizate aflate în afara încăperii de acciz; a încasa majorarea de întârziere în mărime de 3 096 896 de lei pentru neachitarea în termenii stabiliți a accizelor diminuate; a aplica pentru încălcările legislației fiscale amendă în mărime de 6 674 094 de 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 de lei pentru diminuarea accizelor în perioada fiscală L/06/2016 și 5 000 de lei pentru prezentarea declarației privind accizele care conține informație neautentică pentru perioadele fiscale L/01/2016, L/02/2016, L/03/2016 și L/04/2016. (vol. I, f.d 42-47).

Prin contestația din 8 septembrie 2016, Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord” a solicitat anularea deciziei nr. 178 din 11 august 2016 și a actului de control fiscal nr.5-673049 din 23 iunie 2016 (vol. I, f.d. 48-51).

Prin decizia nr. 243 din 13 octombrie 2016 a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, s-a respins contestația depusă de către contribuabil în lipsa temeiului legal de anulare sau modificare a deciziei contestate (vol. I, f.d 52-55).

Astfel, la 14 noiembrie 2016, Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord” a înaintat prezenta acțiune prin care a solicitat anularea integrală a deciziei nr. 178 din 11 august 2016 a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat și încasarea cheltuielilor de judecată.

În susținerea acțiunii Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord” a invocat că, certificatul de acciz nr. 72xxx din 22 martie 2013, pe care îl deține în original, la capitolul încăpere accizată, conține de fapt patru încăperi – subdiviziuni accizate și anume: 1) în r-nul Xxxxxx, or. Xxxxx, str. XXXXXXXX, xx ; 2) or. XXXXXXXX, str. XXXXXXXX, 37; 3) r-nul XXXXXXXX. s.XXXXXXX; 4) r-nul Xxxxxx, or. Xxxxx, str. XXXXXXXX, xx - secția de cupajare (vol. I, f.d 36). Însă, la baza actului de control, inspectorii fiscali au pus un certificat de acciz în care sunt indicate doar trei poziții, pe când în certificatul de acciz pe care îl deține, sunt indicate patru poziții subdiviziuni accizate.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție relevă prevederile art. 126 alin. (1) Cod fiscal, potrivit căruia persoanele juridice și persoanele fizice care preconizează să se ocupe sau care se ocupă cu prelucrarea și/sau fabricarea mărfurilor supuse accizelor sunt obligate să primească certificatul de acciz de modelul stabilit de Serviciul Fiscal de Stat, până a începe desfășurarea activității în cauză.

Conform pct. 3.13 din Instrucțiunea nr. 03 din 16 august 2002 a Ministerului Finanțelor cu privire la modul de calculare și achitare a accizelor, în vigoare până la 21 iulie 2017, în cazul apariției unor modificări sau completări în documentele de constituire (cu excepția schimbării codului fiscal), condiționate de modificarea informației cu privire la locul încăperii de acciz, certificatul de acciz se înlocuiește, respectând următoarele cerințe: agentul economic - subiect impozabil de acciz, concomitent cu documentele care adevăresc modificările, prezintă la Inspectoratul Fiscal de Stat unde este luat la evidență, în termen de 15 zile, o cerere (de formă liberă) prin care se cere schimbarea Certificatului de acciz.

Inspectoratul Fiscal de Stat teritorial la primirea cererii retrage Certificatul de acciz eliberat anterior, înscriind pe diagonală mențiunea „Anulat” și data anulării, iar pe verso - motivul anulării Certificatului de acciz.

Certificatul de acciz anulat se păstrează în dosarul subiectului impozabil împreună cu cererea de înregistrare în calitate de subiect impozabil și cu cererea de schimbare a Certificatului de acciz.

Concomitent subiectului impozabil cu acciz timp de 5 zile de la înaintarea cererii i se eliberează un Certificat de acciz nou cu mențiunea „Modificat”, făcută în partea dreaptă de sus, care va avea același număr de înregistrare și care va conține informația curentă. La rândul „Data eliberării” a Certificatului de acciz modificat se înscrie data oglindită în Certificatul de acciz anulat.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră concluzia instanței de apel contradictorie circumstanțelor cauzei, fiind rezultată din interpretarea eronată a normelor de drept material, pe când concluzia primei instanțe despre necesitatea respingerii acțiunii este justă, aceasta având la bază cumulum dovezilor administrate în coraport cu normele juridice ce guvernează raportul juridic litigios.

Reieșind din normele de drept enunțate, instanța de fond corect a reținut că, certificatul de acciz urma a fi înlocuit la prezentarea de către agentul economic impozabil de acciz, a documentelor ce adevăresc modificările și depunerea unei cereri în formă liberă prin care se solicită schimbarea certificatului de acciz.

La materialele cauzei sunt anexate două certificate de acciz.

În certificatul de acciz nr. 72xxx din 22 martie 2013, prezentat de către Serviciul Fiscal de Stat din dosarul contribuabilului Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord”, sunt indicate trei încăperi accizate (vol. I, f.d.222).

Potrivit cererii de solicitare a certificatului de acciz din 20 martie 2013 și a documentelor anexate, încăperea de acciz din or. Xxxxxx, str. Xxxxxxxx xx este formată din două construcții cu numărul cadastral xxxxxx071 (vol.I, f.d.104-105).

Iar, prin cererea din 14 ianuarie 2014, Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord” a declarat subdiviziuni depozit amplasate în or. Xxxxxxxx, str. Xxxxxxxx 37 și raionul Xxxxxxxx, s. Xxxxxxxx. La cerere au fost anexate contractele de locațiune pentru aceste depozite și schemele de păstrare a alcoolului pe teritoriul acestora (vol.I, f.d.109-118).

Însă, în copia certificatului de acciz prezentat de către Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord” sunt indicate patru încăperi accizate (vol. I, f.d.229).

Din informația nr. 26/03-9-117 din 20 aprilie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat și copiile actelor prezentate se denotă că, copia certificatului de acciz în care sunt indicate patru încăperi accizate, precum cererea și alte documente care au stat la baza înregistrării ultimei încăperi nu există în dosarul contribuabilului Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord” (vol.I, f.d.221).

În conformitate cu pct. 6 din Regulamentul privind modul de solicitare a certificatului de acciz, de completare a declarației privind accizele și modul de evidență a mărfurilor supuse accizelor expediate (transportate) din încăperea de acciz, aprobat prin hotărârea nr. 843 din 18 decembrie 2009 a Guvernului Republicii Moldova, în vigoare la momentul efectuării controlului, la cererea de solicitare a

certificatului de acciz, agentul economic anexează schema (planul) amplasării încăperii de acciz, precum și aduce la cunoștință Serviciului Fiscal de Stat formele și metodele concrete de control, a căror aplicare asigură integritatea mărfurilor supuse accizelor, inclusiv la manipularea lor dintr-un loc al încăperii de acciz în altul, înscriindu-le pe verso-ul cererii (asigurarea încăperii cu pază; lipsa posibilităților de pătrundere în încăperea de acciz a persoanelor străine, inclusiv pe timp de noapte; procedura de documentare, evidență și control a mărfurilor supuse accizelor la expedierea (transportarea) lor în afara încăperii de acciz; prezența normelor la pierderi privind producerea mărfurilor supuse accizelor; modul de transportare a mărfurilor supuse accizelor etc.).

În conformitate cu art. 123 alin. (1) Cod fiscal, subiecții impunerii specificați la art.120 lit. a), care expediază (transportă) mărfuri supuse accizelor din antrepozitul fiscal: a) calculează accizele pornind de la volumul mărfurilor în expresie naturală sau de la valoarea acestora (în dependență de cotă – în sumă absolută sau *ad valorem* în procente); b) achită accizele la momentul expedierii (transportării) mărfurilor din antrepozitul fiscal conform cotelor stabilite în anexa nr.1 la prezentul titlu.

Cu toate acestea, la momentul controlului fiscal tematic privind corectitudinea calculării și achitării accizelor la buget, precum și contrapunerea datelor evidenței contabile cu rezultatele controlului faptic, s-a constatat că, conform schemei de amplasare a încăperilor de acciz în raionul Xxxxxx, or. Xxxxx, str. xxxxxxxx xx, care au fost prezentate de către contribuabil la momentul controlului, nu au fost prezentate și înregistrate la Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Xxxxxx. Această încăpere de acciz este formată din șase construcții cu numerele cadastrale: xxxxxxxx.01, xxxxxxxx.15, xxxxxxxx.14, xxxxxxxx.07 și nr. xxxxxx071.02 (două construcții) (vol.I, f.d.8-12).

În incinta imobilului cu numărul cadastral xxxxxxxx.01 au fost depistate recipiente cu substanță lichidă care potrivit raportului de expertiză nr. 34/12/1-R-3045 din 10 iunie 2016 a Centrului tehnico criminalistic și expertize judiciare, reprezintă amestecuri cu conținut de alcool etilic (vol.I, f.d.145-149).

De asemenea, din explicațiile date de contabilul Societății cu Răspundere Limitată „Cristal Nord”, Casico Alexandra, aceasta a comunicat că, marfa, soluție lichidă depistată în rezultatul controlului din 7 iunie 2016 în imobilul cu numărul cadastral xxxxxxxx.01 nu este reflectată la balanța întreprinderii (vol.I, f.d.211).

În asemenea circumstanțe a fost imposibilă constatarea momentului de expediere a mărfurilor din recipientele aflate în imobilul cu numărul cadastral xxxxxxxx.01, motiv din care termenul de calculare și achitare a accizului, corect a fost considerată data constatării conform actului de control fiscal din 9 iunie 2016.

Prin urmare, nu pot fi reținute argumentele Societății cu Răspundere Limitată „Cristal Nord” precum că deține certificatul de acciz în care sunt indicate patru încăperi accizate, iar inspectorii fiscali au pus la baza actului de control un certificat de acciz fals, deoarece nu au fost prezentate careva probe în acest sens precum ar fi, cererea și alte documente care au stat la baza înregistrării ultimei încăperi.

Însă, Serviciul Fiscal de Stat a prezentat probe din dosarul contribuabilului Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord” și anume, copia certificatului de acciz în care sunt indicate trei încăperi accizate, cererea și documentele care au stat

la baza înregistrării acestora. Careva cereri și documente referitor la presupusul loc de acciz indicat la poziția a patra în certificatul de acciz prezentat de Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord”, nu au fost depistate.

Din considerentele menționate și având în vedere faptul că hotărârea primei instanțe este legală și întemeiată, iar decizia instanței de apel a fost emisă cu interpretarea eronată a legii și aprecierea greșită a probelor, Completul specializat pentru examinarea cauzelor de contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a casa decizia din 17 ianuarie 2019 a Curții de Apel Chișinău și a menține hotărârea din 26 iunie 2017 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. c), art. 248 alin. (2) Cod 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.

Se casează integral decizia din 17 ianuarie 2019 a Curții de Apel Chișinău și se menține hotărârea din 26 iunie 2017 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de către Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ și încasarea cheltuielilor de judecată.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,

Judecătorul:

Tamara Chișca-Doneva

Judecătorii:

Nina Vascan

Maria Ghervas

Victor Burduh

Nicolae Craiu