

Dosarul nr. 3ra-217/2020

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani (G. Ciobanu)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (V. Clima, E. Palanciuc, A. Malii)

DECIZIE

03 iunie 2020

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței, judecătorul
judecătorii

Tamara Chișca-Doneva
Maria Ghervas
Nina Vascan
Iurie Bejenaru
Victor Burduh

examinând recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat,
în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă
de Societatea cu Răspundere Limitată „Ilvi-Pac” împotriva Serviciului Fiscal de
Stat cu privire la contestarea actului administrativ,
împotriva deciziei din 27 noiembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, prin care
s-a respins apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii din 11 iulie
2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani

c o n s t a ț ă :

La 17 octombrie 2018 Societatea cu Răspundere Limitată „Ilvi-Pac” (în continuare SRL „Ilvi-Pac”) a depus cerere de chemare în judecată în procedura contenciosului administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii a indicat că în baza deciziei nr. DICF-25909/16 din 16 iulie 2018 a Direcției generale administrare fiscală mun. Chișinău a Serviciului Fiscal de Stat privind inițierea controlului fiscal, la SRL „Ilvi-Pac” a fost efectuat un control fiscal prin metoda verificării totale, inclusiv: pentru perioada 01 ianuarie 2014 – 31 decembrie 2017 (impozit pe venit din activitatea de întreprinzător), pentru perioada 01 iunie 2014 – 31 mai 2018 (TVA, alte impozite și taxe).

Controlul s-a efectuat în baza documentelor prezentate de întreprindere.

La 27 iulie 2018 a fost întocmit actul de control nr. 5-688528, prelungit pe blanchetele nr. 5-688529, nr. 5-688530 și nr. 5-688531.

În actul de control s-a indicat că, în perioada anilor 2015–2016, SRL „Ilvi-Pac” a efectuat procurări de mărfuri (materie primă pentru producerea foliei și ambalajului din plastic) de la SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading” în sumă de 8 635 272 de lei, care a fost achitată integral prin intermediul conturilor bancare și care au fost casate în contabilitate în baza cartelelor tehnologice și a rapoartelor de producere la costul producției finite.

S-a constatat că procurarea de mărfuri materie primă de la agenții economici nominalizați a avut loc în baza contractelor încheiate cu aceștia, marfa fiind livrată în baza facturilor fiscale, primite de la organul fiscal și înregistrate în registrele de evidență contabilă și în declarațiile prezentate lunar Serviciului Fiscal de Stat.

Inspectorii fiscali au invocat că, în rezultatul intentării cauzei penale nr. 2017038008 și audierii în calitate de învinuiți, administratorii SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading”, au dat depoziții că activitatea întreprinderilor date se reducea la completarea facturilor fiscale pentru anumiți agenți economici, redând fictiv activități economice.

Ca urmare, organul fiscal a decis că înscrierile de evidență contabilă a SRL „Ilvi-Pac” în baza documentelor primare primite de la SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading” nu corespund dispozițiilor art. 3, art. 19 alin. (1), (2) și (6) lit. e) și art. 14 din Legea contabilității.

Organul fiscal a constatat încălcarea prevederilor art. 24 alin. (10) din Codul fiscal, prin faptul că s-a atribuit la deduceri costul materialelor în sumă de 7 196 060 de lei, în lipsa documentelor confirmative, precum și a combustibilului casat pentru transportarea materialelor în sumă de 4 387 de lei.

Pretinsele încălcări descrise în actul de control au condiționat micșorarea venitului impozabil și respectiv diminuarea impozitului pe venit pentru anii 2015–2016, cu sumele indicate în actele administrative contestate.

După aceeași metodologie, organul fiscal a dedus sumele TVA aferente facturilor fiscale pentru marfa primită de la SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading” în sumă de 1 439 212 lei și în consecință a constatat că faptele descrise în act au dus la diminuarea TVA în sumă de 1 468 748 de lei.

La 03 august 2018, a depus dezacord la actul de control din 27 iulie 2018, invocând că toate tranzacțiile au fost reale, fapt probat prin însăși materialele controlului fiscal din care rezultă că din materia primă procurată de la SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading” a fost fabricată producție finită, care a fost comercializată ulterior cumpărătorilor din țară și la export, nefiind stabilite careva divergențe între conturile contabile 211.1 (materiale), producere, contul contabil 811.1 și respectiv contul 216.1 (produs finit). La dezacordul depus la actul de control din 27 iulie 2018 nu a primit răspuns.

La 16 august 2018, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 119/1440 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Ilvi-Pac”, prin care la:

- pct. I s-a micșorat contul curent generalizat la cap. 122100 „prime de asigurare obligatorie de asistență medicală” (plăți de bază) cu 1 194 de lei;

- pct. II s-a încasat la buget sumele impozitelor și taxelor calculate în rezultatul controlului:

- 705 286 de lei, impozitul pe venit;
- 1 459 943 de lei, taxa pe valoare adăugată;
- 10 539 de lei, contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii datorate de angajator;
- 2 877 de lei, contribuțiile individuale de asigurări sociale obligatorii;

- pct. III s-a încasat la buget majorare de întârziere calculată în rezultatul controlului în conformitate cu art. 228 alin. (2) din Codul fiscal:

- 104 037 de lei, pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător;
- 440 512 lei, pentru neachitarea în termen a TVA;

- pct. IV s-a aplicat amendă în sumă de:

- 7 000 de lei, conform art. 260 alin. (3) din Codul fiscal, pentru prezentarea declarațiilor privind impozitul pe venit pentru anul 2014 – anul 2017 și declarațiilor privind TVA pentru iulie 2014 – noiembrie 2014, ianuarie 2015 – martie 2015, iunie 2015 – septembrie 2015, noiembrie 2015, ianuarie 2016 – aprilie 2016, iunie 2016 – septembrie 2016, noiembrie 2016 – decembrie 2016, ianuarie 2017 – aprilie 2017, iunie 2017, august 2017 – noiembrie 2017, februarie 2018, mai 2018, cu informație neautentică, fapt ce a generat obligații suplimentare la buget la capitolul impozitul pe venit din activitate de întreprinzător pentru anii 2015 – 2016 și la capitolul TVA în decembrie 2014, iulie 2015, august 2015, octombrie 2015, noiembrie 2015, ianuarie 2016, martie 2016, aprilie 2016, februarie 2017, martie 2017, aprilie 2017, mai 2017;
- 226 030 de lei, conform art. 261 alin. (4) din Codul fiscal, pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător (753 432 de lei × 30%);
- 440 624 de lei, conform art. 261 alin. (4) din Codul fiscal, pentru diminuarea TVA (1 468 748 de lei × 30%);
- 41 606 lei, conform art. 261 alin. (6) din Codul fiscal, pentru plata incompletă a impozitului pe venit în rate.

- pct. V s-a aplicat amendă în sumă de 670 de lei, conform art. 9 alin. (7) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2018 nr. 281 din 15 decembrie 2017, pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii.

La 07 septembrie 2018, a depus contestație la Serviciul Fiscal de Stat, solicitând anularea deciziei nr. 119/1440 din 16 august 2018 în partea ce ține de fictivitatea tranzacțiilor cu SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading”, cât și anularea consecințelor, după cum urmează:

- pct. II, prin care s-a încasat la buget sumele impozitelor și taxelor calculate în rezultatul controlului: 705 286 de lei, impozitul pe venit; 1 459 943 de lei, taxa pe valoare adăugată;

- pct. III, prin care s-a încasat la buget majorare de întârziere pentru sumele neachitate în termen;

- pct. IV, prin care s-a aplicat amendă în mărime de: 226 030 de lei, conform art. 261 alin. (4) din Codul fiscal, pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător (753 432 de lei × 30%); 440 624 de lei, conform art. 261 alin. (4) din Codul fiscal, pentru diminuarea TVA (1 468 748 de lei × 30%);

- anularea actului de control nr. 5-688528, prelungit pe blanchetele nr. 5-688529, nr. 5-688530 și nr. 5-688531 din 27 iulie 2018 întocmit de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a Serviciului Fiscal de Stat în partea ce ține de fictivitatea tranzacțiilor cu Societatea cu Răspundere Limitată „BS-Trading” și Societatea cu Răspundere Limitată „PAS-Trading”, cât și anularea consecințelor, după cum urmează:

- diminuarea impozitului pe venit cu 753 432 de lei, inclusiv anul 2015 cu 55 178 de lei, anul 2016 cu 698 254 de lei;

- prezentarea declarațiilor cu privire la impozitul pe venit pentru anii 2014 – 2017, care conține informație neautentică, fapt care a generat apariția obligației suplimentare la buget pentru perioada anului 2015 și anului 2016;
- diminuarea TVA cu suma totală de 1 468 748 de lei;
- prezentarea declarațiilor privind TVA cu informația neautentică;
- neachitarea în termen a TVA.

Contestația depusă la 07 septembrie 2018 nu a fost examinată.

Consideră actele administrative contestate ilegale și neîntemeiate, din următoarele motive.

Conform art. 26 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, (în vigoare la momentul contestării), mărimea deducerii amortizării calculate a proprietății se determină în conformitate cu prezentul articol, cu art.24 și 27.

Proprietatea pe care se calculează amortizarea este proprietatea materială reflectată în bilanțul contribuabilului în conformitate cu legislația și folosită în activitatea de întreprinzător, a cărei valoare scade prezumtiv ca urmare a uzurii fizice și morale și a cărei perioadă de exploatare este mai mare de un an, iar valoarea ei depășește suma de 6 000 de lei.

Conform art. 44 alin. (1) lit. c) și alin. (3) lit. b) din Codul fiscal, pentru persoanele juridice se aplică metoda de evidență contabilitatea de angajamente.

Prin contabilitatea de angajamente se înțelege metoda conform căreia deducerea se permite în perioada fiscală în care au fost calculate sau au fost suportate cheltuielile ori au fost efectuate alte plăți, cu condiția că aceste cheltuieli și plăți nu trebuie raportate la o altă perioadă fiscală în scopul reflectării corecte a venitului.

Potrivit art. 102 alin. (10) lit. a) din Codul fiscal, subiectul impozabil are dreptul la deducerea sumei T.V.A., achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate, dacă dispune de factura fiscală la valorile materiale, serviciile procurate pentru care a fost achitată ori urmează a fi achitată T.V.A.

Aceeași poziție expusă în norma dată de drept o are și organul fiscal expusă în Baza generalizată a practicii fiscale la pct. 28.21.2, 28.21.16 și 28.21.18, publicată pe pagina oficială web al Serviciului Fiscal de Stat: www.fisc.md la capitolul „trecerea în cont a TVA”.

Faptul deținerii în original a facturilor fiscale pe valorile materiale procurate, care au fost reflectate în evidențele contabile și declarațiile fiscale atât ale vânzătorilor, cât și a cumpărătorului, achitarea acestor valori materiale procurate, neanularea prin intermediul unor hotărâri judecătorești a contractelor încheiate cu SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading”, a facturilor fiscale de livrare a acestor valori materiale, demonstrează dreptul său la deducerea amortizării calculate a materiei prime primite și dreptul la trecerea în cont a TVA aferente acestor livrări.

Or, atât timp cât nu există hotărâre judecătorească irevocabilă privind constatarea nulității tranzacțiilor, acestea se prezumă a fi legale.

Cu atât mai mult, pe parcursul controlului fiscal s-a stabilit că producția livrată unor agenți economici a fost produsă din materie primă primită de la întreprinderile enunțate, iar fictivitatea acestor livrări ar presupune că și tranzacțiile sale efectuate cu alți agenți economici ar fi fictive, ceea ce nu și-a găsit confirmare în cadrul controlului fiscal.

SRL „Ilvi-Pac” a solicitat instanței de judecată anularea deciziei nr. 119/1440 din 16 august 2018 a Serviciului Fiscal de Stat în partea ce ține de fictivitatea tranzacțiilor cu SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading”, cât și anularea consecințelor, după cum urmează:

- pct. II, prin care s-a încasat la buget sumele impozitelor și taxelor calculate în rezultatul controlului:

- 705 286 de lei, impozitul pe venit;
- 1 459 943 de lei, taxa pe valoare adăugată;

- pct. III, prin care s-a încasat la buget majorare de întârziere pentru sumele neachitate în termen;

- pct. IV, prin care s-a aplicat amendă în mărime de:

- 226 030 de lei, conform art.261 alin. (4) din Codul fiscal, pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător (753 432 de lei × 30%);

- 440 624 de lei, conform art. 261 alin. (4) din Codul fiscal, pentru diminuarea TVA (1 468 748 de lei × 30%);

Anularea actului de control nr. 5-688528, prelungit pe blanchetele nr. 5-688529, nr. 5-688530 și nr. 5-688531, din 27 iulie 2018 întocmit de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a Serviciului Fiscal de Stat în partea ce ține de fictivitatea tranzacțiilor cu SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading”, cât și anularea consecințelor, după cum urmează:

- diminuarea impozitului pe venit cu 753 432 de lei, inclusiv anul 2015 cu 55 178 de lei, anul 2016 cu 698 254 de lei,

- prezentarea declarațiilor cu privire la impozitul pe venit pentru anii 2014 – 2017, care conține informație neautentică, fapt care a generat apariția obligației suplimentare la buget pentru perioada anului 2015 și anului 2016;

- diminuarea TVA cu suma totală de 1 468 748 de lei;

- prezentarea declarațiilor privind TVA cu informația neautentică;

- neachitarea în termen a TVA.

Prin hotărârea din 11 iulie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani s-a admis parțial acțiunea depusă de SRL „Ilvi-Pac”.

S-a anulat decizia nr. 119/1440 din 16 august 2018 a Serviciului Fiscal de Stat în partea ce ține de:

- încasarea la buget a sumelor impozitelor și taxelor calculate în rezultatul controlului: 705 286 de lei impozit pe venit și 1 459 943 de lei taxa pe valoare adăugată;

- încasarea la buget a majorării de întârziere calculată în rezultatul controlului conform art. 228 alin. (2) din Codul fiscal: 104 037 de lei pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător și 440 512 lei pentru neachitarea în termen a TVA;

- aplicarea amenzii în sumă de 226 030 de lei conform art. 261 alin. (4) din Codul fiscal pentru diminuarea impozitului pe venit din activitate de întreprinzător (753 432 de lei × 30%) și 440 624 de lei conform art. 261 alin. (4) din Codul fiscal pentru diminuarea TVA (1 468 748 de lei × 30%).

În rest, acțiunea în partea anulării parțiale a actului de control întocmit de Serviciul Fiscal de Stat nr. 5-688528, prelungit pe blanchetele nr. 5-688529, nr. 5-688530 și nr. 5-688531 din 27 iulie 2018, s-a respins.

Prin decizia din 27 noiembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău s-a respins apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii din 11 iulie 2019 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani.

În motivarea soluției prima instanță și instanța de apel au reținut că, drept temei juridic a emiterii deciziei de sancționare organul fiscal a indicat declarațiile învinuitorilor – administratorilor și contabilului SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading” date pe marginea cauzei penale nr. 2017038008 (vol. III, f.d. 1-19).

Din analiza actului contestat rezultă că organul fiscal a considerat necesare și suficiente declarațiile enunțate în vederea stabilirii caracterului fictiv al relațiilor comerciale dintre SRL „Ilvi-Pac”, SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading”.

Caracterul fictiv al relațiilor comerciale dintre SRL „Ilvi-Pac” și SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading” nu poate fi prezumat, dar urmează a fi probat în baza unor probe pertinente și concludente.

În speță, organul fiscal nu și-a îndeplinit sarcina probațiunii, având în vedere faptul că facturile fiscale nu au fost declarate nule prin careva acte definitive, fiind emise întru executarea unor contracte de vânzare-cumpărare încheiate valabil dintre agenții economici.

Mai mult ca atât, depozițiile date de către persoanele învinuite în procesul penal rămân a fi doar niște declarații, putând fi combătute pe parcursul derulării urmăririi penale și procesului de judecată.

Organul fiscal nu a ținut cont de faptul că, pot fi folosite cu titlu de *res judicata* doar declarațiile constatate într-un act judecătoresc irevocabil.

În cazul dat aceste declarații nu duc la probarea caracterului pretins a fi ilicit al relațiilor comerciale dintre doi sau mai mulți agenți economici.

Instanțele inferioare au considerat defectuoasă concluzia organului fiscal, deoarece relațiile comerciale dintre SRL „Ilvi-Pac” și contractanții săi SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading” au fost confirmate prin facturi fiscale completate și eliberate pentru executarea contractelor de vânzare-cumpărare, valabilitatea facturilor fiscale nefiind puse la îndoială de către nimeni și nefiind confirmată prin careva probe pertinente și concludente în acest sens.

Achitățile efectuate între SRL „Ilvi-Pac” și agenții economici SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading” se confirmă prin ordinele de plată eliberate în acest sens (vol. I, f.d. 178-217; vol. II, f.d. 242- 248).

Pe parcursul controlului efectuat și în cadrul judecării cauzei nu au fost prezentate probe care să confirme că, SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading” nu au livrat reclamantului marfa (materia primă).

Prin actul de control întocmit de Serviciul Fiscal de Stat se constată că, din materia primă procurată de la firmele menționate a fost fabricată producție finită.

Unicul temei legal pus de organul fiscal la baza calculării TVA diminuate au constituit declarațiile date organului de urmărire penală de către factorii de decizie a SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading”.

Cu atât mai mult că, prin ordonanța din 14 ianuarie 2019 a procurorului în Procuratura pentru Combaterea Criminalității Organizate și Cauze Speciale de sub urmărire penală s-a scos Victor Catric, care deține funcția de director de producere în cadrul SRL „Ilvi-Pac”, din motiv că acțiunile acestuia nu întrunesc elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 244 alin. (1) din Codul penal (vol. III, f.d. 54-57).

Instanțele inferioare au considerat că, nu este temei de a considera documentele primare ca fiind întocmite cu abateri de la normele legale, deoarece facturile fiscale care au fost supuse verificării de către inspectorii fiscali au fost stampilate de ambele entități, fiind trecute în evidența contabilă a contribuabililor.

La 11 decembrie 2019, Serviciul Fiscal de Stat a depus la Curtea de Apel Chișinău recurs împotriva deciziei din 27 noiembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, solicitând casarea deciziei recurate și a hotărârii din 11 iulie 2019 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani, cu emiterea unei decizii noi, prin care să fie respinsă integral acțiunea depusă de SRL „Ilvi-Pac”, ca fiind neîntemeiată (vol. III, f.d. 132-133).

La 09 ianuarie 2020, Serviciul Fiscal de Stat a depus la Curtea Supremă de Justiție motivarea recursului împotriva deciziei din 27 noiembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău (vol. III, f.d. 139-151).

În motivarea recursului a indicat că, instanța de apel a examinat superficial cauza, cu interpretarea și aplicarea eronată a normelor de drept material.

La judecarea cauzei instanțele inferioare nu au ținut cont de declarațiile administratorului SRL „PAS-Trading”, contabilului SRL „BS-Trading” – Igor Oleinic și administratorului SRL „BS-Trading” – Svetlana Bucicovscaia, care au fost date în cadrul urmăririi penale că, nu au desfășurat activitate economică. Iar activitatea SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading” se rezuma la completarea facturilor fiscale pentru anumiți agenți economici, redând fictiv o activitate economică și neavând intrări de asemenea mărfuri ce ar justifica recomercializarea ulterioară a acestor mărfuri.

În perioada anilor 2015–2016 SRL „Ilvi-Pac” a comercializat material (peliculă PS) (contul bilanțier 211/1) în baza facturilor fiscale eliberate de SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading” în valoare de 645 696 de lei, inclusiv TVA – 107 616 lei și în anul 2016 în valoare de 7 989 576 de lei, inclusiv TVA în sumă de 1 331 596 de lei, care ulterior au fost casate în contabilitate în baza cartelelor tehnologice și rapoartelor de producere la costul producției finite.

Conform facturilor fiscale primite de la SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading” în boxa nr. 9 „transportator” este indicată entitatea SRL „Ilvi-Pac” și în boxa 8 „Foaia de parcurs” este indicat numărul și seria foii de parcurs a SRL „Ilvi-Pac”.

În anul 2015 a fost casat combustibil în valoare de 219 de lei, în anul 2016 în valoare de 4 168 de lei.

SRL „Ilvi-Pac” a efectuat înscrieri în evidență contabilă în baza documentelor primare, care nu corespund prevederilor art. 3, art. 19 alin. (1), (2), (6) lit. e) și alin. (14) din Legea contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007.

Este greșită poziția instanțelor de judecată că declarațiile date în cadrul urmăririi penale de către persoanele cu funcții de răspundere din cadrul firmelor nominalizate nu constituie probe în confirmarea caracterului fictiv al tranzacțiilor, deoarece aceștia au confirmat fictivitatea activității economice și nu există vreo sentință de condamnare în privința lor pentru darea declarațiilor false.

Serviciul Fiscal de Stat a solicitat Curții Supreme de Justiție admiterea recursului, casarea deciziei din 27 noiembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău și a hotărârii din 11 iulie 2019 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani, cu emiterea unei decizii noi, prin care să fie respinsă integral acțiunea depusă de SRL „Ilvi-Pac”, ca fiind neîntemeiată (vol. III, f.d. 139-151).

La 20 decembrie 2019 și 09 ianuarie 2020, în adresa SRL „Ilvi-Pac” a fost expediată pentru notificare copia recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat, cu înștiințarea despre posibilitatea depunerii referinței.

La 29 ianuarie 2020, SRL „Ilvi-Pac” a depus referință asupra recursului, solicitând respingerea acestuia, cu menținerea deciziei din 27 noiembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău și a hotărârii din 11 iulie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, pe care le consideră legale și întemeiate, invocând că instanțele de judecată ierarhic inferioare au verificat minuțios toate circumstanțele, care au importanță pentru soluționarea justă a cauzei, dând o apreciere corectă suportului probator (vol. III, f.d. 175-177).

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.

Coelgiul consideră că, la depunerea recursului împotriva deciziei din 27 noiembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, Serviciul Fiscal de Stat a respectat prevederile articolului 245 alin. (1) și (2) din Codul administrativ.

Prin încheierea din 05 februarie 2020 a Curții Supreme de Justiție, recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat împotriva deciziei din 27 noiembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău a fost numit pentru examinare în complet din 5 judecători (vol. III, f.d. 181).

Verificând argumentele invocate în recurs, pe baza materialelor din dosar, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție a ajuns la concluzia de a-l admite, cu casarea integrală a deciziei din 27 noiembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău și a hotărârii din 11 iulie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, cu emiterea unei decizii noi, din următoarele motive.

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

Articolul 248 din Codul administrativ stipulează la alin. (1) lit. c) că, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă decizie prin care casează integral decizia instanței de apel și emite o nouă decizie.

Potrivit articolului 194 alin. (2) din Codul 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.

Prin prisma articolului 239 din Codul de procedură civilă, hotărârea judecătorească trebuie să fie legală și întemeiată. Instanța își întemeiază hotărârea numai pe circumstanțele constatate nemijlocit de instanță și pe probele cercetate în ședință de judecată.

Prin legalitatea hotărârii se înțelege aplicarea corectă a normelor de drept material și procedural de către instanța de judecată care a pronunțat hotărârea. Hotărârea este legală, dacă a fost adoptată în strictă conformitate cu normele de drept material care reglementează raportul material litigios.

Analiza pe care judecătorul o face în legătură cu motivele de fapt și de drept, care i-au format convingerea în sensul unei anumite soluții, trebuie să fie clară și simplă, precisă, conchisă și fermă, să aibă putere de convingere.

În sensul articolului 240 alin. (1) și (3) din Codul de procedură civilă, la deliberarea hotărârii, instanța judecătorească apreciază probele, determină circumstanțele care au importanță pentru soluționarea cauzelor, care au fost sau nu stabilite, caracterul raportului juridic dintre părți, legea aplicabilă soluționării cauzei și admisibilitatea acțiunii. Instanța judecătorească adoptă hotărârea în limitele pretențiilor înaintate de reclamant.

Conform articolului 1 alin. (2) din Legea contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000 (în vigoare până la 01 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.

Din materialele cauzei rezultă că, la 01 august 2015, între SRL „PAS-Trading”, în persoana administratorului Andrei Pirogan în calitate de vânzător și SRL „Ilvi-Pac”, în calitate de cumpărător, a fost încheiat contractul de vânzare-cumpărare nr. 01/08, prin care vânzătorul s-a obligat să transmită, iar cumpărătorul să primească și să achite cutia, materialele pentru împachetare și materialele pentru confecționarea mărfii finale (vol. I, f.d. 48-49).

La 01 august 2016, între SRL „BS-Trading”, în persoana administratorului Bucicovscaia Svetlana, în calitate de vânzător și SRL „Ilvi-Pac”, în calitate de cumpărător, a fost încheiat contractul de vânzare-cumpărare nr. 01/09, prin care vânzătorul s-a obligat să transmită, iar cumpărătorul să primească și să achite cutia, materialele pentru împachetare și materialele pentru confecționarea mărfii finale (vol. I, f.d. 218-219).

Prin ordonanța Procuraturii pentru Combaterea Criminalității Organizate și Cauze Speciale din 29 mai 2018 s-a dispus *inter alia* efectuarea de către specialiștii Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău a controlului fiscal prin metoda verificării totale la întreprinderea SRL „Ilvi-Pac”, pentru perioada de activitate 01 ianuarie 2014 până în prezent și s-a pus în sarcina specialiștilor soluționarea următoarelor întrebări:

1. Au fost diminuate careva impozite sau taxe, aferente bugetului de stat de către agentul economic SRL „Ilvi-Pac” în perioada menționată. Dacă da, care anume și în ce mărime?

2. Care este suma reală a venitului impozabil diminuat aferent bugetului de stat de către agentul economic SRL „Ilvi-Pac” în perioada menționată?

3. În urma căror acțiuni ilicite economico-financiare, au fost generate încălcările comise de către agentul economic SRL „Ilvi-Pac” și care sunt prejudiciile aduse bugetului de stat, cu referire la genurile de activitate:

- arenda terenurilor sub spații comerciale;
- achiziționarea și luarea la balanța întreprinderilor a bunurilor materiale și a imobilelor;
- calcularea și achitarea salariilor angajaților;
- majorarea fictivă a cheltuielilor;
- reflectarea veniturilor încasate în proporții micșorate;

- corectitudinea întocmirii contractelor de arendă cu persoanele juridice și actelor de verificare cu aceștia;
- corectitudinea eliberării și evidenței blanchetelor de strictă evidență (anume facturi emise pentru agenții economici) și bonurilor de casă;
- relațiile economico-financiare între întreprinderile SRL „Ilvi-Pac” cu SRL „BS-Trading”, SRL „PAS-Trading” și SRL „Saroslux”;

4. Cine sunt persoanele responsabile de comiterea încălcărilor depistate?

5. Elucidarea aspectelor indicate urmează a fi efectuată în coroborare cu declarațiile persoanelor care au fost audiați în cadrul urmăririi penale și alte mijloace materiale de probă administrate în cadrul urmăririi penale, care urmează a fi prezentate organului fiscal la prima solicitare (vol. II, f.d. 236-237 recto-verso).

Prin decizia nr. DICF-25909/16 din 16 iulie 2018 a Serviciului Fiscal de Stat, Direcția control fiscal post operațional nr. 4 a inițiat controlul fiscal la SRL „Ilvi-Pac”, pentru perioada de activitate 01 ianuarie 2014 – 31 mai 2018 (vol.II, f.d.238).

În rezultatul controlului fiscal, la 27 iulie 2018, inspectorii fiscali Larisa Marcenco și Mariana Pocrîș au întocmit Actul de control fiscal nr. 5-688528, prelungit pe blanchetele nr. 5-688529, nr. 5-688530 și nr. 5-688531 (vol. I, f.d. 7-18, vol. II, f.d. 234-248 recto-verso).

Conform Actului de control fiscal, s-a stabilit că SRL „Ilvi- Pac” a admis următoarele abateri și încălcări:

- 1) diminuarea impozitului pe venit cu 753 432 de lei, inclusiv: A/2015 cu 55 178 de lei, pentru A/2016 cu 698 254 de lei;
- 2) majorarea impozitului pe venit cu 48 146 de lei, inclusiv: pentru A/2014 cu 10 691 de lei, pentru A/2017 cu 37 455 de lei;
- 3) prezentarea declarațiilor cu privire la impozitul pe venit pentru A/2014 – A/2017 care conține informație neautentică, fapt care a generat apariția obligației suplimentare la buget pentru perioada A/2015, A/2016;
- 4) neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător;
- 5) neachitarea în termenele stabilite a impozitului pe venit în rate pentru A/2016, A/2017;
- 6) diminuarea TVA în sumă totală de 1 468 748 de lei;
- 7) majorarea TVA aferentă bugetului în sumă totală de 8 805 lei;
- 8) prezentarea declarațiilor privind TVA pentru L/07/2014 – L/11/2014, L/01/2015 – L/03/2015, L/06/2015 – L/09/2015, L/11/2015, L/01/2016 – L/04/2016, L/06/2016 – L/09/2016, L/11/2016 – L/12/2016, L/01/2017 – L/04/2017, L/06/2017, L/08/2017 – L/11/2017, L/02/2018, L/05/2018 ce conțin informație neautentică, fapt ce a generat obligații suplimentare la buget în L/12/2014, L/07/2015, L/08/2015, L/10/2015, L/11/2015, L/01/2016, L/03/2016, L/04/2016, L/02/2017, L/03/2017, L/04/2017, L/05/2017;
- 9) neachitarea în termen a TVA;
- 10) diminuarea cuantumului contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii datorate de angajator pentru L/01/2018 – L/03/2018 cu 10 539 de lei;
- 11) diminuarea cuantumului contribuțiile individuale de asigurări sociale obligatorii pentru L/01/2018 – L/03/2018 cu 2 877 de lei;

- 12) majorarea cuantumului contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioada L/01/2018 cu 4 316 lei;
- 13) prezentarea cu date neveridice a dărilor de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate, prin completarea cu date neveridice a dărilor de seamă (forma IPC18) pentru perioadele L/01/2018 – L/03/2018, fapt care au condiționat obligații suplimentare la buget la capitolul contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii;
- 14) prezentarea cu date neveridice Raportul privind calcularea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală (forma MED08) în perioada fiscală T/03/2016, fapt care n-a condiționat obligații suplimentare la buget;
- 15) prezentarea Notelor de informare privind salariul și alte plăți efectuate de către patron în folosul angajaților și impozitul pe venit reținut din acestea (IAL14) pentru perioadele A/2014 și A/2016, ce conțin informație neautentică, fapt care n-a condiționat obligații suplimentare la buget;
- 16) majorarea în Raportul privind calcularea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală (forma MED08) în perioada fiscală T/03/2016 a bazei impozabile cu 13 270 de lei și a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală cu 1194 de lei.

La 03 august 2018, SRL „Ilvi-Pac” a depus dezacord împotriva Actului de control fiscal al Serviciului Fiscal de Stat nr. 5-688528; 5-688529; 5-688530; 5-688531 din 27 iulie 2018 (vol. I, f.d. 27-30).

Prin Decizia nr. 119/1440 din 16 august 2018 a Serviciului Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Ilvi-Pac” s-a dispus:

- I.** A micșora în contul curent generalizat la cap. 122100 „prime de asigurare obligatorie de asistență medicală” (plăți de bază) cu 1194 de lei;
- II.** A încasa la buget sumele impozitelor și taxelor calculate în rezultatul controlului:
 - 705 286 de lei, impozitul pe venit;
 - 1 459 943 de lei, taxa pe valoarea adăugată;
 - 10 539 de lei, contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii datorate de angajator;
 - 2 877 de lei, contribuțiile individuale de asigurări sociale obligatorii;
- III.** A încasa la buget majorare de întârziere calculată în rezultatul controlului, conform art. 228 alin. (2) din Codul fiscal:
 - 104 037 de lei, pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător;
 - 440 512 lei, pentru neachitarea în termen a TVA;
- IV.** A aplica amendă în sumă de:
 - 7 000 de lei, conform prevederilor art. 260 alin. (3) din Codul fiscal, pentru prezentarea declarațiilor privind impozitul pe venit pentru A/2014–A/2017 și declarațiilor privind TVA pentru L07/2014–L/11/2014, L/01/2015–L/03/2015, L/06/2015–L/09/2015, L/11/2015, L/01/2016–L/04/2016, L/06/2016–L/09/2016; L/11/2016–L/12/2016, L/01/2017–L/04/2017, L/06/2017, L/08/2017–L/11/2017, L/02/2018, L/05/2018 cu informație neautentică, fapt ce a generat obligații suplimentare la buget la capitolul

impozitul pe venit din activitate de întreprinzător pentru A/2015–A/2016 și la capitolul TVA în L/12/2014, L/07/2015, L/08/2015, L/10/2015, L/10/2015, L/11/2015, L/01/2016, L/03/2016, L/04/2016, L/02/2017, L/03/2017, L/04/2017, L/05/2017;

- 226 030 de lei, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal, pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător (753 432 de lei x 30%);
- 440 624 de lei, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal, pentru diminuarea TVA (1 468 748 de lei x 30%);
- 4 606 lei, conform prevederilor art. 261 alin. (6) din Codul fiscal, pentru plata incomplete a impozitului pe venit în rate;

V. A aplica amendă în sumă de:

- 670 de lei, conform prevederilor art. 9 alin. (7) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru A/2018 nr. 281 din 15 decembrie 2017, pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii ((10 539 de lei + 2 877 de lei)x5%) (vol. I, f.d. 31-41, vol. II, f.d. 251-256).

La 07 septembrie 2018, în vederea respectării procedurii prealabile obligatorii, SRL „Ilvi-Pac” a depus la Serviciul Fiscal de Stat contestație, prin care a solicitat:

- anularea Deciziei nr. 119/1440 din 16 august 2018 în partea ce ține de fictivitatea tranzacțiilor cu societatea SRL „PAS-Trading” și SRL „BS-Trading”, precum și anularea consecințelor, după cum urmează: pct. II în concluzii și propuneri: a încasa de la buget sumele impozitului și a taxelor calculate în rezultatul controlului: 705 286 de lei, impozit pe venit; 1 459 943 de lei, taxa pe valoarea adăugată; pct. III în concluzii și propuneri: a încasa majorarea de întârziere pentru sumele neachitate în termen; pct. IV în concluzii și propune: a aplica amendă: 226 039 de lei, conform art. 261 alin. (4) din Codul fiscal, pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător; 440 624 de lei, conform art. 261 alin. (4) din Codul fiscal, pentru diminuarea TVA;

- anularea parțială a Actului de control fiscal întocmit de Direcția Generală Administrare Fiscală a SFS nr. 5-688528 din 27 iulie 2018 în privința contribuabilului SRL „Ilvi Pac” în partea ce ține de activitatea tranzacțiilor cu SRL „PAS-Trading” și SRL „BS-Trading”, cât și anularea consecințelor, după cum urmează: diminuarea impozitului pe venit cu 753 432 de lei, inclusiv A/2015 cu 55 178 de lei; A/2016 cu 698 254 de lei; prezentarea declarațiilor cu privire la impozitul pe venit pentru A/2014–A2017 care conține informație neautentică, fapt care a generat apariția obligației suplimentare la buget pentru perioada A/2015, A/2016; diminuarea TVA cu suma totală de 1 468 748 de lei; prezentarea declarațiilor privind TVA cu informație neautentică; neachitarea în termen a TVA (vol. I, f.d. 42-47).

Invocând că nu a primit răspuns la cererea prealabilă/contestația din 07 septembrie 2018, SRL „Ilvi-Pac” s-a adresat în instanța de contencios administrativ cu prezenta cerere de chemare în judecată.

Fiind investită cu examinarea în fond a prezentei cauze, Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani, prin hotărârea din 11 iulie 2019 a admis parțial acțiunea depusă de SRL „Ilvi-Pac” (vol. III, f.d. 69, 74-80).

Curtea de Apel Chișinău, prin decizia din 27 noiembrie 2019 a respins apelul

depus de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii din 11 iulie 2019 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani (vol. III, f.d. 111, 112-131).

Efectuând controlul judiciar al deciziei din 27 noiembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău și al hotărârii din 11 iulie 2019 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani, instanța de recurs constată că instanțele inferioare au judecat formal cauza, nu au elucidat toate circumstanțele importante speței, iar drept consecință a emis o hotărâre neîntemeiată, nemotivată, bazată pe interpretarea și aplicarea eronată a legii pertinente speței.

Colegiul consideră că, judecând cauza instanțele inferioare nu au ținut cont de faptul că în cazul dat, controlul fiscal a fost inițiat la SRL „Ilvi-Pac” în baza ordonanței Procuraturii pentru Combaterea Criminalității Organizate și Cauze Speciale din 29 mai 2018, prin care s-a dispus *inter alia* efectuarea de către specialiștii Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău a controlului fiscal prin metoda verificării totale la întreprinderea SRL „Ilvi-Pac”, pentru perioada de activitate 01 ianuarie 2014 până în prezent (vol. II, f.d. 236-237).

Ordonanța Procuraturii pentru Combaterea Criminalității Organizate și Cauze Speciale din 29 mai 2018 a fost emisă în dosarul penal nr. 2017038008, conform elementelor infracțiunii prevăzute de art. 244 alin. (2) lit. b) din Codul penal.

Procurorul Procuraturii pentru Combaterea Criminalității Organizate și Cauze Speciale a reținut că, potrivit materialelor cauzei penale, rezultă o bănuială rezonabilă că persoane ce gestionează întreprinderea SRL „BS-Trading”, SRL „PAS-Trading” și SRL „Saroslux”, alte persoane fizice și juridice, identificate și neidentificate la moment, au comis evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor, prin includerea în documente contabile, fiscale sau financiare a unor date denaturate privind veniturile sau cheltuielile, a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale ori care au la bază operațiuni ce nu au existat, prin tănuirea unor obiecte impozabile, acțiuni ce au condus la neachitarea impozitelor față de bugetul de stat în proporții deosebit de mari.

Totodată, procurorul Procuraturii pentru Combaterea Criminalității Organizate și Cauze Speciale a notat că, potrivit materialelor cauzei penale a fost constatat că, în perioada investigată întreprinderile SRL „BS-Trading”, SRL „PAS-Trading” și SRL „Saroslux” au reflectat tranzacțiile economice cu SRL „Ilvi-Pac” (vol. II, f.d. 236-237).

Astfel, Colegiul apreciază ca fiind neîntemeiată concluzia instanței de apel și a primei instanțe, precum că „...declarațiile date de către persoanele învinuite, în cazul unui proces penal, rămân a fi doar niște declarații, putând fi combătute cu ușurință pe parcursul derulării urmăririi penale și procesului de judecată. Organul fiscal nu a luat în considerație că pot fi folosite cu titlu de *res judicata* doar declarațiile constatate într-un act judecătoresc irevocabil, așa cum prevede art. 123 din Codul de procedură civilă, în cazul din speță aceste declarații nu duc la probarea caracterului pretins a fi ilicit a relațiilor comerciale dintre doi sau mai mulți agenți economici”.

Primordial Colegiul decelează că, instanțele inferioare în mod eronat au conchis că „organul fiscal nu a luat în considerație că pot fi folosite cu titlu de *res judicata* doar declarațiile constatate într-un act judecătoresc irevocabil, așa cum prevede art. 123 din Codul de procedură civilă”.

Or, în conformitate cu articolul 1 din Codul de procedură civilă, legislația procedurală civilă a Republicii Moldova reglementează raporturile sociale

referitoare la raporturile procesuale civile ce apar la îmfăptuirea justiției de către instanțele judecătorești de drept comun în cadrul judecării cauzelor în acțiuni civile, precum și a altor cauze, date în competența lor de prezentul cod și de alte legi.

Respectiv, prevederile din Codul de procedură civilă nu își au aplicabilitate în cadrul efectuării controlului fiscal, iar organul fiscal nu era obligat să țină cont de prevederile articolului 123 din Codul de procedură civilă.

Totodată, este greșită și concluzia precum că organul fiscal a aplicat eronat principiul *res judicata*, deoarece acesta nici nu a fost aplicat de către organul fiscal.

Este relevant că, în sensul principiului *res judicata*, o chestiune nu poate fi repusă în discuție în cazul în care instanțele judecătorești i-au dat deja o apreciere finală. Acest principiu, însă, nu este absolut și admite derogări, în situația când această derogare este necesară prin prisma unor circumstanțe esențiale și convingătoare.

Astfel, puterea lucrului judecat este un element al preeminenței dreptului și constituie o garanție față de inadmisibilitatea rediscutării soluției definitive a oricărui litigiu.

Conform legislației procesual civile, puterea lucrului judecat poate fi dobândit printr-o hotărâre judecătorească care produce unele efecte juridice: exclusivitatea, prejudicialitatea, obligativitatea, executorialitatea. Prejudicialitatea face imposibilă o altă apreciere într-un alt proces al faptelor și raporturilor juridice care au fost deja stabilite prin hotărâre judecătorească.

Prin prisma art. 123 alin. (2) coroborat cu art. 254 alin. (3) din Codul de procedură civilă, faptele stabilite printr-o hotărâre irevocabilă nu se cer a fi dovedite din nou și nici nu pot fi contestate la judecarea altei pricini la care participă aceleași persoane. Acest efect juridic se poate produce doar dacă în cadrul unui alt proces, cu privire la aceleși fapte și raporturi juridice, participă aceleași persoane.

La caz, Colegiul deduce că, la efectuarea controlului fiscal al activității economice a SRL „Ilvi-Pac”, organul fiscal nu a apreciat prin prisma principiului *res judicata* declarațiile date în cadrul urmăririi penale de către administratorul SRL „PAS-Trading” – Andrei Pirogan, contabilul SRL „BS-Trading” – Igor Oleinic și administratorul SRL „BS-Trading” – Svetlana Bucicovscaia.

Aceste declarații au fost apreciate în coroborare cu documentele prezentate de agentul economic (contracte, registre contabile, documente primare, dări de seamă statistice, fiscale și altele), baza de date a SFS, Registrul general electronic al facturilor fiscale și altele.

Mai mult, instanțele inferioare eronat au conchis că „declarațiile date de către persoanele învinuite, în cazul unui proces penal, rămân a fi doar niște declarații”. Or, potrivit proceselor-verbale de audiere a bănuiților și învinuiților, persoanele audiate Andrei Pirogan, Igor Oleinic și Svetlana Bucicovscaia le-au fost comunicate drepturile și obligațiile procesuale.

În conformitate cu articolul 64 alin. (4¹) din Codul de procedură penală, bănuitul poartă răspundere pentru declarațiile în care a făcut un denunț intenționat fals precum că infracțiunea a fost săvârșită de o persoană care nu a avut atribuție la săvârșirea ei și pentru declarațiile false făcute sub jurământ.

Articolul 66 alin. (4) din Codul de procedură penală prevede că învinuitul, inculpatul nu poartă răspundere pentru declarațiile sale, cu excepția cazului în care

el a făcut un denunț intenționat fals că infracțiunea a fost săvârșită de o persoană care, de fapt, nu a avut atribuție la săvârșirea ei, precum și în cazul în care a făcut declarații false sub jurământ.

Sub acest aspect este relevant că, art. 311 Codul penal a Republicii Moldova prevede drept componentă de infracțiune „denunțarea falsă sau plângerea falsă”, cu sancțiune penală dacă cineva face o denunțarea cu bună știință falsă în scopul de a-l învinui pe cineva de săvârșirea unei infracțiuni, sau plângerea cu bună știință falsă despre săvârșirea unei infracțiuni, unui organ sau unei persoane cu funcție de răspundere, care sânt în drept de a porni urmărirea penală.

Astfel, până la proba contrarie și până când aceste procese-verbale de audiere a bănuiților și învinuiților nu au fost declarate nule în conformitate cu prevederile Codului de procedură penală, declarațiile date de Andrei Pirogan, Igor Oleinic și Svetlana Bucicovscaia poartă caracter de adevăr. Cu atât mai mult că, în cadrul audierilor Andrei Pirogan și Igor Oleinic au recunoscut vinovăția în cele imputate, iar Svetlana Bucicovscaia și-a recunoscut parțial vina (vol. III, f.d. 1-4, 5-6, 7-12, 13-16).

Fiind audiați în cadrul urmăririi penale, Andrei Pirogan, Igor Oleinic și Svetlana Bucicovscaia au declarat că, SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading” nu au desfășurat activitate economică, iar activitatea întreprinderilor se rezuma la completarea facturilor fiscale pentru anumiți agenți economici, redând fictiv o activitate economică și neavând intrări de asemenea mărfuri ce ar justifica comercializarea ulterioară a acestor mărfuri.

Având în vedere că, intimatul în prezentul proces nu a administrat probe care să demonstreze că, declarațiile date în cadrul urmăririi penale de către Andrei Pirogan, Igor Oleinic și Svetlana Bucicovscaia ar fi nule sau nu corespund adevărului, Colegiul le apreciază cu titlu de adevăr.

Or, pledarea ca fiind vinovați și/sau după caz parțial vinovați în comiterea faptelor de evaziune fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor consimte condamnarea pentru aceste fapte. Respectiv, miza lui Andrei Pirogan, Igor Oleinic și Svetlana Bucicovscaia de a-și recunoaște integral și/sau parțial vina în comiterea unei fapte prejudiciabile și de a fi trași la răspundere penală sau contravențională pentru aceste fapte este disproporționată în comparație cu miza reclamantului-intimat SRL „Ilvi-Pac” de a fi sau nu tras la răspundere fiscală.

Reieșind din aceste circumstanțe, Colegiul nu deduce vreo rea-intenție din partea factorilor de decizie a SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading” de a depune declarații în defavoarea sa, pentru a crea o situație împotriva interesului SRL „Ilvi-Pac”.

Respectiv, argumentele intimatului privind lipsa forței probante a declarațiilor date în cadrul urmăririi penale de către factorii de decizie a SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading” sunt apreciate de instanța de recurs ca un mijloc de apărare poziției în proces.

În atare circumstanțe, instanța de recurs ajunge la concluzia că, din materialele și lucrările dosarului rezultă că, Serviciul Fiscal de Stat a făcut dovada caracterului fictiv al tranzacțiilor economice între SRL „Ilvi-Pac” SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading”.

În acest sens sunt relevante dispozițiile art. 8 alin. (2) lit. c) și e) din Codul fiscal, prin prisma cărora contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte Serviciului

Fiscal de Stat și serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație; și să achite la buget, la timp și integral, ținând cont de prevederile art. 7 alin. (5), sumele calculate ale impozitelor și taxelor, asigurând exactitatea și veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate.

Conform art. 24 alin. (10) din Codul fiscal (în redacția în vigoare la perioada pertinentă speței), se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, neconfirmate documentar în mărime de 0,2 % din venitul impozabil.

Articolul 26 alin.(1) din Codul fiscal prevede că, mărimea deducerii uzurii calculate a proprietății se determină în conformitate cu prezentul articol și cu art. 24 și 27.

Potrivit art. 44 alin. (3) din Codul fiscal (în redacția în vigoare la perioada pertinentă cazului), venitul este raportat la perioada fiscală în care a fost câștigat și deducerea se permite în perioada fiscală în care au fost calculate sau au fost suportate cheltuielile ori au fost efectuate alte plăți, cu condiția că aceste cheltuieli și plăți nu trebuie raportate la o altă perioadă fiscală în scopul reflectării corecte a venitului.

În corespundere cu art. 84 alin. (1) al Codului fiscal (în redacția în vigoare la perioada pertinentă cazului – data comiterii încălcării), agenții economici sunt obligați să achite, nu mai târziu de 25 martie, 25 iunie, 25 septembrie și 25 decembrie ale anului fiscal, sume egale cu $\frac{1}{4}$ din: a) suma calculată drept impozit ce urmează a fi plătit, conform prezentului titlu, pentru anul respectiv sau: b) impozitul ce urma să fie plătit, conform prezentului titlu, pentru anul precedent.

Conform art. 87 alin. (1) din Codul fiscal (în redacția în vigoare la perioada pertinentă cauzei), contribuabilul care conform art. 83, este obligat să prezinte declarația cu privire la impozitul pe venit achită impozitul pe venit nu mai târziu de termenul stabilit pentru prezentarea declarației.

Potrivit art. 115 alin. (2) din Codul fiscal (în redacția în vigoare la perioada pertinentă cauzei), fiecare subiect impozabil trebuie să verse la buget suma T.V.A., care urmează a fi achitată pentru fiecare perioadă fiscală, cel târziu la data stabilită pentru prezentarea declarației pe această perioadă.

În sensul articolului 101 alin. (1) din Codul fiscal (în redacția în vigoare la perioada pertinentă cauzei), subiecții impozabili stipulați la art. 94 lit. a) sunt obligați să declare, conform art. 115, și să achite la buget pentru fiecare perioadă fiscală, stabilită conform art. 114, suma T.V.A., care se determină ca diferență dintre sumele T.V.A. achitate sau ce urmează a fi achitate de către cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate lor și sumele T.V.A. achitate sau ce urmează a fi achitate furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, serviciilor (inclusiv T.V.A. la valorile materiale importate) folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător în perioada fiscală respectivă, ținându-se cont de dreptul de deducere conform art. 102.

Articolul 102 alin. (1) din Codul fiscal (în redacția în vigoare la perioada pertinentă cauzei) statuează că în cazul achitării T.V.A. la buget, subiecților impozabili înregistrați în calitate de plătitori ai T.V.A., li se permite trecerea în cont a sumei T.V.A. achitate sau care urmează a fi achitate furnizorilor plătitori ai T.V.A. pe valorile materiale, serviciile procurate (inclusiv transmise în cadrul realizării contractului de comision) pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător. Se permite trecerea în cont a

T.V.A. la serviciile importate, procurate de către subiecții impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător, numai în cazul achitării T.V.A. la buget pentru serviciile menționate în conformitate cu art.115. Subiecților impunerii, înregistrați în calitate de plătitori ai T.V.A., li se permite trecerea în cont a sumei T.V.A., achitate sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori ai T.V.A., aferente cheltuielilor efectuate pînă la momentul înregistrării și legate de procurarea mijloacelor fixe cu destinație de producție în agricultură, de construcția și reconstrucția obiectelor cu destinație de producție în agricultură, de crearea și întreținerea plantațiilor tinere, de creșterea tineretului animal și întreținerea cirezilor.

Alineatul (10) al aceluiași articol prevede că, la apariția condițiilor stabilite la art. 118¹, subiectul impozabil este în drept să treacă în cont suma T.V.A. achitată sau care urmează a fi achitată furnizorului pe valorile materiale, serviciile procurate pe teritoriul țării numai în cazul în care factura fiscală este înregistrată în Registrul general electronic al facturilor fiscale. În cazul în care furnizorul mărfurilor, serviciilor nu a înregistrat factura fiscală eliberată în Registrul general electronic al facturilor fiscale sau a înregistrat-o cu depășirea termenului stabilit la art. 118¹ alin. (11), cumpărătorul (beneficiarul) va avea dreptul la trecerea în cont a sumei T.V.A. în condițiile stabilite de prezentul articol, cu informarea organului fiscal, în modul și în termenul stabilit de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, despre nerespectarea de către furnizor a prevederilor art. 118¹;

În condițiile cazului dat este relevant că, în rezultatul controlului fiscal s-a stabilit că în perioada A/2015 (L/08–L/12) – A/2016 SRL „Ilvi-Pac” de fapt nu a procurat mărfuri de la SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading”.

Conform proceselor-verbale din 21 iunie 2017 de audiere a învinuitului Pirogan Andrei XXX – administrator al SRL „PAS-Trading”, din 22 iunie 2017 de audiere a învinuitului Oleinic Igor XXX – contabil al SRL „BS-Trading” și din 21 iunie 2017 de audiere a învinuitului Bucicovscaia Svetlana – administrator al SRL „BS-Trading”, care au fost prezentate în cadrul controlului fiscal de către Procuratura pentru Combaterea Criminalității Organizate și Cauze Speciale, aceste entități juridice nu desfășurau o anumită activitate.

De facto, activitatea companiilor SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading” se rezuma la completarea facturilor fiscale pentru anumiți agenți economici, redând fictiv o activitate economică și neavând de fapt intrări de asemenea mărfuri ce ar justifica recomercializarea lor ulterioară.

În perioada A/2015–A/2016 SRL „Ilvi-Pac” a contabilizat materiale (pelicula PS) (contul bilanțier 211/1) în baza facturilor fiscale eliberate de SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading” în valoare de 8 635 272 de lei, inclusiv: în A/2015 în valoare de 645 696 de lei, inclusiv TVA – 107 616 lei și în A/2016 în valoare de 7 989 576 de lei, inclusiv TVA în sumă de 1 331 596 de lei, care ulterior au fost casate în contabilitate în baza cartelelor tehnologice și rapoartelor de producere la costul producției finite.

În aceste circumstanțe Colegiul conchide că, facturile fiscale prezentate de către SRL „Ilvi-Pac” nu demonstrează lipsa caracterului fictiv al tranzacțiilor dintre intimat și contractanții săi SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading”. Or, însăși factorii de decizie ai SRL „BS-Trading” și SRL „PAS-Trading” au declarat în cadrul dosarului penal de evaziune fiscală că „activitatea companiilor se rezuma la completarea facturilor fiscale pentru anumiți agenți economici, redând fictiv o

activitate economică și neavând *de facto* intrări de asemenea mărfuri ce ar justifica comercializarea ulterioară a acestor mărfuri”.

Reiterând concluziile redată mai sus, Colegiul apreciază că, în prezenta cauză, declarațiile administratorului SRL „PAS-Trading” – Andrei Pirogan, contabilului SRL „BS-Trading” – Igor Oleinic și administratorului contabilului SRL „BS-Trading” – Svetlana Bucicovscaia privind activitatea economică fictivă a acestor companii au forță probantă superioară comparativ cu facturile fiscale care le-au, completat și eliberat SRL „Ilvi-Pac”, și care au fost prezentate de ultima în susținerea poziției sale de a infirma caracterul fictiv al tranzacțiilor.

La capitolul dat instanța de recurs deduce că, facturile fiscale administrate de SRL „Ilvi-Pac” ca mijloc de probă întru infirmarea caracterului fictiv al tranzacțiilor sale cu SRL „PAS-Trading” și SRL „BS-Trading” fac parte din facturile fiscale completate și eliberate de SRL „PAS-Trading” și SRL „BS-Trading” cu scopul de a reda fictiv o activitate economică, care *de facto* nu a avut loc.

În situația în care SRL „PAS-Trading” și SRL „BS-Trading” nu au avut o activitate economică veritabilă acestea nu dispuneau de marfa „presupus” livrată SRL „Ilvi-Pac”, iar ultima nu avea cum să o primească.

Astfel, din motivarea hotărârii primei instanțe și a deciziei instanței de apel nu este clar cum, și în baza căror probe cercetate în ședința de judecată, instanțele au considerat dovedit faptul recepționării mărfii de către SRL „Ilvi-Pac” de la SRL „PAS-Trading” și SRL „BS-Trading”, de care ultimii au declarat că nu dispuneau.

Sub acest aspect instanța de recurs reține prevederile articolului 93 alin. (1)-(3) din Codul administrativ, care stipulează că fiecare parte probează faptele pe care își întemeiază pretenția. Prin derogare de la prevederile alin. (1), fiecare participant probează faptele atribuite exclusiv sferei sale. Reglementări suplimentare sau derogatorii sunt admisibile doar în baza prevederilor legale.

Conform articolului 267 alin. (3) din Codul fiscal, obligația de a dovedi incorectitudinea deciziei emise de Serviciul Fiscal de Stat se atribuie persoanei care o contestează.

Respectiv, prin prisma articolului 267 alin. (3) din Codul fiscal coroborat cu articolul 93 alin. (1)-(3) din Codul administrativ, este lipsită de suport concluzia instanțelor inferioare, precum că organul fiscal nu a exercitat sarcina probațiunii de a demonstra legalitatea actului administrativ ce formează obiectul prezentei acțiuni de contencios administrativ. Or, SRL „Ilvi-Pac” este ținut să-și demonstreze singur faptele pe care își întemeiază pretențiile formulate față de Serviciul Fiscal de Stat și ilegalitatea deciziei organului fiscal.

În această orinde de idei se atestă că, instanțele de judecată inferioare au preluat în exclusivitate poziția reclamantului SRL „Ilvi-Pac”, plasând neîntemeiat Serviciul Fiscal de Stat pe o poziție dezavantajoasă, prin faptul că nu a oferit un răspuns motivat, cert și explicit la argumentele aduse în fața instanței de contencios administrativ referitor la legalitatea acțiunilor sale.

Luând în considerare caracterul încălcărilor săvârșite de prima instanță și instanța de apel, unica posibilitate de corectare a acestora este casarea integrală a deciziei din 27 noiembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău și a hotărârii din 11 iulie 2019 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani, cu emiterea unei decizii noi, prin care să fie respinsă ca fiind neîntemeiată acțiunea depusă de SRL „Ilvi-Pac”.

Conform articolului 224 alin. (1) lit. f) din Codul administrativ, examinând acțiunea în contencios administrativ în fond, instanța de judecată adoptă hotărâre, prin care respinge acțiunea ca fiind neîntemeiată, dacă nu sunt îndeplinite condițiile de adoptare a unei hotărâri prevăzute la lit. a)-e).

În conjunctura circumstanțelor constatate și expuse supra, 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, de a casa integral decizia din 27 noiembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 11 iulie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, cu emiterea unei decizii noi, prin care să fie respinsă ca fiind neîntemeiată acțiunea depusă de SRL „Ilvi-Pac”.

Conform art. 258 alin. (3), art. 248 alin. (1) lit. c), art. 224 alin. (1) lit. f) 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 declarat de Serviciul Fiscal de Stat.

Se casează integral decizia din 27 noiembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 11 iulie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani și se emite o decizie nouă, prin care:

Se respinge ca fiind neîntemeiată acțiunea depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Ilvi-Pac” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Maria Ghervas

Nina Vascan

Iurie Bejenaru

Victor Burduh