

Dosarul nr. 3ra-130/20

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani (jud. D. Tricolici)

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

DECIZIE

10 iulie 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

Victor Burduh

Nicolae Craiu

examinând recursul depus de către Serviciul Fiscal de Stat,

în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de către Societatea cu Răspundere Limitată „Nitacon-GR” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor de control și a deciziilor,

împotriva deciziei din 9 octombrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, prin care a fost casată integral hotărârea din 2 noiembrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani și a fost adoptată o nouă decizie de admitere parțială a acțiunii,

c o n s t a t ă:

La data de 16 ianuarie 2018 Societatea cu Răspundere Limitată „Nitacon-GR” (în continuare SRL „Nitacon-GR”) a depus cerere de chemare în judecată în ordinea contenciosului administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor de control și a deciziilor asupra cazului de încălcare a legislației fiscale.

În motivarea acțiunii reclamanta a indicat că în urma efectuării controlului activității întreprinderii, de către Serviciul Fiscal de Stat au fost întocmite actele de control nr. 1-748607 din 13 octombrie 2017 și nr. 5- 682785 din 17 octombrie 2017. Actele date au fost contestate la Serviciul Fiscal de Stat pe 25 octombrie 2017 și respectiv pe 31 octombrie 2017. Însă, prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 257 din 10 noiembrie 2017 s-a dispus calcularea și încasarea la bugetul de stat din contul societății a sumei de 7 675 019,04 lei. Totodată, prin hotărârile nr. 11 din 16 noiembrie 2017 și nr. 172857 din 19 decembrie 2017 s-a dispus aplicarea sechestrului pe conturile bancare ale societății în sumă de 7 619 322 de lei, pe bunuri și aparataj în sumă de 1 221 926 de lei, pe clădiri, pe terenuri și pe mijloace de transport în sumă de 3 977 475 de lei, bunuri care aparțin întreprinderii, valoarea căroră este de 12 818 723 de lei.

Reclamanta a menționat că prin aceste acțiuni activitatea sa economică a fost blocată, fiind în imposibilitate de a-și onora obligațiile fiscale, salariale și contractuale.

A adăugat că, controlul efectuat în data de 4 octombrie 2017 a fost realizat în lipsa sa, fapt care a lipsit-o de posibilitatea de a prezenta explicații și/sau documente în vederea lămuririi situației. Mai mult, nu a fost întocmit nici un act procesual care ar confirma prezența în cadrul întreprinderii a inspectorilor fiscali Eugeniu Zubco și Marina Colța. De asemenea, nu a fost întocmit nici un act procesual care ar certifica refuzul de a prezenta acte și/sau documente pentru control. La fel, ridicarea documentelor primare a fost efectuată în lipsa întocmirii unui proces-verbal.

Prin urmare, reclamanta a susținut că inspectorii au întreprins o vizită ocazională și nu au efectuat un control.

A specificat că, genurile de activitate ale întreprinderii sunt ambalarea bagajelor, cultivarea plantațiilor multianuale și a viței de vie, comercializarea lor, precum și realizarea lucrărilor de construcție.

Reclamanta a precizat că controlul fiscal efectuat a presupus doar verificarea activității de ambalare a bagajelor, activitate care este realizată în incinta Aeroportului Chișinău.

A declarat că, în anexa nr. 2 la actul de control este prezentată lista controalelor fiscale efectuate de către Direcția Generală Administrare Fiscală a mun. Chișinău prin metoda operativă și încălcările care au fost constatate. Spre exemplu, s-a stabilit că la prestarea serviciului de ambalare a bagajelor era eliberat bonul fiscal și banii trecuți prin aparatul de casă, însă clienții nu au luat bonurile de casă.

În opinia reclamantei această situație în mod eronat a fost apreciată drept încălcare de către inspectorii fiscali, și anume „bonurile de plată se imprimau în mod aleatoriu fapt care a condus la lipsa unei reflectări reale a procesului de încasare a mijloacelor bănești”.

A subliniat că, în conformitate cu legislația în vigoare, vânzătorul sau prestatorul de servicii are obligația eliberării cumpărătorului sau beneficiarului de serviciu a bonului fiscal, însă nu și obligația transmiterii în posesie a bonului fiscal. Astfel, rezultatele obținute în urma efectuării controalelor operative nu pot să servească drept bază pentru luarea deciziilor privind calcularea impozitelor prin metode indirecte și privind recalculul TVA, precum și pentru sancționarea întreprinderii.

A relatat că, prin decizia nr. 257 din 10 noiembrie 2017, i-au fost aplicate mai multe sancțiuni pentru pretinse încălcări ale legislației fiscale comise de către companie. Pentru pretinsa diminuare a impozitelor i s-a stabilit o sancțiune în sumă de 5 894 987 de lei. Sancțiune ce este nulă, deoarece încălcarea fiscală nu a fost stabilită și dovedită în modul prevăzut de lege. Pretinsele sume care nu au fost declarate de către contribuabil, calculate de către inspectorii fiscali, nu își găsesc niciun suport factual sau legal. Actul de control nr. 1 - 748607 din 13 octombrie 2017 nu constată comiterea vreunei fapte interzise de lege, în el doar se indică „3 valize de dimensiuni diferite” și se face referire la utilizarea foliei stretch, fiind specificat „0,055 kg, 0,074 kg și 0,079 kg”, în lipsa probelor care ar dovedi faptele constatate mai sus. Mai mult, dimensiunea valizelor reprezintă un criteriu important pentru determinarea cantității de folie utilizate la ambalare, iar neindicarea dimensiunilor valizelor utilizate la cumpărătura de control pune la îndoială datele indicate, care devin astfel irelevante.

A mai declarat că, cantitățile anuale de folie stretch care au fost indicate în anexa nr. 4 la actul de control din 17 octombrie 2017 sunt greșite, pentru că nu este clar prin care metode au fost ele obținute. Informațiile cu privire la numărul anual de pasageri preluate de pe site-ul web Wikipedia nu reprezintă date oficiale și nu pot sta la baza unui act de control fiscal.

Referitor la pretinsa încălcare care vizează desfășurarea activității de întreprinzător în domeniul lucrărilor de construcție în lipsa licenței, a afirmat că, actele de predare-primire a serviciilor de construcție au fost încheiate până la 18 martie 2013, dată la care a expirat licența în construcții. Ulterior acestei date doar au fost semnate facturile, în care la pct. 4 al fiecărei facturi se face referire la actele de predare primire respective. Astfel că, după expirarea datei licenței nu au fost efectuate niciun fel de lucrări de construcție, iar în timpul efectuării acestora contribuabilul dispunea de licență.

Ce ține de aplicarea sancțiunilor pentru fapta de necalculare a impozitului pe venit reținut la sursa de plată, reclamanta a invocat că acest impozit a fost achitat efectiv, iar constatările inspectorilor fiscali privind necalcularea impozitului pe venit în mărime de 3 000 de lei pentru luna decembrie a anului 2015, este una greșită și nu poate conduce la aplicarea unei sancțiuni fiscale. În decizia nr. 257 din 10 noiembrie 2017, la pct. 1 se menționează că suma impozitului a fost achitată la buget, de asemenea, declarația respectivă a fost întocmită în mod corespunzător, fapt confirmat prin recipisa nr. ED0558A6Y. Respectiv, nu există nici o diminuare a impozitului pe venit reținut la sursa de plată în mărime de 3 000 de lei pentru luna decembrie 2015, iar majorarea de întârziere este nefondată. Deci, sancțiunile pentru prezentarea neadecvată a calculului impozitului pe bunurile imobiliare (Forma BIJ15) sunt ilegale. De altfel, acest impozit a fost achitat în mod efectiv. Pentru această încălcare au fost aplicate sancțiuni în mărime de 2 752 de lei – impozit funciar diminuat și 537 de lei – pentru neachitarea în termen a impozitului funciar, diminuat. La pct. 5 din decizia nr. 257 se menționează expres că suma impozitului a fost achitată de către agentul economic în data de 24 iulie 2015. Astfel, deși acest impozit nu a fost achitat în modul prevăzut de lege la acel moment, totuși suma de 2752,86 lei a fost achitată în contul Serviciului Fiscal de Stat, fapt recunoscut expres de către pârât. Deci, nu există nici o diminuare a impozitului funciar, din moment ce acești bani au fost transferați în bugetul de stat în termenul prevăzut de lege și din acest considerent, nu poate fi calculată majorare de întârziere, sancțiunile urmând a fi anulate.

Reclamanta a solicitat anularea actelor de control nr. 1-748607 din 13 octombrie 2017 și nr. 5-682785 din 17 octombrie 2017, precum și a deciziilor nr. 257 din 10 noiembrie 2017 și nr. 292 din 21 decembrie 2017, care au fost emise de Serviciul Fiscal de Stat.

Prin hotărârea din 2 noiembrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani a fost respinsă ca nefondată acțiunea depusă de către SRL „Nitacon-GR”.

Prin decizia din 9 octombrie 2019 a Curții de Apel Chișinău a fost casată integral hotărârea din 2 noiembrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani și a fost adoptată o nouă hotărâre de admitere parțială a acțiunii. A fost anulată decizia nr. 257 din 10 noiembrie 2017 „asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Nitacon-GR”, în partea ce ține de: -punctul I., prin care s-au micșorat pierderile fiscale cu 868458 lei; -punctul II, prin care s-a calculat și încasat la buget: -liniuța

întâi, 3 000 de lei, impozitul pe venitul reținut la sursa de plată, diminuat; -liniuța doi, 1 117 640 de lei, impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător, diminuat; -liniuța trei, 2 146 536 de lei din 2 313 203 lei, taxa pe valoare adăugată, diminuată; -liniuța patru, 2 752,86 de lei, impozitul funciar, diminuat; -punctul III., prin care s-a calculat și încasat la buget majorare de întârziere: -liniuța întâi, 305 420 lei, pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător; -liniuța doi, 933 625 de lei din 1 008 105 lei, pentru neachitarea în termen a taxei pe valoare adăugată, diminuată; -liniuța trei, 537 de lei pentru neachitarea în termen a impozitului funciar, diminuat; -punctul III., prin care s-a aplicat și încasat pentru încălcările legislației amendă: -liniuța întâi, 900 de lei, conform prevederilor art. 261 alin.(4) din Codul fiscal, pentru diminuarea impozitului pe venitul reținut la sursa de plată; -liniuța doi, 335 292 de lei, conform prevederilor art. 261 alin.(4) din Codul fiscal, pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător; -liniuța trei, 643 961 de lei din 693 961 de lei, conform prevederilor art. 261 alin.(4) din Codul fiscal, pentru diminuarea TVA; -liniuța patru, 826 de lei, conform prevederilor art. 261 alin.(4) din Codul fiscal, pentru diminuarea impozitului funciar; -liniuța cinci, 7 000 de lei, conform prevederilor art. 260 alin.(3) din Codul fiscal, pentru prezentarea Declarației privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător (VEN12) pentru anii 2013-2016, Declarațiile privind TVA pentru lunile ianuarie 2013 - aprilie 2017, iunie-august 2017; -liniuța șase, 50 000 de lei, conform prevederilor art. 257 alin.(5), pentru lipsa parțială a contabilității; -liniuța șapte, 64 366 de lei, conform prevederilor art. 261 alin.(6) din Codul fiscal, pentru neplata impozitului pe venit în rate; -liniuța opt, 5 000 de lei, conform prevederilor art. 254 alin.(2) din Codul fiscal, pentru efectuarea decontărilor bănești în numerar fără utilizarea meșinei de casă și de control; -liniuța nouă, 5 000 de lei, conform prevederilor art. 254 alin.(4) din Codul fiscal, pentru neasigurarea bilanțului numerarului în mașina de casă și de control care constă în formarea excedentului de numerar nejustificat documentar; -liniuța zece, 5 000 de lei, conform prevederilor art. 253 alin.(1) din Codul fiscal, pentru împiedicarea controlului fiscal prin neprezentarea la prima cerere a documentelor necesare Serviciului Fiscal de Stat asupra problemelor ce apar în timpul controlului; -liniuța unsprezece, 1 701 319 lei, conform prevederilor art. 10 alin.(4) din Legea nr. 845-XII din 3 ianuarie 1992 „cu privire la antreprenariat și întreprinderi”, pentru desfășurarea activității în domeniul lucrărilor de construcție, fără a dispune de licență. A fost anulată integral decizia Serviciului Fiscal nr. 292 din 21 decembrie 2017 „pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 257 din 10 noiembrie 2017, emise de Direcția examinare a cazurilor de încălcare fiscală a Serviciului Fiscal de Stat”, prin care a fost respinsă contestația contribuabilului SRL „Nitacon-GR” și a fost menținută decizia nr. 257 din 10 noiembrie 2017. În rest, acțiunea depusă de către SRL „Nitacon-GR” privind recunoașterea ca ilegale și neîntemeiate a Actelor de control nr. 1-748607 din 13 octombrie 2017, nr. 5-682785 din 17 octombrie 2017 și a deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr. 257 din 10 noiembrie 2017, nr. 292 din 21 decembrie 2017 a fost respinsă ca neîntemeiată.

Invocând ilegalitatea și netemeinicia deciziei instanței de apel, la data de 15 octombrie 2019 Serviciul Fiscal de Stat a contestat-o cu recurs nemotivat, care ulterior la data de 31 decembrie 2019 a fost completat cu recursul motivat, solicitându-se în final admiterea acestuia, casarea parțială a deciziei instanței de apel în partea admiterii

acțiunii cu emiterea în această parte a unei noi decizii de menținere a hotărârii instanței de fond.

În motivarea cererii de recurs a invocat că, nu este de acord cu decizia contestată, o consideră neîntemeiată și pasibilă de a fi casată.

A menționat că, instanța de apel nu a elucidat pe deplin circumstanțele ce au importanță pentru soluționarea cauzei și nu a dat apreciere corectă probelor prezentate, acordând prioritate argumentelor intimatului care nu au avut un suport probatoriu.

A specificat că, instanța de apel a interpretat în mod eronat prevederile art. 8 alin.(2) lit. c), art. 189 alin. (2), art. 225 alin. (1) din Codul fiscal, manifestată prin lipsa parțială a evidenței veniturilor obținute în rezultatul prestării serviciilor de ambalare a bagajelor, care se exprimă prin ținerea neconformă a evidenței contabile privind veniturile din prestarea serviciilor de ambalare a bagajelor fără utilizarea mașinilor de casă și de control (MCC).

Recurentul a precizat că nu pot fi reținute alegațiile instanței de apel precum că veniturile nedeclarate (inclusiv TVA) în sumă de 12 876 820 de lei, inclusiv: pentru anul 2013 cu 1 649 420 de lei, pentru anul 2014 cu 1 995 397 de lei, pentru anul 2015 cu 2 870 456 de lei, pentru anul 2016 cu 3 467 999 de lei și pentru lunile ianuarie-august 2017 cu 2 893 548 de lei (pct. 2 din decizia nr. 257 din 10 noiembrie 2019) au fost estimate fără a exista vreun temei legal, or, societatea a respectat prevederile legislației fiscale privind evidența contabilă. Astfel, punctul II liniuța doi din decizia nr. 257 din 10 noiembrie 2019 prin care s-a calculat și s-a încasat 1 117 640 de lei, impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător, urmează a fi anulată, lucru care nu poate fi susținut, deoarece prevederile art. 225 alin. (1) din Codul fiscal stipulează că în cadrul controlului fiscal pentru a determina corectitudinea calculării sumei obligației fiscale, autoritatea care efectuează controlul fiscal poate folosi, în cazurile prevăzute de art. 189 alin. (2) și (3), metode și surse indirecte. În cadrul controlului, obligațiile fiscale ale intimatului au fost calculate cu utilizarea informației din sursele indirecte disponibile, inclusiv din informațiile disponibile în Sistemul Informațional al Serviciului Fiscal de Stat.

A invocat că nu pot fi reținute afirmațiile instanței de apel precum că, subsecvent urmează a fi anulate punctul I, prin care s-au micșorat pierderile fiscale cu 868 458 de lei, inclusiv: pentru anul 2013 cu 311 959 de lei și pentru anul 2014 cu 556 449 de lei; punctul III liniuța întâi prin care s-a calculat și s-a încasat la buget majorări de întârziere în sumă de 305 420 de lei, pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător, lucru care nu poate fi susținut, deoarece în conformitate cu art. 228 alin. (1) din Codul fiscal, majorarea de întârziere (penalitatea) este o sumă calculată în funcție de cuantumul impozitului, taxei și de timpul scurs din ziua în care acestea trebuiau plătite, indiferent de faptul dacă au fost sau nu calculate la timp, iar alin. (4) din același articol prevede că pentru neplata în termen a impozitului și a taxei înscrise de organul cu atribuții de administrare fiscală în contul personal al contribuabilului, majorarea de întârziere (penalitatea) se calculează fără a fi emisă vreo decizie.

La fel, nu pot fi reținute și constatările instanței de apel referitor la faptul că la data de 12 aprilie 2019 SRL „Nitacon-GR” a înaintat cerere de apel suplimentară, prin care a susținut că drept urmare a emiterii deciziei nr. 257 din 10 noiembrie 2017, Serviciul Fiscal de Stat a emis hotărârea Seria AH nr. 0001531 din 13 februarie 2018 cu privire

la executarea silită a obligației fiscale a contribuabilului în cuantum de 7 740 610, 84 de lei, iar această hotărâre este contestată în cadrul unui proces judiciar separat.

A adăugat că, prin încheierea din 22 aprilie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani menținută prin decizia din 16 decembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău a fost declarată inadmisibilă acțiunea SRL „Nitacon-GR” cu privire la contestarea hotărârii Seria AH nr. 0001531 din 13 februarie 2018 cu privire la executarea silită a obligației fiscale a contribuabilului în cuantum de 7 740 610, 84 de lei.

În opinia recurentului, instanța de apel a apreciat eronat circumstanțele cauzei și a dat prioritate argumentelor indicate de intimat, fără a le contrapune cu faptele stabilite la examinarea cazului de încălcare fiscală și a probelor prezentate de Serviciul Fiscal și prin urmare soluția adoptată contravine situației de fapt și de drept.

Totodată, a afirmat că nu pot reținute afirmațiile instanței de apel prin care se atestă că calcularea impozitelor și taxelor prin metode și surse indirecte au fost reținute de către Serviciul Fiscal de Stat eronat, instanța făcând referire la documente care nu au fost prezentate pentru control, nu au fost anexate la dezacord și nici la examinarea contestației pe cale extrajudiciară depusă de intimat împotriva deciziei nr. 257 asupra cazului de încălcare a legislației din 10 noiembrie 2017, și anume: consumul de folie raportat la numărul de bagaje, acte de constatare a consumului direct de materiale necesare pentru ambalarea bagajelor, extrase din registrul contorului de evidență a serviciilor. Respectiv, constatările instanței de apel sunt eronate în parte în care expune că nu a existat temei legal de estimare a obligațiilor prin metode și surse indirecte. Or, conform art. 189 alin. (2) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat estimează impozitele și taxele prin metode și din surse indirecte, în cazul în care la control nu sunt prezentate în totalitate sau în parte, documentele contabile ce și au fost în cazul supus examinării.

A notat că instanța de apel eronat a efectuat recalculul obligațiilor privind TVA pentru luna februarie 2015, adică diminuarea cu 166 667 a TVA aferente bugetului. În actul de control este indicat că TVA a fost trecută ilicit în cont în luna iulie 2015, iar în cazul dat obligația de plată urma să apară pentru luna august 2015 – noiembrie 2015, iar termenele de achitare 25 septembrie, 25 noiembrie și respectiv 25 decembrie. Prin urmare, instanța de judecată greșit a recalculat penalitatea pentru anul 2015 în sumă de 12 720 de lei, însă urma să calculeze suma de 2 289 de lei. La fel, incorect a fost calculată penalitate pentru anul 2016 în sumă de 45 248 de lei, dar urma 41 663 de lei și pentru anul 2017 – 16 512 lei, însă urma 15 168 de lei. Pentru anul 2017 penalitatea urma să fie calculată pentru perioada 1 ianuarie 2017 – 10 noiembrie 2017 în sumă de 20 096 de lei, și nu pe perioada 1 ianuarie 2017 – 25 august 2017.

A mai adăugat că nu pot fi reținute nici afirmațiile instanței de apel prin care se atestă că rezultatele controalelor efectuate prin metoda verificării operative, 19 controale desfășurate în perioada 1 ianuarie 2013 – 2 octombrie 2017 nu pot fi luate în considerare, deoarece pentru încălcările constatate în cadrul respectivelor controale intimatul a fost sancționat anterior. Faptul dat nu poate fi susținut, deoarece existența actelor de control efectuate prin metoda operativă și a deciziilor adoptate pe marginea acestora, care nu au fost contestate de intimat, denotă încălcarea sistematică a legislației privind neutilizarea mașinilor de casă și de control la efectuarea decontărilor bănești cu populația de către entitate, respectiv ținerea neconformă a evidenței contabile prin tănuirea veniturilor. Totodată, interpretarea instanței este eronată,

deoarece prin decizia contestată în prezentul litigiu intimatul nu a fost sancționat repetat pentru încălcări depistate ca urmare a controalelor operative.

A comunicat că referitor la efectuarea lucrărilor de construcție fără a dispune de licență instanța a omis probele care dovedesc că aceste lucrări au fost efectuate și impozitate în perioada 2 mai 2013 – 19 decembrie 2013, adică materialele necesare pentru efectuarea lucrărilor au fost procurate în lunile mai 2013 – decembrie 2013, inclusiv cca 200 m³ de beton, iar în lunile ianuarie – martie entitatea nu avea materiale pentru efectuarea acestor lucrări. Reieșind din faptul absenței (lipsei) materialelor pentru efectuarea lucrărilor, neprezentarea nici la examinarea dezacordului și nici la examinarea contestației a actelor de îndeplinire a lucrărilor din ianuarie 2013 – martie 2013 a conchis că acestea nu existau la acel moment și au fost întocmite ulterior, respectiv nu urmează a fi luate în considerare de către instanța de judecată.

A indicat că nu pot fi reținute argumentele instanței de apel conform căruia prin hotărârea Curții Constituționale nr. 2 din 30 ianuarie 2018 au fost declarate neconstituționale sintagmele „activității fără licență” și „amendă în mărimea venitului brut” din art. 10 pct. 4 din Legea nr. 845-XII din 3 ianuarie 1992 cu privire la antreprenariat și întreprinderi. Or, sancțiunea prevăzută de art. 10 pct. 4 din Legea nr. 845-XII din 3 ianuarie 1992, care constă în aplicarea amenzii în mărimea venitului brut din realizarea obținută în urma activităților desfășurate fără licență, poate fi aplicată, deoarece hotărârile Curții Constituționale produc efect numai pentru viitor.

A susținut că eronate și contrare legii sunt alegațiile instanței în partea ce ține de anularea amenzilor aplicate conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal pentru diminuarea impozitelor, taxelor.

În final, recurentul a opinat că instanța de apel s-a eschivat de la exercitarea obligației impusă prin lege, de înfăptuire a actului de justiție, a examinat superficial circumstanțele cauzei, nu a intrat în esența litigiului și nu a apreciat toate circumstanțele și probele existente ale cauzei, pronunțând o decizie neîntemeiată de admitere parțială a acțiunii, pe când concluzia primei instanțe referitor la respingerea acțiunii este întemeiată și legală.

La data de 5 decembrie 2019 și, respectiv la data de 31 decembrie 2019, Curtea Supremă de Justiție a expediat recursul recurentului Serviciul Fiscal de Stat în adresa intimatului SRL „Nitacon-GR”, cu explicarea dreptului de a depune referință.

Prin referința și referința suplimentară depuse la 10 februarie 2020 și, respectiv la 14 februarie 2020, SRL „Nitacon-GR” a solicitat declararea recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat ca inadmisibil.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ reține că prezentul litigiu a fost soluționat în baza Legii contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000.

Prin Legea nr. 116 din 19 iulie 2018, a fost adoptat Codul administrativ al Republicii Moldova, care în conformitate cu art. 257 alin. (1) Cod administrativ a intrat în vigoare la 1 aprilie 2019, iar potrivit alin. (2), la data intrării în vigoare a prezentului cod, Legea contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000 a fost abrogată.

În conformitate cu art. 258 alin. (3) din Codul administrativ, procedurile de contencios administrativ inițiate până la intrarea în vigoare a prezentului cod se vor

examina în continuare, după intrarea în vigoare a prezentului cod, conform prevederilor prezentului cod.

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

Respectiv, procedura de contencios administrativ dedusă judecătii în prezenta speță în partea procedurală urmează a fi judecată prin prisma dispozițiilor Codului administrativ, aprobat prin Legea nr. 116 din 19 iulie 2018, iar în partea materială urmează a fi aplicate prevederile legale în vigoare la momentul emiterii actelor administrative ce se contestă, și anume a Legii contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000 (abrogată la 1 aprilie 2019).

Or, în speță procedura administrativă a fost inițiată în anul 2017 și se referă la o activitate administrativă inițiată până la 1 aprilie 2019, aspect care determină, că la caz se vor aplica dispozițiile legale vechi, care reglementau aceste instituții.

În conformitate cu art. 244 alin. (1) Cod administrativ, hotărârile curții de apel ca instanța de fond, precum și deciziile instanței de apel pot fi contestate cu recurs.

În conformitate cu art. 245 alin. (1) și (2) Cod 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. 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.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține că recursul nemotivat depus inițial la data de 15 octombrie 2019 (vol.III,f.d.70) și cel motivat depus ulterior la data de 31 decembrie 2019 (vol.III,f.d.77) sunt în termen, or, decizia instanței de apel a fost adoptată la data de 9 octombrie 2019 (vol.III,f.d.32) și recepționată de recurent la data de 3 decembrie 2019 (vol.III,f.d.71).

Prin încheierea din 18 martie 2020 a Curții Supreme de Justiție recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat a fost numit pentru examinare în complet din 5 judecători.

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

În speță, Colegiul nu consideră oportun de a cita participanții la proces și reprezentanții acestora pentru a se pronunța cu privire la problemele invocate în recurs, deoarece criticele recurentului Serviciul Fiscal de Stat au fost expuse cu suficientă claritate.

Studiind materialele dosarului în raport cu argumentele invocate în recurs, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat urmează a fi respins, cu menținerea deciziei instanței de apel.

În motivarea concluziei enunțate se rețin următoarele argumente.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. a) Cod administrativ, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă una dintre următoarele decizii: respinge recursul.

În corespundere cu art. 216 alin. (8) Cod fiscal, contribuabilul, inclusiv prin intermediul conducătorului sau altui reprezentant al său, este obligat, după caz, să asigure condiții adecvate pentru efectuarea controlului, să participe la efectuarea lui și să semneze actul de control fiscal, chiar și în cazul dezacordului. În caz de dezacord, el

este obligat să prezinte în scris, în termen de pînă la 15 zile calendaristice, argumentarea dezacordului, anexînd documentele de rigoare.

Din actele și lucrările dosarului prezentate și necontestate de părți, dar și determinate de instanțele ierarhic inferioare în fazele procesuale anterioare se atestă că Serviciul Fiscal de Stat în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 64 din 2 octombrie 2017 a efectuat la SRL „Nitacon-GR” un control fiscal la fața locului, prin metoda verificării totale privind respectarea legislației fiscale pentru perioada de activitate de la 1 ianuarie 2013 pînă la 31 august 2017, inclusiv impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioada anilor 2013 – 2016, taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 1 ianuarie 2013 – 31 august 2017 și alte impozite și taxe pentru perioada 1 septembrie 2013 – 31 august 2017, în urma căruia la 13 octombrie 2017 și respectiv la 17 octombrie 2017 au fost întocmite actele de control nr. 1-748607 și nr. 5-682785 prelungite pe formularele nr. 5-682786 și nr. 5-682787 din 17 octombrie 2017 (vol.I,f.d.12-32).

La fel, s-a constatat că controlul a fost efectuat în perioada 2 octombrie 2017 – 17 octombrie 2017 în baza documentelor prezentate la control, cât și a datelor din baza informațională a Serviciului Fiscal de Stat.

Ca urmare, în urma controlului efectuat, Serviciul Fiscal de Stat a constatat încălcarea de către SRL „Nitacon-GR” a unui șir de prevederi legale și anume:

- a art. 8 alin.(2) lit. c) din Codul fiscal nr. 1136-XIII din 24.04.1997, art. 2, 7 și 13 din Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007, prin ținerea neconformă a evidenței contabile, exprimate în nerefectarea integrală în evidența contabilă a veniturilor din prestarea serviciilor de ambalare a bagajelor (fără utilizarea MCC). Această împrejurare a servit temei pentru calcularea impozitelor și taxelor prin metode și din surse indirecte în conformitate cu art. 189 alin.(2) Cod fiscal;
- a art. 90¹ alin.(3) Cod fiscal, art. 36 și 38 din HG nr. 697 din 22.08.2014 pentru aprobarea Regulamentului cu privire la reținerea impozitului pe venit din salariu și din alte plăți efectuate de către patron în folosul angajatului, precum și din plățile achitate în folosul persoanelor fizice care nu practică activitate de întreprinzător pentru serviciile prestate și/sau efectuarea de lucrări prin necalcularea impozitului pe venit reținut la sursa de plată în sumă de 3000 lei, suma impozitului fiind achitată la buget. Concomitent, s-a constatat încălcarea art. 8 alin.(2) lit. c) Cod fiscal;
- a art. 18 lit. a) Cod fiscal, art. 2, 13, 43 alin.(1) și (3) din Legea contabilității, manifestată prin lipsa parțială a evidenței contabile. Astfel, în urma examinării surselor indirecte de informații au fost estimate venituri nedeclarate (inclusiv TVA) în sumă totală de 12876820 lei. S-a constatat majorarea pierderilor fiscale cu 868458 lei și diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu 1117640 lei. Concomitent, s-a constatat încălcarea prevederilor art. 83 alin.(4) Cod fiscal;
- a art. 84 Cod fiscal, manifestată prin neachitarea impozitului pe venit în rate pentru anii 2014-2016;
- a art. 101 alin.(1), art. 102 alin.(1), art. 102 alin.(6) și art. 114 alin.(1) Cod fiscal manifestată prin reflectarea incompletă a veniturilor din prestarea serviciilor de ambalare a bagajelor (fără utilizarea MCC) în sumă de 10730683

lei și respectiv necalcularea TVA aferentă acestor venituri în sumă totală de 2146137 lei, majorarea neîntemeiată a sumei TVA aferentă procurărilor cu 166667 lei, micșorarea neîntemeiată a sumei TVA aferentă livrărilor cu 400 lei, neînscierea facturilor fiscale în anexa la Declarația privind TVA pentru lunile iunie, iulie 2013. Concomitent au fost încălcate prevederile art. 8 alin.(2) lit. c) Cod fiscal prin prezentarea Declarației privind TVA (forma TVA 12) pentru lunile ianuarie 2013 – aprilie 2017;

- a art. 278 alin.(1) și art. 280 Cod fiscal prin diminuarea impozitului funciar aferent terenurilor aflate în proprietate pentru anul 2015 în sumă de 2752,86 lei, suma impozitului fiind achitată la 24.07.2015;
- a art. 8 alin.(2) lit. f) Cod fiscal prin neprezentarea în cadrul controlului, a benzilor de control emise de MCC pentru perioada 01.01.2013 – 31.05.2016 și a documentelor aferente împrumuturilor de la persoane fizice;
- a art. 10 alin.(4) din Legea nr.845-XII din 03.01.1992 cu privire la antreprenariat și întreprinderi, art. 8 alin.(1) lit. a) pct. (13) din Legea nr. 451 din 30.07.2001 privind reglementarea prin licențiere a activității de întreprinzător, prin efectuarea lucrărilor de construcție în perioada 02.05.2013 – 19.12.2013 fără a dispune de licență pentru genul dat de activitate;
- a art. 8 alin.(2) lit. c) Cod fiscal, pct. 10 lit. (a) cap. V din anexa nr. 5 „Regulamentul cu privire la aplicarea mașinii de casă și control pentru efectuarea decontărilor în numerar” din HG nr. 474 din 28.04.1998, prin efectuarea încasărilor bănești în numerar fără utilizarea dispozitivelor și sistemelor pentru înregistrarea operațiunilor cu numerar;
- a art. 8 alin.(2) lit. c) Cod fiscal, pct. 10 lit. (e) cap. V din anexa nr. 5 „Regulamentul cu privire la aplicarea mașinii de casă și control pentru efectuarea decontărilor în numerar” din HG nr. 474 din 28.04.1998, prin comiterea excedentului de mijloace bănești nejustificate prin înscrieri în documentele emise de MCC.

Tot actele cauzei atestă că la data de 31 octombrie 2017, contribuabilul SRL „Nitacon-GR” a înaintat Serviciului Fiscal de Stat dezacordul împotriva actelor de control fiscale sus – indicate, solicitând anularea acestora (vol.I,f.d.75-81).

Din actele cauzei mai rezultă că în baza actelor de control nr. 1-748607 și nr. 5-682785 prelungite pe formularele nr. 5-682786 și nr. 5-682787 din 13 octombrie 2017 și respectiv 17 octombrie 2017, la 10 noiembrie 2017 Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 257 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comisă de către SRL „Nitacon-GR”, prin care a decis:

I. A micșora pierderile fiscale cu 868458 lei, inclusiv: pentru anul 2013 cu 311959 lei, care vor constitui zero lei și pentru anul 2014 cu 556499 lei, care vor constitui zero lei;

II. A calcula și încasa la buget:

- 3000 lei, impozitul pe venitul obținut la sursa de plată, diminuat;
- 1 117 640 lei, impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător, diminuat;
- 2 313 203 lei, taxa pe valoare adăugată, diminuată;
- 2752,86 lei, impozitul funciar, diminuat;

III. A calcula și încasa la buget majorare de întârziere:

- 305 420 lei, pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător;
 - 1 008 105 lei, pentru neachitarea în termen a taxei pe valoare adăugată, diminuată;
 - 537 lei, pentru neachitarea în termen a impozitului funciar, diminuat;
- III. A aplica și încasa pentru încălcările legislației, amendă:
- 900 lei, conform prevederilor art. 261 alin.(4) din Codul fiscal, pentru diminuarea impozitului pe venitul reținut la sursa de plată;
 - 335 292 lei, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal, pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător;
 - 693 961 lei, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal, pentru diminuarea TVA;
 - 826 lei, conform art. 216 alin.(4) din Codul fiscal, pentru diminuarea impozitului funciar;
 - 7000 lei, conform prevederilor art. 260 alin. (3) din Codul fiscal, pentru prezentarea Declarației privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător (VEN12) pentru anii 2013-2016;
 - 50 000 lei, conform prevederilor art. 257 alin. (5) Cod fiscal, pentru lipsa parțială a contabilității;
 - 64 366 lei, conform prevederilor art. 261 alin. (6) din Codul fiscal, pentru neplata impozitului pe venit în rate;
 - 5000 lei, conform prevederilor art. 254 alin.(2) din Codul fiscal, pentru efectuarea decontărilor bănești în numerar fără utilizarea mașinei de casă și de control;
 - 5000 lei, conform prevederilor art. 254 alin.(4) din Codul fiscal, pentru neasigurarea bilanțului numerarului în mașina de casă și de control care constă în formarea excedentului de numerar nejustificat documentar;
 - 5000 lei, conform prevederilor art. 253 alin.(1) din Codul fiscal, pentru împiedicarea controlului fiscal prin neprezentarea la prima cerere a documentelor necesare Serviciului Fiscal de Stat asupra problemelor ce apar în timpul controlului;
 - 1 701 319 lei, conform prevederilor art. 10 alin.(4) din Legea nr. 845-XII din 3 ianuarie 1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, pentru desfășurarea activității în domeniul lucrărilor de construcție, fără a dispune de licență;

Nefiind de acord cu decizia menționată, la data de 27 noiembrie 2017 SRL „Nitacon-GR” a contestat-o la Serviciul Fiscal de Stat, solicitând verificarea suplimentară a aspectelor elucidate întru adoptarea unei decizii corecte (vol.I,f.d.68-74).

Prin decizia nr. 292 din 21 decembrie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat, contestația înaintată de SRL „Nitacon-GR” a fost respinsă, fiind menținută decizia nr. 257 din 10 noiembrie 2017 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comisă de către SRL „Nitacon-GR” (vol.I,f.d.49-53), motiv pentru care a fost depusă prezenta acțiune în instanța de contencios administrativ.

Înaintând prezenta cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, reclamanta SRL „Nitacon-GR” a solicitat anularea actelor de control nr. 1-748607 din 13 octombrie 2017 și nr. 5-682785 din 17 octombrie 2017, precum și a

deciziilor nr. 257 din 10 noiembrie 2017 și nr. 292 din 21 decembrie 2017, care au fost emise de Serviciul Fiscal de Stat (f.d.2-9).

Prima instanță, fiind investită cu judecarea cauzei în fond și având ca obiect contestarea actelor administrative, a ajuns la concluzia netemeinicii acțiunii și respingerii acesteia ca nefondată, soluția respectivă fiind întemeiată pe faptul că SRL „Nitacon-GR” nu a indicat normele juridice încălcate, ci a invocat în exclusivitate chestiunea oportunității actului administrativ contestat, or, instanța de judecată nu este competentă să se pronunțe asupra oportunității actului administrativ și a operațiunilor administrative care au stat la baza emiterii acestuia.

Totodată, analizând probele administrate, instanța de fond a constatat că reclamantul nu a reușit să răstoarne prezumția de legalitate de care se bucură actele administrative ce se solicită a fi anulate, din care considerent acțiunea a fost considerată nefondată și respinsă.

Judecând apelul, Curtea de Apel Chișinău prin decizia din 9 octombrie 2019 a casat integral hotărârea din 2 noiembrie 2018 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani și a adoptat o hotărâre nouă, de admitere parțială a acțiunii.

Pentru a decide astfel, instanța de apel a constatat că actele administrative contestate – deciziile nr. 257 din 10 noiembrie 2017 și nr. 292 din 21 decembrie 2017, emise de Serviciul Fiscal de Stat sunt ilegale în fond ca fiind emise contrar prevederilor legii, motiv pentru care au fost anulate.

Referitor la pretenția reclamantei/apelante SRL „Nitacon-GR” privind recunoașterea ca ilegale și neîntemeiate a actelor de control nr. 1-748607 din 13 octombrie 2017 și nr. 5-682785 din 17 octombrie 2017, aceasta a fost respinsă, deoarece sunt acte preparatorii și nu pot face obiectul acțiunii în contenciosul administrativ.

Colegiul reține că decizia din 9 octombrie 2019 a Curții de Apel Chișinău a fost contestată de către recurentul Serviciul Fiscal de Stat doar în partea admiterii parțiale a pretențiilor privind anularea deciziilor nr. 257 din 10 noiembrie 2017 și nr. 292 din 21 decembrie 2017 emise de Serviciul Fiscal de Stat. Prin urmare, prezenta cauză de contencios administrativ urmează a fi examinată sub aspectul legalității și temeiniciei deciziei în părțile enunțate.

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră concluzia instanței de apel despre necesitatea admiterii parțiale a pretențiilor privind anularea deciziilor nr. 257 din 10 noiembrie 2017 și nr. 292 din 21 decembrie 2017 emise de Serviciul Fiscal de Stat justă, ea având la bază cumulul dovezilor administrate în cadrul dezbaterilor judiciare, cărora le-a fost dată aprecierea juridică cuvenită. Or, Curtea de Apel Chișinău a stabilit corect situația de fapt și de drept în prezenta speță, a dat o apreciere obiectivă probelor administrate și a emis o decizie întemeiată și legală care corespunde legislației în vigoare.

Cu referire la dezacordul reclamantei – intimă SRL „Nitacon-GR” cu decizia contestată nr. 257 din 10 noiembrie 2017, în partea ce ține de pretinsul venit nedeclarat, calculat de către Serviciul Fiscal de Stat în baza art. 189 alin. (2) Cod fiscal, coroborat cu art. 225 alin. (2) Cod fiscal, prin care societății reclamante i-au fost aplicate mai multe sancțiuni fiscale sub formă de micșorare a pierderilor fiscale, încasarea la buget a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător, diminuat și TVA, diminuată, majorare de întârziere, precum și amendă fiscală după cum urmează:

- micșorarea pierderilor fiscale cu 868 458 lei, inclusiv: pentru anul 2013 cu 311 959 lei, care vor constitui zero lei și pentru anul 2014 cu 556499 lei;
- calcularea și încasarea la buget a sumei de 1 117 640 lei, cu titlu de impozit pe venit din activitatea de întreprinzător, diminuat; a sumei de 2 313 203 lei, cu titlu de taxă pe valoare adăugată, diminuată;
- calcularea și încasarea la buget a majorării de întârziere: în sumă de 305 420 lei, pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător; în sumă de 1 008 105 lei, pentru neachitarea în termen a taxei pe valoare adăugată, diminuată;
- aplicarea și încasarea pentru încălcările legislației, a amenzii: în sumă de 335 292 lei, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal, pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător; în sumă de 693 961 lei, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal, pentru diminuarea TVA; în sumă de 7000 lei, conform prevederilor art. 260 alin. (3) din Codul fiscal, pentru prezentarea Declarației privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător (VEN12) pentru anii 2013-2016; în sumă de 50 000 lei, conform prevederilor art. 257 alin. (5) Cod fiscal, pentru lipsa parțială a contabilității; în sumă de 64 366 lei, conform prevederilor art. 261 alin. (6) din Codul fiscal, pentru neplata impozitului pe venit în rate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție reține următoarele.

În corespundere cu art. 129 pct. 11) Cod fiscal, controlul fiscal reprezintă verificarea corectitudinii cu care contribuabilul execută obligația fiscală și alte obligații prevăzute de legislația fiscală și alte acte normative, inclusiv verificarea altor persoane sub aspectul legăturii lor cu activitatea contribuabilului prin metode, forme și operațiuni prevăzute de prezentul cod.

În conformitate cu art. 231 alin. (2) Cod fiscal, temeiul tragerii la răspundere pentru încălcare fiscală este însăși încălcarea fiscală. Astfel, atragerea la răspundere pentru încălcarea fiscală poate opera doar în condițiile constatării încălcării fiscale. Atragerea la răspundere fiscală în cazul inexistenței încălcării fiscale este ilegală, iar sancțiunile aplicate se anulează.

Totodată, conform art. 189 alin. (2) din același cod, dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor și taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza ținerii ei neconforme, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcție de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidență și/sau dările de seamă fiscale, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele și taxele prin metode și din surse indirecte, efectuând ulterior recalcularea lor după restabilirea evidenței, în conformitate cu legislația, sau după prezentarea documentelor respective.

Colegiul reține că calcularea și încasarea la buget a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător, diminuat, în cuantum de 1 117 640 lei (punctul II, liniuța doi din decizia nr. 257 din 10 noiembrie 2019) a fost determinat ca urmare a examinării surselor indirecte de informații și estimării veniturilor nedeclarate (inclusiv TVA) în sumă de 12 876 820 lei, inclusiv: pentru anul 2013 cu 1649420 lei, pentru anul 2014 cu 1995397 lei, pentru anul 2015 cu 2870456 lei, pentru anul

2016 cu 3467999 lei și pentru lunile ianuarie – august 2017 cu 2893548 lei (pct. 2 din Decizia nr. 257 din 10.11.2019).

După cum rezultă din cuprinsul deciziei nr. 257 din 10 noiembrie 2017, calcularea impozitelor și taxelor prin metode și din surse indirecte s-a efectuat din cauza ținerii neconforme a evidenței contabile, exprimate în nereflexarea integrală în evidența contabilă a veniturilor din prestarea serviciilor de ambalare a bagajelor (fără utilizarea MCC). Casarea unei cantități mai mari de materie primă (folie stretch) pentru ambalarea unui bagaj comparativ cu cantitatea care de facto se utilizează, casarea periodică a materiei prime fără raportarea la numărul de unități ambalate, activarea fără a dispune de materialele de bază necesare în perioadele 1 ianuarie 2014 – 12 februarie 2014, 1 aprilie 2014 – 29 noiembrie 2014.

Ținând cont de prevederile legale menționate și de circumstanțele de fapt ale speței deduse judecății și analizând temeiurile calculării impozitelor și taxelor prin metode și din surse indirecte în coroborare cu actele contabile prezentate de către SRL „Nitacon-GR”, instanța de recurs reține că respectivele temeuri au fost reținute de către Serviciul Fiscal de Stat în mod greșit.

Or, constatările expuse în actul nr. 5-682785, prelungit pe formularele nr. 5-682786 și nr. 5-682787 din 17 octombrie 2017 (f.d.14-32, vol.I) privind ținerea neconformă a evidenței contabile se combat prin extrasele din contul 211 (f.d.100-104, vol.I), consumul de folie raportat la numărul de bagaje (f.d.105-106, vol.I), actele de constatare a consumului direct de materiale necesare pentru ambalarea bagajelor: din 10 ianuarie 2013, 9 ianuarie 2014, 27 mai 2014, 2 ianuarie 2015, 24 iulie 2015, 3 ianuarie 2016, 2 ianuarie 2017 (f.d.86-92, vol.I), extrasele din Reestrul controlului de evidență a serviciilor acordate de ambalare a bagajelor SRL „Nitacon-GR” pentru perioada anilor 2013-2017 (f.d.93-99, vol.I).

Respectiv, fapta de încălcare fiscală nu a fost probată de către organul fiscal, iar pretensele sume nedeclarate de către contribuabil, calculate de către inspectorii fiscali nu au nici un support factic sau legal.

În susținerea opiniei enunțate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ reține prevederile art. 11 alin. (1) Cod fiscal, potrivit căruia apărarea drepturilor și intereselor contribuabilului se face pe cale judiciară sau pe alte căi prevăzute de prezentul cod și de alte acte ale legislației. Toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

La rândul său, principiul conform căruia toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale trebuie interpretate în favoarea contribuabilului se aplică constant și în jurisprudența CtEDO (a se vedea cauza Prigală vs Republica Moldova și Serkov vs Ucraina”).

În cauza Prigală vs Republica Moldova, Curtea a constatat în unanimitate violarea Articolului 7 din Convenție, observând, în primul rând, că legislația era neclară, iar în temeiul art. 11 din Codul fiscal al Republicii Moldova toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale trebuiau interpretate în favoarea contribuabilului.

Cât privesc rezultatele controalelor efectuate prin metoda verificării operative (19 controale) desfășurate în perioada 1 ianuarie 2013 – 2 octombrie 2017, acestea

nu pot fi luate în considerare, deoarece pentru încălcările constatate în cadrul controalelor respective, SRL „Nitacon-GR” a fost sancționat anterior.

Colegiul mai reține că, veniturile nedeclarate în sumă de 12876820 lei, inclusiv: pentru anul 2013 cu 1649420 lei, pentru anul 2014 cu 1995397 lei, pentru anul 2015 cu 2870456 lei, pentru anul 2016 cu 3467999 lei și pentru lunile ianuarie – august 2017 cu 2893548 lei (pct. 2 din Decizia nr. 257 din 10.11.2019) au fost estimate fără a exista vreun temei legal, or, SRL „Nitacon-GR” a respectat prevederile legislației fiscale privind evidența contabilă.

Sub acest aspect, instanța de recurs reține că recurentul Serviciul Fiscal de Stat greșit a calculat și încasat la buget din contul SRL „Nitacon-GR” suma de 1 117 640 lei, cu titlu de impozit pe venit din activitatea de întreprinzător, motiv pentru instanța de apel corect a anulat decizia contestată în partea respectivă și a anulat punctul II, liniuța doi din decizia nr. 257 din 10 noiembrie 2017.

În continuare, Colegiul reține că micșorarea pierderilor fiscale cu 868 458 lei, inclusiv: pentru anul 2013 cu 311959 lei, care vor constitui zero lei și pentru anul 2014 cu 556499 lei, stabilită în pct. I al decizie contestate, este o consecință a estimării veniturilor nedeclarate prin metode și din surse indirecte.

Respectiv, anularea calculării venitului nedeclarat din activitatea de întreprinzător atrage în consecință anularea micșorării pierderilor fiscale, din care considerent instanța de apel întemeiat a anulat decizia nr. 257 din 10 noiembrie 2017 în partea enunțată și a anulat punctul I, prin care s-au micșorat pierderile fiscale cu 868458 lei și punctul III, liniuța întâi, prin care s-a calculat și încasat la buget majorare de întârziere în sumă de 305420 lei pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător.

Conform art. 261 alin. (6) Cod fiscal, neplata sau plata incompletă a impozitului pe venit în rate se sancționează cu amendă în quantum calculat, în modul stabilit la art.228 alin.(3), unei perioade cuprinse între data stabilită pentru plata acestui impozit și data de prezentare a declarației fiscale. Suma neplătită a impozitului pe venit se determină ca diferență dintre impozitul calculat și plătit de contribuabil și impozitul pe care acesta era obligat să-l plătească. Impozitul pe venit care urmează a fi plătit reprezintă cea mai mică mărime din impozitul calculat care urma să fie plătit în anul precedent sau 80% din suma definitivă a impozitului din anul curent, scăzându-se trecerile în cont (cu excepția impozitului plătit în rate).

Aici, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ reține că odată cu anularea deciziei nr. 257 din 10 noiembrie 2017 în partea calculului și încasării la buget a impozitului de venit din activitatea de întreprinzător, diminuat, rezultă că SRL „Nitacon-GR” nu avea obligația de a achita impozitul estimat în rate, motiv pentru care instanța de apel corect a anulat decizia contestată în partea punctului III, liniuța șapte.

Or, aplicarea amenzii în sumă de 64366 lei, conform prevederilor art. 261 alin. (6) din Codul fiscal, pentru neachitarea impozitului pe venit în rate a fost aplicată ca urmare a estimării sumei impozitului pe venit prin metode și din surse indirecte (f.d.23, vol.I).

Conform art. 228 alin. (1) și (2) Cod fiscal, majorarea de întârziere (penalitatea) este o sumă calculată în funcție de quantumul impozitului, taxei și de timpul scurs din ziua în care acestea trebuiau plătite, indiferent de faptul dacă au fost sau nu

calculate la timp. Aplicarea de către Serviciul Fiscal de Stat sau alt organ abilitat majorării de întârziere este obligatorie, independent de forma de constrângere. Majorarea de întârziere reprezintă o parte din obligația fiscală și se percepe în modul stabilit pentru impunerea fiscală. Pentru neplata impozitului, taxei în termenul și în bugetul stabilit conform legislației fiscale se plătește o majorare de întârziere, determinată în conformitate cu alin.(3) pentru fiecare zi de întârziere a plății lor, pentru perioada care începe după scadența impozitului, taxei și care se încheie în ziua plății lor efective inclusiv.

Aici, nu pot fi reținute argumentele recursului precum că la caz majorarea de întârziere a fost calculată în baza impozitului pe venit calculat prin metode și din surse indirecte, inclusiv: a sumei de 159383 lei pentru anul 2013, a sumei de 165950 lei pentru anul 2014, a sumei de 358807 lei pentru anul 2015 și a sumei de 433500 lei pentru anul 2016 (f.d.42, vol.I).

Aceasta deoarece majorarea de întârziere poate fi calculată doar în cazul în care contribuabilul omite să achite taxa sau impozitul în termenul prevăzut de lege, pe când în speță din actele dosarului nu se atestă neachitarea de către SRL „Nitacon-GR” în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător, or, acesta a fost anulat din considerente expuse anterior.

Astfel, calculul majorării de întârziere prevăzut la punctul III, liniuța întâi din decizia nr. 257 din 10 noiembrie 2017 referitor la calcularea și încasarea la buget a majorării de întârziere în sumă de 305420 lei pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător, întemeiat a fost anulat de către instanța de apel.

Subsecvent, odată cu anularea calculului venitului din activitatea de întreprinzător prin metode și din surse indirecte conform art. 189 alin. (2) din Codul fiscal, corect a fost anulată de către instanța de apel și amenda aplicată SRL „Nitacon-GR” la punctul III, liniuța doi din decizia nr. 257 din 10 noiembrie 2017 în sumă de 335 292 lei, conform art. 261 alin. (4) Cod fiscal, pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător.

Aceasta deoarece conform art. 261 alin. (4) Cod fiscal (în vigoare la data emiterii actului administrativ care se solicită a fi anulat în speță), diminuarea impozitelor, taxelor prin prezentarea către organul fiscal a unei dări de seamă fiscale cu informații sau date neveridice se sancționează cu amendă egală cu 30 % din suma diminuării. Însă, la caz, diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător a fost constatată în mod eronat de către organul fiscal.

Referitor la încasarea la buget a sumei de 2313203 lei, taxa pe valoare adăugată, diminuată (punctul II, liniuța trei din decizia nr. 257 din 10 noiembrie 2017), aceasta corect a fost anulată de către instanța de apel în limita sumei de 2146536 lei, din următoarele considerente.

Conform art. 129 pct. 18¹) Cod fiscal, diminuarea impozitelor și taxelor reprezintă totalitatea acțiunilor sau inacțiunilor în rezultatul cărora contribuabilul declară sumele impozitelor, taxelor și/sau altor plăți în cuantum mai mic decât cel prevăzut de legislație.

Din cuprinsul deciziei nr. 257 din 10 noiembrie 2017 (pct. 4) se atestă că suma de 2313203 lei reprezintă diminuarea sumei TVA aferentă bugetului în rezultatul încălcărilor constatate la control. Astfel, suma de 2313203 lei este compusă din:

suma de 2146137 lei, cu titlu de taxă pe valoare adăugată, necalculată ca urmare a reflectării incomplete a veniturilor din prestarea serviciilor de ambalare a bagajelor (fără utilizarea MCC); suma de 166667 lei, cu titlu de majorare neîntemeiată a sumei TVA aferentă procurărilor bunurilor gajate de la FPC „Zimbru” SRL și suma de 400 lei cu titlu de micșorare neîntemeiată a sumei TVA aferentă livrărilor cu 400 lei.

În partea sumei de 2146137 lei, taxă pe valoare adăugată, necalculată ca urmare a reflectării incomplete a veniturilor din prestarea serviciilor de ambalare a bagajelor (fără utilizarea MCC), Colegiul reține argumentele expuse la capitolul diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător.

Astfel, în lipsa cărorva temeieri de calculare a taxelor și impozitelor prin metode și din surse indirecte, calculul propriu-zis al acestora este lovit de nulitate. Or, din materialele dosarului nu rezultă că SRL „Nitacon-GR” a declarat TVA în quantum mai mic decât cel prevăzut de legislație. De asemenea, nu se atestă nici micșorarea neîntemeiată a sumei TVA aferentă livrărilor cu 400 lei, în luna martie 2013.

În partea ce ține de majorarea neîntemeiată a sumei TVA în quantum de 166667 lei, aferentă procurărilor bunurilor gajate de la FPC „Zimbru” SRL, decizia nr. 257 din 10 noiembrie 2017 este întemeiată și întemeiat a fost menținută de către Curtea de Apel Chișinău.

Din înscrisurile prezentate la dosar de către Serviciul Fiscal de Stat se atestă că FPC „Zimbru” SRL a fost anulat ca plătitor TVA la data de 25 martie 2013. De asemenea, se atestă că majorarea sumei TVA a fost făcută în baza facturilor de expediție WB nr. 2035976, WB nr. 2035977 și WB nr. 2035978 din 25 februarie 2015. Prin urmare, la 25 februarie 2015 FPC „Zimbru” SRL era anulat ca plătitor TVA, iar majorarea sumei TVA cu 166667 lei s-a făcut contrar prevederilor art. 102 alin. (1) și (6) Cod fiscal.

În această ordine de idei, instanța de apel întemeiat a anulat decizia nr. 257 din 10 noiembrie 2017 în partea punctului III, liniuța doi, prin care s-a calculat și încasat la buget suma de 1008105 lei, pentru neachitarea în termen a taxei pe valoare adăugată, diminuată, în partea sumei de 933625 lei.

Aceasta deoarece majorarea de întârziere a fost calculată prin raportare la suma de 2313203 lei. Or, în partea acestei sume, decizia nr. 257 din 10 noiembrie 2017 a fost anulată parțial din considerentele expuse anterior, fiind întemeiată doar în partea sumei de 166667 lei, majorarea TVA aferentă procurărilor bunurilor gajate. Respectiv, din aceste considerente, majorarea de întârziere a fost calculată doar prin raportare la suma de 166667 lei.

Potrivit art. 228 alin.(3) Cod fiscal, quantumul majorării de întârziere se determină anual în funcție de rata de bază (rotunjită pînă la următorul procent întreg), stabilită de Banca Națională a Moldovei în luna noiembrie a anului precedent anului fiscal de gestiune, aplicată la operațiunile de politică monetară pe termen scurt, majorată cu 5 puncte, împărțită la numărul de zile ale anului și aproximată conform regulilor matematiche pînă la 4 semne după virgulă.

Colegiul reține că procurările bunurilor gajate datează din 25 februarie 2015, ceea ce denotă că majorarea de întârziere urmează a fi calculată începînd cu 26 februarie 2015, ținînd cont de quantumul majorării de întârziere indicat în Anexa nr.

3 la decizia nr. 257 din 10 noiembrie 2017 și de numărul de zile ce constituie perioada propriu-zisă a întârzierii.

Astfel, pentru perioada 26 februarie 2015 – 31 decembrie 2015, majorarea de întârziere a constituit suma 12720 lei conform următorului calcul (0,0247% din 166667 lei pentru fiecare zi de întârziere), pentru perioada 01.01.2016 – 31.12.2016, majorarea de întârziere a constituit suma de 45248 lei (0,0683% din 166667 lei pentru fiecare zi de întârziere), pentru perioada 01.01.2017 – 25.08.2017, majorarea de întârziere a constituit suma de 16512 lei (0,0384% din 166667 lei pentru fiecare zi de întârziere), iar în total suma de 74480 lei (12720 + 45248 + 16512).

Totodată, odată cu anularea deciziei nr. 257 din 10 noiembrie 2017 în partea calculului sumei de 2146536 lei din 2313203 lei, TVA diminuată (punctul II, liniuța trei), instanța de apel just a anulat parțial și decizia contestată în partea aplicării amenzii în sumă de 643961 lei din 693961 lei, aplicată conform prevederilor art. 261 alin.(4) din Codul fiscal, pentru diminuarea TVA (punctul III, liniuța trei).

Or, conform art. 261 alin.(4) Cod fiscal, diminuarea impozitelor, taxelor prin prezentarea către organul fiscal a unei dări de seamă fiscale cu informații sau date neveridice se sancționează cu amendă egală cu 30 % din suma diminuării. Deci, suma TVA diminuată a constituit 166667 lei, iar cuantumul amenzii a constituit suma de 50000 lei (30% din 166667 lei).

Referitor la amenda de 7000 lei, aplicată conform prevederilor art. 260 alin.(3) din Codul fiscal (punctul III, liniuța cinci), pentru prezentarea Declarației privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător (VEN12) pentru anii 2013-2016, Declarațiile privind TVA pentru lunile ianuarie 2013 - aprilie 2017, iunie-august 2017 (punctul III, liniuța cinci), aceasta corect a fost anulată de către instanța de apel.

Din cuprinsul deciziei nr. 257 din 10 noiembrie 2017 rezultă că aceasta a fost aplicată pentru prezentarea de către SRL „Nitacon-GR” a Declarației cu privire la impozitul pe venit (Forma VEN 12) pentru anii 2013-2016, care conțin informații neautentice (4 cazuri), în care au apărut obligații suplimentare față de buget. De asemenea, se atestă că amenda a fost aplicată și pentru prezentarea Declarației privind TVA (forma TVA12) pentru lunile ianuarie 2013 – aprilie 2017, iunie – august 2017 (55 cazuri).

Aici, Colegiul reține că aplicarea amenzii pentru prezentarea Declarației cu privire la impozitul pe venit (Forma VEN 12) pentru anii 2013-2016, precum și a Declarației privind TVA (forma TVA12) pentru lunile ianuarie 2013 – aprilie 2017, iunie – august 2017 se datorează calculării impozitelor și taxelor prin metode și din surse indirecte.

Astfel, anularea deciziei nr. 257 din 10 noiembrie 2017 în partea calculării și încasării la buget a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător, precum și parțial a taxei pe valoare adăugată, impune anularea deciziei nr. 257 din 10 noiembrie 2017 în partea aplicării amenzii pentru prezentarea Declarației cu privire la impozitul pe venit (Forma VEN 12) și a Declarației privind TVA (forma TVA12), din care considerent corect a fost anulată de către instanța de apel, cu atât mai mult că din materialele dosarului nu rezultă caracterul neautentic al Declarațiilor menționate.

În partea încasării amenzii de 50000 lei, conform prevederilor art. 257 alin.(5) Cod fiscal, pentru lipsa parțială a contabilității (punctul III, liniuța șase din decizia nr. 257 din 10 noiembrie 2017), aceasta de asemenea corect a fost anulată.

Conform art. 257 alin .(5) Cod fiscal, neasigurarea păstrării dărilor de seamă fiscale și/sau a documentelor de evidență și/sau a benzilor de control (benzilor de control pe suport electronic specializat) și/sau lipsa totală ori parțială a contabilității, ceea ce face imposibilă efectuarea controlului fiscal, se sancționează cu amendă de 50000 de lei, cu calcularea impozitelor și taxelor respective conform art.189 alin.(2) din prezentul cod.

Reieșind din Capitolul IV „Starea evidenței contabile” din actul nr. 5-682785, prelungit pe formularele nr. 5-682786 și nr. 5-682787 din 17 octombrie 2017 (f.d.16-17, vol.I), în coroborare cu actele contabile prezentate de SRL „Nitacon-GR” SRL, rezultă că deficiențele evidenței contabile constatate în cadrul controlului fiscal la fața locului prin metoda verificării totale se combat prin probele din dosar.

Astfel, nu pot fi reținute argumnetele recursului și constatările privind activitatea contribuabilului fără a dispune de materialele de bază necesare pentru ambalarea bagajelor, or, extrasele din contul 211 prezentat de SRL „Nitacon-GR” denotă că societatea a dispus de un stoc suficient de folie stretch pentru întreaga perioadă (f.d.100-101, vol.I).

Totodată, rezultatele controlului fiscal din 13 octombrie 2017, generalizate în actul nr. 1-748607 din 13 octombrie 2017 (f.d.12-13, vol.I), urmează a fi apreciate critic.

Conform art. 216 alin. (6) Cod fiscal, actul de control fiscal este un document întocmit de funcționarul fiscal sau altă persoană cu funcție de răspundere a organului care exercită controlul, în care se consemnează rezultatele controlului fiscal. În act se va descrie obiectiv, clar și exact încălcarea legislației fiscale și/sau a modului de evidență a obiectelor impunerii, cu referire la documentele de evidență respective și la alte materiale, indicându-se actele normative încălcate. În act va fi reflectată fiecare perioadă fiscală în parte, specificându-se încălcările fiscale depistate în ea.

Colegiul reține că actul nr. 1-748607 din 13 octombrie 2017 nu reflectă obiectiv modul de evidență a obiectelor impunerii, cu referire la documentele de evidență. Or, la dosar au fost prezentate actele de constatare a consumului direct de materiale necesare pentru ambalarea bagajelor, inclusiv a consumului de folie stretch (f.d.86-92, vol.I) care contrazic constatările expuse în actul de control.

Suplimentar, Colegiul atestă că prin înscrisurile administrate de societatea reclamantă, se atestă casarea periodică a materialelor prin raportare la numărul de unități ambalate (f.d.93-99, vol.I), iar datele benzilor de control ale MCC nu sunt relevante.

Plus la aceasta, de către SRL „Nitacon-GR” a fost prezentat Raportul de audit cu obiectiv special din 29 martie 2019 prin care se constată că la casarea materialelor pentru ambalarea bagajelor au fost aplicate norme de consum, determinate și aprobate de Întreprindere, precum prevede legislația în vigoare, stabilite de comisia ce monitorizează procesul de ambalare în decurs de o zi în perioade diferite, timp de o lună de zile, în baza unui Act de constatare a consumului de materiale. În consecință, s-a constatat că faptele economice, aferente determinării și reflectării

veniturilor din activitatea de întreprinzător pe perioadele 2013-2017 au avut la bază documentele primare corespunzătoare.

Cu referire la dezacordul reclamantei – intimată SRL „Nitacon-GR” cu decizia contestată nr. 257 din 10 noiembrie 2017, în partea ce ține de sancțiunile privind necalcularea impozitului pe venit reținut la sursa de plată, prin care societății reclamante i-au fost aplicate mai multe sancțiuni fiscale după cum urmează: a sumei de 3000 lei, cu titlu de impozit pe venitul reținut la sursa de plată, diminuat și amenda în sumă de 900 lei, conform prevederilor art. 261 alin.(4) din Codul fiscal, pentru diminuarea impozitului pe venitul obținut la sursa de plată, Colegiul relevă următoarele.

Conform art. 90¹ alin.(3) Cod fiscal, persoanele specificate la art.90 rețin un impozit în mărime de 10% din veniturile obținute de către persoanele fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător, de la transmiterea în posesie și/sau folosință (locațiune, arendă, uzufruct) a proprietății mobiliare și imobiliare, cu excepția arendei terenurilor agricole.

Raportând norma legal enunțată la circumstanțele speței deduse judecării, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ consideră justă concluzia instanței de apel precum că în prezenta speță calcularea și încasarea la buget a sumei de 3000 lei, impozitul pe venitul reținut la sursa de plată, diminuat (punctul II, liniuța întâi din decizia nr. 257 din 10 noiembrie 2017), a fost calculată neîntemeiat și urmează a fi anulată, or, însăși Serviciul Fiscal de Stat la pct. 1 din decizia nr. 257 din 10 noiembrie 2017 confirmă că suma impozitului pe venit a fost achitată. Prin urmare, la caz nu se constată diminuarea impozitului pe venitul reținut la sursa de plată.

Din rațiunile expuse, instanța de apel corect a anulat decizia nr. 257 din 10 noiembrie 2017 și în partea punctului III, liniuța întâi, prin care societății reclamante i-a fost aplicată amendă în sumă de 900 lei, conform prevederilor art. 261 alin.(4) din Codul fiscal, pentru diminuarea impozitului pe venitul obținut la sursa de plată.

Aceasta deoarece în situația în care nu există diminuare a impozitului pe venit reținut la sursa de plată în mărime de 3000 de lei, majorarea de întârziere este calculată ilegal.

Cu referire la dezacordul reclamantei – intimată SRL „Nitacon-GR” cu decizia contestată nr. 257 din 10 noiembrie 2017, privind sancțiunile ce țin de prezentarea calculului impozitului pe bunurile imobiliare întocmită neadecvat, prin care societății reclamante i-au fost aplicate mai multe sancțiuni fiscale după cum urmează: a sumei de 2752,86 lei, cu titlu de impozit funciar, diminuat, a sumei de 537 lei, pentru neachitarea în termen a impozitului funciar, diminuat, precum și a amenzii în sumă 826 lei, conform prevederilor art. 261 alin.(4) din Codul fiscal, pentru diminuarea impozitului funciar, Colegiul reține următoarele.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție reține că la pct. 5 din decizia nr. 257 din 10 noiembrie 2017 s-a menționat că SRL „Nitacon-GR” a diminuat impozitul funciar în sumă de 2752,86 lei, diminuarea fiind cauzată de prezentarea calculului impozitului pe bunurile imobiliare (Forma BIJ15) întocmită neadecvat. Totodată, organul fiscal a specificat că suma impozitului a fost achitată de către SRL „Nitacon-GR” la 24 iulie 2015.

În asemenea circumstanțe, instanța de recurs reține justă concluzia instanței de apel referitoare la anularea deciziei nr. 257 din 10 noiembrie 2017 în partea punctului II, liniuța patru, prin care s-a calculat și încasat la buget suma de 2752,86 lei, cu titlu de impozit funciar, diminuat, or, în speță nu se atestă vreo încălcare a legislației fiscale de către SRL „Nitacon-GR”, din moment ce societatea reclamantă a achitat efectiv impozitul datorat în quantum deplin și în termenul prevăzut de lege.

Prin urmare, nu există diminuare a impozitului funciar, or, după cum a recunoscut însăși și organul fiscal, acești bani au fost transferați în contul Serviciului Fiscal de Stat în quantum deplin și în termenul prevăzut de lege.

De menționat că întocmirea neadecvată a calculului impozitului pe bunurile imobiliare nu poate servi drept temei de încasare a impozitului care a fost efectiv achitat.

Din aceste considerente nici majorarea de întârziere nu poate fi calculată, motiv pentru care Curtea de Apel Chișinău întemeiat a anulat decizia nr. 257 din 10 noiembrie 2017 și în partea punctului III, liniuța trei, prin care s-a calculat și încasat din contul societății la buget majorare de întârziere de în sumă de 537 lei, pentru neachitarea în termen a impozitului funciar, diminuat, precum și în partea punctului III, liniuța patru, prin care s-a aplicat și încasat pentru încălcările legislației fiscale amendă de 826 lei, conform prevederilor art. 261 alin.(4) din Codul fiscal, pentru diminuarea impozitului funciar.

Cu referire la dezacordul reclamantei – intimată SRL „Nitacon-GR” cu decizia contestată nr. 257 din 10 noiembrie 2017, privind amenzile fiscale aplicate în temeiul art. 253 alin.(1), art. 254 alin.(2) și art. 254 alin. (4) Cod fiscal, prin care societății reclamante i-au fost aplicate mai multe amenzi după cum urmează: a sumei de 5000 lei, conform prevederilor art. 254 alin.(2) din Codul fiscal, pentru efectuarea decontărilor bănești în numerar fără utilizarea mașinei de casă și control; a sumei de 5000 lei, conform prevederilor art. 254 alin.(4) din Codul fiscal, pentru neasigurarea bilanțului numerarului în mașina de casă și de control care constă în formarea excedentului de numerar nejustificat documentar și a sumei de 5000 lei, conform prevederilor art. 253 alin.(1) din Codul fiscal, pentru împiedicarea controlului fiscal prin neprezentarea la prima cerere a documentelor necesare Serviciului Fiscal de Stat asupra problemelor ce apar în timpul controlului, Colegiul reține următoarele.

În conformitate cu art. 145 alin. (3) Cod fiscal, ridicarea documentelor și/sau mașinilor de casă și de control se efectuează în prezența persoanei de la care acestea se ridică, iar dacă ea lipsește sau refuză să participe la procedura de ridicare, în prezența a doi martori asistenți.

Totodată, conform art 145 alin.(4) din același cod, asupra cazului de ridicare a documentelor și/sau mașinilor de casă și de control se întocmește un proces - verbal, în care se indică: a) data și locul întocmirii; b) funcția, numele și prenumele funcționarului fiscal și ale persoanei de la care se ridică documentele și/sau mașinile de casă și de control; c) date despre proprietar sau posesor; d) lista documentelor și/sau mașinilor de casă și de control ridicate, numerele de înregistrare ale mașinilor de casă și de control; e) timpul și motivul ridicării; f) numele, prenumele, adresa martorilor asistenți, după caz.

În acest context, argumentele recursului precum că societatea reclamantă nu i-a prezentat în cadrul controlului benzile de control emise de MCC pentru perioada 01.01.2013 – 31.05.2016 și a documentelor aferente împrumuturilor de la persoane fizice nu pot fi reținute, în situația în care în speță, nu se atestă întocmirea unui proces-verbal de ridicare a documentelor, care ar permite determinarea documentelor prezentate, precum și a celor neprezentate, cu atât mai mult că în ședința de judecată din 4 septembrie 2018 au fost prezentate și administrate ca probe benzile de control ale MCC pe perioada menționată, fapt ce denotă existența acestora și faptul că acestea au fost puse efectiv la dispoziția inspectorilor în timpul controlului, de altfel fiind puse la dispoziția inspectorilor și documentele aferente împrumuturilor de la persoanele fizice.

Plus la aceasta, conform art. 24 alin. (3) din Legea contenciosului administrativ (în vigoare la perioada de referință), la examinarea în instanța de contencios administrativ a cererii în anulare, sarcina probațiunii este pusă pe seama pârâtului.

În acest context, instanța de apel corect a anulat decizia contestată în partea punctului III, liniuța zece, prin care s-a aplicat și încasat din contul reclamantei pentru încălcările legislației amendă de 5000 lei, conform prevederilor art. 253 alin.(1) din Codul fiscal, pentru împiedicarea controlului fiscal prin neprezentarea la prima cerere a documentelor necesare Serviciului Fiscal de Stat asupra problemelor ce apar în timpul controlului, or, din materialele dosarului nu se atestă omisiunea SRL „Nitacon-GR” de a prezenta careva documente în cadrul controlului fiscal.

În partea punctului III, liniuța opt din decizia nr. 257 din 10 noiembrie 2017, prin care s-a aplicat și încasat pentru încălcările legislației amendă de 5000 lei, conform prevederilor art. 254 alin.(2) din Codul fiscal, pentru efectuarea decontărilor bănești în numerar fără utilizarea mașinei de casă și control, și aceasta corect a fost anulată de către Curtea de Apel Chișinău.

Or, la actele dosarului nu există probe care ar confirma preținsele încălcări invocate de către organul fiscal, ceea ce denotă că de către contribuabil au fost respectate prevederile legislației ce țin de exploatarea MCC.

În acest context, argumentele recursului precum că amenda a fost aplicată pentru efectuarea încasărilor bănești în numerar, fără utilizarea dispozitivelor și sistemelor pentru înregistrarea operațiunilor cu numerar la încasarea mijloacelor bănești în sumă de 300 lei, nu pot fi reținute, or, din cuprinsul actului nr. 1-748607 din 13 octombrie 2017 se atestă că suma de 300 lei reprezintă contravaloarea serviciilor de ambalare a bagajelor solicitate în cadrul cumpărării de control.

La rândul său, potrivit art. 224 alin.(1) Cod fiscal, cumpărătura de control este o modalitate de control, exprimată în crearea artificială de către funcționarul fiscal a situației de procurare a bunurilor materiale, de efectuare a comenzii de executare a lucrărilor sau de prestare a serviciilor fără scopul de a le achiziționa (consuma) sau de a le comercializa. Cumpărătura de control poate fi efectuată atât în monedă națională, cât și în valută străină. Iar conform art. 224 alin.(4) din Codul fiscal, ca probe ale comiterii încălcării în timpul efectuării cumpărării de control pot servi înregistrările audio, foto, video, precum și dispozitivele de înregistrare.

Astfel, la caz că nu există probe care ar demonstra încălcarea fiscală pentru care a fost aplicată amenda, cu atât mai mult că cumpărătura de control a fost efectuată cu încălcarea art. 224 din Codul fiscal.

Având în vedere carențele admise de inspectorii fiscali la efectuarea și documentarea cumpărăturii de control, corect a fost anulată și decizia nr. 257 din 10 noiembrie 2017 în partea punctului III, liniuța nouă, prin care s-a aplicat și încasat din contul reclamantei pentru încălcările legislației amendă de 5000 lei, conform prevederilor art. 254 alin.(4) din Codul fiscal, pentru neasigurarea bilanțului numerarului în mașina de casă și de control care constă în formarea excedentului de numerar nejustificat documentar.

Cu referire la dezacordul reclamantei – intimat SRL „Nitacon-GR” cu decizia contestată nr. 257 din 10 noiembrie 2017, privind amenda fiscală aplicată în temeiul art. 10 alin. (4) din Legea nr. 845-XII din 3 ianuarie 1992 cu privire la antreprenariat și întreprinderi în sumă de 1 701 319 lei, aceasta corect a fost anulată de către instanța de apel, din următoarele considerente.

Din conținutul deciziei nr. 257 din 10 noiembrie 2017 (pct. 6) se atestă că sancțiunea a fost aplicată pentru efectuarea lucrărilor de construcție în perioada 2 mai 2013 – 19 decembrie 2013, fără a dispune de licență.

Totodată, potrivit actului nr. 5-682785, prelungit pe formularul nr. 5-682786, 5-682787 din 17 octombrie 2017, SRL „Nitacon-GR” și-a desfășurat activitatea în baza licenței nr. 027903 seria A MMII din 18 martie 2008 valabilă până la 18 martie 2013 pentru genul de activitate „construcțiile de clădiri și/sau construcțiile ingineresti, instalațiile și rețelele tehnico-edilitare, reconstrucțiile, consolidările, restaurările” eliberată de Camera de licențiere (f.d.15, vol.I).

Conform art. 2 din Legea nr. 451 privind reglementarea prin licențiere a activității de întreprinzător (abrogată la 27.10.2017), licența reprezintă un act administrativ cu caracter permisiv, eliberat de autoritatea de licențiere în procesul de reglementare a activității de întreprinzător, ce atestă dreptul titularului de licență de a desfășura, pentru o perioadă stabilită, genul de activitate indicat în aceasta, integral sau parțial, cu respectarea obligatorie a condițiilor de licențiere.

Lucrările de construcție efectuate în baza facturilor fiscale (20 facturi) sunt indicate în Anexa nr. 8 al actului 5-682785, prelungit pe formularul nr. 5-682786, 5-682787 din 17 octombrie 2017.

De menționat că potrivit datelor din Anexa nr. 8, întreprinderea beneficiară este indicată SRL „Camusat ML”, c/f 1007600036630. Totodată, la dosar a fost prezentat contractul de antrepriză nr. 1109-2 din 11 septembrie 2009 încheiat între SRL „Nitacon-GR”, în calitate de antreprenor și SRL „Spectra & Co” în calitate de beneficiar, obiectul contractului fiind executarea lucrărilor de amenajare a teritoriului, fundații sub antene, montare gard, BTS, generator, căsuță de pază (f.d.126-128, vol.I). De asemenea, au fost prezentate copiile tuturor facturilor fiscale (f.d. 136, 137,138, 139, 140, 142, 144, 146, 148, 150, 152, 154, 156, 158, 160, 162, 164, 166, 168, 170, 172, vol.I) indicate în Anexa nr. 8. Adicional au fost prezentate procesele-verbale de recepție a lucrărilor în baza cărora au fost emise facturile fiscale (f.d. 135, 141, 143, 145, 147, 149, 151, 153, 155, 157, 159, 161, 163, 165, 167, 169, 171, vol.I).

Astfel, Colegiul atestă că lucrările de construcție au fost executate în temeiul contractului de antrepriză nr. 1109-2 din 11 septembrie 2009, iar beneficiar al lucrărilor a fost SRL „Spectra & Co” și nu SRL „Camusat M” precum este indicat în Anexa nr. 8.

Subsecvent, din conținutul procesele-verbale menționate rezultă că lucrările de construcție au fost executate efectiv în perioada 29.01.2013 – 16.03.2013, adică în perioada de valabilitate a licenței nr. 027903 seria A MMII din 18 martie 2008 valabilă până la 18 martie 2013.

Faptul că facturile fiscale au fost emise și semnate ulterior expirării termenului de valabilitate a licenței, nu poate fi calificat ca activitate fără licență.

Suplimentar, Colegiul reține că conform art. 10 alin (4) din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi nr. 845 din 3 ianuarie 1992, pentru desfășurarea activității fără licență sau a activităților interzise pe teritoriul Republicii Moldova, precum și a celor permise în mod exclusiv întreprinderilor de stat, Serviciul Fiscal de Stat, Agenția Servicii Publice sau alt organ abilitat cu atribuția de eliberare a licenței aplică amendă în mărimea venitului brut din realizarea obținută în urma activităților menționate.

Totodată, prin Hotărârea Curții Constituționale nr. 2 din 30 ianuarie 2018 au fost declarate neconstituționale sintagmele „*activității fără licență*” și „*amendă în mărimea venitului brut*” din articolul 10 alin (4) din Legea nr. 845-XII din 3 ianuarie 1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi – normă în temeiul căreia organul fiscal i-a aplicat SRL „Nitacon-GR” amenda fiscală în sumă de 1 701 319 lei.

În conformitate cu pct. 52-56 din Hotărârea Curții Constituționale din 30 ianuarie 2018, potrivit art. 10 pct. 4 din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, pentru desfășurarea activității fără licență sau a activităților interzise pe teritoriul Republicii Moldova, precum și a celor permise în mod exclusiv întreprinderilor de stat, Serviciul Fiscal de Stat, Agenția Servicii Publice sau alt organ abilitat cu atribuția de eliberare a licenței aplică amendă în mărimea venitului brut din realizarea obținută în urma activităților menționate.

Totodată, Curtea a observat că desfășurarea activității de întreprinzător fără licență poate atrage și răspunderea în baza Codului contravențional (de ex: art. 169 alin. (1), art. 197, art. 248, art. 263 alin. (4), art. 277/1 alin. (2) etc.).

Curtea a remarcat că, deși art. 10 pct. 4 din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi operează cu noțiunea de „amendă”, aceasta are în esență natura unei confiscări a veniturilor obținute ilicit, deoarece se încasează mărimea venitului brut. Prin urmare, natura sancțiunii este neclară.

De asemenea, Curtea a constatat că art. 10 pct. 4 din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi instituie amendă într-o formă absolut determinată.

Astfel, Curtea a reținut că, din prevederile contestate, rezultă că instanța de judecată nu are posibilitatea individualizării sancțiunii, rolul său fiind redus la o simplă formalitate de validare a actului de constatare.

Prin urmare, în pct. 59 din Hotărârea din 30 ianuarie 2018, Curtea Constituțională a menționat că limitarea rolului instanței de judecată lipsește de substanță garanțiile dreptului la un proces echitabil, consacrat de articolele 20 din Constituție și 6 din Convenția Europeană.

În conformitate cu pct. 61 din Hotărâre, Curtea a observat că, în contrast cu prevederile articolului 34 alin. (3) din Codul contravențional, potrivit cărora contravenientul este în drept să achite jumătate din amenda stabilită dacă o plătește

în cel mult 72 de ore, amenda aplicată în baza art. 10 pct. 4 din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi nu oferă beneficiul reducerii.

La cazul prezentei spețe, se reține că SRL „Nitacon-GR” a fost sancționată în baza prevederilor art. 10 alin. (4) din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi nr. 845 din 3 ianuarie 1992, fiindu-i aplicată amendă în mărimea venitului brut obținut în perioada 2 mai 2013 – 19 decembrie 2013 în sumă de 1 701 319 lei, pentru desfășurarea activității fără licență în perioada menționată.

În conformitate cu art. 26 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000, (în vigoare până la 01 aprilie 2019), actul administrativ contestat poate fi anulat, în tot sau în parte, în cazul în care: a) este ilegal în fond ca fiind emis contrar prevederilor legii; b) este ilegal ca fiind emis cu încălcarea competenței; c) este ilegal ca fiind emis cu încălcarea procedurii stabilite.

Corespunzător, având în vedere că prin Hotărârea Curții Constituționale din 30 ianuarie 2018 au fost declarate neconstituționale textele „activității fără licență” și „amendă în mărimea venitului brut” din articolul 10 alin. (4) din Legea nr. 845-XII din 03 ianuarie 1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că este întemeiată concluzia instanței de apel de anulare a deciziei organului fiscal în partea respectivă, or, în circumstanțele expuse, actul administrativ contestat urmează a fi anulat, ca fiind emise contrar prevederilor legii.

În susținerea opiniei enunțate, Colegiul reține prevederile art. 233 alin. (1) Cod fiscal, potrivit cărora tragerea la răspundere pentru încălcare fiscală se face în temeiul legislației fiscale în vigoare în timpul și la locul săvârșirii încălcării, cu excepția situațiilor când legea nouă prevede sancțiuni mai blânde, cu condiția că încălcarea fiscală, prin caracterul ei, nu atrage după sine, în condițiile legii, răspunderea penală.

Prin urmare, sancțiunea prevăzută de art. 10 alin.(4) din Legea nr. 845-XII din 3 ianuarie 1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, ce consta în aplicarea amenzii în mărimea venitului brut din realizarea obținută în urma activităților desfășurate fără licență, nu poate fi aplicată.

Referitor la argumentul recurentului Serviciul Fiscal de Stat precum că prevederile Curții Constituționale nu sânt aplicabile speței, deoarece la data efectuării controlului și întocmirii actelor administrative contestate, normele precitate erau în vigoare și produceau efecte juridice, iar hotărârea Curții Constituționale produce efecte pentru viitor și nu are efect retroactiv, acestea nu pot constitui drept temei pentru admiterea recursului și casarea deciziei contestate.

Aceasta deoarece neretroactivitatea hotărârii Curții Constituționale nu poate prevala în situația în care la baza hotărârii judecătorești sunt puse prevederi legale care contravin drepturilor și libertăților fundamentale și prin efect sunt declarate neconstituționale, or, principiul stabilirii raporturilor juridice nu poate implica promovarea unui drept prin intermediul unor norme neconstituționale.

Plus la aceasta, conform pct. 56 și 60 din Hotărârea Curții Constituționale din 10 octombrie 2013 privind interpretarea articolului 140 din Constituție, hotărârea Curții urmează a se aplica tuturor raporturilor juridice care nu s-au stins încă la data pronunțării hotărârii, respectiv, tuturor situațiilor cărora li se aplică în continuare

dispozițiile legale declarate neconstituționale, precum și pe calea revizuirii. Opozabilitatea *erga omnes* a hotărârilor Curții Constituționale implică obligația constituțională a tuturor autorităților de a aplica întocmai deciziile Curții la situațiile concrete în care normele declarate neconstituționale au incidență.

Astfel, la caz, Hotărârea Curții Constituționale din 30 ianuarie 2018 prin care au fost declarate neconstituționale textele „activității fără licență” și „amendă în mărimea venitului brut” din articolul 10 alin. (4) din Legea nr. 845-XII din 03 ianuarie 1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, a fost pronunțată până la data pronunțării hotărârilor judecătorești, în speță raporturile juridice nefiind stinse.

În asemenea circumstanțe, instanța de recurs respinge argumentele recursului invocate în acest sens ca fiind neîntemeiate și consideră că instanța de apel corect a anulat parțial decizia nr. 257 din 10 noiembrie 2017 emisă de Serviciul Fiscal de Stat sub aspectele sus-enunțate.

La rândul său, admiterea pretenției principale privind anularea deciziei nr. 257 din 10 noiembrie 2017 emisă de Serviciul Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Nitacon-GR” a dictat necesitatea admiterii și a pretenției subsecvente privind anularea deciziei nr. 292 din 21 decembrie 2017 emisă de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 257 din 10 noiembrie 2017, or, decizia enunțată a fost emisă ca urmare a depunerii contestației de SRL „Nitacon-GR” asupra deciziei nr. 257 din 10 noiembrie 2017 emisă de Serviciul Fiscal de Stat și reprezintă rezultatul/răspunsul reexaminării deciziei asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Nitacon-GR”. Prin urmare, pretenția vizată fiind una subsecventă celei principale urmează soluția pretenției principale care a fost admisă.

Cât privește argumentul Serviciului Fiscal de Stat precum că instanța de apel a făcut referire la documente care nu au fost prezentate pentru control, n-au fost anexate la dezacord și nici la examinarea contestației pe calea extrajudiciară depusă de intimată, acestea sunt neîntemeiate și care urmează a fi respinse, deoarece se combat direct prin probele administrate la dosar și anume prin: actul privind consumul de folie stretch raportat la numărul de bagaje, actele de constatare a consumului direct de materiale necesare pentru ambalarea bagajelor, extrasele din registrul controlului de evidență a serviciilor, care au fost anexate atât la dezacord, cât și la contestație. Adică toate actele prezentate de către intimată în cadrul procesului au fost prezentate și autorității recurente în cadrul procedurilor prealabile de examinare a dezacordului și contestației împotriva actelor de control fiscal și respectiv împotriva deciziei nr. 257 din 10 noiembrie 2017.

Nu poate fi reținut ca temei de casare a deciziei recurate nici argumentul recurentului Serviciului Fiscal de Stat precum că intimata SRL „Nitacon-GR” nu a cerut efectuarea unui control repetat. Or, contestația nr. 27/11 din 27 noiembrie 2017 (vol. I, f.d.68-74) și contestația nr. 25/10 din 31 octombrie 2017 (vol. I, f.d. 75-81), denotă contrariul, și anume, prin formularea contestațiilor menționate, SRL „Nitacon-GR” a solicitat verificarea suplimentară a aspectelor elucidate întru adoptarea unei decizii corecte.

Alte argumentele invocate de recurent în susținerea poziției sale, nu pot fi reținute de către instanța de recurs, deoarece se combat cu cele invocate mai sus și se referă la circumstanțele, care au fost constatate și elucidate pe deplin de instanța

de apel, având la bază cumulul de probe, care au fost administrate și apreciate cu respectarea normelor de drept procedural și susținute de normele de drept material.

Din considerentele menționate și având în vedere faptul că, instanța de apel a elucidat pe deplin circumstanțele cauzei, a aplicat corect normele materiale, adoptând decizie întemeiată și legală cu respectarea normelor de procedură, iar cererea de recurs este neîntemeiată, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a respinge recursul, cu menținerea actului judecătoresc ce a constituit obiectul recursului.

În conformitate cu art. 258 alin. (3), art. 246, 247 și art. 248 alin. (1) lit. a) și 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 respinge recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat.

Se menține decizia din 9 octombrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de către Societatea cu Răspundere Limitată „Nitacon-GR” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor de control și a deciziilor.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Maria Ghervas

Nina Vascan

Victor Burduh

Nicolae Craiu