

Dosarul nr. 3ra-11/2021

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (V. Ciumac)

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

DECIZIE

16 iunie 2021

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței, judecătorul
judecători

Tamara Chișca-Doneva
Maria Ghervas
Nina Vascan
Nicolae Craiu
Victor Burduh

examinând recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat,
în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă
de Societatea pe Acțiuni „DTD Nistru”, în proces de insolabilitate, împotriva
Serviciului Fiscal de Stat, intervenienți accesorii Societatea cu Răspundere Limitată
„Aqua Veritas Grup”, Banca Comercială „Banca de Economii” Societate pe
Acțiuni, în proces de lichidare, Biroul Vamal Nord, Ghenadie Gheorghită din cadrul
Serviciului Fiscal Ocnița cu privire la contestarea actelor administrative,
împotriva deciziei din 12 februarie 2020 a Curții de Apel Chișinău,

c o n s t a t ă :

La 04 mai 2017, SA „DTD Nistru” în proces de insolabilitate, a depus cerere
de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, intervenient accesoriu
SRL „Aqua Veritas Grup”, cu privire la contestarea actelor administrative.

În motivarea acțiunii a indicat că Direcția control fiscal nr. 2 a IFS mun.
Chișinău a efectuat control fiscal la SA „DTD Nistru”, în proces de insolabilitate,
prin metoda verificării totale, pentru perioada fiscală de activitate 01 ianuarie 2010
- 31 octombrie 2016, și control fiscal repetat privind corectitudinea calculării și
achitării TVA la buget pentru perioadele fiscale noiembrie 2010 - mai 2013.

Ulterior, în baza actului de control nr. 5-680465 din 28 decembrie 2016 de către
organul fiscal a fost emisă decizia nr.180/2/9 din 08 februarie 2017 asupra cazului
de încălcare a legislației comisă de către SA „DTD Nistru” în proces de
insolabilitate. Nefiind de acord cu decizia organului fiscal, la 13 martie 2017 a
depus contestație împotriva actului administrativ.

A menționat reclamantul că în contestație s-a expus împotriva deciziei
nr.180/2/9 din 08 februarie 2017 emisă de către IFS mun. Chișinău, prin care s-a

calculat suplimentar plata la buget impozite, taxe și alte plăți în suma totală de 1 838 189 de lei, s-au aplicat amenzi în sumă totală de 633 728 de lei, s-au micșorat pierderile fiscale pentru perioada fiscală a anului 2013 cu 245 137 de lei, precum și reflectarea spre calcul a taxei pentru apă în sumă de 2 134,09 de lei, solicitând anularea acesteia.

La 30 martie 2017, Direcția contestații și control fiscal a IFS mun. Chișinău, după examinarea contestației pe marginea deciziei nr. 180/2/9 din 08 februarie 2017, emisă de către IFS mun. Chișinău, a considerat-o parțial întemeiată, modificând pct. 4, în partea constatatoare, și respectiv cap. III, liniuța a 1-a din partea decisivă a deciziei. În rest, decizia emisă de către IFS mun. Chișinău, a rămas nemodificată.

A invocat reclamantul că încălcările pretinse au fost determinate pe baza unor concluzii eronate datorită aplicării neuniforme a prevederilor legislației fiscale. A specificat că rezultatele controlului fiscal reflectat în actul de control nr. 5-680465; nr. 5-680466 din 18 decembrie 2016 sunt neconcludente, incomplete și nesatisfăcătoare, iar decizia nr. 180/2/9 din 08 februarie 2017 și decizia nr. 44 din 30 martie 2017, urmează a fi anulate ca ilegale și nefondate.

A invocat încălcarea competenței teritoriale de efectuare a controlului fiscal or, persoanele juridice, filialele și reprezentanțele lor, precum și întreprinzătorii individuali se înregistrează la oficiul teritorial al organului înregistrării de stat în a cărui rază de deservire se află sediul acestora, specificând că SA „DTD Nistru” se află cu adresa juridică în r-nul Xxxx, și este înregistrat ca contribuabil la IFS Teritorial Ocnîța.

Reclamantul a specificat că sistemul de administrare fiscală al Republicii Moldova până la 01 aprilie 2017 a fost constituit din Inspectoratul Fiscal Principal de Stat și 35 de inspectorate fiscale de stat teritoriale, fiecare având personalitate juridică distinctă, cu structură organizatorico-juridică individuală în care se regăsesc servicii de menținere pentru fiecare IFS în parte.

Astfel, controlul fiscal la SA „DTD Nistru” urma să fie efectuat de către IFS teritorial Ocnîța, în raza căruia se află întreprinderea, și nu de către IFS mun. Chișinău. Mai mult, reclamantul a afirmat că în actul administrativ contestat nu este indicat motivul de fapt și de drept al IFS mun. Chișinău privind inițierea controlului fiscal or, conform prevederilor art. 133 alin. (3) din Codul fiscal, fără autorizarea Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, s-a efectuat control fiscal la contribuabilul care se află cu adresa juridică în r-nul xxxx. De asemenea, se manifestă încălcarea restricției stabilite de Codul fiscal privind efectuarea controlului fiscal repetat or, contrar prevederilor art. 214 alin. (8) din Codul fiscal, SA „DTD Nistru” a fost supusă controlului fiscal repetat și efectuarea controlului fiscal după expirarea termenului de prescripție prevăzut pentru determinarea obligațiilor fiscale de 4 ani de la data apariției obligației fiscale (art. 264 alin. (1) din Codul fiscal).

Cadrul legal existent stabilește un termen de prescripție de 4 ani pentru efectuarea controlului fiscal, iar alin. (2) art. 264 din Codul fiscal, nefiind aplicabil la caz, deoarece dările de seamă au fost prezentate și nu conțin informații care constituie infracțiuni fiscale.

Reclamantul a atenționat asupra practicii judiciare relevante, indicând că prin decizia nr. 3ra-80/14 din 19 februarie 2014 a Curții Supreme de Justiție, într-o situație similară, instanța supremă a statuat că încălcarea restricției de a efectua control repetat, în lipsa excepțiilor prevăzute de Codul fiscal, constituie temei de

anulare atât a deciziei de inițiere a controlului, cât și a actelor administrative subsecvente.

Astfel, prin hotărârea din 26 decembrie 2012 a Curții de Apel Bălți față de SA „DTD Nistru” a fost intentată procedura de insolabilitate, iar prin încheierea din 05 septembrie 2013 a Curții de Apel Bălți, față de debitorul SA „DTD Nistru” a fost inițiată procedura de faliment, indicând că odată cu intentarea procedurii de insolabilitate începe un nou exercițiu financiar. Primul exercițiu financiar este incomplet și durează până la sfârșitul anului fiscal. Legea insolabilității fiind o lege specială stabilește modul de derulare a proceselor de insolabilitate, cu stabilirea regimului de impozitare în cadrul procesului de insolabilitate, pe când Codul fiscal, fiind o lege generală, stabilește principiile generale ale impozitării în Republica Moldova. În asemenea circumstanțe, în temeiul art. 113 din Legea insolabilității, în actul de control perioada supusă verificării, urma să fie separată în două perioade fiscale: de până la data intentării procesului de insolabilitate - perioada anul 2010 – 26 decembrie 2012 și după intentarea procesului de insolabilitate, perioada 26 decembrie 2012 - octombrie 2016. Divizarea perioadelor fiind necesară, deoarece conform Legii insolabilității, datoriile născute anterior intentării procedurii de insolabilitate, reprezintă creanțele creditorilor față de patrimoniul debitorului, care urmează să fie incluse în tabelul definitiv al creanțelor. Orice sumă apărută după intentarea procesului de insolabilitate se consideră creanțele masei debitoare.

Reclamantul a relevat că art. 6 alin. (3) din Legea privind actele legislative nr.780 din 27 decembrie 2001, expres stabilește că actul legislativ special cuprinde norme juridice aplicabile în exclusivitate unor categorii de raporturi sociale sau subiecte strict determinate prin derogare de la regula generală. În caz de divergență, între o normă a actului legislativ general și o normă a actului legislativ special cu aceeași forță juridică, se aplică norma actului legislativ special. Consideră că Serviciul Fiscal de Stat a ignorat aceste prevederi legale aplicabile în cauză, emițând actul administrativ ilegal. De asemenea, a invocat și aplicarea eronată a prevederilor art. 7, art. 10 pct. 2) din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, art. 8 alin. (1) pct. 7 din Legea privind reglementarea prin licențiere a activității de întreprinzător și calcularea neîntemeiată a sumei de 190 243 de lei, ca venit brut în urma activității nelicențiate. Astfel, în cadrul efectuării controlului fiscal a fost aplicată eronat norma Legii privind reglementarea prin licențiere a activității de întreprinzător nr. 451 din 30 iulie 2001 și exclus mecanismul juridic aferent cadrului normativ din domeniul respectiv.

A specificat reclamantul că prin încheierea din 05 septembrie 2013 a Curții de Apel Bălți față de întreprinderea debitoare SA „DTD Nistru” a fost intentată procedura de faliment, cu încetarea activității debitorului, deci acesta nu desfășura nici o activitate de antreprenoriat și nu practica activitate de întreprinzător, se afla în procedura de faliment, fapt ce are ca efect imposibilitatea continuării activității la nivel de întreprindere viabilă și de obținere a licenței or, vânzarea unică a alcoolului etilic are drept scop satisfacerea creanțelor creditorilor înregistrate față de patrimoniul debitorului și nu poartă un caracter permanent. Din cele enunțate rezultă că, SA „DTD Nistru” în proces de insolabilitate nu poate fi solicitant de licență pentru genul de activitate indicat în actul de control, fabricarea alcoolului etilic, a berii, a producției alcoolice, cu excepția vinurilor și a băuturilor pe bază de vin, și/sau păstrarea, comercializarea angro a alcoolului etilic, a berii, a producției

alcoolice, cu excepția vinurilor și a băuturilor pe bază de vin, produse de producătorii autohtoni, precum că nu desfășoară nici un gen de activitate de întreprinzător.

În baza celor descrise, reclamantul a indicat că nu poate fi invocat faptul încălcării art. 7 din Legea cu privire a antreprenoriat și întreprinderi, iar concluzia pârâtului nu are nici un suport legal, fiind astfel neîntemeiat calculat venitul brut în urma activității nelicențiate. Cu toate acestea, nu a fost stabilit un echilibru dintre Legea insolvenței și alte legi, deoarece practicarea activității de întreprinzător constituie un obiectiv major ale acestor acte normative. Mai mult, lichidatorul SA „DTD Nistru” în procedura de faliment, întru executarea hotărârilor adunării creditorilor și a comitetului creditorilor în perioada august - septembrie 2016 a purces la valorificarea masei debitoare, fiind evident că vânzarea bunurilor care aparțin masei debitoare nu poate fi catalogată ca activitate nelicențiată. Totodată, a menționat că anterior, în cadrul procedurii de insolvență, începând cu anul 2013 și până la momentul adresării cu acțiune, soluția alcoolică inclusă în componența masei debitoare a fost scoasă de nenumărate ori spre vânzare la licitație publică, dar a rămas nesolicitată. Astfel, licența nu poate fi eliberată întreprinderii care nu practică nici un gen de activitate și care se află în procedura de faliment. Bunul a fost vândut în temeiul legii speciale - Legii insolvenței.

În cadrul controlului fiscal s-a constatat încălcarea prevederilor art. 44 alin. (3) din Codul fiscal or, reclamantul nu este de acord cu argumentele Serviciului Fiscal de Stat și le consideră neîntemeiate și aplicate cu abateri de la legislația în vigoare. În actul administrativ contestat se reflectă faptul că în temeiul hotărârii Judecătorei Economice de Circumscripție din 24 septembrie 2009, BC „Banca de Economii” SA din numele SA „DTD Nistru” în proces de insolvență a vândut către ÎM „Cristal Nord” SRL, bunul imobil care a fost inclus în activele SA „DTD Nistru” în proces de insolvență. La 29 decembrie 2011 a fost semnat contractul de vânzare-cumpărare, care ulterior la 17 ianuarie 2012 a fost înregistrat la OCT Ocnița. În decizie este indicat că, agentul economic a reflectat pierderile din vânzarea mijloacelor fixe în evidența financiară și în evidența fiscală pentru anul 2013, care urmau a fi reflectate în Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2012.

La acest capitol, reclamantul a adus la cunoștință faptul că la 18 februarie 2013, SA „DTD Nistru” în proces de insolvență a fost supusă controlului fiscal de către IFS pe r-nul Ocnița pentru perioada de activitate de 01 octombrie 2009 – 31 decembrie 2012, constatându-se încălcarea prevederilor art. 97 alin. (4), art. 108 alin. (3), art. 117 alin.(1) și art. 115 alin. (2) din Codul fiscal, prin neeliberarea facturilor fiscale în termenii stabiliți de legislație și necalcularea TVA aferentă bunurilor vândute la un preț mai mic decât valoarea de bilanț a acestora.

Conform deciziei IFS pe r-nul Ocnița au fost calculate suplimentar la buget TVA în mărime de 3 084 665 de lei, majorări de întârziere în mărime de 449 127 de lei și aplicate amenzi în mărime de 5 425 934 de lei.

A evidențiat reclamantul încălcarea de către pârât a restricției stabilite de Codul fiscal privind efectuarea controlului fiscal repetat contrar prevederilor art. 214 alin. (8) din Codul fiscal, indicând că fără un temei juridic legal pârâtul în mod repetat a verificat obiectul supus verificării în cadrul controlului fiscal precedent. IFS pe r-nul Ocnița nu a calculat TVA și accize la celelalte neajunsuri și stocuri de bunuri, din motivul că au fost calculate și transmise spre validare de către Biroul Vamal Briceni, conform deciziilor de regularizare. Tranzacția de vânzare-cumpărare a fost efectuată

până la intentarea procesului de insolabilitate față de SA „DTD Nistru”. Persoanele responsabile ale entității până la intentarea procesului de insolabilitate nu au completat facturi fiscale la înstrăinarea activelor, aceasta a fost efectuat în perioada ulterioară, adică în perioada anului 2013. Mai mult, nici nu au transmis în gestiunea administratorului procesului de insolabilitate desemnat de către instanța de judecată, evidența contabilă a debitorului și blanchete de strictă evidență, care au rămas în stoc.

Astfel, în anul 2013, în scopul definitivării tranzacțiilor, lichidatorul a solicitat eliberarea facturilor fiscale de la IFS pe r-nul Ocnița și numai după aceasta le-a întocmit și le-a eliberat cumpărătorului, respectiv nu puteau acestea să fie reflectate în anul 2012 în rapoartele financiare și fiscale. Drept urmare, obligația privind reflectarea tranzacției respective în anul corespunzător a avut-o conducătorul întreprinderii - Traghira Vasile și nicidecum administratorul procesului de insolabilitate. Mai mult, factorii de decizie a SA „DTD Nistru” în proces de insolabilitate conducătorul și contabilul nu au transmis administratorului procesului de insolabilitate nou desemnat evidența contabilă și financiară a debitorului, încălcând în acest sens ordinele administratorului insolabilității și prevederile Legii insolabilității. Din cele relatate rezultă că, SA „DTD Nistru”, în proces de insolabilitate, nu a avut temei de a înregistra în registrele contabile în perioada anului 2012 operațiunea de înstrăinarea activelor respective, deoarece factura fiscală a fost eliberată în anul 2013.

Cu privire la faptul încălcării de către reclamant a art. 44 alin.(3) din Codul fiscal, reclamantul a considerat că nu au fost încălcate aceste prevederi, deoarece și veniturile și cheltuielile privind operațiunea de înstrăinare a activelor respective au fost înregistrate în registrele contabile în una și aceeași perioadă fiscală a anului 2013. Calcularea neîntemeiată a impozitului pe venit, în mod repetat confirmă necesitatea divizării perioadelor fiscale supuse controlului până la intentarea procesului de insolabilitate și după intentarea procesului de insolabilitate, deoarece vânzarea bunurilor a fost efectuată de către BC „Banca de Economii” SA în anul 2011 până la intentarea procesului, iar conform art. 113 din Legea insolabilității, administratorul/ lichidatorul răspunde în limita informației de care dispune, pentru îndeplinirea obligațiilor, însă la emiterea deciziei contestate pârâțul nu a luat în considerare că de către fosta conducere a SA „DTD Nistru”, administratorului/lichidatorului nici nu i-au fost predate spre administrare documentele care țin de activitatea economico-financiară, documentele contabile, masa debitoare a debitorului. De asemenea, un factor important este că bunurile imobile și mobile ale SA „DTD Nistru” în proces de insolabilitate au fost gajate la BC „Banca de Economii” SA și vândute ulterior de către bancă. Ca urmare, tranzacțiile efectuate de către administrator/lichidator au fost relatate în dările de seamă fiscale după intentarea procesului de insolabilitate și nicidecum nu puteau fi reflectate în o altă perioadă, care a fost închisă prin prisma legii insolabilității.

Prin decizia IFS mun. Chișinău nr. 44 din 30 martie 2017 pe marginea contestației împotriva deciziei nr.180/2/9 din 08 februarie 2017, emisă de către IFS pe mun. Chișinău, a fost modificat pct. 4 al acesteia. Drept urmare, reclamantul a invocat dezacordul în privința calculării TVA diminuată pentru perioadele fiscale L/08/16-L/09/16 în mărime de 55 867 de lei. Astfel, în actul administrativ contestat, pârâțul a concluzionat că, reclamantul în luna august 2016 a fost obligat să calculeze

TVA în mărime de 14 058 de lei aferentă alcoolului etilic (spirt), stabilit ca lipsă la data de 08 august 2016, dar TVA a fost calculată în luna septembrie 2016. Totodată, s-a menționat că reclamantul a atribuit spre trecere în cont TVA în sumă de 64755 de lei pentru perioadele fiscale L/08/16-L/09/16 în mărimea TVA calculate de serviciul vamal de la livrările de producție alcoolică de pe teritoriul zonei economice libere, fără a dispune de documentul eliberat de autoritățile vamale, care confirmă achitarea TVA la mărfuri importate. De asemenea, a stabilit nereflexarea în declarația privind TVA pentru perioada fiscală L/07/2016 a livrărilor scutite de TVA în mărime de 30 100 de lei.

Reclamantul a considerat că afirmațiile pârâtului sunt neîntemeiate și contravin prevederilor Codului fiscal și Legii insolvenței. La acest capitol comunicând despre faptul că, Serviciul Fiscal de Stat arbitrar a examinat materialele prezentate la control de către reclamant or, la baza efectuării controlului și emiterii deciziei contestate au fost folosite doar surse de informații selectate de pârât, fără a trece la aprecierea corespunzătoare a probelor prezente de reclamant.

La 09 februarie 2016, între SRL „Aqua Veritas Group” și SA „DTD Nistru” în proces de insolvență a fost semnat contractul nr. 60209, prin care SRL „Aqua Veritas Group” a primit la păstrare de la SA „DTD Nistru” în proces de insolvență soluție alcoolică în cantitate de 3546 dal, inclusiv soluție alcoolică (spirt) în cantitate de 720 dal, soluție alcoolică (vodcă) 2246 dal și fracție de fizeol - 560 dal. Predarea soluției alcoolice la păstrare de către SA „DTD Nistru”, se confirmă prin documentele corespunzătoare prezentate la control, iar ulterior, marfa în cauză a fost vândută de către SRL „Aqua Veritas Grup”, astfel din momentul predării mărfii (09.02.2016) responsabilitatea referitor la păstrarea mărfii i-a revenit SRL „Aqua Veritas Grup”, conform condițiilor contractuale.

Drept urmare, după vânzarea soluției alcoolice, SA „DTD Nistru” nu poate purta răspundere pentru careva fapte inexistente, stabilite la fața locului în lipsa lichidatorului SA „DTD Nistru” și neconfirmate documentar, fiind evident că concluzia pârâtului privind „constatarea lipsurilor” la data de 08 august 2016 și ca urmare calcularea TVA în privința acestora, este nefondată și ilegală. Constatarea lipsurilor a fost stabilită în cadrul controlului la SRL „Aqua Veritas Group”, respectiv ultima este obligată să răspundă pentru lipsurile existente sau inexistente, și nu altfel.

A specificat reclamantul că nu poate fi admis faptul eliberării necorespunzătoare a facturilor fiscale și prezentării Declarației privind TVA cu informații neautentice de către SA „DTD Nistru”, în cazul în care SA „DTD Nistru” corect a eliberat facturile fiscale, deoarece conform actului de primire-predare, marfa a fost predată (transmisă) cumpărătorului anume în luna septembrie 2016. De asemenea, nu a fost de acord cu afirmațiile făcute de pârât privind nerespectarea prevederilor art. 122 alin. (1), art. 123 alin. (1), art. 125 alin. (1) din Codul fiscal, indicând că la data de 28 august 2012 de către Biroul Vamal Briceni a fost efectuată verificarea corectitudinii respectării destinației vamale ZAL Otaci-Business de către SA „DTD Nistru”, în rezultatul controlului fiind calculate suplimentar la buget plăți vamale, accize în mărime de 1 728 851 de lei și TVA în mărime de 762 677 de lei. Calcularea impozitelor și taxelor în cauză, au avut loc în baza Actului de constatare a mărimii și componenței masei debitoare ce aparținea SA „DTD Nistru” la 21 august 2012, semnat de către comisia de inventariere instituită de către

administratorul procesului de insolabilitate Litr Ana. Aceste date generale fiind incluse în actul de control nr. 5-680465 din 28 decembrie 2016, însă nu au fost luate în considerare în cadrul controlului repetat, deci, la acel moment (anul 2012) a fost constatat că, în masa debitoare a SA „DTD Nistru” au fost incluse mijloace fixe și mărfuri, alcool etilic aflate în stoc, care au fost incluse în activele întreprinderii în perioada când SA „DTD Nistru” a avut statut de rezident al zonei libere.

La 22 aprilie 2011, SA „DTD Nistru” a pierdut statutul de rezident al zonei libere, toate mărfurile aflate în stoc au fost calificate ca livrări de mărfuri din zona liberă pe restul teritoriului vamal al R. Moldova, fiind astfel asimilate importului și calculate taxele de import corespunzătoare. Drept urmare, toate aceste impozite și taxe au fost incluse în tabelul definitiv al creanțelor față de patrimoniul SA „DTD Nistru” și validate de către instanța de judecată ca creanțe de rangul III. Sumele calculate în rezultatul controalelor efectuate de către organul fiscal și serviciul vamal au fost validate și ulterior au fost achitate partial după valorificarea masei debitoare. Ordinele de plată, care confirmă faptul distribuiri intermediare sumelor către creditorii de rangul III în cadrul procesului de insolabilitate prezentate pârâtului, au rămas fără examinare.

A menționat reclamantul că pârâtul, făcând trimitere la prevederile Ordinului Ministerului Finanțelor nr. 60 din 29 mai 2012 cu privire la aprobarea Regulamentului privind inventarierea, nu a luat în considerare că acest Regulament se extinde asupra tuturor persoanelor juridice și fizice care desfășoară activitate de întreprinzător or, SA „DTD Nistru” deja nu desfășura nici o activitate, fiind declarată insolabilă și la caz sunt aplicabile dispozițiile Legii insolabilității, care nu efectuează inventarul conform Regulamentului menționat. Astfel, în cazul dat necesită efectuarea unor acțiuni intelectuale complexe de tip inductiv în privința noțiunii, „inventarierea” și „inventarul bunurilor incluse în masa debitoare” în temeiul art. 108 din Legea insolabilității. În această ordine de idei, a invocat că din data întocmirii ultimului act de inventariere din 21 august 2012, în masa debitoare a SA „DTD Nistru” nu au fost introduse alte bunuri, drept urmare una și aceeași marfă nu poate fi impozitată în mod repetat.

Cu referire la modificarea poziției tarifare a alcoolului etilic a comunicat reclamantul că, în perioada de până la intentarea procesului de insolabilitate SA „DTD Nistru” a avut statut de rezident al zonei libere. În proprietatea întreprinderii, la capitolul „Active”, a fost înregistrată soluția alcoolică, stocul acestora fiind reflectat în Actul de constatare a mărimii și componenței masei debitoare SA „DTD Nistru” din 21 august 2012. Astfel, soluției alcoolice a fost atribuită poziția tarifară 2207100, însă acest produs cu trecerea timpului și-a pierdut din calitățile sale. În cadrul procedurii de evaluare, în scopul valorificării bunului ce aparține masei debitoare, au fost efectuate mai multe expertize ce vizează calitatea produsului în cauză. Conform actului de expertiză nr.1184 din 17 august 2016, ÎS „Centrul Național de Verificare a Calității Produselor” alcoolice a confirmat că produsele date nu pot fi utilizate pentru consum uman, dar pot fi utilizate numai în scopuri tehnice. La fel, conform scrisorii nr.16-01/504 din 08 august 2016, ÎS „Centrul Național de Verificare a Calității Produselor” a informat că, produsele solicitate nu corespund cerințelor documentelor normative. Având concluziile experților, lichidatorul a fost împuternicit de către comitetul creditorilor SA „DTD Nistru” să modifice poziția tarifară a soluției alcoolice. Luând ca bază rapoartele de încercări a modificat codul

poziției tarifare la nivel de întreprindere. Modificarea codului poziției tarifare a fost necesară, deoarece soluția alcoolică cu trecerea timpului a avut efectul schimbării caracterului de marfă înregistrată sub poziție tarifară 2207100. Astfel, reclamantul a precizat că modificarea subiectului poziției tarifare nu intră în competența Serviciului Fiscal de Stat or, concluzia acestuia, precum că entitatea nu a prezentat careva documente ce ar confirma dreptul modificării poziției tarifare este pur subiectivă și nefondată.

În opinia reclamantului, inspectorii fiscali care au efectuat control fiscal și inventarierea stocurilor la SRL „Aqua Veritas Group” au fost imparțiali. Pârâțul a demonstrat lipsa de imparțialitate și anume actul de control nr.1-748571 din 24 iunie 2016, efectuat de către Direcția generală conformare fiscală a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, unde în cadrul controlului fiscal tematic privind contrapunerea datelor evidenței contabile cu rezultatele controlului faptic efectuat la SRL „Cristal Nord” la data de 24 iunie 2016 au fost verificate actele de inventariere din 21 august 2012 întocmite de către comisia de inventariere formată de către administratorul procesului de insolvență al SA „DTD Nistru”. Au fost supuse verificării procesul-verbal privind rezultatele inventarierii din 30 august 2012, actul de predare-primire din 06 decembrie 2012 semnat între SA „DTD Nistru” și SRL „Cristal Nord”, contractul de păstrare din 09 februarie 2016 și facturi de expediție din 09 februarie 2016, semnate între SA „DTD Nistru” și SRL „Aqua Veritas Group”.

A mai invocat reclamantul că în cadrul controlului în cauză, a fost efectuată inventarierea soluției alcoolică în masa debitoare a SA „DTD Nistru” și conform rezultatelor controlului fiscal din 24 iunie 2016, s-a confirmat că datele din evidența contabilă nu coincid cu datele de facto, ca rezultat al divergențelor constatate în cadrul inventarierii. La acest capitol reclamantul a atras atenția asupra faptului că, prin actul de control nr. 1-748571 din 24 iunie 2016 efectuat de către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat nu s-au stabilit careva lipsuri, dar invers - au fost confirmate rezultatele inventarierii efectuate în anul 2012 de către administratorul procesului de insolvență - Litr Ana. A ridicat excepția imparțialității, invocând argumente ce pot fi calificate ca erori comise în actul administrativ contestat prin aplicarea eronată a legislației și/sau ignorarea legii speciale, care au fost utilizate, exclusiv în defavoarea reclamantului, ceea ce indică în mod obiectiv lipsa de imparțialitate a pârâțului. Calcularea accizului diminuat este neîntemeiată și bazată doar pe explicațiile conducătorului SRL „Aqua Veritas Group” precum că, producția constatată ca lipsuri a fost consumată în rezultatul producerii băuturilor alcoolice. Așadar, în cadrul controlului fiscal prin metoda verificării faptice din 08 august 2016, la SRL „Aqua Veritas Group” au fost stabilite lipsuri, care în opinia pârâțului urmau a fi reflectate după SA „DTD Nistru”. În această ordine de idei, fără efectuarea corespunzătoare a inventarierii, fără studierea contractelor încheiate între SA „DTD Nistru” și SRL „Aqua Veritas Group”, pârâțul neîntemeiat a constatat careva lipsuri de mărfuri.

Reclamantul a opinat că Serviciul Fiscal de Stat nu a dat apreciere întemeiată la capitolul modificării poziției tarifare a soluției alcoolică, a calculat accizele în baza rezultatului inventarierii efectuate SRL „Aqua Veritas Group” or, în cadrul controlului fiscal, a fost utilizată sursa improvizată și anume inventarierea efectuată doar de către pârâț fără participarea reclamantului. De asemenea, luând în considerare cele menționate, reclamantul și-a exprimat dezacordul în privința

faptului că, SA „DTD Nistru” a prezentat Declarația privind TVA și Declarațiile privind accizele cu informații neautentice.

A concluzionat reclamantul că, calculul obligațiilor fiscale reflectate în partea decisivă a Deciziei nr.180/2/9 din 08 februarie 2017 asupra cazului de încălcare a legislației admisă de către SA „DTD Nistru”, în proces de insolvență, sunt nefondate, lipsite de suport juridic și probatoriu. Faptul respectării procedurii prealabile se determină prin depunerea cererii prealabile la organul competent. A respectat procedura prealabilă în contenciosul administrativ or, decizia IFS mun. Chișinău nr. 44 din 30 martie 2017 a fost emisă în rezultatul examinării contestației pe marginea deciziei nr. 180/2/9 din 08 februarie 2017 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SA „DTD Nistru”, în proces de insolvență, termen care curge de la data primirii răspunsului la cerere, deci decizia IFS mun. Chișinău nr. 44 din 30 martie 2017 pe marginea contestației fiind primită la data de 05 aprilie 2017.

A solicitat reclamantul anularea deciziei nr. 180/2/9 din 08 februarie 2017 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SA „DTD Nistru”, în proces de insolvență, și a deciziei IFS mun. Chișinău nr. 44 din 30 martie 2017 pe marginea contestației SA „DTD Nistru”, în proces de insolvență.

Prin încheierea din 10 noiembrie 2017 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, în proces au fost atrași în calitate de intervenienți accesorii Biroul Vamal Nord, Gheorghita Ghenadie din cadrul Serviciului Fiscal Ocnita, BC „Banca de Economii” SA, în proces de lichidare.

Prin hotărârea din 11 februarie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, s-a admis parțial acțiunea și a fost anulată decizia nr. 180/2/9 emisă de către Serviciul Fiscal de Stat la 08 februarie 2017 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SA „DTD Nistru”, în proces de insolvență, ca fiind ilegală.

În rest, pretențiile SA „DTD Nistru”, în proces de insolvență, din cererea de chemare în judecată au fost respinse ca nefondate.

Prin decizia din 12 februarie 2020 a Curții de Apel Chișinău, a fost respinsă cererea de apel depusă de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală mun. Chișinău și a fost menținută hotărârea din 11 februarie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

În motivarea deciziei sale instanța de apel a reținut că instanța de fond întemeiat a ajuns la concluzia privind admiterea parțială a acțiunii, constatând ilegalitatea deciziei nr. 180/2/9 din 08 februarie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat, anulând-o ca fiind emisă contrar legii și procedurii, care cade sub incidența art.25 alin. (1) lit.b) din Legea contenciosului administrativ nr.793 din 10 februarie 2000 (în vigoare la momentul emiterii actului contestat), potrivit căruia, judecând acțiunea, instanța de contencios administrativ admite acțiunea și anulează, în tot sau în parte actul administrativ sau obligă pârâtul să emită actul administrativ cerut de reclamant ori să elibereze un certificat, o adeverință sau oricare alt înscris, ori să înlăture încălcările pe care le-a comis, precum și dispune adjudecarea în contul reclamantului a despăgubirilor pentru întârzierea executării hotărârii, iar art. 26 alin. (1) lit. a) și lit.c) al aceleiași legi, prevede că, actul administrativ contestat poate fi anulat, în tot sau în parte, în cazul în care este ilegal în fond ca fiind emis contrar prevederilor legii și cu încălcarea procedurii stabilite.

Instanța de apel nu a reținut argumentele apelantului/recurentului, care interpretează eronat normele de drept și situația de fapt, concluzia primei instanțe fiind rezultatul unei interpretări corecte a normelor de drept material, cu aprecierea juridică cuvenită a probelor în conformitate cu art. 130 din Codul de procedură civilă și respectării prevederilor art. art. 121, 122 din Codul de procedură civilă.

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții de Apel Chișinău a concluzionat că prima instanța a examinat cauza sub toate aspectele, stabilind cu certitudine raportul juridic litigios, circumstanțele de fapt, legea materială care guvernează raportul juridic, creînd participanților la proces, condiții obiective și echitabile, pentru exercitarea drepturilor și obligațiilor procedurale, fapt ce se încadrează în asigurarea dreptului părților la un proces echitabil, garantat și asigurat prin art. 6 din Convenția Europeană pentru Apărarea a Drepturilor Omului.

La 04 iunie 2020, Serviciul Fiscal de Stat, a depus recurs împotriva deciziei din 12 februarie 2020 a Curții de Apel Chișinău, solicitând admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel și a hotărîrii instanței de fond cu pronunțarea unei hotărîri noi de respingere a acțiunii.

În motivarea recursului recurentul a invocat că, decizia instanței de apel a fost emisă cu aplicarea eronată a normelor de drept material și procedural, în special a Codului fiscal și Codului de procedură civilă. Astfel, potrivit art. 130 alin. (4) din Codul de procedură civilă ca rezultat al aprecierii probelor, instanța judecătorească este obligată să reflecte în decizie motivele concluziilor sale privind admiterea unor probe și respingerea altor probe, precum și argumentarea preferinței unor probe față de altele.

Cu referire la argumentul instanței de apel precum, că controlul fiscal a fost efectuat după expirarea termenului de prescripție de 4 ani prevăzut pentru determinarea obligațiilor fiscale, or perioada supusă controlului a cuprins 5 ani și 6 luni, recurentul a menționat că în conformitate cu art. 264 alin. (1) din Codul fiscal, cu excepția cazurilor prevăzute la alin. (2), obligațiile fiscale pot fi determinate de către contribuabil și Serviciul Fiscal de Stat sau alte organe cu atribuții de administrare fiscală în următoarele termene: a) impozitele, taxele, majorările de întârziere - în cel mult 4 ani de la ultima dată stabilită pentru prezentarea dării de seamă fiscale respective sau pentru plata impozitului, taxei, majorării de întârziere (penalității), în cazul în care nu este prevăzută prezentarea unei dări de seamă fiscale; b) sancțiunile fiscale aferente unor impozite și taxe concrete - în cel mult 4 ani de la ultima dată stabilită pentru prezentarea dării de seamă fiscale privind impozitul și taxa menționată sau pentru plata impozitului și taxei în cazul în care nu este prevăzută prezentarea unei dări de seamă fiscale; c) sancțiunile fiscale neaferente unor impozite și taxe concrete - în cel mult 4 ani din data săvârșirii încălcării fiscale.

Totodată, conform art. 264 alin. (2) din Codul fiscal, termenul de prescripție nu se extinde asupra impozitului, taxei, majorării de întârziere (penalității) sau sancțiunilor fiscale aferente unui impozit, unei taxe concrete, dacă darea de seamă fiscală care stabilește obligația fiscală conține informații ce induc în eroare sau reflectă fapte ce constituie infracțiuni fiscale ori nu a fost prezentată.

Astfel, controlul fiscal prin metoda verificării totale a fost efectuat la cererea Procuraturii Generale a R. Moldova și termenul de prescripție nu se extinde asupra

impozitului, taxei, majorării de întârziere (penalității) sau sancțiunilor fiscale aferente unui impozit, unei taxe concrete, dacă aceasta constituie o infracțiune.

A specificat recurentul că atât instanța de fond, cât și instanța de apel au menționat că în prezenta cauză a fost efectuat un control repetat din motiv că controlul din 01 august 2016 se suprapune ca perioadă supusă controlului cu perioada cuprinsă în controlul anterior efectuat la 08 februarie 2013, fapt prin care s-au încălcat prevederile art. 214 alin. (8) din Codul fiscal.

Totodată, art. 214 alin. (8) din Codul fiscal, prevede că se interzice efectuarea repetată a controalelor fiscale la fața locului asupra unora și aceluiași impozite și taxe pentru o perioadă fiscală care anterior a fost supusă controlului și expres prevede excepțiile de impunere a efectuării controlului fiscal repetat și anume cu excepția cazurilor când efectuarea controlului fiscal repetat se impune de reorganizarea sau lichidarea contribuabilului, ține de auditul activității Serviciului Fiscal de Stat de către organul ierarhic superior, de activitatea posturilor fiscale sau de depistarea, după efectuarea controlului, a unor semne de încălcări fiscale, când aceasta este o verificare prin contrapunere, când controlul se efectuează la solicitarea organelor de drept.

La caz, efectuarea controlului fiscal total la SA „DTD Nistru” în proces de insolabilitate, s-a solicitat conform scrisorii Procuraturii nr. 18-30-15-1409 din 13 iunie 2016, începând cu perioada 01 ianuarie 2010, inclusiv cu efectuarea inventarierii mijloacelor întreprinderii. Astfel, se explică și perioada îndelungată de efectuare a controlului fiscal. Pentru efectuarea controlului fiscal total a apărut necesitatea efectuării inventarierii stocurilor de mărfuri ce aparțineau intimatului, atât la SA „DTD Nistru”, cât și la SRL „Aquaveritas Group”, ținând cont de faptul că SA „DTD Nistru” în proces de insolabilitate a transmis spre depozitare SRL „Aquaveritas Group”, soluție alcoolică.

În conformitate cu art. 244 alin. (1) din Codul 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 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.

La caz, Curtea de Apel Chișinău, a pronunțat decizia contestată, la data de 21 februarie 2020. Decizia motivată a Curții de Apel Chișinău a fost expediată participanților la proces prin intermediul poștei electronice la data de 07 mai 2020 (f.d 244, vol. II).

Astfel, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ menționează că Serviciul Fiscal de Stat, s-a conformat prevederilor legale și a depus recursul la 04 iunie 2020, în termenul prevăzut de art. 245 din Codul administrativ.

La 29 iulie 2020, Curtea Supremă de Justiție a expediat în adresa participanților la proces, copia recursului, cu înștiințarea despre posibilitatea depunerii referinței.

La 03 septembrie 2020, avocatul Petru Balan în interesele SA „DTD Nistru” în proces de insolvență, a depus referință la cererea de recurs depusă de Serviciul Fiscal de Stat și a solicitat declararea recursului ca fiind inadmisibil.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție, examinând admisibilitatea recursului, prin încheierea din 07 aprilie 2021 l-a numit pentru judecare în completul din 5 judecători.

În conformitate cu prevederile art. 247 din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează și soluționează recursul fără ședință de judecată. Dacă consideră necesar, Curtea Supremă de Justiție poate decide citarea participanților la proces.

La caz, completul nu consideră oportun de a cita participanții la proces pentru a se pronunța cu privire la problemele invocate în recurs, deoarece argumentele recurentului au fost expuse cu suficientă claritate.

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

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. c) din Codul administrativ, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă decizie de casare integrală a deciziei instanței de apel și emite o nouă decizie.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 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.

În condițiile art. 189 alin. (1) din Codul administrativ, orice persoană care revindică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice poate înainta o acțiune în contencios administrativ.

O acțiune în contencios administrativ în corespundere cu art. 206 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, poate fi depusă pentru anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acțiune în contestare).

Din materialele cauzei se atestă că, conform raportului nr. 273/70 din 24.08.2012, Biroul Vamal Briceni a efectuat verificarea corectitudinii respectării destinației vamale ZAL Otaci-Business de către SA „DTD Nistru”, iar în urmă verificării au fost în total recalculat plăți vamale în mărime de 3 015 464,38 de lei, inclusiv plata pentru proceduri vamale de 10637,17 de lei, taxa vamală de 513298,63 de lei, accizele de 1728851,28 de lei și TVA de 762677,3 de lei (f.d. 120-123, vol. I).

Conform deciziei de regularizare nr. 134 din 27.09.2012, Biroul Vamal Briceni, reieșind din închiderea regimului vamal din oficiu a bunurilor materiale declarate anterior în regim de ZAL Otaci-Business în valoare de 1604,8 mii lei, în urma nedeclarării acestora de către întreprindere sub o altă destinație vamală la revocarea contractului de rezident a zonei libere, a dispus calcularea suplimentară a drepturilor de import/export spre încasarea din contul SA „DTD Nistru” în sumă totală de 890229,16 de lei (f.d.124, vol. I).

Totodată, prin decizia de regularizare nr. 135 din 27.09.2012, Biroul Vamal Briceni a calculat SA „DTD Nistru” în proces de lichidare, spre încasare suma de 2 141 998,07 de lei, din motivul apariției obligației vamale pentru mărfurile aflate în zona liberă în valoare de 2016,1 de mii lei, care au dispărut sau a fost utilizate în alte scopuri decât cele prevăzute de legislație (f.d. 125, vol. I).

Mai mult, Colegiul reține că prin încheierea din 05.09.2013 s-a admis cererea administratorului SA „DTD Nistru” în proces de insolvență, Ana Litr privind intrarea în faliment a societății și s-a dispus desemnarea în calitate de lichidator a întreprinderii – administratorului autorizat Ana Litr (f.d.17-18, vol. I).

Tot actele cauzei denotă că în baza contractului nr. 60209 din 09.02.2016, SRL „Aqua Veritas Group” a primit la păstrare de la SA „DTD Nistru” soluție alcoolică în cantitate de 3546 dal, inclusiv soluție alcoolică (spirt) în calitate de 720 dal, soluție alcoolică (vodcă) 2246 dal și fracție de fizel - 560 dal (f.d. 19-24, vol. I), iar conform procesului-verbal din data de 17.08.2016 privind negocierile directe, încheiat între lichidatorul SA „DTD Nistru” în proces de faliment, Litr Ana și administratorul SRL „Aqua Veritas Grup”, părțile au convenit ca cumpărătorul SRL „Aqua Veritas Grup” este de acord să procure bunurile: concentrație alcoolică 59,75%, în cantitate de 3790 dal în sumă de 231984,24 lei, inclusiv accize, TVA; concentrație alcoolică 93,2% vol în cantitate de 720 dal în sumă de 125866,40 lei, inclusiv accize, TVA; concentrație alcoolică 41,7% în cantitate de 2246 dal în sumă de 228 387,50 lei, inclusiv accize, TVA. În total 386 238,14 lei, inclusiv accize și TVA (f.d. 40, vol. I).

Prin interpelarea nr. 18-30/15-1409 din 13.06.2016, Procuratura Generală a R. Moldova a solicitat Serviciului Fiscal de Stat, efectuarea controlului fiscal total la SA „DTD Nistru” pentru perioada 01.10.2010 până la momentul efectuării controlului, cu efectuarea inventarierii mijloacelor întreprinderii (f.d. 134-135, vol. I).

Conform actului de control nr.1-748571 din 24.06.2016, se atestă că Serviciul Fiscal de Stat a efectuat un control fiscal tematic privind contrapunerea datelor evidenței contabile cu rezultatele controlului faptic efectuat la contribuabilul SRL „Cristal-Nord” pentru perioada 06.06.2016-09.06.2016, în urma căruia s-au stabilit următoarele: conform documentelor prezentate în cadrul controlului SA „DTD Nistru” dispunea de soluție alcoolică „sivusnaia fracția” în cantitate totală de 3230 dal, amplasate în incinta imobilului cu nr. cadastral xxxx din raionul Xxxx, (f.d. 61-62, vol. I).

Prin răspunsul nr. 26-10/3-12/7336/5964 din 01.07.2016, Serviciul Fiscal de Stat a comunicat Procuraturii Generale că a efectuat controlul fiscal, prin metoda verificării totale, pentru perioada de activitate 01.01.2010 până în prezent, la contribuabilul SA „DTD Nistru”, cu sediul în raza de deservire al IFS pe raionul Ocnița (f.d.133, vol.I).

Conform informației nr. 14 din 03.07.2016, SRL „Aqua Veritas Grup” a comunicat SA „DTD Nistru” că produsele primite la păstrare conform procesului-verbal nr. 060209 din 09.02.2016 au fost prezentate la ÎS „Centrul Național de verificare a calității alcoolice”, la compartimentul folosirii în domeniul alimentației publice, iar, în rezultatul testărilor organoleptice și fizico-chimice, conform concluziei actului de expertiză nr. 768 din 26.05.2016, produsele analizate sunt un amestec de alcool, inclusiv alcoolii superiori și aldehide acetice, nu corespund

cerințelor documentație normative în vigoare și nu pot fi utilizate pentru consumul uman (f.d. 25, vol. II).

Prin decizia privind inițierea controlului fiscal nr. 22905 din 28.07.2016, Serviciul Fiscal de Stat a dispus efectuarea controlului fiscal la fața locului prin verificarea totală a SA „DTD Nistru” pentru perioada de la 01.01.2010 până la 30.06.2016, controlul fiind efectuat în perioada 01.08.2016 până la 09.08.2016 (f.d. 45, vol. II).

La fel, conform informației nr. 01-09/9-14-1106 din 12.08.2016, Serviciul Fiscal de Stat a solicitat de la SA „DTD Nistru” să asigure instituirea prin ordin a Comisiei de inventariere conform Regulamentului privind inventarierea, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 60 din 29.05.2012, în scopul efectuării inventarierii stocului mijloacelor fixate la data de 18.10.2016 (f.d.1, vol. II).

Astfel, Colegiul atestă că conform actului de expertiză nr. 1184 din 17.08.2016, în urma verificării de către ÎS „Centru Național a calității producției alcoolice” s-a constatat că produsele testate din cisterna nr. 26, cisterna nr. 13, cisterna nr. 12, cisterna nr. 8 nu corespund cerințelor SM GOST R 51355:2008 „Vodca și vodcă specială”. Produsul din cisterna nr. 4 nu corespunde cerințelor SM GOST R 51652:2008 „Alcool etilic din materie primă alimentară”. Produsul din cisterna nr. 38 nu se încadrează nici sub o categorie de produs și document normativ în vigoare. Produsele date nu pot fi utilizate pentru consumul uman, dar pot fi utilizate numai în scopuri tehnice (f.d. 57-58, vol. I).

De altfel, prin solicitarea nr. 407 din 19.08.2016, SA „DTD Nistru” în proces de insolvență a solicitat de la Inspectoratul Fiscal de Stat în vederea calculării corecte a impozitelor, la momentul comercializării soluției alcoolice, informarea dacă aceste bunuri sunt supuse accizelor și TVA reieșind din conținutul rapoartelor de încercări și a actului de expertiză, eliberate de instituțiile abilitate. (f.d. 59, vol. I).

Actele cauzei mai atestă că prin scrisoarea Serviciului Fiscal de Stat nr. 01-09/9-14- 948 din 25 august 2016, Serviciul Fiscal de Stat a informat contribuabilul despre sistarea controlului fiscal (f.d. 243, vol. I).

Prin interpelarea nr. 446 din 08.09.2016, lichidatorul SA „DTD Nistru” a solicitat de la Procuratura Generală a R. Moldova, eliberarea informației cu privire la proprietarul sau posesorul legal al soluției alcoolice depistate în cadrul perchezitiilor pe teritoriul SRL „Cristal Nord”, la data de 02.06.2016, astfel încât actualmente toate bunurile imobile aparțin SRL „Cristal Nord” (f.d. 200-201, vol. I).

Conform răspunsului nr. 23-08/2-12/1/9760/7317 din 13.09.2016, Serviciul Fiscal de Stat a informat lichidatorul SA „DTD Nistru” că, la compartimentul TVA, livrarea mărfurilor urmează a se impozita cu TVA pe principii generale. Cu privire la impozitarea cu accize, în conformitate cu prevederile art. 121 alin. (1) din Codul fiscal, obiecte ale impunerii sunt mărfurile supuse accizelor, specificate în anexele la prezentul titlu. În cazul în care mărfurile menționate în interpelare pot fi atribuite la categoriile specificate în anexele la Titlul IV din Codul fiscal, acestea urmează a fi impozitate cu accize (cu excepția mărfurilor ce beneficiază de înlesniri) (f.d.60, vol. I).

Totodată, în baza răspunsului nr. 18-30/15-2425 din 21.09.2016, Procuratura Generală a R. Moldova a informat lichidatorul SA „DTD Nistru”, Ana Litr că,

conform prevederilor Actului de inspectare financiară tematică din 24 iulie 2015 s-a constatat existența în stocuri la data inspectării a unei cantități de 12 195,852 dal; alte mărfuri (alcool etilic) în stocurile agentului economic nefiind constatate, deci rezultă că cantitatea de 20612,15 dal de alcool etilic, depistată la data de 02 iunie 2016, în cadrul efectuării percheziției la sediul SRL „Cristal-Nord” situat în or. xxxx, aparține agentului economic și a fost scoasă din încăperea de accize fără achitarea plăților (accizelor) obligatorii în bugetul de stat (f.d. 202, vol. I).

Prin solicitarea nr.01-09/9-14/1087 din 08.11.2016, Serviciul Fiscal de Stat a solicitat de la administratorul insolvenței SA „DTD Nistru”, în mod de urgență să asigure instituirea prin ordin a Comisiei de inventariere în temeiul Legii Insolvenței nr.149 din 29.06.2012, pentru efectuarea inventarierii mijloacelor fixe aflate în stoc la subdiviziunea SA „DTD Nistru” (f.d. 17, vol. II).

Potrivit deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 23968 din 19.12.2016, Serviciul Fiscal de Stat a supus controlului fiscal la fața locului prin verificare totală a SA „DTD Nistru”, controlul fiind inițiat la 20.12.2016 și finalizat la 29.12.2016 (f.d. 136, vol. I), iar prin scrisoarea Serviciului Fiscal de Stat nr. 01-09/9-14-1240 din 20.12.2016 SA „DTD Nistru” a fost informată despre reluarea controlului fiscal (f.d. 3, vol. II).

Conform actului de control nr.5-680465 prelungit prin actul de control nr. 5-680466 din 28.12.2016, Serviciul Fiscal de Stat în urma controlului respectării legislației fiscale la SA „DTD Nistru” în proces de insolvență a stabilit următoarele: comercializarea angro a producției alcoolice fără a dispune de Licența respectivă, obținând astfel un venit ilicit în mărime de 190 243 lei; majorarea pierderilor fiscale pentru perioada fiscală A/2013 cu 245 137 lei; majorarea TVA destinată trecerii în cont cu 9 532 lei, care la data de 01.11.2016 constituie - 0 lei; diminuarea TVA aferentă bugetului în sumă totală de 424 088 lei, inclusiv pentru luna august 2012 – 368 221 lei, august 2016 – 49 182 lei și septembrie 2016 – 6 685 lei; diminuarea accizelor aferente bugetului în mărime totală de 1414101 lei, inclusiv pentru luna august 2016 – 1 224 156 lei și luna septembrie 2016 – 189 945 lei; prezentarea la organul fiscal a Declarațiilor cu privire la impozitul pe venit pentru perioada fiscală A/2012, A/2013, Declarațiilor privind TVA cu informații neautentice pentru perioadele fiscale L/08/2012, L/08/2016 și L/09/2016, declarațiilor privind accizele pentru perioadele fiscale august 2016 și septembrie 2016 cu informații neautentice; constatarea supraplății cu termenul de prescripție expirat la cap.114611 „taxa pentru apă” în sumă de 2134,09 lei (f.d. 108-115, vol. I).

În legătură cu dezacordul la actul de control nr. 5-680465 din 28.12.2016, SA „DTD Nistru” a solicitat Serviciului Fiscal de Stat să admită ca întemeiat dezacordul înaintat de SA „DTD Nistru” în proces de insolvență împotriva actului de control fiscal nr. 5-680465 din 28.12.2016, să dispună reexaminarea actului de control fiscal nr. 3- 557713 din 22.11.2016 și nr. 5-680564 din 28.12.2016 (f.d. 46-50, vol. II).

La 08 februarie 2017, Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău a emis decizia nr.180/2/9 asupra cazului de încălcare a legislației comasă de către SA „DTD Nistru” în proces de insolvență, prin care a decis:

I. A micșora pierderile fiscale pentru perioada fiscală A/2013 cu 245137 lei, care la data de 31.12.2013 vor constitui 2 023 455 lei;

II. A reflecta spre calcul „taxa pentru apă” în sumă de 2134,09 lei, în legătură cu faptul expirării termenului de prescripție prevăzut de art. 266 alin. (1) din Codul fiscal;

III. A încasa la buget impozitele calculate suplimentar în cadrul controlului: - 424 088 lei, TVA diminuată pentru perioadele fiscale august 2012) august - septembrie 2016 lei (inclusiv 373 237 lei constatate în cadrul controlului fiscal repetat pentru perioada de activitate noiembrie 2010 - mai 2013); - 1 414 101 lei, accize diminuate pentru perioadele fiscale august 2016 și septembrie 2016;

IV. A aplica amendă pentru încălcările legislației fiscale: - 15 255 lei în mărime de 30% din TVA diminuată pentru perioadele fiscale august 2016 și septembrie 2016, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal (50 851 lei x 30 %); - 424 230 lei - în mărime de 30 % din acciza diminuată, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal (1414101 lei x 30 %); - 4000 lei pentru prezentarea la organul fiscal cu informații neautentice a Declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale L/08/2016 și L/09/2016 și a Declarațiilor privind accizele pentru perioadele fiscale august 2016 și septembrie 2016, conform prevederilor art. 260 alin. (3) din Codul fiscal (4 cazuri x 1000 lei); - 190 243 lei în mărimea venitului brut obținut în urma activității nelicențiate în conformitate cu prevederile art. 10 pct. 4 din Legea nr. 845-XII din 03.01.1992 cu privire la antreprenariat și întreprinderi.

V. Argumentele expuse în dezacordul nr. 05 din 13.01.2017 nu pot servi drept temei pentru reexaminarea încălcărilor constatate în actul de control (f.d. 103- 106, vol. I).

Prin scrisoarea nr. 01-09/9-14-125 din 09.02.2017, Serviciul Fiscal de Stat a expediat administratorului SA „DTD Nistru” în proces de insolvență, pentru executare decizia asupra cazului de încălcare a legislației nr. 180/2/9 din 08.02.2017, adoptată în baza actului de control nr. 5-680465 din 28.12.2016, prelungit pe blancheta specială nr. 5-680466, întocmit la SA „DTD Nistru” în proces de insolvență (f.d.101, vol. I).

Mai mult, în baza solicitării nr. 01-09/9-17-130 in 13.02.2017, Serviciul Fiscal de Stat a solicitat de la Camera de Comerț și Industrie a Republicii Moldova, întru determinarea corectă a obligațiilor fiscale față de buget, de a acorda un suport la determinarea poziției tarifare (codului) a soluțiilor alcoolice supuse încercărilor în baza Rapoartelor de Încercări nr. 3458-A din 29.07.2016, nr. 3458-A din 29.07.2016, nr. 3459-A din 29.07.2016, nr. 3460-A din 29.07.2016, nr. 3461-A din 29.07.2016 (f.d. 132, vol. I).

Prin răspunsul nr.191-04/05 din 22.03.2017, Camera de Comerț și Industrie a Republicii Moldova a comunicat Serviciului Fiscal de Stat că conform Rapoartelor de încercări nr. 3457-A din 29.07.2016, nr. 3458-A din 29.07.2016, nr. 3459-A din 29.07.2016, nr. 3460-A din 29.07.2016, nr. 3461-A din 29.07.2016 eliberate de către Laboratorul de încercări produse agroalimentare al ÎS „Centrul de metrologie aplicată și certificare”, după cum urmează: Soluția lichidă cu miros de alcool din cisterna nr. 4, conform Nomenclurii combinate a mărfurilor se atribuie la poziția tarifară 2207 - alcool etilic denaturat cu tărie alcoolică de minimum 80 % vol; alcool etilic și alte distilate denaturate cu orice tărie alcoolică. Soluția lichidă cu miros de alcool din cisternele nr. 26, 13, 12, 8, conform Nomenclurii combinate a mărfurilor se atribuie la pozițiile tarifare 2208 - alcool etilic denaturat cu tărie alcoolică sub 80% vol; distilate, rachiuri, lichioruri și alte băuturi spirtoase (f.d. 131, vol. I).

Nefiind de acord cu decizia Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chişinău, la 13 martie 2017 SA „DTD Nistru” în proces de insolabilitate a depus contestaţie împotriva deciziei nr.180/2/9 din 08.02.2017, care prin decizia nr.44 din 30.03.2017 a fost examinată, fiind admisă parţial cu modificarea deciziei nr.180/2/9 din 08.02.2017 emisă de IFS mun. Chişinău, după cum urmează:

– în partea constatatoare: pct. 4, liniuţa a I-a se exclude; pct. 4 alin. 2, liniuţa a 2-a va avea următorul conţinut „diminuarea TVA aferentă bugetului în sumă totală de 55 867 de lei, inclusiv pentru L/08/2016 cu 49182 lei şi L/09/2016 cu 6685 de lei”; pct. 4 alin. (2), liniuţa a 3-a sintagma „L/08/2016” - se exclude;

– în partea decisivă: cap. III, liniuţa a 1-a, va avea următorul conţinut „55867 de lei - TVA diminuată pentru perioadele fiscale 08/2016-L/09/2016, care urmează a fi transferat la codul IBAN xxxx”, în rest, Decizia nr.180/2/9 din 08.02.2017 emisă de IFS mun. Chişinău, rămâne nemodificată şi este obligatorie pentru executare (f.d. 95-98, vol. I).

Înaintând la 04 mai 2017, prezenta acţiune în judecată, SA „DTD Nistru” în proces de insolabilitate a solicitat anularea deciziei nr. 180/2/9 din 08 februarie 2017 asupra cazului de încălcare a legislaţiei comisă de către SA „DTD Nistru” în proces de insolabilitate şi a deciziei IFS mun. Chişinău nr. 44 din 30 martie 2017 pe marginea contestaţiei SA „DTD Nistru” în proces de insolabilitate.

Fiind investită cu judecarea cauzei în fond, Judecătoria Chişinău, sediul Rîşcani prin hotărârea din 11 februarie 2019 a admis parţial acţiunea şi a anulat decizia nr.180/2/9 emisă de către Serviciul Fiscal de Stat la 08 februarie 2017 asupra cazului de încălcare a legislaţiei comisă de către SA „DTD Nistru” în proces de insolabilitate, ca fiind ilegală.

În rest, pretenţiile SA „DTD Nistru” în proces de insolabilitate din cererea de chemare în judecată au fost respinse ca nefondate.

Instanţa de apel, verificând legalitatea hotărârii primei instanţe, prin decizia din 12 februarie 2020 a ajuns la concluzia de a respinge apelul depus de către Serviciul Fiscal de Stat şi de a menţine hotărârea din 11 februarie 2019 a Judecătoriei Chişinău, sediul Rîşcani.

Completul specializat pentru examinarea acţiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial şi de contencios administrativ lărgit al Curţii Supreme de Justiţie consideră soluţia primei instanţe şi a instanţei de apel, referitoare la temeinicia acţiunii ca fiind rezultată din aplicarea şi interpretarea eronată a normelor de drept material, motiv din care actele judecătoreşti de dispoziţie nu pot fi menţinute ca fiind legale şi întemeiate.

În conformitate cu prevederile art. 133 alin. (3) din Codul fiscal (în vigoare până la modificările aduse prin legea nr. 281 din 16.12.2016), Inspectoratul Fiscal Principal de Stat îşi exercită atribuţiile pe întreg teritoriul Republicii Moldova, iar Inspectoratul Fiscal de Stat Teritorial sau Inspectoratul Fiscal de Stat Specializat poate să-şi exercite atribuţiile în afara teritoriului stabilit numai cu autorizarea conducerii Inspectoratului Fiscal Principal de Stat.

La caz, prin scrisoarea Procuraturii Generale nr. 18-30/15-1409 din 13.06.2016, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat (SFS) a fost înştiinţat, că la data de 27.02.2015 a fost pornită cauza penală nr. 2015928079, în baza semnelor constitutive ale infracţiunii prevăzute de art. 191 alin. (5) din Codul penal, pe faptul, că începând cu anul 2011, unele persoane, prin înţelegere prealabilă şi de comun acord au elaborat

și realizat o schemă ilegală de deposedare a întreprinderii SA „DTD Nistru” și acționarilor acesteia de mijloacele active, astfel fiind solicitată efectuarea controlului fiscal total la SA „DTD Nistru” pentru perioada 01.01.2010 până la 31.10.2016.

Prin scrisoarea nr. 26-10/3-12-17336/5964 din 01.07.2016, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat (SFS) a dispus efectuarea controlului fiscal prin metoda verificării totale pentru perioada de activitate: 01.01.2010 - 31.10.2016, la SA „DTD Nistru”, de către Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău (SFS).

Așa fiind, în corespundere cu prevederile enunțate, Colegiul reține că, la caz, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat care își exercită atribuțiile pe întreg teritoriul Republicii Moldova a delegat corect competența Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău pentru efectuarea controlului fiscal la SA „DTD Nistru”.

În conformitate cu prevederile art. 264 alin. (1) din Codul fiscal, cu excepția cazurilor prevăzute la alin. (2), obligațiile fiscale pot fi determinate de către contribuabil și organele fiscale sau alte organe cu atribuții de administrare fiscală în următoarele termene:

a) impozitele, taxele, majorările de întârziere – în cel mult 4 ani de la ultima dată stabilită pentru prezentarea dării de seamă fiscale respective sau pentru plata impozitului, taxei, majorării de întârziere (penalității), în cazul în care nu este prevăzută prezentarea unei dări de seamă fiscale;

b) sancțiunile fiscale aferente unor impozite și taxe concrete – în cel mult 4 ani de la ultima dată stabilită pentru prezentarea dării de seamă fiscale privind impozitul și taxa menționată sau pentru plata impozitului și taxei în cazul în care nu este prevăzută prezentarea unei dări de seamă fiscale;

c) sancțiunile fiscale neaferente unor impozite și taxe concrete – în cel mult 4 ani din data săvârșirii încălcării fiscale.

La rândul său, prevederile alin. (2) al aceluiași articol statuează că, termenul de prescripție nu se extinde asupra impozitului, taxei, majorării de întârziere (penalității) sau sancțiunilor fiscale aferente unui impozit, unei taxe concrete dacă darea de seamă fiscală care stabilește obligația fiscală conține informații ce induc în eroare sau reflectă fapte ce constituie infracțiuni fiscale ori nu a fost prezentată.

Totodată, art. 214 alin. (8) din Codul fiscal, relevă că, se interzice efectuarea repetată a controalelor fiscale la fața locului asupra unora și aceluiași impozite și taxe pentru o perioadă fiscală care anterior a fost supusă controlului, cu excepția cazurilor când efectuarea controlului fiscal repetat se impune de reorganizarea sau lichidarea contribuabilului, ține de auditul activității organului fiscal de către organul ierarhic superior, de activitatea posturilor fiscale sau de depistarea, după efectuarea controlului, a unor semne de încălcări fiscale, când aceasta este o verificare prin contrapunere, când controlul se efectuează la solicitarea organelor de drept și a celor specificate la art. 131 alin.(5), când necesitatea a apărut în urma examinării cazului cu privire la încălcarea legislației fiscale sau în urma examinării contestației. Drept temei pentru efectuarea controlului fiscal repetat la fața locului, în legătură cu auditul activității organului fiscal de către organul ierarhic superior, poate servi numai decizia acestuia din urmă, cu respectarea cerințelor prezentului articol.

La acest capitol, instanța de recurs evidențiază că, controlul fiscal prin metoda verificării totale a SA „DTD Nistru” a fost efectuată la cererea Procuraturii Generale a R. Moldova, prin urmare, termenul de prescripție nu se extinde asupra impozitului,

taxei, majorării de întârziere (penalității) sau sancțiunilor fiscale aferente unui impozit, unei taxe concrete, dacă această constituie o infracțiune.

De asemenea, Colegiul lărgit învederează că, conform scrisorii nr. 18-30-15-1409 din 13 iunie 2016 parvenite de la Procuratura Generală a R. Moldova s-a solicitat în caz de necesitate efectuarea controlului fiscal repetat conform art. 214 alin. (8) din Codul fiscal, ca fiind control fiscal repetat efectuat la solicitarea organelor de drept.

Astfel, alegațiile reclamantului/intimatului susținute de către instanțele ierarhic inferioare precum că, controlul repetat la fața locului este interzis asupra unora și aceluiași impozite și taxe pentru o perioadă fiscală care anterior a fost supusă controlului, Colegiul le consideră neîntemeiate. Or, la caz, este cert stabilit că controlul repetat a fost dispus urmare a solicitării Procuraturii Generale a R. Moldova din 13 iunie 2016, fiind catalogat drept excepție conform prevederilor art. 214 alin. (8) din Codul fiscal.

Conform art. 216 alin. (4) din Codul fiscal, durata unui control fiscal la fața locului nu trebuie să depășească două luni calendaristice. În cazuri excepționale, conducerea organului care exercită controlul fiscal poate să decidă prelungirea duratei în cauză cu cel mult 3 luni calendaristice sau să sisteze controlul. Perioada sistării controlului și prezentării documentelor nu se include în durata efectuării controlului, ultima fiind calculată din ziua începerii lui pînă la ziua semnării actului respectiv, inclusiv.

La caz, prin decizia nr. 22905 din 28 iulie 2016 a fost inițiat controlul fiscal la SA „DTD Nistru”, urmând a fi supusă controlului pentru perioada 01.01.2010 pînă la 30.06.2016 (f.d. 237, vol. I), ulterior la 25 august 2016 Serviciul Fiscal de Stat, IFPS a informat SA „DTD Nistru” cu privire la sistarea controlului fiscal inițiat la 01.08.2016, iar despre reluarea controlului fiscal total va fi informat suplimentar.

La 12 octombrie 2016, Serviciul Fiscal de Stat, IFPS a informat SA „DTD Nistru” cu privire la reluarea acțiunilor de control fiscal, cu efectuarea verificării faptice la fața locului (f.d. 247, vol. I). Însă, la 14 octombrie 2016, lichidatorul Litra Ana a SA „DTD Nistru” în proces de faliment, a reluarea controlului fiscal după data de 02.11.2016, din motive de sănătate (f.d. 245, vol. I).

Astfel, la 19 decembrie 2016, Inspectoratul Fiscal de Stat a adoptat decizia nr. 23968 privind inițierea controlului fiscal la fața locului prin verificare totală în temeiul organelor de drept, perioada supusă controlului fiind 01.01.2010 pînă la 31.10.2016 (f.d. 136, vol. I).

Raportând prevederile enunțate la circumstanțele descrise mai sus, instanța de recurs relevă că la caz s-a demonstrat în mod cert că, acțiunile privind inițierea, sistarea precum și reluarea controlului fiscal de către Inspectoratul Fiscal de Stat a fost în corespundere cu prevederile art. 216 alin. (4) din Codul fiscal. Așa fiind, argumentele instanțelor ierarhic inferioare precum că, nu există o decizie privind sistarea controlului fiscal, este eronată, or, la materialele dosarului se regăsește scrisoarea nr. 01-09/9-14-948 din 25 august 2016 prin care se aduce la cunoștința subiectului fiscal cu privire la sistarea controlului fiscal (f.d. 243, vol. I).

Mai mult, decizia în sensul sistării procesului de control fiscal, presupune în sine o comunicare despre sistarea controlului fiscal, iar data reluării acestuia urmând a fi comunicată ulterior. Prin urmare, scrisoarea nr. 01-09/9-14-948 din 25 august 2016 Serviciul Fiscal de Stat, IFPS a comunicat SA „DTD Nistru” despre sistarea

controlului fiscal prin metoda verificării totale inițiate la 01.08.2016, cu informarea ulterioară a privind reluarea procesului de control fiscal (f.d. 243, vol. I).

Prin prisma art. 5 pct. 41 din Codul fiscal, an fiscal reprezintă an calendaristic, care începe cu 1 ianuarie și se termină cu 31 decembrie.

La rândul său, art. 8 alin. (2) lit. c) din același cod, prevede că, contribuabilul este obligat să țină evidența contabilă conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte organului fiscal și serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență contabilă în conformitate cu cerințele legislației, să efectueze încasările bănești în numerar prin intermediul dispozitivelor și sistemelor pentru înregistrarea operațiunilor cu numerar, respectând reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor bănești în numerar fără aplicarea mașinilor de casă și de control.

Totodată, prevederile art. 113 alin. (1) din Legea insolvenței nr. 149 din 29.06.2012, statuează că, intentarea procedurii de insolvență nu afectează obligația debitorului de a prezenta dare de seamă fiscală și dare de seamă cu privire la activitatea comercială, de a ține evidență contabilă. În ceea ce privește masa debitoare, aceste obligații sînt îndeplinite de administrator/lichidator, care răspunde, în limita informației de care dispune, pentru îndeplinirea obligațiilor.

Iar alin. (2) al aceeași lege, indică că, odată cu intentarea procedurii de insolvență începe un nou exercițiu financiar. Primul exercițiu financiar este incomplet și durează pînă la sfîrșitul anului fiscal.

Așa fiind, reieșind din prevederile indicate supra, instanța de recurs reține că, la caz, din punct de vedere fiscal începerea unui exercițiu financiar odată cu intentarea procedurii de insolvență nu întrerupe anul fiscal, care începe la 01 ianuarie și se termină la 31 decembrie.

Din prevederile art. 75 alin. (3) din Legea insolvenței nr. 149 din 29.06.2012, rezultă ca efect al intentării procedurii de insolvență suspendarea calculării penalităților, dobînzilor și altor plăți aferente datoriilor creditoare ale debitorului.

În acest context, analizînd materialele cauzei, se atestă că, în cadrul controlului fiscal au fost respectate prevederile enunțate supra, nefiind calculate penalități.

În corespundere cu prevederile art. 7 din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi nr. 845-XII din 03.01.1992, întreprinderea, în conformitate cu legislația în vigoare, este obligată să obțină licențe pentru genurile de activitate care se desfășoară în bază de licență.

La rândul său, art. 10 alin. (2) din aceeași lege, prevede că, întreprinderea are dreptul să practice anumite genuri de activitate, determinate de legislație, numai după ce a obținut licența pentru genul respectiv de activitate. Licențele se eliberează de Camera de Licențiere și de autoritățile administrației publice investite cu acest drept.

Lista genurilor de activitate menționate și modul de eliberare a licențelor se stabilesc de legislație. Licența va fi eliberată în termen de 15 zile de la data depunerii cererii de către întreprindere.

În cazul refuzului de a elibera licență trebuie să se dea un răspuns argumentat. Refuzul de a elibera licență nu poate fi motivat prin inutilitatea practicării genului respectiv de activitate.

Mai mult ca atât, în sensul art. 8 alin. (1) lit. a) pct. 7) din Legea privind reglementarea prin licențiere a activității de întreprinzător nr. 451-XV din 30.07.2001, care se întitulează „Genurile de activitate supuse reglementării prin licențiere”, statuează că, se supun reglementării prin licențiere următoarele genuri de activitate de către Camera de Licențiere: fabricarea alcoolului etilic, a berii, a producției alcoolice, cu excepția vinurilor și a băuturilor pe bază de vin, și/sau păstrarea, comercializarea angro a alcoolului etilic, a berii, a producției alcoolice, cu excepția vinurilor și a băuturilor pe bază de vin, produse de producătorii autohtoni.

Iar, art. 13 alin. (1) din Legea cu privire la fabricarea și circulația alcoolului etilic și a producției alcoolice nr. 1100-XIV din 30.06.2000, indică că, fabricarea, comercializarea, păstrarea și importul alcoolului etilic și al producției alcoolice sînt supuse licențierii în conformitate cu Legea nr.451-XV din 30 iulie 2001 privind licențierea unor genuri de activitate.

În corespundere cu prevederile art. 10 pct. 4 din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi nr. 845-XII din 03.01.1992, pentru desfășurarea activității fără licență sau a activităților interzise pe teritoriul Republicii Moldova, precum și a celor permise în mod exclusiv întreprinderilor de stat, organele fiscale, Camera de Licențiere sau alt organ abilitat cu atribuția de eliberare a licenței aplică amendă în mărimea venitului brut din realizarea obținută în urma activităților menționate.

Conform art. 1 alin. (1) și art. 2 din Legea insolabilității nr. 149 din 29.06.2012, scopul prezentei legi este instituirea cadrului juridic privind stabilirea unei proceduri colective pentru satisfacerea creanțelor creditorilor din contul patrimoniului debitorului prin aplicarea față de acesta a procedurii de restructurare sau a procedurii falimentului și prin distribuirea produsului finit.

Procedură de insolabilitate – procedură prin care debitorul intră, după o perioadă de observație, în procedură de restructurare sau în procedură a falimentului.

Analizând texte legale enunțate în raport cu situația din prezenta cauză, este de reținut că, în cadrul procedurii de insolabilitate, debitorul, la caz, SA „DTD Nistru” își continua activitatea de întreprinzător, fără a fi exceptat de la dobândirea licenței pentru genurile de activitate care se desfășoară în bază de licență.

La acest capitol, instanța de recurs învederează că, în rezultatul controlului fiscal total efectuat la SA „DTD Nistru” s-a stabilit comercializarea producției alcoolice, fără a dispune de licență pentru perioada de activitate 01.08.2016 – 30.09.2016. În cele din urmă, conform prevederilor art. 10 pct. 4 din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi nr. 845-XII din 03.01.1992, SA „DTD Nistru” i-a fost aplicată amendă în mărimea venitului brut obținut, ceea ce constituie 190 243 de lei.

În acest context, Colegiul lărgit apreciază ca fiind greșită și lipsită de logică concluzia instanței de apel precum că, suma de 190 243 de lei provenită din comercializarea producției alcoolice, fără a avea o licență în acest sens, scopul căreia nu a fost obținerea unui venit pentru SA „DTD Nistru”, ci doar stingerea creanțelor masei debitoare. Or, acumularea veniturilor de către debitor, la caz, SA „DTD Nistru” întru stingerea masei debitoare, nu pot fi exceptate de legalitate.

De asemenea, instanța de recurs apreciază ca fiind eronată concluzia instanței de apel precum că mijloacele fixe au fost realizate de „Banca de Economii” SA din numele SA „DTD Nistru” în temeiul hotărârii Judecătorei Economice de Circumscripție nr. 2e-3691/2009 din 24.09.2009 și conform contractului de vânzare-cumpărare din 29.12.2011 către cumpărătorul IM „Cristal Nord” SRL, care au fost înregistrate la Oficiul Cadastral Teritorial Ocnița la data de 17.01.2012.

În susținerea opiniei enunțate, Colegiul reține că, la art. 44 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, se reflectă metodele de evidență și aplicarea a lor, care pentru persoanele juridice este contabilitatea de angajamente, iar alin. (3) stabilește, prin contabilitatea de angajamente se înțelege metoda conform căreia: a) venitul este raportat la anul fiscal în care a fost câștigat; b) deducerea se permite în anul fiscal 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 un alt an fiscal în scopul reflectării corecte a venitului; c) pierderile aferente returnării activelor livrate în anii precedenți, sumele reducerii de preț, discounturilor și rabaturilor acordate/primate în perioada de gestiune pentru livrările/achizițiile efectuate în anii precedenți se raportează și se deduc respectiv în scopuri fiscale în anul fiscal în care acestea au fost constatate și/sau calculate, și/sau acordate.

La rândul său, art. 108 alin. (3) din Codul fiscal, în cazul livrării de bunuri imobiliare, data livrării se consideră data trecerii bunurilor imobiliare în proprietatea cumpărătorului la data înscrierii lor în registrul bunurilor imobiliare.

Prin urmare, SA „DTD Nistru” urma să reflecte în contabilitatea de angajamente, veniturile obținute din vânzarea mijloacelor fixe în perioadele fiscale în care au fost câștigate, în cazul dat în perioada fiscală a anului 2012.

Astfel, cele descrise combat concluziile instanțelor ierarhic inferioare precum că obligația reflectării tranzacțiilor în anul respectiv îi revine conducătorului întreprinderii și nicidecum administratorului procesului de insolvență, or, Serviciul Fiscal de Stat a efectuat controlul fiscal la contribuabilul SA „DTD Nistru” și nicidecum administratorului insolvenței, respectiv, s-au constatat încălcările fiscale admise de întreprindere în perioada supusă controlului fiscal.

La fel, se constată a fi neîntemeiată și concluzia instanțelor de judecată cu privire la dubla impozitare prin calcularea impozitelor/taxelor de către organul vamal și de către organul fiscal.

Or, la 28 februarie 2012 de către Biroul Vamal Briceni au fost calculate suplimentar la buget plăți vamale, deoarece conform ordinului nr.02 din 11.04.2011 SA „DTD Nistru” în proces de insolvență a pierdut statutul de rezident al zonei economice libere, respectiv au fost calculate plăți vamale ca fiind import pentru toate mărfurile care s-au constatat lipsuri în urma inventarierii petrecute, cât și pentru mărfurile care au fost scoase din zona antreprenoriatului liber, adică a fost schimbat regimul vamal în legătură cu pierderea statutului de rezident a zonei libere.

Prin urmare, autoritatea fiscală corect a calculat impozite și taxe pentru livrarea de mărfuri a producției alcoolice vândute conform facturilor fiscale.

La acest capitol, instanța de recurs apreciază ca fiind greșit argumentul instanței de apel precum că, poziția tarifară a producției a fost schimbată având la bază actul de expertiză nr. 1184 din 17.08.2016 prin care ÎS „Centrul Național de Verificare a Calității Produselor Alcoolice” a confirmat că produsele respective nu pot fi utilizate pentru consum, dar pot fi utilizate numai în scopuri tehnice. Or, prin scrisoarea

Camerei de Comerț și Industrie a Republicii Moldova nr. 191-04/05 din 22.03.2017 s-au confirmat pozițiile tarifare 2207 - alcool etilic nedenaturat cu tărie alcoolică de minimum 80% vol; alcool etilic și alte distilate denaturate cu orice tărie alcoolică și 2208 - alcool etilic nedenaturat cu tărie alcoolică sub 80% vol; distilate, rachiuri, lichioruri și alte băuturi spirtoase, conform Nomenclaturii combinate a mărfurilor, aprobate prin Legea nr.172 din 25.07.2014.

Mai mult, de către SA „DTD Nistru” în proces de insolvență nu au fost prezentate careva acte ce ar confirma dreptul de modificare a poziției tarifare a mărfurilor/produției vândute. Totodată, în urma controlului fiscal efectuat de la 08.08.2016 până la 09.08.2016 la SRL „Aquaveritas Group”, rezultatele căruia fiind constatate în actul de control nr. 736223, cât și conform explicației prezentate de către conducătorul SRL „Aquaveritas Group” producția constatată ca lipsuri, a fost consumată în rezultatul producerii băuturilor alcoolice.

La caz, sunt relevante și prevederile art. 117 alin. (8) din Legea insolvenței, care stabilesc că, prețul inițial de vânzare a bunurilor din masa debitoare și modul de vânzare se stabilesc la adunarea creditorilor sau la comitetul creditorilor, în baza raportului prezentat de lichidator și a evaluării efectuate în conformitate cu legislația, însă nu poate fi mai mic de valoarea evaluată.

Colegiul apreciază ca fiind justă concluzia recurentului cu privire la faptul că, conform procesului verbal din 18.08.2016 în cadrul ședinței Comitetului Creditorilor SA „DTD Nistru” în proces de insolvență s-a decis vânzarea bunurilor conform negocierilor și nu schimbarea poziției tarifare a bunurilor spre vânzare a mărfurilor. Astfel, relațiile contractuale stabilite între părți nu sunt opozabile Codului fiscal, respectiv accizul la producția alcoolică urma a fi calculat conform poziției tarifare stabilite la importul mărfurilor indiferent de prevederile contractuale stabilite între SA „DTD Nistru” în proces de insolvență și SRL „Aquaveritas Group”.

Așadar, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ atestă că, SA „DTD Nistru” în proces de insolvență corect a fost supusă sancțiunii fiscale or, reclamantul/intimatul nu a prezentat probe plauzibile și admisibile, care ar putea servi drept temei pentru anularea deciziei contestate, iar afirmațiile formulate în cererea de chemare în judecată sunt nefondate, deoarece contravin celor expuse supra.

Față de cele ce preced, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că temei pentru admiterea acțiunii și anularea actelor contestate nu este, iar concluziile instanțelor ierarhic inferioare cu privire la temeinicia acțiunii sunt în contradicție cu circumstanțele cauzei, fiind dată o interpretare greșită normelor de drept material.

Distinct de cele relatate și având în vedere faptul că, circumstanțele cauzei au fost stabilite de către instanțele de judecată și nu este necesară verificarea suplimentară a cărorva dovezi, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul, de a casa decizia instanței de apel și hotărîrea primei instanțe și de a emite o decizie nouă, prin care acțiunea SA „DTD Nistru” în proces de insolvență, să fie respinsă ca neîntemeiată.

În conformitate cu prevederile art. 258 alin. (3), 248 alin. (1) lit. c) din Codul administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios

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

d e c i d e :

Se admite recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat.

Se casează integral decizia din 12 februarie 2020 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 11 februarie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, și se emite o decizie nouă, prin care:

Se respinge acțiunea înaintată de Societatea pe Acțiuni „DTD Nistru” în proces de insolabilitate împotriva Serviciului Fiscal de Stat, intervenienți accesorii Societatea cu Răspundere Limitată „Aqua Veritas Grup”, Banca Comercială „Banca de Economii” Societate pe Acțiuni în proces de lichidare, Biroul Vamal Nord, Ghenadie Gheorghită din cadrul Serviciului Fiscal Ocnița cu privire la contestarea actelor administrative, ca fiind neîntemeiată.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecători

Maria Ghervas

Nina Vascan

Nicolae Craiu

Victor Burduh