

CURTEA SUPREMĂ DE JUSTIȚIE

DECIZIE

30 octombrie 2019

mun. Chișinău

Colegiul Penal în următoarea componență:
președinte
judecători

Diaconu Iurie
Catan Liliana
Guzun Ion

examinând admisibilitatea în principiu a recursurilor ordinare declarate de avocatul Odobescu Ghenadie în numele inculpatului Elenciuc Ruslan și de avocatul Sandu Stela în numele SRL „Bona Fruct”, prin care se solicită casarea deciziei Colegiului Penal al Curții de Apel Bălți din 29 mai 2019, în cauza penală privind-i pe

ELENCIUC Ruslan XXXXX, născut la XXXXX,
originar și domiciliat în XXXXX;

**SOCIETATEA CU RĂSPUNDERE
LIMITATĂ „BONA-FRUCT”**, cod fiscal XXXXX, cu
adresa juridică XXXXX.

Termenul de examinare a cauzei:

Prima instanță: 29.09.2017 – 03.11.2017;

Instanța de apel:

1) 19.12.2017 – 28.02.2018;

2) 30.11.2018 – 29.05.2019;

Instanța de recurs:

1) 25.06.2018 – 02.10.2018;

2) 15.08.2019 – 30.10.2019.

Asupra recursurilor ordinare declarate, în baza actelor din dosar, Colegiul Penal

c o n s t a t ă:

1. Prin sentința Judecătoreiei Edineț (sediul Briceni) din 3 noiembrie 2017, adoptată în conformitate cu art. 364¹ Cod de procedură penală în baza probelor administrate în faza de urmărire penală:

- Elenciuc R. a fost recunoscut vinovat și condamnat în baza art. 244 alin. (2) lit. b) Cod penal la pedeapsă sub formă de amendă în mărime de 2600 (două mi șase sute) unități convenționale echivalentul a 130000 (o sută treizeci mii) lei, cu privarea de dreptul de a exercita activitate de antreprenor pe un termen de 2 (doi) ani.

- SRL „Bona-Fruct” a fost recunoscută vinovată de săvârșirea infracțiunii prevăzute de art. 244 alin. (2) lit. b) Cod penal, fiindu-i stabilită pedeapsa sub formă de amendă în mărime de 3000 (trei mii) unități convenționale echivalentul a 150000 (o sută cincizeci mii) lei, cu privarea de dreptul de a exercita activitățile: comerțul cu ridicata al cartofilor, și comerțul cu ridicata al produselor agricole brute și animalelor vii.

Acțiunea civilă înaintată de Serviciul Fiscal de Stat a fost admisă, cu încasarea de la SRL „Bona Fruct” în beneficiul statului a sumei de 7342579 (șapte milioane trei sute patruzeci și două mii cinci sute șaptezeci și nouă) lei.

2. Pentru a pronunța sentința, prima instanță, *în fapt*, a constatat că Elenciuc R. urmărind scopul eschivării de la achitarea impozitelor și taxelor la bugetul public național și obținerii unor avantaje economice și materiale, în perioada anilor 2011-2016, fiind investit în vederea exercitării funcțiilor administrative de dispoziție și organizatorico-economice în cadrul unei organizații comerciale, fiind responsabil, conform art. 7, 13 a Legii contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007, de asigurarea controlului asupra operațiunilor economice efectuate și înregistrarea lor în documentele justificative, de organizarea și asigurarea ținerii contabilității, de întocmirea și prezentarea oportună, completă și corectă a documentelor primare, a registrelor contabile conform regulilor stabilite, de asigurarea întocmirii și prezentării rapoartelor financiare și dărilor de seamă fiscale, precum și responsabili de respectarea legislației fiscale, calcularea și achitarea impozitelor, taxelor și altor plăți obligatorii, a gestionat activitatea persoanei juridice „Frucstar” SRL, unde deține calitatea de fondator unic și conducător și activitatea persoanei juridice „Bona-Fruct” SRL, unde deținea calitatea de conducător și contabil până la 11 iunie 2015 și din 12 noiembrie 2015 până la 12 iunie 2016, în baza procurii, a reprezentat interesele administratorului „Bona-Fruct” SRL, Sandul V., cu toate că din data de 12 iunie 2015 unicul fondator al persoanei juridice date este Sandul V., care în realitate nu a desfășurat activitate de întreprinzător, activitatea întreprinderii fiind în întregime gestionată de Elenciuc R., punând în aplicare o schemă frauduloasă manifestată prin includerea în documentele contabile, fiscale și/sau financiare a datelor vădit denaturate privind veniturile și cheltuielile, a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale și/ori care au la bază operațiuni ce nu au existat, și tănuirea unor obiecte impozabile, acțiuni ce au condus la neachitarea impozitelor față de bugetul de stat în proporții deosebit de mari.

În conformitate cu rezultatele controlului fiscal efectuat la întreprinderea „Frucstar” SRL, reflectate în actul de control emis de Direcția Generală Administrare Fiscală Nord a Serviciului Fiscal de Stat nr. 5-674407 din 20 februarie 2017, s-au constatat următoarele:

În cadrul controlului fiscal contribuabilul nu a prezentat controlului documentele justificative ce confirmă procurarea mărfurilor de la persoane fizice (acte de achiziții), neasigurarea elaborării și respectării politicilor contabile în conformitate cu cerințele Legii Contabilității și ale SCN, registrul cartea mare pentru anul 2016, Registrul de evidență a retribuțiilor, listele de pontaj, contractele în baza cărora s-a efectuat livrarea mărfurilor, contractele de împrumut și alte, prin ce au fost încălcate obligațiunile contribuabilului prevăzute de art. 8 pct. 2) lit. c), f) din Codul Fiscal, care prevede: „să

țină contabilitatea 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 în conformitate cu cerințele legislației...”, „în caz de control al respectării legislației fiscale, să prezinte, la prima cerere, persoanelor cu funcții de răspundere ale organelor cu atribuții de administrare fiscală documentele de evidență, dările de seamă fiscale și alte documente și informații privind desfășurarea activității de întreprinzător, calcularea și achitarea la buget a impozitelor și taxelor și acordarea facilităților, să permită accesul, în cazul ținerii evidenței computerizate, la sistemul electronic de contabilitate”, art. 17 din Legea contabilității nr. 13-XVI din 27 aprilie 2007, conform căruia: „Deținerea de către entitate a activelor cu orice titlu, înregistrarea surselor de proveniență a acestora și a faptelor economice fără documentarea și reflectarea acestora în contabilitate se interzic”, art. 43 din Legea contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007, care prevede că: „Răspunderea pentru organizarea păstrării și integritatea documentelor contabile o poartă conducătorul entității”.

Reieșind din situația creată, de care control s-a estimat obligațiunile fiscale prin metode și surse indirecte. Efectuând verificarea corectitudinii aprecierii situației de profit și pierderi, calculării și declarării impozitului pe venit obținut din activitate de antreprenor, în conformitate cu prevederile titlurilor I „Dispoziții generale” și II „Impozitul pe venit” ale Codului fiscal aprobate prin Legea nr. 1163-XIII din 24 aprilie 1997 pentru perioada an. 2015 s-au constatat următoarele:

Conform situației de profit și pierderi în urma activității sale SRL „Fructstar” a obținut, pentru anul 2015, profit în mărime de 295864 lei (suma totală a veniturilor constatate conform datelor contabilității financiare, clasa 6 constituie - 1851612 lei, suma totală a cheltuielilor constatate conform datelor contabilității financiare, clasa 7 constituie - 1555748 lei).

Conform declarației cu privire la impozitul pe venit obținut din activitate de antreprenor în urma activității sale, societatea a obținut pentru perioada anului 2015 profit în sumă de 295864 lei de unde impozitul pe venit calculat de entitate cu statut de persoană juridică în mărimea venitului impozabil specificat în art. 15 lit. a) CF constituie 35503 lei.

De către control pentru perioada respectivă s-au constatat următoarele:

- contrar prevederilor SNC nr. 18 „Venituri”, art. 8 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal, de către societate a fost diminuat venitul obținut de la livrarea mărfurilor la export cu 45223 lei, ceea ce constituie 1625533 lei - contul 611 din evidența contabilă și anume, conform informației disponibile aferentă Serviciului Vamal, societatea nu a declarat livrarea mărfurilor la export din L/08/2015 în valoare de 72670.92 lei, iar pentru perioada L/09/2015 majorând volumul livrărilor cu 27447.83 lei;

- contrar prevederilor art. 30 alin. (1) din Codul Fiscal, societatea a atribuit la deduceri în scopuri fiscale în mărime de 2814 lei, ce reprezintă amenzi și penalități aplicate pentru încălcările actelor normative;

- contrar prevederilor art.24 alin. (1) din Codul Fiscal, societatea a atribuit la deduceri cheltuieli în scopuri fiscale în mărime de 649699 lei, ce reprezintă cheltuieli (fișa contului 711, 714 pentru an. 2015) aferente costului vânzărilor nejustificate documentar, prin neprezentarea documentelor justificative controlului, astfel în conformitate cu prevederile art. 189 alin. (2) și art. 225 alin.(2) din Codul fiscal se calcula prin metode și surse indirecte venitul estimat prin neatribuirea la deducere în scopuri fiscale cheltuielile neconfirmate documentar în suma de 649699 lei, dar care conform art. 24 alin. (10) din Codul Fiscal deducerea unor asemenea cheltuieli se permite în mărime de 0.2% din venitul impozabil.

Încălcările menționate mai sus au dus la majorarea venitului obținut în perioada anului 2015, cu 699730 lei, ceea ce constituie 995595 lei, deducerea cheltuielilor neconfirmat documentar permise în limitele stabilite, conform art. 24 alin. (10) din Codul fiscal constituie 1991 lei (0.2% din suma venitului impozabil), de unde suma venitului impozabil constituie 993604 lei, iar impozitul pe venit - 119232 lei. Astfel de către societate a fost diminuat impozitul pe venit pentru anul 2015 cu 83728 lei (119232 - 35503), inclusiv 77964 lei impozitul pe venit calculat de la venitul estimat. Diminuarea impozitului pe venit a dus la neachitarea în termen a impozitului, în încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. d), c) din Codul Fiscal.

Efectuând controlul corectitudinii calculării impozitului pe venit reținut din surse de venituri, altele decât cele salariale în conformitate cu prevederile art. 90 și 90/1 din Codul Fiscal „*Impozitul pe venit*” aprobat prin Legea nr. 1163-XIII din 24 aprilie 1997 pentru perioada de activitate 05.11.2013 - 31.12.2016 de către control s-a constatat că entitatea pentru perioada supusă controlului, a reținut și a achitat impozit pe venit din suma plăților efectuate în folosul persoanei fizice (LIV), respectiv:

- în perioada L/10/2015 venitul calculat și îndreptat spre achitare constituie 2023250 lei, suma impozitului pe venit reținut constituie 40465 lei;

- în perioada L/02/2016 și L/09/2016 venitul calculat și îndreptat spre achitare constituie 2427890 lei, suma impozitului pe venit reținut constituie 48558 lei.

De către control nu a fost posibil de verificat corectitudinea calculării impozitului pe venit reținut din surse de venituri altele decât cele salariale din cauza neprezentării controlului documentelor confirmative privind procurările efectuate de la persoanele fizice (actele de achiziții), cât și documente de plată ce confirmă plățile efectuate în folosul persoanei fizice, pe veniturile obținute de către acesta, aferent livrării producției din fitotehnie și horticultura.

Efectuând verificarea corectitudinii calculării TVA pentru perioadele fiscale 01.09.2014 - 31.12.2016, în conformitate cu prevederile Titlului III al Codului Fiscal aprobat prin Legea nr. 1415-XI11 din 17 decembrie 1997 „*Taxa pe valoarea adăugată*” s-a constatat ca SRL „Fructstar” a fost înregistrat ca contribuabil a TVA la data de 01.09.2014 sub nr. 3200692, conform prevederilor art. 112 alin. (2) din Codul fiscal. Conform prevederilor art. 118 alin. (2) și (4) din Codul Fiscal societatea ține evidența întregului volum de mărfuri și servicii livrate și a valorilor materiale, serviciilor procurate în registrul de evidență a livrărilor și procurărilor.

Datele TVA declarate și datele determinate conform rezultatului controlului fiscal pe perioada supusă controlului sânt oglindite în tabela (anexa nr. 2).

La determinarea sumelor TVA spre trecere în cont s-a controlat corectitudinea trecerii în cont a sumelor TVA prin verificarea provenienței facturilor fiscale eliberate de către furnizori. Pentru verificare s-a utilizat informația existentă în baza de date a SFS.

Analizând datele din evidența contabilă s-a constatat că pentru perioada L/08/2014 societatea a efectuat livrări la export în suma totală de 1886173.87 lei, depășind plafonul de înregistrare ca contribuabil a TVA 600000 lei și a fost obligat să se înregistreze nu mai târziu de ultima zi a lunii în care a avut loc depășire și conform cererii depuse la data de 18.08.2014, entitatea fost înregistrată în termen în calitate de contribuabil al TVA conform prevederilor art. 112 alin.(1) din Titlul III al Codului fiscal cu prima perioadă fiscală L/09/2014 - la verificarea compartimentului „livrări de mărfuri și servicii” pentru întreaga perioadă ce a fost supusă controlului s-a constatat:

- încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. d) și art. 97 din Codul Fiscal, societatea atât în registrul livrărilor cât și în declarația privind TVA pentru perioada L/10/2014, a majorat valoarea livrării de mărfuri la cota zero, în boxa 5 din declarație, cu 43014.85 lei, deoarece conform bazei informaționale a Serviciului Vamal pentru perioada L/10/2014 societatea a efectuat livrări la export impozitate la cota zero în sumă de 1159515.56 lei, dar nu 1202530.41 lei declarat de către societate;

- încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. d) și art. 97 din Codul Fiscal, societatea atât în registrul livrărilor cât și în declarația privind TVA pentru perioada L/08/2015 n-a declarat livrările la export în sumă de 72670.92 lei, conform bazei informaționale a Serviciului Vamal, pentru perioada L/08/2015, societatea a efectuat livrări la export impozitate la cota zero conform declarației vamale nr. 5312 din 22.08.2015;

- încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. d) și art. 97 din Codul Fiscal, societatea atât în registrul livrărilor, cât și în declarația privind TVA pentru perioada 1709/2015, a majorat volumul livrărilor la export în sumă de 27447.83 lei, conform bazei informaționale a Serviciului Vamal pentru perioada L/09/2015 societatea a efectuat livrări la export impozitate la cota zero în sumă de 249065.04 lei, dar nu 276512.87 lei declarat de către societate.

Încălcările menționate mai sus de către control au dus la micșorarea volumului livrărilor pentru an. 2014 cu 43014 lei, iar pentru an. 2015 la majorarea volumului livrărilor cu 45223 lei, dar n-au influențat la apariția obligațiilor suplimentare aferentă TVA la buget.

La verificarea corectitudinii calculării taxei pentru amenajarea teritoriului pentru perioada fiscală T/04/2013 - T/01-04/2016, conform Titlului VII al Codului Fiscal „Taxele locale” aprobat prin Legea nr. 93-XV din 1 aprilie 2004 și deciziei Consiliului Primăriei Lipcani s-a constatat că, pentru perioada T/04/2015, societatea a dispus de 2 persoane angajate, dar taxa pentru amenajarea teritoriului s-a calculat pentru o persoană, astfel diminuând taxa cu 60 lei pentru perioada T/04/2015, fapt ce a dus la neachitarea în termen a taxei pentru amenajarea teritoriului și prezentarea dării de seamă pentru T/04/2015 cu date neautentice, în încălcarea prevederilor art. 292 din Codul Fiscal.

La efectuarea controlului corectitudinii calculării și declarării și achitării primelor de asigurare medicală pentru perioada T/04/2013-T/03/2016 în conformitate cu prevederile art. 17 alin. (4) al Legii nr. 585-XIII din 27 februarie 1998 și a Legii nr. 1593-XV din 26 decembrie 2002 „Cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală” s-au constatat următoarele:

- la efectuarea analizei documentelor de evidență contabilă s-a constatat că societatea a început activitatea în perioada L/07/2014 achiziționând marfa, (fișa contului 217, 521, 532 pentru L/07-09/, 12/2014), dar salariu la conducător s-a calculat numai pentru L/10-11/2014, L/06-11/2015 astfel pentru desfășurarea activității este necesar de cel puțin un salariat. Conform prevederilor art. 189 alin. (2) și art. 225 alin. (2) din Codul fiscal de către control se estimează salariu calculat pentru un salariat de la cuantumul salariului mediu lunar pe economie, prognozat pentru an. 2014 și an. 2015, aprobat de Guvern prin Hotărârea nr. 1000 din 13 decembrie 2013 și nr. 974 din 4 decembrie 2014 pentru perioada L/07-09, 12/2014, în mărime de 16900 lei (câte 4225 lei lunar) și pentru L/01-05/, 12/2015, în mărime de 27000 lei (câte 4500 lei lunar). De la salariu calculat suplimentar de către control, se calcula primele de asigurare obligatorie de asistență medicală datorată de angajator, calculate de la venitul din salariul estimat în mărime de: 676 lei (16900 lei x 4%) pentru perioada L/07-09, 12/2014 (câte 169 lei lunar), și 1215 lei (27000 lei x 4.5%) pentru L/01-05/, 12/2015 (câte 202.5 lunar). Astfel în total de către control s-a calculat primele de asigurare obligatorie de asistență medicală datorată de angajator de la estimarea venitului din salariu în mărime totală de 1891 lei.

În rezultatul verificării corectitudinii calculării contribuțiilor de asigurări sociale de stat de către control, în baza prevederilor art. 189 alin.(2) și art.225 alin.(2) din Codul fiscal se estimează salariu calculat pentru un salariat de la cuantumul salariului mediu lunar pe economie, prognozat pentru an.2014 și an.2015 aprobat de Guvern prin Hotărârea nr. 1000 din 13.12.2013 și nr.974 din 04.12.2014 pentru perioada L/07-09, 12/2014 în mărime de 16900 lei (câte 4225 lei lunar) și pentru L/01-05,12/2015 în mărime de 27000 lei (câte 4500 lei lunar). De la salariu calculat suplimentar de către control se calcula contribuțiile de asigurare socială de stat obligatorii virate de angajator, calculate de la venitul din salariul estimat în mărime de: 3887 lei (16900 lei x 23%) pentru perioada L/07-09, 12/2014 (câte 971.75 lei lunar), și 6210 lei (27000 lei x 23%) pentru L/01-05/, 12/2015 (câte 1242 lunar).

În total de către control s-a calculat contribuții sociale de asigurare obligatorie obligatorii de la estimarea venitului din salariu în mărime totală de 10097 lei. De către control s-a calculat adăugător:

- impozitul pe venit obținut din activitatea de întreprinzător diminuat pentru perioada fiscală A/2015 în mărime de 83728 lei (inclusiv 77964 lei calculate prin metode și surse indirecte);

- taxa pentru amenajarea teritoriului diminuat pentru perioada fiscală T/04/2015 în sumă de 60 lei;

- primele obligatorii de asistență medicală diminuate pentru perioada T/03-04/2014 și T/01-02, 04/2015 în mărime de 1891 lei, calculate prin metode și surse indirecte;

- contribuții de asigurare de stat obligatorie diminuate pentru perioada T/03-04/2014, L/01-05/, 12/2015 în mărime de 10097 lei, calculate prin metode și surse indirecte.

Astfel, Elenciuc R., gestionând activitatea întreprinderii „Frukt-Star” SRL, a săvârșit acțiuni prejudiciabile de eschivare de la achitarea impozitelor și taxelor la bugetul public național a întreprinderilor, prin includerea în documente contabile, fiscale și financiare a datelor vădit denaturate privind veniturile și cheltuielile, a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale și care au la bază operațiuni ce nu au existat, și tănuirea unor obiecte impozabile, acțiuni care au condus la neachitarea taxelor și impozitelor în sumă totală de 95776 lei.

În conformitate cu rezultatele controlului fiscal efectuat la întreprinderea „Bona-Frukt” SRL, reflectate în actul de control emis de Direcția Generală Administrare Fiscală Nord a Serviciului Fiscal de Stat nr. 5-682280,682281 din 31 iulie 2017, s-a constatat că:

Prin derogare de la art. 8 pct. (2) lit. c), f) din Codul Fiscal ce prevede: *„să țină contabilitatea 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 în conformitate cu cerințele legislației”, „în caz de control al respectării legislației fiscale, să prezinte, la prima cerere, persoanelor cu funcții de răspundere ale organelor cu atribuții de administrare fiscală documentele de evidență, dările de seamă fiscale și alte documente și informații privind desfășurarea activității de întreprinzător, calcularea și achitarea la buget a impozitelor și taxelor și acordarea facilităților, să permită accesul, în cazul ținării evidenței computerizate, la sistemul electronic de contabilitate”*, art. 17 din Legea contabilității nr. 13-XVI din 27 aprilie 2007, conform căruia: *„Deținerea de către entitate a activelor cu orice titlu, înregistrarea surselor de proveniență a acestora și a faptelor economice fără documentarea și reflectarea acestora în contabilitate se interzic”*, art. 43 din Legea contabilității nr. 13-XVI din 27 aprilie 2007, care prevede: *„Răspunderea pentru organizarea păstrării și integritatea documentelor contabile o poartă conducătorul entității”*, de către contribuabil n-au fost prezentate controlului documentele de evidență contabilă, dările de seamă fiscale și alte documente și informații privind desfășurarea activității de întreprinzător, fapt ce a dus la necesitatea estimării obligațiilor fiscale prin metode și surse indirecte. Impozitul pe venit obținut din activitatea de întreprinzător: Perioada supusă necontrolului A/201, 1-A/2014 și perioada supusa controlului A/2015-A/2016.

Conform Raportului de profit și pierderi prezentate, SRL „Bona-Frukt” a înregistrat până la impozitare pentru perioada anului 2012 profit în sumă de 54064 lei, pentru perioada anului 2013 profit în sumă de 430614 lei, pentru perioada anului 2014 profit în sumă de 196495 lei, iar pentru perioadele an. 2011, an. 2015 și an. 2016, Rapoartele financiare nu au fost prezentate.

Pentru perioada supusă controlului, conform Declarațiilor cu privire la impozitul pe venit pentru anii 2011-2014, contribuabilul, luând în considerație ajustarea veniturilor și cheltuielilor conform prevederilor legislației fiscale, a declarat pierdere:

- anul 2011 în sumă de - 95 lei,
- și a declarat impozit pe venit pentru perioada:
- anul 2012 în sumă de 6488 lei,
- anul 2013 în sumă de 51674 lei,
- anul 2014 în sumă de 23579 lei.

Prin derogare de la prevederile art. 83 alin. (4) și art. 187 alin. (3) din Codul Fiscal, care prevede că: *„Declarația cu privire la impozitul pe venit sau documentul cu privire la venitul societății se completează în conformitate cu procedura stabilită de Guvern, potrivit formei aprobate de acesta și se prezintă organului fiscal nu mai târziu de 25 martie a anului următor anului fiscal de gestiune”* pentru perioada fiscală an. 2015 și an. 2016, entitatea nu a prezentat Declarația cu privire la impozitul pe venit (forma VEN12, IVAO15).

În baza art. 134 alin. (12), art. 189 alin. (2), art. 225 din Codul Fiscal și a Recomandărilor metodice privind estimarea obligației fiscale a contribuabililor prin metode și surse indirecte aprobate prin Ordinul IFPS nr. 505 din 12 iunie 2015 și modificărilor ulterioare aprobate prin Ordinul IFPS nr. 351 din 4 aprilie 2016, se recalculează obligația fiscală a SRL „Bona-Fruct”, cu utilizarea metodei comparative, care presupune: *„la estimarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit a persoanelor juridice și fizice care practică activitate de întreprinzător, sau activitate profesională se va ține cont de cheltuielile argumentate economic aferente activității de întreprinzător, conform prevederilor art. 24 al Codului fiscal”*.

Respectiv, la estimarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru an. 2011- an. 2016, conform SISFS se va ține cont de:

1) Venituri (cea mai mare sumă):

- suma totală a veniturilor (intrări de mijloace bănești la conturile bancare), ceea ce constituie: an. 2011 - 1700 lei, an. 2012 - 4591 098 lei, an. 2013 - 16828023 lei, an. 2014 - 24587536 lei, an. 2015 - 8254786 lei, an. 2016 - 0 lei.

- volumul livrărilor conform Declarațiilor privind TVA, prezentate de către agentul economic, ceea ce constituie: an. 2011 - 0 lei, an. 2012 (L/10-12) - 4505521 lei, an. 2013 - 18758753 lei, an. 2014 - 24 702 831 lei, an. 2015 - 26387035 lei, an. 2016 - 0 lei.

- volumul exportului de marfă, conform informației Serviciului Vamal, constituie respectiv: an. 2011 - 0 lei, an. 2012 - 7606037 lei, an. 2013 - 18674564 lei, an. 2014 - 25165960 lei, an. 2015 - 26588992 lei, an. 2016 - 0 lei.

2) Cheltuieli:

- volumul procurărilor, conform produsului informațional „Procurările pe facturi fiscale efectuate de toate tipurile de întreprinderi TVA 12” din anexele la Declarațiile privind TVA, prezentate de către furnizorii agentului economic, constituie corespunzător: an. 2011 - 0 lei, an. 2012 - 14777 lei, an. 2013 - 19908920 lei, an. 2014 - 3079127 lei, an. 2015 - 2734558 lei, an. 2016 - 0 lei.

- volumul importului de marfă conform informației Serviciului Vamal, constituie respectiv: an. 2013 - 84002 lei, an. 2014 - 316769 lei.

- salariul calculat și achitat, conform Dărilor de seamă privind suma venitului achitat și impozitul pe venit reținut din acesta (forma IRV09/IRV14):

- an. 2011 - 0 lei, an. 2012 - 5200 lei, an. 2013 - 80203 lei, an. 2014 - 91634 lei, an. 2015 - 41818 lei, an. 2016 - 0 lei;

- contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori în mărime de 23%;

- anul 2011 - 0 lei, anul 2012 - 0 lei, anul 2013 - 13985 lei, anul 2014 - 20745 lei, anul 2015 - 12888 lei, anul 2016 - 0 lei;

- primele de asigurare obligatorie de asistență medicală achitate de angajator, constituie respectiv: an. 2011 - 0 lei, an. 2012 (T/03-04) - 182 lei, an. 2013 - 2807 lei, an. 2014 - 3665 lei, an. 2015 (T/01-02) - 1822 lei, an. 2016 - 0 lei;

- taxa pentru amenajarea a teritoriului constituie: an. 2011 (T/02-04) - 75 lei, an. 2012 - 90 lei, an. 2013 - 120 lei, an. 2014- 280 lei, an. 2015 (T/01-02) - 60 lei, an. 2016 - 0 lei.

Conform Informației din Banca centrală de date a cadastrului, administrată de ÎS „Cadastru” pe numele SRL „Bona-Fruct”, nu este înscris dreptul de proprietate asupra bunurilor imobile din Republica Moldova.

În baza Raportului financiar pentru anul 2013 (r.240 din bilanțul contabil), la situația din 31 decembrie 2013 întreprinderea a reflectat stocuri de marfă în sumă de 4925411 lei. Această sumă va fi luată în calcul la estimarea impozitului pe venit pentru anul 2014.

În cadrul efectuării controlului fiscal au fost analizate actele de achiziție și explicațiile persoanelor fizice furnizori, prezentate de către colaboratorii organelor de urmărire penală, conform cărora s-a constatat că majoritatea persoanelor fizice nu confirmă faptul livrării, dar fiind stabilite și unele cazuri de confirmare a livrării, dar nu în cantitățile și sumele indicate în acte. Astfel de către control nu s-a luat în calcul costul procurărilor de la persoane fizice la aprecierea venitului impozabil.

În total, suma cheltuielilor pentru estimarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător constituie:

- anul 2011 - 75 lei, anul 2012 - 20249 lei, anul 2013 - 15164626 lei, anul 2014 - 8437631 lei, anul 2015 - 2791146 lei, anul 2016 - 0 lei.

Reieșind din volumul venitului estimat - cea mai mare sumă a veniturilor fără TVA conform surselor indirecte, anexa nr. 1) pentru perioadele fiscale menționate (1700 lei - anul 2011, 7655128 lei - anul 2012, 19754538 lei - anul 2013, 27451757 lei - anul 2014, 26588992 lei - anul 2015 și 0 lei - anul 2016) și sumă cheltuielilor calculate mai sus, entitatea a obținut venitul impozabil va constitui suma de 1625 lei pentru anul 2011, 7634879 lei pentru anul 2012, 4589912 lei pentru anul 2013, 19014126 lei pentru anul 2014, 23797846 lei pentru anul 2015 și 0 lei pentru perioada fiscală a anului 2016.

Astfel, conform art. 15 lit. d) din Codul Fiscal, care prevede că „suma totală a impozitului pe venit se determină în mărime de 15% din depășirea venitului estimat față de venitul brut înregistrat în contabilitate de agentul economic”, și ținând cont de prevederile art. 24 alin. (10) din Codul Fiscal, care „permite deducerea cheltuielilor

ordinare și necesare suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, neconfirmate documentar, în mărime de 0,2% din venitul impozabil”, și anume 3 lei pentru perioada an. 2011, 15299 lei - an. 2012, 9180 lei - an. 2013, 38028 lei - an. 2014, 47596 lei - an. 2015, urmează a fi calculat impozitul pe venit pentru:

- anul 2011 în sumă de 243 lei $((1625-3) \times 15\%)$;
- anul 2012 - 1134832 lei $((7\ 634\ 879 - 15\ 270 - 54\ 064) \times 15\%)$;
- anul 2013 - 622518 lei $((4\ 589\ 912 - 9\ 180 - 430\ 614) \times 15\%)$;
- anul 2014 - 2816940 lei $(19\ 014\ 126 - 38\ 028 - 196\ 495) \times 15\%$.

Pentru anul 2015 entitatea nu a prezentat Declarația cu privire la impozitul pe venit (forma VF.N12), impozitul pe venit urmează a fi calculat conform art. 15 alin. b) din Codul Fiscal la cota de 12% în sumă de 2 850 030 lei $((23797846 - 47596) \times 12\%)$.

Prin derogare de la prevederile art. 83 alin. (4) și art. 187 alin. (3) din Codul Fiscal, pentru anul 2016 entitatea nu a prezentat Declarația cu privire la impozitul pe venit (forma VF.N12), dar în rezultatul analizei informațiilor disponibile din alte surse, de control nu s-au constatat surse de venit impozabile. Ca consecință în rezultatul controlului s-a constatat:

- diminuarea impozitului pe venit obținut din activitate de întreprinzător pentru anul 2011 cu 243 lei, pentru anul 2012 cu 1128344 lei, pentru anul 2013 cu 570844 lei, pentru anul 2014 cu 2793361 lei;

- eschivarea de la calcul și plată impozitul pe venit din activitate de întreprinzător pentru anul 2015 cu 2850030 lei;

- prezentarea cu informație neautentică a Declarațiilor cu privire la impozitul pe venit (forma VENI2) pentru perioadele fiscale A/2011-A/2014 - 4 cazuri;

- neprezentarea Declarației cu privire la impozitul pe venit (forma IVA015) pentru perioada fiscală A/2016- 1 caz;

- neprezentarea Notei de informare privind salariul și alte plăți efectuate de către patron în folosul angajaților, precum și plățile achitate rezidenților din alte surse de venit decât salariu și impozitul pe venit reținut din aceste plăți pentru anul 2015 un caz;

- neprezentarea declarațiilor privind TVA pentru perioada L/07-09/2015 - 3 cazuri.

Astfel, prin acțiunile sale Elenciuc R. n-a achitat impozitul în proporții deosebit de mari, în sumă totală de 7342822 lei.

Persoana juridică Societatea cu Răspundere Limitată „Bona-Fruct” urmărind scopul eschivării de la achitarea impozitelor și taxelor la bugetul public național și obținerii unor avantaje economice și materiale, în perioada anilor 2011-2016, Elenciuc R., a gestionat activitatea persoanei juridice „Bona-Fruct” SRL, punând în aplicare o schemă frauduloasă manifestată prin includerea în documentele contabile, fiscale și/sau financiare a datelor vădit denaturate privind veniturile și cheltuielile, a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale și/ori care au la bază operațiuni ce nu au existat, și tănuirea unor obiecte impozabile, acțiuni ce au condus la neachitarea impozitelor față de bugetul de stat în proporții deosebit de mari.

Elenciuc R. a gestionat activitatea întreprinderii „Bona-Fruct” SRL, unde a deținut calitatea de conducător și contabil până la 11.06.2015 și din 12.11.2015 până la

12.06.2016, în baza procurii a reprezentat interesele administratorului „Bona-Fruct” SRL, Sandul V., deși din data de 12.06.2015 unicul fondator al persoanei juridice date era Sandul V., care în realitate nu a desfășurat activitate de întreprinzător, activitatea întreprinderii fiind în întregime gestionată de Elenciuc R.

În conformitate cu rezultatele controlului fiscal efectuat la întreprinderea „Bona-Fruct” SRL, reflectate în actul de control emis de Direcția Generală Administrare Fiscală Nord a Serviciului Fiscal de Stat nr.5-682280, 682281 din 31 iulie 2017, s-a constatat că:

Conform Raportului de profit și pierderi prezentate, SRL „Bona-Fruct” a înregistrat până la impozitare pentru perioada anului 2012, profit în sumă de 54064 lei, pentru perioada anului 2013 profit în sumă de 430614 lei, pentru perioada anului 2014 profit în sumă de 196495 lei, iar pentru perioadele anului 2011, anului 2015 și anului 2016 Rapoartele financiare nu au fost prezentate.

Pentru perioada supusă controlului, conform Declarațiilor cu privire la impozitul pe venit pentru anii 2011-2014, contribuabilul, luând în considerație ajustarea veniturilor și cheltuielilor conform prevederilor legislației fiscale, a declarat pierdere:

- anul 2011 în sumă de - 95 lei, și a declarat impozit pe venit pentru perioada :
- anul 2012 în sumă de 6488 lei;
- anul 2013 în sumă de 5 1674 lei;
- anul 2014 în sumă de 23579 lei.

Prin derogare de la prevederile art. 83 alin. (4) și art. 187 alin. (3) din Codul Fiscal, care prevede că: „Declarația cu privire la impozitul pe venit sau documentul cu privire la venitul societății se completează în conformitate cu procedura stabilită de Guvern, potrivit formei aprobate de acesta și se prezintă organului fiscal nu mai târziu de 25 martie a anului următor anului fiscal de gestiune”, pentru perioada fiscală an. 2015 și an. 2016 entitatea nu a prezentat Declarația cu privire la impozitul pe venit (forma VENI2, IVA015).

În baza art. 134 alin. (12), art. 189 alin. (2), art. 225 din Codul Fiscal, Recomandărilor metodice privind estimarea obligației fiscale a contribuabililor prin metode și surse indirecte aprobate, prin Ordinul IFPS nr. 505 din 12.06.2015 și modificărilor ulterioare aprobate prin Ordinul IFPS nr. 351 din 04.04.2016, se recalculează obligația fiscală a SRL „Bona-Fruct”, cu utilizarea metodei comparativă, care presupune *”la estimarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit a persoanelor juridice și fizice care practică activitate de întreprinzător, sau activitate profesională se va ține cont de cheltuielile argumentate economic aferente activității de întreprinzător, conform prevederilor art. 24 al Codului fiscal”*.

Respectiv, la estimarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru an. 2011 - an. 2016, conform SISFS se va ține cont de:

1) Venituri (cea mai mare suma):

- suma totală a veniturilor (intrări de mijloace bănești la conturile bancare), ceea ce constituie: an. 2011-1700 lei, an. 2012 - 4591098 lei, an. 2013 - 16828023 lei, an. 2014 - 24587536 lei, an. 2015 - 8254786 lei, an. 2016 - 0 lei;

- volumul livrărilor conform Declarațiilor privind TVA, prezentate de către agentul economic, ceea ce constituie: an. 2011 - 0 lei, an. 2012 (L/10-12) - 4505521 lei, an. 2013 - 18758753 lei, an. 2014 - 24702831 lei, an. 2015 - 26387035 lei, an. 2016 - 0 lei;

- volumul exportului de marfă conform informației Serviciului Vamal, constituie respectiv: an. 2011 - 0 lei, an.2012 - 7606037 lei, an. 2013 - 18674564 lei, an. 2014 - 25165960 lei, an. 2015 - 26588992 lei, an. 2016 – 0 lei.

2) Cheltuieli:

- volumul procurărilor, conform produsului informațional „Procurările pe facturi fiscale efectuate de toate tipurile de întreprinderi TVA 12” din anexele la Declarațiile privind TVA, prezentate de către furnizorii agentului economic, constituie corespunzător: an. 2011 - 0 lei, an. 2012 - 14777 lei, an. 2013 - 19908920 lei, an. 2014 - 3079127 lei, an. 2015 - 2734558 lei, an. 2016 - 0 lei;

- volumul importului de marfă conform informației Serviciului Vamal, constituie respectiv: an. 2013 - 84002 lei, an. 2014 - 316769 lei;

- salariul calculat și achitat, conform Dărilor de seamă privind suma venitului achitat și impozitul pe venit reținut din acesta (forma IRV09/IRV14): an. 2011 - 0 lei, an. 2012 - 5200 lei, an. 2013 - 80203 lei, an. 2014 - 91634 lei, an. 2015 - 41818 lei, an. 2016 - 0 lei;

- contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori în mărime de 23%: an. 2011 - 0 lei, an. 2012 - 0 lei, an. 2013 - 13985 lei, an. 2014 - 20745 lei, an. 2015 - 12888 lei, an. 2016 - 0 lei;

- primele de asigurare obligatorie de asistență medicală achitate de angajator, constituie respectiv: an. 2011 - 0 lei, an. 2012 (1703-04) - 182 lei, an. 2013 - 2807 lei, an. 2014 - 3665 lei, an. 2015 (T/01 -02) - 1822 lei, an. 2016 -0 lei;

- taxa pentru amenajarea a teritoriului constituie: an. 2011 (T/02-04) - 75 lei, an. 2012 - 90 lei, an. 2013 - 120 lei, an. 2014-280 lei, an. 2015 (T/01 -02) - 60 lei, an. 2016 - 0 lei.

Conform Informației din Banca centrală de date a cadastrului, administrată de ÎS „Cadastru” pe numele SRL „Bona-Fruct”, nu este înscris dreptul de proprietate asupra bunurilor imobile din Republica Moldova.

În baza Raportului financiar pentru anul 2013 (r. 240 din bilanțul contabil), la situația de 31.12.2013 întreprinderea a reflectat stocuri de marfă în sumă de 4925411 lei. Această sumă va fi luată în calcul la estimarea impozitului pe venit pentru anul 2014.

În cadrul efectuării controlului fiscal au fost analizate actele de achiziție și explicațiile persoanelor fizice furnizori, prezentate de către colaboratorii organelor de urmărire penală, conform cărora s-a constatat că majoritatea persoanelor fizice nu confirmă faptul livrării, dar fiind stabilite și unele cazuri de confirmare a livrării, dar nu în cantitățile și sumele indicate în acte. Astfel de către control nu s-a luat în calcul costul procurărilor de la persoane fizice la aprecierea venitului impozabil.

În total, suma cheltuielilor pentru estimarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător constituie: anul 2011 - 75 lei, anul 2012 - 20249

lei, anul 2013 - 15164 626 lei, anul 2014 - 8437631 lei, anul 2015 - 2791146 lei, anul 2016 - 0 lei.

Reieșind din volumul venitului estimat (cea mai mare sumă a veniturilor fără TVA conform surselor indirecte, anexa nr. 1) pentru perioadele fiscale menționate (1700 lei - anul 2011, 7655128 lei - anul 2012, 19754538 lei - anul 2013, 27451757 lei - anul 2014, 26588992 lei - anul 2015 și 0 lei - anul 2016) și suma cheltuielilor calculate mai sus, entitatea a obținut venitul impozabil va constitui suma de 1625 lei pentru anul 2011, 7634879 lei pentru anul 2012, 4589912 lei pentru anul 2013, 19014126 lei pentru anul 2014, 23797846 lei pentru anul 2015 și 0 lei pentru perioada fiscală a anului 2016.

Astfel, conform art. 15 lit. d) din Codul fiscal, care prevede că; „*suma totală a impozitului pe venit se determină în mărime de 15% din depășirea venitului estimat față de venitul brut înregistrat în contabilitate de agentul economic*”, și ținând cont de prevederile art. 24 alin. (10) din Codul Fiscal, care „*permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, neconfirmate documentar. în mărime de 0,2% din venitul impozabil*”, și anume 3 lei pentru perioada an. 2011, 15299 lei - an. 2012, 9180 lei - an. 2013, 38028 lei - an. 2014, 47596 lei - an. 2015, urmează a fi calculat impozitul pe venit pentru:

- anul 2011 în sumă de 243 lei $((1625-3) \times 15\%)$,
- anul 2012- 1134832 lei $((7634879- 15270 - 54064) \times 15\%)$,
- anul 2013- 622518 lei $((4589912 - 9180 - 430614) \times 15\%)$,
- anul 2014 - 2816940 lei $((19014126 - 38028 - 196495) \times 15\%)$.

Pentru anul 2015 entitatea nu a prezentat Declarația cu privire la impozitul pe venit (forma VFN12), impozitul pe venit urmează a fi calculat conform art. 15 lit. b) din Codul Fiscal la cota de 12% în sumă de 2850030 lei $((23797846 - 47596) \times 12\%)$.

Prin derogare de la prevederile art. 83 alin. (4) și art. 187 alin. (3) din Codul Fiscal, pentru anul 2016 entitatea nu a prezentat Declarația cu privire la impozitul pe venit (forma VENI2), dar în rezultatul analizei informațiilor disponibile din alte surse, de control nu s-au constatat surse de venit impozabile. Ca consecință în rezultatul controlului s-a constatat:

- diminuarea impozitului pe venit obținut din activitate de întreprinzător pentru anul 2011 cu 243 lei, pentru anul 2012 cu 1128344 lei, pentru anul 2013 cu 570844 lei, pentru anul 2014 cu 2 93361 lei;
- eschivarea de la calcul și plată impozitul pe venit din activitate de întreprinzător pentru anul 2015 cu 2850030 lei;
- prezentarea cu informație neautentică a Declarațiilor cu privire la impozitul pe venit (forma VENI2) pentru perioadele fiscale A/201 1-A/2014 - 4 cazuri;
- neprezentarea Declarației cu privire la impozitul pe venit (forma IVA015) pentru perioada fiscală A/2016 -1 caz;
- neprezentarea Notei de informare privind salariul și alte plăți efectuate de către patron în folosul angajaților, precum și plățile achitate rezidenților din alte surse de venit decât salariu și impozitul pe venit reținut din aceste plăți pentru anul 2015 - 1 caz.
- neprezentarea declarațiilor privind TVA pentru perioada 1707-09/2015 - 3 cazuri.

Prin urmare, persoana juridică SRL „Bona-Fruct” nu a achitat impozitul în proporții deosebit de mari, în sumă totală de 7342822 lei.

Pe baza stării de fapt expuse supra, confirmată de probele administrate, instanța a reținut că, *în drept*, faptele inculpaților întrunesc elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 244 alin. (2) lit. b) Cod penal, *evaziunea fiscală a întreprinderilor, comisă prin includerea în documente contabile, fiscale și financiare a unor date denaturate privind veniturile și cheltuielile și prin tănuirea unor obiecte impozabile, care a dus la neachitarea impozitelor în proporții deosebit de mari*.

3. Legalitatea și temeinicia sentinței de condamnare, în termenul și modul prevăzut de art. 401-402 Cod de procedură penală, a fost contestată cu apeluri de către procuror, avocatul Odobescu Gh. în interesul inculpatului Elenciuc R. și reprezentantul SRL „Bona Fruct”, Sandu S.

3.1. Procurorul a invocat că prima instanță just a concluzionat, că vinovăția inculpatului în comiterea infracțiunii imputate acestuia se confirmă prin totalitatea probelor administrate, la fel, a acceptat cererea acestuia privind examinarea cauzei penale în procedură specială în ordinea art. 364/1 Cod de procedură penală, însă, pedeapsa sub formă de amendă este una prea blândă, nefiind în acest sens luate în calcul că Elenciuc R. a săvârșit o infracțiune cu intenție directă, urmărind scopul eschivării de la achitarea impozitelor și taxelor la bugetul public național și obținerii de avantaje economice și materiale, care a condus la neachitarea impozitelor în proporții deosebit de mari.

Instanța urma să ia în considerație la stabilirea pedepsei, gravitatea faptelor săvârșite, pericolul social sporit al faptelor, scopul pedepsei penale care urmărește corectarea condamnatului, precum și prevenirea săvârșirii de noi fapte atât din partea inculpatului cât și de alte persoane, mărimea prejudiciului cauzat statului prin infracțiune.

În speță, erau întrunite toate condițiile și premisele legale de a-i aplica lui Elenciuc R. pedeapsă sub formă de închisoare, cu executarea acesteia în penitenciar. Orice altă soluție, reieșind din circumstanțele cazului și persoana făptuitorilor, se prezintă drept una ilegală, nemotivată și neechitabilă.

Din considerentele arătate, procurorul a solicitat casarea parțială a sentinței, în partea stabilirii pedepsei în privința lui Elenciuc R., cu pronunțarea unei noi hotărâri, prin care inculpatului să-i fie aplicată, în baza art. 244 alin. (2) lit. b) Cod penal, pedeapsa în limitele art. 364/1 Cod de procedură penală, de închisoare pe un termen de - 4 (patru) ani, cu privarea de dreptul de a exercita activitate de antreprenor pe un termen de 2 ani, cu executarea pedepsei în penitenciar de tip semiînchis.

3.2. Avocatul Odobescu Gh. a solicitat casarea parțială a sentinței, în partea stabilirii pedepsei, cu aplicarea ultra-activității legii penale de până la 07.11.2016, luându-se în calcul unitatea convențională în mărime de 20 lei.

În motivarea apelului, apărătorul a invocat că pedeapsa pentru astfel de infracțiuni în urma modificărilor din 07.11.2016 se pedepsește cu amendă în mărime de la 3350 la 5350 unități convenționale sau cu închisoare de până la 6 ani. Infracțiunea comisă de Elenciuc R. a fost consumată la mijlocul anului 2016, când unitatea convențională constituia 20 de lei, în prezent, conform art. 64 Cod penal a suferit modificări prin Legea

nr. 207 din 29.07.2016, în vigoare din 07.11.2016, potrivit căreia unitatea convențională este egală cu 50 de lei. Drept urmare, cuantumul amenzii în perioada consumării infracțiunii, până la intrare în vigoare a noii legi, a fost următorul: de la 2000 la 3000 unități convenționale sau cu închisoare de până la 3 ani (1 u.c. fiind egală cu 20 lei).

Pentru cele enunțate, apelantul consideră că trebuie aplicate prevederile art. 64 Cod penal, în redacția Legii penale de până la modificările operate prin Legea nr. 207 din 29.07.2016, în vigoare din 07.11.2016, când unitatea convențională era taxată cu 20 lei.

3.3. Reprezentantul SRL „Bona-Fruct”, Sandu S., a solicitat casarea parțială a sentinței, în partea aplicării pedepsei cu aplicarea retroactivității legii penale de până la 07.11.2016, luând în calcul unitatea convențională de 20 lei.

Pedeapsa pentru astfel de infracțiune, în urma modificărilor din 07.11.2016 se pedepsește cu amendă în mărime de la 4000 la 7000 unități convenționale cu privarea de dreptul de a exercita o anumită activitate sau cu lichidarea persoanei juridice (u. c. egală cu 50 lei). Infracțiunea a fost consumată la mijlocul anului 2016, când unitatea convențională constituia 20 de lei, în prezent, art. 64 Cod penal a suferit modificări prin Legea nr. 207 din 29.07.2016, în vigoare din 07.11.2016, potrivit căreia unitatea convențională este egală cu 50 de lei.

Cuantumul amenzii în perioada consumării infracțiunii, deci până la intrarea în vigoare a noii legi, a fost următorul: amendă în mărime de la 2000 - la 5000 unități convenționale cu privarea de dreptul de a exercita o anumită activitate (u. c. este egală cu 20 lei).

Prin urmare, consideră necesar și legal de a fi aplicată în cazul din speță ultraactivitatea legii penale, care reiese din aplicarea legii penale mai favorabile, în cazul când o infracțiune a fost săvârșită sub imperiul legii vechi, care prevedea o sancțiune mai ușoară, dar pe parcursul urmăririi penale sau al judecării cauzei, ea a fost abrogată și înlocuită cu o lege nouă care prevede o sancțiune mai aspră. În acest caz se va aplica ultraactiv legea veche.

Pentru cele enunțate, consideră că trebuie aplicate prevederile art. 64 Cod penal, în redacția Legii de până la modificările operate prin Legea nr. 207 din 29.07.2016, în vigoare din 07.11.2016, când unitatea convențională era taxată cu 20 lei. Vinovăția SRL „Bona-Fruct” a fost dovedită pe deplin, acesta a recunoscut fapta incriminată, este de acord de a achita amenda, însă conform prevederilor când unitatea convențională era 20 de lei, adică potrivit principiului ultraactivității legii penale.

4. Prin decizia Colegiului Penal al Curții de Apel Bălți din 28 februarie 2018 au fost admise apelurile declarate, inclusiv din oficiu, cu casarea parțială a sentinței și pronunțarea unei noi hotărâri în partea stabilirii pedepsei, după cum urmează:

- Elenciuc R. a fost recunoscut vinovat de comiterea infracțiunii prevăzută de art. 244 alin. (2) lit. b) Cod penal, cu aplicarea art. 364/1 Cod procedură penală, fiindu-i stabilită pedeapsa sub formă de amendă în mărime de 2600 (două mii șase sute) unități convenționale echivalentul sumei de 52000 (cincizeci și două mii) lei, cu privarea de dreptul de a exercita activitate de antreprenor pe un termen de 2 (doi) ani.

- Societatea cu Răspundere Limitată „Bona Fruct” a fost recunoscută vinovată de comiterea infracțiunii prevăzută de art. 244 alin. (2) lit. b) Cod penal și în baza acestei legi, cu aplicarea art. 364/1 Cod procedură penală, i-a fost stabilită pedeapsă sub formă de amendă în mărime de 3000 (trei mii) unități convenționale echivalentul a 60000 (șaizeci mii) lei, cu privarea de dreptul de a exercita activitățile: comerțul cu ridicata al cartofilor, legumelor, fructelor și comerțul cu ridicata al produselor agricole brute și animalelor vii pe un termen de 2 (doi)ani.

5. În partea descriptivă a deciziei instanța de apel a menționat că prima instanță a respectat normele procesuale, a verificat complet, sub toate aspectele și în mod obiectiv circumstanțele cauzei și a dat probelor administrate o apreciere legală din punct de vedere al pertinentei, concludenței, utilității și veridicității lor, iar toate în ansamblu din punct de vedere al coroborării lor, corect ajungând la concluzia privind vinovăția inculpatului Elenciuc R. și a Societății cu Răspundere Limitată „Bona Fruct” în faptele incriminate acestora în baza art. 244 alin. (2) lit. b) Cod penal, de altfel, în această latură sentința nu a fost contestată.

Referitor la pedeapsa stabilită, instanța de apel a considerat că argumentele din apeluri sunt întemeiate, opinând pentru modificarea sentinței în latura stabilirii pedepsei ce ține de aplicarea prevederilor art. 64 Cod penal și anume la echivalarea pedepselor aplicate lui Elenciuc R. în mărime de 2600 unități convenționale echivalentă cu suma de 130000 lei și a pedepsei aplicate pentru SRL „Bona Fruct” în mărime de 3000 unități convenționale echivalentă cu suma de 150000 lei. Or, instanța de fond la stabilirea pedepsei inculpaților a ignorat prevederile art. 10 alin. (2) Cod penal, care prevede că *legea penală care înăsprește pedeapsa sau înrăutățește situația persoanei vinovate de săvârșirea unei infracțiuni nu are efect retroactiv.*

Totodată, s-a menționat că instanța de fond neîntemeiat a privat SRL „Bona Fruct” de dreptul de a exercita activități pe un termen nedeterminat, or, conform art. 65 alin. (2) Cod penal, privarea de dreptul de a ocupa anumite funcții sau de a exercita o anumită activitate poate fi stabilită de instanța de judecată pe un termen de la 1 la 5 ani, iar în cazurile expres prevăzute în Partea specială a codului, pe un termen de la un an la 15 ani.

Astfel, la stabilirea pedepsei cu privarea de dreptul de a ocupa anumite funcții sau de a exercita o anumită activitate, termenul de privare trebuie indicat expres, acesta neputând să fie nelimitat, or, neindicarea acestui termen ar duce la privarea pe toată perioada existenței persoanei juridice, ce într-un fel ar echivala cu lichidarea ultimei.

Referitor la apelul procurorului, instanța de apel l-a admis inclusiv din oficiu în latura aplicării de instanța de fond a prevederilor art. 64 alin. (3¹) Cod penal și a casat sentința în această latură, or, potrivit prevederilor legale aplicate în cazul infracțiunilor ușoare sau mai puțin grave, condamnatul este în drept să achite jumătate din amenda stabilită, dacă o plătește în cel mult 72 de ore din momentul în care hotărârea devine executorie, totodată, în speță infracțiunea prevăzută de art. 244 alin. (2) lit. b) Cod penal face parte din categoria infracțiunilor grave.

Astfel, la emiterea hotărârii noi, instanța de apel a exclus dispoziția ce ține de prevederile art. 64 alin. (3¹) Cod penal.

Cu referire la cele invocate de procurorul-apelant în partea ce ține de înăsprirea pedepsei penale, instanța de apel a respins aceste solicitări, or, reieșind din normele legale și anume din conținutul art. 61 și 75 Cod penal, precum și din materialele cauzei se dovedește inoportunitatea înăsprii acesteia față de Elenciuc R. și SRL „Bona Fruct”, scopul pedepsei penale fiind atins și prin pedepsele stabilite sub formă de amendă, nefiind constatate careva încălcări la capitolul dat.

6. Nefiind de acord cu soluția pronunțată de instanța de apel, procurorul a contestat-o cu recurs ordinar, fondat pe temeiurile stipulate în art. 427 alin. (1) pct. 6), 10) Cod procedură penală, solicitând admiterea recursului, casarea deciziei și dispunerea rejudecării cauzei de către instanța de apel.

Recurentul a menționat că este neargumentat de către Colegiul Penal al Curții de Apel Bălți, la calcularea pedepsei penale pe acest caz, folosirea cuantumului unității convenționale în mărime de 20 lei și nu de 50 lei. Astfel, din materialele cauzei penale, se constată că în urma controlului efectuat de către Direcția Generală Administrare Fiscală Nord a SFS a fost verificată corectitudinea achitării impozitelor și a taxelor la bugetul public național pentru perioada anilor 2011 - 2016. Anul bugetar în Republica Moldova începe cu data de 1 ianuarie și se termină la 31 decembrie a fiecărui an. Ca rezultat al verificărilor s-au constatat încălcări comise atât de către persoana fizică Elenciuc R. cât și de persoana juridică „Bona Fruct” în perioada anului 2016.

Prin derogare de la prevederile art. 83 alin. (4) și art. 187 alin. (3) din Codul Fiscal, *„Declarația cu privire la impozitul pe venit sau documentul cu privire la venitul societății se completează în conformitate cu procedura stabilită de Guvern, potrivit formei aprobate de acesta și se prezintă organului fiscal nu mai târziu de 25 martie a anului următor anului fiscal de gestiune, pentru perioada fiscală a anului 2015 și a anului 2016 entitatea nu a prezentat Declarația cu privire la impozitul pe venit”* or, modificarea în art. 64 Cod penal, ce ține de mărimea unității convenționale, este aplicabilă din 7 noiembrie 2016, adică până la finele anului fiscal supus controlului și până la expirarea datei de prezentare a Declarației cu privire la impozitul pe venit.

7. Prin decizia Colegiului Penal lărgit al Curții Supreme de Justiție din 2 octombrie 2018, recursul declarat a fost admis, cu casarea totală a deciziei Colegiului Penal al Curții de Apel Bălți din 28 februarie 2018, în cauza penală privindu-i pe Elenciuc R. și SRL „Bona Fruct” și dispunerea rejudecării cauzei de către aceeași instanță de apel, în alt complet de judecată.

8. Judecând recursul ordinar, instanța a conchis asupra admiterii acestuia, pentru următoarele considerente, de fapt și de drept.

Instanța de apel a admițând apelurile, a invocat că prima instanță nu a acordat deplină eficiență prevederilor art. 64 Cod penal și art. 10 alin. (2) Cod penal, la echivalarea pedepselor aplicate lui Elenciuc R. în mărime de 2600 unități convenționale echivalentul sumei de 130000 lei și a pedepsei aplicate SRL „Bona Fruct” în mărime de 3000 unități convenționale echivalentul sumei de 150000 lei, a ajuns la concluzia casării parțiale a sentinței, doar în latura pedepselor aplicate, însă în dispozitiv inculpații

Elenciuc R. și SRL „Bona Fruct” se recunosc vinovați cu stabilirea pedepsei, circumstanțe care constituie erori de drept.

La fel, prima instanță a constatat că inculpații sunt vinovați de săvârșirea infracțiunii prevăzute de art. 244 alin. (2) lit. b) Cod penal, în corespundere cu prevederile art. 395 Cod procedură penală, cauza fiind examinată în ordinea procedurii simplificate potrivit art. 364/1 Cod procedură penală, sentința fiind contestată doar în privința pedepsei aplicate, instanța de apel urma să se expună doar asupra pedepsei aplicate, după cum și a indicat în motivare, dar nu și să recunoască repetat persoanele vinovate cu aplicarea pedepsei.

Totodată, Colegiul a menționat că, cauza penală a fost examinată în procedură simplificată, în condițiile art. 364/1 alin. (8) Cod de procedură penală, instanța de apel motivează că soluția primei instanțe este una legală și întemeiată, fiind corect încadrate acțiunile inculpaților în baza art. 244 alin. (2) lit. b) Cod penal, indicând că în această parte sentința nu se contestă (f.d. 233, vol. 1), totodată instanța de apel ajunge la o altă concluzie decât cea constatată de prima instanță, precum că infracțiunea a fost comisă în altă perioadă - până la survenirea modificărilor din art. 64 Cod penal (07.11.2016), motivând, că la calcularea pedepsei inculpaților prima instanță nu a luat în calcul modificările operate în art. 64 alin. (2) Cod penal prin Legea nr. 207 din 29.07.2016, prin care unitatea convențională de amendă a fost majorată la 50 de lei, concluzii care sunt contradictorii, fără a cuprinde motivele legale.

9. Rejudecând cauza, potrivit deciziei Colegiului Penal al Curții de Apel Bălți din 29 mai 2019, apelurile declarate au fost respinse, ca nefondate, cu menținerea în vigoare a sentinței contestate.

10. În expunerea de motive, care au stat la baza adoptării unei atare soluții, instanța de apel a indicat următoarele.

Instanța de fond i-a aplicat inculpatului Elenciuc R. și persoanei juridice SRL ”Bona-Fruct” o pedeapsă prevăzută de lege, proporțională faptei infracționale, ținând seama de personalitatea inculpatului, imaginea persoanei juridice și consecințele infracțiunii, fiind acordată deplină eficiență normelor legale ce prevăd individualizarea pedepsei.

În aceeași ordine de idei s-a mai remarcat și faptul că pedeapsa este echitabilă când ea impune persoanei vinovate lipsuri și restricții ale drepturilor lui, proporționale cu gravitatea infracțiunii săvârșite și este suficientă pentru restabilirea echității sociale, adică a drepturilor și intereselor statului și întregii societăți, perturbate prin infracțiunea comisă.

Or, practica judiciară demonstrează că o pedeapsă prea aspră generează apariția unor sentimente de nedreptate, jignire, înrăire și de neîncredere în lege, fapt ce poate duce la consecințe contrare scopului urmărit.

Din considerentele indicate și ținând cont de analiza cumulativă a criteriilor de individualizare a pedepsei și coroborarea probelor care furnizează informațiile respective, precum și indicarea temeiurilor care fundamentează proporționalitatea între scopul reeducării infractorului, prin caracterul retributiv al pedepsei aplicate și așteptările societății față de actul de justiție realizat sub aspectul restabilirii ordinii de drept

încălcate, instanța de apel a considerat că pedeapsa aplicată inculpatului Elenciuc R. și persoanei juridice SRL ”Bona-Fruct” corect a fost stabilită sub formă de amendă. De asemenea corect a fost calculată mărimea ei.

Instanța de fond corect a ajuns la concluzia că corectarea și reeducarea lui inculpatului Elenciuc R. și sancționarea persoanei juridice SRL „Bona-Fruct”, precum și atingerea celorlalte scopuri ale pedepsei va fi posibil doar prin aplicarea pedepsei de amendă, fiind respectate în acest sens prevederile art. 2, 7, 61 alin. (2), 75, 76, 78 Cod penal, art. 244 alin. (2) lit. b) Cod penal, art. 364¹ alin. (8) Cod de procedură penală.

Pedeapsa aplicată inculpatului Elenciuc R. de instanța de fond este una legală, întemeiată, motivată și echitabilă, fiind ținut cont de caracterul și gradul prejudiciabil al faptei – *că este infracțiune mai puțin gravă*, de prezența circumstanțelor atenuante – *căința sinceră și contribuirea activă la descoperirea infracțiunii*, de lipsa la evidența – *medicilor narcolog și psihiatru*, caracteristica pozitivă de la locul de trai, consecințele infracțiunii – *cauzarea unui prejudiciu statului*, de influența pedepsei asupra corectării și reeducării lui, fiind aplicată în limita stabilită de lege.

Totodată și pedeapsa aplicată persoanei juridice SRL „Bona-Fruct” este una legală, întemeiată, motivată și echitabilă, fiind ținut cont de caracterul și gradul prejudiciabil al faptei – *că este infracțiune mai puțin gravă*, de prezența circumstanțelor atenuante – *căința sinceră și contribuirea activă la descoperirea infracțiunii exprimate de reprezentant*, consecințele infracțiunii – *cauzarea unui prejudiciu statului*, fiind aplicată în limita stabilită de lege.

De asemenea, prima instanță a luat în considerație comportamentul inculpatului Elenciuc R. și a reprezentantului persoanei juridice SRL „Bona-Fruct” în cadrul cauzei penale și atitudinea lor față de fapta infracțională.

Reieșind din aceste circumstanțe, instanța de apel a ajuns la concluzia că aplicarea unei pedepse sub formă de amendă este pe măsură materialului probant administrat, considerând că această pedeapsă va atinge scopul scontat, va corecta și reeduca inculpatul, precum și va restabili echitatea socială și va preveni săvârșirea de noi infracțiuni atât din partea acestuia, cât și de alte persoane.

Cu referire la apelul procurorului, instanța a menționat că acesta este neîntemeiat, deoarece art. 244 alin. (2) lit. b) Cod penal prevede ca pedeapsă penală amenda și închisoarea. La stabilirea pedepsei sau ținut cont de gravitatea faptei ce constituie o infracțiune mai puțin gravă, de circumstanțele atenuante manifestate prin căința sinceră, contribuirea la descoperirea infracțiunii, de acceptarea procedurii simplificate de examinate a cauzei penale, cu cheltuieli minime, de caracteristica pozitivă de la locul de trai, de lipsa circumstanțelor agravante. Or, instanța de fond corect a individualizat pedeapsa și i-a aplicat inculpatului Elenciuc R. o sancțiune prevăzută de lege și proporțională faptei infracționale comise.

Instanța de apel a considerat că nu este rațional ca lui Elenciuc R. să-i fie aplicată pedeapsa închisorii, după cum a solicitat procurorul. Acesta poate fi corectat, reeducat și în condițiile pedepsei stabilite de instanța de fond sub formă de amendă. Ca urmare a pedepsei de amendă, în bugetul public al statului va parveni suma indicată în sentință.

Mai mult ca atât, în condițiile de libertate Elenciuc R. va munci și va asigura restituirea pagubei materiale cauzate statului prin infracțiunea comisă.

Concomitent, cu referire la apelul avocaților, instanța l-a considerat neîntemeiat menționând că prima instanță corect a stabilit pedeapsa amenzii, dând deplină eficiență circumstanțelor cauzei și prevederilor legale pertinente.

Potrivit art. 83 alin. (4) lit. a) Cod Fiscal declarația cu privire la impozitul pe venit se completează în modul și forma stabilite de Ministerul Finanțelor. Cu excepția cazurilor prevăzute la alin. (5) - (10), declarația cu privire la impozitul pe venit se prezintă Serviciului Fiscal de Stat nu mai târziu de: a) data de 25 a lunii a treia după finele perioadei fiscale de gestiune – în cazul persoanelor juridice, formelor organizatorice rezidenți cu statut de persoană fizică, potrivit legislației, reprezentanțelor permanente ale nerezidentului în Republica Moldova.

Conform art. 187 alin. (3) Cod Fiscal, darea de seamă fiscală, de regulă, trebuie să conțină: a) denumirea (numele și prenumele) contribuabilului; b) codul fiscal al contribuabilului, iar după caz și codul subdiviziunii acestuia; c) perioada fiscală pentru care se prezintă; d) tipul impozitului, al taxei, al primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, al contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii; e) obiectul impozabil (baza impozabilă); f) cota impozitului, a taxei, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii; g) facilitățile fiscale; h) suma impozitului, a taxei, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii; i) alte date și informații; j) pentru darea de seamă pe suport de hârtie – semnătura persoanelor responsabile (conducătorul și contabilul-șef) ale contribuabilului sau semnătura contribuabilului (a reprezentantului acestuia); k) pentru darea de seamă în format electronic – semnătura electronică, aplicată în modul stabilit de Guvern, sau semnătura electronică de autentificare, aplicată în modul stabilit de Serviciul Fiscal de Stat, a persoanelor menționate la lit. j).

În baza normelor legale menționate, declarația cu privire la impozitul pe venit sau documentul cu privire la venitul societății se completează în conformitate cu procedura stabilită de Guvern, potrivit formei aprobate de acesta și se prezintă organului fiscal nu mai târziu de 25 martie a anului următor anului fiscal de gestiune.

Din materialele cauzei penale se constată că, în urma controlului efectuat de către Direcția Generală Administrare Fiscală „Nord” a SFS a fost verificată corectitudinea achitării impozitelor și a taxelor la bugetul public național pentru perioada anilor 2011 – 2016. Anul bugetar în Republica Moldova începe cu data de 1 ianuarie și se termină cu data de 31 decembrie a fiecărui an.

Ca rezultat al verificărilor, s-au constatat încălcări comise atât de către persoana fizică Elenciuc R., cât și persoana juridică SRL „Bona Fruct” în perioada anului 2016 (*ultimul an fiscal controlat*), care cuprinde întregul an fiscal.

În asemenea circumstanțe, la stabilirea pedepsei inculpatului Elenciuc R. și persoanei juridice SRL „Bona-Fruct”, corect au fost aplicate prevederile art. 64 alin. (2) și art. 244 alin. (2) lit. b) Cod penal în redacția Codului penal după modificarea introdusă

prin Legea pentru modificarea și completarea unor acte legislative nr. 207 din 29 iulie 2016, în vigoare din 7 noiembrie 2016, fiind luată just în considerație unitatea convențională egală cu 50 lei și pedeapsa amenzii de la 3350 la 5350 unități convenționale.

La momentul comiterii faptei și pronunțării sentinței, infracțiunea prevăzută la art. 244 alin. (2) lit. b) Cod penal, potrivit art. 16 Cod penal, era una gravă.

În prezent, reieșind din modificările introduse prin Legea nr. 179 din 26 iulie 2018, în vigoare din 17 august 2018, infracțiunea prevăzută de art. 244 alin. (2) Cod penal, potrivit art. 16 Cod penal, este o infracțiune mai puțin gravă.

Reieșind din aceste modificări și examinarea cauzei până la 29 mai 2019, sunt aplicabile prevederile art. 64 alin. (3¹) Cod penal, care prevede că în cazul infracțiunilor ușoare sau mai puțin grave, condamnatul este în drept să achite jumătate din amenda stabilită dacă o plătește în cel mult 3 zile lucrătoare din momentul în care hotărârea devine executorie. În acest caz, se consideră că sancțiunea amenzii este executată integral.

11. Decizia instanței de apel este contestată cu recursuri de către avocatul Odobescu Gh. în numele inculpatului Elenciuc R. și de avocatul Sandu S. în numele SRL „Bona-Fruct”. După conținut, cererile de recurs depuse de recurenți sunt similare, atât în cerințe, cât și în argumentele expuse, de aceea vor fi descrise într-un singur context.

Ambii apărători solicită casarea parțială a deciziei instanței de apel și a sentinței, în latura aplicării pedepsei sub formă de amendă, cu emiterea unei noi decizii potrivit căreia la calcularea pedepsei amenzii stabilite inculpaților, în temeiul art. 64 alin. (2) și art. 244 alin. (2) lit. b) cu aplicarea ultraactivității legii penale de până la 07.11.2016 luând în calcul u.c. - 20 lei.

În argumentarea celor solicitate, recurenții invocă faptul că, în perioada anilor 2011-2016 Elenciuc R. a gestionat activitatea persoanei juridice SRL „Bona-Fruct”, unde a deținut calitatea de conducător și contabil până la 11.06.2015 și din 12.11.2015, până la 12.06.2016, în baza procurii a reprezentat interesele administratorului „Bona-Fruct” Sandu V., activitatea întreprinderii a fost în întregime gestionată de Elenciuc R.

Potrivit rechizitoriului din 25.09.2017, acuzatorul de stat a solicitat de a fi atras la răspundere penală Elenciuc R. în baza art. 244 alin. (2) lit. b) Cod penal. Pedeapsa pentru astfel de infracțiuni în urma modificărilor din legea penală din 07.11.2016 se pedepsește cu amendă în mărime de la 3350 la 5350 unități convenționale sau cu închisoare de până la 6 ani.

Infracțiunea comisă a fost consumată la mijlocul anului 2016, când unitatea convențională constituia 20 de lei, în prezent, conform art. 64 Cod penal a suferit modificări prin Legea nr. 207 din 29.07.2016, în vigoare din 07.11.2016, potrivit căreia unitatea convențională este egală cu 50 lei.

Cuantumul amenzii în perioada consumării infracțiunii deci până la intrare în vigoare a noii legi a fost următorul: de la 2000 la 3000 unități convenționale sau cu închisoare de până la 3 ani (unități convenționale egală cu 20 lei).

Principiul neretroactivității legii penale are menirea de a întări principiul activității legii penale și decurge din principiul legalității, care stabilește că nimeni nu poate fi tras la răspundere penală pentru o faptă care nu era prevăzută de legea penală ca infracțiune în momentul în care a fost săvârșită. Or, principiul neretroactivității a fost consacrat în Codul Penal al Republicii Moldova nu ca o simplă excepție de la principiul retroactivității legii penale, ci ca un garant al libertății cetățenilor, ca un mijloc de menținere și întărire a legalității de stat în această situație când legea nouă ce agravează pedeapsa nu produce efecte asupra faptelor săvârșite până la adoptarea ei, iar legea veche nu mai funcționează, apare întrebarea, care lege va fi atunci aplicată față de infractor? În acest sens, pentru a nu încălca atât principiul legalității cât și cel al umanismului s-a admis ca legea penală veche, sub imperiul căreia a fost săvârșită fapta infracțională, să ultraactiveze.

Putem afirma că pentru rezolvarea problemelor ce i-au naștere din succesiunea legilor penale în timp, legislația penală a Republicii Moldova a adoptat așa numita — modalitate de extra-activitate a legii mai favorabile, care constă în ultraactivitatea legii vechi sau retroactivitatea legii noi, după cum, una sau alta este mai favorabilă infractorului. Prin urmare, recurenții consideră necesar și legal de a fi aplicată în acest caz ultraactivitatea legii penale.

Ultraactivitatea legii penale reiese din aplicarea legii penale mai favorabile, în cazul când o infracțiune a fost săvârșită sub imperiul legii vechi, care prevedea o sancțiune mai ușoară, dar pe parcursul urmăririi penale sau al judecării cauzei, ea a fost abrogată și înlocuită cu o lege nouă care prevede o sancțiune mai aspră. În acest caz se va aplica ultraactiv legea veche.

Legislația penală a Republicii Moldova prevede situații în care legea ultraactivează, adică se aplică asupra faptelor comise sub imperiul ei, chiar după ce a ieșit din vigoare.

Ca urmare, se menționează faptul că o excepție de ultraactivitate reiese din aplicarea legii penale mai favorabile. În cazul când o infracțiune a fost săvârșită sub imperiul legii vechi, care prevede o sancțiune mai ușoară, dar pe parcursul urmăririi sau al judecării cauzei ea a fost abrogată și înlocuită cu o lege nouă, ce prevede o sancțiune mai aspră, se va aplica ultraactiv legea veche. Justificarea ultraactivității legii penale constă în faptul că infractorul trebuie să poarte răspundere penală conform condițiilor sancționatoare în vigoare la momentul comiterii faptei, condiții cunoscute și prevăzute de el.

Din considerentele arătate, recurenții consideră că trebuie aplicate prevederile art. 64 Cod penal, în redacția Legii de până la modificările operate prin Legea nr. 207 din 29.07.2016, în vigoare din 07.11.2016, când unitatea convențională era taxată cu 20 lei.

Pedeapsa are drept scop restabilirea echității sociale, corectarea condamnatului, precum și prevenirea săvârșirii de noi infracțiuni atât din partea condamnaților, cât și a altor persoane. Executarea pedepsei nu trebuie să cauzeze suferințe fizice și nici să înjosească demnitatea persoanei condamnate.

Motivarea hotărârilor este o garanție pentru părți că, cererile lor au fost analizate cu atenție, și oferă posibilitatea exercitării controlului judiciar. Analiza pe care judecătorul o face în legătură cu motivele de fapt și de drept, care i-au format convingerea, în sensul

unei anumite soluții trebuie să fie clară, simplă, precisă, concisă și fermă, să aibă putere de convingere. Nemotivarea hotărârii sau o motivare necorespunzătoare atrage casarea ei.

La capitolul legalității hotărârilor instanței de judecată, jurisprudența CtEDO în repetate rânduri a statuat necesitatea motivării hotărârilor instanței, unde funcția unei decizii motivate este să demonstreze părților că ele au fost auzite. Dreptul de a fi auzit include nu doar posibilitatea de a aduce argumente instanței, dar de asemenea o obligație corespunzătoare a instanței de a arăta, în motivarea sa, motivele pentru care anumite argumente au fost acceptate sau respinse. CtEDO a menționat că, este motivată în mod corespunzător o decizie care permite părților să facă uz efectiv de dreptul lor de a face apel (*a se vedea cauza Hirvisaari împotriva Finlandei*).

12. În conformitate cu prevederile art. 431 alin. (1) pct. 1¹) Cod de procedură penală, procurorul a depus referință privitor la opinia asupra recursurilor părții apărării menționând că acestea urmează a fi declarate inadmisibile, cu menținerea hotărârii contestate.

13. Examinând admisibilitatea în principiu a recursurilor ordinare declarate, fără citarea părților, în baza actelor din dosar, Colegiul Penal conchide asupra inadmisibilității acestora, pentru următoarele considerente.

Pornind de la dispoziția art. 432 alin. (2) pct. 4) Cod de procedură penală, se relevă că instanța de recurs, examinând admisibilitatea în principiu a recursului declarat împotriva hotărârii instanței de apel, fără citarea părților, în camera de consiliu, este în drept să decidă asupra inadmisibilității acestuia în cazul în care constată că recursul este vădit neîntemeiat. Soluția instanței prin care se dispune inadmisibilitatea cererii de recurs, din motiv că este vădit neîntemeiată, este precedată de efectuarea verificării temeiurilor de casare invocate de parte, în raport cu actele dosarului, drept urmare constatându-se că actul recurat este conform legii, fără a prezenta vreo lipsă de natură să-l afecteze și să genereze desființarea acestuia.

Analizând conținutul textual al cererilor de recurs depuse de apărătorii inculpaților, Colegiul Penal constată că acestea sunt identice, recurenții solicitând casarea parțială a sentinței și deciziei instanței de apel, pronunțată după rejudecarea cauzei, în latura aplicării pedepsei sub formă de amendă stabilită inculpaților, cu emiterea unei noi decizii potrivit căreia la calcularea contra-echivalentului amenzii, în temeiul art. 64 alin. (2) Cod penal și art. 244 alin. (2) lit. b) Cod penal, să fie aplicat principiul ultraactivității legii penale în redacția de până la 7 noiembrie 2016, și unitatea convențională să fie calculată cu 20 lei.

În esență, apărătorii susțin că instanțele de fond, care au efectuat calculul pedepsei amenzii, greșit au conchis că o unitate convențională urmează să fie estimată la 50 lei, întrucât infracțiunea comisă de inculpați a fost consumată la mijlocul anului 2016, când unitatea convențională constituia 20 de lei, după care art. 64 Cod penal a suferit modificări, prin Legea nr. 207 din 29 iulie 2016, în vigoare din 7 noiembrie 2016, și unitatea convențională a devenit egală cu 50 lei, ceea ce le agravează situația inculpaților. Quantumul amenzii în perioada consumării infracțiunii, deci până la intrare în vigoare a

noii legi, a fost următorul: de la 2000 la 3000 unități convențional, iar o unitate era egală cu 20 lei.

Pe lângă aceste critici, apărătorii mai invocă faptul că decizia instanței de apel prezintă carențe în expunerea de motive, care au stat la baza adoptării soluției de respingere a apelurilor și de menținere a sentinței. În acest aspect, se relevă că motivarea hotărârilor este o garanție pentru părți că cererile lor au fost analizate cu atenție, și oferă posibilitatea exercitării controlului judiciar. Analiza pe care judecătorul o face în legătură cu motivele de fapt și de drept, care i-au format convingerea, în sensul unei anumite soluții trebuie să fie clară, simplă, precisă, concisă și fermă, să aibă putere de convingere. Nemotivarea hotărârii sau o motivare necorespunzătoare atrage desființarea ei.

Verificând actele cauzei raportate la criticele avansate de recurenți, instanța de recurs conchide asupra netemeinicii lor menținând *ad integrum* atât statuările din sentință, cât și cele din decizia instanței de apel din data de 29 mai 2019, în partea ce ține de chestiunea individualizării pedepsei, operațiune realizată în privința inculpaților Elenciuc R. și SRL „Bona Fruct”, condamnați pentru comiterea infracțiunii prevăzute de art. 244 alin. (2) lit. b) Cod penal, întrucât pedeapsa aplicată inculpaților pentru infracțiunea comisă este în limitele speciale prevăzute de art. 364¹ alin. (8) Cod de procedură penală și nu s-au relevat împrejurări care ar conduce la modificarea acesteia.

La caz, este notabil faptul că acesta este deja al doilea set al procedurilor desfășurate în fața instanței de recurs, ceea ce denotă caracterul specific al examinării, manifestat prin aceea că instanța este obligată să verifice dacă Curtea de Apel a îndeplinit indicațiile date anterior de instanța de recurs la rejudecarea cauzei și nu a admis careva erori de drept de natură să vicieze procedural actul adoptat.

În același punct de analiză, prezintă relevanță specificarea că, instanța de recurs la această etapă a procedurilor nu declanșează un control devolutiv asupra fondului cauzei, nu dă o nouă apreciere probelor administrate și cercetate și nu se expune repetat asupra acelorași argumente care anterior au fost obiect de dispută în instanța de recurs și la rejudecarea cauzei în apel, în care aceasta s-a pronunțat prin decizie motivată.

Din actele cauzei, se constată că, prin decizia Colegiului Penal lărgit al Curții Supreme de Justiție din 2 octombrie 2018, recursul declarat de procuror a fost admis, cu casarea totală a deciziei Colegiului Penal al Curții de Apel Bălți din 28 februarie 2018, în cauza penală privindu-i pe Elenciuc R. și SRL „Bona Fruct” și dispunerea rejudecării cauzei de către aceeași instanță de apel, în alt complet de judecată.

Erorile de drept semnalate de instanța de recurs, care au condiționat casarea deciziei instanței de apel se rezumă la aceea că: dispozitivul deciziei recurate a fost expus neclar, totodată instanța de apel a ajuns la o altă concluzie decât cea constatată de prima instanță, deși a menținut sentința în fapt, și anume precum că infracțiunea a fost comisă în altă perioadă - până la survenirea modificărilor din art. 64 Cod penal (7 noiembrie 2016), motivând că la calcularea pedepsei inculpaților nu s-a luat în calcul modificările operate în art. 64 alin. (2) Cod penal prin Legea nr. 207 din 29 iulie 2016, prin care unitatea convențională a fost majorată la 50 de lei, concluzii care sunt contradictorii, fără a cuprinde motivele legale.

Rejudecând cauza, potrivit deciziei Colegiului Penal al Curții de Apel Bălți din 29 mai 2019, apelurile declarate au fost respinse, ca nefondate, cu menținerea în vigoare a sentinței contestate. În expunerea de motive, care au stat la baza adoptării unei atare soluții, a fost indicat că prima instanță corect a ajuns la concluzia că corectarea și reeducarea inculpatului Elenciuc R. și sancționarea persoanei juridice SRL „Bona-Fruct”, precum și atingerea celorlalte scopuri ale pedepsei va fi posibil doar prin aplicarea față de primii a pedepsei sub formă de amendă, fiind respectate în acest sens prevederile art. 2, 7, 61 alin. (2), 75, 76, 78 Cod penal, art. 244 alin. (2) lit. b) Cod penal, art. 364¹ alin. (8) Cod de procedură penală.

În partea ce ține de criticele apelanților-avocați despre necesitatea efectuării unui alt calcul al amenzilor stabilite inculpaților, și anume în conformitate cu prevederile Legii până la modificările datate cu 29 iulie 2016 din Codul penal, din sistematizarea argumentelor expuse, se constată că instanța de apel, făcând trimitere la art. 83 alin. (4) lit. a) și art. 187 alin. (3) Cod Fiscal, a menționat că declarația cu privire la impozitul pe venit sau documentul cu privire la venitul societății se completează în conformitate cu procedura stabilită de Guvern, potrivit formei aprobate de acesta și se prezintă organului fiscal nu mai târziu de 25 martie a anului următor anului fiscal de gestiune. În urma controlului efectuat de către Direcția Generală Administrare Fiscală „Nord” a SFS a fost verificată corectitudinea achitării impozitelor și a taxelor la bugetul public național pentru perioada anilor 2011 - 2016. Anul bugetar potrivit legislației Republicii Moldova începe cu data de 1 ianuarie și se încheiează cu data de 31 decembrie a fiecărui an. Ca rezultat al verificărilor, s-au constatat încălcări comise atât de către persoana fizică Elenciuc R., cât și de persoana juridică SRL „Bona Fruct” în perioada anului 2016 (*ultimul an fiscal controlat*), care cuprinde întregul an fiscal. În asemenea circumstanțe, la stabilirea pedepsei inculpatului Elenciuc R. și persoanei juridice SRL „Bona-Fruct”, corect au fost aplicate prevederile art. 64 alin. (2) și art. 244 alin. (2) lit. b) Cod penal în redacția legii, după modificările introduse prin Legea pentru modificarea și completarea unor acte legislative nr. 207 din 29 iulie 2016, în vigoare din 7 noiembrie 2016, fiind luată just în considerare unitatea convențională ca fiind egală cu 50 lei și pedeapsa amenzii de la 3350 la 5350 unități convenționale.

Colegiul Penal consideră că raționamentele pe care se fundamentează soluția de respingere a apelurilor, formulate de Curtea de Apel, sunt întemeiate, legale și corespunzătoare indicațiilor anterioare date de instanța de recurs pentru rejudecarea acestei cauze.

Pe lângă aceasta, Colegiul notează că decizia instanței de apel cuprinde motivele pe care se întemeiază soluția, în sensul că argumentele pe care instanța de apel le-a expus în partea descriptivă a deciziei, echivalează cu o motivare conformă rigorilor și exigențelor din art. 6 CEDO. Mai mult ca atât, deși art. 6§1 al Convenției obligă instanțele judecătorești să-și motiveze hotărârile, Curtea a clarificat că acest lucru nu impune un răspuns detaliat la fiecare argument invocat de parte (*a se vedea în acest sens cauza Van de Hurk v. the Netherlands, cererea nr. 16034/90, hotărârea din 19 aprilie 1994*). Modul în care se aplică obligația de motivare a hotărârilor judecătorești poate varia în funcție de

natura acestora și trebuie apreciat în lumina circumstanțelor fiecărei cauze în parte (*a se vedea în acest sens cauza Hiro Balani v. Spain, cererea nr. 18064/91, hotărârea din 9 decembrie 1994*).

Inadmisibilitatea recursurilor declarate se mai bazează pe aceea că, este inacceptabil faptul că partea apărării, pe calea recursului ordinar, dorește să se ajungă practic la o nouă analiză a sentinței primei instanțe, în acest sens instanța de recurs ordinar transformându-se într-o veritabilă instanță de apel, ceea ce excede scopul pentru care aceasta a fost creată. Simpla posibilitate de a exista două puncte de vedere distincte asupra unei chestiuni nu este un temei pentru reexaminarea cauzei în fond. O îndepărtare de la acest principiu este justificată doar când devine necesară ca urmare a unor circumstanțe ce au un caracter substanțial și obligatoriu, ceea ce la caz nu s-a dovedit (*a se vedea cauza Ryabikh împotriva Rusiei, nr. 52.854/99, & 52, Curtea Europeană a Drepturilor Omului 2003-IX*).

La caz, pentru a reține eroarea de drept stipulată în pct. 10) și pentru a statua că s-au aplicat pedepse individualizate contrar exigențelor legale, instanțele de fond urmau să facă abstracție de prevederile art. 75 Cod penal, care reglementează criteriile generale de individualizare a pedepselor, dintre care unele se referă la respectarea prevederilor părții generale a Codului penal, în ceea ce privește aplicarea sancțiunilor de drept penal – limitele fiecărei pedepse, limitele în raport de concurs de infracțiuni, recidivă, circumstanțe agravante și atenuante etc., dar și de limitele stabilite în partea specială a Codului, criteriile de fapt pentru individualizarea pedepsei se referă la gradul de pericol al faptei săvârșite, la persoana făptuitorului, la împrejurările care atenuează sau agravează răspunderea penală. În general, cerința textuală a acestui caz de casare presupune că, s-a încălcat legea penală sau cea procesual-penală la aplicarea pedepsei și la stabilirea limitelor acesteia, sau modului de executare.

Supunând analizei subsidiare actele cauzei, Colegiul constată că eroarea de drept semnalată de recurenți și stipulată în pct. 10) din alin. (1) art. 427 Cod de procedură penală, în speță, cu certitudine nu a fost admisă de instanțele ierarhic inferioare. La trasarea acestei concluzii, instanța de recurs a avut ca bază mai multe argumente temeinice și pertinente expuse în sentință și în decizia instanței de apel din 29 mai 2019, care cad sub incidența nemijlocită a circumstanțelor de fapt și de drept din dosar și se mențin în vigoare până în prezent.

În același context, urmează de evidențiat că stabilirea sancțiunilor de drept penal este, pe de o parte, o sarcină care îi revine legislatorului, care stabilește pedepsele și celelalte sancțiuni de drept penal prin fixarea unor limite minime și maxime ale acestora, în conformitate cu importanța abstractă a valorii sociale protejate, iar pe de altă parte, o sarcină pe care instanța o realizează în limitele stabilite de lege.

La caz, inculpații au fost învinuiți și ulterior condamnați pentru comiterea infracțiunii de evaziune fiscală între anii 2011 – 2016, în proporții deosebit de mari. Din rechizitoriu, precum și din circumstanțele de fapt constatate de prima instanță se conchide că, în urma controlului efectuat de către Direcția Generală Administrare Fiscală „Nord” a SFS, a fost verificată corectitudinea achitării impozitelor și a taxelor la bugetul public

național pentru perioada anilor 2011 – 2016, anul fiscal, potrivit legislației Republicii Moldova, începe cu data de 1 ianuarie și se finisează cu data de 31 decembrie a fiecărui an. În rezultatul verificărilor, s-au constatat mai multe încălcări a legislației fiscale, comise atât de către persoana fizică Elenciuc R., cât și de persoana juridică SRL „Bona Fruct”, în perioada anului 2016 - *ultimul an fiscal controlat*, care cuprinde întregul an fiscal.

În atare circumstanțe, la stabilirea pedepsei în privința inculpaților, instanțele corect au ținut seama de prevederile art. 64 alin. (2) și art. 244 alin. (2) lit. b) Cod penal în redacția legii, după modificările introduse prin Legea nr. 207 din 29 iulie 2016 pentru modificarea și completarea unor acte legislative, în vigoare din 7 noiembrie 2016.

Potrivit acestor modificări, dispozițiile conținute în art. 64 din Codul penal au suportat mai multe amendamente, printre care se enumeră și cea de la alineatul (2) în care textul „20 de lei” a fost substituit cu textul „50 de lei”. Totodată, au intervenit modificări și la sancțiunea art. 244 alin. (2) din Codul penal, și anume în sancțiunea alineatului (2), textul „de la 3000 la 5000” a fost substituit cu textul „de la 3350 la 5350”, iar textul „de la 3000 la 6000” – cu textul „de la 4000 la 7000”.

În dispozițiile finale și tranzitorii ale acestei legi a fost stipulat expres că prezenta lege intră în vigoare în termen de 10 zile de la data publicării în Monitorul Oficial, adică din 7 noiembrie 2016.

Principiul acțiunii legii penale în timp, reglementat de art. 8 din Codul penal, prevede că, caracterul infracțional al faptei și pedeapsa pentru aceasta se stabilesc de legea penală în vigoare la momentul săvârșirii faptei. Prin urmare, justificarea aplicabilității acestui principiu constă în faptul că infractorul trebuie să poarte răspundere penală, conform condițiilor sancționatoare în vigoare la momentul comiterii faptei, condiții prezumate a fi cunoscute de infractor. Totodată, potrivit interpretărilor doctrinare, de la efectul acțiunii legii penale în timp, există două excepții, retroactivitatea legii și ultraactivitatea acesteia.

Recurenții, în această speță, insistă pe faptul că instanțele de fond eronat nu au făcut uz de principiul ultraactivității legii în favoarea inculpaților pentru a le ameliora situația, aplicând la calcularea amenzii contra-echivalentul unității convenționale „20 lei”, dar nu „50 lei”, după cum prevede art. 64 Cod penal în redacția legii după modificările din 7 noiembrie 2016.

Ultraactivitatea legii, într-un sens strict simetric, ar acoperi situația aplicării unei legi ieșite din vigoare în raport cu cauze apărute ulterior încetării activității sale.

Caracterul ultraactiv al legii penale nu este admis, decât în cazuri speciale și doar în situația în care efectul acestuia este exhaustiv stipulat în legea nouă. De regulă, acest principiu este incident doar pentru legile cu caracter temporar, situație improprie speței date. Or, din textul Legii nr. 207 din 29 iulie 2016 pentru modificarea și completarea unor acte legislative, nu rezultă că amendamentele la Codul penal ar avea un caracter temporar sau ar reglementa o situație excepțională, ci mai degrabă acestea sunt guvernate de necesitatea ajustării mărimii unității convenționale la realitățile social-economice.

Pe cale de consecință, contrar afirmațiilor expuse de recurenți, precum că situația inculpaților s-ar fi agravat prin amendarea Codului penal, Colegiul reiterează că just prima instanță a aplicat principiul activității legii penale în timp, ținând seama de faptul că inculpaților le-a fost incriminat comiterea infracțiunii de evaziune fiscală în perioada anilor 2011-2016, iar anul 2016 a fost *ultimul an fiscal controlat*, care cuprinde întregul an fiscal, astfel calculul amenzii fiind corect efectuat: unitatea convențională ca fiind egală cu 50 lei și pedeapsa amenzii de la 3350 la 5350 unități convenționale.

Față de lucrul judecat de instanțele de fond, Colegiul consideră că o atare modalitate de individualizare a pedepsei corespunde exigențelor legii penale, iar pedeapsa aplicată inculpaților este echitabilă raportat la scopul urmărit de legislator în art. 61 Cod penal, care îi va descuraja de a comite pe viitor alte fapte infracționale.

Având în vedere considerentele menționate în partea descriptivă a prezentei decizii și raportând situația reținută în cauză la prevederile art. 432 alin. (2) Cod de procedură penală, Colegiul Penal concluzionează că, la judecarea cauzei în ordine de apel, instanța de apel a respectat prevederile legale relevante, prescrise de art. 414-419 Cod de procedură penală, iar argumentele din recursurile ordinare declarate, sunt vădit neîntemeiate.

14. În temeiul art. 432 alin. (1) – (2) pct. 4) Cod de procedură penală, Colegiul Penal

d e c i d e :

Inadmisibilitatea recursurilor ordinare declarate de avocatul Odobescu Ghenadie în numele inculpatului Elenciuc Ruslan și de avocatul Sandu Stela în numele SRL „Bona-Fruct”, împotriva deciziei Colegiului Penal al Curții de Apel Bălți din 29 mai 2019, în cauza penală privindu-i pe Elenciuc Ruslan XXXXX și SRL „Bona Fruct”, ca fiind vădit neîntemeiate.

Decizia este irevocabilă, pronunțată integral la 2 decembrie 2019.

Președinte

Diaconu Iurie

Judecător

Catan Liliana

Judecător

Guzun Ion