

DECIZIE

22 iunie 2016

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței

Judecători:

Tatiana Vieru

Valentina Clevadi

Tamara Chișca-Doneva

Mariana Pitic

Oleg Sternioală

examinînd recursul declarat de avocatul Iurie Alexa, în interesele Firmei de Producție și Comerț „Cheton Grup” Societate cu Răspundere Limitată, împotriva deciziei din 09 decembrie 2015 a Curții de Apel Chișinău,

adoptată în pricina civilă la cererea de chemare în judecată depusă de Firma de Producție și Comerț „Cheton Grup” Societate cu Răspundere Limitată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun.Chișinău cu privire la anularea actului administrativ,

c o n s t a t ă :

La data de 07 aprilie 2015, avocatul Iurie Alexa, în interesele FPC „Cheton Grup” SRL, s-a adresat cu cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun.Chișinău solicitînd anularea parțială a deciziei nr.15/01/A/4 din 03 februarie 2015 a Inspectoratului Fiscal de Stat mun.Chișinău în partea refuzului restituirii din buget a accizelor pentru perioada fiscală ianuarie-iunie 2014 în sumă de 33478 lei, obligarea pîrîtului să emită actul administrativ – decizia privind restituirea din buget a accizelor pentru perioada fiscală ianuarie-iunie 2014 în sumă de 1141084 lei.

În motivarea acțiunii s-a invocat că FPC „Cheton Grup” SRL este un producător autohton a produselor chimice de gamă largă, care în activitatea sa de producere folosește materie primă ce se importă din alte state și ulterior este utilizată în procesul tehnologic de producere a substanțelor chimice. La importul materiei prime necesare în procesul tehnologic, întreprinderea achită accize, ulterior, beneficiind de dreptul de restituire a accizelor achitate.

Menționează că, la data de 29 decembrie 2014 a solicitat prin cerere restituirea din buget a accizelor pentru perioada fiscală ianuarie-iunie 2013 în suma de 1141084 lei, în temeiul pct.5 al compartimentului „Note” din anexa la titlu IV „Accize” al Codului Fiscal și al Regulamentului privind restituirea accizelor, aprobat prin Hotărîrea Guvernului al RM nr.1123 din 28 septembrie 2006.

La data de 03 martie 2015, Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău a adoptat decizia nr. 15/01/A/4, prin care s-a dispus restituirea accizelor în sumă de 1107605 lei, refuzând restituirea accizelor în sumă de 33478 lei.

Susține că, FPC „Cheton Grup” SRL nu este de acord cu decizia nr. 15/01/A/4 din 03 februarie 2015 în partea refuzului restituirii accizelor în sumă de 33478 lei.

Remarcă că, motiv pentru refuzul restituirii accizelor în volum deplin, organul fiscal a invocat faptul că o parte din producția finală a fost comercializată în perioada supusă controlului persoanelor fizice pentru care a fost imposibilă prezentarea documentelor primare și astfel este imposibilă restituirea accizelor în suma de 33478 lei.

Consideră că, organul fiscal greșit a concluzionat imposibilitatea restituirii accizelor pentru materie primă, ce a fost folosită pentru producerea mărfii care a fost comercializată ulterior persoanelor fizice, din motivul că aceasta marfa nu a fost comercializată în baza facturilor fiscale sau facturilor de expediție, invocându-se pct. 20 al Regulamentului privind restituirea accizelor. Conform acestui regulament, pentru a beneficia de restituirea sumelor accizelor, agenții economici menționați în pct. 16 și 18 ale prezentului Regulament prezintă Inspectoratului Fiscal de Stat teritorial de la locul de deservire (DACM) cererea, la care se anexează copiile documentelor primare (facturile fiscale (de expediție)) și copiile documentelor ce confirmă achitarea accizelor la buget.

Notează că, din această normă nu rezultă obligațiunea contribuabilului de a prezenta documentele primare, în baza cărora a fost realizată producția finală, ci doar obligațiunea de a prezenta documentele ce atestă achiziționarea materiei prime și producerea mărfurilor nesupuse impunerii cu accize.

Faptul că FPC „Cheton Grup” SRL este producător al mărfurilor chimice care nu sunt impuse cu accize, dar efectuează importul materiei prime pentru care se achită accize, nu a fost negat de către organul fiscal. Ca urmare, aceste circumstanțe nu necesită a fi dovedite suplimentar, rezultând din prevederile art. 123 alin. (6) Cod de procedură civilă.

Indică că, în baza actelor normative, organul legislativ și guvernul au stabilit că accizele pot fi restituite în cazul când materia primă a fost utilizată pentru producerea (prelucrarea) mărfii finale, care nu este supusă impunerii cu accize. Actele normative nu prevăd ca condiție a restituirii accizelor soarta ulterioară a mărfii și, în special, cui aceasta a fost comercializată - persoanelor fizice sau persoanelor juridice. Pentru constatarea dreptului la restituirea accizelor din buget este destul de stabilit că, din materia prima accizată a fost produsă marfa ce nu se supune accizelor.

Invocă că, organul fiscal eronat a interpretat prevederile Regulamentului privind restituirea accizelor, specificând necesitatea prezentării documentelor primare ce confirmă comercializarea producției finale persoanelor fizice, or, regulamentul în cauza nu definește separat cazuri de vânzare a producției finale persoanelor fizice și persoanelor juridice.

Specifică că, este evident că în cadrul procedurii de restituire a accizelor urmează a fi prezentate anume documente de proveniență (documente primare) ce confirmă achiziționarea materiei prime respective și achitarea accizelor pentru aceasta materie prima. Prezentarea anume acestor documente este prevăzută în pct. 19 al Regulamentului privind restituirea accizelor.

În opinia reclamantului, este evident că comercializarea cu amănuntul a producției finale poate fi efectuată cu utilizarea aparatului de casă și fără emiterea facturilor fiscale sau de expediție. Interpretarea sintagmei „facturile fiscale (de expediție)” din pct. 19 al

Regulamentului ca o cerință imperativă și exhaustivă, completă privind lista documentelor ce urmează a fi prezentate este o interpretare greșită.

În acest sens relevă că art. 19 al Legii contabilității, stabilind conceptul noțiunii de documente primare, indică că la aceste se referă și bonuri de casă tipărite de mașini de casă și control. Noțiunea de documente primare este mai largă și cuprinde în sine nu doar facturile fiscale și de expediție.

Relatează că, pînă la apariția litigiului în cauză, FPC „Cheton Grup” SRL, trimestrial, timp de 10 ani, a efectuat în mod similar procedura restituirii accizelor din buget. Fiecare dată la examinarea cererii de restituire a accizelor organul fiscal a constatat faptul că o parte din producția finală a fost livrată persoanelor fizice, însă niciodată acest fapt nu a generat refuzul total sau parțial în restituirea accizelor din buget.

Prin hotărîrea din 07 iulie 2015 a judecătoriei Rîșcani, mun. Chișinău s-a admis acțiunea înaintată de FPC „Cheton Grup” SRL și s-a anulat parțial decizia nr. 15/01/A/4 din 03 februarie 2015 a Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău în partea refuzului restituirii din buget a accizelor pentru perioada fiscală ianuarie-iunie 2015 în sumă de 33478 lei, cu obligarea Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău să emită decizia privind restituirea accizelor din buget.

Prin decizia din 09 decembrie 2015 a Curții de Apel Chișinău s-a admis apelul depus de Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău; s-a casat hotărîrea din 07 iulie 2015 a judecătoriei Rîșcani, mun. Chișinău și s-a pronunțat o nouă hotărîre de respingere a acțiunii.

La data de 22 februarie 2016, avocatul Iurie Alexa, în interesele FPC „Cheton Grup” SRL, a declarat recurs împotriva deciziei din 09 decembrie 2015 a Curții de Apel Chișinău, solicitînd casarea acesteia cu menținerea hotărîrii primei instanțe.

În susținerea recursului s-a invocat că instanța de apel incorect a apreciat circumstanțele cauzei și ca urmare greșit a aplicat normele legii procesuale și materiale.

Consideră că, instanța de apel a interpretat în mod eronat prevederile Regulamentului privind restituirea accizelor aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr. nr.1123 din 28.09.2006, conform pct. 3, lit. „b” al cărui temei pentru restituirea accizelor este utilizarea mărfurilor de la pozițiile tarifare: 270710100 ... 381700800 în calitate de materie primă pentru producerea și/sau prelucrarea mărfurilor care nu sînt supuse accizelor, cu respectarea condițiilor specificate în pct.16 al Regulamentului.

Menționează că, atît intimatul, cît și instanța de apel au constatat imposibilitatea restituirii accizelor din motivul că o parte din producția finală a fost comercializată persoanelor fizice. Respectiv, pentru aceste tranzacții nu ar fi fost prezentate documente primare - facturile fiscale (de expediție) în baza cărora a fost comercializată producția, făcînd referire la pct.19 al Regulamentului.

Opinează că, instanța de apel nu a examinat litigiul prin prisma tuturor normelor speciale și s-a limitat la apreciere doar prin prisma pct. 19 al Regulamentului, scos din contextul prevederilor întregului Regulament.

Conform pct.5 din Notele la titlul IV al Codului fiscal, persoanele juridice ce au utilizat mărfurile de la pozițiile tarifare: 270710100 ... 381700800 în calitate de materie primă pentru producerea și/sau prelucrarea mărfurilor care nu sînt supuse accizelor, dispun de dreptul la restituirea accizelor achitate la importul materiei prime.

Conform art.136 lit. g) Cod fiscal, organul fiscal este obligat să efectueze, la cererea contribuabilului, compensarea sau perfectarea materialelor pentru restituirea sumelor

plătite în plus sau a sumelor care, conform legislației fiscale, urmează a fi restituite.

Faptul că FPC „Cheton Grup” SRL este producătorul mărfurilor chimice care nu sunt impuse cu accize, nu a fost negat de către intimat. Aceste circumstanțe nu necesită a fi dovedite suplimentar, rezultând din prevederile art. 123 alin.(6) Cod de procedură civilă.

Specifică că, din actele normative enunțate rezultă că organul legislativ și Guvernul au stabilit că accizele pot fi restituite în cazul când materia primă a fost utilizată pentru producerea (prelucrarea) mărfii finale, care nu este impusă cu accize. Însă, nu au stabilit ca condiție a restituirii accizelor - soarta ulterioară a mărfii și în special dacă aceasta a fost comercializată persoanelor fizice sau persoanelor juridice. Pentru constatarea dreptului la restituirea accizelor din buget, în opinia recurentului, este suficient de stabilit că din materia prima accizată a fost produsă marfa ce nu se supune accizelor.

Consideră că, argumentul instanței de apel precum că pentru o parte din marfă care a fost comercializată persoanelor fizice nu au fost prezentate documente primare -facturi fiscale și de expediție, ar fi motiv din care nu pot fi restituite accize în volumul deplin în care s-a solicitat, constituie interpretarea și aplicarea greșită a legii materiale.

Relevă că, Guvernul, prin hotărârea sa, a condiționat dreptul și procedura restituirii accizelor prin prezentarea de către contribuabil a documentelor ce justifică achiziționarea materiei prime supuse accizelor și documentelor ce confirmă faptul achitării în buget a accizelor la procurarea sau importul acestei materii prime accizate. Aceasta fiind o cerință clară și evidentă, stabilită pentru verificarea faptului achitării anterioare de către contribuabil în buget a sumelor accizelor restituirea cărora este solicitată în legătura cu producerea finală a mărfii care nu este supusă accizelor, pentru evitarea comiterii fraudelor și abuzurilor în acest domeniu.

În opinia recurentului, organul fiscal și instanța de apel eronat au interpretat prevederile Regulamentului privind restituirea accizelor, invocând necesitatea prezentării documentelor primare ce confirmă comercializarea producției finale persoanelor fizice, or, regulamentul în cauza nu definește separat vânzarea producției finale persoanelor fizice și persoanelor juridice.

Accentuează că, Codul Fiscal, pct.5 din Notele la titlul IV acordă dreptul la restituirea accizelor persoanelor juridice ce au utilizat mărfurile de la pozițiile tarifare respective în calitate de materie primă pentru producerea și/sau prelucrarea mărfurilor care nu sînt supuse accizelor, la restituirea accizelor achitate la importul materiei prime, din buget.

Opinează că, în cadrul procedurii de restituire a accizelor urmează a fi prezentate anume documente de proveniență (documente primare) ce confirmă achiziționarea materiei prime respective și achitarea accizelor pentru aceasta materie primă, conform pct. 19 al Regulamentului privind restituirea accizelor. Astfel, în opinia sa, concluziile instanței de apel privind necesitatea prezentării documentelor primare în baza la care a fost vîndută persoanelor fizice producția sunt greșite, or, conform codului fiscal dreptul la restituirea accizelor rezultă din achiziționarea materiei prime pentru producția finală și nicidecum nu depinde de modul de realizare a producției finale.

Remarcă că, în caz dacă Guvernul la adoptarea regulamentului, a prevăzut și obligația de a prezenta documente primare ce confirmă comercializarea producției finale, în opinia sa, aceasta cerință a fost respectată de FPC „Cheton Grup” SRL, deoarece au fost prezentate documente primare ce atestă faptul vânzării producției finale persoanelor fizice. Comercializarea cu amănuntul a producției finale poate fi efectuată cu utilizarea

aparaturii de casă și fără emiterea facturilor fiscale sau de expediție.

Susține că, interpretarea sintagmei (facturile fiscale (de expediție)) din pct.19 al Regulamentului, ca o cerință imperativă și exhaustivă privind lista documentelor ce urmează a fi prezentate este o interpretare greșită, deoarece art. 19 al Legii contabilității prevede că noțiunea de documente primare include și bonurile de casa tipărite de mașini de casa și control. Noțiunea de documente primare fiind cu mult mai largă și cuprinde în sine nu doar facturile fiscale și de expediție.

Afirmă că, întocmirea ortografică al pct.19 al Regulamentului, amplasarea în paranteze a cuvintelor „facturile fiscale”, „de expediție”, indică la faptul că aceste documente au fost menționate ca un exemplu și nu fac parte din lista completă a documentelor de acest gen.

Menționează că, pînă la apariția litigiului în cauza, FPC „Cheton Grup” SRL, trimestrial, în perioada de 10 ani a efectuat în mod absolut similar procedura de restituirea accizelor din buget. De fiecare dată la examinarea cererii de restituire a accizelor, organul fiscal constata faptul că o parte din producția finală a fost livrată persoanelor fizice, însă, niciodată acest fapt nu a generat refuzul total sau parțial în restituirea accizelor din buget.

Indică că, instanța de apel nu a motivat de ce hotărîrea primei instanțe este neîntemeiată și urmează a fi casată. Constatările instanței de apel reprezintă o simplă enumerarea a unor norme legale, fără aplicarea corectă a acestora în raport cu circumstanțele cauzei și pătrunderea în esența normelor legale.

În conformitate cu art.434 Cod de procedură civilă, recursul împotriva deciziei se depune în termen de 2 luni de la data comunicării deciziei integrale.

Decizia Curții de Apel Chișinău a fost adoptată la 09 decembrie 2015, iar avocatul Iurie Alexa, în interesele FPC „Cheton Grup” SRL, a declarat recurs la data de 22 februarie 2016.

Materialele pricinii atestă că decizia contestată a fost expediată părților la data de 23 decembrie 2015, conform scrisorii de însoțire (f.d.62), însă, date despre recepționarea acesteia lipsesc.

Astfel, instanța de recurs consideră că recursul declarat de avocatul Iurie Alexa, în interesele FPC „Cheton Grup” SRL, la data de 22 februarie 2016, este în termen.

În conformitate cu art. 441 Cod de procedură civilă, în cazul în care recursul este considerat admisibil, un complet din 5 judecători examinează fondul recursului.

Prin încheierea din 08 iunie 2016 a Curții Supreme de Justiție completul din 3 judecători a considerat recursul admisibil și a decis examinarea acestuia în fond de un complet din 5 judecători.

În conformitate cu art. 442 alin. (1) Cod de procedură civilă, judecînd recursul declarat împotriva deciziei date în apel, instanța verifică, în limitele invocate în recurs și în baza referinței depuse de către intimat, legalitatea hotărîrii atacate, fără a administra noi dovezi.

În conformitate cu art. 444 Cod de procedură civilă, recursul se examinează fără înștiințarea participanților la proces.

Verificînd legalitatea actului de dispoziție contestat, prin prisma argumentelor invocate și a materialelor din dosar, coroborat cu normele de drept material și procedural aplicabile la soluționarea speței date, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție va admite recursul declarat de avocatul

Iurie Alexa, în interesele FPC „Cheton Grup” SRL și va casa decizia instanței de apel, cu menținerea hotărârii primei instanțe, din următoarele considerente.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. f) Cod de procedură civilă, instanța, după ce judecă recursul, este în drept să admită recursul, să caseze decizia instanței de apel și să mențină hotărârea primei instanțe.

Conform art. 1 alin. (2) al Legii contenciosului administrativ, nr. 793 din 10 februarie 2000, orice persoană care se consideră vătămată într-un drept al său recunoscut de lege, de către o autoritate publică printr-un act administrativ sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri, se poate adresa instanței de contencios administrativ pentru a obține anularea actului, recunoașterea dreptului pretins și repararea pagubei ce i-a fost pricinuită.

Rezultând din prevederile legale enunțate supra, precum și din dispozițiile art. 2 și art. 3 ale Legii contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000, obiect al acțiunii în contenciosul administrativ îl constituie actul administrativ cu caracter normativ sau individual; contractul administrativ; nesoluționarea în termenul legal al unei cereri referitoare la un drept recunoscut de lege.

Noțiunea de „act administrativ” este reglementată atât în art. 2 al Legii contenciosului administrativ, cât și în Rezoluția (77) 31 cu privire la protecția individului față de actele autorităților administrative, adoptată de Comitetul de Miniștri al Consiliului Europei la 28 septembrie 1997. Conform acestor reglementări, actul administrativ este o manifestare juridică unilaterală de voință, cu caracter normativ sau individual, din partea unei autorități publice în vederea organizării executării sau executării în concret a legii. Actul administrativ desemnează orice măsuri individuale sau decizii luate în cadrul exercitării autorității publice, susceptibile a afecta direct drepturile, libertățile sau interesele persoanelor fizice sau juridice și care nu este un act îndeplinit în cadrul exercitării unei funcții judiciare.

Conform art. 24 alin.(3) al Legii contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000, la examinarea în instanța de contencios administrativ a cererii în anulare, sarcina probațiunii este pusă pe seama pârâtului, iar în materie de despăgubire, sarcina probațiunii revine ambelor părți.

Conform art. 26 alin.(1) al Legii contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000, actul administrativ contestat poate fi anulat, în tot sau în parte, în cazul în care: a) este ilegal în fond ca fiind emis contrar prevederilor legii; b) este ilegal ca fiind emis cu încălcarea competenței; c) este ilegal ca fiind emis cu încălcarea procedurii stabilite.

În conformitate cu art. 130 alin. (1)-(3) Codul de procedură civilă, instanța judecătorească apreciază probele după intima ei convingere, bazată pe cercetarea multiaspectuală, completă, nepărtinitoare și nemijlocită a tuturor probelor din dosar în ansamblul și interconexiunea lor, călăuzindu-se de lege. Nici un fel de probe nu au pentru instanța judecătorească o forță probantă prestabilită fără aprecierea lor. Fiecare probă se apreciază de instanță privitor la relevanța, admisibilitatea, veridicitatea ei, iar toate probele în ansamblu, privitor la legătura lor reciprocă și suficiența pentru soluționarea pricinii.

Din materialele pricinii rezultă că obiectele principale de activitate a Firmei de Producție și Comerț „Cheton Grup” Societate cu Răspundere Limitată sunt: activitatea farmaceutică veterinară și/sau asistența veterinară (cu excepția activității desfășurate de

serviciul veterinar de stat); importul și/ sau fabricarea, depozitarea, comercializarea en-gros a substanțelor materiale chimice, toxice, articolelor și produselor chimice de menaj; importul și/sau comercializarea produselor de uz fitosanitar și a fertilizanților; comerțul cu ridicata al materialelor lemnoase, al materialelor de construcție și echipament sanitar; comerțul cu amănuntul al articolelor de fierărie, al vopselelor și sticlei, ceea ce se confirmă și prin Extrasul din Registrul de Stat al persoanelor juridice nr.11541 din 06 iunie 2011(f.d.6).

Conform pct. 4 din Notele la Titlu IV al Codului Fiscal, sumele accizelor achitate de agenții economici la procurarea mărfurilor de la pozițiile tarifare 270710100, 270720100, 270730100, 270750, 270900100, 271012110–271019290, 290110000, 290124000, 290129000, 290211000, 290219000, 290220000, 290230000, 290244000, 290290000, 290511000–290513000, 290514, 290516, 290519000, 2909, 381400900, 381700800 se trec în cont dacă mărfurile în cauză sînt utilizate în procesul de producție în altă calitate decît cea de carburanți și combustibili.

Conform pct. 3 lit. b) al Hotărîrii nr.1123 din 28 septembrie 2006 pentru aprobarea Regulamentului privind restituirea accizelor, dreptul la restituirea accizelor intervine în situațiile prevăzute de: pct.5 din Notele la titlul IV al Codului fiscal: utilizarea mărfurilor de la pozițiile tarifare: 270710100, 270720100, 270730100, 270750, 270900100, 271011110 – 271019290, 290110000, 290124100, 290129000, 290211000, 290219, 290220000, 290230000, 290244000, 290290900, 290511000 – 290513000, 290514, 290516, 290519000 – 250549, 2906, 2909, 3302, 321210, 321290, 321290900, 381400900, 381700800 în calitate de materie primă pentru producerea și/sau prelucrarea mărfurilor care nu sînt supuse accizelor, cu respectarea condițiilor specificate în pct.16 din prezentul Regulament.

Conform pct. 16 al Hotărîrii nr.1123 din 28 septembrie 2006 pentru aprobarea Regulamentului privind restituirea accizelor, agenților economici, indiferent de faptul dacă sînt sau nu subiecți ai impunerii cu accize, li se efectuează restituirea sumelor accizelor achitate la procurarea mărfurilor de la pozițiile tarifare 270710100, 270720100, 270730100, 270750, 270900100, 271011110 - 271019290, 290110, 290124110, 290124190, 290129, 290211, 290219, 290220100, 290230, 290244, 290290900, 290511000 - 290513000, 290514, 290515000, 290516, 290519000-250549, 2906, 2909, 3302, 321210, 321290100, 321290390, 321290900, 381400900, 381710, în cazul în care utilizează mărfurile menționate în calitate de materie pentru producerea și/sau prelucrarea mărfurilor care nu sînt supuse accizelor.

La acest capitol, Colegiul apreciază ca fiind corectă constatarea primei instanțe precum că FPC „Cheton Grup” SRL ca producător de lacuri și vopsele care nu sunt supuse accizelor, a beneficiat anterior de dreptul de restituire a accizelor achitate pentru materia primă importată.

În acest sens, Colegiul reține că FPC „Cheton Grup” SRL la data de 29 decembrie 2014, prin cerere, a solicitat Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău restituirea accizelor pentru perioada fiscală ianuarie-iunie 2014 în sumă de 1141084 lei.

În rezultatul controlului fiscal tematic efectuat de Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău, în scopul determinării sumei accizelor supuse restituirii din buget achitate la momentul importului materiei prime accizate, folosită ulterior pentru producerea și realizarea producției neaccizate, s-a întocmit actul de control nr. 5-668695 din 20 ianuarie 2015.

Din decizia supusă controlului legalității prin prisma contenciosului administrativ rezultă că conform datelor prezentate de către FPC „Cheton Grup” SRL și datelor Serviciului Fiscal s-a stabilit că în perioada supusă controlului a fost importată materie primă (benzina specială Rompetrol SE 30-60, white spirit rafinat, solvent TBA 95) supusă accizelor de la „Rompetrol Rafinărie” SA (România) în baza contractului RR (Vega) nr.2/21.01.2014 din 21 ianuarie 2014 și de la SC „Bridgexim Ind” SRL (România) în baza contractului nr.46/14.01.2014 din 14 ianuarie 2014.

Prin decizia nr.15/01/A/4 din 03 februarie 2015 a Inspectoratului Fiscal de Stat mun.Chișinău „Cu privire la restituirea accizelor din buget” s-a acceptat spre restituire FPC „Cheton Grup” SRL de la buget accize în sumă de 1107605 lei pentru perioada fiscală ianuarie –iunie 2014, aferente mărfurilor accizate importate, utilizate în procesul de producere în calitate de materie primă pentru fabricarea mărfurilor comercializate care nu sunt supuse accizelor (clasificarea bugetară 115/25) în contul datoriilor față de bugetul public național, iar în lipsa restanțelor la contul de decontare conform cererii contribuabilului (f.d.7).

La data de 25 februarie 2015, FPC „Cheton Grup” SRL a depus contestație împotriva deciziei nr.15/01/A/4 din 03 februarie 2015 a Inspectoratului Fiscal de Stat mun.Chișinău „Cu privire la restituirea accizelor din buget” (f.d.8-9).

Prin decizia nr.81 din 19 martie 2015 a Inspectoratului Fiscal de Stat mun.Chișinău pe marginea contestației împotriva deciziei nr.15/01/A/4 din 03 februarie 2015 a Inspectoratului Fiscal de Stat mun.Chișinău s-a considerat neîntemeiată contestația în lipsa temeiului legal de anulare și modificare a deciziei contestate (f.d.10).

Concomitent, Colegiul relevă că conform deciziei menționate s-a constatat că în perioada ianuarie –iunie 2014 pentru producerea mărfurilor care nu se supun accizelor, au fost utilizate 357268 kg de materie primă, accizele aferente constituind 1243908 lei. În perioada supusă controlului s-a fabricat producție care nu se supune accizelor în cantitate totală de 455054 kg, pentru producerea căreia s-au utilizat 357268 kg de materie primă accizată cu accizele aferente materiei prime utilizate pentru fabricarea acesteia în sumă de 1243908 lei.

În perioada supusă controlului, au fost comercializate 429138 kg de producție proprie pentru producerea căreia s-a utilizat 329234 kg de materie primă accizată cu accizele aferente în sumă de 1141084 lei, inclusiv comercializată către persoane fizice (cetățeni), în cantitate de 19974 kg pentru producerea căreia s-a utilizat 9892 kg de materie primă accizată cu accizele aferente în sumă de 33478 lei(f.d.10 verso).

Conform art. 136 lit.g) Cod fiscal, organul fiscal și funcționarul fiscal au obligația să efectueze, la cererea contribuabilului, compensarea sau perfectarea materialelor pentru restituirea sumelor plătite în plus sau a sumelor care, conform legislației fiscale, urmează a fi restituite.

La acest capitol, Colegiul remarcă că instanța de apel respingând cerințele reclamantului formulate în cererea de chemare în judecată, s-a axat pe faptul precum că FPC „Cheton Grup” SRL nu a prezentat documente primare de ordinul facturilor fiscale, facturi pentru producția comercializată persoanelor fizice conform pct. 19 al Regulamentului privind restituirea accizelor, ipoteză reținută și de organul fiscal în decizia sa.

Conform pct. 19 al Regulamentului privind restituirea accizelor, pentru a beneficia de restituirea sumelor accizelor, agenții economici menționați în pct. 16 și 18 ale

prezentului Regulament prezintă IFS teritorial de la locul de deservire (DGMC) cererea, la care se anexează copiile documentelor primare (facturile fiscale (de expediție)) și copiile documentelor ce confirmă achitarea accizelor la buget.

Conform art. 20 lit.a) al Regulamentului privind restituirea accizelor, sumele accizelor care urmează să fie restituite în cazurile prevăzute la pct.16 și 18 ale prezentului Regulament se determină pentru mărfurile de la pozițiile tarifare indicate în pct.16, se determină sumele accizelor achitate la buget pentru mărfurile supuse accizelor (inclusiv la import) în limita cantității materiei prime utilizate la producerea și/sau prelucrarea mărfurilor care nu sînt supuse accizelor, livrate (comercializate) în perioadă fiscală pentru care se solicită restituirea.

În acest context, Colegiul relevă că însăși legislația în vigoare prin care obligă agenții economici la cererea de restituire a accizelor să anexeze documente primare, nu specifică regimul acestora, de altfel, nu se disting nici documentele primare specifice în dependență de categoria persoanelor fizice sau juridice.

Tot aici, este de menționat că nu se specifică că documentele primare necesare a fi prezentate ar fi documentele în baza cărora a fost realizată producția finală, ipoteză corect reținută și de prima instanță.

La caz, Colegiul consideră relevant argumentul recurentului precum că restituirea accizelor, conform legislației fiscale, rezultă din achiziționarea materiei prime pentru producția finală, dar nicidecum de modul de realizare a producției finale sau consumatorii producției finale.

Concomitent, Colegiul reține că rezultînd din prevederile pct. 19 al Regulamentului privind restituirea accizelor la care face referire atît pîrîtul, cît și instanța de apel, acestea indică necesitatea prezentării copiilor documentelor primare, însă, sintagma „facturile fiscale, de expediție” le plasează în paranteze, ceea ce denotă că în categoria documentelor primare nu intră doar facturile fiscale sau de expediție.

Conform art. 19 alin. (1), (2) al Legii contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007, faptele economice se contabilizează în baza documentelor primare și centralizatoare. Documentele primare se întocmesc în timpul efectuării operațiunii, iar dacă aceasta este imposibil – nemijlocit după efectuarea operațiunii sau după producerea evenimentului.

Conform art. 19 alin. (6) al Legii contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007, documentele primare întocmite vor conține următoarele elemente obligatorii: a) denumirea și numărul documentului; b) data întocmirii documentului; c) denumirea, adresa, IDNO (codul fiscal) al entității în numele căreia este întocmit documentul; d) denumirea, adresa, IDNO (codul fiscal) al destinatarului documentului, iar pentru persoanele fizice – codul personal; e) conținutul faptelor economice; f) etaloanele cantitative și valorice în care sînt exprimate faptele economice; g) funcția, numele, prenumele și semnătura, inclusiv digitală, a persoanelor responsabile de efectuarea și înregistrarea faptelor economice.

Iar conform aliniatului 7 al aceluiași articol, la întocmirea documentelor primare, pentru persoanele neînregistrate ca subiecți ai activității de întreprinzător, respectarea prevederilor alin.(6) lit.d) nu este obligatorie.

Conform pct.6 al Anexei nr.1 al Hotărîrii Guvernului al Republicii Moldova nr. 294 din 17 martie 1998 pentru executarea Decretului Președintelui Republicii Moldova nr.406-II din 23 decembrie 1997 – Nomenclatorul formularelor tipizate de documente

primare cu regim special, în categoria acestora, pe lângă factura fiscală intră și bonul de plată.

La caz, Colegiul apreciază ca fiind justă constatarea primei instanțe precum că obligațiunea contribuabilului FPC „Cheton Grup” SRL ține de prezentarea documentelor ce atestă achiziționarea materiei prime și producerea mărfurilor neimpuse cu accize.

În contextul dat, Colegiul precizează că legislația în vigoare stabilește ca condiție întru restituirea accizelor doar faptul că mărfurile să fie utilizate în calitate de materie pentru producerea și/sau prelucrarea mărfurilor care nu sînt supuse accizelor, argument invocat și de recurent, însă careva alte condiții nu specifică.

Sub acest aspect, Colegiul decelează că în contextul normelor de drept material aplicabile speței, cererea de restituire a accizelor necesită a fi însoțită de acte confirmative a operațiunilor economice efectuate, dar nicidecum doar înscrisuri de ordinul facturilor, ipoteză greșit susținută de instanța de apel.

În această ordine de idei, Colegiul reiterează că în condițiile normelor de drept materiale enunțate *supra*, nu doar facturile fiscale sau de expediție ar fi documente primare, în categoria acestora intrînd și bonurile de plată, iar conform art. 19 alin. (1), (2) al Legii contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007, menționat *supra*, faptele economice se contabilizează în baza documentelor primare.

Conform pct. 3 al Anexei 5 - Regulamentul cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control pentru efectuarea decontărilor în numerar, la Hotărîrea Guvernului Republicii Moldova nr. 474 din 28 aprilie 1998 cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control cu memorie fiscală pentru efectuarea decontărilor în numerar, bonul de plată, factură etc. reprezintă formulare tipizate de documente primare cu regim special, prevăzute de actele normative în vigoare.

Mai mult, conform art. 117 alin. (3) Cod fiscal, pentru vînzarea cu amănuntul și prestările de servicii în locurile special amenajate, cu plata în numerar și/sau cu card de plată, eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie (cu excepția cazurilor cînd este solicitată de cumpărător), dacă sînt respectate următoarele condiții: a) subiectul impozabil ține evidența sumei primite și achitate în numerar și/sau cu card de plată la fiecare punct comercial și de prestări servicii cu utilizarea mașinilor de casă și de control. Înregistrarea prin mașina de casă și de control se efectuează în momentul primirii sumei în numerar și/sau achitării sumei cu alt instrument de plată. La sfîrșitul fiecărei zile de lucru în registrul mașinii de casă și control se înscriu datele raportului de închidere zilnică a mașinii de casă și control; b) la sfîrșitul fiecărei zile de lucru, în documentația de evidență este înscrisă suma totală a T.V.A. pe livrările efectuate, iar în documentul de evidență a valorilor materiale procurate se introduc datele din facturile fiscale care au fost achitate în numerar și/sau cu card de plată.

Conform pct. 3 al Anexei 5 - Regulamentul cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control pentru efectuarea decontărilor în numerar, la Hotărîrea Guvernului Republicii Moldova nr. 474 din 28 aprilie 1998 cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control cu memorie fiscală pentru efectuarea decontărilor în numerar, bonul de casă (bon fiscal) reprezintă un document confirmativ, emis de MCC la efectuarea decontărilor bănești în numerar, care atestă operațiunea economică și achitarea plății, eliberîndu-se în mod obligatoriu plătitorului.

În contextul normelor precitate, Colegiul conchide că, în esență, refuzul privind restituirea FPC „Cheton Grup” SRL, din bugetul de stat, a accizelor pentru perioada

fiscală ianuarie-iunie 2014 în sumă de 33478 lei reprezintă o consecință a interpretării eronate a normelor de drept material de către organul fiscal, poziție preluată și de instanța de apel.

Tot aici, este menționat că organul fiscal, de altfel și instanța de apel, s-au axat pe faptul că FPC „Cheton Grup” SRL nu a prezentat facturi fiscale la momentul efectuării controlului pentru producția comercializată persoanelor fizice. Însă, bonurile fiscale prezentate de reclamant în acest sens atestă efectuarea operațiunii economice și nemijlocit achitarea, poziție reținută și de instanța de fond.

Colegiul reiterează că rezultând din prevederile art. 117 alin. (3) Cod fiscal, eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie, cu excepția cazului dacă nu este solicitată de cumpărător.

În atare circumstanțe, Colegiul concluzionează că nerestituirea FPC „Cheton Grup” SRL de către Inspectoratul Fiscal de Stat mun.Chișinău a accizelor pentru perioada fiscală ianuarie-iunie 2014 în sumă de 33478 lei din motivul neprezentării facturilor fiscale este lipsită de suport juridic.

În consecință, Colegiul consideră eronată concluzia instanței de apel precum că Inspectoratul Fiscal de Stat mun.Chișinău întemeiat și legal a dispus restituirea parțială din buget a accizelor, în condițiile când concluzia Curții de Apel Chișinău contravine normelor de drept material aplicabile speței și rezultă din interpretarea eronată a acestora.

Prin urmare, Colegiul precizează că prima instanță corect a concluzionat asupra ilegalității deciziei nr.15/01/A/4 din 03 februarie 2015 a Inspectoratului Fiscal de Stat mun.Chișinău în partea refuzului restituirii FPC „Cheton Grup” SRL din buget a accizelor pentru perioada fiscală ianuarie-iunie 2014 în sumă de 33478 lei, rezultând din probele administrate la speță în raport cu circumstanțele pricinii și normele de drept material aplicabile raportului litigios.

Totodată, Colegiul relevă că în cadrul judecării pricinii, instanța de judecată a creat participanților la proces, condiții obiective și echitabile, pentru exercitarea drepturilor și obligațiilor procedurale, fapt ce se încadrează în asigurarea părților dreptului la un proces echitabil, garantat și asigurat prin art.6 al Convenției Europene pentru apărarea a Drepturilor Omului.

În circumstanțele de fapt și de drept menționate și avînd în vedere faptul că instanța de apel a interpretat eronat normele de drept material, apreciind greșit circumstanțele de fapt, iar hotărârea primei instanțe este legală și întemeiată, adoptată cu respectarea normelor de drept material și procedural, cu verificarea și aprecierea probelor administrate în conformitate cu art. 130 Codul de procedură civilă, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră recursul întemeiat și care urmează a fi admis, cu casarea deciziei contestate și menținerea în vigoare a hotărîrii primei instanțe.

În baza celor expuse, în conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. f), art.445 alin.(3) Cod de procedură civilă, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție,

d e c i d e :

Se admite recursul declarat de avocatul Iurie Alexa, în interesele Firmei de Producție și Comerț „Cheton Grup” Societate cu Răspundere Limitată.

Se casează decizia din 09 decembrie 2015 a Curții de Apel Chișinău, adoptată în pricina civilă la cererea de chemare în judecată depusă de Firma de Producție și Comerț „Cheton Grup” Societate cu Răspundere Limitată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun.Chișinău cu privire la anularea actului administrativ, cu menținerea hotărârii din 07 iulie 2015 a judecătoriei Rîșcani, mun.Chișinău.

Decizia este irevocabilă din momentul emiterii.

Președintele ședinței

Tatiana Vieru

Judecători

Valentina Clevadi

Tamara Chișca-Doneva

Mariana Pitic

Oleg Sternioală