

Prima instanță: Jud. Rîșcani mun. Chișinău: Jud. V. Ciurac

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău: M. Guzun, A. Nogai, V. Brașoveanu

## ÎN C H E I E R E

12 mai 2017

mun. Chișinău

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

în componență:

Președintele completului, judecător:

Tatiana Vieru

Judecătorii:

Oleg Sternioală, Nicolae Craiu

examinând admisibilitatea recursului declarat de către Întreprinderea Municipală ”Aviproduct Plus” Societatea cu Răspundere Limitată,

în pricina civilă la cererea de chemare în judecată depusă de către Întreprinderea Municipală ”Aviproduct Plus” Societatea cu Răspundere Limitată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău cu privire la anularea actului administrativ,

împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 29 noiembrie 2016, prin care s-a admis apelul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău și s-a casat hotărârea Judecătoriei Rîșcani, mun. Chișinău din 08 aprilie 2016,

#### c o n s t a t ă :

La 27 octombrie 2015 Întreprinderea Municipală ”Aviproduct Plus” Societatea cu Răspundere Limitată s-a adresat cu o cerere de chemare în judecată către Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău cu privire la anularea actului administrativ.

În motivarea acțiunii reclamantul a indicat că, la 23 iulie 2015 Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău a emis decizia nr. 1446 asupra cazului de încălcare a legislației de către Întreprinderea Municipală ”Aviproduct Plus” Societatea cu Răspundere Limitată.

Cu decizia menționată nu este de acord, o consideră ilegală și pasibilă de a fi anulată din următoarele considerente.

În pct. 1 din decizia 1446/p/2 din 23 iulie 2015 se menționează că „contrar prevederilor alin. (1) art. 97 alin. (1) și alin.(3) art. 108 din Cod Fiscal nr. 1163-XIII din 24 aprilie 1997 contribuabilul, în L/11/14 a diminuat valoarea impozabilă a livrărilor supuse impozitării și nu a calculat taxa pe valoare adăugată în sumă de 2468569 lei aferenta bunurilor imobile și mobile livrate în sumă de 14811413 lei, fapt

care a cauzat diminuarea taxei pe valoare adăugată pentru perioadele fiscale L/11/2014 și L/03/2015 și neeliberarea facturii în L/11/2014- 2 cazuri”

Explică că, pârâtul eronat a aplicat norma materială privind calcularea taxei pe valoare adăugată și incorect a aplicat legea privind tranzacția dată.

Bunurile imobile și mobile tranzacționate la care face referire pârâtul, la 06 mai 2008 în baza acordului cu privire la modificările și completările înscrise în Registrul de stat al întreprinderilor și organizațiilor, înregistrat de către registratorul de stat Galina Iovu, au fost incluse în Capitalul Social al Întreprinderii Municipale ”Aviproduct Plus” Societate cu Răspundere Limitată, care nu a fost modificat nici până în prezent, astfel reclamantul a efectuat livrările menționate ținând cont de prevederile p. 29 alin.(1), art. 103 din Codul Fiscal nr. 1163-XII.

Conform art. 103 alin.(1) pct. 29 Cod Fiscal, TVA nu se aplică la importul mărfurilor, serviciilor și pentru livrările de mărfuri, servicii efectuate de către subiecții impozabili, ce constituie rezultatul activității lor de întreprinzător în Republica Moldova: activele materiale pe termen lung utilizate nemijlocit la fabricarea produselor, la prestarea serviciilor și/sau executarea lucrărilor, destinate includerii în capitalul statutar, în modul și în termenele prevăzute de legislație. Activele materiale pe termen lung, care au beneficiat de facilitatea fiscală respectivă, nu pot fi comercializate, transmise în arendă, locațiune, uzufruct, leasing operațional sau financiar pe parcursul a trei ani de la data validării declarației vamale respective sau eliberării facturii, cu excepția cazului în care aceste active materiale pe termen lung sunt exportate, dacă anterior au fost importate și nu au suferit modificări în afara uzurii normale.

Opinează că, în cazul în care aceste active materiale pe termen lung se comercializează, se transmit în arendă, locațiune, uzufruct, leasing operațional sau financiar până la expirarea a trei ani, TVA se calculează și se achită de către beneficiar pornind de la valoarea indicată în factura eliberată în momentul beneficierii de facilitatea fiscală respectivă- în cazul livrării de active materiale pe termen lung sau de la valoarea în vamă- în cazul importului acestora la momentul depunerii declarației vamale.

Conform prevederilor legale este prevăzut explicit modul de includere a bunurilor în capitalul social al întreprinderilor și explicit specifică că TVA se aplică bunurilor care au fost înstrăinate pe parcursul a trei ani de la data declarației vamale sau au fost transmise altei persoane sub orice formă.

Susține reclamantul că, nu a transmis și nu a înstrăinat bunurile pe parcursul a trei ani, includerea în capitalul social având loc la data de 06 mai 2008, astfel organul fiscal nu era în drept să calculeze TVA la bunurile imobile și mobile ce fac parte din capitalul social al reclamantului.

Relatează că, fiind gajate băncii, vânzarea bunurilor imobile și mobile a fost dispusă de către instanța de judecată prin încheierea e-958/2014 din 10 octombrie 2014.

În p.2 din decizia nr. 1446/p/2 din 23 iulie 2015, pârâtul menționează că „contribuabilul a prezentat la 29 mai 2015 declarații privind TVA pentru perioadele fiscale supuse controlului precedent, care în conformitate cu prevederile lit. c) alin. (4) art. 188 din Cod Fiscal nu pot fi luate în considerație, iar în rezultat a fost majorată suma TVA din perioada precedentă la 01 mai 2014 conform declarației corectate pentru perioada fiscală L/05/2014 cu 1897228 lei, iar conform controlului precedent constituie 571913 lei”.

Comunică că, referitor la controlul precedent de către organul fiscal a fost emisă decizia nr. 1367/1/2 din 13 august 2014, aceasta a fost contestată în instanța de judecată, în cadrul căruia s-a admis cererea reclamantului privind asigurarea acțiunii, prin care s-a suspendat executarea deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău până la examinarea pricinii în fond.

Susține că, a prezentat calculul privind TVA corect, dar pârâtul la rândul său a ignorat hotărârea instanței de judecată considerând-o nerelevantă în a adopta o nouă decizie ilegală.

Consideră că, decizia 1446/p/2 din 23 iulie 2015 a fost adoptată ilegal, fiind eronat aplicată norma materială, fiind ignorată încheierea nr. 3-710/2015 din 28 ianuarie 2015, prin care instanța de judecată a hotărât suspendarea executării deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău.

Remarcă că, întru soluționarea extrajudiciară a cazului dat, reclamantul la 21 august 2015 a depus la organul fiscal cerere prealabilă, ulterior acesta a recepționat prin intermediul poștei decizia nr. 223 din 16 septembrie 2015 prin care au fost respinse solicitările reclamantului, procedura prealabilă de soluționare a litigiilor fiind respectată integral.

Întreprinderea Municipală ”Aviproduct Plus” Societatea cu Răspundere Limitată fiind o societate ce activează în domeniul creșterii păsărilor în cazul aplicării sancțiunilor ce însumează o valoare ce depășește suma de 2500 000 lei, sumă imposibil de suportat pentru reclamant, poate prejudicia societatea prin lipsa posibilităților de achiziții a hranei pentru păsări, plata luminii, gazului, salariului pentru angajați. Adică, are un impact defectuos asupra activității întreprinderii.

În susținerea cererii de chemare în judecată invocă prevederile art. 16 din legea contenciosului administrativ.

Cere reclamantul anularea deciziei nr. 1446/p/2 din 23 iulie 2015.

Prin hotărârea Judecătoriai Rîșcani, mun. Chișinău din 08 aprilie 2016, s-a admis parțial cerințele Întreprinderii Municipale ”Aviproduct Plus” Societatea cu Răspundere Limitată către Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău.

S-a anulat decizia nr.1446/p/2 din 23 iunie 2015 emisă de Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău asupra cazului de încălcare a legislației comisă de ÎM "Aviproduct Plus" SRL în partea ce ține de calcularea și încasarea la buget a sumei de 1902 111 lei- suma TVA diminuată, încasarea majorării de întârziere în sumă de 85 595lei, aplicarea amenzilor pentru încălcarea legislației în mărime de 580 633 lei și 1000 lei ca ilegală.

În rest pretențiile reclamantului s-au respins ca nefondate.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 29 noiembrie 2016, s-a admis apelul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău, s-a casat hotărârea Judecătoriei Rîșcani, mun. Chișinău din 08 aprilie 2016 și s-a emis o nouă hotărâre, prin care acțiunea a fost respinsă ca neîntemeiată.

La 24 februarie 2017 Întreprinderea Municipală "Aviproduct-Plus" Societatea cu Răspundere Limitată a declarat recurs împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 29 noiembrie 2016, solicitând admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel și menținerea hotărârii Judecătoriei Rîșcani, mun. Chișinău.

În motivarea cererii de recurs a relevat că, decizia integrală a Curții de Apel a fost expediată în adresa recurentului la 23 decembrie 2016, astfel recurentul se afla în termenul legal de atac de două luni prevăzut de Codul de Procedură Civilă.

Menționează că, cu decizia Curții de Apel nu este de acord, deoarece aceasta este una ilegală și neîntemeiată, instanța nu a aplicat legea care trebuia să fie aplicată și a aplicat în mod eronat legea.

Susține că, instanța de apel a dat o apreciere eronată a unui document executoriu emis de instanța de fond și menținut în vigoare de Curtea de Apel.

Relevă că, instanța de fond a dat apreciere corectă titlului executoriu, menționând că „la emiterea deciziei nr. 446/p/2 din 23 iulie 2015 Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău a pus constatările dintr-o decizie IFS Chișinău suspendată și anume decizia nr. 1367/1/ din 13 august 2014 care a fost suspendată prin decizia irevocabilă a Curții de Apel Chișinău la 11 iunie 2015, iar utilizarea datelor dintr-o decizie anterioară, efectele căreia sunt suspendate, nu pot fi puse la baza unui act administrativ de sancționare și calcularea a taxei pe valoare adăugată ori constatările din decizia nr. 1367/1/2 din 13 august 2014, nu au un caracter irevocabil”.

Menționează că, norma materială care reglementează tranzacționarea bunurilor incluse în capitalul social a unei societăți este strict reglementată de art. 103, p. 29 din Codul Fiscal și Legea nr. 135 din 14 iunie 2007 privind societățile cu răspundere limitată.

În urma controlului, intimatul, prin decizia 1446/p/2 din 23 iulie 2015 aplicând eronat norma materială, incorect constată că „contrar prevederilor alin.(1) art. 97, alin.(1) și alin.(3) art. 108 din Codul Fiscal nr. 1163-XII din 24 aprilie 1997 contribuabilul, în L/11/14 a diminuat valoarea impozabilă a livrărilor impozabile și nu a calculat TVA în suma de 2468569 lei aferentă bunurilor imobile și mobile

livrate în sumă de 14811413 lei, fapt care a cauzat diminuarea TVA pentru perioadele fiscale L/11/2014 ȘI L/03/2015 și neeliberarea facturii în perioada L/11/2014- 2 cazuri”.

Opinează că, intimatul eronat constată valoarea impozabilă de 14811413 lei, or conform facturii fiscale din 26 mai 2015 valoarea facturii fără TVA constituie 14675762.84 lei. În actul de control nr. 5-672658 din 23 iunie 2015 eronat se indică că recurentul ÎM”Aviproduct-Plus” SRL în factura fiscală urma să înscrie suma de 100187 lei valoarea terenului agricol, or acest teren nu aparține recurentului, prin urmare nu poate fi facturat de acesta.

Potrivit art. 97 Cod Fiscal alin.(1) și alin.(3) la care face referire instanța de apel, alin.(1) valoarea impozabilă a livrării impozabile, reprezintă valoarea livrării achitate sau care urmează a fi achitate.

Valoarea TVA pentru livrarea din 26 mai 2015 a fost calculată de recurent după cum urmează: pentru bunurile ce nu au fost incluse în capitalul social și au fost livrate și calculat TVA în conformitate cu prevederile art. 96 lit. a) cota-standard- în mărime de 20%; pentru bunurile incluse în capitalul social a fost aplicată norma materială prevăzută de art. 103 alin.(1) p. 29 Cod Fiscal.

Reține că, taxa pe valoare adăugată nu se aplică la importul mărfurilor, serviciilor și pentru livrările de mărfuri, servicii efectuate de către subiecții impozabili, ce constituie rezultatul activității lor de întreprinzător în Republica Moldova: locuința, pământul arenda acestora, dreptul de livrare și arendare a acestora, cu excepția plăților de comision aferente tranzacțiilor respective; activele materiale pe termen lung utilizate nemijlocit la fabricarea produselor, la prestarea serviciilor și/sau executarea lucrărilor, destinate includerii în capitalul statutar în modul și în termenele prevăzute de legislație.

Susține că, recurentul nu a încălcat sub nici o formă prevederile normei materiale date care reglementează expres modul de operare a tranzacțiilor cu privire la aplicarea TVA pe bunurile incluse în capitalul social, ori instanța de fond a constatat că includerea în capitalul social a avut loc la 06 mai 2008, adică au trecut 6 ani de la data includerii în capitalul social, astfel fiind respectate toate prevederile legale privind calculul TVA pentru bunurile înstrăinate ce fac parte din capitalul social.

Recurentul are certitudinea că, nu există altă norma materială care ar specifica, în alt mod, alte aspecte ce ar contrazice prevederile art. 103 alin.(1) p. 29 din Cod Fiscal.

Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău a emis decizia de sancționare nr. 1446/p/2 din 23 iulie 2015 cu încălcarea normelor procedurale și de drept.

Constată că, instanța de apel a interpretat în mod eronat legea precum nici nu a aplicat normele care trebuiau aplicate, or conform art. 432 alin.(2) se consideră că normele de drept material au fost încălcate sau aplicate eronat în cazul în care instanța

judecătorească: a) nu a aplicat legea care trebuia să fie aplicată sau c) a interpretat în mod eronat legea.

Invocă prevederile art. 445 alin.(1) lit. b)CPC, potrivit căruia instanța de recurs la judecarea recursului este în drept să admită recursul și să caseze integral sau parțial decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe, pronunțând o nouă hotărâre.

În conformitate cu art. 434 alin. (1) CPC, recursul se declară în termen de 2 luni de la data comunicării hotărârii sau deciziei integrale.

Materialele cauzei atestă că, decizia instanței de apel a fost pronunțată la 29 noiembrie 2016 (f.d.174-181), fiind expediată în adresa părților prin scrisoare de însoțire a Curții de Apel Chișinău la 23 decembrie 2016 (f.d.182), confirmarea privind recepționarea acesteia la materialele dosarului lipsește.

Astfel, instanța de recurs consideră că recurentul s-a conformat prevederilor legale și a declarat recursul la 24 februarie 2017, în termen (f.d.183-186).

Examinând temeiurile recursului în raport cu materialele pricinii civile, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia că recursul declarat de către Întreprinderea Municipală ”Aviproduct Plus” Societatea cu Răspundere Limitată, urmează a fi declarat inadmisibil, din următoarele considerente.

În conformitate cu prevederile art. 432 alin. (1) CPC, părțile și alți participanți la proces sunt în drept să declare recurs în cazul în care se invocă încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material sau a normelor de drept procedural.

În conformitate cu art. 432 alin. (2) CPC, se consideră că normele de drept material au fost încălcate sau aplicate eronat în cazul în care instanța judecătorească: nu a aplicat legea care trebuia să fie aplicată; a aplicat o lege care nu trebuia să fie aplicată; a interpretat în mod eronat legea; a aplicat în mod eronat analogia legii sau analogia dreptului.

În conformitate cu art. 432 alin. (3) CPC, se consideră că normele de drept procedural au fost încălcate sau aplicate eronat în cazul în care: pricina a fost judecată de un judecător care nu avea dreptul să participe la judecarea ei; pricina a fost judecată în absența unui participant la proces căruia nu i s-a comunicat locul, data și ora ședinței de judecată; în judecarea pricinii au fost încălcate regulile privind limba de desfășurare a procesului; instanța a soluționat problema drepturilor unor persoane care nu au fost implicate în proces; în dosar lipsește procesul-verbal al ședinței de judecată; hotărârea a fost pronunțată cu încălcarea competenței jurisdicționale.

Alin. (4) al articolului menționat prevede că, săvârșirea a altor încălcări decât cele indicate la alin.(3) constituie temei de declarare a recursului doar în cazul și în măsura în care acestea au dus sau ar fi putut duce la soluționarea greșită a pricinii sau în cazul în care instanța de recurs consideră că aprecierea probelor de către instanța

judecătorească a fost arbitrară, sau în cazul în care erorile comise au dus la încălcarea drepturilor și libertăților fundamentale ale omului.

În conformitate cu art. 433 lit. a) CPC, cererea de recurs se consideră inadmisibilă în cazul în care recursul nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 432 alin. (2), (3) și (4).

Completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul declarat de către Întreprinderea Municipală "Aviproduct Plus" Societatea cu Răspundere Limitată, este declarativ și nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 432 alin. (2), (3), (4) CPC, care să justifice afirmația de ilegalitate a deciziei instanței de apel.

Dat fiind faptul că temeiurile de declarare a recursului împotriva deciziei Curții de Apel, prin prisma prevederilor secțiunii a 2-a a capitolului XXXVIII al Codului de procedură civilă, sunt strict delimitate de art. 432, Completul reține că, reieșind din prevederile art. 437 alin.(1) lit. f) CPC, în sarcina recurentului este impusă obligația delimitării esenței, temeiului și argumentării acelei/acelor încălcări esențiale și/sau a acelor circumstanțe ce indică la aplicarea eronată a normelor de drept material sau procedural, și care ar dicta necesitatea declarării recursului ca fiind admisibil.

În speță, însă criticile invocate de recurent nu pot duce la admisibilitatea recursului, ori acestea nu pot fi reținute prin prisma art. 432 CPC, în condițiile în care se insistă în mod exclusiv asupra reaprecierii circumstanțelor cauzei, în detrimentul evidențierii ilegalității soluției instanței de judecată.

Totodată, argumentele invocate de Întreprinderea Municipală "Aviproduct Plus" Societatea cu Răspundere Limitată în cererea de recurs poartă caracter declarativ, se combat cu probe administrate și nu au suport legal.

În conformitate cu jurisprudența CtEDO, recursul trebuie să fie efectiv, adică să fie capabil să ofere îndreptarea situației prezentate în cerere, să posede puterea de a îndrepta în mod direct starea de lucruri, trăsătură distinctivă care nu este evidențiată în cererea de recurs a recurentului, Întreprinderea Municipală "Aviproduct Plus" Societatea cu Răspundere Limitată.

Astfel, din considerentele menționate și având în vedere că instanța de apel a examinat pricina sub toate aspectele, cu respectarea normelor de drept material, procedural și apreciind corect probele administrate a emis o hotărâre legală, iar argumentele invocate de Întreprinderea Municipală "Aviproduct Plus" Societatea cu Răspundere Limitată în cererea de recurs poartă caracter declarativ și nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 432 alin. (2), (3) și (4) Codul de procedură civilă, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a considera recursul declarat ca fiind inadmisibil.

În conformitate cu art. art. 270, 431 alin.(2), art. 433 lit. a), art. 440 CPC, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție,

d i s p u n e :

Recursul declarat de către Întreprinderea Municipală ”Aviproduct Plus” Societatea cu Răspundere Limitată, se consideră inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului, judecător

Tatiana Vieru

Judecătorii

Oleg Sternioală

Nicolae Craiu