

Dosarul nr. 3ra-127/19

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Central (judecător E. Galușceac)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (judecători V. Buhnaci, L. Pruteanu și M. Guzun)

## Î N C H E I E R E

06 martie 2019

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul  
judecătorii

Valeriu Doagă  
Nicolae Craiu  
Nina Vascan

examinând admisibilitatea recursului declarat de Biroul Vamal Centru,  
în cauza civilă la cererea de chemare în judecată depusă de „Bioproduct  
Group“ SRL, reprezentată de avocatul Vladislav Roșca, împotriva Biroului Vamal  
Centru cu privire la contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei din 13 noiembrie 2018 a Curții de Apel Chișinău, prin  
care a fost respins apelul declarat de Biroul Vamal Centru și a fost menținută  
hotărârea din 20 aprilie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Central,

#### c o n s t a t ă :

La 06 iulie 2017, „Bioproduct Group“ SRL, reprezentată de avocatul  
Vladislav Roșca, a depus cerere de chemare în judecată împotriva Biroului Vamal  
Centru cu privire la anularea deciziei de regularizare a Biroului Vamal Centru nr.  
585 din 19 mai 2017 (vol. I, f.d. 5-12).

În motivarea acțiunii, reclamanta „Bioproduct Group“ SRL, reprezentată de  
avocatul Vladislav Roșca, a susținut că în perioada 06 martie 2017 – 02 mai 2017,  
a fost supusă de către Biroul Vamal Centru controlului ulterior prin audit post-  
vămuire, în rezultatul căruia, a fost întocmit actul de audit post-vămuire nr.  
17.17/004 din 04 mai 2017, prin care s-a stabilit nerespectarea de către reclamantă  
a art. 103 alin. (1) pct. 29 din Codul fiscal, a art. 28 lit. q<sup>2</sup>) din Legea nr. 1380 din  
20 noiembrie 1997 cu privire la tariful vamal și a pct. 4 din Regulamentul cu  
privire la modul de aplicare a facilităților fiscale stabilite în art. 103 alin. (1) pct.  
29 din Codul fiscal și art. 28 lit. q<sup>2</sup>) din Legea nr. 1380 din 20 noiembrie 1997 cu  
privire la tariful vamal, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 145 din  
26 februarie 2014.

Reclamanta a evidențiat că în actul de audit post-vămuire nr. 17.17/004 din  
04 mai 2017, organul vamal a stabilit că uzura activelor materiale pe termen lung

importate cu facilități fiscale și vamale, destinate includerii în capitalul social, nu este raportată la categoria „costul produselor fabricate, serviciilor prestate și/sau lucrărilor executate în procesul de producere, prestare a serviciilor și/sau executare a lucrărilor“, dar a fost raportată la categoria „cheltuieli administrative“, iar în consecință, organul vamal a stabilit necesitatea de recalculare a drepturilor de import în sumă de 2 324 304, 62 lei, care cuprind taxa vamală în sumă de 525 427, 96 lei și TVA în sumă de 1 798 876, 66 lei, suplimentar fiind menționată calcularea ulterioară a majorării de întârziere.

Reclamanta a indicat că în baza actului de audit post-vămuire nr. 17.17/004 din 04 mai 2017, Biroul Vamal Centru a emis decizia de regularizare nr. 585 din 19 mai 2017, prin care au fost recalculate și stabilite pentru achitare drepturile de import în sumă de 2 337 557, 48 lei și penalități în sumă de 758 337, 68 lei, adică în total, reclamanta a fost obligată să achite suma de 3 095 895, 16 lei.

Reclamanta a relatat că manifestându-și dezacordul cu rezultatele actului de audit post-vămuire nr. 17.17/004 din 04 mai 2017 și cu decizia de regularizare nr. 585 din 19 mai 2017, în temeiul prevederilor Codului vamal, a depus la Serviciul Vamal cerere prealabilă, prin care a contestat decizia de regularizare nominalizată, dar care a fost respinsă printr-un răspuns nemotivat, și anume prin scrisoarea Serviciului Vamal nr. 28/11-8278 din 22 iunie 2017.

În continuare, reclamanta a invocat că în conformitate cu art. 103 alin. (1) pct. 29 din Codul fiscal, TVA nu se aplică la importul și pentru livrările efectuate pe teritoriul Republicii Moldova al activelor materiale pe termen lung utilizate nemijlocit la fabricarea produselor, la prestarea serviciilor și/sau la executarea lucrărilor, destinate includerii în capitalul social în modul și în termenele prevăzute de legislație, iar modul de aplicare a facilităților fiscale respective se stabilește de Guvern.

De asemenea, reclamanta a notat că, conform art. 28 lit. q<sup>2</sup>) din Legea nr. 1380 din 20 noiembrie 1997 cu privire la tariful vamal, sunt scutite de taxa vamală activele materiale pe termen lung utilizate nemijlocit la fabricarea produselor, la prestarea serviciilor și/sau la executarea lucrărilor, destinate includerii în capitalul social în modul și în termenele prevăzute de legislație, iar modul de aplicare a facilităților fiscale respective se stabilește printr-un regulament aprobat de Guvern.

Reclamanta a reliefat că potrivit pct. 4 din Regulamentul cu privire la modul de aplicare a facilităților fiscale stabilite în art. 103 alin. (1) pct. 29 din Codul fiscal și art. 28 lit. q<sup>2</sup>) din Legea nr. 1380 din 20 noiembrie 1997 cu privire la tariful vamal, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 145 din 26 februarie 2014, pentru a beneficia de facilitățile fiscale specificate, este necesară întrunirea cumulativă a următoarelor condiții:

a) activele materiale pe termen lung sunt destinate includerii în capitalul social;

b) activele materiale pe termen lung trebuie să fie utilizate nemijlocit la fabricarea produselor, la prestarea serviciilor și/sau la executarea lucrărilor;

c) uzura activelor materiale pe termen lung se raportează la costul produselor fabricate, serviciilor prestate și/sau lucrărilor executate în procesul de producere,

prestare a serviciilor și/sau executare a lucrărilor;

d) activele materiale pe termen lung nu vor fi comercializate, transmise în arendă, locațiune, uzufruct, leasing operațional sau financiar pe parcursul a 3 ani de la data validării declarației vamale respective sau eliberării facturii fiscale.

Reclamanta a afirmat că aceste condiții legale urmează a fi întrunite până la aplicarea facilităților fiscale, iar cazurile în care facilitățile se anulează, cu obligarea de calculare a drepturilor de import, sunt stipulate în mod expres de legislația în vigoare.

Astfel, reclamanta a relevat că în conformitate cu art. 103 alin. (1) pct. 29 din Codul fiscal, activele materiale pe termen lung care au beneficiat de facilitatea fiscală respectivă nu pot fi înstrăinate, transmise în folosință sau posesie (exceptând locațiunea bunurilor imobile), atât integral, cât și părți componente ale acestora, pe parcursul a 3 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, iar în cazul în care aceste active materiale pe termen lung se înstrăinează, se transmit în folosință sau posesie, atât integral, cât și părți componente ale acestora, până la expirarea a 3 ani, TVA se calculează și se achită de către beneficiar (cumpărător) 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 la momentul depunerii declarației vamale, în cazul importului acestora.

Reclamanta a punctat că art. 28 lit. q<sup>2</sup>) din Legea nr. 1380 din 20 noiembrie 1997 cu privire la tariful vamal la fel prevede că activele materiale pe termen lung care au beneficiat de facilitatea fiscală respectivă nu pot fi înstrăinate, transmise în folosință sau posesie, atât integral, cât și părți componente ale acestora, pe parcursul a 3 ani de la data validării declarației vamale respective, 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, iar în cazul în care aceste active materiale pe termen lung se înstrăinează, se transmit în folosință sau posesie, atât integral, cât și părți componente ale acestora, până la expirarea a 3 ani, taxa vamală se calculează și se achită de către beneficiar (cumpărător) de la valoarea în vamă a acestor active la momentul depunerii declarației vamale.

Reclamanta a mai menționat că, conform pct. 5 din Regulamentul cu privire la modul de aplicare a facilităților fiscale stabilite în art. 103 alin. (1) pct. 29 din Codul fiscal și art. 28 lit. q<sup>2</sup>) din Legea nr. 1380 din 20 noiembrie 1997 cu privire la tariful vamal, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 145 din 26 februarie 2014, 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 termenului de 3 ani de la data validării declarației vamale respective sau eliberării facturii fiscale, TVA și taxa vamală se vor calcula și se vor achita în modul următor:

a) pentru activele materiale pe termen lung destinate includerii în capitalul

social livrate pe teritoriul Republicii Moldova, TVA se va calcula și se va achita din valoarea de intrare de către subiectul în al cărui capital social au fost introduse activele materiale, conform art. 108 din Codul fiscal;

b) pentru activele materiale pe termen lung destinate includerii în capitalul social importate, TVA și taxa vamală se vor calcula și se vor achita din valoarea în vamă a mărfurilor, conform prevederilor art. 127<sup>5</sup> din Codul vamal.

În această ordine de idei, reclamanta a invocat că există o singură situație prevăzută de legislația în vigoare, în care are loc recalcularea drepturilor de import, și anume situația ce vizează înstrăinarea, transmiterea în folosință sau posesie, înainte de termen, a activelor care au beneficiat de facilități.

Prin urmare, reclamanta a considerat că raportarea în documentele contabile a uzurii în alt mod decât cel prevăzut de legislație, în cazul în care activele ce au beneficiat de facilități au rămas în proprietatea beneficiarului, nu servește drept temei pentru recalcularea drepturilor de import.

Or, aceasta nu constituie o încălcare a art. 103 alin. (1) pct. 29 din Codul fiscal, a art. 28 lit. q<sup>2</sup>) din Legea nr. 1380 din 20 noiembrie 1997 cu privire la tariful vamal și a pct. 4 din Regulamentul cu privire la modul de aplicare a facilităților fiscale stabilite în art. 103 alin. (1) pct. 29 din Codul fiscal și art. 28 lit. q<sup>2</sup>) din Legea nr. 1380 din 20 noiembrie 1997 cu privire la tariful vamal, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 145 din 26 februarie 2014.

Cu titlu separat, reclamanta a evidențiat că potrivit pct. 29 din Standardele Naționale de Contabilitate „Stocuri“, costurile indirecte de producție sunt legate de fabricarea produselor/prestarea serviciilor de mai multe tipuri și se includ în costul lor prin repartizare, în modul stabilit în politicile contabile ale entității, iar repartizarea acestor costuri se efectuează în două etape:

1) repartizarea costurilor între costul produselor/serviciilor/producției în curs de execuție și cheltuielile curente;

2) repartizarea costurilor pe tipuri de produse fabricate/servicii prestate.

Astfel, reclamanta a declarat că uzura activelor materiale pe termen lung importate cu facilități fiscale nu putea fi altfel raportată decât la costul produselor fabricate, a serviciilor prestate și/sau a lucrărilor executate, iar reflectarea acesteia în alt mod constituie doar o eroare metodologică, care nu afectează condițiile de beneficiere a facilităților prevăzute de legislația în vigoare la importul activelor materiale și nu servește drept temei pentru recalcularea drepturilor de import, precum și, implicit, nu afectează nici cuantumul obligațiilor față de stat.

Reclamanta a mai relatat că au fost deja întocmite rapoarte de corectare pentru anii 2014, 2015 și 2016, care sunt pregătite pentru a fi transmise Biroului Național de Statistică, fapt care însă va putea fi realizat abia în anul 2018, or rapoartele financiare în cauză se transmit Biroului Național de Statistică anual.

Prin hotărârea din 20 aprilie 2018 a Judecătorei Chișinău, sediul Central, cererea de chemare în judecată înaintată de „Bioproduct Group“ SRL, reprezentată de avocatul Vladislav Roșca, împotriva Biroului Vamal Centru cu privire la anularea deciziei de regularizare a Biroului Vamal Centru nr. 585 din 19 mai 2017, a fost admisă (vol. III, f.d. 112-119). S-a anulat decizia de regularizare a Biroului

Vamal Centru nr. 585 din 19 mai 2017.

La 20 aprilie 2018, Biroul Vamal Centru a declarat apel împotriva hotărârii din 20 aprilie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Central (vol. III, f.d. 110-111).

Prin decizia din 13 noiembrie 2018 a Curții de Apel Chișinău, a fost respins apelul declarat de Biroul Vamal Centru și a fost menținută hotărârea din 20 aprilie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Central (vol. III, f.d. 162-173).

În consolidarea soluțiilor emise, instanțele ierarhic inferioare au reținut că pentru a beneficia de facilitățile vamale și fiscale în cauză, „Bioproduct Group“ SRL urmează să întrunească cumulativ cele patru condiții enunțate la pct. 4 din Regulamentul cu privire la modul de aplicare a facilităților fiscale stabilite în art. 103 alin. (1) pct. 29 din Codul fiscal și art. 28 lit. q<sup>2</sup>) din Legea nr. 1380 din 20 noiembrie 1997 cu privire la tariful vamal, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 145 din 26 februarie 2014.

Instanțele ierarhic inferioare au notat că neîndeplinirea condiției prevăzute la pct. 4 lit. c) din Regulamentul cu privire la modul de aplicare a facilităților fiscale stabilite în art. 103 alin. (1) pct. 29 din Codul fiscal și art. 28 lit. q<sup>2</sup>) din Legea nr. 1380 din 20 noiembrie 1997 cu privire la tariful vamal, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 145 din 26 februarie 2014, nu servește drept temei pentru recalcularea drepturilor de import.

În context, instanțele ierarhic inferioare au concluzionat că situațiile în care facilitățile se anulează, cu obligarea de calculare a drepturilor de import, sunt stipulate în mod expres de legislația în vigoare, și vizează doar înstrăinarea, transmiterea în folosință sau posesie, înainte de termen, a activelor care au beneficiat de facilități.

La fel, instanțele ierarhic inferioare au constatat că „Bioproduct Group“ SRL a întreprins acțiunile necesare pentru a corecta erorile referitoare la raportarea uzurii activelor importate.

La 21 decembrie 2018, Biroul Vamal Centru a declarat recurs împotriva deciziei din 13 noiembrie 2018 a Curții de Apel Chișinău, solicitând casarea acesteia și pronunțarea unei noi hotărâri, prin care cererea de chemare în judecată a „Bioproduct Group“ SRL să fie respinsă ca neîntemeiată (vol. III, f.d. 176-186).

În motivarea recursului, recurentul Biroul Vamal Centru a susținut că, controlul ulterior la „Bioproduct Group“ SRL a fost efectuat în temeiul art. 1 pct. 21<sup>1</sup>), 181<sup>1</sup>, 185, secțiunea 29<sup>1</sup> din Codul vamal, Ordinului Serviciului Vamal nr. 63-O din 11 ianuarie 2013 „Norme metodologice privind realizarea reverificării declarațiilor vamale“ și ordinului de control nr. 59 din 27 februarie 2017, obiect al controlului fiind verificarea corectitudinii acordării tratamentului tarifar favorabil și a respectării destinației finale pentru mărfurile importate pe teritoriul Republicii Moldova – includerea în capitalul social.

Recurentul a specificat că în baza declarațiilor vamale supuse controlului ulterior, și anume a celor întocmite în perioada 10 martie 2014 – 11 martie 2016, „Bioproduct Group“ SRL a importat mărfuri sub regimul vamal 4200 702 (import de mărfuri destinat majorării capitalului social al întreprinderii), scutirea fiind reglementată de art. 103 alin. (1) pct. 29 din Codul fiscal, a art. 28 lit. q<sup>2</sup>) din Legea

nr. 1380 din 20 noiembrie 1997 cu privire la tariful vamal și Regulamentul cu privire la modul de aplicare a facilităților fiscale stabilite în art. 103 alin. (1) pct. 29 din Codul fiscal și art. 28 lit. q<sup>2</sup>) din Legea nr. 1380 din 20 noiembrie 1997 cu privire la tariful vamal, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 145 din 26 februarie 2014.

Recurentul a indicat că în procesul controlului ulterior prin audit post-vămuire, a verificat corectitudinea plasării mărfii în capitalul social al „Bioproduct Group“ SRL și a destinației finale a mărfii, acordând o atenție deosebită pct. 4 din Regulamentul cu privire la modul de aplicare a facilităților fiscale stabilite în art. 103 alin. (1) pct. 29 din Codul fiscal și art. 28 lit. q<sup>2</sup>) din Legea nr. 1380 din 20 noiembrie 1997 cu privire la tariful vamal, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 145 din 26 februarie 2014, și verificând, în sensul dat, documentele contabile primare, modul de achitare, proveniența mijloacelor bănești, sursa de majorare a capitalului social, actele aferente importului, existența și autenticitatea deciziilor privind înregistrarea modificărilor de către Camera Înregistrării de Stat, certificatele de constatare a majorării capitalului social, procesele-verbale ale adunării generale a asociaților, rapoartele de evaluare etc.

Astfel, recurentul a menționat că a constatat că, conform declarațiilor vamale nr. 3029 I 12935 din 10 martie 2014, nr. 3029 I 19585 din 07 aprilie 2014 și nr. 3029 I 20223 din 08 aprilie 2014, „Bioproduct Group“ SRL a importat mijloace fixe în valoare de 652 003, 32 lei, cu aplicarea tratamentului tarifar favorabil (scutirea 702), iar în baza înregistrărilor contabile la conturile 242 – conturile curente în valută națională și 311 – capitalul social, a constatat că mijloacele fixe respective au fost procurate din mijloacele circulante ale întreprinderii.

Recurentul a relatat că majorarea capitalului social al „Bioproduct Group“ SRL a avut loc în decembrie 2014, în baza deciziei Camerei Înregistrării de Stat din 11 decembrie 2014 și a procesului-verbal al adunării asociaților nr. 7 din 02 decembrie 2014, cu introducerea activelor materiale procurate din sursele financiare depuse de fondatorul „Bioproduct Group“ SRL, Andrian Cecan, pe contul bancar al întreprinderii.

Recurentul a relevat că majorarea capitalului social al „Bioproduct Group“ SRL a avut loc și în martie 2015, în baza deciziei Camerei Înregistrării de Stat din 09 martie 2015 și a procesului-verbal al adunării asociaților nr. 4 din 09 martie 2015, din contul mijloacelor circulante ale întreprinderii.

De asemenea, recurentul a mai afirmat că majorarea capitalului social al „Bioproduct Group“ SRL a avut loc în martie 2016, în baza deciziei Camerei Înregistrării de Stat din 10 martie 2016 și a procesului-verbal al adunării asociaților nr. 3 din 10 martie 2016, cu introducerea activelor materiale procurate din sursele financiare depuse de fondatorul „Bioproduct Group“ SRL, Andrian Cecan, Alexandru Cecan și Petru Cazacu pe contul bancar al întreprinderii.

Recurentul a evidențiat că pentru a beneficia de facilitățile fiscale în cauză, întreprinderea urmează să întrunească cumulativ cele 4 condiții enunțate la pct. 4 din Regulamentul cu privire la modul de aplicare a facilităților fiscale stabilite în art. 103 alin. (1) pct. 29 din Codul fiscal și art. 28 lit. q<sup>2</sup>) din Legea nr. 1380 din

20 noiembrie 1997 cu privire la tariful vamal, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 145 din 26 februarie 2014.

Recurentul a constatat, în baza înregistrărilor contabile, că uzura activelor importate cu facilități fiscale și vamale, destinate includerii în capitalul social, nu a fost raportată la categoria „costul produselor fabricate, serviciilor prestate și/sau lucrărilor executate în procesul de producere, prestare a serviciilor și/sau executare a lucrărilor“, ci la categoria „cheltuieli administrative“, ceea ce denotă nerespectarea de către „Bioproduct Group“ SRL a art. 103 alin. (1) pct. 29 din Codul fiscal, a art. 28 lit. q<sup>2</sup>) din Legea nr. 1380 din 20 noiembrie 1997 cu privire la tariful vamal și a pct. 4 din Regulamentul cu privire la modul de aplicare a facilităților fiscale stabilite în art. 103 alin. (1) pct. 29 din Codul fiscal și art. 28 lit. q<sup>2</sup>) din Legea nr. 1380 din 20 noiembrie 1997 cu privire la tariful vamal, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 145 din 26 februarie 2014.

În particular, recurentul a arătat că în anul 2014, uzura activelor a fost raportată la cheltuieli pentru uzura, reparația și întreținerea mijloacelor cu destinație generală (formula contabilă Dt – 713.1), iar în anii 2015 și 2016 – la cheltuieli privind amortizarea, întreținerea și reparația activelor imobilizate cu destinație administrativă (formula contabilă Dt – 713.2).

Recurentul a făcut trimitere la art. 154 alin. (2) din Codul fiscal, care stipulează că organele vamale exercită drepturi ce țin de asigurarea stingerii obligațiilor fiscale aferente trecerii frontierei vamale și/sau plasării mărfurilor în regim vamal potrivit Codului vamal, Codului fiscal în cazurile expres prevăzute de el, precum și altor acte normative adoptate în conformitate cu acestea.

În această conjunctură, recurentul a notat că în conformitate cu art. 35 alin. (1) din Codul vamal, în cazul în care mărfurile sunt puse în liberă circulație cu acordarea de facilități fiscale și vamale pe motivul destinației lor finale, acestea rămân sub supraveghere vamală. Supravegherea vamală conform condițiilor prevăzute pentru acordarea unor astfel de facilități fiscale și vamale încetează a mai fi aplicată, cu condiția achitării drepturilor de import datorate, în cazul în care mărfurile:

- b) sunt distruse, cu excepția cazurilor de forță majoră;
- c) sunt utilizate în alte scopuri decât cele prevăzute de legislație pentru aplicarea facilităților fiscale și vamale, cu excepția exportului lor dacă nu au suferit modificări în afara uzurii lor normale;
- d) nu pot fi identificate din lipsa informației, documentelor justificative și a persoanei în gestiunea căreia au fost înregistrate astfel de importuri.

(1<sup>1</sup>) Mărfurile care au fost puse în liberă circulație cu acordarea de facilități fiscale și vamale pe motivul destinației lor finale până la 1 ianuarie 2014 pot fi utilizate în alte scopuri decât cele pentru care au fost importate în condițiile prevăzute la alin. (2).

(2) Mărfurile pot fi utilizate în alte scopuri decât cele pentru care au fost importate, fără achitarea drepturilor de import, după expirarea termenului de 3 ani din momentul obținerii facilităților, dacă legislația pentru aplicarea facilităților fiscale și vamale nu prevede altfel.

Recurentul a punctat că prin prisma Standardelor Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 06 august 2013, prin active materiale pe termen lung în curs de execuție (imobilizări corporale în curs de execuție) se subînțeleg activele materiale pe termen lung procurate sau aflate în procesul de creare și de pregătire pentru utilizare după destinație, până la transmiterea lor în exploatare.

Recurentul a accentuat că, Codul fiscal, Legea nr. 1380 din 20 noiembrie 1997 cu privire la tariful vamal și Regulamentul cu privire la modul de aplicare a facilităților fiscale stabilite în art. 103 alin. (1) pct. 29 din Codul fiscal și art. 28 lit. q<sup>2</sup>) din Legea nr. 1380 din 20 noiembrie 1997 cu privire la tariful vamal, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 145 din 26 februarie 2014, nu prevăd restricții sau un anumit termen pentru darea în exploatare a activelor materiale pe termen lung care au fost introduse în capitalul social și, respectiv, pentru începerea utilizării acestor active la fabricarea produselor, la prestarea serviciilor și/sau la executarea lucrărilor.

Astfel, recurentul consideră că întârzierea, în contextul unor circumstanțe întemeiate, a dării în exploatare a activelor materiale pe termen lung care au fost introduse în capitalul social, nu reprezintă o încălcare a art. 103 alin. (1) pct. 29 din Codul fiscal și a art. 28 lit. q<sup>2</sup>) din Legea nr. 1380 din 20 noiembrie 1997 cu privire la tariful vamal, dacă până la finele perioadei aflării sub supraveghere vamală a mărfurilor puse în liberă circulație cu acordarea de facilități fiscale și vamale, adică timp de trei ani de la data validării declarației vamale de import, vor fi întrunite toate condițiile de la pct. 4 din Regulamentul cu privire la modul de aplicare a facilităților fiscale stabilite în art. 103 alin. (1) pct. 29 din Codul fiscal și art. 28 lit. q<sup>2</sup>) din Legea nr. 1380 din 20 noiembrie 1997 cu privire la tariful vamal, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 145 din 26 februarie 2014.

Recurentul a făcut referire la pct. 4 din Standardul Național de Contabilitate „Imobilizări corporale și incorporale”, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 06 august 2013, care statuează că amortizarea imobilizărilor reprezintă repartizarea sistematică a valorii amortizabile a unei imobilizări pe perioade de gestiune ale duratei de utilizare, iar potrivit pct. 21 din același Standard, amortizarea calculată pentru un obiect în perioada de gestiune se înregistrează ca majorare a costurilor și/sau a cheltuielilor curente.

În acest fel, recurentul a subliniat că amortizarea imobilizărilor se include în costuri și/sau cheltuieli curente în dependență de destinația utilizării acestora.

Mai mult, recurentul a susținut că în conformitate cu art. 1 pct. 16) din Codul vamal, punerea condiționată în circulație este punerea în liberă circulație a mărfurilor și mijloacelor de transport, condiționată de îndeplinirea unor restricții, cerințe sau condiții.

Aici, recurentul a subliniat că aceste condiții și restricții sunt instituite prin Regulamentul cu privire la modul de aplicare a facilităților fiscale stabilite în art. 103 alin. (1) pct. 29 din Codul fiscal și art. 28 lit. q<sup>2</sup>) din Legea nr. 1380 din 20 noiembrie 1997 cu privire la tariful vamal, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 145 din 26 februarie 2014.

Recurentul a invocat recunoașterea de către „Bioproduct Group“ SRL a faptului comiterii erorilor în evidența contabilă a întreprinderii, ceea ce încalcă pct. 4 din Regulamentul cu privire la modul de aplicare a facilităților fiscale stabilite în art. 103 alin. (1) pct. 29 din Codul fiscal și art. 28 lit. q<sup>2</sup>) din Legea nr. 1380 din 20 noiembrie 1997 cu privire la tariful vamal, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 145 din 26 februarie 2014, doar că rectificarea acestor erori nu are vocația de a influența menținerea în vigoare a deciziei de regularizare a Biroului Vamal Centru nr. 585 din 19 mai 2017.

Or, recurentul a menționat că art. 188 alin. (4) din Codul fiscal prevede că darea de seamă fiscală corectată nu va fi luată în considerare și, prin urmare, nu va fi modificată darea de seamă precedentă dacă cea corectată a fost prezentată:

b) după emiterea de către conducerea organului care exercită controlul a unei decizii scrise cu privire la inițierea efectuării unui control fiscal, al cărui obiect va fi și darea de seamă prezentată greșit sau cu omisiuni;

c) pe o perioadă supusă unei verificări documentare sau după ea.

În ceea ce privește competența de verificare a evidenței contabile și a dărilor de seamă fiscale ale entităților, recurentul a specificat că în conformitate cu art. 131 alin. (1) din Codul fiscal, organele vamale de asemenea sunt organe care exercită atribuții de administrare fiscală, cu atât mai mult că potrivit art. 1 pct. 21<sup>1</sup>) din Codul vamal, controlul ulterior reprezintă verificarea informațiilor din declarația vamală și din documentele însoțitoare, verificarea existenței și conformității documentelor prevăzute pentru derularea unei destinații vamale sau regim vamal, examinarea contabilității și a tuturor documentelor și datelor sub orice formă, inclusiv computerizată, care se raportează la operațiunile privind mărfurile provenite din comerțul internațional ori la alte operațiuni comerciale anterioare sau ulterioare implicând aceste mărfuri, verificarea mărfurilor, în cazul în care acestea pot fi identificate, a mijloacelor de transport, încăperilor și spațiilor de depozitare.

Recurentul a relevat că a prezentat aceste argumente și instanțelor ierarhic inferioare, care însă le-au ignorat și au emis soluții unilaterale și neîntemeiate, în contradicție cu art. 239 din Codul de procedură civilă.

Totodată, recurentul a invocat o hotărâre din 03 ianuarie 2018 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani, devenită definitivă și irevocabilă, prin care, într-un caz similar, instanța de judecată a respins acțiunea cu privire la anularea deciziei de regularizare a organului vamal.

La 16 ianuarie 2019, Curtea Supremă de Justiție a expediat în adresa intimă „Bioproduct Group“ SRL copia cererii de recurs depuse de Biroul Vamal Centru (vol. III, f.d. 190).

La 19 februarie 2019, „Bioproduct Group“ SRL, reprezentată de avocatul Vladislav Roșca, a depus referință la cererea de recurs depusă de Biroul Vamal Centru, solicitând considerarea recursului ca fiind inadmisibil (vol. III, f.d. 192-201).

În conformitate cu art. 434 alin. (1) din Codul de procedură civilă, recursul se declară în termen de 2 luni de la data comunicării hotărârii sau a deciziei

integrale, dacă legea nu prevede altfel.

Având în vedere că dispozitivul deciziei recurate a fost pronunțat la 13 noiembrie 2018, iar recursul a fost declarat la 21 decembrie 2018, instanța de recurs consideră că recurentul Biroul Vamal Centru s-a conformat prevederilor legale și s-a încadrat în termenul de declarare a recursului, prevăzut la art. 434 alin. (1) din Codul de procedură civilă.

În afară de aceasta, instanța de recurs evidențiază că decizia contestată a fost publicată pe portalul instanțelor naționale de judecată la data de 13 decembrie 2018.

Examinând temeiurile recursului declarat de Biroul Vamal Centru, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră recursul drept inadmisibil, din următoarele raționamente.

Conform art. 432 alin. (1) din Codul de procedură civilă, 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.

Alineatele (2) și (3) ale aceluiași articol prevăd exhaustiv cazurile în care se consideră că normele de drept material sau de drept procedural au fost încălcate sau aplicate eronat, iar alin. (4) stabilește că săvârșirea 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 cauzei 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.

Potrivit art. 433 lit. a) din Codul de procedură civilă, 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).

Respectiv, instanța de recurs reține că examinarea admisibilității recursului presupune verificarea conformității temeiurilor invocate în cererea de recurs cu temeiurile prevăzute la art. 432 din Codul de procedură civilă.

Astfel, argumentele invocate în recursul declarat de Biroul Vamal Centru se referă la dezacordul recurentului cu soluția pronunțată de către instanțele ierarhic inferioare, însă nu relevă încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material, respectiv nu constituie temei de casare a deciziei recurate.

Subsidiar, se menționează că recursul exercitat conform Secțiunii a II-a, Capitolul XXXVIII din Codul de procedură civilă, are caracter devolutiv numai asupra problemelor de drept material și procedural, verificându-se doar legalitatea deciziei, dar nu și temeinicia ei în fapt.

Totodată, completul accentuează că, potrivit regulilor din Secțiunea a II-a din Capitolul XXXVIII al Codului de procedură civilă, instanța de recurs nu verifică modul de apreciere a probelor de către instanța de apel. Forța atribuită unei probe sau alteia, coraportul dintre probe, suficiența probelor și concluziile făcute în urma probațiunii sunt în afara controlului instanței de recurs.

Prin prisma art. 432 alin. (4) Cod de procedură civilă, instanța de recurs poate interveni în materia probațiunii doar sub aspect procedural, și anume dacă se invocă aprecierea arbitrară a probelor de către instanța judecătorească sau în cazul în care erorile comise au dus la încălcarea drepturilor și libertăților fundamentale ale omului. Însă din recursul declarat de Biroul Vamal Centru, nu rezultă că instanțele ierarhic inferioare au apreciat arbitrar probele.

Completul evidențiază că în lumina jurisprudenței Curții Europene a Drepturilor Omului, procedura de examinare a admisibilității unui recurs în materie civilă trebuie să corespundă garanțiilor unui proces echitabil, consfințite la art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, în special cu referire la dreptul de acces liber la justiție și la dreptul de a fi audiat de o instanță judecătorească (hotărârile *Delcourt* contra Belgiei din 17 ianuarie 1970 și *Erfar-Avef* contra Greciei din 27 martie 2014).

În acest context, completul reține că dreptul unei persoane de acces liber la justiție poate fi limitat, inclusiv prin instituirea procedurii de examinare a admisibilității recursului, or prin însăși natura lor, condițiile pentru examinarea unei cereri introduse pe calea recursului pot fi mai stricte decât condițiile stabilite pentru o cale de atac ordinară. Asemenea rigori urmăresc scopul de aplicare și interpretare unitară a legislației și îndeplinesc funcțiile de administrare eficientă a justiției, fiind în deplină concordanță cu art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului (hotărârea *Trevisanato* contra Italiei din 15 septembrie 2016).

Totodată, completul reține că obligația de a motiva un act judecătoresc poate varia în funcție de natura actului în cauză (hotărârea *Hansen* contra Norvegiei din 2 octombrie 2014), iar în concepția Curții Europene a Drepturilor Omului, nu se impune motivarea detaliată a deciziei unei instanțe de recurs care, întemeindu-se pe dispoziții legale specifice, respinge un recurs ca fiind „lipsit de șanse de succes” (hotărârea *Nersesyan* contra Armeniei din 19 ianuarie 2010).

În conformitate cu art. 440 alin. (1) Cod de procedură civilă, în cazul în care se constată existența unuia din temeiurile prevăzute la art. 433, completul din 3 judecători decide în mod unanim, printr-o încheiere motivată irevocabilă, asupra inadmisibilității recursului. Încheierea se emite conform prevederilor art. 270 și nu conține nicio referire cu privire la fondul recursului.

Completul notează că argumentele invocate în recurs nu au vocația de a duce la modificarea soluției în prezenta cauză, or acestea nu atestă examinarea raportului juridic litigios de către instanțele ierarhic inferioare cu încălcarea normelor de drept material și procesual sau a drepturilor și libertăților fundamentale ale omului.

În asemenea circumstanțe, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul declarat de Biroul Vamal Centru nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 432 alin. (2), (3) și (4) din Codul de procedură civilă și, drept urmare, este inadmisibil.

În conformitate cu art. art. 269-270, 431 alin. (2), 433 lit. a), 440 alin. (1) din Codul de procedură civilă, completul Colegiului civil, comercial și de contencios

administrativ al Curții Supreme de Justiție

d i s p u n e :

Se consideră inadmisibil recursul declarat de Biroul Vamal Centru împotriva deciziei din 13 noiembrie 2018 a Curții de Apel Chișinău, în cauza civilă la cererea de chemare în judecată depusă de „Bioproduct Group“ SRL, reprezentată de avocatul Vladislav Roșca, împotriva Biroului Vamal Centru cu privire la contestarea actului administrativ.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,  
judecătorul

Valeriu Doagă

judecătorii

Nicolae Craiu

Nina Vascan