

Dosarul nr. 3ra-652/19

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani (jud: L. Holevițcaia)
Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud: V. Clima, E. Planciuc, A, Malîi)

DECIZIE

10 iulie 2019

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței, judecătorul
judecătorii

Oleg Sternioală
Ion Druță
Iurie Bejenaru
Nicolae Craiu
Tamara Chișca-Doneva

examinând recursul depus de Societatea cu Răspundere Limitată „Crist-Valg”,
în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă
de Societatea cu Răspundere Limitată „Crist-Valg” împotriva Serviciului Fiscal de
Stat cu privire la contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei din 30 ianuarie 2019 a Curții de Apel Chișinău, prin care a
fost respins apelul declarat de Societatea cu Răspundere Limitată „Crist-Valg” și a
fost menținută hotărârea din 5 octombrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul
Râșcani,

c o n s t a t ă :

La 27 martie 2017 SRL „Crist-Valg” a depus cerere de chemare în judecată
împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii s-a indicat că Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Control
Fiscal nr. 2, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr.23328 din 5
decembrie 2016, a efectuat un control fiscal prin metoda verificării repetate, privind
restituirea TVA din buget către SRL „Crist-Valg”, pentru perioadele fiscale din
ianuarie 2015 până la 30 noiembrie 2015, controlul fiind început la 5 decembrie
2016 și finalizat la 9 decembrie 2016.

A menționat că temei pentru efectuarea controlului a fost neonorarea
obligațiilor de către Inspectoratul Fiscal de Stat Hâncești la emiterea deciziilor de
restituire TVA, prin neaplicarea punctului 27 din Regulamentul aprobat prin
Hotărârea Guvernului nr. 93 din 1 februarie 2013 și a prevederilor art. 241 alin. (8)
din Codul Fiscal, privind auditul activității organului fiscal de către organul ierarhic
superior.

În urma controlului fiscal efectuat, prin metoda verificării repetate, la 9
decembrie 2016 s-a întocmit actul de control cu nr.5-679070 prelungit pe blancheta
actului cu nr. 3-557721, cu care SRL „Crist-Valg”, nu a fost de acord.

A relatat că la 14 decembrie 2016, în temeiul art. 246 alin. (2¹) Cod Fiscal, SRL „Crist-Valg” a depus cerere către Inspectorul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău privind adoptarea deciziei pe marginea actului de control repetat nr.5-679070 din 9 decembrie 2016.

A precizat reclamantul că prin decizia nr.1221/2/9 din 15 decembrie 2016, Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău a dispus: a încasa la buget TVA restituită în plus din buget pentru perioadele fiscale ianuarie-noiembrie 2015 în sumă de 5508512 lei, a încasa la buget majorare de întârziere pentru restituirea TVA în mărime mai mare decât suma TVA calculată în condițiile legii în mărime de 1429082 de lei, TVA destinată trecerii în cont pentru perioada ulterioară la 1 decembrie 2015 constituie 6890286 lei, inclusiv suma 48523 lei - achitată prin intermediul conturilor bancare, 6841763 lei - TVA aferentă procurărilor pentru care nu poate fi confirmată proveniența mărfurilor după principiul până la producător și/sau importator.

Nefiind de acord cu decizia nr.1221/2/9 din 15 decembrie 2016 a Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, în partea ce ține de punctul II) al deciziei și anume, încasarea la buget a majorării de întârziere pentru restituirea TVA în mărime mai mare decât suma TVA calculată în condițiile legii - 1429082 lei în conformitate cu prevederile art. 228 alin.(10) Cod Fiscal, SRL „Crist-Valg” a depus contestația cu nr.689 din 21 decembrie 2016.

La 19 ianuarie 2017, Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău examinând contestația din 21 decembrie 2016 cu nr. 689, a adoptat decizia nr. 8, prin care a respins contestația și a menținut decizia nr. 1221/2/9 din 15 decembrie 2016.

Prin urmare, nefiind de acord cu decizia nr. 8 din 19 ianuarie 2017, în temeiul art. 267 al Codului Fiscal, SRL „Crist-Valg” a depus către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat contestația cu nr. 68 din 13 februarie 2017 la decizia nr.1221/2/9 din 15 decembrie 2016 și deciziei nr.8 din 19 ianuarie 2017.

La 15 martie 2017 prin decizia cu nr. 30, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a respins contestația SRL „Crist-Valg” cu nr. 68 din 13 decembrie 2016 și a menținut decizia cu nr.1221/2/9 din 15 decembrie 2016.

În opinia reclamantului, decizia cu nr.1221/2/9 din 15 decembrie 2016 este nefondată și rezultată din aprecierea greșită a legii.

Astfel, a menționat că la pronunțarea deciziei cu nr.1221/2/9 din 15 decembrie 2016, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat nu a clarificat faptul dacă SRL „Crist-Valg” a comis într-adevăr o încălcare fiscală, urmând să fie trasă la răspundere prin aplicarea prevederilor art. 228 alin.(10) din Codul Fiscal, nefiind clarificat motivul restituirii TVA în mărime mai mare decât suma TVA calculată în condițiile legii și alte circumstanțe pentru soluționarea justă a cazului.

A declarat că pârâtul nu a luat în considerare nici faptul că SRL „Crist-Valg” a reflectat în contabilitatea sa toate facturile ce stau la baza livrărilor efectuate în adresa sa în perioada supusă controlului, cu atât mai mult că transferul banilor contractați pentru marfa livrată a fost efectuat de la contul bancar al SRL „Crist-Valg” la contul bancar al contragenților verificați prin contrapunere, iar conform datelor de evidență contabilă, SRL „Crist-Valg” a activat în totalmente conform prevederilor legislației în vigoare.

Totodată, după părerea reclamantului, toate motivele și argumentele expuse atât în actul de control nr. 5-679070 din 9 decembrie 2016, decizia nr.1221/2/9 din 15 decembrie 2016, decizia nr. 8 din 19 ianuarie 2017, cât și decizia nr. 30 din 15 martie 2017, nu pun în cadrul ilegal acțiunile nemijlocite ale SRL „Crist-Valg”, inclusiv și acțiunile ce se referă la restituirea TVA în sumă de 19808956 lei, care au avut la bază Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.93 din 1 februarie 2013, dar constată doar faptul culpei Inspectoratului Fiscal de Stat Hâncești prin neaplicarea punctului 27 din Regulamentul menționat.

În continuare, reclamantul a indicat acțiuni ale Inspectoratului Fiscal de Stat Hâncești care nu au depins de SRL „Crist-Valg” și anume: decizia Inspectoratului Fiscal de Stat Hâncești nr. 15/65/T/08 din 25 februarie 2015, prin care a fost acceptată TVA spre restituire din buget pentru perioada fiscală ianuarie 2015 în sumă de 866000 lei din 866000 lei solicitată (actul de control nr.3-545971 din 25 februarie 2015); decizia Inspectoratului Fiscal de Stat Hâncești nr. 15/65/T/13 din 27 martie 2015, acceptată TVA spre restituire din buget pentru perioada fiscală februarie 2015 în sumă de 1947000 lei din 1947000 lei solicitată (actul de control nr.3-545981 din 27 martie 2015); decizia Inspectoratului Fiscal de Stat Hâncești nr. 15/65/T/15 din 4 mai 2015, acceptată TVA spre restituire din buget pentru perioada fiscală martie 2015 în sumă de 170000 lei din 170000 lei solicitată (actul de control nr.5-672294 din 30 aprilie 2015); decizia Inspectoratului Fiscal de Stat Hâncești nr. 15/65/T/20 din 1 iunie 2015, acceptată TVA spre restituire din buget pentru perioada fiscală aprilie 2015 în sumă de 1170758 lei din 1181000 lei solicitată (actul de control nr.3-546032 din 29 mai 2015); decizia Inspectoratului Fiscal de Stat Hâncești nr. 15/65/T/25 din 3 iulie 2015, acceptată TVA spre restituire din buget pentru perioada fiscală mai 2015 în sumă de 1550000 lei din 1550000 lei solicitată (actul de control nr.5-672314 din 2 iulie 2015); decizia Inspectoratului Fiscal de Stat Hâncești nr. 15/65/T/29 din 18 august 2015, acceptată TVA spre restituire din buget pentru perioada fiscală iunie 2015 în sumă de 2780705 lei din 2780705 lei solicitată (actul de control nr.5-672328 din 31 iulie 2015); decizia Inspectoratului Fiscal de Stat Hâncești nr. 15/65/T/36 din 26 august 2015, acceptată TVA spre restituire din buget pentru perioada fiscală iulie 2015 în sumă de 2083266 lei din 2320000 lei solicitată (actul de control nr.5-673355 din 26 august 2015); decizia Inspectoratului Fiscal de Stat Hâncești nr. 15/65/T/39 din 29 septembrie 2015, acceptată TVA spre restituire din buget pentru perioada fiscală august 2015 în sumă de 2464327 lei din 2800000 lei solicitată (actul de control nr.5-672381 din 28 septembrie 2015); decizia Inspectoratului Fiscal de Stat Hâncești nr. 15/65/T/41 din 29 octombrie 2015, acceptată TVA spre restituire din buget pentru perioada fiscală septembrie 2015 în sumă de 3848900 lei din 3848900 lei solicitată (actul de control nr. 5-673389 din 29 octombrie 2015); decizia Inspectoratului Fiscal de Stat Hâncești nr. 15/65/T/45 din 30 noiembrie 2015, acceptată TVA spre restituire din buget pentru perioada fiscală octombrie 2015 în sumă de 1832000 lei din 1832000 lei solicitată (actul de control nr. 3-550064 din 26 noiembrie 2015); decizia Inspectoratului Fiscal de Stat Hâncești nr.16/65/T/01 din 13 ianuarie 2016, acceptată TVA spre restituire din buget pentru perioada fiscală noiembrie 2015 în sumă de 1096000 lei din 1096000 lei solicitată (actul de control nr. 5-673532 din 12 ianuarie 2016).

A indicat că actul de control nr.5-679070 din 9 decembrie 2016 și decizia nr. 1221/2/9 din 15 decembrie 2016 se motivează doar prin inacțiunile Inspectoratului Fiscal de Stat Hâncești, care nu a acționat conform p.27 al Regulamentului aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 1 februarie 2013, dar nu din vina SC „Crist-Valg” SRL, care în timpul controalelor efectuate a prezentat toate actele solicitate.

A specificat că potrivit pct.27 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 1 februarie 2013, la determinarea sumelor TVA spre restituire se verifică sumele TVA aferente livrărilor și procurărilor, în modul stabilit de legislația în vigoare, iar în cazul existenței dubiilor în partea ce ține de autenticitatea raporturilor economice, financiare, la decizia șefului (șefului adjunct) al organului fiscal, se va efectua verificarea prin contrapunere la furnizorii de marfă și servicii, conform principiului - până la producător sau importator.

Concomitent, a arătat că potrivit pct. 18 din același Regulament, în cazul în care, în urma controlului, organele fiscale care au efectuat controlul propun aprobarea restituirii parțiale a TVA sau necesitatea respingerii cererii, în actul de control întocmit se specifică motivele întemeiate, cu adoptarea deciziei corespunzătoare.

A relevat că pct. 27 din Regulamentul enunțat, prevede o obligație și un drept al organului fiscal de a efectua verificarea prin contrapunere - până la adoptarea deciziei corespunzătoare, drept și obligație pe care SC „Crist-Valg” SRL nu le posedă conform prevederilor legale de a verifica activitatea contraagentului până la producător.

Reclamantul a menționat că după răspunsurile primite de la Inspectoratul Fiscal de Stat Hâncești și deja după efectuarea tuturor controalelor și primirea deciziilor de restituire TVA, ar fi trebuit sesizat organul fiscal în inițierea unui control repetat în baza art. 214 alin.(6) Cod fiscal, dar nu să fie menținute pe parcursul a practic unui an în taină faptele invocate ulterior de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, ca mai apoi, în urma auditului efectuat privind activitatea Inspectoratului Fiscal de Stat Hâncești de către organul său superior să fie inițiat și un control fiscal repetat față de „Crist-Valg” SRL, cu aplicarea art. 228 alin. (10) Cod fiscal, privind calcularea majorării de întârziere pentru TVA restituit în plus, fără a fi vina societății comerciale.

A accentuat că acțiunile culpabile ale Inspectoratului Fiscal de Stat Hâncești nu sunt infirmate nici de reprezentanții Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, atât în actul de control nr.5- 679070 din 9 decembrie 2016, decizia nr.1221/2/9 din 15 decembrie 2016, cât și decizia nr. 8 din 19 ianuarie 2017, care au susținut că la baza controlului repetat și constatărilor în actul de control nr. 5-679070 din 9 decembrie 2016 sunt prevederile art. 214 alin. (8) Cod fiscal privind auditul activității organului fiscal de către organul ierarhic superior și răspunsurile IFS teritoriale.

A concluzionat că în cazul în care Inspectoratul Fiscal de Stat Hâncești ar fi acționat în cadrul prevederilor legale, atunci SC „Crist-Valg” SRL nu urma a fi sancționat neîntemeiat conform art. 228 alin. (10) Cod fiscal.

În drept, acțiunea a fost întemeiată pe prevederile art. 3, 5, 16, 17, 21, 25 din Legea contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000, art. 11, 214 alin. (6) și (8), 234, 247, 248, 274 Cod fiscal.

A solicitat anularea deciziei nr. 1221/2/9 din 15 decembrie 2016 a Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău în partea ce ține de pct. II) prin care a fost dispusă încasarea la buget a majorării de întârziere pentru restituirea TVA în mărime mai mare decât suma TVA calculată în condițiile legii (Anexa nr. 1 care este parte componentă a deciziei), cu transferarea sumei de 1429082 de lei în conformitate cu prevederile art. 228 alin. (10) Cod fiscal.

La 23 februarie 2018 SC „Crist-Valg” SRL a depus cerere cu privire la completarea temeiurilor din acțiune.

În motivarea cererii date cu referire la respectarea termenului de adresare în instanța de contencios administrativ, a indicat că până la punerea în aplicare din 1 aprilie 2017 a modificărilor operate la Codul Fiscal prin Legea nr.281 din 16 decembrie 2016, art. 267, 268, 269, 270, 271, 272, 273, 274 Cod Fiscal, prevedeau modul de contestare a deciziilor pronunțate de organul fiscal.

Astfel, a menționat că la 21 decembrie 2016, SC „Crist-Valg” SRL a solicitat autorității publice emitente revocarea în parte a deciziei nr.1221/2/9 din 15 decembrie 2016, cu respectarea termenului de 30 zile de la data de comunicării actului, iar ca urmare prin decizia nr. 8 din 19 ianuarie 2017 contestația a fost respinsă.

A explicat că la 13 februarie 2017, SC „Crist-Valg” SRL a depus contestație privind revocarea deciziei nr. 8 din 19 ianuarie 2017, precum și revocarea în parte a deciziei nr.1221/2/9 din 15 decembrie 2016 emise de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău.

Prin urmare, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a emis decizia nr. 30 din 15 martie 2017, prin care a respins contestația și a menținut decizia nr.1221/2/9 din 15 decembrie 2016 și nr. 8 din 19 ianuarie 2017.

Nefiind de acord cu răspunsul primit la contestația depusă conform modului de contestare prevăzut de Codul Fiscal până la 1 aprilie 2017, SC „Crist-Valg” SRL s-a adresat la 27 martie 2017 cu cererea de chemare în judecată.

În această ordine, reclamantul a susținut că a acționat conform prevederilor legislației în vigoare până la data punerii în aplicare a modificărilor operate la Codul Fiscal prin Legea nr. 281 din 16 decembrie 2016, și prin urmare, a respectat termenele privind modul de contestare a deciziei nr. 1221/2/9 din 15 decembrie 2016 emisă de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, precum și termenul de adresare în instanța de contencios administrativ.

La 14 august 2018 SC „Crist-Valg” SRL a depus cerere prin care a solicitat repunerea în termen a cererii de chemare în judecată.

Prin hotărârea din 5 octombrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, a fost respinsă cererea SC „Crist-Valg” SRL privind repunerea acțiunii în termen. A fost respinsă cererea de chemare în judecată depusă de SC „Crist-Valg” SRL împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ, ca fiind depusă cu încălcarea termenului de prescripție.

La 16 octombrie 2018 SC „Crist-Valg” SRL a declarat apel împotriva hotărârii din 5 octombrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani.

Prin decizia din 30 ianuarie 2019 a Curții de Apel Chișinău, a fost respins apelul declarat de SC „Crist-Valg” SRL și a fost menținută hotărârea din 5 octombrie 2018 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani.

La 10 aprilie 2019 SC „Crist-Valg” SRL a depus recurs împotriva deciziei din 30 ianuarie 2019 a Curții de Apel Chișinău.

În susținerea recursului a invocat dezacordul cu decizia instanței de apel, considerând-o neîntemeiată și ilegală prin faptul că au fost încălcate și aplicate eronat normele de drept material.

A menționat că instanța de apel nu a ținut cont de dreptul stabilit de legiuitor la soluționarea amiabilă a litigiului prin adresarea contribuabilului și către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, anterior adresării în instanța de judecată, conform art. 269 alin. (2) Cod fiscal.

A susținut că SC „Crist-Valg” SRL a acționat conform prevederilor legale și a respectat termenul de adresare cu cererea de chemare în judecată.

Recurentul a solicitat admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel, repunerea în termen a acțiunii și remiterea cauzei la rejudecare.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ, reține că prin Legea nr.116 din data de 19 iulie 2018, a fost adoptat Codul administrativ al Republicii Moldova.

În conformitate cu art. 257 alin. (1) al Codului administrativ, prezentul cod intră în vigoare la 1 aprilie 2019, iar potrivit alin. (2), la data intrării în vigoare a prezentului cod se abrogă Legea contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000.

În conformitate cu art. 258 alin. (3) al Codului administrativ, procedurile de contencios administrativ inițiate până la intrarea în vigoare a prezentului cod se vor examina în continuare, după intrarea în vigoare a prezentului cod, conform prevederilor prezentului cod. Prin derogare, admisibilitatea unei astfel de acțiuni în contenciosul administrativ se va face conform prevederilor în vigoare până la intrarea în vigoare a prezentului cod. Prevederile prezentului alineat se vor aplica corespunzător pentru procedurile de apel, de recurs și de contestare cu recurs a încheierilor judecătorești.

Astfel, din sensul normei de drept enunțate urmează că, legiuitorul a optat pentru principiul aplicării imediate a noilor reglementări procedurale.

Instanța de recurs menționează că decizia instanței de apel a fost pronunțată până la intrarea în vigoare a Codului administrativ. Respectiv, termenul de declarare al recursului urmează fi calculat conform dispozițiilor instituite de Codul de procedură civilă.

În conformitate cu art. 434 Cod 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. Termenul de 2 luni este termen de decădere și nu poate fi restabilit.

Curtea de Apel Chișinău a pronunțat decizia contestată la 30 ianuarie 2019, dar date care ar confirma recepționarea acesteia de către recurent, la dosar lipsesc.

Astfel, recursul declarat la 10 aprilie 2019, este în termen.

În conformitate cu prevederile art. 247 Cod administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează și soluționează recursul fără ședință de judecată.

Studiind materialele dosarului, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră necesar de a respinge recursul, din considerentele ce urmează.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. a) Cod administrativ, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă una dintre următoarele decizii: respinge recursul.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ, reține că prezentul litigiu este guvernat de prevederile Legii contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000 (în vigoare până la 1 aprilie 2019).

În conformitate cu art. 1 alin. (2) din Legea contenciosului administrativ nr. 793-XIV 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 competente pentru a obține anularea actului, recunoașterea dreptului pretins și repararea pagubei ce i-a fost cauzată.

În temeiul art. 14 alin. (1) al legii menționate, persoana care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, printr-un act administrativ va solicita, printr-o cerere prealabilă, autorității publice emitente, în termen de 30 de zile de la data comunicării actului, revocarea, în tot sau în parte, a acestuia, în cazul în care legea nu dispune altfel.

Conform art. 16 alin. (1) din aceeași lege, persoana care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, printr-un act administrativ și nu este mulțumită de răspunsul primit la cererea prealabilă sau nu a primit nici un răspuns în termenul prevăzut de lege, este în drept să sesizeze instanța de contencios administrativ competentă pentru anularea, în tot sau în parte, a actului respectiv și repararea pagubei cauzate.

În corespundere cu art. 17 alin. (1) lit. a) din Legea contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000, cererea prin care se solicită anularea unui act administrativ sau recunoașterea dreptului pretins poate fi înaintată în termen de 30 de zile, în cazul în care legea nu dispune altfel. Acest termen curge de la data primirii răspunsului la cererea prealabilă sau data expirării termenului prevăzut de lege pentru soluționarea acesteia.

În interpretarea corectă a prevederilor legale citate este de înțeles că persoana ce consideră că i-a fost vătămat un drept al său printr-un act administrativ, poate solicita printr-o cerere prealabilă autorității emitente, revocarea în tot sau în parte, a acestuia, iar în cazul în care nu este de acord cu răspunsul primit la cererea prealabilă este în drept să sesizeze instanța de contencios administrativ competentă în termen de 30 de zile de la data primirii răspunsului la cererea prealabilă, de la data comunicării refuzului de soluționare a cererii prelabile sau de la data comunicării actului administrativ.

Din materialele dosarului s-a constatat că în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr.23328 din 5 decembrie 2016, Direcția control fiscal nr. 2 a Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău a efectuat un control fiscal prin metoda verificării repetate, privind restituirea TVA din buget către SRL „Crist-Valg”, pentru perioadele fiscale din ianuarie 2015 până la 30 noiembrie 2015.

În urma controlului fiscal efectuat, prin metoda verificării repetate, la 9 decembrie 2016 s-a întocmit actul de control cu nr.5-679070 prelungit pe blancheta actului cu nr. 3-557721.

Prin decizia nr.1221/2/9 din 15 decembrie 2016 a Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău s-a dispus: a încasa la buget TVA restituită în plus din buget pentru perioadele fiscale ianuarie-noiembrie 2015 în sumă de 5508512 lei, a încasa la buget majorare de întârziere pentru restituirea TVA în mărime mai mare decât suma TVA calculată în condițiile legii în mărime de 1429082 de lei, TVA destinată trecerii în cont pentru perioada ulterioară la 1 decembrie 2015 constituie 6890286 de lei, inclusiv suma 48523 lei - achitată prin intermediul conturilor bancare, suma de 6841763 de lei - TVA aferentă procurărilor pentru care nu poate fi confirmată proveniența mărfurilor după principiul până la producător și/sau importator.

La 21 decembrie 2016 SRL „Crist-Valg” a depus contestația cu nr. 689 asupra deciziei nr.1221/2/9 din 15 decembrie 2016 a Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, în partea ce ține de punctul II) al deciziei.

Prin decizia nr. 8 din 19 ianuarie 2017 a Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău a fost respinsă contestația SRL „Crist-Valg” și a fost menținută decizia nr. 1221/2/9 din 15 decembrie 2016.

Tot materialele cauzei atestă că nefiind de acord cu decizia nr. 8 din 19 ianuarie 2017, la 13 februarie 2017 SRL „Crist-Valg” a depus la organul ierarhic superior - Inspectoratul Fiscal Principal de Stat contestația cu nr. 68 asupra deciziei nr.1221/2/9 din 15 decembrie 2016 și deciziei nr.8 din 19 ianuarie 2017.

Prin decizia nr. 30 din 15 martie 2017 a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat s-a respins contestația SRL „Crist-Valg” cu nr. 68 din 13 decembrie 2016 și s-a menținut decizia cu nr.1221/2/9 din 15 decembrie 2016.

În consecință, la 27 martie 2017 SRL „Crist-Valg” s-a adresat cu cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat solicitând în urma concretizării cerințelor, anularea deciziei nr. 1221/2/9 din 15 decembrie 2016 a Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău în partea ce ține de pct. II) al deciziei, precum și repunerea în termen a cererii de chemare în judecată.

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție menționează că cererea de chemare în judecată a fost depusă cu omiterea termenului de prescripție, iar concluziile instanțelor judecătorești inferioare în sensul adoptat, sunt legale și întemeiate.

În susținerea opiniei enunțate, instanța de recurs reiterează prevederile art. 267 alin. (1) Cod fiscal, potrivit căruia decizia organului fiscal sau acțiunea funcționarului fiscal poate fi contestată numai de persoana vizată în decizie sau împotriva căreia a fost întreprinsă acțiunea ori de reprezentantul ei, în modul stabilit de prezentul cod.

Conform art 268 alin. (1) Cod fiscal (în vigoare până la 1 aprilie 2017), contestația împotriva deciziei organului fiscal sau acțiunii funcționarului fiscal poate fi depusă, dacă prezentul cod nu prevede altfel, în decursul a 30 de zile de la data primirii deciziei sau a întreprinderii acțiunii contestate. În cazul omiterii acestui termen din motive întemeiate, el poate fi restabilit, la cererea persoanei vizate în decizie sau împotriva căreia a fost întreprinsă acțiunea, de organul fiscal abilitat să examineze contestația.

Prin prisma prevederilor art. 269 alin. (2) Cod fiscal (în vigoare pînă la 1 aprilie 2017), decizia pe care organul fiscal a emis-o pe marginea contestației poate fi contestată la Inspectoratul Fiscal Principal de Stat sau atacată în instanța de judecată competentă.

În acest sens, instanța de recurs menționează că SRL „Crist-Valg” a primit decizia Inspectoratului Fiscal de Stat nr.8 din 19 ianuarie 2017 emisă pe marginea contestației împotriva deciziei nr.1221/2/9 din 15 decembrie 2016 a Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, în data de 24 ianuarie 2017, și respectiv, de la această dată a început să curgă termenul de 30 de zile stabilit de art. 17 din Legea contenciosului administrativ și art. 268 alin. (1) Cod fiscal, pentru contestare în judecată a deciziei nr.1221/2/9 din 15 decembrie 2016, ca urmare a nesatisfacerii pe cale extrajudiciară a cererii prealabile.

Prin urmare, instanța de apel corect a reținut că termenul limită de adresare în judecată a fost data de 23 februarie 2017, iar reclamantul SRL „Crist-Valg” s-a adresat cu prezenta acțiune la 27 martie 2017, adică cu încălcarea termenului de 30 de zile prevăzut de art.17 alin. (1) lit. a) din Legea contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000.

Distinct celor menționate, instanța de recurs relevă că depunerea contestației prin prisma art. 269 alin. (2) Cod fiscal (în vigoare pînă la 1 aprilie 2017), la Inspectoratul Fiscal Principal de Stat împotriva deciziei nr.8 din 19 ianuarie 2017 și deciziei nr.1221/2/9 din 15 decembrie 2016, nu întrerupe curgerea termenului de prescripție și nici nu suspendă termenul de adresare în instanță privind contestarea deciziei de sancționare. Or, odată cu recepționarea deciziei IFS pe mun. Chișinău nr.8 din 19 ianuarie 2017, SRL „Crist-Valg” a dobândit dreptul de a adresa contestația Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, însă exercitarea acestei căi de contestare nu excludea posibilitatea adresării directe în instanța de contencios administrativ.

La caz, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ învederează că faptul exercitării dreptului de contestare la organul ierarhic superior - Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, este doar o alternativă în dreptul contribuabilului, de rînd cu posibilitatea de contestare în instanța de judecată.

În acest context, nu poate fi reținut argumentul recurentului precum că urmează a se ține cont de dreptul stabilit de legiuitor la soluționarea amiabilă a litigiului prin adresarea contribuabilului și către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, anterior adresării în instanța de judecată, conform art. 269 alin. (2) Cod fiscal.

Or, cu referire la aceleași prevederi legale, instanța de recurs menționează că după parcurgerea etapei extrajudiciare obligatorii, petiționarul este cel care alege următoarea procedură, avînd posibilitatea să soluționeze litigiul fie pe cale amiabilă la organul ierarhic superior, fie pe cale judecătorească prin înaintarea unei acțiuni în contencios administrativ.

Astfel, este cert că SRL „Crist-Valg” recepționînd la 24 ianuarie 2017 decizia nr.8 din 19 ianuarie 2017 emisă pe marginea contestației împotriva deciziei nr.1221/2/9 din 15 decembrie 2016, urma să se adreseze în instanța de judecată în termenul prevăzut de art. 17 al Legii contenciosului administrativ, și nu doar după

contestarea deciziei nr.8 din 19 ianuarie 2017 și primirea răspunsului asupra acesteia de la organul ierarhic superior.

Instanța de recurs consemnează că legislatorul a instituit prescripția extinctivă în scopul asigurării unei stabilități în raporturile juridice dintre părți și evitarea incertitudinii pentru o perioadă îndelungată de timp, în care apar, derulează și se modifică o complexitate de relații dintre părți sub egida unor norme de drept distincte, iar examinarea unei acțiuni depusă în afara termenului legal constituie o încălcare a principiului legalității și securității raporturilor juridice și respectiv, o soluție inadmisibilă în conjunctura ordinii de drept naționale.

În cadrul examinării cauzei în prima instanță, Serviciul Fiscal de Stat a invocat prescripția în favoarea sa, iar potrivit art. 271 Cod civil, acțiunea privind apărarea dreptului încălcat se respinge în temeiul expirării termenului de prescripție extinctivă numai la cererea persoanei în a cărei favoare a curs prescripția, depusă până la încheierea dezbaterilor în fond.

Prin urmare, Colegiul conchide că instanța de judecată, stabilind că SRL „Crist-Valg” a depus cererea de chemare în judecată cu omiterea termenului de prescripție, iar temeiurile repunerii în termen sunt neîntemeiate, corect a ajuns la concluzia de a respinge acțiunea ca fiind depusă tardiv, având în vedere că declanșarea unui proces peste 30 zile din data primirii răspunsului la cererea prealabilă, ar contravine principiului securității raporturilor juridice.

Instanța de recurs relatează că în jurisprudența sa, Curtea Europeană a Drepturilor Omului în nenumărate rânduri a atenționat că înrăutățirea unei situații juridice, care a devenit irevocabilă datorită aplicării termenului de prescripție sau care ar fi trebuit să devină irevocabilă dacă termenul de prescripție s-ar fi aplicat, este incompatibilă cu principiul securității raporturilor juridice. Într-un stat de drept, în care drepturile și libertățile persoanei sunt proclamate valori supreme, prescripția este menită să asigure protecția efectivă a drepturilor și intereselor legitime a persoanelor fizice și juridice. Dreptul la un proces echitabil include respectarea principiului egalității armelor, iar aceasta presupune posibilități procesuale egale pentru părți în proces, indiferent de calitatea lor.

În consecință, urmează de menționat că opunerea termenului de prescripție revendicărilor înaintate anihilează necesitatea examinării temeiniciei și legalității actului administrativ contestat, titularul dreptului fiind sancționat pentru pasivitate prin stingerea elementului de protecție juridică a dreptului său.

Față de cele expuse, se constată că susținerile recurentului nu constituie temei de admitere a recursului, deoarece se combat cu cele invocate mai sus și se axează asupra circumstanțelor, care au fost constatate și elucidate pe deplin de către instanța de apel, având la bază cumulul de probe apreciate cu respectarea normelor de drept material și procedural.

În conexiunea celor relatate, instanța de recurs, prin prisma jurisprudenței CEDO și anume cauza Rebai și alții contra Franței din 25 februarie 1995, nr.26561/1995, unde Curtea a menționat că „... art. 6 § 1 al Convenției, nu impune motivarea în detaliu a unei decizii prin care o instanță de recurs, întemeindu-se pe dispoziții legale specifice, respinge recursul declarat împotriva sentinței pronunțate de o instanță inferioară, ca fiind lipsit de șanse de succes”, consideră necesar de a respinge și alte argumente invocate în recurs, cu atât mai mult, că argumentele

recursului nu denotă încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material sau a normelor de drept procedural, respectiv, nu constituie temei de casare a deciziei recurate.

Din considerentele menționate și având în vedere faptul că decizia instanței de apel este întemeiată și legală, iar criticele formulate în recurs sunt nejustificate, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a respinge recursul.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. a), art. 248 alin. (2) Cod administrativ, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție

d e c i d e:

Se respinge recursul depus de Societatea cu Răspundere Limitată „Crist-Valg”.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,
judecătorul

Oleg Sternioală

judecătorii

Ion Druță

Iurie Bejenaru

Nicolae Craiu

Tamara Chișca-Doneva