

Dosarul nr. 3ra-1351/19

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud: Gr. Cazacu)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud: A. Bostan, V. Negru, A. Pahopol)

Î N C H E I E R E

27 noiembrie 2019

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul
judecătoriai

Tamara Chișca-Doneva
Nicolae Craiu
Sveatoslav Moldovan

examinând admisibilitatea recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat,

în cauza de contencios administrativ intentată la cererea de chemare în judecată depusă de societatea cu răspundere limitată „Trans Ager” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor administrative,

împotriva deciziei din 17 septembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, prin care s-a admis apelul depus de societatea cu răspundere limitată „Trans Ager”, s-a casat hotărârea din 11 aprilie 2019 a Judecătoriai Chișinău, sediul Rîșcani și s-a emis o decizie nouă de admitere a acțiunii în parte

c o n s t a t ă :

La 31 ianuarie 2019 societatea cu răspundere limitată „Trans Ager” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor administrative.

În motivarea acțiunii a indicat că la 06 noiembrie 2018 inspectorii Direcției control fiscal operativ nr. 1 a Direcției Generale Administrare Fiscală mun. Chișinău în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 33255105 din 06 noiembrie 2018, au efectuat un control la fața locului prin metoda verificării operative la subdiviziunea - bufetul de tip închis amplasat pe adresa XXXXX, în rezultatul căruia a fost întocmit actul de control nr. 1-820018.

În urma controlului s-a stabilit încălcarea art. 8 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal – neprezentarea la prima cerere a persoanelor cu funcții de răspundere ale organelor cu atribuții de administrare fiscală a documentelor de proveniență la pâinea „Botanica” în cantitate de 12 bucăți, comercializate la subdiviziunea întreprinderii, bufetul de tip închis amplasat pe adresa XXXXX, în sumă de 54 de lei furnizată de societatea cu răspundere limitată „Sanda & Com”.

La 21 noiembrie 2018 a depus la Direcția Generală Administrare Fiscală mun. Chișinău dezacord cu actul de control nr. 1-820018 din 06 noiembrie 2018, solicitând anularea acestuia.

La 28 noiembrie 2018 Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 317 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de societatea cu răspundere limitată „Trans Ager”, prin care i s-a aplicat amendă în mărime de 4000 de lei conform art. 253 alin. (1) din Codul fiscal – neprezentarea la prima cerere a documentelor de proveniență a mărfurilor supuse comercializării la subdiviziunea întreprinderii, bufetul de tip închis amplasat pe adresa XXXXX.

La 12 decembrie 2018 s-a adresat Serviciului Fiscal de Stat cu cerere prealabilă, solicitând anularea actului de control nr. 1-820018 din 06 noiembrie 2018 a Direcției control fiscal operativ nr. 1 a Direcției Generale Administrare Fiscală mun. Chișinău și deciziei nr. 317 din 28 noiembrie 2018.

Citația pentru participare la ședința de examinare a cererii prelabile preconizată pentru 10 ianuarie 2019, ora 10⁰⁰, a fost recepționată cu întârziere, din care considerente nu s-a prezentat la ședința respectivă, fiind astfel lipsită de posibilitatea anexării probelor întru apărarea poziției sale.

Prin decizia nr. 11 din 10 ianuarie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat, cererea prealabilă a fost respinsă ca neîntemeiată.

Consideră societatea cu răspundere limitată „Trans Ager” că actul de control nr. 1-820018 din 06 noiembrie 2018 a Direcției control fiscal operativ nr. 1 a Direcției Generale Administrare Fiscală mun. Chișinău și decizia nr. 317 din 28 noiembrie 2018 a Serviciului Fiscal de Stat au fost emise ilegal și neîntemeiat, cu studierea superficială a circumstanțelor cauzei și cu interpretarea eronată a normelor de drept material.

Sistematic procură de la societatea cu răspundere limitată „Sanda & Com” pâine, fiind o necesitate a funcționării bufetului din cadrul subdiviziunii sale, iar facturile sunt eliberate ulterior pe parcursul unei perioade.

Organului fiscal i-a fost prezentat bonul fiscal ca dovadă a procurării pâinii în sumă de 54 de lei, explicându-i că factura fiscală se eliberează la o anumită perioadă de timp în baza bonurilor fiscale, adică se acumulează mai multe bonuri fiscale pentru mai multe zile, iar ulterior contabilul societății cu răspundere limitată „Sanda & Com” eliberează factura fiscală în care este inclusă suma totală din toate bonurile fiscale pentru perioada respectivă.

Organul fiscal eronat interpretează prevederile art. 19 alin. (2) din Codul fiscal din Legea contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007, care reglementează că documentele primare se întocmesc în timpul efectuării operațiunii, iar dacă aceasta este imposibil – nemijlocit după efectuarea operațiunii sau după producerea evenimentului.

Astfel, legislația în vigoare expres prevede că factura poate fi eliberată și după efectuarea operațiunii sau după producerea evenimentului.

La dezacordul din 21 noiembrie 2018 cu actul de control nr. 1-820018 din 06 noiembrie 2018 a fost anexată factura fiscală din 07 noiembrie 2018 pentru marfa eliberată în temeiul bonurilor fiscale din 06 noiembrie 2018 – 07 noiembrie 2018, în care este inclusă și suma de 54 de lei.

Din partea organului de fiscal se atestă o interpretare tendențioasă a legislației fiscale, or, conform art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

Consideră societatea cu răspundere limitată „Trans Ager” că are dreptul la un tratament fiscal echitabil în situația în care a achitat în bugetul de stat pentru anul 2017 taxe și impozite în sumă de 25 milioane de lei, iar pentru anul 2018 peste 17 milioane de lei.

Conform art. 117 alin. (2) din Codul fiscal, factura fiscală trebuie să includă următoarele informații: 1) numărul curent al facturii/facturii fiscale; 2) denumirea (numele), adresa și codul fiscal al furnizorului; 3) *data eliberării facturii/facturii fiscale*; 4) *data livrării, dacă ea nu corespunde cu data eliberării facturii/facturii fiscale*; 5) denumirea (numele), adresa și codul fiscal al cumpărătorului; 6) tipul livrării; 7) pentru fiecare tip de livrare de mărfuri, servicii: a) cantitatea mărfii; a1) prețul de achiziție/livrare și mărimea adaosului comercial cumulativ – în cazul livrării mărfurilor social importante; b) prețul unui articol de marfă fără T.V.A.; c) cota T.V.A.; e) suma totală a livrării de mărfuri, servicii, care urmează a fi achitată; f) suma totală a T.V.A.

Prin urmare, data eliberării facturii fiscale poate să nu coincidă cu data livrării/predării mărfurilor.

Potrivit art. 117¹ alin. (2) din Codul fiscal, la efectuarea livrărilor regulate de mărfuri, servicii (energie electrică, termică, apă, gaz etc.) pe parcursul unei perioade, furnizorii eliberează factură fiscală pentru perioada în care a fost efectuată livrarea, odată cu prezentarea către cumpărător a contului.

Societatea cu răspundere limitată „Sanda & Com” sistematic livrează subdiviziunii sale - bufetul de tip închis amplasat pe adresa XXXXX, pâine pentru hrana salariaților și se eliberează bon de casă, iar ulterior pe parcursul unei perioade, pentru care s-a efectuat livrarea, se eliberează și factura fiscală.

Conform art. 234 alin. (1) din Codul fiscal, sancțiunea fiscală nu se aplică, în întregime sau parțial, iar în cazul în care a fost deja stabilită se anulează, în întregime sau parțial, dacă se prezintă dovezi ce confirmă legalitatea tuturor acțiunilor (inacțiunilor) sau a unor acțiuni (inacțiuni) considerate anterior ilegale. Veridicitatea și autenticitatea dovezilor prezentate pot fi verificate de Serviciul Fiscal de Stat la sursă sau la alte persoane. Documentele prezentate cu încălcarea termenelor stabilite de Serviciul Fiscal de Stat sau după efectuarea controlului fiscal sunt verificate în mod obligatoriu.

A cerut societatea cu răspundere limitată „Trans Ager” admiterea acțiunii, anularea actului de control nr. 1-820018 din 06 noiembrie 2018 a Direcției control fiscal operativ nr. 1 a Direcției Generale Administrare Fiscală mun. Chișinău, deciziei nr. 317 din 28 noiembrie 2018 și deciziei nr. 11 din 10 ianuarie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat.

Prin hotărârea din 11 aprilie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, acțiunea a fost respinsă ca neîntemeiată.

Prima instanță a motivat soluția că în timpul controlului fiscal casierul societății cu răspundere limitată „Trans Ager” – Țîmbaliuc Ecaterina a comunicat că lucrează în baza bonului fiscal zilnic, procură pâine de la magazinul de vis-a-vis al societății cu răspundere limitată „Sanda & Com” și că la moment nu poate prezenta facturile fiscale la procurarea pâinii.

Factura fiscală nr. XXXXX din 07 noiembrie 2018 a fost eliberată în baza bonurilor fiscale pe perioada 06 noiembrie 2018 – 07 noiembrie 2018.

Societatea cu răspundere limitată „Trans Ager” nu a respectat obligațiile prevăzute la art. 8 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal și art. 21 alin. (1) din Legea cu privire la comerțul interior nr. 231 din 23 septembrie 2010, care stipulează că în caz de control al respectării legislației fiscale, să prezinte, la prima cerere, persoanelor cu funcții de răspundere ale organelor cu atribuții de administrare fiscală documentele de evidență, dările de seamă fiscale și alte documente și informații privind desfășurarea activității de întreprinzător, calcularea și achitarea la buget a impozitelor și taxelor și acordarea

facilităților, să permită accesul, în cazul ținerii evidenței computerizate, la sistemul electronic de contabilitate, precum și că la locul de vânzare a produselor/prestare a serviciilor, comerciantul trebuie să dețină documentele care atestă conformitatea acestora cu regulamentele tehnice în vigoare. În cazul în care documentele respective sunt păstrate în alt loc, în incinta unității comerciale trebuie să se păstreze copiile acestora, autentificate cu semnătura comerciantului.

Prin decizia din 17 septembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, s-a admis apelul depus de societatea cu răspundere limitată „Trans Ager”.

S-a casat hotărârea din 11 aprilie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și s-a emis o decizie nouă de admitere a acțiunii în parte.

S-a anulat actul de control nr. 1-820018 din 06 noiembrie 2018 a Direcției control fiscal operativ nr. 1 a Direcției Generale Administrare Fiscală mun. Chișinău.

S-a anulat decizia nr. 317 din 28 noiembrie 2018 a Serviciului Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației comisă de societatea cu răspundere limitată „Trans Ager”.

În rest, acțiunea a fost respinsă ca neîntemeiată.

Instanța de apel a motivat soluția că societatea cu răspundere limitată „Trans Ager” a anexat la dezacordul din 21 noiembrie 2018 cu actul de control nr. 1-820018 din 06 noiembrie 2018 a Direcției control fiscal operativ nr. 1 a Direcției Generale Administrare Fiscală mun. Chișinău, bonul fiscal nr. XXXXX din 06 noiembrie 2018, care confirmă proveniența și achitarea mărfii și factura fiscală nr. XXXXX din 07 noiembrie 2018 eliberată în baza bonurilor fiscale pentru perioada 06 noiembrie 2018 – 07 noiembrie 2018, circumstanțe de care organul fiscal nu a ținut cont la emiterea deciziei nr. 317 din 28 noiembrie 2018, prin care față de reclamantă a fost aplicată amendă în mărime de 4000 de lei (f.d. 7, 40).

Or, legislația fiscală acordă dreptul contribuabilului de a prezenta documentele primare și după efectuarea operațiunii sau după producerea evenimentului.

La caz, factura fiscală a fost emisă în următoarea zi a efectuării controlului fiscal.

La 02 octombrie 2019 Serviciul Fiscal de Stat a depus cerere de recurs nemotivată împotriva deciziei instanței de apel, iar la 13 noiembrie 2019 a prezentat partea motivată a recursului, solicitând admiterea acestuia, casarea deciziei din 17 septembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, cu emiterea unei decizii noi prin care să fie menținută hotărârea din 11 aprilie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

În motivarea recursului Serviciul Fiscal de Stat a invocat ilegalitatea și netemeinicia deciziei instanței de apel, declarând că Curtea de Apel Chișinău a examinat superficial cauza, cu interpretarea și aplicarea eronată a normelor de drept material, în special nu a fost aplicată legea care trebuie să fie aplicată.

Bonul fiscal nr. XXXXX din 06 noiembrie 2018, anexat la dezacordul din 21 noiembrie 2018, nu confirmă proveniența mărfii expusă spre comercializare.

Prezentarea ulterioară, a doua zi, momentului efectuării controlului fiscal a facturii fiscale seria II nr. 0073209 din 07 noiembrie 2018 în valoare totală de 100,08 lei inclusiv TVA 7,92 de lei nu exonerează societatea cu răspundere limitată „Trans Ager” de răspunderea stabilită la art. 253 alin. (1) din Codul fiscal pentru încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal.

La 16 octombrie 2019 și 20 noiembrie 2019 în adresa societății cu răspundere limitată „Trans Ager” a fost expediată copia recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat, cu înștiințarea despre posibilitatea depunerii referinței.

La 26 noiembrie 2019 societatea cu răspundere limitată „Trans Ager” a depus referință, solicitând declararea recursului Serviciului Fiscal de Stat ca inadmisibil, cu menținerea deciziei din 17 septembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, pe care o consideră legală și întemeiată.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține că prezentul litigiu a fost soluționat în baza Legii contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000.

Prin Legea nr. 116 din data de 19 iulie 2018, a fost adoptat Codul administrativ al Republicii Moldova.

Conform art. 257 alin. (1) din Codul administrativ, prezentul cod intră în vigoare la 01 aprilie 2019, iar potrivit alin. (2), la data intrării în vigoare a prezentului cod se abrogă Legea contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000.

Conform art. 258 alin. (3) din Codul 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.

Din sensul normei de drept enunțate urmează că legiuitorul a optat pentru principiul aplicării imediate a noilor reglementări procedurale, însă rezultând din aceeași normă legală, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție va examina admisibilitatea cererii de recurs prin prisma prevederilor Codului de procedură civilă, având în vedere că prezenta procedură de contencios administrativ a fost inițiată până la intrarea în vigoare a Codului administrativ.

Conform art. 245 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, recursul se depune la instanța de apel în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel, dacă legea nu stabilește un termen mai mic. Instanța de apel transmite neîntârziat Curții Supreme de Justiție recursul împreună cu dosarul judiciar. Motivarea recursului se prezintă Curții Supreme de Justiție în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel. Dacă se depune împreună cu cererea de recurs, motivarea recursului se depune la instanța de apel.

Copia deciziei din 17 septembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău a fost expediată în adresa Serviciului Fiscal de Stat la 10 octombrie 2019, însă nu se atestă date când a fost recepționată de recurent (f.d. 119).

Cererea de recurs inițială a fost depusă la 02 octombrie 2019, adică în termenul prevăzut de lege.

Examinând temeiurile recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat, în raport cu materialele cauzei, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ din cadrul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că acesta este inadmisibil, din următoarele motive.

În conformitate cu 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.

În conformitate cu 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) din Codul de procedură civilă.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 432 alin. (2), (3) și (4) din Codul de procedură civilă.

Astfel, argumentele invocate în recursul depus se referă la dezacordul Serviciului Fiscal de Stat cu soluția pronunțată de către instanța de apel, însă nu relevă încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material sau procedural, respectiv nu constituie temei de casare a deciziei recurate.

Totodată, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține că recursul exercitat conform Secțiunii a II-a are caracter devolutiv numai asupra problemelor de drept material și procedural, verificându-se doar legalitatea deciziei, dar nu și temeinicia ei în fapt.

În acest context, completul specializat al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reiterează și faptul că procedura admisibilității constă în verificarea faptului, dacă motivele invocate în recurs se încadrează în cele prevăzute în art. 432 alin. (2), (3) și (4) din Codul de procedură civilă.

În această ordine de idei, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție precizează că, în contextul normelor procedurale din Secțiunea a II-a, Capitolul XXXVIII din Codul de procedură civilă, instanța de recurs nu verifică modul de apreciere a probelor de către instanțele de fond și 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) din Codul de procedură civilă, instanța de recurs poate interveni în materia probațiunii doar sub aspect procedural și anume dacă se invocă că instanța de apel a apreciat în mod arbitrar probele, încălcând în mod flagrant regulile de apreciere a probelor stabilite în art. 130 din Codul de procedură civilă, însă din recursul depus nu rezultă argumentul privind încălcarea flagrantă a regulilor de apreciere a probelor.

În acest sens, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a relevat în jurisprudența sa constantă, rezultând din prevederile art. 6 § 1 al Convenției Europene pentru Apărarea Drepturilor Omului și a Libertăților Fundamentale, că nu se 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 (cauza Rebai și alții contra Franței, Comisia Europeană a Drepturilor Omului, 25 februarie 1995, nr. 26561/1995).

În circumstanțele menționate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a declara inadmisibil recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat.

În conformitate cu art. 193, art. 195, art. 230 și art. 258 alin. (3) din Codul administrativ, art. 270, 433 lit. a) și art. 440 alin. (1) din Codul de procedură civilă, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție

d i s p u n e:

Recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Nicolae Craiu

Sveatoslav Moldovan