

Dosarul nr. 3ra-156/20

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

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud. V.Sîrbu, A.Minciună, V.Mihaila)

ÎNCHEIERE

12 februarie 2020

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul
Judecătorii

Maria Ghervas
Nina Vascan
Nicolae Craiu

examinând admisibilitatea recursului depus de către Societatea cu Răspundere Limitată „Orhei-Vit”, reprezentată de avocatul Aurel Lefter,

în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de către Societatea cu Răspundere Limitată „Orhei-Vit” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei din 6 noiembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău,

c o n s t a t ă :

La data de 22 noiembrie 2018, Societatea cu Răspundere Limitată „Orhei-Vit” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii a indicat că, prin cererea din 31 iulie 2018, s-a adresat către Serviciul Fiscal de Stat cu solicitarea restituirii din buget a sumei TVA în mărime de 4 000 000 de lei, pentru perioada fiscală mai-iunie 2018, aferentă livrărilor de mărfuri și servicii scutite de TVA cu drept de deducere, impozitate cu TVA la cota „zero”.

Pârâtul a inițiat un control fiscal efectuat prin metoda verificării tematiche privind corectitudinea calculării și plenitudinea transferării la bugetul de stat a TVA pentru perioadele fiscale septembrie 2017 - iunie 2018 cu determinarea spre restituire din buget a sumei TVA pentru perioadele fiscale mai - iunie 2018 și calcularea sumelor TVA restituite fără efectuarea controlului fiscal pentru perioadele fiscale septembrie 2017 - februarie 2018 aferente livrărilor de mărfuri scutite de TVA cu drept de deducere.

Totodată, a fost efectuat controlul fiscal repetat pentru perioadele fiscale iulie 2016 - august 2017, privind recalcularea sumelor TVA restituite din buget și TVA spre trecere în cont, reieșind din rezultatele controlului fiscal, prin metoda verificării totale efectuat la Societatea cu Răspundere Limitată „KLM Fruct”.

În rezultatul controlului a fost întocmit Actul de control nr. 5-688794 din 10 august 2018 și s-a propus spre restituire din buget, parțial, suma TVA în mărime de

3 702 582 de lei, pentru perioada fiscală mai - iunie 2018, aferentă livrărilor de mărfuri și servicii scutite de TVA cu drept de deducere, impozitate cu TVA la cota „zero”, conform art.104 lit. a) Cod fiscal, mai puțin cu 297 417 lei decât suma solicitată.

Serviciul Fiscal de Stat a conchis că, reclamanta a beneficiat de restituire în plus a TVA din buget pentru perioada fiscală februarie 2017 în sumă de 500 000 de lei.

A specificat că, în rezultatul examinării materialelor controlului, generalizate prin Actul de control nr.5-688794 din 10 august 2018, Serviciul Fiscal de Stat a adoptat decizia 18/517/T/317 din 22 august 2018 privind restituirea taxei pe valoare adăugată prin care s-a decis: de a constata la buget suma TVA restituită în plus pentru luna februarie 2017 în mărime de 500 000 de lei, care urmează a fi calculată la buget, a confirma TVA restituită din buget în temeiul prevederilor pct.13 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoare adăugată, conform deciziilor Serviciului Fiscal de Stat, pentru perioadele septembrie 2017 - februarie 2018 în sumă de 14 200 000 de lei, inclusiv pentru perioadele fiscale septembrie - octombrie 2017 în sumă de 8 500 000 de lei, pentru perioada fiscală noiembrie 2017 - 3 700 000 de lei, pentru perioadele fiscale ianuarie - februarie 2018 - 2 000 000 de lei; a accepta TVA spre restituire din buget pentru perioadele fiscale mai - iunie 2018 în sumă de 3 702 583 de lei, inclusiv pentru perioada fiscală mai 2018 în sumă de 585 528 de lei și pentru perioada fiscală iunie 2018 în sumă de 2 843 755 de lei, cu 297 417 lei mai puțin decât suma solicitată. Suma deducerii TVA pentru perioada ulterioară, luna iulie 2018 constituie 2 360 762 de lei, care reprezintă TVA aferentă procurărilor de mărfuri și servicii a căror proveniență nu poate fi confirmată după principiul până la producător sau importator, pentru perioada de după septembrie 2016.

Ulterior, prin decizia nr. 263 din 12 septembrie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației s-a decis: calcularea și încasarea la buget 500 000 de lei TVA aferentă bugetului restituită în plus; majorarea de întârziere 94 939,50 de lei, conform prevederilor art. 228 alin. (10) din Codul fiscal pentru restituirea în plus a TVA; suma TVA spre deducere în perioada ulterioară L/07/2018 constituie 2 360 762 de lei, care reprezintă TVA aferentă procurării mărfurilor și serviciilor a căror proveniență nu poate fi confirmată după principiul până la producător sau importator.

Prin decizia nr. 350 din 25 octombrie 2018 pe marginea contestației înaintate împotriva deciziei nr.18/517/T/317 din 22 august 2018 a Direcției generală administrare contribuabili mari și împotriva deciziei nr. 263 din 12 septembrie 2018 a Direcției examinarea cazurilor de încălcare fiscală a Serviciului Fiscal de Stat.

A menționat că, în susținerea soluției de respingere a contestației și menținerii deciziei nr.18/517/T/317 din 22 august 2018 și deciziei nr.236 din 12 septembrie 2018, Serviciul Fiscal de Stat a invocat prevederile art. 267 alin. (3) din Codul fiscal, iar argumentele contribuabilului nu pot servi drept temei pentru absolvirea de răspundere pentru încălcarea legislației fiscale.

A considerat că, concluziile expuse în Actul de control nr.5-688794 din 10 august 2018, decizia nr. 18/517/T/317 din 22 august 2018, decizia nr.263 din 12 septembrie 2018, decizia 350 din 25 octombrie 2018 ca fiind contrare normelor legale din domeniul legislației fiscale și care urmează a fi anulate ca ilicite.

La 28 august 2018 a înaintat dezacordul nr. 134 asupra Actului de control nr.5-688794 din 10 august 2018, în temeiul art. 216 alin. (8) Cod fiscal,

La 21 septembrie 2018, în temeiul art. 268 alin. (1) Cod fiscal, a depus contestația nr.134-OV împotriva deciziei nr.18/517/T/317 din 22 august 2018 și decizia nr.263 din 12 septembrie 2018.

În rezultat Serviciul Fiscal de Stat a adoptat decizia nr.350 din 25 octombrie 2018, prin care a considerat neîntemeiată contestația Societății cu Răspundere Limitată „Orhei-Vit” și a menținut decizia nr.18/517/T/317 din 22 august 2018 și decizia nr.263 din 12 septembrie 2018. Decizia nr.350 din 25 octombrie 2018 a fost recepționată de la data de 26 octombrie 2018.

A relatat că, potrivit deciziei privind inițierea controlului nr. DDCF - 27274 din 6 august 2018 s-a dispus efectuarea controlului planificat la Societatea cu Răspundere Limitată „Orhei-Vit” pe perioadele fiscale 1 septembrie 2017 – 30 iunie 2018, fiind indicat drept temei al inițierii controlului, cererea agentului economic pentru restituirea TVA. Perioada efectuării controlului a fost stabilită cu începere de la 6 august 2018 până la 10 august 2018.

Decizia privind inițierea controlului nr. DDCF -27274 din 6 august 2018 a fost emisă cu încălcarea prevederilor Legii privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător nr.131 din 8 iunie 2012. Organul de control a prezentat actul care atesta împuternicirile de control și anume decizia privind inițierea controlului nr. DDCF - 27274/06 din 6 august 2018, la data de 6 august 2018, adică concomitent cu inițierea controlului.

Ulterior la data de 9 septembrie 2018, Serviciul Fiscal de Stat a prezentat la aceeași decizie privind inițierea controlului cu același număr DDCF27274/06 din 6 august 2018 și date privind inițierea controlului, însă, ilegal a schimbat perioadele fiscale de control 1 iulie 2016 – 30 iunie 2018 și 1 septembrie 2017 – 30 iunie 2018, incluzând astfel ilicit în control perioada 1 iulie 2016 – 1 septembrie 2017 care de facto nu era preconizată prin decizia de control prezentată inițial.

Anterior, potrivit Actului de control nr.5-679442 din 9 decembrie 2016 a fost efectuată verificarea corectitudinii trecerii în cont a TVA pe perioada fiscală iulie 2016 - octombrie 2016, iar conform Actului de control nr.5-683208 din 11 octombrie 2017 a fost realizat controlul pe perioada fiscală noiembrie 2016 - august 2017.

În Decizia privind inițierea controlului nr.DDCF-27274/06 din 6 august 2018, organul de control nu a indicat expres că efectuează repetat controale fiscale la fața locului asupra unora și acelorași impozite și taxe pentru o perioadă fiscală care anterior a fost supusă controlului și nici nu a indicat care este motivul petrecerii controlului repetat.

Perioada fiscală iulie 2016 - august 2017, cu referire la sumele TVA trecute în cont, organul de control fiscal a menționat că în această perioadă Societatea cu Răspundere Limitată „Orhei-Vit” a procurat materie primă (mere) de la Societatea cu Răspundere Limitată „KLM Fruct”, în valoare totală de 10 837 179 de lei, inclusiv TVA aferent în sumă de 802 754 de lei, fapt confirmat prin facturile fiscale prezentate conform Registrului facturilor fiscale. Pentru perioada iulie 2016 - august 2017, organul de control a confirmat Societății cu Răspundere Limitată „Orhei-Vit” TVA spre restituire în sumă de 19 000 000 de lei. S-a menționat că, TVA în sumă de 802 754 lei aferentă procurărilor de materie primă (mere), nu va participa la aprecierea sumei TVA spre restituire.

Totodată, pentru perioada fiscală februarie 2017 nu s-a confirmat spre restituire Societății cu Răspundere Limitată „Orhei-Vit” suma de 500 000 de lei. Pentru perioada fiscală septembrie 2017 - iunie 2018, organul de control a confirmat spre restituire suma de 14 200 000 de lei și a propus spre restituire din buget pentru perioadele fiscale mai - iunie 2018 TVA în sumă de 3 702 583 de lei, cu 297 417 de lei mai puțin decât suma de 4 000 000 de lei solicitată în cererea depusă.

Pentru perioada ulterioară lunii iulie 2018, Serviciul Fiscal de Stat a indicat că, suma deducerii TVA pentru perioada ulterioară lunii iulie 2018 constituie 2 360 762 de lei, care reprezintă TVA aferentă procurărilor de mărfuri și servicii a căror proveniență nu poate fi confirmată după principiul până la producător sau importator, pentru perioada după septembrie 2016.

Organul de control nu a depistat nici o încălcare în evidența și primirea facturilor fiscale de către Societatea cu Răspundere Limitată „Orhei-Vit” și nu a indicat existența neregulilor în evidența contabilă a contribuabilului, ci dimpotrivă a constatat cu certitudine că evidența contabilă a întreprinderii corespunde integral prevederilor legii.

A declarat că, originalele facturilor fiscale eliberate de furnizorul Societatea cu Răspundere Limitată „KLM Fruct”, care au fost prezentate în original Serviciului Fiscal de Stat, au fost ridicate de la Societatea cu Răspundere Limitată „Orhei-Vit” de către organul de urmărire penală în temeiul cauzei penale nr.2017670340, fapt confirmat prin procesul-verbal de ridicare din 28 martie 2018.

A solicitat Societatea cu Răspundere Limitată „Orhei-Vit” declararea nulității Actului de control nr. 5-688794 din 10 august 2018; anularea parțială a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 18/517/T/317 din 22 august 2018 privind restituirea TVA în partea ce ține de pct. 1,3,4; anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 263 din 12 septembrie 2018; anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 350 din 25 octombrie 2018; restituirea din bugetul de stat în contul Societății cu Răspundere Limitată „Orhei-Vit” a sumei de 500 000 de lei și a majorărilor de întârziere achitate prin compensare în sumă de 100 862 de lei; confirmarea restituirii TVA în sumă de 4 000 000 lei pentru perioada mai - iunie 2018; restabilirea sumei de 2 360 762 de lei în soldul total al TVA ce urmează a fi luată în calcul pentru perioada ulterioară lunii iulie 2018 în vederea determinării sumei ce urmează a fi restituită din buget.

Prin hotărârea din 23 mai 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, acțiunea a fost respinsă ca neîntemeiată.

Prin decizia din 6 noiembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, s-a respins apelul declarat de către Societatea cu Răspundere Limitată „Orhei-Vit” împotriva hotărârii din 23 mai 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

În favoarea acestei concluzii instanțele ierarhic inferioare au indicat că, în rezultatul controalelor de contrapunere la furnizorii materiei prime (mere) efectuate în cadrul controlului fiscal efectuat la Societatea cu Răspundere Limitată „KLM Fruct”, nu s-a confirmat achitarea TVA aferentă livrărilor de producție agricolă (mere), iar în urma recalculărilor efectuate s-a constatat că agentul economic a beneficiat în plus de restituirea TVA în sumă de 500 000 de lei pentru luna februarie 2017, restituită prin decizia nr.17/578/T/11 din 28 martie 2017.

TVA nu a fost achitată de către agenții economici cu care Societatea cu Răspundere Limitată „Orhei-Vit” a avut raporturi contractuale, respectiv nu era în drept să atribuie la deduceri TVA.

Societatea cu Răspundere Limitată „Orhei-Vit” fiind plătitor de TVA și respectiv optând pentru restituirea în viitor al acestor sume de la buget, urma să verifice cu diligență respectarea de către agenții economici a condițiilor impuse de legislația fiscală în vigoare, pentru a beneficia ulterior de acest drept.

La data de 2 decembrie 2019, Societatea cu Răspundere Limitată „Orhei-Vit”, reprezentată de avocatul Aurel Lefter, a depus cerere de recurs, completată prin

cererea din 17 ianuarie 2020, împotriva deciziei din 6 noiembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău.

În motivarea cererii de recurs a indicat că, instanțele de judecată au interpretat eronat legea, circumstanțele cauzei au fost stabilite eronat și nu a fost aplicată legea care trebuia să fie aplicată.

A menționat că, prin menținerea deciziilor organului fiscal a fost încălcat dreptul său de proprietate, garantat de art. 1 din Protocolul nr. 1 la Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale.

A solicitat Societatea cu Răspundere Limitată „Orhei-Vit”, reprezentată de avocatul Aurel Lefter, admiterea cererii de recurs, casarea deciziei din 6 noiembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău cu pronunțarea unei noi hotărâri de admitere a acțiunii.

Prin referința depusă de serviciul Fiscal de Stat s-a solicitat respingerea cererii de recurs cu menținerea deciziei din 6 noiembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău și a hotărârii din 23 mai 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

La 10 decembrie 2019, în adresa intimatului a fost expediată copia recursului depus de Societatea cu Răspundere Limitată „Orhei-Vit”, cu înștiințarea despre necesitatea depunerii referinței, însă intimatul nu și-au valorificat dreptul procedural respectiv.

Examinând admisibilitatea recursului, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție menționează următoarele.

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

În conformitate cu art. 257 alin. (1) din Codul administrativ, prezentul cod intră în vigoare la 1 aprilie 2019.

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.

Decizia din 6 noiembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău a fost contestată cu recurs de către Societatea cu Răspundere Limitată „Orhei-Vit”, reprezentată de avocatul Aurel Lefter, la data de 2 decembrie 2019. Respectiv, recursul este depus în termen.

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.

Prin urmare, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție va aprecia condițiile de admisibilitate a recursului în conformitate cu prevederile art. 258 alin. (3) din Codul administrativ, adică conform reglementărilor anterioare intrării în vigoare a Codului administrativ.

Examinând temeiurile recursului în raport cu materialele cauzei civile, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că, recursul este inadmisibil din următoarele motive.

În conformitate cu art. 432 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.

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;
- b) a aplicat o lege care nu trebuia să fie aplicată;
- b¹) a aplicat o lege care a fost declarată neconstituțională;
- c) a interpretat în mod eronat legea;
- d) a aplicat în mod eronat analogia legii sau analogia dreptului.

Se consideră că normele de drept procedural au fost încălcate sau aplicate eronat în cazul în care:

- a) cauza a fost judecată de un judecător care nu avea dreptul să participe la judecarea ei;
- b) cauza a fost judecată în absența unui participant la proces căruia nu i s-a comunicat locul, data și ora ședinței de judecată;
- c) în judecarea cauzei au fost încălcate regulile privind limba de desfășurare a procesului;
- d) instanța a soluționat problema drepturilor unor persoane care nu au fost implicate în proces;
- e) în dosar lipsește procesul-verbal al ședinței de judecată;
- f) hotărârea a fost pronunțată cu încălcarea competenței jurisdicționale.

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.

Temeiurile prevăzute la alin. (3) se iau în considerare de către instanță din oficiu.

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 Societatea cu Răspundere Limitată „Orhei-Vit”, reprezentată de avocatul Aurel Lefter, nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 432 alin. (2), (3) și (4) din Codul de procedură civilă.

Prin urmare, argumentele invocate în cererea de recurs nu denotă încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material sau a normelor de drept procedural de către instanța de apel, respectiv, nu constituie temei de casare a deciziei recurate.

Recursul exercitat conform secțiunii a II-a are caracter devolutiv numai asupra problemelor de drept material și procedural, verificându-se numai legalitatea deciziei, dar nu și temeinicia ei în fapt.

În acest context, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ

al Curții Supreme de Justiție menționează 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.

Totodată, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție relevă că, conform jurisprudenței CEDO, recursurile trebuie să fie efective, adică să fie capabile să ofere îndreptarea situației prezentate în cerere, la fel recursul trebuie să posede puterea de a îndrepta în mod direct starea de lucruri (cauza Purcell contra Irlandei, 16 aprilie 1991), pe când în recursul depus de Societatea cu Răspundere Limitată „Orhei-Vit”, reprezentată de avocatul Aurel Lefter, asemenea aspecte nu se regăsesc.

Astfel, din considerentele 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 recursul depus de Societatea cu Răspundere Limitată „Orhei-Vit”, reprezentată de avocatul Aurel Lefter, ca inadmisibil.

În conformitate cu art.193, 195, 230 și 258 alin. (3) din Codul administrativ și 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 Societatea cu Răspundere Limitată „Orhei-Vit”, reprezentată de avocatul Aurel Lefter, se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,

Judecătorul

Maria Ghervas

Judecătorii

Nina Vascan

Nicolae Craiu