

Dosarul nr. 3ra-331/20

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

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

ÎNCHEIERE

04 martie 2020

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul
judecătorii

Maria Ghervas
Victor Burduh
Nina Vascan

examinând admisibilitatea recursului declarat de Întreprinderea de Stat „Aeroportul Internațional Mărculești”,

în cauza de contencios administrativ la acțiunea depusă de Întreprinderea de Stat „Aeroportul Internațional Mărculești” împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative și încasarea cheltuielilor de judecată,

împotriva deciziei din 27 noiembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, prin care s-a respins apelul declarat de Întreprinderea de Stat „Aeroportul Internațional Mărculești” împotriva hotărârii din 11 iulie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani,

c o n s t a ț ă :

La 28 noiembrie 2018 ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” a depus cerere de chemare în judecată în ordinea contenciosului împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative și încasarea cheltuielilor de judecată.

În motivarea acțiunii reclamanta ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” a indicat că conform actului de control din 08 august 2018, întocmit în rezultatul controlului la fața focului, prin metoda verificării totale pentru perioada de activitate 01 ianuarie 2014 – 31 mai 2018 a fost /stabilit de către organul vamal încălcarea prevederilor stipulate în Titlurile I, II, III, VII, VIII, IX ale Codului Fiscal și s-a decis în bună parte, cu rea-voință de a încasa la buget sumele impozitelor și taxelor, amenzilor și a majorărilor de întârziere.

Reclamanta ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” a invocat că a făcut cunoștință cu decizia nr. 216/2009 din 05 septembrie 2018 asupra cazului de încălcare fiscală comisă de ÎS “Aeroportul Internațional Mărculești” la data de 05 septembrie 2018, fapt ce se confirmă prin înscrierea pe ultima filă.

Reclamanta a menționat că prin decizia contestată s-a dispus de către Direcția Generală Administrare Fiscală Nord, încasarea de la întreprinderea de stat la buget a

sume de 1201175 lei, ca pretins impozit pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat pentru anul 2016-2017.

Reclamanta a mai invocat că contrar prevederilor art. 15 a Legii nr. 180 din 26 iulie 2018 cu privire la declararea voluntară și stimularea fiscală în vigoare din 17 august 2018, prevede că anularea sumelor reflectate în sistemele de evidență al Serviciului Fiscal de Stat, a amenzilor aferente bugetului de stat sau fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală și socială și majorările de întârziere (penalitățile) calculate pentru neplata în termen a impozitelor, taxelor și a altor plăți obligatorii aferente bugetului de stat, inclusiv la defalcările de la impozitele și taxele de stat aferente bugetelor locale, potrivit cotelor procentuale stabilite conform legislației în vigoare sau aferente fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală, neachitate la data punerii în aplicare a prezentei legi, inclusiv amânate, eşalonate sau aflate la evidență specială conform legislației în vigoare, cu condiția achitării de către subiecții stimulării fiscale, până în data de 20 decembrie 2018, inclusiv a plăților de bază la impozite, taxe și alte plăți aferente bugetului de stat, inclusiv la defalcările de la impozitele și taxele de stat aferente bugetelor locale, potrivit cotelor procentuale stabilite conform legislației în vigoare, sau aferente fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală administrate de Serviciul Fiscal de Stat, a calculat obligații fiscale (05 septembrie 2108) și anume, majorărilor de întârziere 78 766 lei, a amenzii 436156 lei, precum și majorări la pierderile fiscale și majorării deducerii TVA 676194 lei, după intrarea în vigoare a legii pre-citate la 17 august 2018, fără a aștepta data limită 20 decembrie 2018 pe achitățile de bază.

Reclamanta ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” a relatat că a încheiat cu Societatea Comercială Nerezidentă „LBZARNA ENTERFISES” Ltd. Nicosia, Cyprus contracte de luare în arendă, locațiune a pieselor de schimb pentru aeronave și anume AGREEMENT on LEASE nr. No BP-14/2010/347 din 25 mai 2010, AGREEMENT on LEASE No. KT5540113/2011 din 11 mai 2011, AGREEMENT on LEASE No.C4281276/2011 din 07 septembrie 2011, AGREEMENT on LEASE No. 8-1930-000/2012/52811 din 10 septembrie 2012, AGREEMENT on LEASE No 9910029/2013 din 01 martie 2013 și AGREEMENT on LEASE No. 8-1950—000/2013/JI5204055 din 11 noiembrie 2013. În baza contractului de locațiune a aeronavei MI-8-I nr. uzina 95865. Nr. AMM- AAM/Mi-8-MHE din 05 iulie 20.13, proprietarul, ÎS ”Aeroportul Internațional Mărculești” prestează servicii de locațiune a aeronavei în sistemul Dry-Lease, operatorului CA AIM AIR SRL. Conform invoice-urilor factura în perioada 05 iulie 2013 – 30 aprilie 2015, proprietarul livrează serviciile de arendă a aeronavei, pentru care locul prestării serviciului este Republica Afganistan, deci locul de livrare nu este Republica Moldova așa că livrarea se consideră export de servicii.

Reclamanta consideră că în conformitate cu prevederile art. 104, lit. a) și lit. i) Cod fiscal serviciile prestate sunt scutite de TVA cu drept de deducere. Astfel, ținând cont de prevederile art. 234 alin. 4) din Codul fiscal, persoanele care au calculat greșit impozitul și/sau taxa din cauza explicațiilor greșite, prezentate în scris de Serviciul Fiscal de Stat, sunt absolvite de răspundere pentru diminuarea, calcularea incorectă sau neplata acestora, iar în conformitate cu art. 11 al Codului fiscal toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului, iar pagubele pricinuite contribuabilului ca urmare a îndeplinirii necorespunzătoare a obligațiilor de către organul cu atribuții de administrare fiscală și persoanele cu funcții de răspundere ale acestuia se recuperează în conformitate cu legislația.

Reclamanta ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” a indicat că referitor la tranzacțiile înregistrate cu Lezarna Enterprises LTD, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia de încălcare a legislației, fără a lua în considerație documentele primare, ceea ce este indicat în actul de control. Direcția Generală Administrare Fiscală Nord nu a ținut cont de faptul că, conform art. 19 alin. (1) din Legea contabilității nr. 113-XVI din 27 iulie 2007, faptele economice se contabilizează în baza documentelor primare și centralizatoare. Documentele primare cu regim special se întocmesc în timpul efectuării operațiunii, iar dacă aceasta este imposibil - nemijlocit după efectuarea operațiunii sau după producerea evenimentului sau la sfârșitul perioadei de gestiune. De asemenea, conform art. 20 alin.(4) din Legea nominalizată, pentru operațiunile de import al activelor și serviciilor, drept documente primare pot fi utilizate documentele aplicate în practica internațională. Astfel, confirmarea serviciilor de locațiune de la rezident se efectuează în baza facturilor (invoice) emise pe parcursul anului 2017. Astfel, deducerea în scopuri fiscale a cheltuielilor aferente primirii serviciilor de locațiune a agregatelor, obținute de la nerezident (Lezama Enterprises Ltd, Nicosia, Ciprus) s-a realizat în anul 2017 în baza documentelor menționate.

Reclamanta ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” a menționat că în procesul desfășurării activității sale, ÎS ”Aeroportul Internațional Marculești” este supusă unor riscuri multiple, care pot genera cheltueili (pierderi) neprevăzute. Pentru acoperirea acestor cheltuieli, în lipsa documentelor primare confirmative, care ar servi drept bază pentru reflectarea acestora la cheltuielile perioadei aferente, Î.S. „Aeroportul Internațional Marculești” poate constitui provizioane. Modul de contabilizare a provizioanelor se efectuează în funcție de cadrul contabil aplicabil, precum și de politicile contabile selectate. Modul de impozitare a provizioanelor este reglementat de Codul fiscal. Întrucât ÎS „Aeroportul Internațional Marculești” aplică SNC, dar nu IFRS, constituirea provizioanelor nu este obligatorie pentru întreprindere. Conform SNC Capital propriu și datorii, necesitatea constituirii provizioanelor se stabilește de către fiecare întreprindere de sine stătător, în funcție de necesitățile informaționale proprii, condițiile concrete de desfășurare a activității, probabilitatea apariției unor cheltuieli (pierderi) neprevăzute în perioadele de gestiune viitoare. În cazul în care întreprinderea, decide sa creeze provizioane nomenclatorul, precum și modul de determinare și de utilizare a acestora trebuie să fie reflectate în politicile contabile. Reclamanta a constatat că, politicile contabile selectate de către ÎS „Aeroportul Internațional Marculești” până în prezent, nu prevăd constituirea provizioanelor. Modul de impozitare a operațiunilor de constituire și de utilizare a provizioanelor este reglementat de Codul fiscal.

Reclamanta a mai menționat că SNC și alte reglementări contabile nu conțin prevederi privind obligativitatea constituirii provizioanelor. Totodată, constituirea provizioanelor este necesară pentru respectarea principiului prudenței care nu permite supraevaluarea activelor și veniturilor și subevaluarea datoriilor și cheltuielilor (dacă entitatea nu constituie provizioane, cheltuielile și datoriile entității fiind subevaluate), asigurarea concordanței veniturilor și cheltuielilor pe perioade de gestiune (de exemplu, în cazul în care costul chiriei agregatelor pentru anul 2016 se indică în documentele date cu anul 2017 și ca urmare, locațiunea se înregistrează ca cheltuieli în sumă totală în acest an, nu se asigură respectarea acestui principiu, deoarece cheltuielile sus-menționate trebuie corelate cu veniturile obținute în anul 2016),

calcularea corectă a profitului net (pierderi nete) al perioadei de gestiune curente (în cazul Reconstituirii provizioanelor, profitul net va fi majorat și nu va reflecta în mod corect rezultatul activității economico-financiare a societății), excluderea cazurilor de repartizare a dividendelor statului în mărime majorată (dacă entitatea nu constituie provizioane, suma dividendelor repartizate se majorează în mod artificial, ce poate crea dificultăți de ordin financiar la achitarea acestora.

Reclamanta ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” a relatat că prin decizia contestată s-a dispus de către Direcția Generală Administrare Fiscală Nord, încasarea de la întreprinderea de stat la buget a sumei de 1122826 lei, ca taxă pe valoare adăugată restituită eronat pentru perioada 01 februarie 2014 – 30 aprilie 2015. Prin urmare, reclamanta a menționat că, întreprinderea supusă controlului nealterat la efectuarea controlului și la stabilirea obligației de plată a TVA, Direcția Generală Administrare Fiscală Nord nu a ținut cont „în stricto sensu” că în conformitate cu art.104 lit. i) Codul fiscal, mărfurile și serviciile livrate în Portul Internațional Liber Giurgiulești și Aeroportul Internațional Liber Mărculești din afara teritoriului vamal al Republicii Moldova, cele livrate din Portul internațional Liber Gîurgiulești și Aeroportul Internațional Liber Mărculești în afara teritoriului vamal al Republicii Moldova, cele în Portul Internațional Liber Giurgiulești și Aeroportul Internațional Liber Mărculești din restul teritoriului vamal al Republicii Moldova, precum și cele livrate de către rezidenții diferitor zone economice libere ale Republicii Moldova, Portului Internațional Liber Giurgiulești, Aeroportului internațional Liber Mărculești unul altuia, respectiv sunt scutite de T.V.A. cu drept de deducere.

Reclamanta a indicat că în conformitate cu prevederile Titlului III din Codul Fiscal nr. 1163-XIII din 24 aprilie 1997 și Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 01 februarie 2013, ÎS “Aeroportul Internațional Mărculești” a efectuat livrări de mărfuri și servicii în conformitate cu prevederile art. 96, art. 97, art. 104 lit. i) ale Codului fiscal. Susține că mărfurile și serviciile scutite de TVA cu drept de deducere livrate de ÎS “Aeroportul Internațional Mărculești” constituie 95 % din livrările total declarate. Conform prevederilor pct. 32 alin. 2), pct. 35 alin. 3) din Regulamentul privind restituirea TVA, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 01.02.2013, TVA dedusă în fiecare perioadă fiscală a fost formată din sumele TVA indicate în facturile fiscale primite, precum și suma TVA, dedusă care a fost achitată la momentul controlului nemijlocit prin intermediul conturilor bancare, ceea ce a constituit 1132721 lei.

Reclamanta a accentuat că Serviciul Fiscal de Stat cu rea-voință, având un comportament viclean și dolosiv, a utilizat standarde duble la situații identice/similare. Astfel, menționează că, funcționarul fiscal a semnat decizia contestată cu nr. 216 din data de 05 septembrie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de reclamant, însă în acest context, pe parcursul anilor 2014-2018 reclamantul a depus 3 cereri de restituire a sumelor taxei pe valoare adăugată din buget, dat fiind faptul că Î.S. „Aeroportul Internațional Mărculești” este investitor General al Aeroportului Internațional Liber Mărculești, care are statut de zonă economică liberă, iar în conformitate cu prevederile pct. 4), art. 5 al Legii nr. 178 din 10 iulie 2008 cu privire la Aeroportul Internațional Liber Mărculești, livrările de mărfuri și servicii efectuate în interiorul Aeroportului Liber nu sunt livrări impozabile cu T. V.A., cât și cele livrate în Aeroportul Internațional Mărculești în conformitate cu art. 104, lit. i) Cod fiscal. Respectiv, prin deciziile nominalizate, care au același temei de restituire, taxele pe

valoare adăugată au fost restituite reclamantului. Totodată, una dintre decizii cu nr. 172/216/T/218 din 22 decembrie 2017 care a fost semnată de funcționarul fiscal, nu a făcut obiectul recalculului efectuat prin Decizia nr. 216 din 05 septembrie 2018 a Direcției Generale Administrare Fiscală Nord, iar pe celelalte 2 decizii/nr. 14/78/T/297 din 26 august 2014 și Decizia nr. 564 din 29 iunie 2015 s-a efectuat recalculul.

Reclamanta ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” a indicat că în ceea ce privește Decizia nr. 14/78/T/297 din 26 august 2014, privind restituirea taxei pe valoare adăugată, pentru perioadele fiscale februarie-iulie 2014/fotocopia în anexă/ organul fiscal nu a luat în considerație normele imperativ-prohibitive ale art. 264 ale Codului fiscal care prevăd ca termen de prescripție pentru stabilirea obligației fiscale la impozitele, taxele, majorările de întârziere în cel mult 4 ani de la ultima dată stabilită pentru prezentarea dării de seamă fiscale respective sau pentru plata impozitului, taxei, majorării de întârziere (penalității), în cazul în care nu este prevăzută prezentarea unei dări de seamă fiscale. De asemenea, reclamanta a menționat că organul fiscal, contrar prevederilor legale a calculat și stabilit majorări de întârziere și sancțiuni fiscale. Organul fiscal în sens strict și în situația că era în drept să determine această obligație fiscală, urma să o stabilească până în februarie-iulie 2018, dar nu la 05 septembrie 2018.

Reclamanta ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” a afirmat că la emiterea deciziei contestate nr. 216/2009 din 05 septembrie 2018 asupra cazului de încălcare fiscală comisă de Î.S. “Aeroportul International Marculești”, Direcția Generală Administrare Fiscală Nord nu a ținut cont de noile prevederi ale Legii 180 din 26 iulie 2018 privind declararea voluntară și stimularea fiscală, (publicată, până la data emiterii deciziei, în Monitorul Oficial nr. 309-320, în vigoare din 17 august 2018). Astfel, în conformitate cu art. 16, alin. (1) a Legii nominalizate, organele cu atribuții de administrare fiscală nu vor efectua controale asupra corectitudinii calculului, declarării și achitării impozitelor, taxelor și a altor plăți aferente bugetului de stat, bugetelor unităților administrativ-teritoriale, a contribuțiilor de asigurări sociale de stat și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru perioadele fiscale de până la 01 ianuarie 2018, cu excepția controalelor efectuate în conformitate cu prevederile capitolului IV din titlul V al Codului fiscal. Prin urmare, controlul început până la data intrării în vigoare a prezentei legi, urma a fi încheiat, fără emiterea unei decizii de stabilire a unor noi obligații fiscale pentru perioadele fiscale de până la 1 ianuarie 2018, deoarece legea fiscală nominalizată are un caracter retroactiv, pentru toate perioadele fiscale de până la 01 ianuarie 2018.

Reclamanta ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” a invocat prevederile art. 129 Cod fiscal în care este indicat că, controlul fiscal constituie în verificarea corectitudinii cu care contribuabilul execută obligația fiscală și alte obligații prevăzute de legislația fiscală și alte acte normative, inclusiv verificarea a altor persoane sub aspectul legăturii lor cu activitatea contribuabilului prin metode, forme și operațiuni prevăzute de Codul Fiscal, privit în coroborare cu art. 189 Cod fiscal care prevede că Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele și taxele contribuabililor în urma controalelor fiscale, dacă au fost stabilite cazuri de nerespectare a legislației fiscale, precum și în alte cazuri prevăzute de legislația fiscală. Respectiv, finalitatea oricărui control constituie restituirea, fie calcularea/determinarea unei obligații fiscale, respectiv legiuitorul prin adoptarea Legii nr. 180 din 26 iulie 2018 cu privire la declararea voluntară și stimularea fiscală și în special a art. 16 al Legii nominalizate a

interzis stabilirea/determinarea a unor noi obligații fiscale în baza controalelor fiscale de la data de 17 august 2018, pentru perioadele fiscale de până la 01 ianuarie 2018.

Reclamanta a indicat că au fost constatate de către Serviciul Fiscal de Stat prin actele de control careva încălcări, care ducea la determinarea de obligații fiscale noi pentru reclamantă, exclusiv pentru perioade fiscale de până la 01 ianuarie 2018, în pofida adoptării cadrului legal privind stimularea fiscală, pârâțul prin decizia contestată nr. 216 din 05 septembrie 2018, urma să ia în calcul reglementările date și să nu determine obligații fiscale noi, pentru perioadele fiscale de până la 01 ianuarie 2018.

La data de 21 decembrie 2018 reclamanta ÎS "Aeroportul Internațional Mărculești" a depus cerere de chemare în judecată suplimentară în care a indicat că, organul fiscal a întocmit Decizia nr. 216/2903 din 23 noiembrie 2018 de modificare a Deciziei nr. 216/2009 din 05 septembrie 2018 asupra cazului de încălcare fiscală comisă de ÎS "Aeroportul Internațional Mărculești" după cum este nominalizat fără participarea contribuabilului. Respectiv, de către Serviciul Fiscal de Stat, din oficiu, s-au efectuat recalculile și s-au stabilit obligații fiscale noi față de reclamantă în mărime de 3928356 lei, fără efectuarea unui control fiscal și fără respectarea prevederilor capitolului 11 (controlul fiscal) a Titlului V (administrarea fiscal) a Codului fiscal.

De asemenea, reclamanta a mai menționat că organul fiscal, la efectuarea controlului fiscal, a încălcat flagrant prevederile art. 6 a Legii nr. 440-XV din 27 iulie 2001 cu privire la zonele economice libere care prevede că pentru efectuarea controalelor planificate, autoritățile cu funcție de control vor prezenta Ministerului Economiei și Infrastructurii, până la 01 noiembrie a fiecărui an, propuneri cu privire la controlul rezidenților zonelor libere în anul următor. Ministerul Economiei și Infrastructurii va prezenta Guvernului Republicii Moldova spre examinare și aprobare planul controalelor rezidenților pentru anul următor. Reclamanta a afirmat că, controalele neplanificate se efectuează doar cu acordul Cancelariei de Stat. Toate controalele pe teritoriul zonei libere se efectuează de comun acord cu Administrația și în prezența reprezentanților acesteia și a rezidentului de la a cărui nume a fost prezentată plângerea sau a cărui activitate constituie temei pentru efectuarea controlului.

Reclamanta ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” a menționat că, la emiterea Deciziei contestate nr. 216/2903 din 23 noiembrie 2018 Direcția Generală Administrare Fiscală Nord, nu a ținut cont de noile prevederi ale Legii 180 din 26 iulie 2018 privind declararea voluntară și stimularea fiscală, (publicată, până la data emiterii deciziei, în Monitorul Oficial nr. 309-320, în vigoare din 17 august 2018). Astfel, a specificat că în conformitate cu art. 16, alin. (1) a Legii nominalizate organele cu atribuții de administrare fiscală nu vor efectua controale asupra corectitudinii calculului, declarării și achitării impozitelor, taxelor și a altor plăți aferente bugetului de stat, bugetelor unităților administrativ-teritoriale, a contribuțiilor de asigurări sociale de stat și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru perioadele fiscale de până la 01 ianuarie 2018, cu excepția controalelor efectuate în conformitate cu prevederile capitolului 111 din titlul V al Codului fiscal.

Prin urmare, reclamanta a relatat că, controlul început până la data intrării în vigoare a prezentei legi, urma a fi încheiat fără emiterea unei decizii de stabilire a unor noi obligații fiscale pentru perioadele fiscale de până la 01 ianuarie 2018, deoarece legea fiscală nominalizată are un caracter retroactiv, pentru toate perioadele fiscale de până la 01 ianuarie 2018. Conform Deciziei nr. 363 din 25 octombrie 2018 emisă de

către Consiliul de soluționare a disputelor din cadrul Serviciului Fiscal de Stat pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. 216/2009 din 05 septembrie 2018, emisă de Direcția Administrare Fiscală Nord s-a stabilit anularea facilităților fiscale prevăzute de art. 49 din Codul fiscal, cu recalcularea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător; calcularea majorării de întârziere pentru restituirea TVA în mărime mai mare decât suma TVA, calculate spre restituire în condițiile legii, în conformitate cu prevederile art. 228 alin. (10) din Codul fiscal. Prin urmare afirmă că, Serviciului Fiscal de Stat și subsecvent Direcția Generală de Administrare Fiscală Nord și-a întemeiat recalculul în mărime de 3928356 lei dintre care sumele impozitelor și plăților calculate în rezultatul controlului 1113247 lei; impozit pe venit din activitatea de întreprinzător 1113247 lei; majorarea de întârziere 880099 lei; neplata la buget în termenele stabilite de legislație a impozitului pe venit diminuat 152855 lei; amenda în mărime de 30 % din suma diminuării impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător 334154 lei și amenda calculată 334154 lei.

Reclamanta ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” a indicat că toate zonele economice libere nominalizate activează în ceea ce privește regimul vamal, regimul fiscal și de înregistrare reglementat de Legea nr. 440-XV din 27 iulie 2001 ”Cu privire la zonele economice libere”, care reprezintă o lege specială care reglementează activitatea tuturor zonelor economice libere nominalizate. Legea nr. 178-XVI din 10 iulie 2008 cu privire la Aeroportul Internațional Liber Mărculești”, reprezintă actul normativ, prin care a fost creată zona economică liberă „Aeroportul Internațional Liber Mărculești”.

În viziunea reclamantei, este neîntemeiată opinia Serviciul Fiscal de Stat, precum că legiuitorul urma să indice în art. 49 a Codului fiscal toate legile prin care au fost create toate șapte zone economice libere/subzone, care activează pe teritoriul Republicii Moldova. Necâtând la faptul că nu sunt indicate în art. 49 a Codului fiscal alte legi de creare și funcționare a altor zone economice libere, doar ÎS ”Aeroportul Internațional Mărculești” i-au fost stabilite noi obligații fiscale, ca urmare a neaplicării regimului fiscal de achitare a 50 % pentru venitul obținut din exportul serviciilor. ÎS ”Aeroportul Internațional Mărculești” deja a depus solicitări corespunzătoare la Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova și Ministerul Economiei și Infrastructurii al Republicii Moldova, prin care a solicitat concursul și asistența în ceea ce privește regimul fiscal și mărimii procentuale de plată la Bugetul Public Național a impozitului pe venit.

Reclamanta ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” a solicitat admiterea acțiunii, anularea actelor administrative emise și anume, a Deciziei nr. 216/2903 din 23 noiembrie 2018 de modificare a Deciziei nr. 216/2009 din 05 septembrie 2018 asupra cazului de încălcare fiscală comisă de ÎS “Aeroportul Internațional Mărculești” precum și compensarea cheltuielilor de judecată.

Prin hotărârea din 11 iulie 2019 a Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani a fost respinsă ca neîntemeiată cererea de chemare în judecată în ordinea contenciosului administrativ depusă de ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea Deciziei nr. 216/2903 din 23 noiembrie 2018 de modificare a Deciziei nr. 216/2009 din 05 septembrie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale, anularea Deciziei Direcției Administrare Fiscală Nord nr. 216/2009 din 05 septembrie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale și a Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 363 din 25 octombrie 2018 pe marginea contestației

împotriva Deciziei nr. 216/2903 din 23 noiembrie 2018 și încasarea cheltuielilor de judecată.

Prin decizia din 27 noiembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, s-a respins apelul declarat de ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” împotriva hotărârii din 11 iulie 2019 a Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani, în cauza de contencios administrativ la acțiunea depusă de ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative și încasarea cheltuielilor de judecată.

Pentru a decide astfel, instanța de apel a constatat că, prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 216/2009 din 05 septembrie 2018 s-a decis, a încasa la buget sumele impozitelor și plăților calculate în rezultatul controlului în sumă de 2326122 lei. La data de 05 octombrie 2018 ÎS ”Aeroportul Internațional Mărculești” a depus contestație împotriva deciziei nr. 216/2009 din 05 septembrie 2018 asupra cazului de încălcare fiscală comisă de ÎS ”Aeroportul Internațional Mărculești”. Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 363 din 25 octombrie 2018 s-a respins contestația depusă de către contribuabilul ÎS ”Aeroportul Internațional Mărculești” cu menținerea Deciziei nr. 216/2009 din 05 septembrie 2018, emisă de Direcția Generală Administrare Fiscală Nord (f.d. 63-68, vol. I).

Instanța de apel a reținut că din informația prezentă în actul de control se atestă că, în anul 2013 între ÎS ”Aeroportul Internațional Mărculești” și Compania Aeriană AIM AIR, rezident al Aeroportului Internațional Liber Mărculești, au fost semnate contractele nr. AMM-AAM/ Mi-8-MHE, nr. AMM-AAM/ Mi-8-MHE, nr. AMM-AAM/ Mi-8-MHE din 05 iulie 2013 prin care ÎS ”Aeroportul Internațional Mărculești” a dat în locațiune 3 aeronave pentru perioada 01 februarie 2014-30 aprilie 2015 în sumă de 36269245 lei. Anterior, în baza deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr. 297 din 26 august 2014 și nr. 438 din 22 decembrie 2014 pentru perioadele fiscale L/02/2014-L/07/2014 și L/08/2014- L/11/2014, contribuabilul a beneficiat de restituirea TVA, fără efectuarea controlului fiscal în sumă de 140463, 13 lei și respectiv 587936, 37 lei. Ulterior, prin control fiscal tematic, efectuat de Inspectoratul Fiscal de Stat Florești, pentru perioada L/02/2014- L/04/2015 (act. nr. 5- 665615 din 10 iunie 2015, decizia nr. 564 din 29 iunie 2015), au fost confirmate sumele TVA restituite anterior fără control pentru perioadele fiscale L/02/2014- L/1 1/2014 și a fost acceptată spre restituire din buget TVA în sumă de 404 322 lei, pentru perioadele L/12/2014- L/04/2015. În legătură cu faptul dat, în cadrul controlului a fost efectuată verificarea repetată a perioadei fiscale 01 februarie 2014 – 31 octombrie 2017 privind restituirea din buget a TVA. Prin urmare, reieșind din normele precitate, și anume, art. 8 alin. 2 lit. c), art. 101 alin. 5), art. 115 și art. 114 Cod fiscal, pentru perioada 01 februarie 2014 – 30 aprilie 2015, ÎS ”Aeroportul Internațional Mărculești” a declarat neîntemeiat volumul livrărilor la cota zero prin majorare cu suma de 36269245 lei, aferentă perioadei nominalizate, ce constituie livrări neimpozabile înregistrate între rezidenții Aeroportului Internațional Liber Mărculești conform art. 95 alin. 2 lit. a) Cod fiscal, respectiv, majorarea sumei TVA spre restituire pentru perioadele fiscale L/02/2014-L/04/2015 cu 1122826 lei, precum și micșorarea sumei TVA spre deducere cu 676 194 lei la situația din 31 mai 2018. De altfel, potrivit art.5 alin. 4 al Legii nr. 178 din 10 iulie 2008 livrările de mărfuri și servicii efectuate în interiorul Aeroportului Liber nu sunt livrări impozabile cu TVA.

Instanța de apel a constatat că prin decizia nr.216/2903 din 23 noiembrie 2018, s-

a dispus modificarea deciziei nr. 216/2009 din 05 septembrie 2018, calculând-se majorare de întârziere pentru sumele TVA restituite în plus în valoare de 727244 lei, ori, entitatea nejustificat a solicitat spre restituire TVA în mărimi mai mari decât în condițiile legii, fapt constatat prin control fiscal repetat.

În baza deciziei de inițiere a controlului fiscal nr.DICF-24820/02 din 02 iulie 2018, inspectorii Direcției Generale Administrare Fiscală Nord din cadrul Serviciului Fiscal de Stat au efectuat controlul fiscal la fața locului, prin metoda verificării totale la ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești”, privind corectitudinea respectării legislației fiscale, pentru perioada de activitate 01 ianuarie 2014 – 31 mai 2018. Inclusiv, perioada supusă controlului repetat la capitolul „Taxa pe valoarea adăugată”- 01 februarie 2014 – 31 octombrie 2017 în baza ordonanței Procuraturii pentru Combaterea Criminalității Organizate și a Cauzelor Speciale din 28 mai 2018 și a durat de la 02 iulie 2018 până la 08 august 2018. Ca rezultat al controlului, de către Direcția Generală Administrare Fiscală Nord a Serviciului Fiscal de Stat a fost întocmit actul nr.5-685822, prelungit pe formularul nr.5-685823 - 5- 685828 din 08 august 2018 semnat și recepționat de reprezentantul contribuabilului la aceeași dată. Iar, la data de 05 septembrie 2018, apelantul a fost invitat prin citația seria C nr. 107684/1019 din 08 august 2018, la sediul Direcției Generale Administrare Fiscală Nord pentru examinarea cazului de încălcare fiscală. În rezultatul examinării cazului, în prezența și cu participarea contribuabilului reprezentat de administratorul interimar Vladimir Maiduc, s-a emis decizia nr.216/2009 din 05 septembrie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de apelant, adusă la cunoștință sub semnătură la aceeași dată.

Cu referire la legalitatea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 363 din 25 octombrie 2018, instanța de apel a reținut că prin aceasta a fost respinsă contestația depusă de către contribuabilul Î.S. ”Aeroportul Internațional Mărculești” și decizia nominalizată reprezintă un răspuns la cererea de soluționare a litigiului pe cale extrajudiciară, și respectiv, nu poate fi considerat un act administrativ, ori decizia respectivă nu produce efecte juridice prin ea însuși. Prin urmare, se constată că cazul de încălcare fiscală întemeiat a fost examinat în ordinea generală stabilită conform prevederilor legale până la intrarea în vigoare a Legii nr. 180 din 26 iunie 2018, ori prevederile Legii nr. 180 din 26 iunie 2018, nu sunt aplicabile la soluționarea cazului de față.

Invocând netemeinicia și ilegalitatea deciziei enunțate, la 17 ianuarie 2020, ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” a declarat recurs împotriva deciziei instanței de apel, solicitând admiterea acestuia, casarea deciziei instanței de apel cu emiterea unei noi hotărâri de admitere a acțiunii depuse de ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești”.

În motivarea recursului recurenta a indicat că, decizia instanței de apel este neîntemeiată și ilegală, deoarece instanța de apel nu a constatat și elucidat pe deplin circumstanțele importante ale cauzei, a aplicat eronat normele de drept material și, anume, nu a aplicat legea care trebuia să fie aplicată și a interpretat eronat normele de drept procedural.

Recurenta a menționat că instanța de apel a interpretat eronat legea și nu a argumentat și nu a ținut cont de prevederile imperative ale Legii nr. 180 din 26 iulie 2018 cu privire la declararea voluntară și stimularea fiscală /în vigoare din 17 august 2018.

Astfel, instanța de apel nu a ținut cont, și nu a argumentat decizia sa nu a dat o apreciere juridică clară a faptului că Serviciul Fiscal de Stat a acționat contrar prevederilor legale.

Recurenta ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” a menționat că instanța de apel nu a luat în considerație prevederile art. 15 Codul fiscal care prevede că anularea sumelor reflectate în sistemele de evidență al Serviciului Fiscal de Stat a amenzilor aferente bugetului de stat sau fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală și socială și majorările de întârziere (penalitățile) calculate pentru neplata în termen a impozitelor, taxelor și a altor plăți obligatorii aferente bugetului de stat, inclusiv la defalcările de la impozitele și taxele de stat aferente bugetelor locale, conform cotelor procentuale stabilite conform legislației în vigoare, sau aferente fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală, neachitate la data punerii în aplicare a prezentei legi, inclusiv amânate, eșalonate sau aflate la evidență specială conform legislației în vigoare, cu condiția achitării de către subiecții stimulării fiscale, până în data de 20 decembrie 2018 inclusiv, a plăților de bază la impozite, taxe și alte plăți aferente bugetului de stat, inclusiv la defalcările de la impozitele și taxele de stat aferente bugetelor locale, potrivit cotelor procentuale stabilite conform legislației în vigoare, sau aferente fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală administrate de Serviciul Fiscal de Stat, a calculat obligațiile fiscale la 05 septembrie 2108 fără a aștepta data limită 20 decembrie 2018 pe achitării de bază și anume majorărilor de întârziere (78 766 lei), a amenzii (436 156 lei), precum și majorări la pierderile fiscale și majorării deducerii TVA (676 194 lei) după intrarea în vigoare a legii pre-citate (17 august 2018).

Recurenta ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” a indicat că la emiterea Deciziei nr. 216/2009 din 05 septembrie 2018 asupra cazului de încălcare fiscală comisă de ÎS “Aeroportul International Marculești”, Serviciului Fiscal de Stat nu a ținut cont de noile prevederi ale Legii 180 din 26 iulie 2018 privind declararea voluntară și stimularea fiscală, (publicată, pînă la data emiterii deciziei, în Monitorul Oficial nr. 309-320, în vigoare din 17 august 2018).

Recurenta a specificat că instanța de fond nu a ținut cont de prevederile art. 16, alin. (1) a Legii nominalizate în care este indicat că organele cu atribuții de administrare fiscală nu vor efectua controale asupra corectitudinii calculului, declarării și achitării impozitelor, taxelor și a altor plăți aferente bugetului de stat, bugetelor unităților administrativ- teritoriale, a contribuțiilor de asigurări sociale de stat și a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru perioadele fiscale de până la 01 ianuarie 2018, cu excepția controalelor efectuate în conformitate cu prevederile capitolului I din titlul V al Codului fiscal. ” Prin urmare, controlul început până la data intrării în vigoare a prezentei legi urma a fi încheiat fără emiterea unei decizii de stabilirea a unor noi obligațiuni fiscale pentru perioadele fiscale de până la 01 ianuarie 2018, deoarece legea fiscală nominalizată are un caracter retroactiv, pentru toate perioadele fiscale de până la 01 ianuarie 2018.

Recurenta ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” a invocat prevederile art. 129 Cod fiscal în care este stipulat că controlul fiscal constituie în verificarea corectitudinii cu care contribuabilul execută obligația fiscală și alte obligații prevăzute de legislația fiscală și alte acte normative, inclusiv verificare a altor persoane sub aspectul legăturii lor cu activitatea contribuabilului prin metode, forme și operațiuni prevăzute de Codul fiscal, privit în coraborare cu art. 189 Cod fiscal care prevede că Serviciul Fiscal de

Stat calculează impozitele și taxele contribuabililor în urma controalelor fiscale, dacă au fost stabilite cazuri de nerespectare a legislației fiscale, precum și în alte cazuri prevăzute de legislația fiscală.

Recurenta a specificat că finalitatea oricărui control constituie restituirea, fie calcularea/determinarea unei obligațiuni fiscale, respectiv legiuitorul prin adoptarea Legii nr. 180 din 26 iulie 2018 cu privire la declararea voluntară și stimularea fiscală și în special a art. 16 a interzis stabilirea/determinarea a unor noi obligații fiscale în baza controalelor fiscale de la data de 17 august 2018, pentru perioadele fiscale de până la 01 ianuarie 2018.

Recurenta ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” a opinat că chiar și dacă au fost constatate de către Serviciul Fiscal de Stat prin actele de control careva încălcări, care ducea la determinarea de obligațiunile fiscale noi pentru reclamant, exclusiv pentru perioade fiscale de până la 01 ianuarie 2018, în pofida adoptării cadrului legal privind stimularea fiscală în speță art. 16 a Legii nr. 180 din 26 iulie 2018 în vigoare din 17 august 2018, intimatul prin decizia contestată nr. 216 din 05 septembrie 2018 urma să i-a în calcul reglementările date și să nu determine obligațiile fiscale noi, pentru perioadele fiscale de până la 01 ianuarie 2018.

La 24 februarie 2020, intimatul Serviciul Fiscal de Stat a depus referință la recursul depus de ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești”, solicitând declararea acestuia ca inadmisibil (f.d. 116-123, vo. II).

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține că 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 a intrat în vigoare la 01 aprilie 2019.

În conformitate cu 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.

Astfel, din sensul normei de drept enunțate urmează că legiuitorul a optat pentru principiul aplicării imediate a noilor reglementări procedurale. Decizia instanței de apel a fost pronunțată după intrarea în vigoare a Codului administrativ.

Prin urmare, legalitatea procedurilor care au urmat după punerea în aplicare a Codului administrativ se va verifica prin prisma Codului administrativ.

Conform art. 245 alin. (1) 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.

Luând în considerare că recurenta ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” a recepționat decizia recurată la data de 19 decembrie 2019, fapt ce se confirmă prin dovada trimiterii poștale DS2035912182AS (f.d. 107, vol. II) și a depus recurs împotriva deciziei din 27 noiembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău la data de 17 ianuarie 2020, adică în termen de 30 de zile de la recepționarea deciziei recurate, completul ajunge la concluzia că recurenta ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” s-a conformat prevederilor legale, încadrându-se în termenul de depunere a recursului

prevăzut de art. 245 alin. (1) din Codul administrativ.

Astfel, examinând temeiurile recursului declarat de ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” în raport cu materialele cauzei de contencios administrativ, 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.

Verificând motivele de casare, invocate în recurs, completul Colegiului atestă că ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” a indicat argumente ce țin de dezacordul său cu felul în care instanța de apel a apreciat înscrisurile probatorii și a constatat circumstanțele cauzei. Nu pot fi reținute ca temei de admisibilitate aceste argumente, deoarece țin de reaprecierea probelor, fapt inadmisibil în recurs.

Conform regulilor din Secțiunea a 2-a din 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.

Recursul exercitat conform secțiunii a 2-a are caracter devolutiv numai asupra problemelor de drept material și procesual, verificându-se doar legalitatea deciziei, nu și temeinicia ei în fapt.

Astfel, completul Colegiului constată că argumentele invocate în recursul ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” nu pot constitui temei de casare a deciziei recurate, or acesta nu se încadrează în cele expres stabilite la art. 432, alin. (2), (3) și (4) din Codul de procedură civilă.

În conformitate cu art. 432 alin. (1) Cod 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) Cod 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) Cod de procedură civilă.

Totodată, potrivit jurisprudenței Curții Europene a Drepturilor Omului, recursul trebuie să fie efectiv, adică să fie capabil să ofere îndreptarea situației prezentate în cerere. La fel, recursul trebuie să posedă puterea de a îndrepta în mod direct starea de lucruri, pe când în recursul declarat de ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” asemenea aspecte nu se regăsesc.

În speță, completul Colegiului menționează că recursul în cauză conține obiecții de fapt și de drept care deja au fost studiate și verificate de către instanța de apel, primind o apreciere corespunzătoare.

În consecință, nu există aparența unei încălcări a dreptului recurente la soluționarea tuturor argumentelor cu privire la judecarea cauzei în apel, în modul în care acest drept este garantat de art. 6 alin. (1) din Convenția pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale.

Drept urmare, se reține că argumentele invocate de către recurentă nu pot constitui temei de admisibilitate a recursului, deoarece nu denotă încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material sau a normelor de drept procesual, așa cum formal invocă ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești” și, respectiv, nu constituie temei de casare a deciziei recurate.

În astfel de circumstanțe, 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 considera recursul declarat de ÎS „Aeroportul Internațional Mărculești”, inadmisibil.

În conformitate cu art.193, 195, 230 și 258 alin.(3) din Codul administrativ, precum și art. 433 lit. a) 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 declarat de Întreprinderea de Stat „Aeroportul Internațional Mărculești” se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul

Maria Ghervas

judecătorii

Victor Burduh

Nina Vascan