

DECIZIE

13 noiembrie 2020

mun. Chișinău

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

În componență:

Președintele ședinței, judecătorul
judecătorii

Tamara Chișca-Doneva
Nina Vascan
Victor Burduh
Iurie Bejenaru
Maria Ghervas

examinând recursul declarat de către Biroul Vamal Centru,
în cauza de contencios administrativ la cererea de chemare în judecată depusă
de către Societatea cu Răspundere Limitată „Importal” împotriva Biroului Vamal
Centru, intervenienți accesorii Societatea cu Răspundere Limitată „Dectrans-
Broker” și Societatea cu Răspundere Limitată „Camelon-Cons” cu privire la
contestarea actelor administrative,

împotriva deciziei din 29 iulie 2020 a Curții de Apel Chișinău, prin care s-a
respins apelul declarat de către Biroul Vamal Centru și s-a menținut hotărârea din
20 decembrie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani,

constată:

La 28 iulie 2017 SRL „Importal” a depus cerere de chemare în judecată
împotriva Biroului Vamal Centru, intervenient accesoriu SRL „Dectrans-Broker”,
prin care a solicitat anularea actului de audit post- vămuire nr. 17.20/3 din 14 iunie
2017 privind stabilirea încălcării legislației vamale la realizarea importului mărfii și
întocmirea declarațiilor vamale, anularea Deciziei de regularizare nr. 848 din 22
iunie 2017 privind recalcularea drepturilor de import în sumă de 698 226,30 lei
emise de către Biroul Vamal Centru, precum și compensarea cheltuielilor de
judecată suportate pentru examinarea cauzei.

În motivarea acțiunii reclamanta a indicat că în temeiul contractului de
vânzare-cumpărare nr. 41 din 25 septembrie 2015 s-a obligat să livreze către SRL
„Camelon- Cons” cărămizi pentru construcție marca „Porotherm” și „Brikston” la
suma și termenele prevăzute în contract. Potrivit contractului, s-a stabilit că marfa
urma a fi livrată la cota zero TVA pentru construcția complexului locativ din or.
Ialoveni, str. Timișoara, nr. 8, în temeiul Hotărârii Guvernului nr. 246 din 08 aprilie
2010, SRL „Camelon-Cons” fiind desemnată antreprenor general al „Proiectului de

construcție a locuințelor pentru păturile socialmente vulnerabile nr. II”, ratificat prin Legea nr. 182 din 11 iulie 2012, proiect finanțat în temeiul „Acordului cadru de împrumut dintre Republica Moldova și Banca de Dezvoltare a Consiliului Europei”.

A relevat că în perioada anilor 2015-2016 a importat din România marfa solicitată prin intermediul a 95 tranzacții de import de la furnizorul SRL „Wienerberger-Sisteme de Cărămizi” București și SA „Brikston Construction Solutions” Iași cu valoarea totală facturată de 301 022,00 euro.

Importarea mărfii a fost realizată prin intermediul brokerului vamal SRL „Dectrans-Broker”, iar pârâțul nu a înaintat nici o obiecție față de modul de întocmire a declarațiilor vamale de import. Astfel, în perioada 25 aprilie 2017-08 iunie 2017 de către Biroul Vamal Centru s-a decis efectuarea controlului ulterior prin audit post-vămuire în scopul analizei repetate a declarațiilor vamale de import. În rezultatul controlului, potrivit Actului de audit post-vămuire nr. 17.20/3 din 14 iunie 2017 și Deciziei de regularizare nr. 848 din 22 iunie 2017, s-a stabilit încălcarea legislației vamale de import de către SRL „Importal” și s-a dispus recalcularea dreptului de import ca rezultat al nerespectării condițiilor de acordare a tratamentului tarifar favorabil cu scutirea „002” și obligarea achitării obligației vamale recalculate în sumă de 551 434,14 lei (TVA la import) și 146 792, 16 lei (penalitate). Organul vamal a mai stabilit că SRL „Importal” nu avea dreptul de a aplica cota zero TVA la importul mărfii, deoarece antreprenor al proiectului era desemnat SRL „Camelon-Cons” și că declarațiile vamale au fost întocmite incorect. La rubrica 9 din declarații, ca „responsabil financiar” în mod greșit a fost introdusă SRL „Camelon-Cons”, deoarece această firmă nu a importat nemijlocit marfa și nu a procurat-o de la furnizorul extern, acest fapt fiind realizat de SRL „Importal”.

A invocat faptul că în temeiul Hotărârii Guvernului nr. 246 din 08 aprilie 2010 a fost stabilit modul de aplicare a cotei zero a TVA la livrările de mărfuri, servicii efectuate pe teritoriul țării și de acordare a facilităților fiscale și vamale pentru proiectele de asistență tehnică și investițională în derulare, care cad sub incidența tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte. Conform pct. 1 din hotărâre a fost aprobată „Lista proiectelor de asistență tehnică în derulare, care cad sub incidența tratatelor internaționale, pentru aplicarea scutirilor la impozitul pe venit, accize, taxe vamale, precum și aplicarea cotei zero la TVA pentru mărfurile și serviciile destinate acestora conform Anexei nr. 1”. De asemenea, a fost aprobată „Lista împrumuturilor și granturilor, acordate Guvernului Republicii Moldova sau acordate cu garanție de stat, din contul împrumuturilor acordate de organismele financiare internaționale (inclusiv din cota-parte a Guvernului), din contul granturilor acordate instituțiilor finanțate de la buget, destinate realizării proiectelor de asistență investițională, din contul cărora vor fi importate sau achiziționate mărfuri (lucrări, servicii) scutite de la plata taxei vamale, taxei pentru efectuarea procedurilor vamale, impozitate la cota zero a TVA, conform anexei nr. 2”. Din Anexa nr. 2 pct. 29 la Hotărârea Guvernului nr. 246 din 08 aprilie 2010 rezultă că prin Legea nr. 182 din 11 iulie 2012 a fost ratificat Acordul-cadru de împrumut dintre Republica Moldova și Banca de Dezvoltare a Consiliului Europei pentru realizarea Proiectului de construcție a locuințelor pentru păturile socialmente vulnerabile nr. II. Din Hotărârea Guvernului sus menționată rezultă că mărfurile și serviciile importate sau achiziționate pentru realizarea Proiectului de construcție a

locuințelor pentru păturile socialmente vulnerabile II vor fi scutite de accize, plata taxei vamale, taxei pentru efectuarea procedurilor vamale, impozitate la cota zero a TVA. Pentru implementarea Proiectului a fost înființată Unitatea de Implementare a Proiectului de Construcție a Locuințelor pentru Păturile Socialmente Vulnerabile II (UIP II), din cadrul Ministerului Construcțiilor și Dezvoltării Regionale al Republicii Moldova. În temeiul contractului de antrepriză nr. 2 din 15 ianuarie 2015 în calitate de antreprenor general la Unitatea de Implementare a Proiectului nr. II a fost desemnată compania de construcții SRL „Camelon-Cons”. Potrivit contractului de vânzare-cumpărare nr. 41 din 25 septembrie 2015 SRL „Importal” s-a angajat să importe și să vândă în beneficiul SRL „Camelon-Cons” materiale de construcții „Cărămidă ceramică din argilă arsă Porotherm și Brikston” destinate pentru construcția celor trei blocuri locative din or. Ialoveni, pentru realizarea Proiectului de construcție a locuințelor pentru păturile socialmente vulnerabile II. Conform contractelor încheiate cu SRL „Wienerberger - Sisteme de cărămizi” (București) și SA „Brikston Construction Solutions” (Iași) a achiziționat și importat din România cantitatea de materiale pentru construcții necesară pentru SRL „Camelon-Cons” în contul realizării proiectului. Materia primă a fost procurată din contul SRL „Camelon-Cons” ca antreprenor general al Proiectului, desemnat prin licitație, fiind asigurată întreaga sursă de finanțare din contul companiei respective. În temeiul pct. 2 din Hotărârea Guvernului nr. 246 din 08 aprilie 2010, Serviciul Vamal, în conformitate cu legislația vamală și fiscală, va vămuie mărfurile importate (inclusiv prin intermediari, în baza licitației), destinate realizării proiectelor respective, fără perceperea TVA, accizelor, taxei vamale și a taxei pentru efectuarea procedurilor vamale. Însăși administrația SRL „Camelon-Cons” a menționat că marfa urmează a fi importată la cota zero a TVA, prezentând scrisoarea Ministerului Construcțiilor și Dezvoltării Regionale și Hotărârea Guvernului nr. 246 din 08 aprilie 2010. Actele prezentate de SRL „Camelon-Cons” au fost prezentate brokerului vamal din cadrul SRL „Dectrans-Broker”. Brokerul vamal a solicitat informații de la organul vamal referitor la caz. Din partea organului vamal i s-a permis acordarea facilităților vamale la importarea cantității de marfă. Pe nici o declarație de import, întocmită în baza tranzacțiilor din 2015-2016, organul vamal nu a avut nici o obiecție referitor la condițiile de vămuire a mărfii de import.

A comunicat că potrivit pct. 2 și 3 din Regulamentul privind modul de aplicare a cotei zero a TVA la livrarea pe teritoriul țării a mărfurilor și serviciilor destinate proiectelor de asistență tehnică și proiectelor de asistență investițională precum și la importul serviciilor destinate acestora, Inspectoratul Fiscal de Stat prin scrisoarea din 14 iunie 2013 a permis aplicarea cotei zero la TVA în privința „contractorilor și subantreprenorilor” la livrarea mărfurilor și serviciilor pentru implementarea proiectului. De asemenea, prin scrisoarea emisă de Unitatea de Implementare a Proiectului de Construcție a Locuințelor pentru Păturile Socialmente Vulnerabile II (UIP II) s-a menționat că UIP II în calitate de instituție care implementează proiectul menționat, antreprenorul general SRL „Camelon-Cons” precum și subantreprenorii lui pentru executarea acestui contract, sunt scutiți de accize, plata taxei vamale, taxei pentru efectuarea procedurilor vamale, impozite la cota zero a TVA.

Consideră că a avut dreptul de a aplica cota zero la TVA la vămuirea mărfurilor prin cele 95 de tranzacții de import, deoarece se include în categoria

„contractorilor, intermediarilor” angajați de antreprenorul general al proiectului SRL „Camelon-Cons” pentru furnizarea materialelor de construcție.

Prin încheierea din 05 decembrie 2018 a Judecătorei Chișinău, sediul Centru s-a atras în proces în calitate de intervenient accesoriu SRL „Camelon- Cons”. (f.d. 93-94, vol. II)

Prin hotărârea din 20 decembrie 2019 a Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani s-a admis cererea de chemare în judecată depusă de către SRL „Importal”. S-a anulat actul de audit post-vămuire nr. 17.20/3 din 14 iunie 2017 și decizia de regularizare nr. 848 din 22 iunie 2017 emise de către Biroul Vamal Centru în privința SRL „Importal”. (f.d. 150, 153-166, vol. II)

Prin decizia din 29 iulie 2020 a Curții de Apel Chișinău s-a respins apelul declarat de către Biroul Vamal Centru și s-a menținut hotărârea din 20 decembrie 2019 a Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani. (f.d. 5, 6-23, vol. III)

Nefiind de acord cu decizia instanței de apel, la 21 august 2020 Biroul Vamal Centru a depus recurs, solicitând admiterea recursului, casarea deciziei din 29 iulie 2020 a Curții de Apel Chișinău, cu pronunțarea unei noi decizii, prin care să fie respinsă acțiunea depusă de către SRL „Importal” ca fiind neîntemeiată. (f.d. 26-32, vol. III)

În motivarea recursului reprezentantul recurentului a invocat că contractul de vânzare-cumpărare dintre SRL „Importal” și SRL „Camelon-Cons” este întocmit pe teritoriul Republicii Moldova și prevede vânzarea-cumpărarea cărămizii la cota zero TVA, dar nu și eliberarea de plățile vamale la import. Respectiv, concluzia instanței de apel (fila 14 alin. 2 din decizie) precum că apelantul nu a demonstrat care este legătura de cauzalitate dintre pretinsa completare incorectă a pct. 9 din declarațiile SRL „Importal” și dreptul acestei companii de scutire a cotei zero a TVA față de beneficiarul proiectului este nerelevantă speței și departe de realitate, ori însăși instanța de apel confundă momentul încasării TVA ca impozit de stat, care reprezintă o formă de colectare la buget a unei părți a valorii mărfurilor livrate, serviciilor prestate care sunt supuse impozitării pe teritoriul Republicii Moldova, cu încasarea TVA ca impozit a unei părți din valoarea mărfurilor, serviciilor impozabile importate în Republica Moldova, care sunt doua taxe distincte, ori potrivit prevederilor art. 93 pct. 1) Cod Fiscal „taxa pe valoarea adăugată (în continuare - TVA) este - impozit de stat care reprezintă o formă de colectare la buget a unei părți a valorii mărfurilor livrate, serviciilor prestate care sunt supuse impozitării pe teritoriul Republicii Moldova, precum și a unei părți din valoarea mărfurilor, serviciilor impozabile importate în Republica Moldova”.

A mai indicat că Curtea de Apel Chișinău nu a făcut distincție dintre TVA, care urmează a fi încasată pentru livrarea mărfurilor pe teritoriul Republicii Moldova cu TVA, care urmează a fi încasată la importul mărfurilor pe teritoriul Republicii Moldova. Instanța de apel eronat a ajuns la concluzia ca nu era necesară efectuarea unor licitații pentru stabilirea intermediarilor, ori aceasta se referea doar la TVA ce urmează a fi încasată pentru livrarea mărfurilor pe teritoriul Republicii Moldova, respectiv actele normative în vigoare la momentul efectuării importurilor expres indică necesitatea desfășurării licitației privind importul de mărfuri la realizarea proiectului, astfel SRL „Importal” nici nu a fost desemnat ca subantreprenor, ca să beneficieze de scutirea plăților vamale la importul cărămizii din România,

deopotrivă celor constatate de curtea de apel tratamentul tarifar favorabil a fost acordat pentru importul mărfurilor nu și pentru livrarea pe teritoriul Republicii Moldova.

Astfel, reieșind din cele menționate, acordarea tratamentului tarifar favorabil cu scutirea 002 s-a acordat contrar prevederilor legale unde, conform pct. 2 al Hotărârii Guvernului nr. 246 din 08.04.2010, Serviciul Vamal va vămui mărfurile importate (inclusiv prin intermediari, în baza licitației), destinate realizării proiectelor de asistență tehnică și investițională în derulare, fără perceperea taxei pe valoarea adăugată, accizelor, taxei vamale și a taxei pentru efectuarea procedurilor vamale.

În ansamblu, toate actele probatorii, acumulate în procesul controlului ulterior prin audit post-vămuire, duc la concluzia de acordare neîntemeiată a tratamentului tarifar favorabil la importul mărfurilor de către SRL „Importal”.

Recurentul consideră că prevederile legale în cauză impuse de legiuitor combat alegațiile instanței de apel precum că organul vamal a acceptat declarațiile vamale cu scutiri fără careva obiecții.

A menționat că instanțele ierarhic inferioare au ajuns la concluzia de a admite acțiunea înaintată de către SRL „Importal” doar pe motivul existenței pe un caz similar a unei hotărâri judecătorești, unde acțiunile organului vamal au fost considerate drept ilegale.

Cu referire la motivele instanței de fond privind admiterea acțiunii ca rezultat al aprecierii practicii judecătorești, consideră că este o abordare neconformă, or Republica Moldova nu face parte dintr-un sistem de drept anglo-saxon în care practica judecătorească servește drept izvor de drept, mai mult ca atât, nu poate fi pusă la baza unei hotărâri judecătorești o altă hotărâre, legalitatea căreia nu a fost verificată de către instanțele ierarhic superioare.

Recurentul a menționat că instanțele de fond au ignorat argumentele aduse în apărarea poziției sale, care la rândul său duc inevitabil la constatarea faptului că la momentul importului mărfurilor ce servesc drept obiect al prezentului litigiu SRL „Importal” a beneficiat ilegal de scutirile aplicate obligației vamale calculate la momentul importului.

La data de 21 septembrie 2020 Curtea Supremă de Justiție a expediat în adresa SRL „Importal”, SRL „Dectrans-Broker” și SRL „Camelon-Cons” copia recursului declarat de către Biroul Vamal Centru. (f.d. 36, vol. III)

La 19 octombrie 2020 SRL „Importal” a depus referință, solicitând declararea recursului formulat de către Biroul Vamal Centru ca fiind inadmisibil, ori, nu conține elemente noi care nu au fost examinate în instanța de fond, nu se referă la nelegalitatea hotărârii recurate. (f.d. 43-47, vol. III)

Instanța de recurs observă că litigiul a fost inițiat în instanța de judecată la 28 iulie 2017 în condițiile legii materiale Legea contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000 și legii procedurale Codul de procedură civilă.

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) din Codul administrativ, prezentul cod a intrat în vigoare la 01 aprilie 2019.

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

În speța dedusă judecării hotărârea instanței de fond a fost adoptată la 20 decembrie 2019, iar decizia instanței de apel, care este obiect al controlului judecătoresc în recurs, a fost pronunțată la 29 iulie 2020, după intrarea în vigoare a Codului administrativ. Prin urmare, legalitatea procedurilor, care au urmat după punerea în aplicare a Codului administrativ, se vor verifica în conformitate cu prevederile Codului administrativ.

La etapa examinării procedurii de admisibilitate de natură procedurală a recursului, prin prisma articolului 246 din Codul administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție a verificat dacă actul judecătoresc de dispoziție contestat poate constitui obiectul recursului, dacă recursul este formulat de persoana îndreptățită, dacă acesta nu a fost depus în mod repetat și dacă a fost declarat în termen.

La caz, obiectul prezentului recurs se referă la decizia Curții de Apel Chișinău din data de 29 iulie 2020, emisă ca instanță de apel, care intră în categoria de acte specificate în articolul 244, alin. (1) din Codul administrativ. Cererea de recurs nu este depusă în mod repetat, fiind depusă de către o persoană împuternicită.

Succesiv, completul de admisibilitate a constatat că în sensul art. 245 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.

Astfel, completul de admisibilitate a opinat că, în speță, calea de atac în ordine de recurs a fost demarată în interiorul termenului legal, deoarece decizia instanței de apel a fost pronunțată la 29 iulie 2020, în lipsa reprezentantului Biroului Vamal Centru. Decizia motivată a fost notificată autorității publice recurente la 12 august 2020. (f.d. 24, vol. III)

Biroul Vamal Centru a depus recursul motivat în interiorul termenului, la 21 august 2020.

La 28 octombrie 2020, examinând admisibilitatea recursului declarat de către Biroul Vamal Centru, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție, l-a numit spre examinare în fond, în complet de cinci judecători. (f.d. 50, vol. III)

Verificând argumentele invocate în recurs și referință, prin prisma materialelor din dosar, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al

Curții Supreme de Justiție a ajuns la concluzia de a-l admite și a casa integral decizia din 29 iulie 2020 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 20 decembrie 2019 a Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani, cu emiterea unei decizii noi de respingere a acțiunii, ca fiind neîntemeiată, din următoarele motive.

Conform art. 224 alin. (1) lit. f) din Codul administrativ, examinând acțiunea în contencios administrativ în fond, instanța de judecată adoptă una dintre următoarele hotărâri: respinge acțiunea ca fiind neîntemeiată, dacă nu sunt îndeplinite condițiile de adoptare a unei hotărâri prevăzute la lit. a)–e).

Totodată, conform art. 194 alin. (2) din Codul administrativ, în procedura de examinare a cererilor de recurs, hotărârile și deciziile contestate se examinează din oficiu în privința existenței greșelilor procedurale și aplicării corecte a dreptului material.

Recapitulând succint esența litigiului, instanța de recurs constată că SRL „Wienerberger-Sisteme de Cărămizi”, București și SRL „Importal” au încheiat contract cadru de vânzare-cumpărare din 26.04.2013, prin care au convenit la vânzarea-cumpărarea produselor, în baza comenzilor trimise de către cumpărător și acceptate de vânzător, în conformitate cu prevederile prezentului contract și cu anexa nr. 1 ce face parte integrantă din contract. (f.d. 37-44, vol. I)

La data de 01 februarie 2015 SA „Brikston Construction Solutions”, Iași și SRL „Importal” au încheiat contractul de distribuție, vânzare și export nr. 793. (f.d. 45-50, vol. I)

Ulterior, SRL „Importal” și SRL „Camelon-Cons” au încheiat contractul de vânzare-cumpărare nr. 41 din 25 septembrie 2015, obiectul contractului fiind cărămidă ceramică din argilă arsă porotherm și brikston. În contractul respectiv părțile au convenit că vânzătorul livrează marfa la prețul cotei zero a TVA (aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 246 din 08.04.2010), convenit de părți, specificat în anexa la prezentul contract. (f.d. 51-53)

Conform art. 127¹¹ alin. (1) Cod vamal obligația vamală apare, atât la import cât și la export, și în următoarele cazuri: a) când, ulterior efectuării operațiunilor de vămuire și acordării liberului de vamă, se constată că informațiile cuprinse în declarația vamală au condus la stabilirea unei obligații vamale diminuate; c) când stabilirea unui tratament tarifar favorabil, în funcție de destinația sau utilizarea finală a mărfurilor, nu era justificată la data acordării liberului de vamă.

Biroul Vamal Centru a dispus, în baza ordinului de control nr. 121-0 din 08 aprilie 2017, efectuarea verificării respectării condițiilor acordării și derulării tratamentului tarifar favorabil la SRL „Importal” în perioada 24.05.2017-25.06.2017. (f.d. 8, vol. I)

În perioada supusă controlului 2015-2016 s-a efectuat controlul ulterior prin audit post-vămuire la SRL „Importal”, fiind supuse controlului 95 de tranzacții (anul 2015-37 declarații vamale și anul 2016-58 declarații vamale). Obiectul tranzacțiilor a constituit importul de „cărămizi pentru construcție” marca „Porotherm” și „Brikston” (poziția tarifară 6904) din România de la furnizorii SRL „Wienerberger-Sisteme de Cărămizi”, București și SA „Brikston Construction Solutions”, Iași în valoare totală de 301 022 euro (2 692 550 lei) în procedura vamală IM 42 00 „Importul mărfurilor care fac obiectul scutirii de la drepturile de import”, cu codul scutirii 002 „Scutiri aplicate la importul mărfurilor destinate realizării proiectelor de

asistență tehnică”, în baza Legii cu privire la tariful vamal art. 28 lit. n³); pct. 1⁵) al Notei la Anexa nr. 2; Codul Fiscal art. 4, art. 104 lit. c¹), art. 124 alin. (2) lit. b) și în baza Anexei nr. 1 la Hotărârea Guvernului nr. 246 din 08.04.2010 cu privire la modul de aplicare a cotei zero a TVA la livrările de mărfuri, servicii efectuate pe teritoriul țării și de acordare a facilităților fiscale și vamale pentru proiectele de asistență tehnică și investiționale în derulare, care cad sub incidența tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte.

S-a constatat că în toate declarațiile vamale de import, în rubrica 8 „destinatar” este indicat SRL „Importal”, iar în rubrica 9 ca „responsabil financiar” este desemnat SRL „Camelon-Cons”.

Destinația realizării Proiectului, conform anexei 2 la Hotărârea Guvernului nr. 246 din 08.04.2010, face parte din contul garanțiilor acordate instituțiilor financiare de la buget, destinate realizării proiectelor de asistență investițională, cu codul scutirii 008 „Scutiri aplicate la importul mărfurilor destinate realizării proiectelor de asistență investițională” și nu în baza Anexei nr. 1 cu codul scutirii 002 „Scutiri aplicate la importul mărfurilor, destinate realizării proiectelor de asistență tehnică”.

Prin actul de audit post vămuire nr. 17.20/3 din 14 iunie 2017 s-a stabilit că SRL „Camelon-Cons” încorect a fost desemnat ca responsabil financiar în declarațiile vamale de import perfectate pentru SRL „Importal”, și respectiv, s-a acordat neîntemeiat tratamentul tarifar favorabil la importul mărfurilor, nefiind respectate condițiile de acordare a tratamentului tarifar favorabil, cu scutirea 002 la importul mărfii din România, cu încălcarea prevederilor art. 34 Cod Vamal, pct. 2 al Hotărârii Guvernului nr. 246 din 08.04.2010 pentru proiectele de asistență tehnică și investițională în derulare, care cad sub incidența tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte, ceea ce conduce la apariția obligației vamale. (f.d. 9-11, vol. I)

În temeiul art. 127¹¹ alin. (1) lit. a), c), art. 127¹³, art. 129, art. 202³ din Codul vamal a fost întocmită decizia de regularizare nr. 848 din 22 iunie 2017, prin care s-au recalculat drepturile de import în sumă de 551 434,13 lei (taxa pentru proceduri vamale și TVA), urmată de majorarea de întârziere calculată conform art. 129 alin. (2²) Cod vamal, art. 228 Cod fiscal. (f.d. 12, vol. II)

SRL „Importal”, urmare a emiterii deciziei de regularizare a achitat în termen atât obligația vamală în sumă de 551 434,14 lei, cât și penalitatea de 146 792,16 lei.

Totodată, a beneficiat de dreptul de a contesta actele administrative defavorabile.

Astfel, la data de 26 iunie 2017 SRL „Importal” s-a adresat cu cerere prealabilă către Serviciul Vamal, prin care a solicitat anularea actului de audit post-vămuire nr. 17.20/3 din 14.06.2017 și a deciziei de regularizare nr. 848 din 22.06.2017. (f.d. 61-61, vol. I)

Prin scrisoarea nr. 28/11-8716 din 30 iunie 2017 Serviciul Vamal a respins cererea SRL „Importal”, ca fiind nefondată. (f.d. 62, vol. I)

Înaintând prezenta cerere de chemare în judecată la 28 iulie 2017, SRL „Importal” a solicitat anularea actului de audit-post vămuire nr. 17.20/3 din 14 iunie 2017 privind stabilirea încălcării legislației vamale la realizarea importului mărfii și întocmirea declarațiilor vamale, precum și a deciziei de regularizare nr. 848 din 22 iunie 2017 privind recalcularea drepturilor de import în sumă de 698 226,30 lei.

Judecând cauza, Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani prin hotărârea din 20 decembrie 2019 a anulat actul de audit post-vămuire nr. 17.20/3 din 14 iunie 2017 și decizia de regularizare nr. 848 din 22 iunie 2017, emise de către Biroul Vamal Centru în privința SRL „Importal”.

Prin decizia din 29 iulie 2020 a Curții de Apel Chișinău s-a respins apelul declarat de către Biroul Vamal Centru și s-a menținut hotărârea din 20 decembrie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, fiind invocat că în temeiul Hotărârii Guvernului nr. 246 din 08.04.2010 a fost stabilit modul de aplicare a cotei zero a TVA la livrările de mărfuri, servicii efectuate pe teritoriul țării și de acordare a facilităților fiscale și vamale pentru proiectele de asistență tehnică și investițională în derulare, care cad sub incidența tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte. Pentru implementarea Proiectului, a fost înființată Unitatea de Implementare a Proiectului de Construcție a Locuințelor pentru Păturile Socialmente Vulnerabile II (UIP II), din cadrul Ministerului Construcțiilor și Dezvoltării Regionale al Republicii Moldova. În temeiul contractului de antrepriză nr. 2 din 15.01.2015, în calitate de antreprenor general la Unitatea de Implementare a Proiectului nr. II a fost desemnată compania de construcții SRL „Camelon-Cons”, iar SRL „Importal”, fiind furnizor de materiale pentru antreprenorul general, destinate realizării proiectului inclus în lista aprobată de Guvern la importul acestor mărfuri, este scutită de TVA și taxe vamale. Faptul că SRL „Importal” nu a participat la licitație nu reprezintă motiv pentru a nu fi scutită de la taxe, or, în cuprinsul Hotărârii Guvernului menționată supra nu era indicată condiția obligatorie precum că doar intermediarii care au participat la licitație au dreptul de a furniza materiale pentru proiectele speciale și sunt scutiți de la plata TVA și taxele vamale.

Totodată, instanțele au statuat că prin scrisoarea nr. 45 din 10 martie 2016 remisă de Unitatea de Implementare a Proiectului de Construcție a Locuințelor pentru Păturile Socialmente Vulnerabile II (UIP II) în adresa Serviciului Vamal, s-a confirmat că UIP II în calitate de instituție care implementează proiectul menționat, antreprenorul general SRL „Camelon-Cons”, precum și subantreprenorii lui pentru executarea acestui contract, sunt scutiți de accize, plata taxei vamale, taxei pentru efectuarea procedurilor vamale, impozite, la cota zero a TVA. (f.d. 59) De asemenea, prin scrisoarea Inspectoratului Fiscal Principal de Stat din 14 iunie 2013 (f.d. 58) s-a comunicat despre admiterea aplicării cotei zero la TVA în privința „contractorilor și subantreprenorilor” la livrarea mărfurilor și serviciilor pentru implementarea Proiectului. Astfel, la vămuirea mărfurilor, organul vamal a acționat în conformitate cu pct. 2 din Hotărârea Guvernului nr. 246 din 08.04.2010, care impune Serviciului Vamal în mod necondiționat de a realiza vămuirea mărfurilor conform facilităților vamale și fiscale. (f.d. 5, 6-23, vol. III)

Instanțele și-au bazat soluția și pe practica judiciară, făcând referire la o hotărâre a instanței de fond într-o speță analogică, neverificată de către instanțele ierarhic superioare.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție, analizând materialele anexate la dosar, în coraport cu legislația în vigoare ce guvernează raportul juridic litigios, consideră că soluția dată de către instanțele ierarhic inferioare este greșită. Deși starea de fapt în prezenta

cauză, a fost corect stabilită, instanțele au aplicat și interpretat eronat normele de drept material pertinente, motiv din care recursul urmează a fi admis.

Competența instanței de recurs de a casa hotărârile instanțelor ierarhic inferioare și a adopta o hotărâre nouă este stabilită expres în lege. Articolul 248 din Codul administrativ stipulează la alin. (1) lit. c) că, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă decizie prin care casează integral decizia instanței de apel și emite o nouă decizie.

În argumentarea noii soluții instanța de recurs reține următoarele circumstanțe de fapt și de drept.

Pentru început instanța de recurs menționează că articolul 1 din Codul vamal indică că control ulterior reprezintă verificarea informațiilor din declarația vamală și din documentele însoțitoare, verificarea existenței și conformității documentelor prevăzute pentru derularea unei destinații vamale sau regim vamal, examinarea contabilității și a tuturor documentelor și datelor sub orice formă, inclusiv computerizată, care se raportează la operațiunile privind mărfurile provenite din comerțul internațional ori la alte operațiuni comerciale anterioare sau ulterioare implicând aceste mărfuri, verificarea mărfurilor, în cazul în care acestea pot fi identificate, a mijloacelor de transport, încăperilor și spațiilor de depozitare; iar declarație vamală este actul unilateral, prin care o persoană manifestă, în formele și modalitățile prevăzute de legislația vamală, voința de a plasa mărfurile sub o anumită destinație vamală.

Conform art. 2 alin. (1) Cod Vamal activitatea vamală se constituie din implementarea politicii vamale, asigurarea respectării reglementărilor vamale la trecerea mărfurilor, mijloacelor de transport și persoanelor peste frontiera vamală a Republicii Moldova, perceperea drepturilor de import și drepturilor de export, vămuirea, controlul și supravegherea vamală. (2) Activitatea vamală se desfășoară în conformitate cu normele și cu practica internațională. Republica Moldova participă la colaborarea internațională în domeniul activității vamale.

Articolul 34 alin. (1) din Codul vamal indică că prin tratament tarifar favorabil se înțelege o reducere sau o scutire de drepturi de import, care poate fi aplicată și în cadrul unui contingent valoric sau cantitativ. (2) Unele categorii de mărfuri pot beneficia de un tratament tarifar favorabil în funcție de tipul mărfii sau de destinația ei finală, în conformitate cu legislația națională sau cu acordurile internaționale la care Republica Moldova este parte.

Art. 181¹ alin. (1) din Codul vamal indică că controlul ulterior se bazează pe administrarea riscurilor, este efectuat imperativ în scopuri vamale în vederea asigurării aplicării corecte a legislației și confirmării sau infirmării conformării declarantului la aceasta.

(2) Controlul ulterior este efectuat de organele vamale, conform procedurii stabilite de Guvern, prin auditul postvămuire sau reverificarea declarației vamale, pe o perioadă ce nu depășește termenul de prescripție stabilit la art. 127 alin. (10).

(3) Procedura de efectuare a analizei riscurilor, a planificării și realizării controlului ulterior constă dintr-un ansamblu de metode și operațiuni de organizare și desfășurare a controlului, prevăzute de prezentul cod și de alte acte normative. Controlul ulterior se realizează prin anumite forme (control general, control parțial,

control repetat), proceduri (control planificat, control inopinat, control prin contrapunere) și metode (control total, control selectiv, control electronic).

(4) În termenul prevăzut la alin. (2), organul vamal verifică orice document, registru și evidență referitoare la mărfurile provenite din comerțul internațional sau la alte operațiuni comerciale anterioare sau ulterioare aferente acestor mărfuri. Controlul poate fi efectuat la sediul declarantului, al oricărei alte persoane interesate, direct sau indirect, din punct de vedere profesional în operațiunile menționate sau la sediul oricărei alte persoane care se află în posesia acestor documente, date sau mărfuri ori deține informații în legătură cu acestea. De asemenea, poate fi efectuat controlul fizic sau prelevarea de eșantioane ale mărfurilor dacă acestea mai pot fi identificate.

(7) Dacă după controlul ulterior rezultă că dispozițiile ce reglementează destinația vamală respectivă au fost aplicate eronat, organul vamal ia măsuri pentru regularizarea situației, indiferent de nivelul și forma de control vamal aplicate anterior.

(9) În cazul în care se constată apariția unei obligații vamale sau plata sumelor în plus, organul vamal încasează diferențele în minus sau restituie sumele plătite în plus, cu respectarea prevederilor legislației în vigoare.

Prin prisma normelor enunțate, Colegiul reține că în perioada supusă controlului 2015-2016 s-a efectuat controlul ulterior prin audit post-vămuire la SRL „Importal”, fiind supuse controlului 95 de tranzacții (anul 2015-37 declarații vamale și anul 2016-58 declarații vamale). Obiectul tranzacțiilor a constituit importul de „cărămizi pentru construcții” marca „Pototherm” și „Brikston” (poziția tarifară 6904) din Română de la furnizorii SRL „Wienerberger-Sisteme de Cărămizi” București și SA „Brikston Construction Solutions”, Iași, în valoare totală de 301 022 euro (2 692 550 lei) în procedura vamală IM 42 00 ceea ce prezumă „Importul mărfurilor care fac obiectul scuririi de la drepturile de import”, cu codul scutirii 002 „Scutiri aplicate la importul mărfurilor destinate realizării proiectelor de asistență tehnică”, în baza Legii cu privire la tariful vamal nr. 1380 din 20.11.97, art. 28 lit. n³); pct. 1⁵) al Notei la Anexa nr. 2; Codului Fiscal, art. 4; art. 104 lit. c¹); art. 124 alin. (2) lit. b) și în baza Anexei nr. 1 la Hotărârea Guvernului nr. 246 din 08.04.2010 cu privire la modul de aplicare a cotei zero a TVA la livrările de mărfuri, servicii efectuate pe teritoriul țării și de acordare a facilităților fiscale și vamale pentru perioadele de asistență tehnică și investițională în derulare, care cad sub incidența tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte.

Conform Ordinului Serviciului Vamal nr. 346 din 24 decembrie 2009 referitor la aprobarea Normelor tehnice privind imprimarea, utilizarea și completarea declarației vamale în detaliu la rubrica 8 „destinatar” se înscriu numele și adresa destinatarului – persoana care conform contractului este cumpărătorul mărfii în cauză, iar la rubrica 9 „responsabil financiar” se înscrie codul unic de înregistrare și denumirea subiectului antreprenoriatului-responsabil financiar de repatrierea mijloacelor valutare sau materiale. Se consideră persoană responsabilă financiar – subiect al antreprenoriatului înregistrat în Republica Moldova, care a încheiat contractul de export al mărfurilor, conform prevederilor contractuale. Responsabilul financiar este și contribuabil, subiect al impunerii, care conform legislației fiscale, este obligat să calculeze și/ sau să achite la buget orice impozite sau taxe.

Responsabilul financiar este obligat să fie deținător al licenței și/sau autorizației, în caz dacă aceasta se solicită conform legislației în vigoare.

În acest context, instanța de recurs subliniază că, reieșind din declarațiile vamale de import, prezentate de către SRL „Importal” în rubrica 8 „destinatar” este indicat SRL „Importal”, iar în rubrica 9 „responsabil financiar” este desemnat SRL „Camelon-Cons”.

În explicațiile făcute de SRL „Importal”, cât și în analiza făcută de instanțele ierarhic inferioare se indică că SRL „Camelon-Cons”, a cărei subcontractantă este SRL „Importal”, a fost inclusă în declarația vamală ca responsabil financiar pe motiv că desfășura un proiect investițional în temeiul Hotărârii Guvernului nr. 246 din 08.04.2010, prin care s-a stabilit modul de aplicare a cotei zero a TVA la livrările de mărfuri, servicii efectuate pe teritoriul țării și de acordare a facilităților fiscale și vamale pentru proiectele de asistență tehnică și investiționale în derulare, care cad sub incidența tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte.

Cu referire la acest argument instanța de recurs reține că conform pct. 1 din Hotărârea menționată a fost aprobată „Lista proiectelor de asistență tehnică în derulare, care cad sub incidența tratatelor internaționale, pentru aplicarea scutirilor la impozitul pe venit, accize, taxe vamale, precum și aplicarea cotei zero la TVA pentru mărfurile și serviciile destinate acestora, conform Anexei nr. 1”. A fost aprobată „Lista împrumuturilor și granturilor, acordate Guvernului Republicii Moldova sau acordate cu garanție de stat, din contul împrumuturilor acordate de organismele financiare internaționale (inclusiv din cota-parte a Guvernului), din contul granturilor acordate instituțiilor finanțate de la buget, destinate realizării proiectelor de asistență investițională, din contul cărora vor fi importate sau achiziționate mărfuri (lucrări, servicii) scutite de plata taxei vamale, taxei pentru efectuarea procedurilor vamale, impozitate la cota zero a TVA, conform anexei nr. 2”. Din Anexa nr. 2 pct. 29 la Hotărârea Guvernului nr. 246 din 08.04.2010, rezultă că prin Legea nr. 182 din 11.07.2012 a fost ratificat Acordul Cadru de Împrumut dintre Republica Moldova și Banca de Dezvoltare a Consiliului Europei pentru realizarea Proiectului de construcție a locuințelor pentru păturile social vulnerabile nr. II, or, din Hotărârea Guvernului rezultă, că mărfurile și serviciile importate sau achiziționate pentru realizarea Proiectului de construcție a locuințelor pentru păturile socialmente vulnerabile II vor fi scutite de accize, plata taxei vamale, taxei pentru efectuarea procedurilor vamale, impozitate la cota zero a TVA. Pentru implementarea Proiectului, a fost înființată Unitatea de Implementare a Proiectului de Construcție a Locuințelor pentru Păturile Socialmente Vulnerabile II (UIP II), din cadrul Ministerului Construcțiilor și Dezvoltării Regionale al Republicii Moldova.

Unitatea de Implementare a Proiectului de Construcție a Locuințelor pentru Păturile Socialmente Vulnerabile II prin scrisoarea nr. 45 din 10 martie 2016 a confirmat Serviciului Vamal că a fost instituită pentru implementarea Proiectului susținut de Baza de Dezvoltare a Consiliului Europei în domeniul construcției locuințelor pentru păturile socialmente vulnerabile din localitățile Republicii Moldova în conformitate cu prevederile Hotărârii Guvernului nr. 988 din 24 decembrie 2012. (f.d. 59, vol. I) În temeiul contractului de antrepriză nr. 2 din 15.01.2015, în calitate de antreprenor general la Unitatea de Implementare a Proiectului nr. II a fost desemnată compania de construcții SRL „Camelon-Cons”,

iar în calitate de subantreprenori, prin licitație, au fost desemnate SRL „Basaingaz”, SRL „Tecabac”, SC „ProElectroCompex” SRL și SRL „Baslift”. A mai menționat că SRL „Importal” nu a participat la licitație.

SRL „Camelon-Cons” prin scrisoarea nr. 29-1/517 din 29 mai 2017, adresată Serviciului Vamal, a comunicat că în temeiul contractului de antrepriză nr. 2 din 15 ianuarie 2015 efectuează întregul complex de măsuri privind construcția complexului locativ format din 3 blocuri locative din or. Ialoveni, str. Timișoara, nr. 8 în cadrul implimentării proiectului de construcție a locuințelor pentru păturile socialmente vulnerabile II. În conformitate cu art. 104 lit. c¹) din Codul fiscal și a pct. 29 din anexa 2 al Regulamentului privind modul de aplicare a cotei zero a TVA la livrarea pe teritoriul țării a mărfurilor și serviciilor destinate proiectelor de asistență tehnică și proiectelor de asistență investițională, precum și la importul serviciilor destinate acestora, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 246 din 08.04.2010, mărfurilor și serviciilor achiziționate li se aplică cota zero. A mai informat că nu a importat careva mărfuri, dar a achiziționat aceste mărfuri pe teritoriul Republicii Moldova, inclusiv de la SRL „Importal” cu care a încheiat un contract de vânzare-cumpărare a cărămizii. (f.d. 82, vol. I)

În cele din urmă, SRL „Camelon-Cons” prin scrisoarea nr. 06-1/17 din 06 februarie 2016 a comunicat că nu este responsabil financiar la importul mărfii „cărămidă” declarate de către SRL „Importal”. (f.d. 87, vol. I)

Analizând actele prezentate, Colegiul observă că Biroul Vamal Centru corect a stabilit că SRL „Camelon-Cons” nu poate figura în rubrica 9 a declarației vamale ca responsabil financiar și că SRL „Importal” nu beneficiază de scutire la importul cărămizii reieșind din următoarele:

SRL „Camelon-Cons” nu deține contract de vânzare-cumpărare cu furnizorul extern, raporturile juridice apar între furnizorii externi SRL „Wienerberger-Sisteme de Cărămizi” și SA „Brikston Construction Solutions” cu SRL „Importal” în baza contractelor de vânzare-cumpărare nr. 640 din 08.05.2013 și nr. 793 din 10.02.2015.

SRL „Camelon-Cons” nu a efectuat transferurile bănești peste hotarele țării și respectiv conform ordinului Serviciului Vamal nr. 346 din 12.12.2009 referitor la aprobarea Normelor tehnice privind implimentarea, utilizarea și completarea declarației vamale în detaliu, nu se încadrează ca subiect-declarant, și anume, antreprenor-responsabil financiar de repatrierea mijloacelor valutare sau materiale. Transferurile financiare peste hotare pentru cărămida importată au fost efectuate de către SRL „Importal”, fapt confirmat prin înregistrările contabile în fișa contului 521.2 „Datorii comerciale în străinătate”, respectiv această firmă este responsabilă financiar.

Contractul de vânzare-cumpărare, între SRL „Camelon-Cons” și SRL „Importal” cu nr. 41 din 25 septembrie 2015 este încheiat pentru livrarea mărfii în interiorul țării și nu se referă la importul mărfii.

Mai mult, SRL „Importal” a importat cărămidă la prețul de 2 692 550 lei, dar a livrat-o către SRL „Camelon-Cons” la preț de 3 039 045,30 lei, fapt confirmat și prin actul de verificare prezentat de către SRL „Importal” cu SRL „Camelon-Cons” din data de 25.04.2017.

Prin scrisoarea nr. 06-1/217 din 06 februarie 2016 SRL „Camelon-Cons” a confirmat că nu este responsabil financiar la importul de cărămidă importată de către SRL „Importal”.

Conform art. 93 pct. 1) din Codul fiscal taxă pe valoarea adăugată este impozit de stat care reprezintă o formă de colectare la buget a unei părți a valorii mărfurilor livrate, serviciilor prestate care sunt supuse impozitării pe teritoriul Republicii Moldova, precum și a unei părți din valoarea mărfurilor, serviciilor impozabile importate în Republica Moldova.

Articolul 154 alin. (2) din Codul fiscal indică că organele vamale exercită drepturi ce țin de asigurarea stingerii obligațiilor fiscale aferente trecerii frontierei vamale și/sau plasării mărfurilor în regim vamal potrivit Codului vamal, prezentului cod în cazurile expres prevăzute de el, precum și altor acte normative adoptate în conformitate cu acestea.

Completul specializat denotă că din analiza probelor s-a constatat nerespectarea condițiilor de acordare importatorului SRL „Importal” a tratamentului tarifar favorabil cu scutirea 002 la importul mărfii din România, cu încălcarea prevederilor art. 34 din Codul vamal, a pct. 2 al Hotărârii Guvernului nr. 246 din 08.04.2010 pentru proiectele de asistență tehnică și investițională în derulare, care cad sub incidența tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte, ceea ce conduce la apariția obligației vamale și în temeiul art. 127¹¹ alin. (1) lit. a), c), art. 127¹³, art. 129, art. 202³ din Codul vamal corect a fost emisă decizia de regularizare, prin care s-au recalculat drepturile de import în sumă de 551 434,13 lei (taxa pentru proceduri vamale și TVA), cât și majorarea de întârziere calculată conform art. 129 alin. (2²) Cod vamal și art. 228 Cod fiscal.

Reieșind din cele relatate supra și având în vedere nerespectarea condițiilor de acordare a tratamentului tarifar favorabil cu scutirea 002 la importul mărfii din România de către SRL „Importal”, acțiunile organului vamal de efectuare a controlului de audit post-vămuire asupra mărfurilor cu codul scutirii 002 „Scutiri aplicate la importul mărfurilor destinate realizării proiectelor de asistență tehnică” de către SRL „Importal” și respectiv emiterea deciziei de regularizare este justificată și corespund în totalitate cadrului legal.

Așadar, s-a stabilit cu certitudine că SRL „Camelon-Cons” nu poate fi desemnat ca responsabil financiar în declarațiile vamale de import perfectate pentru SRL „Importal”, pentru care s-a acordat neîntemeiat tratamentul tarifar favorabil la importul mărfurilor. Aici este de menționat că marfa a fost importată la suma de 2 962 550 lei, vândută SRL „Camelon-Cons” la suma de 3 039 045,30 lei. Respectiv SRL „Camelon-Cons” este responsabil financiar în fața SRL „Importal” și nu în fața vânzătorilor din România, iar obligațiile vamale aparțin SRL „Importal”, care a importat marfa pentru a fi vândută pe teritoriul Republicii Moldova.

Cu referire la argumentul SRL „Importal”, preluat și de instanțele ierarhic inferioare, precum că organul vamal a permis acordarea facilităților vamale la importarea cantității de marfă în anul 2015-2016 în baza declarațiilor vamale de import și pe nici o declarație de import întocmită pe baza tranzacțiilor organul vamal nu a avut nici o obiecție referitor la condițiile de vămuire a mărfii de import, Colegiul reține că acest argument nu poate servi temei de a anula decizia de regularizare, or, organul vamal este în drept conform prevederilor art. 181¹, 127 alin.

(10) din Codul vamal ca în interiorul termenului de 4 ani să efectueze un control vamal, în speță audit post-vămuire, în scopul verificării respectării legislației în vigoare de către SRL „Importal” la momentul trecerii mărfurilor peste frontiera vamală.

Totodată, este necesar de reținut și prevederile art. 127¹¹ alin. (1) Codul Vamal potrivit căreia obligația vamală apare, atât la import cât și la export, și în următoarele cazuri: a) când, ulterior efectuării operațiunilor de vămuire și acordării liberului de vamă, se constată că informațiile cuprinse în declarația vamală au condus la stabilirea unei obligații vamale diminuate; c) când stabilirea unui tratament tarifar favorabil, în funcție de destinația sau utilizarea finală a mărfurilor, nu era justificată la data acordării liberului de vamă.

Completul specializat denotă că organul de control a întocmit procesul-verbal de examinare preliminară a rezultatelor auditului post-vămuire, la care SRL „Importal” a prezentat obiecții, însă nu a anexat careva informații sau careva documente confirmative, prin care ar justifica beneficierea scutirii 002 la importul mărfii din România la realizarea Proiectului de construcție a locuințelor pentru păturile socialmente vulnerabile II.

Instanța de recurs reține ca fiind neîntemeiată concluzia instanțelor de judecată precum că SRL „Importal”, fiind furnizor de materiale pentru antreprenorul general, destinate realizării proiectului inclus în lista aprobată de Guvern la importul acestor mărfuri, este scutită de TVA și taxe vamale, chiar și dacă nu a participat la licitație, ori în cuprinsul Hotărârii Guvernului nr. 246 din 08 aprilie 2010 nu era indicată ca condiție obligatorie că doar intermediarii care au participat la licitație au dreptul de a furniza materiale pentru proiectele speciale și sunt scutiți de la plata TVA și taxele vamale.

Analizând pct. 2 din Hotărârea Guvernului nr. 246 din 08 aprilie 2010 cu privire la modul de aplicare a cotei zero a TVA la livrările de mărfuri, servicii efectuate pe teritoriul țării și de acordare a facilităților fiscale și vamale pentru proiectele de asistență tehnică și investițională în derulare, care cad sub incidența tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte (în vigoare la data de 25.09.2015, încheierii contractului cu SRL „Camelon-Cons”) se constată că „Serviciul Vamal, în conformitate cu legislația vamală și fiscală, va vămui mărfurile importate (inclusiv prin intermediari, în baza licitației), destinate realizării proiectelor respective, fără perceperea taxei pe valoarea adăugată, accizelor, taxei vamale și a taxei pentru efectuarea procedurilor vamale”.

Conform pct. 2 din Regulamentul aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 246 din 08 aprilie 2010 privind modul de aplicare a cotei zero a TVA la livrarea pe teritoriul țării a mărfurilor și serviciilor destinate proiectelor de asistență tehnică și proiectelor de asistență investițională, precum și la importul serviciilor destinate acestora, cota zero a TVA, conform modului stabilit în prezentul Regulament, se aplică mărfurilor și serviciilor livrate pe teritoriul țării, destinate realizării proiectelor incluse în listele aprobate de Guvern, conform anexei nr. 1 și anexei nr. 2 la prezenta hotărâre.

3. Furnizorii autohtoni – subiecți ai impunerii cu TVA livrează pe teritoriul țării mărfuri și servicii la cota zero a TVA:

a) donatorilor, recipienților sau beneficiarilor proiectului;

b) contractorilor, contractați de subiecții menționați la litera a) a prezentului punct, pentru prestarea serviciilor (executarea lucrărilor) destinate realizării proiectelor, și subantreprenorilor acestora.

Drept documente confirmative de efectuare a livrărilor la cota zero a TVA vor servi:

lista proiectelor, aprobată de Guvern, în care este indicat proiectul pentru care se efectuează livrarea cu aplicarea cotei zero a TVA;

scrisoarea emisă pe blanchetă oficială de către donator, recipient sau beneficiar, în care va fi indicat subiectul căruia i se va efectua livrarea și în care se va face trimitere la proiectul de asistență tehnică sau investițională, specificat în anexele nr. 1 și nr. 2 la prezenta hotărâre.

La cota zero a TVA se impozitează importul serviciilor destinate realizării proiectelor, efectuat de către subiecții indicați la literele a) și b) din prezentul punct.

Din conținutul scrisorii Unității de Implementare a Proiectului de Construcție a Locuințelor pentru Păturile Socialmente Vulnerabile II nr. 73 din 23.05.2017 reiese că potrivit deciziei grupului de lucru la Licitația publică nr. 14/02508 din 29.12.2014 a fost desemnată drept ofertă câștigată, oferta SRL „Camelon-Cons”. SRL „Importal” nu a participat la licitația sus menționată. Cu referire la lista subantreprenorilor, potrivit formularului DO-9, sunt indicate persoanele juridice SRL „Basaingaz”, SRL „Tecabac”, SRL „ProElectroComplex” și SRL „Baslift” cu titlu de subantreprenori.

Aici instanța de recurs menționează că Unitatea de Implementare a Proiectului de Construcție a Locuințelor pentru Păturile Socialmente Vulnerabile II în scopul realizării Proiectului de construcție a locuințelor pentru păturile socialmente vulnerabile II a desfășurat licitație în care au fost înscriși patru persoane juridice în calitate de subantreprenori, printre care nu a figurat SRL „Importal”.

În circumstanțele relatate instanța de recurs ajunge la concluzia că SRL „Importal” nu a demonstrat prin probe pertinente, concludente și admisibile că contractual nr. 41 din 25 septembrie 2015 a fost încheiat cu SRL „Camelon-Cons”, în urma desfășurării licitației. Mai mult ca atât, contractual are ca obiect vânzarea mărfii de către SRL „Importal” către SRL „Camelon-Cons” și nu importul mărfii pentru SRL „Camelon-Cons”.

Prin urmare, verificând legalitatea actului contestat, Colegiul conchide că decizia de regularizare nr. 848 din 22 iunie 2017 este legală, fiind emisă conform prevederilor legii, cu respectarea competenței și procedurii stabilite.

Împrejurările de fapt și de drept expuse mai sus, determină Colegiul să conchidă acțiunea SRL „Importal”, precum și soluția dată de către instanțele ierarhic inferioare sunt neîntemeiate, din care considerente acestea nu pot fi menținute.

Astfel, având în vedere faptul că instanțele de judecată ierarhic inferioare au interpretat eronat normele de drept material și neîntemeiat au admis acțiunea, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul, a casa decizia din 29 iulie 2020 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 20 decembrie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și de a emite o nouă hotărâre privind respingerea cererii de chemare în judecată depusă de către SRL „Importal”.

În conformitate cu art. 247, art. 248 alin. (1) lit. c) și alin. (2) din Codul administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție

decide:

Se admite recursul declarat de către Biroul Vamal Centru.

Se casează decizia din 29 iulie 2020 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 20 decembrie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și se emite o nouă hotărâre, prin care se respinge cererea de chemare în judecată depusă de către Societatea cu Răspundere Limitată „Importal” împotriva Biroului Vamal Centru, intervenienți accesorii Societatea cu Răspundere Limitată „Dectrans-Broker” și Societatea cu Răspundere Limitată „Camelon-Cons” cu privire la contestarea actelor administrative.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,
Judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Nina Vascan

Victor Burduh

Iurie Bejenaru

Maria Ghervas