

Dosarul nr. 3ra-145/21

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud: V. Ciumac)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud: A. Minciuna, E. Palanciuc, V. Negru)

Î N C H E I E R E

27 ianuarie 2021

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul

judecătorii

Tamara Chișca-Doneva

Nicolae Craiu

Maria Ghervas

examinând admisibilitatea recursului depus de Societatea pe Acțiuni „Floarea Soarelui”,

în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea pe Acțiuni „Floarea Soarelui” împotriva Serviciului Fiscal de Stat, persoană terță Societatea cu Răspundere Limitată „Oltaver-Com” cu privire la contestarea actelor administrative,

împotriva deciziei din 28 octombrie 2020 a Curții de Apel Chișinău, prin care a fost respins apelul depus de Societatea pe Acțiuni „Floarea Soarelui” și menținută hotărârea din 25 februarie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, prin care acțiunea a fost respinsă,

c o n s t a t ă :

La 7 octombrie 2019, Societatea pe Acțiuni „Floarea Soarelui” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor administrative.

În motivarea acțiunii a indicat că în actul de control nr. 3-572559 din 29 mai 2019 în care Serviciul Fiscal de Stat a examinat tranzacțiile între SA „Floarea Soarelui” în calitate de cumpărător și SRL „Oltaver-Com” în calitate de vânzător, se constată că potrivit contractelor nr. 94/75 din 20 februarie 2018 și nr. 94/78 din 27 februarie 2018, transportul producției agricole urma să fie asigurat ce către cumpărător, însă în facturile LB 1287360 din 16 martie 2018 și LB 1287359 din 25 mai 2018, ca transportator este indicat vânzătorul SRL „Oltaver-Com”.

A menționat că inspectorii au constatat că SRL „Oltaver-Com” nu a înregistrat angajați în anul 2018, achizițiile ar fi avut loc în diferite locuri, iar persoane fizice ar nega (în majoritatea cazurilor) că au vândut producție către SRL „Oltaver-Com”, și că acesta nu are mijloace de transport și spații pentru depozitare.

Astfel, a relatat că în constatările sale inspectorii au ajuns la concluzia că facturile fiscale eliberate din numele SRL „Oltaver-Com” în perioadele fiscale L/01/2018 - L/05/2018 nu pot să reflecte fapte economice, implicit facturile

LB 1287358 din 16 martie 2018 și LB 1287360 din 16 martie 2018, în baza cărora a fost atribuită la deducerea cheltuielilor suma de 2 674 395 lei, nu ar ține de activitatea de întreprinzător, iar livrarea nu ar fi fost efectuată de către furnizorul care a eliberat facturile.

A susținut că la data de 7 iunie 2019, a depus o cerere la Serviciul Fiscal de Stat prin care și-a manifestat dezacordul față de actul de control nr. 3-572559 din 29 mai 2019.

Ca urmare prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 34 din 26 iulie 2019 a fost constatată încălcarea legislației fiscale și dispusă încasarea T.V.A., a dobânzii de întârziere și a amenzilor din partea SA „Floarea Soarelui” în favoarea bugetului de stat.

Nefiind de acord cu Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 34 din 26 iulie 2019, SA „Floarea Soarelui” a depus la Serviciul Fiscal de Stat cererea prealabilă nr. 403 din 9 august 2019, prin care a solicitat anularea integrală a Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 34 din 26 iulie 2019.

A obiectat că ignorând argumentele expuse de SA „Floarea Soarelui” în cererea prealabilă, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 320 din 12 septembrie 2019 prin care a fost respinsă contestația și menținută decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 34 din 26 iulie 2019.

Este de părere că sunt absolut eronate și neargumentate constatările atât din actul de control, cât și din deciziile pronunțate, care în mare parte se bazează doar pe presupuneri și interpretări neîntemeiate ale legislației în vigoare.

A susținut că Serviciul Fiscal de Stat a interpretat eronat prevederile Codului fiscal și legislației în vigoare, în privința faptului că livrarea nu a fost efectuată de furnizor.

În contextul dat a explicat că contractele nr. 94/75 din 20 februarie 2018 și nr. 94/78 din 27 februarie 2018 încheiate de SA „Floarea Soarelui” cu SRL „Oltaver-Com” sunt contracte de vânzare-cumpărare, prin care SRL „Oltaver-Com” s-a obligat să transmită în proprietatea SA „Floarea Soarelui” producție agricolă, iar SA „Floarea Soarelui” s-a obligat să o primească și să o achite - acțiuni efectuate de către părți.

Prin urmare, din moment ce tranzacția de vânzare-cumpărare în sensul Codului civil a avut loc între SRL „Oltaver-Com” și SA „Floarea Soarelui”, nu poate să nu existe livrarea în sensul Codului fiscal, iar această livrare se confirmă inclusiv prin facturi fiscale emise de furnizor.

A subliniat că SA „Floarea Soarelui”, fiind o întreprindere mare care procură permanent de la persoane producție agricolă, nu are o funcție administrativă și nu are dreptul sau obligația pentru a verifica numărul de angajați ai vânzătorului, disponibilitatea depozitelor, transportului.

A mai evidențiat că în decizia nr. 34 din 26 iulie 2019, Serviciul Fiscal de Stat nu a adus nici o probă precum că SA „Floarea Soarelui” a acționat cu rea-credință.

A accentuat că Serviciul Fiscal de Stat nu a examinat corect circumstanțele ce țin de transportatorul indicat în facturile fiscale sus-enunțate.

A conchis că tranzacțiile de vânzare-cumpărare încheiate între SRL „Oltaver-Com” și SA „Floarea Soarelui” sunt perfect valabile și constituie în sine o livrare în sensul atât a Codului civil, cât și a Codului Fiscal, care ține nemijlocit de activitatea

de întreprinzător a părților și reprezintă un fapt economic - transmiterea dreptului de proprietate asupra unor bunuri în schimbul echivalentului bănesc stabilit de părți.

Astfel, cu referire la dispozițiile art. 102 din Codul fiscal, a remarcat că au fost îndeplinite toate cerințele ce țin de dreptul de deducere a T.V.A..

Și-a întemeiat pretențiile în baza dispozițiilor art. 20, 189-230 Cod administrativ, art. 274 Cod fiscal.

A solicitat anularea integrală a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 34 din 26 iulie 2019, anularea integrală a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 320 din 12 septembrie 2019, întoarcerea executării în privința sumei totale de 261 004 lei, achitate de SA „Floarea Soarelui” în baza deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 34 din 26 iulie 2019.

Prin încheierea protocolară din 16 decembrie 2019 a Judecătorei Rîșcani, sediul Central, SRL „Oltaver-Com” a fost atrasă în proces în calitate de persoană terță.

Prin hotărârea din 25 februarie 2020 a Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani, cererea de chemare în judecată a fost respinsă ca neîntemeiată.

La 13 martie 2020, SA „Floarea Soarelui” a depus apel împotriva hotărârii din 25 februarie 2020 a Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani.

Prin decizia din 28 octombrie 2020 a Curții de Apel Chișinău, a fost respins apelul depus de SA „Floarea Soarelui” și menținută hotărârea din 25 februarie 2020 a Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani.

Pentru a pronunța această decizie, instanța de apel a reținut prevederile art. 8 alin. (2) lit. c)-e), 24 alin. (1), 102 alin. (1), 117¹ alin. (11), 134 alin. (1) lit. a), 214 alin. (1)-(3), 217 alin. (1) și (2) Cod fiscal, art. 19 din Legea contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007, pct. 11 subpct. 9) din Instrucțiunea privind completarea formularului tipizat de document primar cu regim special „Factura fiscală” aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 28 august 2017, care reglementează aspecte ce țin de obligațiile contribuabilului, deducerea cheltuielilor aferente activității de întreprinzător, deducerea sumei T.V.A. pentru mărfurile, serviciile procurate, valoarea impozabilă a livrării impozabile de mărfuri, drepturile Serviciului Fiscal de Stat și ale funcționarilor fiscali la efectuarea controlului fiscal, controlul fiscal, verificarea faptică în cazul controlului fiscal, contabilizarea faptelor economice în baza documentelor primare, completarea facturii fiscale în cadrul livrărilor de mărfuri.

Cu referire la normele citate și în coraport cu materialele cauzei, instanța de apel a conchis ca fiind întemeiată concluzia primei instanțe referitoare la netemeinicia acțiunii, reținând că în urma controlului efectuat s-a constatat diminuarea și neachitarea T.V.A. aferent bugetului pentru perioada fiscală L/04/2018 cu suma de 213 952 lei, întocmirea declarațiilor privind T.V.A. cu informații neveridice pentru perioadele fiscale L/03/2018-L/04/2018, fapt ce a condiționat apariția obligației fiscale pentru perioada L/04/2018 prin calcularea suplimentară a T.V.A. aferent bugetului, majorarea pierderilor fiscale pentru perioada A/2018 cu 2 674 395 lei, care vor constitui 49 789 902 lei și prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit cu informații neveridice, pentru perioada A/2018, fapt ce nu a generat apariția obligației fiscale.

La 3 noiembrie 2020, prin intermediul oficiului poștal, SA „Floarea Soarelui” a depus recurs împotriva deciziei din 28 octombrie 2020 a Curții de Apel Chișinău.

La 29 decembrie 2020, prin intermediul oficiului poștal, SA „Floarea Soarelui” a depus motivarea recursului.

În susținerea recursului a invocat dezacordul cu decizia instanței de apel, considerând-o neîntemeiată și nemotivată prin faptul că instanța nu a dat o apreciere corespunzătoare probelor și argumentelor invocate, examinând superficial cauza.

A susținut că cumpărătorul SA „Floarea Soarelui” este un agent economic care își desfășoară activitatea comercială și nu un organ public care are obligația de a verifica activitatea unor alți agenți economici și modul de completare și ținere de către aceștia a documentației contabile, cu atât mai mult modul în care aceștia încheie contractele cu terți.

În contextul dat, a precizat că pentru producția agricolă, SA „Floarea Soarelui” a achitat prețul integral, iar verificarea provenienței acesteia și a modului cum operează vânzătorul, nu ține de obligația SA „Floarea Soarelui”.

A obiectat că informația cu privire la proveniența mărfii, depozitarea și transportul acesteia nu influențează valabilitatea tranzacției încheiate cu SRL „Oltaver-Com”.

Cu referire la prevederile art. 3 din Legea contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007, a remarcat că tranzacția de vânzare-cumpărare între SA „Floarea Soarelui”, în calitate de cumpărător și SRL „Oltaver-Com”, în calitate de vânzător se încadrează perfect în noțiunea de fapt economic.

A accentuat că instanțele nu au analizat circumstanțele ce țin de transportatorul producției agricole.

A mai susținut că Codul fiscal, utilizând noțiunea de livrare, se referă exclusiv la vânzător-proprietar anterior de bunuri, care prin livrare transmite acest drept de proprietate cumpărătorului, iar în acest caz nu are nicio relevanță cine a efectuat transportarea bunurilor, ori anume SRL „Oltaver-Com”, în calitate de vânzător livrează în sensul art. 93 Cod fiscal, bunurile și implicit eliberează o factură fiscală în conformitate cu art. 117 alin. (1) Cod fiscal.

Recurentul a solicitat admiterea recursului, casarea integrală a deciziei instanței de apel cu emiterea unei noi decizii de admitere a acțiunii.

În conformitate cu art. 244 alin.(1) Cod administrativ, hotărârile curții de apel ca instanța de fond, precum și deciziile instanței de apel pot fi contestate cu recurs.

În conformitate cu art. 245 alin. (1) și (2) Cod 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. 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.

La caz, Curtea de Apel Chișinău a pronunțat decizia contestată la 28 octombrie 2020. Totodată, se constată că decizia instanței de apel a fost notificată recurentului la adresa de e-mail, în data de 11 decembrie 2020, fapt ce se confirmă prin extrasul din poșta electronică (f. d. 192).

Astfel, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ menționează că recurentul SA „Floarea Soarelui”, s-a conformat prevederilor legale și a depus recursul la 3 noiembrie 2020 și respectiv motivarea recursului la 29 decembrie 2020, în termenul prevăzut de art. 245 Cod administrativ.

La 4 ianuarie 2021, în adresa Serviciului Fiscal de Stat și SRL „Oltaver-Com”, a fost expediată copia recursului, cu înștiințarea despre posibilitatea depunerii referinței (f. d. 212).

Prin referință din 26 ianuarie 2021, intimatul Serviciul Fiscal de Stat a solicitat respingerea recursului depus de SA „Floarea Soarelui”.

Iar, SRL „Oltaver-Com” nu și-a valorificat dreptul procedural de depunere a referinței.

Examinând temeiurile invocate în recursul depus de SA „Floarea Soarelui”, în raport cu materialele cauzei, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție îl consideră inadmisibil, din următoarele motive.

În conformitate cu art. 246, alin. (1) Cod administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează din oficiu admisibilitatea cererii de recurs. Dacă este inadmisibil, recursul se declară ca atare printr-o încheiere, iar în acord cu alin. (2) din art. 246 Cod administrativ, recursul se declară inadmisibil în special în cazurile enumerate la literele a)-f). Din analiza acestor prevederi, rezultă că admisibilitatea/inadmisibilitatea recursului, în special, nu se limitează doar la temeiurile menționate ci urmează să însușească în condițiile Codului administrativ exercitarea efectivă a unui control de legalitate, veritabil bazat pe temeiuri concludente și serioase.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține cu valoare de principiu jurisprudențial, că sintagma „în special” denotă caracterul neexhaustiv al temeiurilor de inadmisibilitate și în același timp oferă un drept exclusiv al instanței de recurs de a filtra cererile de recurs care nu prezintă o motivare suficient de serioasă și care pe cale de consecință nu pot însuși un eventual succes rezultat din examinarea cererii în completul de 5 judecători.

În această ordine de idei, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ reține că, Codul administrativ dezvoltă nu doar caracterul nedevolutiv al recursului dar și cerința de seriozitate a cererii din perspectiva invocării unor veritabile și esențiale încălcări de drept procedural și material capabile să răstoarne deciziile instanței de apel contestate sau, după caz, hotărârile Curții de Apel ca primă instanță într-o eventuală examinare în fond și invocare *ex officio* a erorilor de drept.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ notează că pentru a trece testul de admisibilitate, cererea de recurs trebuie să conțină o motivare convingătoare și întemeiată în condițiile nominalizate mai sus. Acest argument rezultă și din particularitățile de formă ale reglementării recursului în Codul administrativ și anume din sintagma „motivarea recursului” de la art. 245 alin. (2) din Codul administrativ. În consecutivitate, motivarea cererii de recurs în circumstanțele expuse se referă la formalitățile pe care trebuie să le întrunească cererea în vederea rezistării testului și filtrului de admisibilitate.

De asemenea, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție accentuează că admisibilitatea recursului trebuie privită și în contextul rolului și funcției legale a instanței judecătorești supreme care constă, în special în asigurarea și interpretarea uniformă a legilor la examinarea cauzelor de

contencios administrativ. Astfel, motivarea oricărei cereri de recurs trebuie să țină cont pentru a trece filtrul de admisibilitate și a avea succes, de aceste însușiri de ordin legal fundamental.

În acest sens, CtEDO în jurisprudența sa constantă statuează că dreptul de acces la instanțe nu este absolut. Există limitări implicit admise [Golder împotriva Regatului Unit, pct. 38; Stanev împotriva Bulgariei (MC), pct. 230]. Acesta este în special cazul condițiilor de admisibilitate a unui recurs, întrucât prin însăși natura sa necesită o reglementare din partea statului, care se bucură în această privință de o anumită marjă de apreciere (Luordo împotriva Italiei, pct. 85). Condițiile de admisibilitate ale unui recurs pot fi mai stricte decât pentru un apel (Levages Prestations Services împotriva Franței, pct. 45). Curtea a mai reiterat că modul de aplicare a articolului 6 procedurilor în fața instanțelor ierarhic superioare depinde de caracteristicile speciale ale procedurilor respective, urmând de ținut cont de totalitatea procedurilor în sistemul de drept național și de rolul instanțelor ierarhic superioare în acest sistem. (Botten v. Norway, hotărâre din 19 februarie 1996, Reports 1996-1, p. 141, § 39). La fel, conform jurisprudenței CtEDO, procedurile cu privire la admisibilitatea căii de atac și procedurile care implică doar chestiuni de drept, și nu chestiuni de fapt, pot fi conforme cu cerințele articolului 6 § 1 (a se vedea Helmers c. Suediei 9 octombrie 1991, § 31, Seria A, nr. 212-A).

În circumstanțele menționate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a declara inadmisibil recursul depus de SA „Floarea Soarelui”.

În conformitate cu art. 230 și art. 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

dispune:

Recursul depus de Societatea pe Acțiuni „Floarea Soarelui”, se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Nicolae Craiu

Maria Ghervas