

Dosarul nr. 3ra-20/21

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Buiucani (jud: O. Ionașcu)

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

DECIZIE

26 martie 2021

mun. Chișinău

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

În componența:

Președintele ședinței, judecătorul
judecătorii

Tamara Chișca-Doneva
Maria Ghervas
Victor Burduh
Nicolae Craiu
Nina Vascan

examinând recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat,

în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea pe Acțiuni „Vinăria din Vale” (succesor în drepturi Societatea cu Răspundere Limitată „Vinăria din Vale”) împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor administrative și obligarea restituirii sumei încasate,

împotriva deciziei din 29 iulie 2020 a Curții de Apel Chișinău, prin care a fost admis apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat, s-a casat integral hotărârea din 09 aprilie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Buiucani și a fost emisă o nouă hotărâre de admitere parțială a acțiunii,

c o n s t a t ă:

La data de 10 mai 2018, SA „Vinăria din Vale” a depus în adresa Judecătoriei Chișinău, sediul Buiucani cerere de chemare în judecată în ordinea contenciosului administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor administrative și obligarea restituirii sumei încasate.

În motivarea acțiunii, SA „Vinăria din Vale” a relatat că în temeiul deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 22 din 27 martie 2017 și DICF-12687/06 din 19 februarie 2018, de către inspectorii Direcției examinarea cauzelor de încălcare fiscală a Serviciului Fiscal de Stat și inspectorii Direcției Control Fiscal nr. 2 a Direcției Generale Administrarea Contribuabili Mari a Serviciului Fiscal de Stat a fost efectuat un control fiscal tematic în cadrul societății, pentru perioada 01 decembrie 2013-30 septembrie 2016, prin contrapunerea datelor evidenței contabile cu rezultatele controlului total efectuat de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Cantemir, pentru perioada 01 decembrie 2013-30 septembrie 2016, conform actului de control expus pe formulare tipizate nr. 5-676439; nr. 5-676441 și nr. 5-676441 din 18 noiembrie 2016.

Obiect al controlului, potrivit actului de control din referință, a constituit corectitudinea calculării și achitării accizului la buget. Conform concluziei din actul

de control, SA „Vinăria din Vale” ar fi diminuat și nu ar fi achitat accizul în sumă totală de 14233236 lei, indicându-se fiecare perioadă în parte, conform anexelor.

Prin dezacordul nr. 39/25-18 din 06 martie 2018, reclamanta și-a expus poziția în contradictoriu cu argumentele expuse în Actul de control specificat. Însă, prin decizia contestată nr. 60 din 14 martie 2018, Serviciului Fiscal de Stat a calculat și încasat la buget suma de 14 233 236 lei cu titlu de accize diminuate.

Reclamanta a menționat că întru respectarea procedurii prealabile, prin contestația nr. 127/32- 18 din 11 aprilie 2018, înregistrată la Serviciul Fiscal de Stat la 12 aprilie 2018, a solicitat revocarea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.60 din 14 martie 2018 privind calcularea și încasarea la buget a sumei de 14233236 lei, cu titlu de accize diminuate.

Prin scrisoarea nr. 224/32-18 din 23 aprilie 2018, înregistrată la Serviciul Fiscal de Stat la 23 aprilie 2018, reclamanta a informat pârâta despre faptul că anterior, printr-o cerere a solicitat Parlamentului Republicii Moldova, explicarea conținutului exact al unor acte legislative, în partea ce vizează impozitarea activității de întreprinzător și anume, achitarea accizelor pentru materia primă la fabricarea producției neaccizate, expediate la export.

Iar, prin răspunsul CJ-10 cu nr. 101 din 05 aprilie 2018, Comisia juridică, numiri și imunități a Parlamentului Republicii Moldova i-a comunicat că, conform prevederilor art. 43 și art. 44 din Legea nr.780 din 27 decembrie 2001 cu privire la actele legislative, interpretarea oficială a actelor legislative ține de competența exclusivă a Parlamentului. Actele legislative sunt interpretate de Parlament, prin acte legislative de aceeași forță sau de o forță juridică superioară, iar Acordul nu se încadrează în categoria actelor legislative. Totodată, prin răspunsul indicat Comisia a specificat că în partea ce ține de achitarea accizelor în anumite circumstanțe și explicarea corelării prevederilor legislației naționale cu cele ale „Acordului privind principiile perceperii impozitelor indirecte la exportul și importul mărfurilor (lucrărilor, serviciilor) dintre statele participante la Comunitatea Statelor Independente”, explicația la respectiva întrebare se regăsește în răspunsul Comisiei economie, buget și finanțe CEB/nr. 168 din 27 aprilie 2017 și în răspunsul Comisiei juridice, numiri și imunități CJ-10/nr. 50 din 28 februarie 2017.

Reclamanta a menționat că Serviciul Fiscal de Stat, ignorând toate cele specificate atât în cererea prealabilă cât și în alte acte anexate, prin care este reflectată poziția mai multor autorități publice, prin decizia nr. 151 din 10 mai 2018, a respins cererea prealabilă (contestația) ca neîntemeiată, din motivul lipsei temeiului legal de modificare sau anulare a deciziei contestate.

În opinia sa, Serviciul Fiscal de Stat a examinat circumstanțele invocate în cererea prealabilă superficial, motiv din care deciziile contestate sunt ilegale în fond și emise contrar legii.

În susținerea acestei concluzii, reclamanta a remarcat că în motivarea soluției privind calcularea și încasarea la buget a accizelor diminuate, s-a indicat că societatea a fabricat în încăperea sa mărfuri nesupuse accizului pentru care a utilizat alcool etilic propriu, în calitate de materie primă și anume lichid pentru degivrare pentru autoturisme „Poliarnaia Noci”, concentrat - 80°, volumul 5 l/u. Conform condițiilor tehnice aprobate, concentrația volumului de alcool etilic la 1 litru constituie 84,5%-85,5%, iar concentrația volumului de alcool etilic la 1 litru constituie 40,4 %, ceea ce reprezintă 0,404 litri alcool etilic.

De asemenea, s-a specificat că conform datelor evidenței contabile, contribuabilul a comercializat în perioada noiembrie 2014 - martie 2016:

1. Lichid pentru degivrare pentru autoturisme „Poliarnaia Noci”, în concentrat de 80°, volumul 5 l/u., în cantitate totală de 15540,10 decaltri - destinate exportului;

2. Amestec de substanțe odoriferante, utilizate în industria alimentară în cantitate totală de 14283 decaltri - destinate exportului;

3. Dezinfectant pentru prelucrarea suprafețelor echipamentului mobilier în cantitate totală de 25,6 decaltri - de asemenea, destinat exportului.

Totodată, reclamanta a precizat că inspectorii au constatat cu certitudine că, toată marfa specificată a fost destinată exportului și anume în Ucraina, stat membru CSI, fapt confirmat, prin copia declarațiilor de export anexate.

În continuare, a notat că decizia Serviciului Fiscal de Stat a fost axată pe dispozițiile art. 4 alin. (6) al Legii nr. 1054 din 16 iunie 2000 pentru punerea în aplicare a titlului IV din Codul fiscal, (în redacția Legii la data comiterii încălcării), conform căruia, subiecții impunerii care, la fabricarea în încăperea sa de accize a mărfurilor nesupuse accizelor, utilizează în calitate de materie primă mărfuri proprii supuse accizelor pentru care nu există documente justificative privind achitarea accizelor, la expedierea din încăperea de accize a mărfurilor nesupuse accizelor, calculează și achită accizele pentru mărfurile supuse accizelor, utilizate în procesul de fabricare a acestora.

Reclamanta a menționat că în cererea prealabilă a invocat succint anumite argumente în contradictoriu concluziilor actului de control și deciziei contestate, însă Serviciul Fiscal de Stat le-a respins menționând că dispozițiile pct. 2 al Acordului privind principiile perceperii impozitelor indirecte la exportul și importul mărfurilor (lucrărilor, serviciilor) dintre statele participante la Comunitatea Statelor Independente din 25 noiembrie 1998, ratificat prin Hotărârea Parlamentului Republicii Moldova nr. 640 din 25 mai 1999, este inaplicabil în speță, întrucât se referă la produsele finite și nu la materia primă utilizată.

Prin urmare, reclamanta a opinat că scopul autorităților publice din Republica Moldova este susținerea agenților economici autohtoni, dar nu impunerea unei presiuni fiscale insuportabile, prin stimularea importurilor și crearea unui dezechilibru concurențial în defavoarea indigenilor.

Însă, la caz se atestă neglijența Serviciului Fiscal de Stat, întrucât pentru fiecare perioadă fiscală reclamanta a prezentat dările de seamă la organul fiscal și livrările efectuate, iar în cazul în care era notificată despre eventualele interpretări ale legislației, sista activitatea respectivă, dar însăși legalitatea acțiunilor a fost recunoscută anterior conform actelor de control nr. 5-676439; nr.5- 676441 și nr. 5-676441 din 18 noiembrie 2016.

Având în vedere cele menționate reclamanta a reiterat opinia sa privind netemeinicia actelor administrative contestate, care au fost emise cu interpretarea extensiv-defavorabilă a prevederilor legislației fiscale. Or, unul din principiile de bază și anume cel al „justei impunerii” sau al „echității fiscale”, stabilește că impozitele să fie în concordanță cu veniturile realizate.

La caz, suma impozitelor calculate depășește net veniturile realizate de către reclamantă, or, SA „Vinăria din Vale” a efectuat livrări la export în sumă totală de 2388669,19 lei, costul de producere a mărfii a constituit 2180112,20 lei, și venitul

brut din care urmează a fi achitat impozit pe venit a constituit suma de 208556,99 lei, iar suma dispusă spre încasare constituie 14233236 lei.

SA „Vinăria din Vale” a solicitat admiterea acțiunii și anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr.60 din 14 martie 2018 și nr. 151 din 10 mai 2018.

La 26 octombrie 2018, SA „Vinăria din Vale” a depus cerere de completare a temeiului acțiunii, prin care suplimentar a solicitat obligarea Serviciului Fiscal de Stat să-i restituie suma încasată întru executarea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 60 din 14 martie 2018, în cuantum de 14507929,68 lei.

Prin hotărârea din 09 aprilie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Buiucani, s-a admis cererea de chemare în judecată depusă de SA „Vinăria din Vale” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ și obligarea restituirii sumei încasate în temeiul actului contestat. S-a anulat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 60 din 14 martie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SA „Vinăria din Vale”. S-a obligat Serviciul Fiscal de Stat să-i restituie SA „Vinăria din Vale” suma încasată întru executarea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 60 din 14 martie 2018 (f.d.12, 18-45, vol.III).

La data 23 aprilie 2019, în interiorul termenului prevăzut de art. 232 alin. (1) Codul administrativ, Serviciul Fiscal de Stat a depus apel împotriva hotărârii instanței de fond solicitând admiterea cererii de apel, casarea hotărârii din 09 aprilie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Buiucani și emiterea unei noi hotărâri de respingere a acțiunii (f.d.14, vol.III).

Prin decizia din 29 iulie 2020 a Curții de Apel Chișinău, a fost admis apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat. S-a casat integral hotărârea din 09 aprilie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Buiucani și s-a emis o nouă hotărâre de admitere parțială a acțiunii depuse de SA „Vinăria din Vale” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor administrative și obligarea restituirii sumei încasate.

S-a anulat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 60 din 14 martie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SA „Vinăria din Vale” și s-a obligat Serviciul Fiscal de Stat să-i restituie SA „Vinăria din Vale” suma încasată întru executarea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 60 din 14 martie 2018.

În rest, acțiunea SA „Vinăria din Vale” în partea anulării deciziei nr. 151 din 10 mai 2018 s-a respins ca neîntemeiată.

Invocând netemeinicia și ilegalitatea deciziei instanței de apel, la 4 august 2020, Serviciul Fiscal de Stat a contestat-o cu recurs, solicitând admiterea acestuia, casarea parțială a deciziei instanței de apel cu pronunțarea unei noi decizii de respingere a acțiunii depuse de SA „Vinăria din Vale”. Iar, la 21 august 2020 a fost prezentată motivarea recursului, în care s-au reiterat pretențiile inițiale, solicitând admiterea acestora (f.d.193-194, 198-206, Vol. III).

În susținerea recursului s-au indicat motivele de drept și de fapt invocate în referința depusă la cererea de chemare în judecată și în cererea de apel motivată anexate la dosar, suplimentar invocându-se că decizia instanței de apel este neîntemeiată și ilegală, prin faptul că au fost încălcate și aplicate eronat normele de drept material.

Recurentul a indicat că și-a exercitat dreptul discreționar în condițiile prevăzute de lege, iar actul administrativ de sancționare fiscală a fost emis cu respectarea normelor de procedură privind efectuarea controlului repetat, astfel sancțiunea

aplicată fiind proporțională încălcării comise de contribuabil, pentru perioada supusă controlului.

Prin referința depusă la 25 septembrie 2020, SA „Vinăria din Vale”, reprezentată de avocatul Adrian Grosu a solicitat declararea inadmisibilă a recursului Serviciului Fiscal de Stat sau respingerea acestuia ca fiind neîntemeiat (f.d.218-264, Vol.III).

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ reține că prezentul litigiu a fost soluționat în baza Legii contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000.

Prin Legea nr. 116 din 19 iulie 2018, a fost adoptat Codul administrativ al Republicii Moldova, care în conformitate cu art. 257 alin. (1) Cod administrativ a intrat în vigoare la 1 aprilie 2019, iar potrivit alin. (2), la data intrării în vigoare a prezentului cod, Legea contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000 a fost abrogată.

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.

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

Respectiv, procedura de contencios administrativ dedusă judecătii în prezenta speță în partea procedurală urmează a fi judecată prin prisma dispozițiilor Codului administrativ, aprobat prin Legea nr. 116 din 19 iulie 2018, iar în partea materială urmează a fi aplicate prevederile legale în vigoare la momentul emiterii actelor administrative ce se contestă, și anume a Legii contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000 (abrogată la 1 aprilie 2019).

Or, în speță procedura administrativă a fost inițiată în anul 2018 și se referă la o activitate administrativă inițiată până la 1 aprilie 2019, aspect care determină, că la caz se vor aplica dispozițiile legale vechi, care reglementau aceste instituții.

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.

Decizia Curții de Apel Chișinău a fost adoptată la 29 iulie 2020, fiind recepționată de Serviciul Fiscal de Stat la 13 august 2020, prin poșta electronică (f.d. 197, vol. III).

Astfel, Serviciul Fiscal de Stat s-a conformat prevederilor art. 245 din Codul administrativ și a depus, în termen, recursul prealabil la 04 august 2020 și motivarea recursului la 21 august 2020.

La data de 04 noiembrie 2020, examinând admisibilitatea recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat împotriva deciziei din 29 iulie 2020 a Curții de Apel Chișinău, completul de admisibilitate specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ

al Curții Supreme de Justiție a dispus examinarea în fond a acestuia, în complet de cinci judecători.

La data de 09 martie 2021 SA „Vinăria din Vale”, reprezentată de avocatul Adrian Grosu a depus demers privind admiterea succesiunii în drepturi, iar prin încheierea din 26 martie 2021 a Curții Supreme de Justiție, demersul enunțat a fost admis în sensul solicitat, fiind dispusă înlocuirea SA „Vinăria din Vale” cu succesorul ei în drepturi SRL „Vinăria din Vale”.

La 25 martie 2021 SRL „Vinăria din Vale”, reprezentată de avocatul Adrian Grosu a depus cerere privind ridicarea excepției de neconstituționalitate, solicitând dispunerea ridicării excepției de neconstituționalitate și exercitarea controlului constituționalității a art.246, 248 din Codul administrativ și a art. 214 Cod fiscal, iar prin încheierea din 26 martie 2021 a Curții Supreme de Justiție, cererea enunțată a fost respinsă ca fiind neîntemeiată.

Conform art. 247 Cod administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează și soluționează recursul fără ședință de judecată. Dacă consideră necesar, Curtea Supremă de Justiție poate decide citarea participanților la proces.

În speță, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție nu a considerat oportun de a cita participanții la proces pentru a se pronunța cu privire la problemele invocate în recurs, deoarece criticele recurentului au fost expuse cu suficientă claritate, iar intimata prin referință și-a expus opinia asupra temeiniciei recursului.

Studiind materialele dosarului, 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 că recursul este întemeiat și care urmează a fi admis cu casarea parțială a deciziei instanței de apel, **în partea** admiterii pretențiilor din acțiune privind anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.60 din 14 martie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SA „Vinăria din Vale” și obligarea Serviciului Fiscal de Stat de a-i restitui SA „Vinăria din Vale” suma încasată întru executarea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.60 din 14 martie 2018, cu emiterea în această parte a unei alte decizii, de respingere a pretențiilor. În rest, decizia instanței de apel, urmează a fi menținută.

În motivarea concluziei enunțate se rețin următoarele argumente.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. b) Cod administrativ, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție casează parțial decizia instanței de apel și emite o altă decizie în partea casată.

În corespundere cu art. 216 alin. (8) Cod fiscal, contribuabilul, inclusiv prin intermediul conducătorului sau altui reprezentant al său, este obligat, după caz, să asigure condiții adecvate pentru efectuarea controlului, să participe la efectuarea lui și să semneze actul de control fiscal, chiar și în cazul dezacordului. În caz de dezacord, el este obligat să prezinte în scris, în termen de până la 15 zile calendaristice, argumentarea dezacordului, anexînd documentele de rigoare.

Din actele și lucrările dosarului prezentate și necontestate de părți, dar și determinate de instanțele ierarhic inferioare în fazele procesuale anterioare se atestă că inspectorii Direcției examinarea cauzelor de încălcare fiscală a Serviciului Fiscal de Stat și inspectorii Direcției control fiscal nr. 2 a Direcției generale administrare a Contribuabililor Mari a Serviciului Fiscal de Stat în baza deciziei despre inițierea

controlului fiscal nr. 22 din 27 martie 2017 și DDCF-12687/06 din 19 februarie 2018, au efectuat la SA „Vinăria din Vale” un control fiscal repetat privind corectitudinea calculării și achitării accizelor la buget pentru perioada 01 decembrie 2013 – 30 septembrie 2016, prin contrapunerea datelor evidenței contabile cu rezultatele controlului total efectuat de către Inspectoratul Fiscal pe raionul Cantemir, pentru perioada 01 decembrie 2013-30 septembrie 2016 și constatate în actul de control nr. 5-676439 prelungit pe actele nr. 5-676440 și nr. 5-676441 din 18 noiembrie 2016.

La fel, s-a constatat că controlul a fost efectuat în perioada de la 29 martie 2017 până la 26 aprilie 2017 și de la 19 februarie 2018 până la 21 februarie 2018, iar pentru perioada 27 aprilie 2017 – 18 februarie 2018 controlul a fost sistat. Controlul a fost efectuat în prezența și participarea directorului Alexandr Rudenco, responsabil de activitatea economico – financiară pentru perioada supusă controlului.

Ca urmare, în urma controlului efectuat, Serviciul Fiscal de Stat a constatat prin actul nr.5-683221 din 21 februarie 2018 că SA „Vinăria din Vale” ar fi diminuat și nu ar fi achitat accizul în sumă totală de 14 233 236 lei, indicându-se fiecare perioadă în parte (f.d.23, vol.I).

Nefiind de acord cu actul de control 5-683221 din 21 februarie 2018, la data de 06 martie 2018, contribuabilul SA „Vinăria din Vale” a depus un dezacord la Serviciul Fiscal de Stat, prin care și-a expus poziția în contradictoriu cu argumentele expuse în acesta, solicitând în final anularea actului vizat.

Având în vedere constatările specificate în actul de control nr. 5-683221 din 21 februarie 2018 și al dezacordului exprimat de către contribuabilul SA „Vinăria din Vale” cu actul de control, la data de 14 martie 2018, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 60, prin care s-a expus asupra cazului de încălcare fiscală comisă de către SA „Vinăria din Vale” și pentru încălcările depistate aferente perioadelor supuse controlului repetat și a decis calcularea și încasarea la buget din contul SA „Vinăria din Vale” a sumei de 14 233 236 lei, cu titlu de accize diminuate, motiv pentru care la data de 11 aprilie 2018 SA „Vinăria din Vale” a contestat-o cu contestație la Serviciul Fiscal de Stat, solicitând verificarea suplimentară a aspectelor elucidate întru adoptarea unei decizii corecte (f.d.35, vol.I), însă prin decizia nr. 151 din 10 mai 2018 a Serviciului Fiscal de Stat, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată din motivul lipsei temeiului legal de modificare sau anulare a deciziei contestate și respectiv, a fost menținută decizia nr. 60 din 14 martie 2018 (f.d.115, vol.I).

Considerând că deciziile organului fiscal prin care a fost constatată încălcarea legislației comisă de SA „Vinăria din Vale” și prin care i-a fost respinsă contestația sunt neîntemeiate, ilegale și bazate pe interpretarea eronată a legislației în vigoare și îi lezează dreptul la proprietate consfințit în art. 1 din Protocolul nr. 1, art. 46 din Constituția Republicii Moldova, reclamanta s-a adresat instanței de judecată cu prezenta cerere de apărare a drepturilor pretins încălcate, solicitând în urma concretizării acțiunii, anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr.60 din 14 martie 2018 și nr. 151 din 10 mai 2018, precum și obligarea Serviciului Fiscal de Stat de a-i restitui suma încasată întru executarea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 60 din 14 martie 2018, în cuantum de 14507929,68 lei.

Prima instanță, fiind investită cu judecarea cauzei în fond și având ca obiect contestarea actelor administrative și obligarea restituirii sumei încasate, a ajuns la concluzia temeiniciei acțiunii și admiterii parțiale a acesteia.

Judecând apelul, Curtea de Apel Chișinău prin decizia din 29 iulie 2020 a casat integral hotărârea din 9 aprilie 2019 a Judecătoria Chișinău, sediul Buiucani și a adoptat o decizie nouă, de admitere parțială a acțiunii.

Temei de casare a hotărârii primei instanțe a constituit faptul că prezenta cauză de contencios a fost examinată de Judecătoria Chișinău, sediul Buiucani cu încălcarea competenței, or, conform hotărârii nr. 555/25 din 27 noiembrie 2018 a Consiliului Superior al Magistraturii, sediul Buiucani a fost specializat în examinarea dosarelor în materie penală.

Respectiv, având în vedere că cauza enunțată a fost soluționată la data de 9 aprilie 2019, adică după intrarea în vigoare a prevederilor Codului administrativ, aceasta urma a fi examinată de instanța specializată în contencios administrativ.

Cu referire la fondul cauzei, instanța de apel a reținut ca fiind neîntemeiată decizia de inițiere a controlului fiscal nr. 22 din 27 martie 2017 și DDCF-12687/07 din 19 februarie 2018, prin care s-a efectuat controlul repetat privind corectitudinea calculării și achitării accizelor la buget pentru perioada 01 decembrie 2013 – 30 septembrie 2016. Mai mult, aceasta nu conține argumentele și premisele factologice aferente emiterii acestui act, având în vedere faptul că anterior, SA „Vinăria din Vale”, a fost supusă unor numeroase controale, unde s-a constatat că, în calitate de contribuabil, aceasta s-a conformat tuturor cerințelor legale ce vizează plata accizelor la bugetul de stat. Totodată, la emiterea acesteia, organul fiscal nu a ținut cont de faptul că prin Legea nr. 22/2004 a fost ratificat Acordul privind comerțul liber dintre Guvernul Republicii Moldova și Cabinetul de Miniștri al Ucrainei din 13 noiembrie 2003, modificat și completat prin Protocolul ratificat conform Legii nr. 88/2010.

Curtea de Apel Chișinău a respins ca fiind neîntemeiat argumentul apelantei precum că temei pentru inițierea controlului repetat, a servit cererea de restituire a TVA nr.2/1058 din 27 februarie 2017 depusă de către SA „Vinăria din Vale”, care fiind succedată de controlul tematic, ar fi depistat anumite informații neconcludente, incomplete și nesatisfăcătoare. Or, prin ordonanța din 26 aprilie 2019 a procurorului în Procuratura mun. Bălți, Leonid Gaciu, s-a constatat că de către entitatea/contribuabilul SA „Vinăria din Vale”, în evidența contabilă au fost reflectate toate datele, veridic, privind procesul de producție, livrări și procurări, procesul de export a mărfurilor finite, precum și datele privind utilizarea materiei prime în procesul de producție, nefiind constatată tănuirea obiectelor impozabile. Astfel, instanța de apel a conchis că Serviciul Fiscal de Stat contrar prevederilor art. 214 alin. (8) Cod fiscal, a dispus efectuarea controlului repetat.

Plus la aceasta, în speță organul fiscal a interpretat eronat normele legale prevăzute de art. 4 alin. (6) din Legea pentru punerea în aplicare a Titlului IV din Codul fiscal nr. 1054/2000 (în redacția Legii la data comiterii încălcării), care stipulează că subiecții impunerii care, la fabricarea în încăperea sa de accize a mărfurilor nesupuse accizelor, utilizează în calitate de materie primă mărfuri proprii supuse accizelor pentru care nu există documente justificative privind achitarea accizelor, la expedierea din încăperea de accize a mărfurilor nesupuse accizelor, calculează și achită accizele pentru mărfurile supuse accizelor, utilizate în procesul de fabricare a acestora, din care considerent Curtea de Apel Chișinău a admis parțial pretențiile reclamantei de anulare a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.60 din 14 martie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SA „Vinăria din

Vale”, cu obligarea Serviciului Fiscal de Stat de a-i restitui SA „Vinăria din Vale” suma încasată întru executarea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.60 din 14 martie 2018.

La rândul său, pretenția reclamantei/intimate cu privire la anularea deciziei nr. 151 din 10 mai 2018, emisă de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea contestației depuse împotriva deciziei organului fiscal nr. 60 din 14 martie 2018, a considerată de instanța de apel ca fiind neîntemeiată, motiv pentru care a fost respinsă, or, aceasta nu constituie obiect de contestare în instanța de contencios administrativ, întrucât reprezintă rezultatul/răspunsul reexaminării deciziei asupra cazului de încălcare a legislației comise de SA „Vinăria din Vale”, legalitatea căreia nu poate fi controlată de sine stătător pe calea contenciosului administrativ și nu reprezintă o decizie, prin care au fost vătămăte drepturile contribuabilului.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție, menționează că decizia din 29 iulie 2020 a Curții de Apel Chișinău a fost contestată de recurent în partea admiterii acțiunii privind anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.60 din 14 martie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SA „Vinăria din Vale” și în partea obligării Serviciului Fiscal de Stat de a-i restitui SA „Vinăria din Vale” suma încasată întru executarea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.60 din 14 martie 2018.

Prin urmare, având în vedere că judecând recursul depus împotriva deciziei date în apel, instanța verifică, în limitele invocate în recurs și în baza referinței depuse de către intimat, legalitatea deciziei atacate, fără a administra noi dovezi, prezenta cauză urmează a fi examinată sub aspectul legalității și temeiniciei deciziei în părțile enunțate.

Verificând argumentele recursului în raport cu materialele cauzei anexate la dosar, în coraport cu legislația în vigoare ce guvernează raportul juridic litigios, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că soluția dată de către instanța de apel în partea admiterii parțiale a acțiunii SA „Vinăria din Vale” este greșită. În rest, concluzia instanței de apel este justă.

Articolul 224 alin. (1) lit. f) Cod administrativ prevede, că examinând acțiunea în contencios administrativ în fond, instanța de judecată adoptă hotărâre prin care respinge acțiunea ca fiind neîntemeiată, dacă nu sunt îndeplinite condițiile de adoptare a unei hotărâri prevăzute la lit. a)-e).

Cu referire la solicitarea reclamantei SA „Vinăria din Vale” invocată în acțiune privind anularea deciziei nr.60 din 14 martie 2018 a Serviciului Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației comisă, Colegiul reține prevederile art. 3 alin. (4) Cod fiscal, potrivit căruia impozitarea se efectuează în baza prezentului cod și a altor acte normative adoptate în conformitate cu acesta, publicate în mod oficial, și care sînt în vigoare pe perioada stabilită pentru achitarea impozitelor și taxelor.

Totodată, conform art. 8 alin.(2) lit. e) Cod fiscal, contribuabilul este obligat să achite la buget, la timp și integral, ținînd cont de prevederile art.7 alin.(5), sumele calculate ale impozitelor și taxelor, asigurînd exactitatea și veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate.

În corespundere cu art. 120 lit. a) și b) Cod fiscal, subiecți ai impunerii sînt: antrepozitarul autorizat care produce și/sau prelucrează mărfuri supuse accizelor pe teritoriul Republicii Moldova; persoanele juridice și persoanele fizice care importă mărfuri supuse accizelor.

Conform art. 121 alin.(1) în coroborare cu anexa I al capitolului IV al Codului fiscal, obiecte ale impunerii sînt mărfurile supuse accizelor, specificate în anexele la prezentul titlu. Din categoria mărfurilor supuse accizelor, face parte și alcoolul etilic nedenaturat cu titru alcoolic volumic de minimum 80%; alcool etilic și alte distilate denaturate, cu orice titru alcoolic volumic, indicate la poziția tarifară 2207.

La rîndul său, punctul 8 al Regulamentului privind modul de solicitare a certificatului de acciz, de completarea declarației privind accizele și modul de evidență a mărfurilor supuse accizelor expediate (transportate) din încăperea de acciz, aprobat, prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 843 din 18 decembrie 2009 pentru aprobarea Regulamentului privind modul de solicitare a certificatului de acciz, de completare a declarației privind accizele și modul de evidență a mărfurilor supuse accizelor expediate (transportate) din încăperea de acciz (în vigoare pînă la 07 iulie 2017), stipulează că subiecții impunerii care dețin certificatul de acciz prezintă la Serviciul Fiscal de Stat de la locul de înregistrare Declarația privind accizele în termenul stabilit de art.127 alin.(3) din Codul fiscal.

Iar art. 127 alin.(3) Cod fiscal, prevede expres că antrepozitarii autorizați prevăzuți la art.120 lit.a) sînt obligați să prezinte declarația privind achitarea accizelor și să achite accizele pînă la data de 25 a lunii care succede luna în care a fost efectuată expedierea (transportarea) mărfurilor supuse accizelor. Forma declarației și modul de completare a acesteia se stabilesc de către Ministerul Finanțelor.

Conform art. 4 alin. (6) din Legea nr.1054-XIV din 16 iunie 2000 (în redacția în vigoare pînă la 1 iulie 2016), subiecții impunerii care, la fabricarea în încăperea sa de accize a mărfurilor nesupuse accizelor, utilizează în calitate de materie primă mărfuri proprii supuse accizelor, pentru care nu există documente justificative privind achitarea accizelor, la expedierea din încăperea de accize a mărfurilor nesupuse accizelor, calculează și achită accizele pentru mărfurile supuse accizelor, utilizate în procesul de fabricare a acestora. Prevederea în cauză nu se aplică pentru distilatele obținute pe bază de vin, menționate la alin.(6¹) al prezentului articol.

Ulterior, potrivit Legii nr. 138 din 17 iunie 2016 cu privire la modificarea și completarea unor acte legislative (în vigoare din 1 iulie 2016): „Art.IX - Articolul 4 din Legea nr.1054-XIV din 16 iunie 2000 pentru punerea în aplicare a titlului IV din Codul fiscal (republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, ediție specială din 8 februarie 2007), cu modificările ulterioare, a fost modificat și completat după cum urmează: „la alineatul (6), după cuvintele ”la expedierea din încăperea de accize a mărfurilor nesupuse accizelor” se introduc cuvintele ”pe teritoriul Republicii Moldova”, iar în final se completează cu textul: ”La expedierea la export a mărfurilor nesupuse accizelor, pentru materia primă utilizată la producerea acestora nu se efectuează calcularea și achitarea accizelor”.

Astfel, legiuitorul prin prisma art. 4 alin. (6) din Legea nr. 1054-XIV din 16 iunie 2000 (în redacția în vigoare pînă la 1 iulie 2016), a stipulat concret că obligația de achitare a accizelor pentru materia primă de fabricație proprie (alcool etilic) survine la expedierea din încăperea de acciz a mărfurilor nesupuse accizelor,

indiferent de destinația acestora (expedierea la export sau pe teritoriul Republicii Moldova), adică obligația calculării accizelor pentru materia primă utilizată pentru producția finită nesupusă accizelor și în cazul expedierii la export.

Sub acest aspect și raportând normele de drept material legal enunțate la circumstanțele litigiului dedus judecății, instanța de recurs concluzionează că recurentul Serviciul Fiscal de Stat corect a dispus încasarea din contul SA „Vinăria din Vale” în beneficiul statului a sumei de 14233236 lei, cu titlu de accize diminuate.

Aceasta deoarece contribuabilul SA „Vinăria din Vale” contrar prevederilor:

- art. 4 alin. (6) din Legea nr.1054-XIV din 16 iunie 2000 (în redacția legii la data comiterii încălcării), începând cu perioada fiscală, noiembrie 2014 a fabricat în încăperea sa de accize (secția de producere amplasată în or. Bălți, str. Kiev nr. 143,114) mărfuri nesupuse accizelor pentru care a utilizat în calitate de materie primă alcool etilic propriu, în cantitate de 190057,31 litri, pentru care nu există documente justificative privind achitarea accizelor, ceea ce denotă că pentru perioada supusă controlului au fost diminuate accizele în sumă totală de 14233236 lei, inclusiv în perioada fiscală: L 11/14 în mărime de 1262751 lei, L/12/14 în mărime de 4155262 lei, L/03/15 în mărime de 58838 lei, L/04/15 în mărime de 2784738 lei, L/05/15 în mărime de 1471155 lei, L/10/15 în mărime de 1471154 lei, L/12/15 în mărime de 665663 lei, L/01/16 în mărime de 1520313 lei, L/02/16 în mărime de 730145 lei și L/03/16 în mărime de 113217 lei;
- art. 127 alin. (3) Cod fiscal nu a prezentat declarațiile privind accizele care conțin informații neautentice pentru perioadele fiscale: L11/14, L/12/14, L/03/15, L/04/15, L/05/15, L/10/15, L/12/15, L/01/16, L/02/16 și L/03/16 (10 cazuri) (f.d.23-26, Vol.I),

adică, contribuabilul a fost sancționat pentru necalcularea și neachitarea accizului pentru materie primă - alcool etilic (marfa care se supune accizului, poziția tarifară 2207), utilizată de aceasta la fabricarea și expedierea mărfii nesupuse accizelor, ce a fost exportată.

În susținerea opiniei enunțate, Colegiul reține că în perioada 01 decembrie 2013 – 30 septembrie 2016, SA „Vinăria din Vale” avea înregistrate achitări și calculări la compartimentul accize în sumă totală de 452466 lei pentru luna mai 2016 aferentă livrării mărfurilor supuse accizelor pe teritoriul țării (lichid pentru degivrare pentru autoturisme “Poliarnaia Noci” - concentrate 80⁰, volumul 5 litri unitatea, conform condițiilor tehnice aprobate, concentrația volumului de alcool etilic la 1 litru, a constituit 84,5 %-85,5 %; amestec de substanțe odoriferante, utilizate în industria alimentară, conform condițiilor tehnice aprobate, concentrația volumului alcoolului etilic la 1 litru a constituit 40,4 %, ceea ce reprezintă 0,404 litri alcool etilic; preparate dezinfectante, conform condițiilor tehnice aprobate, concentrația volumului alcoolului etilic la 1 litru, a constituit 87,3 %, ceea ce reprezintă 0,873 litri alcool etilic.

Totodată, conform datelor evidenței contabile, în perioada noiembrie 2014 - martie 2016, SA „Vinăria din Vale”, a comercializat spre export lichid pentru degivrare pentru autoturisme “Poliarnaia Noci” - concentrat – 80⁰, volumul 5 litri unitatea, în cantitate totală de 15540,1 dal, care au fost destinate exportului către KRATOS-AGRO CAPITAL CONSOLIDEITED L.T.D. - Ucraina; amestec de substanțe odoriferante, utilizate în industria alimentară, în cantitate totală de 14283

dal, care au fost destinate exportului către A.P.O. S.T.S - Ucraina; preparate dezinfectante, în cantitate totală de 25,6 dal, care au fost destinate exportului către PAPIR ART – Ucraina, ceea ce se confirmă prin constatările Serviciului Fiscal de Stat expuse în actul de control nr.5-683221 din 21 februarie 2018.

Respectiv, SA „Vinăria din Vale” nu avea achitări la capitolul „Accize” (clasificația bugetară 115/11), deși în perioadele fiscale noiembrie 2014-martie 2016 a efectuat livrări de mărfuri nesupuse accizelor, la producerea cărora a fost utilizată marfă (materie primă) supusă accizelor, și anume alcool etilic propriu în volum de 190057,31 litri, astfel după cum s-a menționat supra fiind încălcate prevederile art.4 alin.(6) din Legea nr.1054 din 16 mai 2000 (în redacția legii la data comiterii încălcării), iar concomitent și dispozițiile art. 127 alin.(3) din Codul fiscal.

Cât privesc argumentele reclamantei SA „Vinăria din Vale”, preluate de Curtea de Apel Chișinău în susținerea ilegalității actului administrativ care se solicită a fi anulat, precum că la emiterea actului contestat, organul fiscal nu a ținut cont de faptul că prin Legea nr. 22/2004 a fost ratificat Acordul privind comerțul liber dintre Guvernul Republicii Moldova și Cabinetul de Miniștri al Ucrainei din 13 noiembrie 2003, modificat și completat prin Protocolul ratificat conform Legii nr. 88/2010, care în art. 2 stipulează că nici una dintre Părți nu va impune la impozite indirecte mărfurile (lucrările, serviciile) care se exportă pe teritoriul altei Părți, Colegiul reține următoarele.

Într-adevăr, prin Hotărârea Parlamentului Republicii Moldova, nr. 640 din 21 octombrie 1999, a fost ratificat Acordul privind principiile perceperii impozitelor indirecte la exportul și importul mărfurilor (lucrărilor, serviciilor) dintre statele participante la Comunitatea Statelor Independente, iar conform art. 1 coroborat cu art. 2 al Acordului menționat, „impozite indirecte” semnifică taxa pe valoarea adăugată (în continuare - TVA) și accizul (impozitul de acciz sau taxa de acciz). Nici una dintre Părți nu va impune la impozite indirecte mărfurile (lucrările, serviciile), care se exportă pe teritoriul altei Părți. Această reglementare înseamnă impunerea la TVA la cota zero, precum și scutirea de accize a mărfurilor care se exportă. În statele participante ale prezentului Acord, în care legislația națională nu prevede impunerea la TVA la cota zero, se va aplica scutirea de la TVA a mărfurilor (lucrărilor, serviciilor). Fiecare dintre Părți este în drept să reglementeze ordinea compensării sumelor taxei pe valoarea adăugată la export, în conformitate cu legislația sa, însă aceste circumstanțe coroborate cu normele respective nu pot fi reținute și luate în considerație întru respingerea recursului și menținerea actului judecătoresc contestat.

Aceasta deoarece normele enunțate reglementate în Acordul menționat sunt aplicabile produselor finite exportate, pe când la caz calcularea și achitarea accizei a fost încasată nemijlocit pentru materia primă care este supusă accizelor utilizată pentru fabricarea acestor produse finite nesupuse accizelor, indiferent de destinația acestora, export sau pe teritoriul Republicii Moldova.

Cu alte cuvinte, art. 2 din Acordul nominalizat, stabilește neaplicarea accizelor la mărfurile finite supuse accizelor exportate, care în cazul din speță constituie: lichid pentru degivrare pentru autoturisme „Poliarnaia Noci”, amestec de substanțe odoriferante, dezinfectant pentru prelucrarea suprafețelor echipamentului mobilier, pe când la caz obiect al reclaculului de acciz a constituit materia primă accizabilă, și anume, alcoolul etilic încorporat în mărfurile neaccizabile.

Or, la expedierea din încăperea de accize a mărfurilor nesupuse accizelor, SA „Vinăria din Vale” a avut obligația de a calcula, declara și a achita la buget accizele pentru materia primă supusă accizelor utilizată pentru fabricarea produselor finite nesupuse accizelor, în conformitate cu prevederile art. 4 alin. (6) din Legea nr. 1054 din 16 iunie 2000 „Pentru punerea în aplicare a titlului IV” din Codul fiscal (în redacția legii la data comiterii încălcării), condiții însă ce nu se atestă.

Prin urmare, sunt întemeiate argumentele recursului precum că instanța ierarhic inferioară greșit a constatat că obiect al recalculului de acciz conform actului de control și a deciziei contestate a Serviciului Fiscal de Stat nr.60 din 14 martie 2018, au fost mărfurile produse în încăperea de acciz și exportate într-un stat membru CSI (Ucraina), or, din actul de control nr.5-683221 din 12 februarie 2018, obiect al recalculului de acciz a constituit exclusiv mărfurile - alcool etilic propriu în volum de 190057,31 litri, utilizate de contribuabilul SA „Vinăria din Vale” în calitate de materie primă în procesul de fabricare a mărfurilor nesupuse accizelor și destinate exportului.

Altfel spus, după cum s-a menționat supra obiect al recalculului de acciz a constituit materia primă – alcool etilic propriu în volum de 190057,31 litri, care se supune accizului, și nicidecum după cum greșit a constatat Curtea de Apel Chișinău mărfurile exportate într-un stat membru CSI, care nu se supun accizului: lichid pentru degivrare pentru autoturisme „Poliarnaia Noci”, amestec de substanțe odoriferante, dezinfectant pentru prelucrarea suprafețelor echipamentului mobilier. Or, la fabricarea mărfurilor nesupuse accizelor, SA „Vinăria din Vale” a utilizat materie primă accizabilă de fabricație proprie, ca ulterior, produsul finit neaccizabil să fie exportat.

Totodată, Colegiul consideră că instanțele ierarhic inferioare greșit au catalogat scrisorile altor autorități, prin care acestea și-au exprimat opinia vis-a-vis de faptul dacă prevederile art. 4 alin. (6) din Legea nr. 1054 din 16 iunie 2000 „Pentru punerea în aplicare a titlului IV” din Codul fiscal, în vigoare pînă la 01 iulie 2016, corelează cu prevederile Acordului în partea ce ține de aplicarea accizelor la materia primă accizabilă de fabricație proprie, utilizată la fabricarea mărfurilor nesupuse accizelor, producția finită exportată nefiind supusă accizelor, drept probe esențiale în prezentul litigiu.

Or, aceste scrisori au caracter informativ, nu constituie un act legislativ de interpretare oficială a art.4 alin.(6) din Legea nr. 1054-XIV din 16 iunie 2000 pentru punerea în aplicare a titlului IV din Codul fiscal.

Mai mult, instanța de recurs constată că argumentarea instanței de apel este bazată în exclusivitate pe opiniile exprimate de autorități în aceste scrisori informative, deși Serviciul Fiscal de Stat a aplicat legea, care era în vigoare la data comiterii încălcării. Iar, potrivit circumstanțelor de fapt și de drept, este incontestabil faptul că pentru perioadele L/11/14, L/12/14, L/03/15, L/04/15, L/05/15, L/10/15, L/12/15, L/01/16, L/02/16, L/03/16, prevederile art.4 alin.(6) în redacția Legii nr. 1054-XIV din 16 iunie 2000 erau în vigoare și cert reglementau obligația de achitare a accizelor pentru materia primă de fabricație proprie (alcool etilic) la expedierea din încăperea de acciz a mărfurilor nesupuse accizelor, indiferent de destinația acestora, export sau pe teritoriul Republicii Moldova.

În continuare, Colegiul reține că nu pot fi reținute nici argumentele reclamantei precum că la emiterea actului administrativ contestat, Serviciul Fiscal de Stat a

aplicat incorect prevederile legale a art. 4 alin.(6) al Legii nr. 1054 din 16 iunie 2000 pentru punerea în aplicare a titlului IV din Codul fiscal (în vigoare pînă la 1 iulie 2016).

Or, ținând cont de faptul că contribuabilul a fost sancționat pentru necalcularea și neachitarea accizului pentru materie primă - alcool etilic (marfa care se supune accizului, poziția tarifară 2207), utilizată de contribuabil la fabricarea și expedierea mărfii nesupuse accizelor în perioada fiscală noiembrie 2014 - martie 2016, Serviciul Fiscal de Stat a aplicat corect prevederile legale ale acestui articol, adică în redacția legii la data comiterii încălcării, acțiuni care au fost în deplină concordanță cu prevederile art.3 alin.(4), art.214 alin.(1), art.216 alin.(6) din Codul Fiscal.

Referitor la argumentele SA „Vinăria din Vale” și a Curții de Apel Chișinău privind netemeinicia deciziei de inițiere a controlului fiscal nr. 22 din 27 martie 2017 și DDCF-12687/07 din 19 februarie 2018, prin care s-a efectuat controlul repetat privind corectitudinea calculării și achitării de către contribuabilul SA „Vinăria din Vale” a accizelor la buget pentru perioada 01 decembrie 2013 – 30 septembrie 2016, deoarece aceasta nu conține argumentele și premisele factologice aferente emiterii acestui act, având în vedere faptul că anterior, reclamanta a fost supusă unor numeroase controale, unde s-a constatat că, în calitate de contribuabil, aceasta s-a conformat tuturor cerințelor legale ce vizează plata accizelor la bugetul de stat, acestea la fel nu pot constitui drept temei absolut pentru respingerea recursului din următoarele considerente.

În conformitate cu art. 146 alin.(1) Cod fiscal, postul fiscal se creează de Serviciul Fiscal de Stat în scopul prevenirii și depistării cazurilor de încălcare fiscală, inclusiv a cazurilor de eschivare de la stingerea obligațiilor fiscale, precum și în scopul exercitării altor atribuții de administrare fiscală.

Conform art. 214 alin. (6) Cod fiscal, organele cu atribuții de administrare fiscală pot efectua controlul fiscal repetat în cazul în care rezultatele controlului fiscal exercitat anterior sînt neconcludente, incomplete sau nesatisfăcătoare ori dacă ulterior au fost depistate circumstanțe ce atestă existența unor semne de încălcare fiscală și, prin urmare, se impune un nou control.

În temeiul art. 216 alin.(3), (5) și (6) Cod fiscal, controlul fiscal la fața locului referitor la un contribuabil poate cuprinde atît unul, cît și mai multe tipuri de impozite și taxe. În cursul unui an calendaristic se admite efectuarea unui singur control fiscal la fața locului pe unele și aceleași tipuri de impozite și taxe pentru una și aceeași perioadă fiscală. Această restricție nu se extinde asupra cazurilor cînd controlul fiscal la fața locului se efectuează în legătură cu reorganizarea sau lichidarea contribuabilului; cînd după efectuarea controlului se depistează semne de încălcări fiscale; cînd acesta este o verificare prin contrapunere; cînd controlul ține de activitatea posturilor fiscale; cînd controlul se efectuează la solicitarea organelor de drept și a celor prevăzute la art.131 alin.(5) sau în legătură cu auditul activității Serviciului Fiscal de Stat de către organul ierarhic superior; cînd necesitatea controlului a apărut în urma examinării cazului cu privire la încălcarea fiscală sau în urma examinării contestației.

La finalizarea controlului fiscal la fața locului, se întocmește un act de control fiscal. La posturile fiscale, actul de control fiscal se va întocmi numai în caz de depistare a încălcării legislației fiscale. În cazul depistării vreunei încălcări fiscale, organul care exercită controlul ia decizia corespunzătoare. Prin derogare de la

prevederile prezentului alineat, dacă încălcarea fiscală se depistează de către serviciul de colectare a impozitelor și taxelor locale, decizia respectivă se emite de Serviciul Fiscal de Stat, cu respectarea prevederilor de la art.159 alin. (2).

Actul de control fiscal este un document întocmit de funcționarul fiscal sau altă persoană cu funcție de răspundere a organului care exercită controlul, în care se consemnează rezultatele controlului fiscal. În act se va descrie obiectiv, clar și exact încălcarea legislației fiscale și/sau a modului de evidență a obiectelor impunerii, cu referire la documentele de evidență respective și la alte materiale, indicându-se actele normative încălcate. În act va fi reflectată fiecare perioadă fiscală în parte, specificându-se încălcările fiscale depistate în ea.

Iar, conform art. 221 Cod fiscal, verificarea tematică se aplică atât în cazul controlului fiscal cameral, cât și al celui la fața locului și constă în controlul asupra stingerii unui anumit tip de obligație fiscală sau asupra executării unei alte obligații prevăzute de legislația fiscală, verificându-se documentele sau activitatea contribuabilului.

Din interpretarea corectă a normelor de drept material enunțate, instanța de recurs relevă că normele Codului fiscal acordă dreptul Serviciului Fiscal de Stat de a efectua controlul fiscal repetat asupra perioadelor, care anterior au fost supuse verificării atunci când apare circumstanța legală ce impune controlul repetat, și anume, în cazul în care Serviciul Fiscal de Stat atestă că rezultatele controlului precedent sunt neconcludente, incomplete sau nesatisfăcătoare, ori dacă ulterior au fost depistate circumstanțe ce atestă existența unor semne de încălcare fiscală.

Altfel spus, inițierea controlului repetat este determinată de acea circumstanță, care nu este limitată în timp. În cazul în care Serviciul Fiscal de Stat atestă o asemenea circumstanță, este în drept să inițieze controlul fiscal repetat.

Aici, Colegiul reține că corectitudinea calculării, declarării și achitării accizului de SA „Vinăria din Vale” pentru perioada 01 decembrie 2013-30 septembrie 2016, conform materialelor cauzei a fost verificată odată de Inspectoratul Fiscal de Stat pe r-nul Cantemir, în cadrul controlului fiscal prin metoda verificării totale (actul de control nr.5-676439, 5-676440, 5-676441 din 18 noiembrie 2016) și a doua oară, a fost supusă controlului fiscal repetat de Serviciul Fiscal de Stat, prin metoda verificării tematice (actul de control nr.5-683221 din 21 februarie 2018 în temeiul căruia a fost emisă decizia organului fiscal de încălcare a legislației fiscale care se solicită a fi casată în prezenta speță). Alte controale fiscale pentru aceeași perioadă, 01 decembrie 2013-30 septembrie 2016, privind respectarea de către SA „Vinăria din Vale” a legislației la declararea și achitarea accizului Serviciul Fiscal de Stat nu a efectuat.

La rândul său, celelalte controale, care au fost efectuate de Serviciul Fiscal de Stat în legătură cu cererile privind restituirea TVA (19 la număr) și care au fost invocate de partea reclamantă în acțiune în susținere poziției de anulare a actului administrativ contestat, Colegiul reține că acestea nu au legătură cu verificările efectuate la caz pentru o altă categorie de impozit de stat, accizul. Or, perioada pentru care a fost efectuat controlul fiscal repetat a avut justificare juridică, iar Serviciul Fiscal de Stat nu a admis excese la acest capitol.

Respectiv, ținând cont de cele menționate, instanța de recurs relevă că controlul fiscal repetat a fost inițiat și efectuat de Serviciul Fiscal de Stat cu respectarea și în limitele cadrului legal prevăzut de Codul fiscal.

În continuare, Colegiul reține că mențiunea instanței de apel precum că conform ordonanței Procuraturii mun. Bălți din 26 aprilie 2019 de clasare a procesului penal, emisă în cauza penală nr.2018430254, în evidența contabilă de către SA „Vinăria din Vale” au fost reflectate toate datele, veridic, privind procesul de producție, livrări și procurări, procesul de export a mărfurilor finite, precum și datele utilizarea materiei prime în procesul de producție, nefiind constatată tănuirea obiectelor impozabile, aceasta nu poate fi apreciat drept motivul principal, evident, care a determinat clasarea procesului penal și respectarea de SA „Vinăria din Vale” a prevederilor art.4 alin.(6) din Legea nr.1054 din 16 iunie 2000 „Pentru punerea în aplicare a titlului IV din Codul fiscal” (în redacția legii la data comiterii încălcării), fiind doar una din consemnările din ordonanța respectivă.

Or, conform constatărilor aceleiași ordonanțe, lipsa intenției de săvârșire a infracțiunii, bănuiala de comiterea căreia se impune factorilor de decizie ai SA „Vinăria din Vale” se demonstrează și prin faptul că după epuizarea căilor de atac extrajudiciare în privința deciziei organului fiscal, prin care s-a constatat și calculat cuantumul accizelor pretins a fi diminuate, entitatea vizată, la cererea sa din 17 iulie 2018, în mod benevol, a achitat suma accizelor calculate în sumă totală de 14233236 lei, conformându-se cerințelor legale ale organului fiscal.

Deci, motivul principal care a determinat clasarea procesului penal a fost achitarea benevolă a accizului în sumă de 14233236 lei, SA „Vinăria din Vale” conformându-se benevol deciziei nr.60 din 14 martie 2018, care se solicită a fi anulată la caz.

În aceste circumstanțe, nu poate fi incriminată ilegalitatea actului administrativ contestat, în condițiile în care acesta a fost emis legal, în conformitate cu prevederile legislației în vigoare la data comiterii încălcării. Respectiv, din aceleași considerente, argumentul SA „Vinăria din Vale” precum că Serviciul Fiscal de Stat a examinat superficial circumstanțele sale invocate în contestația depusă, decade.

La rândul său, respingerea pretenției principale privind anularea deciziei nr.60 din 14 martie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SA „Vinăria din Vale” dictează necesitatea respingerii și a pretenției subsecvente privind obligarea Serviciului Fiscal de Stat de a-i restitui SA „Vinăria din Vale” suma încasată întru executarea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.60 din 14 martie 2018, or, pretenția vizată este una subsecventă celei principale, motiv pentru care urmează soluția pretenției principale care a fost respinsă.

Din aceste considerente și având în vedere că instanța de apel greșit a ajuns la concluzia temeiniciei și admitterii parțiale a acțiunii SA „Vinăria din Vale”, 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, cu casarea parțială a deciziei instanței de apel, în partea admitterii acțiunii, cu emiterea în această parte a unei alte decizii, de respingere a acțiunii sub aspectele sus-enunțate. În rest, decizia instanței de apel urmează a fi menținută.

În conformitate cu 258 alin (3), 224 alin. (1) lit. f) în coroborare cu art. 248 alin. (1) lit. b) Cod administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție

d e c i d e:

Se admite recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat.

Se casează parțial decizia din 29 iulie 2020 a Curții de Apel Chișinău, în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea pe Acțiuni „Vinăria din Vale” (succesor în drepturi Societatea cu Răspundere Limitată „Vinăria din Vale”) împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor administrative și obligarea restituirii sumei încasate, **în partea** admiterii pretențiilor din acțiune privind anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.60 din 14 martie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de Societatea pe Acțiuni „Vinăria din Vale” (în prezent Societatea cu Răspundere Limitată „Vinăria din Vale”) și obligarea Serviciului Fiscal de Stat de a-i restitui Societății pe Acțiuni „Vinăria din Vale” (actualmente Societatea cu Răspundere Limitată „Vinăria din Vale”) suma încasată întru executarea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.60 din 14 martie 2018, cu emiterea în această parte a unei alte decizii, de respingere a pretențiilor.

În rest, decizia din 29 iulie 2020 a Curții de Apel Chișinău, se menține.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Maria Ghervas

Victor Burduh

Nicolae Craiu

Nina Vascan

Dosarul nr. 3ra-20/21

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Buiucani (jud: O. Ionașcu)

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

Î N C H E I E R E

26 martie 2021

mun. Chișinău

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

În componența:

Președintele ședinței, judecătorul
judecătoriai

Tamara Chișca-Doneva
Maria Ghervas
Victor Burduh
Nicolae Craiu
Nina Vascan

examinând cererea cu privire la ridicarea excepției de neconstituționalitate depusă de SRL „Vinăria din Vale”, reprezentată de avocatul Adrian Grosu,

în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Vinăria din Vale” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor administrative și obligarea restituirii sumei încasate,

c o n s t a t ă :

La 10 mai 2018, SRL „Vinăria din Vale” (succesor în drepturi a SA „Vinăria din Vale”) a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor administrative și obligarea restituirii sumei încasate.

Prin hotărârea din 09 aprilie 2019 a Judecătoriai Chișinău, sediul Buiucani, s-a admis cererea de chemare în judecată depusă de SA „Vinăria din Vale” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ și obligarea restituirii sumei încasate în temeiul actului contestat. S-a anulat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 60 din 14 martie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SA „Vinăria din Vale”. S-a obligat Serviciul Fiscal de Stat să restituie SA „Vinăria din Vale” suma încasată întru executarea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 60 din 14 martie 2018(f.d.12, 18-45, vol.III).

La data 23 aprilie 2019, Serviciul Fiscal de Stat a depus apel împotriva hotărârii instanței de fond solicitând admiterea cererii de apel, casarea hotărârii din 09 aprilie 2019 a Judecătoriai Chișinău, sediul Buiucani și emiterea unei noi hotărâri de respingere a acțiunii (f.d.14, vol.III).

Prin decizia din 29 iulie 2020 a Curții de Apel Chișinău, a fost admis apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat. S-a casat integral hotărârea din 09 aprilie 2019 a Judecătoriai Chișinău, sediul Buiucani și s-a emis o nouă hotărâre de admitere parțială a acțiunii depuse de SA „Vinăria din Vale” împotriva Serviciului Fiscal de

Stat cu privire la contestarea actelor administrative și obligarea restituirii sumei încasate.

Invocând netemeinicia și ilegalitatea deciziei instanței de apel, la 04 august 2020, Serviciul Fiscal de Stat a contestat-o cu recurs, solicitând admiterea acestuia, casarea parțială a deciziei instanței de apel cu pronunțarea unei noi decizii de respingere a acțiunii depuse de SA „Vinăria din Vale”. Iar, la 21 august 2020 a prezentat motivarea recursului, în care a reiterat pretențiile inițiale și a solicitat admiterea acestora (f.d.193-194, 198-206, Vol. III).

La 25 septembrie 2020 SRL „Vinăria din Vale”, reprezentată de avocatul Adrian Grosu, a depus referință la recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat solicitând declararea inadmisibilă a recursului.

Prin încheierea din 04 noiembrie 2020 a Curții Supreme de Justiție, recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat a fost numit pentru examinare în complet de 5 judecători.

La 09 martie 2021 SRL „Vinăria din Vale”, reprezentată de avocatul Adrian Grosu a depus demers privind admiterea succesiunii în drepturi, solicitând înlocuirea SA „Vinăria din Vale” cu succesorul ei în drepturi SRL „Vinăria din Vale”, care prin încheierea din 10 martie 2021 a Curții Supreme de Justiție a fost admisă în sensul formulat.

La 25 martie 2021 SRL „Vinăria din Vale”, reprezentată de avocatul Adrian Grosu a depus cerere privind ridicarea excepției de neconstituționalitate, solicitând dispunerea ridicării excepției de neconstituționalitate privind exercitarea controlului constituționalității art.246, 248 din Codul administrativ și art. 214 Cod fiscal.

În susținerea prezentei cereri, SRL „Vinăria din Vale”, reprezentată de avocatul Adrian Grosu a subliniat că art.246, 248 din Codul administrativ, sunt norme care stau la baza examinării fondului cauzei și care sunt supuse controlului de constituționalitate Iar, art. 214 Cod fiscal, este un articol incidental fondului cauzei și a fost reținut de instanțele ierarhic inferioare la examinarea cauzei, deoarece anume urmare a efectuării controlului repetat, în lipsa unui temei clar și previzibil, a dus la lezarea drepturilor reclamantei-intimate SRL „Vinăria din Vale”, succesor în drepturi a SA „Vinăria din Vale”. Acest articol fiind în mod similar supus controlului de neconstituționalitate, conform sesizării anexate la prezenta cerere.

Examinând cererea SRL „Vinăria din Vale”, reprezentată de avocatul Adrian Grosu cu privire la ridicarea excepției de neconstituționalitate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că aceasta urmează a fi respinsă, din următoarele motive.

Prin prisma art. 195 din Codul administrativ, procedura acțiunii în contenciosul administrativ se desfășoară conform prevederilor prezentului cod. Suplimentar se aplică corespunzător prevederile Codului de procedura civilă, cu excepția art. 169-171.

În conformitate cu art. 12¹ alin. (1) din Codul de procedură civilă, în cazul existenței incertitudinii privind constituționalitatea legilor, a hotărârilor Parlamentului, a decretelor Președintelui Republicii Moldova, a hotărârilor și ordonanțelor Guvernului ce urmează a fi aplicate la soluționarea unei cauze, instanța de judecată, din oficiu sau la cererea unui participant la proces, sesizează Curtea Constituțională.

Alineatul (2) al aceluiași articol prevede că, la ridicarea excepției de neconstituționalitate și sesizarea Curții Constituționale, instanța nu este în drept să se pronunțe asupra temeiniciei sesizării sau asupra conformității cu Constituția a normelor contestate, limitându-se exclusiv la verificarea întrunirii următoarelor condiții:

a) obiectul excepției intră în categoria actelor prevăzute la art. 135 alin. (1) lit.a) din Constituție;

b) excepția este ridicată de către una din părți sau reprezentantul acesteia ori este ridicată de către instanța de judecată din oficiu;

c) prevederile contestate urmează a fi aplicate la soluționarea cauzei;

d) nu există o hotărâre anterioară a Curții Constituționale având ca obiect prevederile contestate.

Conform paragrafului 82 din Hotărârea Curții Constituționale nr. 2 din 09 februarie 2016, pentru interpretarea articolului 135 alin. (1) lit. a) și g) din Constituție, judecătorul ordinar nu se va pronunța asupra temeiniciei sesizării sau asupra conformității cu Constituția a normelor contestate, ci se va limita exclusiv la verificarea întrunirii următoarelor condiții: obiectul excepției intră în categoria actelor cuprinse la articolul 135 alin. (1) lit. a) din Constituție; excepția este ridicată de către una din părți sau reprezentantul acesteia, sau este ridicată de către instanța de judecată din oficiu; prevederile contestate urmează a fi aplicate la soluționarea cauzei; nu există o hotărâre anterioară a Curții având ca obiect prevederile contestate.

În paragraful 83 din Hotărârea menționată, Curtea Constituțională a reținut că, verificarea constituționalității normelor contestate constituie competența exclusivă a Curții Constituționale, iar judecătorii ordinari nu sunt în drept să refuze părților sesizarea Curții Constituționale, decât doar în condițiile menționate la paragraful 82. În această ordine de idei, reiterând raționamentele expuse de Curtea Constituțională în Hotărârea nr. 2 din 09 februarie 2016, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrative al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție reține următoarele.

La caz, obiectul cererii de ridicare a excepției de neconstituționalitate constituie art.246, 248 din Codul administrativ și art. 214 Cod fiscal.

Sesizarea privind excepția de neconstituționalitate, fiind ridicată de către SRL „Vinăria din Vale”, reprezentată de avocatul Adrian Grosu, în dosarul nr. 3ra-20/21, aflat la examinare în ordine de recurs la Curtea Supremă de Justiție, este formulată de subiectul abilitat cu acest drept, în temeiul articolului 135 alin. (1) lit. a) și g) din Constituție, astfel cum a fost interpretat prin Hotărârea Curții Constituționale nr. 2 din 09 februarie 2016.

Din interpretarea logico-juridică a dispozițiilor art. 12¹ alin. (2) din Codul de procedură civilă rezultă cert că pentru a fi admisă, cererea cu privire la ridicarea excepției de neconstituționalitate și sesizarea Curții Constituționale trebuie să întrunească anumite condiții cumulative, prin care: prevederile contestate urmează a fi aplicate la soluționarea cauzei și să nu existe o hotărâre anterioară a Curții Constituționale având ca obiect prevederile contestate.

În circumstanțele expuse, verificând întrunirea de către autorul cererii privind ridicarea excepției de neconstituționalitate a exigențelor evidențiate supra, Colegiul atestă că la cazul din speță lipsesc temeiuri de admitere a cererii respective.

Cu referire la cererea privind ridicarea excepției de neconstituționalitate a art. 246 și 248 Cod administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție reține că prevederile enunțate nu urmează a fi aplicate la soluționarea în fond a prezentei cauze, or, art. 246 din Codul administrativ, reglementează admisibilitatea cererii de recurs, care prin încheierea din 04 noiembrie 2020 a fost consumată, iar prevederile art. 248 Cod administrativ, se referă la decizia instanței de recurs, care de asemenea nu are tangență cu fondul cauzei.

Referitor la cererea privind ridicarea excepției de neconstituționalitate a prevederilor art. 214 Cod fiscal, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție relevă că acestea au constituit anterior obiectul controlului constituționalității, la 24 octombrie 2019, Curtea Constituțională a Republicii Moldova declarând inadmisibilă sesizarea depusă în acest sens.

Astfel, efectuând controlul constituționalității prevederii enunțate, Curtea Constituțională a concluzionat că semnificația textului contestat poate fi dedus din sensul obișnuit al termenilor care îl compun, prin aplicarea regulilor de interpretare lingvistică. Mai mult, Curtea Constituțională a subliniat că orice pretins abuz al organului fiscal, comis în baza prevederilor contestate, ar putea fi cenzurat de către instanțele judecătorești. Așadar, există un control judiciar care protejează persoana de eventualele acte și acțiuni ale organului fiscal.

Deci, având în vedere că nu sunt întrunite condițiile menționate la § 82 din Hotărârea Curții Constituționale nr. 2 din 09 februarie 2016 pentru interpretarea articolului 135 alin. (1) lit. a) și lit. g) din Constituția Republicii Moldova, rezultă netemeinicia cererii SRL „Vinăria din Vale”, reprezentată de avocatul Adrian Grosu privind ridicarea excepției de neconstituționalitate.

În conformitate cu art. 195, 230, Cod administrativ, art. 12¹, 269- 270 Cod de procedură civilă, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție,

dispune:

Se respinge cererea înaintată de SRL „Vinăria din Vale”, reprezentată de avocatul Adrian Grosu, privind ridicarea excepției de neconstituționalitate a art.246, 248 din Codul administrativ și art. 214 Cod fiscal, ca fiind neîntemeiată.

Încheierea nu se supune nici unei căi de atac

Președintele ședinței,
judecătorul
judecătorii

Tamara Chișca-Doneva

Maria Ghervas

Victor Burduh

Nicolae Craiu

Nina Vascan