

Dosarul nr. 3ra-848/21

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud: I.Barbacaru)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud: V.Negru, Gr. Dașchevici, A.Bostan)

DECIZIE

24 noiembrie 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
Nicolae Craiu
Nina Vascan
Victor Burduh

examinând în ședință publică recursul depus de Compania Aeriană „Air Moldova” Societate cu Răspundere Limitată,

în cauza de contencios administrativ la acțiunea în contestare depusă de Compania Aeriană „Air Moldova” Societate cu Răspundere Limitată împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea în parte a actului administrativ individual defavorabil, anularea în tot a deciziei pe marginea cererii prealabile și obligarea emiterii actului administrativ individual favorabil, de restituire a sumei,

împotriva deciziei din 27 aprilie 2021 a Curții de Apel Chișinău, prin care a fost respins apelul depus de Compania Aeriană „Air Moldova” Societate cu Răspundere Limitată și a fost menținută hotărârea din 25 noiembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani,

c o n s t a t ă:

La data de 26 decembrie 2019, Compania Aeriană „Air Moldova” Societate cu Răspundere Limitată (în continuare CA „Air Moldova” SRL) a depus acțiune în contestare în ordinea contenciosului administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat, care la data de 6 noiembrie 2020 a fost concretizată, privind anularea în parte a actului administrativ individual defavorabil, anularea în tot a deciziei pe marginea cererii prealabile și obligarea emiterii actului administrativ individual favorabil, de restituire a sumei.

În motivarea acțiunii în contestare, reclamanta a invocat că la data de 23 octombrie 2019, în urma efectuării controlului fiscal la compania aeriană, i-a fost înmănat actul de control nr.5-695714, prin care organul de control a depistat și semnalat anumite derogări, conținute în cele 11 (unsprezece) puncte menționate în concluzii.

CA „Air Moldova” SRL a menționat că la data de 7 noiembrie 2019, a înaintat în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (8) din Codul fiscal către Serviciul Fiscal de Stat dezacordul la actul de control nr. 5-695714 din 23 octombrie 2019, în partea ce ține de pct. 8 al concluziilor organului de control și anume: nerespectarea termenilor de repatriere a mijloacelor bănești în sumă de 27 286 500 MDL (1 747 432 dolari SUA).

Însă, prin decizia nr. 258 din 13 noiembrie 2019, Serviciul Fiscal de Stat a calculat și încasat la buget sancțiuni pentru încălcarea legislației, inclusiv amendă în sumă de 4 911 570 lei (27 286 500 lei x 18%) pentru nerespectarea de către companie a termenelor de repatriere a mijloacelor bănești.

Nefiind de acord cu decizia sus-menționată și întru respectarea procedurii prealabile, la data de 25 noiembrie 2019, CA „Air Moldova” SRL, a depus în temeiul art. 268-269 din Codul fiscal în adresa pârâtului contestație la decizia nr. 258 din 13 noiembrie 2019, prin care a considerat-o ilegală și neîntemeiată în partea ce ține de aplicarea amenzii pentru nerespectarea termenelor de repatriere a mijloacelor bănești.

La rândul său, Serviciul Fiscal de Stat, ignorând toate cele specificate atât în contestație cât și în dezacordul companiei, prin decizia nr. 410 din 12 decembrie 2019, a respins contestația (cererea prealabilă) 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 contestație superficial, motiv din care deciziile contestate sunt ilegale în fond și emise contrar legii.

Aceasta deoarece în motivarea soluției sale, organul fiscal a indicat că repatrierea valutei precum și aplicarea sancțiunilor pecuniare este reglementată de Legea nr.1466 din 29 ianuarie 1998 și nu de prevederile Codului fiscal, respectiv termenul de repatriere de 4 ani nu poate fi aplicat în cazul controlului respectării termenelor repatrierii mijloacelor bănești și a serviciilor provenite din tranzacțiile economice externe.

La acest capitol reclamanta a specificat că nu a menționat termenul de 4 ani ca termen pentru repatriere, dar ca termen de prescripție pentru determinarea obligațiilor fiscale, prevedere stipulată în art. 264 alin. (1) pct. c) din Codul fiscal.

Mai mult ca atât, invocarea de către Serviciul Fiscal de Stat a neaplicării normelor Codului fiscal, dar al aplicării în exclusivitate a prevederilor Legii nr. 1466 din 29 ianuarie 1998, este lipsită de suport juridic, deoarece sunt două acte normative care cuprind norme juridice ce vizează raporturile juridice fiscale, care totodată reprezintă și o bază normativă a metodelor și tehnicilor de exercitare a controlului asupra repatrierii, cu stabilirea particularităților perfectării rezultatelor aferente acestora.

Respectiv, doar Codul fiscal conține norme speciale care identifică obligațiile fiscale, precum și modurile de stingere a acestora, iar Legea sus-menționată conține anumite norme speciale ce stabilesc cazurile concrete pentru care survine răspunderea fiscală. Deci, sunt două acte normative care reglementează circumstanțe juridice distincte din cadrul unor aceleași succesiuni de fapte juridico-fiscale.

De altfel, în acțiune a fost subliniat și faptul că Codul fiscal reprezintă o lege organică care potrivit art. 10 alin. (1) din Legea cu privire la actele normative este actul normativ care reprezintă o dezvoltare a normelor constituționale și poate interveni în domeniile expres prevăzute de Constituție.

În același timp, Legea nr. 1466 din 29 ianuarie 1998 este o lege ordinară care potrivit art. 11 din același act normativ este un act adoptat de către Parlament, care intervine în orice domeniu al relațiilor sociale, cu excepția domeniilor supuse reglementării prin Constituție și lege organică.

Pe cale de consecință, în cazul unor contradicții dintre o lege organică și una ordinară se va aplica cu prioritate legea organică, ceea ce explică clar incidența inevitabilă a Codului fiscal în cazul speței ce îi vizează.

În sprijinul celor relatate, reclamanta a indicat că aplicabilitatea ambelor acte normative se justifică reieșind, din următoarele argumente.

Art. 1 alin. (1) al Legii nr. 1466 din 29 ianuarie 1998 cu privire la reglementarea repatrierii de mijloace bănești, mărfuri și servicii provenite din tranzacțiile economice externe, expres stabilește modul de activitate, drepturile, obligațiile și responsabilitatea agenților economici, și a autorităților administrației publice în domeniul repatrierii mijloacelor bănești, mărfurilor și serviciilor provenite din tranzacțiile economice externe.

Art. 4 alin. (1) din aceeași lege prevede că controlul asupra repatrierii mijloacelor bănești, a mărfurilor și serviciilor provenite din tranzacțiile economice externe se efectuează de către Serviciul Fiscal de Stat în timpul controalelor efectuate la agenții economici, în modul stabilit de legislație.

Art. 5 alin. (1) al legii aplicabile, stipulează că constatarea încălcărilor și aplicarea sancțiunilor pecuniare se efectuează de către Serviciul Fiscal de Stat, în baza rezultatelor verificării datelor privind nerespectarea de către agenții economici a termenelor de încasare (repatriere) a mijloacelor bănești și a celor materiale.

De asemenea, art. 6 al legii vizate, prevede că agenții economici vinovați de încălcarea prezentei legi poartă răspundere în conformitate cu legislația în vigoare.

Reieșind din aceste prevederi, deși organul de constatare a încălcărilor și aplicarea sancțiunilor pecuniare este Serviciul Fiscal de Stat, totuși procedura este cea reglementată de legislația fiscală.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile art. 231 alin.(1) din Codul fiscal, tragerea la răspundere pentru încălcare fiscală înseamnă aplicarea de către Serviciul Fiscal de Stat, în condițiile prevăzute de legislația fiscală, a unor sancțiuni față de persoanele care au săvârșit încălcări fiscale.

În acest context, răspunderea fiscală este o formă a răspunderii juridice, angajată ca urmare a încălcării unei dispoziții de drept fiscal. Acest fapt dă naștere unui raport juridic de constrângere, născut ca efect al săvârșirii încălcării fiscale.

Conținutul raportului juridic fiscal de constrângere este format din dreptul statului de a atrage la răspundere persoana care a săvârșit încălcarea, prin aplicarea sancțiunii corespunzătoare, prevăzută de legea fiscală, și din obligația persoanei în cauză de a executa sancțiunea aplicată. (art. 235 din Codul fiscal).

Potrivit art. 214 din Codul fiscal, activitatea contribuabilului poate fi supusă controlului fiscal pentru o perioadă ce nu depășește termenele de prescripție stabilite de lege.

Reclamanta a mai menționat și faptul că constatarea încălcărilor și determinarea obligațiilor fiscale ale agenților economici care au încălcat termenele de încasare (repatriere) a mijloacelor bănești și a celor materiale este prescrisă de legislație. Astfel, cadrul normativ pertinent stabilește termenul de prescripție de 4 ani pentru determinarea obligațiilor fiscale în sensul stabilirii de sancțiuni fiscale. De altfel, în conformitate cu prevederile art. 264 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, cu excepția cazurilor prevăzute la alin. (2), obligațiile fiscale pot fi determinate de către contribuabil și Serviciul Fiscal de Stat sau alte organe cu atribuții de administrare fiscală în următoarele termene: sancțiunile fiscale neaferele unor impozite și taxe concrete - în cel mult 4 ani din data săvârșirii încălcării fiscale.

Dreptul statului de a trage la răspundere fiscală persoanele care săvârșesc încălcări se stinge dacă acesta nu este exercitat într-un anumit interval de timp.

În acest sens, art. 170 din Codul fiscal indică modurile de stingere a obligației fiscale, printre care se numără și prescripția.

În continuarea celor expuse, în acțiunea s-a invocat și art. 173 alin. (1) din Codul fiscal care reglementează stingerea obligației fiscale prin prescripție și anume - dacă nu a fost exercitat în termenele prevăzute de prezentul cod, dreptul statului de a determina obligația fiscală sau de a o executa silit se stinge prin prescripție.

Asupra situației de fapt, reclamanta a subliniat că la data de 15 septembrie 2000 Întreprinderea de Stat Compania Aeriană „Air Moldova” a încheiat cu nerezidentul Embraer Finance Limited contractul DCT 037/2000 de vânzare-cumpărare a 2 aeronave tip „Embraer 145”, în care a acționat în calitate de cumpărător. Ultima tranșă din prețul contractului a fost achitată de cumpărător la data de 5 octombrie 2007.

Având în vedere această dată (5 octombrie 2007), cumpărătorul - Întreprinderea de Stat Compania Aeriană „Air Moldova” a înregistrat presupusa încălcare a obligației de repatriere conform legislației aplicabile în perioada menționată la data de 6 octombrie 2008.

Luând în considerație că Întreprinderea de Stat Compania Aeriană „Air Moldova” a înregistrat încălcarea obligației de repatriere la data de 6 octombrie 2008, termenul de prescripție pentru determinarea obligației fiscale prevăzute la art. 5 alin. (3) și alin. (4) Legii cu privire la reglementarea repatrierii de mijloace bănești, mărfuri și servicii provenite din tranzacțiile economice externe nr. 1466 din 29 ianuarie 1998 a expirat începând cu data de 7 octombrie 2012.

Prin urmare, organul de control - Serviciul Fiscal de Stat, nu s-a încadrat în termenul de prescripție prevăzut de art. 264 din Codul fiscal, în vederea determinării obligațiilor fiscale, având drept temei derogări de la cadrul legal semnalate atât în actul de control nr. 5-695714 din 23 octombrie 2019, precum și în decizia emisă pe marginea acestuia, și anume nerespectarea termenilor de repatriere a mijloacelor bănești în sumă de 27 286 500 MDL (1 747 432 dolari SUA).

La acest subiect, a reiterat că prescripția răspunderii fiscale constă în stingerea raportului juridic fiscal de conflict, născut prin săvârșirea unei încălcări, ca urmare a nerealizării lui într-un anumit termen prevăzut de lege.

Pornind de la rațiunea necesității tragerii la răspundere fiscală a făptuitorilor într-un termen cât mai scurt de la data săvârșirii faptelor, legiuitorul a înțeles să instituie termenul prevăzut în 264 alin. (1) din Codul fiscal, în care neluarea unei măsuri punitive să aibă ca efect înlăturarea răspunderii fiscale prin intervenția prescripției.

Or, prescripția răspunderii fiscale este o cauză extinctivă (de stingere) a răspunderii fiscale, o cauză ce stinge raportul juridic fiscal de conflict, deoarece acesta nu a fost soluționat într-o perioadă de timp rezonabilă și care determină imposibilitatea aplicării sau luării sancțiunilor de drept fiscal, cauză determinată și justificată de influența pe care trecerea timpului o exercită asupra necesității de a se recurge la constrângere fiscală.

Această cauză extinctivă înlătură răspunderea fiscală, făcând să înceteze dreptul organelor fiscale de a trage la răspundere fiscală și de a aplica o pedeapsă celui care a săvârșit o încălcare și, pe cale de consecință, stinge obligația faptuitorului de a răspunde fiscal. Ea are caracterul unei renunțări la acțiune, renunțare prestabilită de lege, dar supusă condiției trecerii unui anumit termen de la data săvârșirii încălcării.

Astfel, potrivit deciziei emise de Serviciul Fiscal de Stat, efectul defavorabil al neîndeplinirii la timp (4 ani) a obligațiilor de serviciu, este pasat contribuabilului.

Tot în acest context, Codul fiscal conține norme prin care indică expres termenul când Serviciul Fiscal de Stat are competența de a recurge la executarea silită a obligației fiscale.

Astfel, art. 265 alin. (1) precizează că dacă determinarea obligației fiscale a avut loc în termen sau în perioada stabilită la art.264, ea poate fi stinsă prin executare silită de către Serviciul Fiscal de Stat sau de către instanța judecătorească, însă numai în cazul în care acțiunile Serviciului Fiscal de Stat sau sesizarea instanței judecătorești au avut loc pe parcursul a 6 ani de după determinarea obligației fiscale.

Reieșind din normele relatate, este indubitabil faptul că legiuitorul a acordat organului fiscal un termen de 4 ani pentru constatarea oricărei încălcări a legislației fiscale de către contribuabil și de 6 ani pentru executarea silită a acesteia, cel din urmă stingându-se și el la data de 8 octombrie 2018, în cazul în care ar fi fost respectat termenul de determinare a obligației fiscale.

În sprijinul acestor argumente a fost relatată și jurisprudența Curții Europene pentru Drepturile Omului în speța Stoianova și Nedelcu vs. România, în care Curtea a menționat că „carențele autorităților nu pot fi imputabile reclamantilor și nu trebuie să-i pună într-o situație defavorabilă”.

O astfel de afirmație a Serviciului Fiscal de Stat privind neaplicarea a art. 264 din Codul fiscal, duce la imprescriptibilitatea oricărei încălcări a legislației fiscale, această normă fiind lovită de caducitate.

Reieșind din normele materiale și cele procesuale ale ambelor acte normative, care au stat la baza emiterii deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 258 din 13 noiembrie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de CA „Air

Moldova” SRL, temei legal servind prevederile Codului fiscal este inacceptabilă relatarea aplicabilității exclusivă a Legii.

În partea ce ține de invocarea nerespectării termenilor de repatriere a sumei vizate în decizie, a menționat că organul de control, fără o investigație corespunzătoare, a atribuit pripit acestei sume destinația de avans, neavând acte justificate în acest sens, sumă care ulterior s-a demonstrat că are natura unei sancțiuni pentru neexecutarea contractului.

În urma verificărilor întreprinse în cadrul companiei, a documentelor relevante sumei de 1 747 432 dolari SUA, identificată în contul „Avansuri acordate în străinătate”, nu a fost depistat nici un act (în original) vizând raporturile juridice incipiente din anul 2000, care ar da claritate naturii acestei sume.

Respectiv, controlul fiscal s-a efectuat în lipsa cărorva documente contabile relevante, iar potrivit art. 11 alin. (1) din Codul fiscal toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

În continuarea acestor acțiuni, a fost identificat numai un proces-verbal de ridicare din 16 august 2002 întocmit de Departamentul de anchetă al Centrului pentru Combaterea Crimelor Economice și a Corupției al Republicii Moldova. Prin acest act procedural a fost ridicat originalul Contractului DCT 037/2000 de procurare a 2 aeronave Tip Embraer-145. Acest fapt a generat imposibilitatea elucidării clare a acestui subiect de către funcționarul fiscal, în procesul controlului efectuat în cadrul companiei, deoarece nu a luat cunoștință cu contractul în original.

La fel, a comunicat că până în prezent lipsește confirmarea returnării contractului în speță, fapt ce duce la dificultatea stabilirii circumstanțelor reale și certe în care s-a format suma sus menționată.

Reieșind din divergența sumei vizate și anume avansul achitat - 3 724, 2 mii dolari SUA și suma care se invocă a fi nerepatriată - 1 747 432 dolari, a considerat oportun și necesar de a efectua verificări suplimentare, prin solicitarea concursului organelor abilitate, care au participat anterior la examinarea cazului în speță. Astfel, se denotă clar incertitudinea destinației acestei sume.

Între timp, având în vedere că deciziile organului fiscal sunt obligatorii pentru executare, la data de 15 noiembrie 2019, CA „Air Moldova” SRL a achitat 50% din amendă, adică suma de 2 455 785 lei.

Din aceste considerente și având în vedere netemeinicia actelor administrative contestate, care au fost emise cu interpretarea extensiv-defavorabilă a prevederilor legislației fiscale, CA „Air Moldova” SRL a depus prezenta acțiune în contestare, solicitând inclusiv în urma concretizării acțiunii: anularea pct. V din decizia nr. 258 din 13 noiembrie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat, în partea ce ține de aplicarea amenzii pentru nerespectarea termenilor de repatriere a mijloacelor bănești în mărime de 0,05% din suma mijloacelor bănești pentru fiecare zi calendaristică de întârziere, dar nu mai mult de 18% din suma mijloacelor bănești nerepatriate în termenele stabilite; anularea deciziei nr. 410 din 12 decembrie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat prin care contestația depusă de compania aeriană a fost respinsă și a fost menținută decizia nr. 258 din 13 noiembrie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat; restituirea sumei de 2 455 785 lei, achitată de către reclamantă, cu

titlu de amendă; încasarea din contul pârâtului în beneficiul său a tuturor cheltuielilor de judecată suportate pe parcursul judecării cauzei.

În drept, au fost invocate prevederile art. 170, 173, 231, 235, 264, 265, 268-271, 274 din Codul fiscal, art. 209, 224 din Codul administrativ, precum și art. 3, 4, 5, 6 din Legea cu privire la reglementarea repatrierii de mijloace bănești, mărfuri și servicii provenite din tranzacțiile economice externe nr. 1466 din 29 ianuarie 1998.

Prin hotărârea din 25 noiembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, acțiunea în contestare depusă de CA „Air Moldova” SRL a fost respinsă ca neîntemeiată.

La data de 30 noiembrie 2020, în cadrul termenului de atac instituit de art. 232 alin. (1) din Codul administrativ, CA „Air Moldova” SRL a depus apel împotriva hotărârii din 25 noiembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, care la data de 24 decembrie 2020 în conformitate cu art. 232 alin. (2) din Codul administrativ a fost completat cu motivare, solicitând în final admiterea apelului, casarea integrală a hotărârii instanței de fond cu emiterea unei decizii noi, de admitere a acțiunii.

Prin decizia din 27 aprilie 2021 a Curții de Apel Chișinău, a fost respins apelul depus de CA „Air Moldova” SRL și a fost menținută hotărârea din 25 noiembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

Invocând ilegalitatea hotărârii din 25 noiembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și a deciziei din 27 aprilie 2021 a Curții de Apel Chișinău, la data de 13 iulie 2021, CA „Air Moldova” SRL le-a contestat cu motivarea recursului, solicitând admiterea acestuia, casarea actelor judecătorești ce constituie obiectul prezentului recurs, cu pronunțarea unei noi decizii, de admitere a acțiunii.

În susținerea recursului s-au indicat motivele de drept și de fapt invocate în dezacordul la actul de control nr. 5-695714 din 23 octombrie 2019, în partea ce ține de nerespectarea termenilor de repatriere a mijloacelor bănești în sumă de 27 286 500 MDL (1 747 432 dolari SUA), contestația la decizia nr. 258 din 13 noiembrie 2019, acțiunea în contestare și în motivarea apelului anexate la dosar.

Astfel, cu referire la cele expuse anterior, recurenta a invocat repetat în motivarea recursului că organul de control, la examinarea cazului de încălcare a legislației fiscale de către compania aeriană, a încălcat atât termenul de prescripție la determinarea obligațiunii fiscale, cât și cel de tragere la răspundere fiscală.

Deci, Serviciul Fiscal de Stat nu s-a încadrat nici în termenul de 4 ani de constatare a pretensei încălcări a legislației fiscale, aceasta fiind determinată peste 7 ani și nici în termenul de 6 ani de stingere prin executare silită, aceasta expirând la data de 8 octombrie 2018.

În acest sens, a fost menționat și faptul că Curtea Supremă de Justiție a soluționat un caz similar, stabilind faptul expirării constatării încălcării fiscale, aplicând corect normele art. 214, 264 din Codul fiscal (dosarul nr. 3ra-999/13 din 10 iulie 2013).

Respectiv, în ipoteză în care practica națională în litigii similare a identificat un vector stabil de abordare și soluționare a acestora, actele de dispoziție ale instanțelor de judecată ierarhic inferioare contestate sunt marcate prin vicii sub

aspectul respectării CEDO, și anume a art. 6 în sensul nerespectării principiului securității raportului juridic și a art. 14 CEDO – interzicerea discriminării.

Cu referire la fondul acțiunii, recurenta a invocat că organul fiscal a calificat incorect natura juridică a sumei de 1 747 432 dolari SUA în vederea repatrierii acesteia, deoarece pârâtul fără o investigație corespunzătoare, a atribuit pripit acestei sume destinația de avans, neavând acte justificate în acest sens, or, ulterior s-a demonstrat că suma respectivă are natura unei sancțiuni pentru neexecutarea contractului.

Respectiv, Serviciul Fiscal de Stat nu a prezentat careva dovezi că aceste sume nu ar fi penalități, deși recurenta în iterative rânduri a susținut această poziție, iar conform art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

Colegiul notează că în scopul asigurării unui proces echitabil în ordine de recurs, într-un termen rezonabil a remis intimatului Serviciul Fiscal de Stat copia recursului, creându-i astfel condiții egale de a cunoaște modul de derulare a procesului în recurs, cât și i-a acordat posibilitatea de a interveni cu concluzii scrise.

La rândul său, intimatul Serviciul Fiscal de Stat fiind notificat privitor la depunerea recursului a CA „Air Moldova” SRL, prin referința înaintată la data de 6 septembrie 2021, a solicitat respingerea acestuia cu menținerea actului judecătoresc contestat.

La etapa examinării admisibilității cererii de recurs, prin prisma 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 a verificat dacă actul judecătoresc de dispoziție recurat poate constitui obiectul recursului, dacă cererea dedusă judecății este formulată de o persoană împuternicită, dacă aceasta nu a fost depusă în mod repetat și dacă a fost depusă în termen.

La caz, obiectul prezentului recurs se referă la decizia din 27 aprilie 2021 a Curții de Apel Chișinău, emisă ca instanță de apel, care intră în categoria de acte specificate în art. 244 alin. (1) din Codul administrativ. Totodată, cererea de recurs nu este depusă în mod repetat, fiind depusă de către o persoană cu împuterniciri.

Cu referire la termenul de depunere a recursului, completul de admisibilitate reține prevederile art. 245 din Codul administrativ, potrivit cărora 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.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține că decizia instanței de apel a fost adoptată la data de 27 aprilie 2021 (f.d.184) și recepționată de către recurenta CA „Air Moldova” SRL la data de 23 iunie 2021 (f.d.207).

Astfel, depunerea motivării recursului împreună cu cererea de recurs la data de 13 iulie 2021 (f.d.211) este în termen, având în vedere că la dosar nu există date care ar confirma recepționarea de către recurentă a dispozitivului deciziei.

La data de 29 septembrie 2021, examinând admisibilitatea recursului depus de CA „Air Moldova” SRL împotriva deciziei din 27 aprilie 2021 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 acestuia în fond, în complet de cinci judecători.

Totdată, ținând cont de complexitatea cauzei și de problemele invocate în cererea de recurs, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție a considerat prin prisma art. 247 din Codul administrativ că în speță există circumstanțe ce ar dicta necesitatea audierii participanților la proces, motiv pentru care, examinarea recursului a fost fixată în ședință publică pentru data de 4 noiembrie 2021, ora. 09:00.

Astfel, în cadrul ședinței instanței de recurs cu participarea părților din 4 noiembrie 2021, reprezentanții recurentei CA „Air Moldova” SRL – Silvia Capcelea și avocatul Alexandru Rotari au susținut recursul înaintat și au solicitat admiterea acestuia în sensul declarat, reiterând motivele de drept și de fapt indicate în motivarea recursului anexat la dosar.

Reprezentanții intimatului Serviciul Fiscal de Stat – Adriana Zghibartă și Natalia Costin, în cadrul ședinței instanței de recurs au solicitat respingerea recursului cu menținerea deciziei instanței de apel și a hotărârii instanței de fond, pe care le consideră legale și întemeiate, indicând că motivele expuse în recurs sunt declarative și fără suport juridic.

După ce părțile s-au expus în ședința de judecată asupra problemelor invocate în cererea de recurs, examinarea recursului a fost fixată pentru data de 24 noiembrie 2021.

Audiind explicațiile participanților la proces, studiind materialele dosarului în raport cu temeiurile recursului, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră recursul neîntemeiat și care urmează a fi respins cu menținerea deciziei instanței de apel.

În motivarea concluziei enunțate se rețin următoarele argumente.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. a) Cod administrativ, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă una dintre următoarele decizii: respinge recursul.

În interpretarea art. 244 alin. (2) coroborat cu art. 231 alin. (2) din Codul administrativ, rezultă că pentru procedura de recurs se aplică corespunzător prevederile cap. III din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva. Pentru procedura în apel se aplică corespunzător prevederile cap. II din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva.

La rândul său, în corespundere cu art. 22 și art. 219 alin. (1) din Codul administrativ, instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal administrate, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți.

Iar potrivit art. 194 alin. (1) și (2) din același cod, în procedura în prima instanță, în procedura de apel și în procedura de examinare a recursurilor împotriva încheierilor judecătorești se soluționează din oficiu probleme de fapt și de drept. 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 esența litigiului, în scopul verificării aplicării corecte a dreptului material și procedural, instanța de recurs reține starea de fapt constatată de instanțele de judecată ierarhic inferioare și confirmată de părți, precum că inspectorii principali ai Direcției generale administrare contribuabili mari a Serviciului Fiscal de Stat conform deciziei despre inițierea controlului fiscal nr. DICF-61929/24 din 24 septembrie 2019 au efectuat la data de 25 septembrie 2019 în cadrul CA „Air Moldova” SRL controlul fiscal total privind corectitudinea calculării și plenitudinea transferării la buget a impozitelor, taxelor și altor plăți pentru perioada de activitate 1 septembrie 2015 – 31 august 2019; a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, pentru perioada de activitate 1 septembrie 2016 – 31 august 2019; a taxei pentru mărfurile care, în procesul utilizării, cauzează poluarea mediului, pentru perioadele de activitate 1 ianuarie 2017 – 31 august 2019; a taxei pe valoare adăugată, pentru perioadele fiscale februarie – august 2019; a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru anii 2015 – 2018, în rezultatul căruia a fost întocmit actul de control fiscal nr. 5-695713 prelungit pe formularul nr. 5-695714 din 23 octombrie 2019, prin care a fost constatate, depistate și semnalate anumite derogări, conținute în cele 11 (unsprezece) puncte menționate în concluzii (f.d.10-14, 15-19).

Nefiind de acord cu actul de control 5-695714 din 23 octombrie 2019, la data de 7 noiembrie 2019, contribuabilul CA „Air Moldova” SRL a depus în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (8) din Codul fiscal 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 în partea ce ține de pct. 8 al concluziilor organului de control și anume: nerespectarea de către companie a termenilor de repatriere a mijloacelor bănești în sumă de 27 286 500 MDL (1 747 432 dolari SUA) (f.d.21-24).

Având în vedere constatările specificate în actul de control nr. 5-695714 din 23 octombrie 2019 și al dezacordului exprimat de către contribuabilul CA „Air Moldova” SRL, la data de 13 noiembrie 2019, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 258, prin care s-a expus asupra cazului de încălcare fiscală comisă de către CA „Air Moldova” SRL și pentru încălcările depistate aferente perioadelor supuse controlului total și a decis calcularea și încasarea la buget a sancțiunii pentru încălcarea legislației, inclusiv amendă în sumă de 4 911 570 lei (27 286 500 lei x 18%) pentru nerespectarea de către companie a termenilor de repatriere a mijloacelor bănești (f.d.25-28).

Invocând ilegalitatea deciziei sus-menționate și întru respectarea procedurii prealabile, la data de 25 noiembrie 2019, CA „Air Moldova” SRL, a depus în temeiul art. 268-269 din Codul fiscal contestație la Serviciul Fiscal de Stat, solicitând verificarea suplimentară a aspectelor elucidate întru adoptarea unei decizii corecte și anularea deciziei nr. 258 din 13 noiembrie 2019, în partea ce ține

de aplicarea amenzii pentru nerespectarea termenelor de repatriere a mijloacelor bănești (f.d.29-33), însă prin decizia nr. 410 din 12 decembrie 2019 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. 258 din 13 noiembrie 2019 (f.d.34-36).

Între timp, având în vedere că deciziile organului fiscal sunt obligatorii pentru executare și ținând cont de faptul că CA „Air Moldova” SRL în termen de 3 zile lucrătoare de la data înmînării deciziei asupra cazului de nerespectare a termenelor de repatriere a mijloacelor bănești și materiale, a stins la data de 15 noiembrie 2019 – 50 la sută din suma amenzii calculate – 2 455 785 lei (f.d.111) și a prezentat organului abilitat al Serviciului Fiscal de Stat documentele ce confirmă stingerea acesteia, organul fiscal, prin decizia nr. 120R din 27 noiembrie 2019 a redus amenda cu 50% aplicată față de CA „Air Moldova” SRL.

Totuși, considerând că pârâțul Serviciul Fiscal de Stat a examinat circumstanțele invocate în contestație superficial, iar deciziile contestate sunt ilegale în fond și emise contrar legii și ținând cont de faptul că a fost epuizată calea extrajudiciară de soluționare a litigiului, reclamanta CA „Air Moldova” SRL s-a adresat instanței de judecată cu prezenta acțiune în contestare de apărare a drepturilor pretins încălcate, solicitând în urma concretizării cererii din 6 noiembrie 2020 anularea pct. V din decizia nr. 258 din 13 noiembrie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat, în partea ce ține de aplicarea amenzii pentru nerespectarea termenelor de repatriere a mijloacelor bănești în mărime de 0,05% din suma mijloacelor bănești pentru fiecare zi calendaristică de întârziere, dar nu mai mult de 18% din suma mijloacelor bănești nerepatriate în termenele stabilite; anularea deciziei nr. 410 din 12 decembrie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat prin care contestația depusă de compania aeriană a fost respinsă și a fost menținută decizia nr. 258 din 13 noiembrie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat; restituirea sumei de 2 455 785 lei, achitată de către reclamantă, cu titlu de amendă; încasarea din contul pârâțului în beneficiul său a tuturor cheltuielilor de judecată suportate pe parcursul judecării cauzei (f.d.2-9, 101-110).

Fiind investită cu judecarea cauzei în fond, prima instanță având ca obiect anularea în parte a actului administrativ individual defavorabil, anularea în tot a deciziei pe marginea cererii prealabile și obligarea emiterii actului administrativ individual favorabil, de restituire a sumei, a ajuns la concluzia netemeinicii acțiunii, pe care a respins-o ca fiind neîntemeiată (f.d.120-126).

La rândul său, soluția instanței de fond a fost menținută de Curtea de Apel Chișinău, care în susținerea motivării sale a constatat că CA „Air Moldova” SRL nu a respectat termenele de repatriere a mijloacelor bănești transferate în avans (pentru procurarea aeronavei) către „Embraer Finance Limited” în sumă de 1 747 432 dolari SUA, la care termenul de repatriere a valutei a fost depășit la situația din 1 ianuarie 2015.

Cu referire la argumentele invocate în acțiunea înaintată și în apelul depus, precum că organul de control, la examinarea cazului de încălcare a legislației fiscale de către compania aeriană, a încălcat termenul de prescripție la determinarea obligațiunii fiscale prevăzut de art. 264 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, care prevede că, cu excepția cazurilor prevăzute la alin.(2), obligațiile fiscale

pot fi determinate de către contribuabil și Serviciul Fiscal de Stat sau alte organe cu atribuții de administrare fiscală în următoarele termene: sancțiunile fiscale neaferele unor impozite și taxe concrete – în cel mult 4 ani din data săvârșirii încălcării fiscale, acestea au fost respinse ca fiind neîntemeiate.

Or, norma invocată supra nu este incidentă cazului, deoarece stabilește termenul de prescripție pentru determinarea obligațiilor fiscale, pe când în speță agentului economic i-a fost aplicată amenda pentru nerespectarea prevederilor Legii speciale nr. 1466/1999 cu privire la repatrierea mijloacelor bănești, mărfuri și servicii provenite din tranzacțiile economice externe.

Referitor la argumentele părții apelante precum că suma de 1 747 432 dolari SUA constituie penalitate pentru neexecutarea contractului, instanța de apel a reținut că, la momentul efectuării controlului, conform evidenței contabile (anexa nr. 4 din actul de control fiscal nr. 5-695713 prelungit pe formularul nr. 695714 din 23 octombrie 2019), suma de 1 747 432 dolari SUA a fost reflectată drept creanță la clasa 16 „Creanțe și avansuri acordate pe termen lung”, și anume, la contul contabil 162.2 „Avansuri acordate în străinătate” (f.d.73, dosar administrativ).

Deci, având în vedere că conform art. 267 alin. (3) din Codul fiscal, obligația de a dovedi incorectitudinea deciziei emise de Serviciul Fiscal de Stat se atribuie persoanei care contestează, însă, la caz argumentele părții apelante invocate în cererea de apel nu și-au găsit confirmarea, instanța de fond întemeiat a respins acțiunea în contencios administrativ (f.d.185-204).

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 nr. 258 din 13 noiembrie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat a fost contestată de reclamanta-recurentă CA „Air Moldova” SRL în partea anulării pct. V din aceasta, adică în partea ce ține de aplicarea amenzii pentru nerespectarea termenelor de repatriere a mijloacelor bănești în mărime de 0,05% din suma mijloacelor bănești pentru fiecare zi calendaristică de întârziere, dar nu mai mult de 18% din suma mijloacelor bănești nerepatriate în termenele stabilite, totodată solicitându-se și anularea deciziei nr. 410 din 12 decembrie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat prin care contestația depusă de compania aeriană a fost respinsă și a fost menținută decizia contestată cu restituirea sumei de 2 455 785 lei, achitată de către reclamantă, cu titlu de amendă.

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.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră concluzia instanței de apel despre necesitatea respingerii apelului și a menținerii hotărârii fondului justă, ea având la bază cumulul dovezilor administrate în cadrul dezbaterilor judiciare, cărora le-a fost dată aprecierea juridică cuvenită. Or, Curtea de Apel Chișinău a stabilit corect situația de fapt și de drept în prezenta speță, a dat o apreciere obiectivă probelor

administrare și a emis o decizie întemeiată și legală care corespunde legislației în vigoare.

Cu referire la pretenția invocată de CA „Air Moldova” SRL în acțiunea în contestare cu privire la anularea pct. V din decizia nr. 258 din 13 noiembrie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat, în partea ce ține de aplicarea amenzii pentru nerespectarea termenelor de repatriere a mijloacelor bănești, instanța de recurs reține inițial că la o dată nespecificată, compania aeriană moldo-germană cu răspundere limitată cu denumirea Air Moldova – succesorul de drept al companiei aeriene de stat Air Moldova și actualmente CA „Air Moldova” SRL, a încheiat un contract cu producătorul brazilian de aeronave Embraer - „Empresa Brasileira de Aeronáutica” SA pentru cumpărarea a două aeronave Embraer 145, prețul cărora era de aproximativ 39 milioane dolari SUA, din care 15% urmau să fie plătite de companie, iar restul urma să fie finanțat de către Dresdner Bank și Banca Europeană pentru Reconstrucție și Dezvoltare („BERD”) prin intermediul unui credit acordat pe un termen de zece ani.

În vederea executării contractului, la o dată nespecificată, compania cu răspundere limitată Air Moldova a plătit un avans producătorului brazilian de aeronave.

În conformitate cu prevederile art. 2 din Legea cu privire la reglementarea repatrierii de mijloace bănești, mărfuri și servicii provenite din tranzacțiile economice externe nr. 1466 din 29 ianuarie 1988 (în vigoare la data emiterii deciziilor contestate), tranzacțiile economice externe reprezintă tranzacții de export, reexport, import, reimport, barter, cooperare, leasing și orice alte operațiuni și tranzacții externe. Repatrierea mijloacelor bănești - încasarea de la nerezidenți, în termenul stabilit, a mijloacelor bănești aferente exportului de mărfuri, prestării de servicii/lucrări nerezidenților, precum și altor operațiuni și tranzacții externe în conturi deschise la băncile licențiate în Republica Moldova, volumul mijloacelor fiind indicat în declarația vamală, iar costul serviciilor prestate sau al lucrărilor executate în documentele confirmative (contract, acte privind lucrările executate sau serviciile prestate, factură/invoice). Data repatrierii mijloacelor bănești - data la care sumele de încasat au fost trecute în contul exportatorului sau importatorului (responsabilului financiar) la băncile licențiate din Republica Moldova.

Totodată, art. 3 alin. (1) lit. a) din aceeași lege (în vigoare la data emiterii deciziilor contestate, având în vedere că la materialele cauzei lipsește contractul de vânzare-cumpărare încheiat între compania aeriană moldo-germană cu răspundere limitată Air Moldova – succesorul de drept al companiei aeriene de stat Air Moldova și actualmente CA „Air Moldova” SRL cu producătorul brazilian de aeronave Embraer - „Empresa Brasileira de Aeronáutica” SA), prevede expres că agenții economici rezidenți ai Republicii Moldova, indiferent de tipul de proprietate și forma juridică de organizare, sînt obligați să înregistreze în conturile lor din băncile licențiate ale Republicii Moldova încasările de la export, sumele transferate în avans pentru importul neefectuat, să efectueze importul de mărfuri și servicii în urma plăților pentru import sau să repatrieze mijloacele bănești și/sau materiale în urma altor tranzacții economice externe (în continuare repatrierea mijloacelor bănești și materiale) în termenele stabilite, după cum urmează: în contractele de vânzare-cumpărare, barter, de export în regim de consignație - în cel

mult 3 ani de la data expedierii mărfurilor respective sau efectuării plății pentru marfă.

Iar potrivit art. 4 din legea vizată, controlul asupra repatrierii mijloacelor bănești, a mărfurilor și serviciilor provenite din tranzacțiile economice externe se efectuează de către Serviciul Fiscal de Stat în timpul controalelor efectuate la agenții economici, în modul stabilit de legislație.

Controlul asupra integralității importului de mărfuri și prestărilor de servicii în cadrul exportului-importului se efectuează de către Serviciul Fiscal de Stat în baza informațiilor prezentate de organele vamale privind importul, exportul temporar al utilajelor, tehnicii etc. pentru prestarea serviciilor în străinătate.

În temeiul art. 5 alin. (1)-(5), (8) din Legea cu privire la reglementarea repatrierii de mijloace bănești, mărfuri și servicii provenite din tranzacțiile economice externe, constatarea încălcărilor și aplicarea sancțiunilor pecuniare se efectuează de către Serviciul Fiscal de Stat în baza rezultatelor verificării datelor privind nerespectarea de către agenții economici a termenelor de încasare (repatriere) a mijloacelor bănești și a celor materiale. Amenzile se percep în lei moldovenești pe cale extrajudiciară și se transferă la bugetul de stat.

În cazul în care în contul curent, în lei moldovenești, al agentului economic mijloacele necesare lipsesc sau sînt insuficiente, agentul economic este obligat să vîndă, în modul stabilit, valuta străină din conturile sale valutare, iar mijloacele obținute să le transfere în contul curent pentru achitarea amenzii.

Pentru nerespectarea termenelor de repatriere a mijloacelor bănești, a celor materiale și serviciilor se sancționează cu amendă, aplicată agenților economici, în proporție de 0,05 la sută din suma (valoarea) mijloacelor nerepatriate pentru fiecare zi calendaristică de întîrziere. Totodată, cuantumul amenzii nu poate depăși 18 la sută din suma (valoarea) mijloacelor bănești și a celor materiale nerepatriate în termenele stabilite.

La rîndul său, achitarea amenzii nu scutește agenții economici de obligația de repatriere a mijloacelor bănești și a celor materiale.

Iar persoana trasă la răspundere pentru nerespectarea termenelor de repatriere a mijloacelor bănești și materiale beneficiază de o reducere cu 50 la sută a sancțiunilor pecuniare aplicate dacă respectă strict următoarele condiții:

a) în termen de 3 zile lucrătoare de la data înmînării deciziei asupra cazului de nerespectare a termenelor de repatriere a mijloacelor bănești și materiale, stinge 50 la sută din sumele amenzilor calculate;

b) prezintă organului abilitat al Serviciului Fiscal de Stat documentele ce confirmă stingerea sumelor prevăzute la lit. a).

Sub acest aspect, prin aplicarea regulilor de interpretare corectă a normelor sus-indicate, este evident că instanța de apel, examinînd cauza, corect a concluzionat despre necesitatea respingerii acestei pretenții.

Aceasta deoarece, contribuabilul CA „Air Moldova” SRL, contrar art. 3 alin. (1) lit. a) din Legea cu privire la reglementarea repatrierii de mijloace bănești, mărfuri și servicii provenite din tranzacțiile economice externe, nu a repatriat în termenii prevăzuți de legislație mijloacele bănești transferate în avans în adresa nerezidentului Embraer Finance Limited pentru procurarea aeronavei Embraer 145, în sumă de 27 286 500 lei (1 747 432 dolari SUA), la care termenul de repatriere a

fost expirat la data de 1 ianuarie 2015, prin ce a încălcat prevederile art. 5 alin. (3) și (4) din legea enunțată, motiv pentru care organul fiscal corect i-a aplicat prin decizia contestată amendă în mărime de 18%, ce a constituit suma de 4 911 570 lei.

Or, conform evidenței contabile a recurentei CA „Air Moldova” SRL (anexa nr. 4 din actul de control fiscal nr. 5-695713 prelungit pe formularul nr. 695714 din 23 octombrie 2019), la momentul controlului, suma de 1 747 432 dolari SUA a fost reflectată drept creanță la clasa 16 „Creanțe și avansuri acordate pe termen lung”, și anume, la contul contabil 162.2 „Avansuri acordate în străinătate”, la care după cum s-a menționat termenul de repatriere a acestora a fost expirat la data de 1 ianuarie 2015.

Cât privesc argumentele recursului precum că organul de control, la examinarea cazului de pretinsă nerespectare a legislației fiscale de către compania aeriană, a încălcat termenul de prescripție la determinarea obligațiunii fiscale și de tragere la răspundere fiscală, adică Serviciul Fiscal de Stat nu s-a încadrat nici în termenul de 4 ani de constatare a pretinsei încălcări a legislației fiscale prevăzut de art. 264 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, aceasta fiind determinată peste 7 ani și nici în termenul de 6 ani de stingere prin executare silită prevăzut de art. 265 alin. (1) din Codul fiscal, aceasta expirând la data de 8 octombrie 2018, instanța de recurs reține următoarele.

Conform art. 129 pct. 6) din Codul fiscal, obligația fiscală semnifică obligația contribuabilului de a plăti la buget o anumită sumă ca impozit, taxă, prime de asigurare obligatorie de asistență medicală și contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii stabilite în cotă procentuală, majorare de întârziere (penalitate) și/sau amendă, obligație care rezultă din impozitele, taxele și tipurile lor reglementate de art. 6 din Codul fiscal.

La rândul său, potrivit art. 6 alin. (1) – (3) din Codul fiscal, impozitul este o plată obligatorie cu titlu gratuit, care nu ține de efectuarea unor acțiuni determinate și concrete de către organul împuternicit sau de către persoana cu funcții de răspundere a acestuia pentru sau în raport cu contribuabilul care a achitat această plată. Taxa este o plată obligatorie cu titlu gratuit, care nu este impozit. Alte plăți efectuate în limitele relațiilor reglementate de legislația nefiscală nu fac parte din categoria plăților obligatorii, denumite impozite și taxe.

În sensul art. 231 alin. (1) și (2) coroborat cu art. 264 alin. (1) din Codul fiscal, tragerea la răspundere pentru încălcare fiscală înseamnă aplicarea de către Serviciul Fiscal de Stat, în condițiile prevăzute de legislația fiscală, a unor sancțiuni față de persoanele care au săvârșit încălcări fiscale. Temeiul tragerii la răspundere pentru încălcare fiscală este însăși încălcarea fiscală. Termenul de prescripție pentru determinarea obligațiilor fiscale este de 4 ani.

Raportând la caz cadrul legal enunțat și reieșind din constatările sus-menționate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție reține ca neîntemeiate argumentele recursului precum că la momentul constatării pretinsei încălcări de către organul fiscal, în cazul cu Embraer Finance Limited, și aplicării în acest sens a amenzii, erau expirate toate termenele de prescripție prevăzute de art. 264 alin. (1) lit. c) și de art. 265 alin. (1) din Codul fiscal.

Aceasta deoarece aplicarea sancțiunii de către intimat în situația descrisă nu a fost generată de o obligație fiscală, aplicarea acesteia fiind reglementată de către o normă specială și nu de Codul Fiscal, respectiv încălcarea admisă de către CA „Air Moldova” SRL nu este una fiscală, ci este impusă prin Legea cu privire la reglementarea repatrierii de mijloace bănești, mărfuri și servicii provenite din tranzacțiile economice externe, care stabilește modul de activitate, drepturile, obligațiile și responsabilitatea agenților economici și a autorităților administrației publice în domeniul repatrierii mijloacelor bănești, mărfurilor și serviciilor provenite din tranzacțiile economice externe, dar nu instituie obligațiuni și sancțiuni fiscale, după cum a interpretat greșit recurenta.

Respectiv, termenul general de prescripție pentru determinarea obligațiilor fiscale de 4 ani și cel de 6 ani de stingere prin executare silită invocat de reclamantă în acțiune, nu este aplicabil în cazul dat, or, determinarea respectării termenului de repatriere a mijloacelor bănești de către agenții economici nu este o obligație fiscală prevăzută de Codul fiscal. De aceea, recurenta a fost sancționată pecuniar de către Serviciul Fiscal de Stat nu în baza Codului fiscal, dar în baza Legii cu privire la reglementarea repatrierii de mijloace bănești, mărfuri și servicii provenite din tranzacțiile economice externe nr. 1466 din 29 ianuarie 1998 care conține norme juridice speciale în acest sens.

La fel, inaplicabilitatea art. 264 alin. (1) lit. c) și art. 265 alin. (1) din Codul fiscal rezultă și din art. 5 alin. (5) din Legea specială nr. 1466 din 29 ianuarie 1988, potrivit căruia achitarea amenzii nu scutește agenții economici de obligația de repatriere a mijloacelor bănești și a celor materiale.

În acest context, nu pot fi reținute nici argumentele recursului precum că în cazul unor contradicții dintre o lege organică (Codul fiscal) și una ordinară (Legea nr. 1466 din 29 ianuarie 1988) se va aplica cu prioritate legea organică.

Or, conform art. 5 alin. (3) din Legea cu privire la actele normative nr. 100 din 22 decembrie 2017, normele juridice speciale sînt aplicabile în exclusivitate anumitor categorii de raporturi sociale sau subiecți strict determinați. În caz de divergență între o normă generală și o normă specială, care se conțin în acte normative de același nivel, se aplică norma specială.

În aceeași ordine de idei, instanța de recurs reține ca fiind neîntemeiate și argumentele recursului precum că instanța urmează să ia în considerație și opinia Curții Supreme de Justiție expusă în decizia pronunțată într-o cauză analogică (dosarul nr. 3ra-999/13 din 10 iulie 2013), or, prin decizia la care se face referire, s-a constatat cu certitudine că sumele calificate de către inspectorii fiscali drept mijloace nepatriate, reprezintă penalități și sancțiuni pentru nerespectarea de către companiile nominalizate a cerințelor conform contractelor care nu cad sub incidența prevederilor cu privire la repatriere, ceea ce în prezenta speță nu s-a constatat. Respectiv, circumstanțele stabilite în cadrul cauzelor de contencios administrativ (dosarul nr. 3ra-999/13 din 10 iulie 2013 și dosarul nr. 3ra-848/21 din 24 noiembrie 2021) sunt diferite.

Aici, instanța de recurs reține că, Curtea Supremă de Justiție a dat deja o apreciere situației juridice într-o cauză similară: Societatea pe Acțiuni „Mina din Cupcini” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor administrative (dosar nr. 3ra-171/21 din 10 noiembrie 2021). La rândul său,

instanțele judecătorești urmează să desfășoare o jurisprudență unitară și nu pot să facă o jurisprudență contrară pe cazuri de aplicare analogică a legislației, or, potrivit jurisprudenței Curții Europene a Drepturilor Omului (cazul Beian c. România), desfășurarea unei jurisprudențe contrare pe cazuri analogice constituie de la sine încălcarea principiului siguranței publice și încălcarea art. 6 din Convenție, privind dreptul la un proces echitabil.

Nu pot fi reținute ca temei de casare a actului judecătoresc contestat nici argumentele recursului precum că din Hotărârea în cauza Unistar Ventures GmbH c. Moldovei din 9 martie 2009, Curtea Europeană a Drepturilor Omului în aprecierea și descrierea juridică a faptelor a constatat că, la o dată nespecificată, compania (CA „Air Moldova” SRL) a plătit un avans nerambursabil de aproximativ 3,7 milioane dolari SUA producătorului brazilian de aeronave, or, suma enunțată nu coincide cu suma calificată de către inspectorii fiscali la momentul controlului drept mijloace nepatriate.

Totodată, conform art. 8 alin. (2) lit. c) și f) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte Serviciului Fiscal de Stat și serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență în conformitate cu cerințele legislației, să efectueze încasările bănești în numerar prin intermediul echipamentelor de casă și de control, respectând reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor bănești în numerar fără aplicarea echipamentelor de casă și de control.

În caz de control al respectării legislației fiscale, să prezinte, la prima cerere, persoanelor cu funcții de răspundere ale organelor cu atribuții de administrare fiscală documentele de evidență, dările de seamă fiscale și alte documente și informații privind desfășurarea activității de întreprinzător, calcularea și achitarea la buget a impozitelor și taxelor și acordarea facilităților, să permită accesul, în cazul ținerii evidenței computerizate, la sistemul electronic de contabilitate.

Adițional, conform art. 7 alin. (2) din Legea contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007 (în vigoare la momentul încălcării obligației de repatriere), entitatea este obligată să țină contabilitatea și să întocmească situațiile financiare în modul prevăzut de prezenta lege, de standardele de contabilitate, de planul de conturi contabile și de alte acte normative

Totodată, persoanele în sarcina cărora este atribuită ținerea contabilității, printre obligațiile impuse de normele imperative, au obligația de a asigura întocmirea completă și corectă, precum și integritatea și păstrarea documentelor contabile, să asigure documentarea faptelor economice și reflectarea acestora în contabilitate

Potrivit art. 22 alin. (1) din Legea Legea contabilității, entitatea care ține contabilitate în partidă dublă este obligată să aplice conturile contabile.

Subsecvent, art. 45 alin. (2) din aceeași lege stipulează că entitatea prezintă documentele contabile, la cererea organelor abilitate de legislație, pe suport de hârtie sau în formă electronică.

La fel, conform Standardelor Naționale de Contabilitate, înregistrarea faptelor economice în conturi se efectuează în funcție de conținutul economic al acestora, cu respectarea principiilor, normelor și politicilor contabile ale entității.

Respectiv, argumentele recurenței, precum că controlul fiscal s-a efectuat în lipsa unor documente contabile relevante, nefiind depistat nici un act (în original) vizând raporturile juridice incipiente ale CA „Air Moldova” SRL din anul 2000, ceea ce denotă că suma de 1 747 432 dolari SUA constituie penalitate pentru neexecutarea contractului, nu pot constitui drept temei absolut pentru casarea deciziei instanței de apel și pronunțarea unei decizii noi, de admitere a acțiunii, în situația în care după cum s-a menționat supra, la momentul controlului, conform evidenței contabile, suma de 1 747 432 dolari SUA a fost reflectată drept creanță la clasa 16 „Creanțe și avansuri acordate pe termen lung”, și anume, la contul contabil 162.2 „Avansuri acordate în străinătate”.

Este de menționat că, documente contabile relevante cauzei, nu au constituit obiect al cercetării judecătorești din motiv că acestea au fost ridicate de către Centrul pentru Combaterea Crimelor Economice și a Corupției al Republicii Moldova (f.d.37-38) după cum a explicat reprezentantul recurenței în cadrul ședinței instanței de recurs.

Ca rezultat, lipsa documentelor contabile relevante, nu poate fi imputată organului fiscal și nu constituie temei de admitere a acțiunii, în situația în care compania la solicitarea organului de control nu a prezentat copiile acestora. Având în vedere cele expuse și ținând cont de faptul că la momentul controlului, suma de 1 747 432 dolari SUA a fost reflectată la contul contabil al CA „Air Moldova” SRL cu titlu de „Avansuri acordate în străinătate”, adică se află la balanța acesteia, nu poate fi admis argumentul recursului privind ilegalitatea actului administrativ în partea contestată, 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 CA „Air Moldova” SRL precum că Serviciul Fiscal de Stat a examinat superficial circumstanțele sale invocate în contestația depusă, decade, cu atât mai mult că instanța de recurs nu a identificat careva temeiuri de anulare a deciziei nr. 258 din 13 noiembrie 2019 în partea contestată.

Plus la aceasta, în cadrul dezbaterilor judiciare a instanței de recurs, reprezentantul intimatului Serviciul Fiscal de Stat a invocat prin prisma art. 195 din Codul administrativ coroborat cu art. 123 alin. (6) din Codul de procedură civilă că, recurenta-reclamantă CA „Air Moldova” SRL a solicitat autorității publice centrale casarea sumei de 1 747 432 dolari SUA, reflectată la contul contabil al acesteia cu titlu de „Avansuri acordate în străinătate”, însă solicitarea a fost respinsă, iar recurenta nu a negat acest fapt.

Colegiul reține că aceste circumstanțe, în plus justifică, că organul fiscal întemeiat i-a aplicat contribuabilului CA „Air Moldova” SRL prin decizia contestată amendă în mărime de 18%, ce a constituit suma de 4 911 570 lei, (27 286 500 lei x 18%) pentru nerepatrierea de către companie în termenii prevăzuți de legislație a mijloacelor bănești transferate în avans în adresa nerezidentului Embraer Finance Limited pentru procurarea aeronavei Embraer 145, în sumă de 27 286 500 lei (1 747 432 dolari SUA), la care termenul de repatriere a fost expirat la data de 1 ianuarie 2015.

Deoarece nu a fost admisă solicitarea principală a CA „Air Moldova” SRL cu privire la anularea pct. V din decizia nr. 258 din 13 noiembrie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat, în partea ce ține de aplicarea amenzii pentru nerespectarea termenelor de repatriere a mijloacelor bănești, nu pot fi admise nici pretențiile cu privire anularea deciziei nr. 410 din 12 decembrie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat prin care contestația depusă de compania aeriană a fost respinsă și a fost menținută decizia nr. 258 din 13 noiembrie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat; a restituirii sumei de 2 455 785 lei, achitată de către reclamantă, cu titlu de amendă; și a încasării din contul pârâtului în beneficiul său a tuturor cheltuielilor de judecată suportate pe parcursul judecării cauzei, care sunt pretenții subsecvente solicitării cu privire la anularea în parte a actului administrativ devaforabil și urmează soarta pretenției principale care a fost respinsă.

Din considerentele menționate și având în vedere faptul că, instanța de apel a elucidat pe deplin circumstanțele cauzei, a aplicat corect normele materiale, adoptând decizie întemeiată și legală cu respectarea normelor de procedură, iar cererea de recurs este neîntemeiată, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a respinge recursul, cu menținerea actului judecătoresc ce a constituit obiectul recursului.

În conformitate cu art. 247 și art. 248 alin. (1) lit. a) 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

d e c i d e:

Se respinge recursul depus de Compania Aeriană „Air Moldova” Societate cu Răspundere Limitată.

Se menține decizia din 27 aprilie 2021 a Curții de Apel Chișinău, în cauza de contencios administrativ la acțiunea în contestare depusă de Compania Aeriană „Air Moldova” Societate cu Răspundere Limitată împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea în parte a actului administrativ individual defavorabil, anularea în tot a deciziei pe marginea cererii prealabile și obligarea emiterii actului administrativ individual favorabil, de restituire a sumei.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Maria Ghervas

Nicolae Craiu

Nina Vascan

Victor Burduh