

## Î N C H E I E R E

20 februarie 2019

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul  
judecătorii

Oleg Sternioală  
Victor Burduh  
Tamara Chișca-Doneva

examinând admisibilitatea recursului declarat de Societatea cu Răspundere Limitată „Agrofloris-Nord”,

în cauza civilă, la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Agrofloris-Nord” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor administrative,

împotriva deciziei din 10 octombrie 2018 a Curții de Apel Chișinău, prin care a fost respins apelul declarat de Societatea cu Răspundere Limitată „Agrofloris-Nord” și a fost menținută hotărârea din 22 ianuarie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani,

### c o n s t a t ă :

La 21 martie 2017, SRL „Agrofloris-Nord” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat municipiul Chișinău cu privire la anularea actelor administrative.

În motivarea cererii de chemare în judecată, reclamanta a indicat că în baza solicitării din 23 decembrie 2016 privind restituirea TVA aferentă livrărilor de mărfuri impozitate cu TVA la cota „zero” în sumă de 11 000 000 de lei pentru perioada fiscală noiembrie 2016, inspectorii principali ai Direcției de control fiscal nr. 1 al IFS mun. Chișinău, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr.24036 din 29 decembrie 2016, au efectuat controlul fiscal tematic privind corectitudinea calculării, plenitudinea transferării la buget a TVA pentru perioada fiscală L/11/2016, aferentă livrărilor de mărfuri, impozitate cu TVA la cota „zero”, în conformitate cu prevederile Codului fiscal și ale Regulamentului privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, aprobat prin Hotărârea Guvernului RM nr.93 din 1 februarie 2013.

SRL „Agrofloris-Nord” a menționat că în rezultatul controlului efectuat, a fost întocmit actul de control nr.5-680468, prelungit pe formularul nr.5-680469 din 6 ianuarie 2017, în baza căruia a fost adoptată decizia IFS mun. Chișinău

nr.17/01/T/18 din 17 ianuarie 2017 „Cu privire la restituirea sumelor TVA din buget”.

Prin decizia menționată s-a decis: a accepta TVA spre restituire din buget pentru perioada fiscală noiembrie 2016 în sumă de 7 989 388 de lei, care urmează a fi reflectată în contul curent al contribuabilului la capitolul 114130, ținând cont de recalcularea taxei pe valoare adăugată supuse restituirii din buget pentru perioadele fiscale octombrie 2015-octombrie 2016 în sumă de 3 010 612 de lei; suma TVA acceptată spre restituire urmează a fi îndreptată la stingerea datoriilor agentului economic față de bugetul public național, iar în caz contrar, la cererea agentului economic în contul viitoarelor obligații ale acestuia față de bugetul public național sau la contul bancar al agentului economic; TVA destinată trecerii în cont pentru perioada ulterioară (L/12/2016) constituie 6 022 971 de lei, inclusiv achitată prin intermediul conturilor bancare în mărime de 2 272 312 de lei și TVA aferentă procurărilor pentru care nu poate fi confirmată proveniența mărfurilor după principiul până la producător și/sau importator – 3 750 659 de lei.

La 23 ianuarie 2017, în temeiul art. 241 Cod fiscal, IFS mun. Chișinău a emis decizia nr. 110/2/9 asupra cazului de încălcare a legislației, prin care a decis:

- a încasa la buget, majorarea de întârziere pentru restituirea TVA în mărime mai mare decât suma TVA calculată în condițiile legii (Anexa nr. 1 care este parte componentă a Deciziei), și anume, suma de 430 676 de lei, în conformitate cu prevederile art. 228 alin. (10) Cod fiscal;

- TVA destinată trecerii în cont pentru perioada ulterioară la 1 noiembrie 2016 ce constituie 5 924 023 de lei, inclusiv 2 173 364 de lei achitată prin intermediul conturilor bancare, 3 750 659 de lei cu titlu de TVA aferentă procurărilor pentru care nu poate fi confirmată proveniența mărfurilor după principiul până la producător și/sau importator.

Reclamanta a considerat că deciziile IFS mun. Chișinău nr.17/01/T/18 din 17 ianuarie 2017 „Cu privire la restituirea sumelor TVA din buget” și nr. 110/2/9 asupra cazului de încălcare a legislației, sunt neîntemeiate și pasibile de a fi anulate.

Respectiv, la 15 februarie 2017 a depus contestația nr.15/02-17 asupra deciziilor Serviciului Fiscal de Stat, iar la 9 martie 2017 a fost invitată la sediul autorității fiscale cu scopul examinării cazului fiscal.

Ca urmare, prin deciziile IFS mun. Chișinău nr.32 și nr. 33 din 9 martie 2017, a fost considerată neîntemeiată contestația depusă de contribuabil și a fost respinsă contestația depusă, cu menținerea deciziei nr. 17/01/T/18 din 17 ianuarie 2017 și nr. 110/2/9 din 23 ianuarie 2017.

SRL „Agrofloris-Nord” a relatat că esența încălcării fiscale imputate de IFS mun. Chișinău, se rezumă la neconfirmarea veridicității provenienței pe principiul până la producător și/sau importator, bazându-se în general pe prevederile Regulamentului cu privire la restituirea taxei pe valoare adăugată, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.93 din 1 februarie 2013, fără a face referire la prevederile unui anumit articol care ar prevedea obligația contribuabilului de a verifica proveniența mărfurilor până la producător sau importator.

Societatea comercială a indicat că la efectuarea controlului fiscal au fost prezentate toate actele necesare în vederea solicitării restituirii TVA, în baza

procurărilor de mărfuri efectuate, iar IFS mun. Chișinău la rândul său, a fost obligat să efectueze restituirea în volum deplin conform cererii.

În același timp, societatea a opinat că este de competența organului de control să stabilească proveniența mărfurilor sau să solicite participarea altor structuri de stat, în cazul când există dubii în vederea probării provenienței mărfurilor achiziționate de la furnizori.

Or, incapacitatea organului de control de a satisface cerința legală a unui contribuabil privind restituirea TVA, nu poate fi pusă în seama acestuia, cu atât mai mult că din decizia IFS mun. Chișinău nr.17/01/T/18 din 17 ianuarie 2017, nu rezultă anumite încălcări a legislației fiscale.

Pe de altă parte, obligațiile contribuabilului enumerate la art.8 Cod fiscal nu conțin mențiuni privind obligația cumpărătorului de a verifica sursa primară a mărfurilor livrate de către furnizori, pe lângă faptul că aceștia nu dispun nici de instrumente necesare pentru a efectua astfel de verificări.

Reclamanta, în ceea ce privește modul de restituire a sumei TVA, a reținut că conform art.35 alin.(4) al Regulamentului cu privire la restituirea taxei pe valoarea adăugată, se acceptă spre restituire, pentru fiecare perioadă fiscală, separat, numai suma TVA determinată ca diferență dintre suma TVA trecută în cont, inclusiv din perioada fiscală precedentă și suma TVA calculată pentru livrările efectuate.

Astfel, calculul sumei TVA spre restituire, conform actului de control nr.5-6804 prelungit pe formularul nr.5-680469 din 6 ianuarie 2017, nu a fost efectuat cu respectarea prevederilor Regulamentului menționat și Anexei nr.2 a acestuia, dar în baza concluziilor proprii, care servesc drept dovadă pentru a considera neîntemeiată decizia IFS mun. Chișinău nr.17/01/T/18 din 17 ianuarie 2017.

Societatea comercială a susținut cu referire la decizia IFS mun. Chișinău nr.110/2/9 din 23 ianuarie 2017, prin care a fost calculată majorarea de întârziere că în vederea efectuării de către organele fiscale a unui recalcul a sumei TVA restituite ilegal, nu există niciun temei pentru tragerea la răspundere a contribuabilului.

În acest sens, a accentuat că pentru toate sumele TVA, pentru care a fost calculată majorarea de întârziere, autoritatea fiscală a efectuat controlul tematic pentru fiecare perioadă fiscală în parte, în decursul perioadei octombrie 2015 - octombrie 2016, în baza căruia au fost emise deciziile individuale, prin care sumele TVA au fost acceptate și restituite integral.

În drept, cererea de chemare în judecată a fost depusă în baza art. 268-269 ale Codului fiscal și art.14-26 ale Legii contenciosului administrativ.

SRL „Agrofloris-Nord” a solicitat anularea deciziilor IFS mun. Chișinău nr.17/01/T/18 din 17 ianuarie 2017 „Cu privire la restituirea sumelor TVA din buget” și nr. 110/2/9 asupra cazului de încălcare a legislației, precum și obligarea IFS mun. Chișinău să accepte integral cererea de restituire a TVA depusă de SRL „Agrofloris-Nord” la 23 decembrie 2016 pentru suma de 11 000 000 de lei pentru perioada fiscală noiembrie 2016.

Prin hotărârea din 22 ianuarie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, a fost respinsă cererea de chemare în judecată depusă de SRL „Agrofloris-Nord”.

La 15 februarie 2018, SRL „Agrofloris-Nord” a declarat apel împotriva hotărârii din 22 ianuarie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

Prin decizia din 10 octombrie 2018 a Curții de Apel Chișinău, a fost respins apelul declarat de SRL „Agrofloris-Nord” și a fost menținută hotărârea din 22 ianuarie 2018 a Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani.

Pentru a decide astfel, Curtea de Apel Chișinău a reținut prevederile art. 1 alin. (2), 3 alin. (1) lit. a), 16 alin. (1) și 26 ale Legii contenciosului administrativ, art. 93 alin. (1), 101 alin. (5) și 102 alin. (8) ale Codului fiscal, pct. 7, 13, 14 și 27 ale Hotărârii Guvernului nr. 93 din 1 februarie 2013 pentru aprobarea Regulamentului privind restituirea taxei pe valoare adăugată.

În această ordine de idei, instanța de apel a reținut că hotărârea primei instanțe este întemeiată, având în vedere că potrivit sistemului informațional a autorității fiscale, se probează că unii furnizori a SRL „Agrofloris-Nord”, și anume, SRL „Revenco-Prod”, SRL „Deodemos-Info”, SRL „Marketing Monsters” și SRL „Levco-Velos” au fost anulați ca plătitori de TVA în anul 2016, la scurt timp după efectuarea livrărilor.

Astfel, instanța de apel a menționat că IFS mun. Chișinău a efectuat interpelări în adresa inspectoratelor teritoriale privind efectuarea controalelor, prin contrapunere, pentru verificarea provenienței mărfurilor, conform principiului până la producător sau importator, pentru perioadele fiscale octombrie 2015-octombrie 2016 la furnizorii SRL „Agrofloris-Nord”.

La acest segment, a evidențiat că conform răspunsurilor parvenite de la inspectoratele fiscale teritoriale, nu a fost confirmată proveniența mărfurilor conform principiului enunțat, în valoare totală de 51 890 541 de lei, inclusiv TVA în sumă de 3 750 659 de lei.

Prin urmare, Curtea de Apel Chișinău a concluzionat că în baza prevederilor Codului fiscal, nu se admite restituirea sumei TVA în cazurile când tranzacțiile de livrare-procurare a valorilor materiale nu au avut scop rațional de afaceri și sunt bazate fie pe facturi fiscale false sau sunt utilizate facturi fiscale eliberate de autoritate fiscală, însă ilegalitatea tranzacției este demonstrată prin faptul că furnizorii sunt contribuabilii care nu-și onorează obligațiunile față de bugetul de stat, au aceleași adrese ale sediilor și aceiași fondatori și administratori.

Or, a fost recalculată suma TVA restituită anterior pentru perioadele fiscale octombrie 2015 - octombrie 2016, excluzându-se din calcul sumele TVA aferente procurărilor de mărfuri/servicii pentru care nu a fost confirmată veridicitatea provenienței mărfurilor pe principiul până la producător și/sau importator: în luna octombrie 2015 în sumă de 63 617 de lei, noiembrie 2015 în sumă de 1 304 605 de lei, decembrie 2015 în sumă de 391 062 de lei, ianuarie 2016 în sumă de 7 111 de lei, februarie 2016 în sumă de 318 202 de lei, martie 2016 în sumă de 1 003 626 de lei și în septembrie 2016 în sumă de 598 436 de lei.

Respectiv, suma TVA restituită anterior pentru perioadele fiscale octombrie 2015 - octombrie 2016, a fost micșorată cu 3 010 612 de lei, inclusiv conform deciziei privind restituirea TVA din buget nr. 16/01/T/283 din 29 aprilie 2016 cu 2 147 419 de lei și deciziei privind restituirea TVA din buget nr. 16/01/T/530 din 7 august 2016 cu 863 193 de lei.

În legătură cu recalcularea sumelor TVA restituite din buget, a fost recalculată și suma TVA destinată trecerii în cont pentru perioada ulterioară care la 1 noiembrie 2016 a constituit suma de 5 924 023 de lei, inclusiv 2 173 364 de lei,

achitate prin intermediul conturilor bancare și 3 750 659 de lei, cu titlu de TVA aferentă procurărilor pentru care nu poate fi confirmată proveniența mărfurilor după principiul până la producător și/sau importator.

Ca urmare, instanța de apel a accentuat că TVA trecută în cont, aferentă procurărilor de mărfuri și servicii pentru perioada fiscală noiembrie 2016 a constituit 16 496 463 de lei, inclusiv, 11 657 835 de lei, achitată prin intermediul conturilor bancare, 123 866 de lei, achitată altfel decât prin intermediul conturilor bancare și 4 714 762 de lei, neachitată.

Curtea de Apel Chișinău a constatat că TVA aferentă livrărilor impozitate la cota “zero” determinată prin aplicarea cotei standard a TVA și cotei reduse a TVA la volumul livrărilor în perioada respectivă, a constituit 279 009 de lei.

Instanța de apel a considerat că decizia nr. 17/01/T/18 cu privire la restituirea sumelor TVA din buget, prin care a acceptat TVA spre restituire pentru perioada fiscală noiembrie 2016 în sumă de 7 989 388 de lei, a fost emisă legal, ținând cont de recalcularea TVA supuse restituirii din buget pentru perioadele fiscale octombrie 2015 - octombrie 2016 în sumă de 3 010 612 de lei.

Respectiv, instanța de apel a considerat că și decizia nr. 110/2/9 din 23 ianuarie 2017 adoptată asupra cazului de încălcare a legislației fiscale, prin care s-a dispus încasarea la buget majorarea de întârziere pentru restituirea TVA în mărime de 430 676 de lei, este întemeiată și emisă cu respectarea procedurii și aplicarea corectă a normelor legislației fiscale.

Finalmente, în legătură cu neconfirmarea provenienței mărfurilor și serviciilor pe principiu enunțat la furnizorii SRL „Agrofloris-Nord” în urma efectuării controalelor prin contrapunere, instanța de apel a apreciat legalitatea acțiunilor organului fiscal ce vizează recalcularea sumei TVA restituită anterior pentru perioadele fiscale octombrie 2015 - octombrie 2016, fiind excluse din calcul sumele TVA aferente procurărilor de mărfuri/servicii pentru care nu a fost confirmată veridicitatea provenienței mărfurilor pe principiul până la producător și/sau importatori.

La 29 noiembrie 2018, SRL „Agrofloris-Nord” a declarat recurs împotriva deciziei din 10 octombrie 2018 a Curții de Apel Chișinău.

În motivarea recursului a invocat dezacordul cu decizia instanței de apel, prin care a fost menținută hotărârea primei instanțe de respingere a cererii de chemare în judecată, deoarece au fost încălcate și aplicate eronat normele de drept material și/sau procedural.

SRL „Agrofloris-Nord” a reținut în acest sens art. 130 alin. (4) Cod de procedură civilă, indicând că instanțele ierarhic inferioare nu au reflectat în hotărârile contestate, motivele concluziilor sale privind admiterea unor probe și respingerea altor probe, precum și argumentarea preferinței unor probe față de altele.

Recurentul a solicitat admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel și hotărârii primei instanțe, cu emiterea unei noi hotărâri de admitere a cererii de chemare în judecată.

În conformitate cu art. 434 Cod de procedură civilă, recursul se declară în termen de 2 luni de la data comunicării hotărârii sau a deciziei integrale, dacă legea

nu prevede altfel. Termenul de 2 luni este termen de decădere și nu poate fi restabilit.

Curtea de Apel Chișinău a pronunțat decizia contestată la 10 octombrie 2018. Astfel, recursul declarat la 29 noiembrie 2018, este în termen.

Examinând temeiurile recursului declarat de SRL „Agrofloris-Nord” în raport cu materialele cauzei civile, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul este inadmisibil.

În conformitate cu art. 432 alin. (1) Cod de procedură civilă, părțile și alți participanți la proces sunt în drept să declare recurs în cazul în care se invocă încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material sau a normelor de drept procedural.

Alineatele (2) și (3) ale aceluiași articol prevăd exhaustiv cazurile în care se consideră că normele de drept material sau de drept procedural au fost încălcate sau aplicate eronat, iar alin. (4) stabilește că săvârșirea altor încălcări decât cele indicate la alin. (3) constituie temei de declarare a recursului doar în cazul și în măsura în care acestea au dus sau ar fi putut duce la soluționarea greșită a pricinii sau în cazul în care instanța de recurs consideră că aprecierea probelor de către instanța judecătorească a fost arbitrară, sau în cazul în care erorile comise au dus la încălcarea drepturilor și libertăților fundamentale ale omului.

În conformitate cu art. 433 lit. a) Cod de procedură civilă, cererea de recurs se consideră inadmisibilă în cazul în care recursul nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 432 alin.(2), (3) și (4) Cod de procedură civilă.

Completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul declarat de SRL „Agrofloris-Nord” nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 432 alin. (2), (3) și (4) Cod de procedură civilă.

Astfel, argumentele invocate în recursul declarat se referă la dezacordul recurenteii cu soluția pronunțată de către instanța de apel, însă nu relevă încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material, respectiv nu constituie temei de casare a deciziei recurate.

Totodată, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține că recursul exercitat conform secțiunii a II-a are caracter devolutiv numai asupra problemelor de drept material și procedural, verificându-se doar legalitatea deciziei, dar nu și temeinicia ei în fapt.

În acest context, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reiterează și faptul că procedura admisibilității constă în verificarea faptului, dacă motivele invocate în recurs se încadrează în cele prevăzute în art. 432. alin.(2), (3) și (4) Cod de procedură civilă.

În această ordine de idei, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție precizează că, în contextul normelor procedurale din Secțiunea a II-a, Capitolul XXXVIII Cod de procedură civilă, instanța de recurs nu verifică modul de apreciere a probelor de către instanțele de fond și de apel. Forța atribuită unei probe sau alteia, coraportul dintre probe, suficiența probelor și concluziile făcute în urma probațiunii sunt în afara controlului instanței de recurs.

În conformitate cu art. 432 alin.(4) Cod de procedură civilă, instanța de recurs poate interveni în materia probațiunii doar sub aspect procedural și anume dacă se invocă că instanța de apel a apreciat în mod arbitrar probele, încălcând în mod flagrant regulile de apreciere a probelor stabilite în art. 130 Cod de procedură civilă, însă, din recursul declarat nu rezultă argumentul privind încălcarea flagrantă a regulilor de apreciere a probelor.

În acest sens, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a relevat în jurisprudența sa constantă, rezultând din prevederile art. 6 § 1 al Convenției Europene pentru Apărarea Drepturilor Omului și a Libertăților Fundamentale, că nu se impune motivarea în detaliu a unei decizii prin care o instanță de recurs, întemeindu-se pe dispoziții legale specifice, respinge recursul declarat împotriva sentinței pronunțate de o instanță inferioară, ca fiind lipsit de șanse de succes (cauza Rebai și alții contra Franței, Comisia Europeană a Drepturilor Omului, 25 februarie 1995, nr.26561/1995).

În circumstanțele menționate, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a considera inadmisibil recursul declarat de SRL „Agrofloris-Nord”.

În conformitate cu art. 270, 433 lit. a), 440 alin. (1) Cod de procedură civilă, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție

dispune:

Recursul declarat de Societatea cu Răspundere Limitată „Agrofloris-Nord”, se consideră inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,  
judecătorul

Oleg Sternioală

judecătorii

Victor Burduh

Tamara Chișca-Doneva