Instanța de fond: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud. V. Chisilița)
Dosarul nr. 3a-1000/23 (2-22019417-02-3a-21082023)

D E C I Z I E

28 mai 2025 mun. Chișinău

Colegiul civil, comercial şi de contencios administrativ al Curţii de Apel Centru

Completul de Contencios Administrativ în componența:

Preşedintele completului, judecătorul	Mîra Ghenadie
Judecătorii	Cașcaval Andrei și Sîrbu Victoria
Grefier	Negrei Corina

examinând în ședință publică, apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 15 martie 2023, adoptată în cauza de contencios administrativ la acțiunea înaintată de SRL „Zernoff" către Serviciul Fiscal de Stat, terți SRL „Kriss Grup" și SRL „Return", cu privire la anularea actului administrativ individual defavorabil,

C O N S T A T Ă :

Pretențiile reclamantului:

La 09 februarie 2022 SRL „Zernoff" s-a adresat cu o acțiune în contencios administrativ către Serviciul Fiscal de Stat, terți SRL „Kriss Grup" și SRL „Return", cu privire la anularea actului administrativ individual defavorabil.

În motivarea acțiunii depuse a indicat că, la data de 08.12.2021 de către ÎM „Zernoff" SRL a fost depusă în adresa Serviciului Fiscal de Stat cererea din 07.12.2021 cu privire la restituirea taxei pe valoarea adăugată (TVA) pentru perioada septembrie - noiembrie 2021, în sumă totală de 12.100.000 lei. Cererea menționată a fost depusă în conformitate cu prevederile art. 104 lit. a) Cod fiscal, în baza datelor din declarațiile TVA aferente lunii septembrie 2021 în suma de 4.000.000 lei, luna octombrie 2021 în sumă de 1.600.000 lei, luna noiembrie 2021 în sumă de 6.500.000 lei, referindu-se în acest context la art. 101 alin. (5) din Codul fiscal și prevederile pct. 13 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoare adăugată aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr. 93 din 01.02.2013.

Reclamantul a menționat că, în cadrul ultimului control fiscal sumele impozitelor, taxelor, contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și ale

primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, calculate de Serviciul Fiscal de Stat, nu depășeau 1% din valoarea totală a livrărilor efectuate în perioadele fiscale controlate.

Prin decizia nr. 21/587/T/2568 din 09.12.2021 privind restituirea taxei pe valoarea adăugată pentru perioadele fiscale septembrie - noiembrie 2021, în temeiul art. 101 alin. (5) Cod fiscal și pct. 13 din Regulamentul privind restituirea TVA, s-a decis:

1. A accepta spre restituire din buget pentru perioadele fiscale septembrie-noiembrie 2021, TVA în sumă de 12.100.000 lei, inclusiv septembrie 2021 – 4.000.000 lei, octombrie 2021 – 1.600.000 lei, noiembrie 2021 – 6.500.000 lei.

2. Serviciul Fiscal de Stat (DGACM) să asigure evidența sumei TVA restituite din buget conform prezentei decizii, prin perfectarea Formularului cu privire la reflectarea în fișa personală a sumelor acceptate la restituire în baza deciziei (AR-15)

3. Restituirea TVA se efectuează numai subiectului impozabil care dispune de decizie de restituire a TVA în contul stingerii datoriilor față de bugetul public național, iar în lipsa datoriilor, la cererea subiectului impozabil, în contul viitoarelor obligații ale acestuia față de bugetul public național sau la contul bancar al subiectului impozabil respectiv.

Reclamantul a mai indicat că, la emiterea deciziei menționate din 09.12.2021 privind restituirea TVA, organul fiscal a verificat conformarea ÎM „Zernoff" SRL cerințelor pct. 13 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoare adăugată, stabilind *inter alia* întrunirea acestora. Astfel, autoritatea pîrîtă la emiterea deciziei menționate a constatat că ÎM „Zernoff" SRL a beneficiat de restituirea TVA de cel puțin două ori prin deciziile din 30.09.2021 și din 26.07.2021. Conform ultimului control fiscal tematic privind restituirea TVA din buget, efectuat pentru perioada mai-august 2021, actul nr, 5-711174 din 29.09.2021, suma TVA confirmată prin control coincide cu suma solicitată de către contribuabil și constituie 14 400 000 lei suma impozitelor și taxelor calculate în cadrul ultimului control fiscal constituie 72388 lei și respectiv nu depășește 1% din valoarea totală a livrărilor efectuate în perioadele fiscale controlate, care alcătuiește 717 959 754 lei.

Astfel, fiind constatat și acceptată de însăși autoritatea pîrîtă, corespunderea cererii ÎM „Zernoff" SRL privind restituirea TVA în sumă de 12.100.000 lei condițiilor prevăzute de lege la art. 101 alin. (5) Cod fiscal și pct. 13 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoare adăugată.

Indică reclamantul că, la 15.12.2021, fără un temei legal și în lipsa căruiva motiv, prin decizia nr.52605/202/cl din 15.12.2021, autoritatea pîrîtă a dispus revocarea deciziei SFS nr.21/578/T/2568 din 09.12.2021 privind restituirea TVA ÎM „Zernoff" SRL c.f. 1003600014223 pentru perioadele fiscale septembrie 2021 – noiembrie 2021 și inițierea control fiscal tematic privind verificarea

corectitudinii calculării, declarării TVA și aprecierea sumei TVA spre restituire din buget pentru perioadele solicitate conform cererii din 08.12.2021, cu asigurarea respectării termenelor de examinare a cererii prevăzute de HG nr.93 din 01.02.2013.

Pentru a dispune astfel, autoritatea pârâtă a reținut că, la verificarea suplimentară a cererii privind restituirea TVA din buget din 08.12.2021, prin prisma sumei solicitate spre restituire din buget, numărul de perioade fiscale pentru care a fost solicitată restituirea, s-a constatat necesitatea modificării metodei de efectuare a restituirii TVA din buget, prin inițierea controlului fiscal tematic. Fiind reținute și prevederile art. 134 alin. (3) Cod fiscal, potrivit căruia Serviciul Fiscal de Stat este în drept să revoce, să modifice sau să suspende, în condițiile legii, actele sale cu caracter normativ și cele cu caracter individual dacă ele contravin legislației.

Menționează reclamantul „Zernoff" SRL că, nefiind de acord cu decizia menționată, în termenul prevăzut de lege a depus contestație în conformitate cu prevederile art. 268 și 269 din Codul fiscal. Prin Decizia nr. 754/7 din 13 ianuarie 2022, contestația ÎM „Zernoff" SRL împotriva Deciziei nr.52605/202/cl din 15.12.2021 a fost respinsă.

Consideră că, decizia nr. 52605/202/cl din 15,12.2021 este neîntemeiată, fiind emisă contrar procedurii prevăzute de lege și urmează a fi anulată, făcând în acest sens trimitere la prevederile art. 69 alin. (1), art. 78 alin. (1), art. 30 Cod administrativ.

Astfel, din conținutul actului administrativ contestat rezultă că, după consumarea operațiunii administrative de restituire TVA în sumă de 12.100.000 lei și finalizarea procedurii administrative inițiată la cererea reclamantului, în lipsa reluării procedurii administrative finalizate sau inițierii din oficiu a unei noi proceduri, ar fi avut loc o „verificare suplimentară" a cererii ÎM „Zernoff" SRL, fără a se indica de către cine, în ce temei și în ce condiții a fost dispusă inițierea verificării suplimentare a acesteia, dar și în cadrul cărei proceduri a avut loc pretinsa operațiune administrativă de verificare suplimentară. La fel, reclamantul nu a fost înștiințat în vreun fel cu privire la inițierea verificărilor suplimentare, la materialele cauzei nu există nici un act de dispoziție în acest sens. Or, la caz, legislația fiscală nu prevede și nu atribuie în competența Serviciului Fiscal de Stat dreptul de a inița și de a efectua „verificări suplimentare" a unor cereri, aceasta fiind o novație a autorității pîrîte, avînd semnele evidente ale unui abuz.

Totodată, din conținutul aceleiași decizii contestate, în urma operațiunii de verificare suplimentară a cererii, s-ar fi constatat necesitatea „modificării metodei de efectuare a restituirii TVA din buget, fără a se indica sau a se consemna în vreun act cele constatate și prin ce se justifică pretinsa „necesitate" de modificare a metodei de efectuare a restituirii.

Consideră reclamantul că, la caz, se constată că procedura administrativă având ca obiect restituirea sumei TVA ÎM „Zernoff" SRL pe perioada septembrie - noiembrie 2021 în sumă de 12.100.000 lei, a început odată cu depunerea de către reclamant a cererii respective la data de 08.12.2021 și finalizată la data de 09.12.2021 prin emiterea actului administrativ individual favorabil și anume a Deciziei nr. 21/578/T/2568 din 09.12.2021 privind restituirea TVA ÎM „Zernoff" SRL în sumă de 12.100.000 lei. Prin urmare, se atestă că, concluzia autorității pârâte reținută în actul administrativ contestat cu privire la pretinsa verificare suplimentară a cererii ca temei de revocare a Deciziei nr.21/578/T/2568 din 09.12.2021, nu-și găsește confirmare din actele cauzei, fiind una declarativă. Or, chiar dacă această verificare suplimentară a cererii s-ar fi realizat, acesta a avut loc în afara procedurii administrative, după finalizarea acesteia care s-a încheiat odată cu emiterea deciziei nr.21/578/T/2568 din 09.12.2021.

Reclamantul a mai menționat că, decizia contestată nu este motivată și justificată în nici un fel, fiind emisă contrar principiului proporționalității și securității raporturilor juridice Or, actul administrativ individual defavorabil prin care se decide revocarea unei Decizii de restituire a TVA achitată, ce are ca obiect sume semnificative, constituie o ingerință și o lezare serioasă a interesului economic a întreprinderii și a dreptului acesteia de proprietate, urmând a fi motivată prin prisma art. 118 Cod administrativ.

Totodată, potrivit art. 134 alin. (3) Cod fiscal, reținut de autoritatea pârâtă, Serviciul Fiscal de Stat este în drept să revoce, să modifice sau să suspende, în condițiile legii, actele sale cu caracter normativ și cele cu caracter individual dacă ele contravin legislației. În același context, nici unul din pretinsele motive reținute la emiterea actului administrativ contestat nu vizează și nu se referă la legalitatea actului revocat sau necorespunderii cererii ÎM „Zernoff" SRL criteriilor prevăzute la pct. 13 din Regulamentul privind restituirea TVA" ceea ce echivalează cu lipsa temeiurilor și condițiilor de revocare cerute expres de lege la art. 146 alin. (1) Cod administrativ și art. 134 alin. (3) Cod fiscal.

Or, decizia contestată nu conține și nu se referă la nici una din normele legale care ar fi fost încălcate la emiterea deciziei revocate nr.21/578/T/2568 din 09.12.2021 privind restituirea TVA. Astfel că, motivarea deciziei contestate nr. 52605/202/cl din 15.12.2021 în sensul art. 118 Cod administrativ urma să se axeze pe demonstrarea caracterului ilegal al actului administrativ favorabil revocat, fapt care nu s-a realizat.

Reieșind din dispoziția alin. (3) al art. 134 Cod fiscal, Serviciul Fiscal de Stat este investit cu competența de a revoca actele sale cu caracter individual, doar în cazul în care acestea contravin legii și doar în condițiile legii. În acest sens, caracterul arbitrar și abuziv al actului administrativ contestat este evident în condițiile în care acesta nu conține nici temeiul și nici motivele ilegalității Deciziei

revocate a SFS nr.21/578/T/2568 din 09.12.2021 privind restituirea TVA și a fost realizată atît contrar procedurii administrative, cît și garanțiilor stabilite la art. 29, 30, 31, 118, 137, 140 Cod administrativ.

Indică că, conform prevederilor p. 14 din Regulamentul privind restituirea TVA sumele TVA restituite subiecților impozabili, în modul stabilit la punctul 13 din prezentul Regulament, sunt supuse de către Serviciul Fiscal de Stat controlului tematic cel puțin o dată pe an, fapt care s-a realizat prin actul de control nr. 5-711174 din 29.09.2021. Este de remarcat că anterior ÎM „Zernoff" SRL a beneficiat în condiții identice de restituirea TVA de cel puțin 2 ori prin deciziile din 30.09.2021 și din 26.07.2021, iar prin decizia contestată reclamanta fiind supusă unui tratament diferențiat, contrar prevederilor art. 137 alin. (3) și (4) Cod administrativ.

Consideră că, prin decizia SFS 22/522/T/20 din 13.01.2022 au fost interpretate eronat prevederile legale în defavoarea contribuabilului ÎM „Zernoff" SRL fiind încălcate prevederile art.8 alin (1), lit. b) din Codul fiscal, prin care contribuabilul are dreptul să se bucure de o atitudine corectă din partea organelor fiscale și a persoanelor cu funcții de răspundere ale acestora.

În același sens și prevederile art.11 din Codul fiscal, statuează că apărarea drepturilor și intereselor contribuabilului se face pe cale judiciară sau pe alte căi prevăzute de prezentul cod și de alte acte ale legislației. Toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

Opinează că, o astfel de abordare constituie o încălcare directă a securității raporturilor și jurisprudenței CEDO și a dreptului de proprietate ale reclamantului prin prisma articolului 6 (1) și art. 1 protocol 1 din Convenție (constatat în cauza Prigală vs Republica Moldova (nr.36763/06) Hotărârea din 13.02.2018.

Solicită reclamantul ÎM „Zernoff" SRL, anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.52605/202/cl din 15 decembrie 2021 cu privire la revocarea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.21/578/T/2568 din 09 decembrie 2021 privind restituirea taxei pe valoare adăugată SRL „Zernoff".

La 04 aprilie 2022, SRL „Zernoff" a depus o acțiune în contencios administrativ către Serviciul Fiscal de Stat, cu privire la contestarea actului administrativ defavorabil.

În motivarea acțiunii, reclamantul a indicat că la data de 08.12.2021, a fost depusă în adresa Serviciului Fiscal de Stat, cererea datată cu 07.12.2021 cu privire la restituirea Taxei pe Valoarea Adăugată (TVA) pentru perioada septembrie – noiembrie 2021, în sumă totală de 12.100.000 lei. Cererea menționată a fost depusă în conformitate cu prevederile art. 104 lit. a) Cod fiscal. în baza datelor din declarațiile TVA aferente lunii septembrie 2021 în suma de 4.000.000 lei, luna octombrie 2021 în sumă de 1.600.000 lei, luna noiembrie 2021 în sumă de 6.500.000 lei, referindu-se în acest context la dispozițiile art. art. 101 alin.(5)

Codul fiscal și prevederile pct. 13 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoare adăugată aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr. 93 din 01.02.2013.

Reclamantul a mai menționat că prin Decizia nr. 21/587/172568 din 09.12.2021 privind restituirea taxei pe valoarea adăugată pentru perioadele fiscale septembrie - noiembrie 2021, în temeiul art. 101 alin. (5) Cod fiscal și pct. 13 din Regulamentul privind restituirea TVA. s-a decis:

1. A accepta spre restituire din buget pentru perioadele fiscale septembrie-noiembrie 2021, TVA în sumă de 12.100.000 lei, inclusiv septembrie 2021 – 4.000.000 iei, octombrie 2021 – 1.600.000 lei, noiembrie 2021 — 6.500.000 lei.

2. Serviciul Fiscal de Stat (DGACM) să asigure evidența sumei TVA restituite din buget conform prezentei decizii, prin perfectarea Formularului cu privire la reflectarea în fișa personală a sumelor acceptate la restituire în baza deciziei (AR-15)

3. Restituirea TVA se efectuează numai subiectului impozabil care dispune de decizie de restituire a TVA în contul stingerii datoriilor față de bugetul public național, iar în lipsa datoriilor, la cererea subiectului impozabil, în contul viitoarelor obligații ale acestuia față de bugetul public național sau la contul bancar al subiectului impozabil respectiv.

Indică că, la emiterea Deciziei menționate din 09.12.2021 privind restituirea TVA, organul fiscal a verificat conformarea ÎM „Zernoff" SRL cerințelor pct. 13 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoare adăugată fără efectuarea controlului tematic, stabilind *inter alia* întrunirea acestora. Astfel, autoritatea pârâtă la emiterea deciziei menționate a constatat că ÎM „Zernoff" SRL a beneficiat de restituirea TVA de cel puțin 2 ori prin deciziile din 30.09.2021 și din 26.07.2021. Conform ultimului control fiscal tematic privind restituirea TVA din buget, efectuat pentru perioada mai-august 2021, actul nr. 5-711174 din 29.09.2021, suma TVA confirmată prin control coincide cu suma solicitată de către contribuabil și constituie 14.400.000 lei suma impozitelor și taxelor calculate în cadrul ultimului control fiscal constituie 72.388 lei și respectiv nu depășește 1% din valoarea totală a livrărilor efectuate în perioadele fiscale controlate, care alcătuiește 717.959.754 lei. Astfel, fiind constatat și acceptată de însăși autoritatea pîrîtă, corespunderea cererii ÎM „Zernoff" SRL privind restituirea TVA în sumă de 12.100.000 lei condițiilor prevăzute de lege la art. 101 alin. (5) Cod fiscal și pct. 13 din Regulamentul privind restituirea laxei pe valoare adăugată, fără efectuarea controlului tematic.

Reclamantul a mai menționat că, ulterior, la 15.12.2021, fără un temei legal și în lipsa căruiva motiv, prin Decizia nr.52605/202/cl din 15.12.2021 autoritatea pârâtă a dispus revocarea Decizia SFS nr.21/578/T/2568 din 09.12.2021 privind restituirea TVA ÎM „Zernoff" SRL c.f. 1003600014223 pentru perioadele fiscale septembrie 2021-noiembrie 2021 și inițierea controlului fiscal tematic privind

verificarea corectitudinii calculării, declarării TVA și aprecierea sumei TVA spre restituire din buget pentru perioadele solicitate conform cererii din 08.12.2021, cu asigurarea respectării termenelor de examinare a cererii prevăzute de HG nr.93 din 01.02.2013. Decizia nr.52605/202/cl din 15.12.2021 de revocare, fiind contestata de către ÎM „Zernoff" SRL, la moment cauza fiind pe rolul instanței de judecată.

Reclamantul a specificat că, în temeiul Deciziei de revocare nr.52605/202/cl din 15.12.2021 și a actului de control din 05.01.2022 emis în baza acesteia, Serviciul Fiscal de Stat a emis la 13.01.2022 o nouă Decizie privind restituirea taxei pe valoarea adăugată ÎM „Zernoff" SRL c.f 1003600014223 cu nr. SFS 22/522/T/20 din 13.01.2022 însă doar a sumei de 3.587.933 lei.

Astfel, prin Decizia SFS 22/522/1720 din 13.01.2022 privind restituirea taxei pe valoarea adăugată IM „Zernoff" SRL c.f. 1003600014223, s-a dispus a accepta taxa pe valoarea adăugată spre restituire din buget pentru lunile septembrie 2021 – noiembrie 2021 în sumă de 3.587.933 lei; suma TVA spre deducere în perioada ulterioară decembrie 2021 constituie 10.123.736 lei, achitată; restituirea TVA se efectuează în contul stingerii datoriilor ÎM „Zernoff" SRL față de BPN, iar în cazul lipsei acestora la cererea agentului economic, în contul viitoarelor obligații ale acestora față de bugetul public național sau la contul bancar al contribuabilului; în conformitate cu prevederile art. 268 și art. 269 din Codul fiscal, decizia poate fi contestată în termen de 30 de zile de la data comunicării la Serviciul Fiscal de Stat, mun. Chișinău, str. Constantin Tănase nr. 9.

Reclamantul mai menționează că decizia dată contestată în prealabil la Serviciul Fiscal de Stat, care prin decizia nr. 754/44 din 03 martie 2022, a respins contestația depusă de ÎM „Zernoff" și a menținut Decizia nr. 22/522/T/20 din 13.01.2022. Decizia din 03.03.2022 pe marginea soluționării contestației a fost recepționată de reclamantă prin intermediul serviciului poștal la data de 07.03.2022.

Consideră că, astfel, se poate constata cu certitudine că cererea ÎM „Zernoff" SRL din 08.12.2021 privind restituirea TVA pe perioadele septembrie 2021 - noiembrie 2021 în sumă de 12.100.000 lei, așa și nu a fost soluționată în conformitate și în termenul prevăzut de lege de 60 zile indicat la art. 101 alin. (6) Cod fiscal și pct. 19^1 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată. Iar organul fiscal prin decizia contestată Nr. 22/522/3720 din 13.01.2022 în mod arbitrar a exclus de la restituirea TVA suma de 10.123.736 lei, privind ÎM „Zernoff" SRL de dreptul său prevăzut de lege, prejudiciind interesele economice ale întreprinderii.

Mai indică reclamantul că Decizia SFS 22/522/3720 din 13.01.2022, lovită de nulitate absolută, fiind emisă contrar prevederilor legii în temeiul Deciziei SFS nr. 52605/202/cl din 15.12.2021 de revocare a Deciziei SFS nr.21/578/372568 din 09.12.2021, privind restituirea TVA pe perioada septembrie 2021 - noiembrie 2021

în sumă de 12.100.000 lei. Or, Decizia SFS de revocare nr. 52605/202/cl din 15.12.2021 în temeiul căreia s-a dispus inițierea controlului fiscal tematic și adoptată Decizia contestată în prezenta cauză din 13.01.2022, a fost emisă atât contrar procedurii administrative, cât și contrar garanțiilor stabilite la art. 29, 30. 31, 118, 137, 140 Cod administrativ.

Precizează reclamantul că, reieșind din dispoziția alin. (3) al art. 134 Cod fiscal, Serviciul Fiscal de Stat a fost în drept de a revoca decizia sa nr.21/578/T/2568 din 09.12.2021 și a dispune inițierea controlului fiscal tematic cu emiterea deciziei contestate, doar în cazul în care actul administrativ revocat contravine legii și doar în condițiile legii.

În acest sens, este evident caracterul arbitrar și abuziv al inițierii controlului fiscal tematic și emiterea Deciziei SFS 22/522/3720 din 13.01.2022, care fiind subsecvente Deciziei SFS de revocare nr. 52605/202/cl din 15.12.2021, emisă contrar legii, sunt lovite de nulitate absolută.

Totodată, Decizia SFS nr.22/522/3720 din 13.01.2022 privind restituirea taxei pe valoarea adăugată ÎM „Zernoff" SRL, a fost emisă pînă la expirarea termenului de contestare a Actului de control din 05.01.2022 și respectiv fără examinarea dezacordului depus de ÎM „Zernoff" SRL, contrar prevederilor art. 216 alin. (8) Cod fiscal. Fapt ce denotă, că procedura de emitere a actului administrativ defavorabil contestat a fost viciată și contrară legii, acesta fiind emis fără a lua în calcul argumentele și poziția ÎM „Zernoff" SRL și fără a motiva respingerea lor.

Mai indică reclamantul că, decizia contestată a fost emisă cu depășirea termenului de 60 de zile de la depunerea cererii de restituire TVA. Cerere care așa și nu a fost soluționată în întregul ei până la momentul actual, privind reclamanta de dreptul său prevăzut de lege și anume de a beneficia de restituirea integrală a sumei TVA solicitate pe perioada octombrie – noiembrie 2021 în mărime de 12.100.000 lei.

Reclamantul consideră eronate și contrare circumstanțelor de fapt, constatările reținute în actul de control din 05.01.2022 și în Decizia SFS 22/522/T/20 din 13.01.2022 în privința existenței unor pretinse dubii în partea ce ține de autenticitatea raporturilor economice dintre SRL „Zernoff" cu SRL „Kriss Grup" și SRL „Return", cît și excluderea sumei de 10.123.736 lei de la participarea restituirii TVA din buget până la definitivarea controalelor prin contrapunere și confirmarea tranzacțiilor.

Potrivit prevederilor pct. 27 din Regulament, la determinarea sumelor TVA spre restituire se verifică sumele TVA aferente livrărilor și procurărilor, în modul stabilit de legislația în vigoare. În cazul existenței dubiilor în partea ce ține de autenticitatea raporturilor economice, financiare, la decizia conducerii Serviciului Fiscal de Stat, se va efectua verificarea prin contrapunere la furnizorii de marfa și servicii, conform principiului – până la producător sau importator.

În opinia reclamantului, excluderea prin decizia contestată a sumei de 10.123.736 lei de la participarea restituirii TVA din buget, aferentă procurărilor realizate de la SRL „Kriss Grup” și SRL „Return” nu este motivată și justificată în nici un fel. La fel cum decizia contestată din 13.01.2022 nu prevede și nu confirmă existența cărorva dubii în partea ce ține de autenticitatea raporturilor economice aferente sumei TVA excluse de la participarea restituirii TVA din buget.

Or, actul administrativ individual defavorabil prin care se decide excluderea de la restituirea TVA achitată, a unor sume semnificative, urmează a fi motivat. Astfel, existența unor pretinse dubii în privința autenticității tranzacțiilor menționate în sensul pct. 27 din Regulament, urma a fi motivată și probată în Decizia contestată din 13,01.2022.

Menționează că, deși nu sunt prevăzute în decizia contestată, concluziile organului fiscal reținute în actul de control din 05.01.2022, referitor la conținutul facturilor fiscale non livrare eliberate de către SRL „Kriss Grup” și SRL „Return” cu privire la indicarea aceluiași loc de încărcare și de descărcare, cît și lipsa datelor aferente foilor de parcurs și a informațiilor despre transportatorul mărfurilor, sunt contradictorii și eronate, ce denotă ignorarea cu desăvârșire a procesului operațional-tehnologic, cît și a naturii raporturilor economice stabilite de părți. Fiind invocate formal în vederea tergiversării efectuării restituirii TVA achitate la bugetul de stat.

Caracterul contradictoriu al constatărilor menționate, rezultă din faptul că, deși au fost anexate contractele și actele confirmative ce atestă existența și legalitatea în afara oricărui dubiu a operațiunilor economice de primire și depozitare a cerealelor SRL „Kriss Grup” și SRL „Return” la silozurile pe teritoriul fabricii ÎM „Zernoff” SRL, a prestării serviciului de zdrobire în cadrul aceluiași teritoriu și ulterioara vânzare a acestora SRL „Zernoff” în cadrul aceleiași subdiviziuni amplasată pe aceiași adresă, organul fiscal a ignorat cu desăvârșire să le reflecte atât în actul de control, cât și în Decizia din 13.01.2022, denaturând esența acestora.

Caracterul neîntemeiat al concluziilor indicate în actul de control din 05.01.2022 ce stă la baza Deciziei contestate din 13.01.2022 este determinat de faptul că, producția agricolă este transportată de furnizori către SRL „Kriss Grup” și SRL „Return” la locul indicat de aceștia unde se află spațiul de depozitare de pe teritoriul fabricii ÎM „Zernoff” SRL din str. Muncești 793/2, conform contractelor de vânzare-cumpărare. Respectiv, la depozitarea de către ÎM „Zernoff” SRL a mărfurilor SRL „Kriss Grup” și SRL „Return” fiind eliberate facturi fiscale non livrare, unde punctul de încărcare și descărcare a acelorași mărfuri deja livrate în acest caz coincide.

În conformitate cu planul de producție, a solicitărilor semnate de ambele părți și în temeiul contractului de prestări servicii de zdrobire a cerealelor, are loc

zdrobirea cerealelor ce aparțin SRL, „Kriss Grup” și SRL „Return” fiind în acest sens emisă de către ÎM „Zernoff” SRL factura fiscală aferentă serviciului prestat de zdrobire. Ulterior, în dependență de necesitățile sale de producție cantitatea de cereale zdrobite este achiziționată de către SRL. „Zernoff” de la SRL „Kriss Grup” și SRL „Return”, în acest sens fiind emisă de către cei din urmă factura fiscală aferentă vânzărilor. Este de remarcat, că în cadrul realizării operațiunilor economice menționate, mărfurile sunt transportate în cadrul aceleiași subdiviziuni prin intermediul utilajului tehnologic și nu cu mijloace de transport auto.

În acest context, nu poate fi reținută și justificată în vreun fel, concluzia înserată în actul de control din 05.01.2022 cu privire la lipsa în facturile fiscale non livrare a datelor aferente foilor de parcurs cît și informația despre transportatorul mărfurilor, în situația în care mișcarea mărfurilor în cadrul aceluiași teritoriu și având aceiași adresă nu se realizează prin intermediul transportului auto, ci prin intermediul utilajului tehnologic de tip Transportor cu lanț; Transportor cu mele și altele. La fel, este de remarcat că, în cazul diferitelor etape ale raportului economic dintre părți, mișcarea mărfurilor are loc în cadrul aceluiași teritoriu care are aceiași adresă, în această situație este evident că adresa punctului de încărcare și de descărcare indicat în facturi poate coincide.

În acest context, evidențiază că actul de control din 05.01.2022 și decizia contestată din 13.01.2022, nu conține o descriere obiectivă a operațiunilor economice realizate și a actelor juridice încheiate cu SRL „Kriss Grup” și SRL „Return” și nu pot sta la baza unei decizii legale și întemeiate pe caz.

Prin urmare, concluzia cu privire la caracterul dubios al raporturilor economice cu SRL „Kriss Grup” și SRL „Return” sau că ÎM „Zernoff” SRL ca urmare a acestor raporturi a majorat suma TVA spre deducere, este una nemotivată și lipsită de orice suport de drept și de fapt, constituind un impediment în realizarea drepturilor patrimoniale prevăzute de lege a ÎM „Zernoff” SRL, cauzându-i-se acesteia prejudicii considerabile. Totodată, reclamanta odată cu depunerea cererii de restituire a TVA a solicitat stingerea restanței față de buget la accize și neachitarea lor atrage după sine calculul penalităților, astfel fiind prejudiciată întreprinderea.

Mai menționează reclamantul că, ÎM „Zernoff” SRL pe parcursul a mai multor ani, a beneficiat de restituirea TVA achitat, inclusiv ca urmare a executării a acelorași tranzacții eu aceiași contragenți SRL „Kriss Grup” și SRL „Return”, aceste tranzacții fiind recunoscute legale și fără a trezi careva dubii organului fiscal. Fapt ce au determinat nașterea unei speranțe legitime a ÎM „Zernoff” SRL în sensul art. 1 protocol 1 CEDO, că și cererea privind restituirea TVA din 08.12.2021, va beneficia de același tratament.

Astfel, consideră că ÎM „Zernoff” SRL în contextul enunțat, este în drept la restituirea integrală a TVA din buget, dat fiind întrunirea prevederilor legale

stabilite la art. 101 alin. (5), art. 102 alin. (8) Cod fiscal, pct. 13 și pct. 32 din Regulamentul privind restituirea TVA, or, organul fiscal nu a stabilit și nu a probat nici o încălcare inclusiv față de contragenții reclamantei, respectiv motive de excludere de la restituire a sumei TVA în mărime de 10.123.736 lei, nu există. ÎM „Zernoff" SRL a acționat în strictă conformitate cu prevederile legale, prevăzute la art. 96 lit. a), art. 101(5) din Codul fiscal.

Menționează că, restituirea TVA se efectuează în modul stabilit de Guvern, într-un termen care nu depășește 45 de zile, iar în cazul contribuabililor care au depus dezacord împotriva actului de control - într-un termen ce nu va depăși 60 de zile de la data depunerii cererii de restituire. Astfel că, cererea ÎM „Zernoff" SRL din 08.12.2022 privind restituirea TVA pentru perioada septembrie-noiembrie 2022, în sumă totală de 12.100.000 lei, urma a fi soluționată în întregul ei, până la data de 07.02.2022, fapt care nu a avut loc, inclusiv nici după efectuarea controlului la SRL „Kriss Grup" și SRL „Return".

Mai indică reclamantul că, potrivit prevederilor p.14 din Regulamentul privind restituirea TVA sumele TVA restituite subiecților impozabili, în modul stabilit la punctul 13 din prezentul Regulament, sînt supuse de către Serviciul Fiscal de Stat controlului tematic cel puțin o dată pe an, fapt care s-a realizat prin actul de control nr. 5-711174 din 29.09.2021. Este de remarcat că anterior ÎM „Zernoff" SRL a beneficiat în condiții identice de restituirea TVA de cel puțin 2 ori prin deciziile din 30.09.2021 și din 26.07.2021, iar prin decizia contestată reclamanta fiind supusă unui tratament diferențiat contrar prevederilor art. 137 alin. (3) și (4) Cod administrativ.

Consideră, că prin Decizia SFS 22/522/T/20 din 13.01.2022, au fost interpretate eronat prevederile legale în defavoarea contribuabilului ÎM „Zernoff" SRL, fiind încălcate prevederile art.8 alin (1). lit b) din Codul fiscal prin care contribuabilul are dreptul să se bucure de o atitudine corectă din partea organelor fiscale și a persoanelor cu funcții de răspundere ale acestora. În același sens, reclamantul invocă prevederile art. 11 din Codul fiscal, potrivit cărora (1) Apărarea drepturilor și intereselor contribuabilului se face pe cale judiciară sau pe alte căi prevăzute de prezentul cod și de alte acte ale legislației. Toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale sc vor interpreta în favoarea contribuabilului. O astfel de abordare constituie o încălcare directa a securității raporturilor și jurisprudenței CEDO și a dreptului de proprietate ale reclamantului prin prisma articolului 6 (1) și art. 1 protocol 1 din Convenție (constatat în cauza Prigală vs Republica Moldova (nr.36763/06) Hotărîreadin 13.02.2018.

Solicită reclamantul ÎM „Zernoff" SRL, anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.22/522/T/20 din 13 ianuarie 2022 de restituire a taxei pe valoare adăugată SRL „Zernoff", obligarea Serviciului Fiscal de Stat să emită actul administrativ individual favorabil, decizie de acceptare spre restituire SRL

„Zernoff” a taxei pe valoare adăugată pentru perioadele fiscale septembrie 2021-noiembrie 2021, în sumă de 12.100.000 lei.

Prin încheierea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 12 octombrie 2022, s-a dispus conexarea pentru examinare într-o singură procedură cauza de contencios administrativ inițiată la acțiunea SRL „Zernoff” împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.22/522/T/20 din 13 ianuarie 2022 privind restituirea taxei pe valoare adăugată SRL „Zernoff”și obligarea Serviciului Fiscal de Stat să emită actul administrativ individual favorabil, decizie de acceptare spre restituire SRL „Zernoff” a taxei pe valoare adăugată pentru perioadele fiscale septembrie 2021-noiembrie 2021, în sumă de 12.100.000 lei. (dosar nr.3-853/2022) cu cauza de contencios administrativ inițiată la acțiunea SRL „Zernoff” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea deciziei Serviciului fiscal de Stat nr.52605/202/cl din 15 decembrie 2021 cu privire la revocarea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.21/578/T/2568 din 09 decembrie 2021 privind restituirea taxei pe valoare adăugată SRL „Zernoff”, (dosar nr.3-3336/2022).

Poziţia instanţei de fond:

Prin hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 15 martie 2023, s-a admis acțiunea înaintată de SRL „Zernoff”.

S-a anulat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.52605/202/cl din 15 decembrie 2021 cu privire la revocarea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.21/578/T/2568 din 09 decembrie 2021 privind restituirea taxei pe valoare adăugată SRL „Zernoff” și decizia nr.754/7 din 13 ianuarie 2022 emisă pe marginea contestației.

S-a anulat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.22/522/T/20 din 13 ianuarie 2022 privind restituirea taxei pe valoare adăugată SRL „Zernoff” și decizia nr. 754/44 din 03 martie 2022 emisă pe marginea contestației.

În rest acțiunea s-a respins.

Solicitarea apelantului:

Nefiind de acord cu soluția primei instanțe, la 21 martie 2023 Serviciul Fiscal de Stat a declarat cerere de apel, solicitând admiterea acestuia, casarea hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 15 martie 2023, cu emiterea unei noi decizii prin care acțiunea reclamantului să fie respinsă.

Termenul de declarare a apelului:

Potrivit art.232 alin.(1) și (2) din Codul administrativ, apelul se depune la instanţa de judecată care a emis hotărîrea contestată în termen de 30 de zile de la pronunţarea dispozitivului hotărîrii, dacă legea nu stabileşte un termen mai mic.

Motivarea apelului se prezintă la instanţa de apel în termen de 30 de zile de la data notificării hotărîrii motivate.

Din materialele cauzei rezultă că, dispozitivul hotărârii instanţei de fond a

fost pronunțat public la 15 martie 2023, apelul fiind declarat la 21 martie 2023, iar la 21 iunie 2023, apelantul Serviciul Fiscal de Stat, a recepționat hotărârea motivată, la 13 iulie 2023, Serviciul Fiscal de Stat a depus motivarea apelului, astfel Colegiul constată că, apelul nemotivat și apelul motivat au fost depuse în interiorul termenului legal.

Argumentele participanților la proces:

În motivarea cererii de apel a invocat apelantul Serviciul Fiscal de Stat că instanţa de fond a făcut abstracţie de la mecanismul reglementat prin actele normative privind restituirea TVA şi s-a limitat la aplicarea formelor generale de control judiciar, apreciind eronat temeinicia acţiunii, referindu-se totodată apelantul la dispozițiile art. 2 alin. (2), art. 225 alin. (1), art. 139 alin. (3), art. 140, art. 141 alin. (1), art. 146 Codul administrativ, precum și prevederile art. 132^1 alin. (3), art. 134 alin. (3), art. 101 alin. (5) Codul fiscal, precum și pct. 4, pct. 13, pct. 14 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoare adăugată aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr. 93 din 01.02.2013

Relatează că, prin Decizia SFS nr. 21/578/T/2568 din 09.12.2021, pentru perioadele fiscale septembrie – noiembrie 2021, a fost acceptată TVA spre restituire în baza cererii intimatei, fără efectuarea controlului fiscal tematic, în conformitate cu prevederile pct. 13 din Regulament, în sumă de 12.100.000 lei.

Ulterior, autorităţii apelante i-au devenit cunoscute riscuri iminente de neconformare fiscală, reieşind din faptul că la entitatea intimată s-a stabilit complementar livrări de producţie agricolă care fac inoperante cheltuielile suportate pentru prelucrarea prin zdrobire a grâului, sargoului şi altor cereale zdrobite pretins a fi utilizate în procesul economic.

Susține apelantul SFS că, fiind demarate acţiuni de investigare a fost stabilit că ciclul de producţie al alcoolului presupune primirea materiei prime, prelucrarea acesteia şi urmărirea procesului tehnologic. Reieşind din faptul că în secţia de producţie a alcoolului vine maşina cu grâu sau alte cereale întregi, ele se descarcă, se depozitează şi se prelucrează potrivit destinaţiei, fără a implica intervenţia unor factori externi. Astfel, cheltuielile pentru procurarea de la terţi a serviciilor de fărâmițare sau de natură similară, se dublează cu cele presupuse de ciclul închis de producţie.

Informaţia despre riscurile de neconformare fiscală şi activitate frauduloasă a intimatei, a fost confirmată inclusiv de către angajatul SC „Zemoff" SRL, care a descris cum are loc de fapt procesul de producere a alcoolului la întreprindere, fiind explicat că în secţia de producţie a alcoolului vine maşina cu grâu sau alte cereale întregi, care se descarcă, se depozitează, după care se începe prelucrarea cerealelor, fermentarea şi distilarea alcoolului, care se transmite în altă secţie.

Totodată, angajaţii intimatei au comunicat că modernizarea tehnologică a companiei ÎM „Zernoff" SRL şi trecerea la un ciclu de producţie închis încă din

perioada anului 2016, au fost demonstrate într-un fişier video informativ, plasat pe site-ul https://diez.md/2021/12/23/ce-presupune-modernizarea-tehnologica-a-companiei-zernoff/, care confirmă că etapele de producţie sunt într-un ciclu închis.

Prin urmare, este evidentă lipsa necesităţii procurării serviciilor suplimentare de transportare şi prelucrare a materiei prime de către entităţi terţe. Aceste circumstanţe sunt descrise inclusiv prin plasarea de către intimată, în scop de promovare a produselor comercializate, a spoturilor video, prin care descrie întregul proces de producere efectuat prin propriile resurse, fără a apela la servicii din afara întreprinderii, astfel că măsurarea şi evidenţa producţiei nici nu avea loc.

Respectiv, pentru a stabili fără echivoc situaţia fiscală a intimatei, autoritatea apelantă prin Decizia nr. 52605/202/C1 din 15.12.2021 a revocat Decizia SFS nr. 21/578/T/2568 din 09.12.2021 privind restituirea taxei pe valoare adăugată emisă în condiţiile pct. 13 din Regulament, cu iniţierea în acest sens a verificării corectitudinii calculării, declarării şi aprecierea sumei TVA spre restituire din buget pentru perioadele fiscale litigioase la care poate pretinde intimata.

Starea de fapt descrisă supra indică că procedura administrativă de determinare a sumelor spre restituire către ÎM „Zemoff" SRL, pentru perioadele fiscale septembrie 2021 - noiembrie 2021, nu a fost respinsă cu lezarea drepturilor intimatei, dar, a fost dispusă anularea actului administrativ emis anterior fără efectuarea controlului fiscal, deoarece sumele urmau a fi verificate prin control riguros, conform normelor metodologice generale.

În acest sens, corectitudinea calculării şi achitării TVA la buget cu determinarea TVA spre restituire din buget pentru perioadele fiscale L/09/2021 – L/11/2021, a fost descrisă conform Deciziei SFS cu privire la restituirea TVA din Buget nr. 22/522/T/20 din 13.01.2022, prin care a fost acceptată spre restituire din buget, TVA în sumă de 3.587.933 lei. Suma TVA spre deducere pentru perioada ulterioară la situaţia din 30.11.2021 a constituit 10.123.736 lei, aferentă procurărilor autenticitatea cărora urma a fi verificată pe principiul „pînă la producător sau importator", obiectiv, de care nu poate fi lipsită autoritatea fiscală în maniera prin care a făcut-o instanţa de fond prin admiterea cererii de chemare în judecată.

Iar, verificarea suplimentară a sumelor indicate în Decizia SFS nr. 21/578/T/2568 din 09.12.2021 privind restituirea taxei pe valoare adăugată revocată prin Decizia SFS nr. 52605/202/C1 din 15.12.2021, a fost dictată de faptul că aceste sume au fost restituite fără determinarea lor prin control, respectiv, sub rezerva verificării ulterioare a sumelor în condiţiile pct. 13 din Regulament. Fiind investite astfel doar cu efect prealabil, care se definitivează după verificarea sumelor.

Este evident că, autoritatea apelantă nu a îngrădit şi nu a lezat vreun drept protejat al intimatei, ori, sumele indicate în decizia revocată, nr. 51/578/T/2568 din

09.12.2021, inclusiv toate actele de restituire a sumelor din buget în condiţiile pct. 13 din Regulament, sunt emise sub condiţie de efectuare a verificării ulterioare, iar la restituire pot participa şi alte sume.

Consideră că, instanţa de fond nu a apreciat corespunzător circumstanţele în care pentru perioadele fiscale litigioase intimata a procurat materie primă (porumb, grîu sorg, ș.a.) atât în formă naturală, cât şi în formă „zdrobită”. Unde, cea în formă naturală a fost procurată la cota TVA de 8% iar materia primă procurată în formă „zdrobită” (porumb zdrobit, grâu zdrobit, sorg zdrobit) a fost procurată cu cota TVA de 20%. Modul descris de operare în procesul tehnologic de către intimată, indică indici de documentare tendenţioasă a cheltuielilor, ori, în condiţiile unui circuit închis de prelucrare a cerealelor pentru producţia finală, intimata documentează procurării ale aceloraşi servicii de la entităţi terţe, care de fapt dublează fazele de producţia pe care le utilizează desinestătător, şi astfel, beneficiază ulterior de restituirea sumelor din buget reieşind din faptul că materia primă naturală este procurată la 8% iar în formă zdrobită la 20%.

Prin urmare, autoritatea apelantă a stabilit că intimata, a documentat procurări de la terţii SRL „Kriss Grup” şi SRL „Return” a cerealelor în formă naturală (nezdrobite) la cota TVA 20%, pe când valoarea acestora urma a fi impozitată cu TVA 8%, conform prevederilor art. 96 lit. b) din Codul fiscal. În acest fel, din cauza diferenţei cotei TVA 12% (20% - 8%) la cerealele procurate (cereale zdrobite în comparaţie cu cerealele în formă naturală), entitatea a achitat sume considerabile furnizorilor, care nu urmau să participe în proces.

Astfel, atât Decizia nr. 52605/202/C1 din 15 decembrie 2021 cât şi Decizia nr. 22/522/T/20 din 13 ianuarie 2022, au fost emise în legătura cu necesitatea exercitării dreptului discreţionar în limitele legale prin înlăturarea sau confirmarea faptelor economice declarate de intimată la solicitarea de restituire a sumelor din buget.

Cu referire la argumentul instanţei de fond referitor la faptul că Nota-raport de descriere a riscurilor identificate care au determinat revocarea actului administrativ, şi necesitate începerii unui control general a fost emisă la 29 decembrie 2021, adică după emiterea deciziei nr. 52605/202/C1 din 15 decembrie 2021, de revocare a actului individual favorabil, este ulterioară datei emiterii deciziei care nu putea servi temei pentru emiterea deciziei contestate şi realizarea unei verificări suplimentare, consideră apelantul că, instanţa a stabilit superficial că data ar fi una anterioară, ori, pentru pregătirea unor raport complex sunt antrenaţi mai mulţi specialişti şi pîna îmbracă forma unui act scris, situaţia devine cunoscută şi prin alte metode sau forme.

Opinează apelantul că, instanţa de fond superficial a examinat materialele cauzei şi a emis o hotărîre care contravine prevederilor legale, prin privarea de atribuţiile de control cu care este investit prin lege Serviciul Fiscal de Stat.

În ședința instanței de apel, reprezentantul apelantului Serviciul Fiscal de Stat, Dormencu Ion, a susținut cererea de apel, solicitând admiterea acesteia în sensul formulat.

Reprezentantul intimatului SRL „Zernoff", Mistrean Oleg, a pledat pentru respingerea cererii de apel, cu menținerea hotărârii primei instanțe.

Terții SRL „Kriss Grup" și SRL „Return" în ședința instanței de apel nu s-au prezentat, deși au fost citați legal despre data, ora și locul examinării cauzei, iar în acest sens Completul în conformitate cu dispozițiile art. 239 alin. (2) Cod administrativ a dispus examinarea cauzei în lipsa terților.

Aprecierea instanţei de apel:

Potrivit art.195 Codul administrativ, procedura acţiunii în contenciosul administrativ se desfăşoară conform prevederilor prezentului cod. Suplimentar se aplică corespunzător prevederile Codului de procedura civilă, cu excepţia art.169–171.

În conformitate cu prevederile art. 240 alin. (1) lit. a) Cod administrativ, examinînd cererea de apel, instanţa de apel adoptă una dintre următoarele decizii – respinge apelul.

Potrivit art.194 alin.(1) Cod administrativ, 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 conformitate cu prevederile art.231 alin.(2) din Codul administrativ, pentru procedura în apel se aplică corespunzător prevederile cap. II din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva.

Potrivit art.219 alin.(1) – (3) din Codul administrativ, instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți. Instanța de judecată depune eforturi pentru înlăturarea greșelilor de formă, explicarea cererilor neclare, depunerea corectă a cererilor, completarea datelor incomplete și pentru depunerea tuturor declarațiilor necesare constatării și aprecierii stării de fapt. Instanța de judecată indică asupra aspectelor de fapt și de drept ale litigiului care nu au fost discutate de participanții la proces. Instanța de judecată nu are dreptul să depășească limitele pretențiilor din acțiune, însă, totodată, nu este legată de textul cererilor formulate de participanții la proces.

În corespundere cu prevederile art.221 alin.(2) din Codul administrativ, pentru procedura în apel se aplică corespunzător prevederile cap. II din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva.

Prevederile art.220 alin.(1) Cod administrativ stabilesc că, obținerea probelor în procedura contenciosului administrativ are loc conform art. 87–93.

Din conținutul art.93 din Codul administrativ, se stabilește sarcina probațiunii, potrivit căreia, fiecare participant probează faptele pe care își întemeiază pretenția. Prin derogare de la prevederile alin.(1), fiecare participant probează faptele atribuite exclusiv sferei sale. Reglementări suplimentare sau derogatorii sînt admisibile doar în baza prevederilor legale.

În limitele apelului, instanța de apel verifică circumstanțele și raporturile juridice stabilite în hotărârea primei instanțe, precum și cele care nu au fost stabilite, dar care au importanță pentru soluționarea cauzei, apreciază probele din dosar și cele prezentate suplimentar în instanță de apel de către participanții la proces.

Astfel, instanţa de apel, verificând legalitatea şi temeinicia hotărârii primei instanţe, constată că aceasta urmează a fi menţinută, ori concluziile primei instanţe, expuse în hotărâre, sunt în corespundere cu circumstanţele cauzei şi normele de drept material au fost aplicate corect.

Circumstanțele de fapt ale cauzei:

Din materialele cauzei se atestă că, la 08 decembrie 2021 ÎM „Zernoff" SRL a depus o cerere adresată Serviciului Fiscal de Stat, de restituire din buget pentru perioadele fiscale septembrie 2021 – noiembrie 2021, a TVA, în sumă de 12 100 000 lei, inclusiv septembrie 2021- 4.000.000 lei, octombrie 2021 – 1.600.000 lei, noiembrie 2021 – 6.500.000 lei. (f.1 dosar administrativ vol. VI)

În rezultatul examinării cererii de restituire depusă de SRL „Zernoff", Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr.21/578/T/2568 din 09 decembrie 2021, prin care cererea SRL „Zernoff" a fost admisă și s-a decis a accepta spre restituire din buget pentru perioadele fiscale septembrie 2021-noiembrie 2021, TVA în sumă de 12.100.000 lei, inclusiv septembrie 2021 – 4.000.000 lei, octombrie 2021 – 1.600.000 lei, noiembrie 2021 – 6.500.000 lei. (f.2 dosar administrativ vol. IV)

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.52605/202/Cl din 15 decembrie 2021, s-a decis a revoca decizia nr.21/578/T/2568 din 09 decembrie 2021 privind restituirea taxei pe valoare adăugată din buget SRL „Zernoff", pentru perioadele fiscale septembrie 2021 –noiembrie 2021, cu inițierea controlului tematic privind verificarea corectitudinii calculării declarării TVA și aprecierea sumei TVA spre restituire din buget SRL „Zernoff" pentru perioadele fiscale solicitate, conform cererii depuse la 08 decembrie 2021. (f.4-5 dosar administrativ vol. IV)

La 20 decembrie 2021 SRL „Zernoff" a depus o contestație în cadrul Serviciului Fiscal de Stat, solicitând anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.52605/202/Cl din 15 decembrie 2021 de revocare a Deciziei nr.21/578/T/2568 din 09 decembrie 2021 privind restituirea taxei pe valoare adăugată din buget SRL „Zernoff" pentru perioadele fiscale septembrie 2021-noiembrie 2021. (f.7-8, dosar administrativ vol. IV)

Ca rezultat al examinării contestației SRL „Zernoff”, Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr.754/7 din 13 ianuarie 2022, prin care s-a decis respingerea contestației SRL „Zernoff”, cu menținerea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.52605/202/Cl din 15 decembrie 2021. (f.11-12, dosar administrativ vol. IV)

La 09 februarie 2022 ÎM „Zernoff” SRL, a depus o acțiune către Serviciul Fiscal de Stat solicitând anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.52605/202/Cl din 15 decembrie 2021.

Deasemenea, examinând materiale controlului fiscal la fața locului efectuat prin metoda verificării tematice privind corectitudinea calculării și plenitudinea transferării la buget a TVA, cu determinarea TVA spre restituire din buget Societății cu Răspundere Limitată „Zernoff”, pentru perioadele fiscale septembrie 2021-noiembrie 2021, Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr.22/522/T/20 din 13 ianuarie 2022.

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.22/522/T/20 din 13 ianuarie 2022, s-a decis restituirea taxei pe valoare adăugată SRL „Zernoff”, pentru perioadele fiscale septembrie 2021-noiembrie 2021, în sumă de 3.587.933 lei. (f.216-214, dosar administrativ vol. I)

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/44 din 03 martie 2022, a fost respinsă contestația depusă de ÎM „Zernoff” SRL și menținută decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.22/522/T/20 din 13 ianuarie 2022. (f.219-217 dosar administrativ vol. I)

Nefiind de acord cu deciziile emise, SRL „Zernoff” a depus acțiune în instanța de judecată, solicitând anularea deciziei nr.22/522/T/20 din 13 ianuarie 2022 și deciziei nr. 754/44 din 03 martie 2022.

Conform art. 17 Cod administrativ, drept vătămat este orice drept sau libertate stabilit/stabilită de lege căruia/căreia i se aduce atingere prin activitate administrativă.

Conform art. 20 Cod administrativ, dacă printr-o activitate administrativă se încalcă un drept legitim sau o libertate stabilită prin lege, acest drept poate fi revendicat printr-o acţiune în contencios administrativ, cu privire la care decid instanţele de judecată competente pentru examinarea procedurii de contencios administrativ, conform prezentului cod.

Conform art. 39 Cod administrativ, (1) Controlul judecătoresc al activităţii administrative este garantat şi nu poate fi îngrădit. (2) Orice persoană care revendică un drept vătămat de către o autoritate publică în sensul art.17 sau prin nesoluţionarea în termenul legal a unei cereri se poate adresa instanţei de judecată competente.

Conform art. 189 alin. (1) Cod administrativ, orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorităţi publice poate înainta o acţiune în contencios administrativ.

Conform art. 10 alin. (1) Cod administrativ, actul administrativ individual este orice dispoziţie, decizie sau altă măsură oficială întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, cu scopul de a produce nemijlocit efecte juridice, prin naşterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public.

Conform art. 11 alin. (1) lit. a) Cod administrativ, actele administrative individuale pot fi acte defavorabile – actele care impun destinatarilor lor obligaţii, sancţiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care resping, în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat.

Instanța de apel statuează că, actele administrative individuale – decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.52605/202/Cl din 15 decembrie 2021, decizia nr.754/7 din 13 ianuarie 2022, decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.22/522/T/20 din 13 ianuarie 2022 și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/44 din 03 martie 2022 sînt acte defavorabile reclamantului și pe cale de consecință, constituie obiect de examinare în contencios administrativ.

Iar din analiza actelor administrative contestate, reieșind din solicitările înaintate, se atestă că acțiunea dedusă judecății este una în contestare și obligare conform art.206 Cod administrativ.

Conform art. 208 alin. (1) Cod administrativ, până la înaintarea acţiunii în contencios administrativ se va respecta procedura prealabilă, cu excepţiile prevăzute de lege.

Conform art. 209 alin. (1) Cod administrativ, acţiunea în contestare şi acţiunea în obligare se înaintează în decurs de 30 de zile, dacă legea nu prevede altfel. Acest termen începe să curgă de la: b) data comunicării sau notificării actului administrativ individual, dacă legea nu prevede procedura prealabilă.

Completul judiciar atestă că, SRL „Zernoff” este subiect de sesizare a instanței de contencios administrativ, a depus acțiunea în termen, iar acțiunea depusă nu este exceptată de la controlul judiciar, prin urmare, motive de inadmisibilitate a acțiunii în conformitate cu prevederile art. 207 alin. (2) din Codul administrativ, la caz nu sunt, din care motive, instanța de fond corect a considerat acțiunea admisibilă și a purces la examinarea pe fond a acesteia.

Conform art. art.93 Cod fiscal (în redacția legii în vigoarea la data inițierii procedurii administrative), taxa pe valoarea adăugată este impozit de stat care reprezintă o formă de colectare la buget a unei părţi a valorii mărfurilor livrate, serviciilor prestate care sînt supuse impozitării pe teritoriul Republicii Moldova, precum şi a unei părţi din valoarea mărfurilor, serviciilor impozabile importate în Republica Moldova

În temeiul art. 101 alin. (5) Codul fiscal, dacă depăşirea sumei T.V.A. la valorile materiale, serviciile procurate se datorează faptului că subiectul impozabil a efectuat o livrare care se scuteşte de T.V.A. cu drept de deducere, acesta are

dreptul la restituirea sumei achitate cu care a fost depăşită T.V.A. la valorile materiale, serviciile procurate şi/sau la stingerea sumelor din contul restituirii impozitelor, în conformitate cu prevederile prezentului articol, ale art.103 alin.(3) şi ale art.125, în limitele cotei-standard a T.V.A., stabilite la art.96 lit.a), sau cotei reduse a T.V.A., stabilite la art.96 lit.b), înmulţite cu valoarea livrării, ce se scuteşte de T.V.A. cu drept de deducere.

Restituirea T.V.A. se efectuează în modul stabilit de Guvern, într-un termen care nu depăşeşte 45 de zile, iar în cazul contribuabililor care au depus dezacord împotriva actului de control – într-un termen ce nu va depăşi 60 de zile de la data depunerii cererii de restituire. La exportul mărfurilor supuse accizelor, fabricate din materia primă supusă accizului, limita valorii maxime a T.V.A. apreciate spre restituire se majorează cu suma ce se apreciază prin înmulţirea cotei standard a T.V.A. la valoarea accizelor achitate furnizorilor la procurarea materiei prime utilizate la producerea mărfurilor exportate.

Art. 104 lit. a) Cod fiscal prevede că, se scutesc de T.V.A. cu drept de deducere mărfurile, serviciile pentru export […];

Iar lit. f) al aceluiași articol statuează că se scutesc de T.V.A. cu drept de deducere mărfurile, serviciile livrate în zona economică liberă din afara teritoriului vamal al Republicii Moldova […].

Conform punctului 2 al Regulamentul privind restituirea taxei pe valoare adăugată, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 01 februarie 2013 (în redacția legii în vigoare la data nițierii procedurii administrative), subiecții impozabili cu TVA beneficiază de restituirea sumelor TVA în situațiile prevăzute de:

- articolul 101 alineatul (3) din Codul fiscal, având ca bază livrările impozabile cu TVA, în conformitate cu articolul 96 litera b) prima liniuță din Codul fiscal;

- articolul 101 alineatul (5) din Codul fiscal, având ca bază livrările impozabile cu TVA, în conformitate cu articolul 104 literele a), b), b1), f), g), h) și i) din Codul fiscal și articolul 4 alineatul (13), alineatul (13^4) litera a), alineatul (13^5) litera a), alineatul 13^6, alineatul 13^7 și alineatul 13^8 din Legea nr.1417-XIII din 17 decembrie 1997 pentru punerea în aplicare a titlului III al Codului fiscal;

- articolul 101 alineatul (6) din Codul fiscal – pentru livrările efectuate în cadrul contractelor de leasing;

- articolul 101^1 din Codul fiscal, în redacția Legii nr.267 din 23 decembrie 2011 pentru modificarea și completarea unor acte legislative, pentru investițiile (cheltuielile) capitale efectuate începînd cu 1 ianuarie 2012;

- articolul 101^1 din Codul fiscal, în redacția Legii nr.71 din 12 aprilie 2015 pentru modificarea și completarea unor acte legislative, pentru investițiile

(cheltuielile) capitale efectuate în clădiri de producție (destinate producerii mărfurilor sau serviciilor) începînd cu 1 mai 2015;

- articolul 101^4 din Codul fiscal, pentru investiții (cheltuieli) capitale efectuate în cadrul proiectelor de parteneriat public-privat de interes național.

Conform pct. 7 din Regulament, solicitarea restituirii TVA se efectuează prin depunerea la subdiviziunile structurale al Serviciului Fiscal de Stat de la locul de deservire a cererii de modelul stabilit în anexa nr. 1 la prezentul Regulament. În cererea de restituire se indică, în mod obligatoriu, suma TVA solicitată spre restituire. Dacă nu este indicată suma solicitată spre restituire, cererea nu se examinează.

În temeiul pct. 11 al Regulamentului, cererile privind restituirea TVA primite de către Serviciul Fiscal de Stat, cu excepția solicitării restituirii TVA de către agenții economici care nu sunt înregistrați ca plătitori ai TVA în temeiul articolelor 101^3 și 101^4 din Codul fiscal, sunt supuse examinării doar în cazurile în care subiectul impozabil a depus la Serviciul Fiscal de Stat declarații privind TVA pentru perioadele fiscale corespunzătoare.

Conform pct. 12 al Regulamentului, cu excepția cazurilor de restituire a TVA solicitată în temeiul art.101^1, 101^3 și 101^4 din Codul fiscal și art.4 alin.(13^8) din Legea nr.1417/1997 pentru punerea în aplicare a titlului III al Codului fiscal, Serviciul Fiscal de Stat este obligat, în termen de 3 zile lucrătoare de la data primirii cererii privind restituirea TVA, să stabilească metoda de realizare a restituirii, bazând-se pe cerințele, stipulate la punctul 13 din prezentul Regulament.

Fiind investită cu judecarea prezentei cauze, Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani prin hotărârea din 15 martie 2023, a admis acțiunea în contencios administrativ a reclamantei SRL „Zernoff”, fiind anulată decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.52605/202/Cl din 15 decembrie 2021 și decizia nr.754/7 din 13 ianuarie 2022, precum și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.22/522/T/20 din 13 ianuarie 2022 și decizia nr. 754/44 din 03 martie 2022.

Completul judiciar constată că, hotărîrea instanței de fond este întemeiată, a fost adoptată cu aprecierea corectă a probelor administrate și aplicarea justă a normelor de drept material și procedural, reieșind din următoarele motive.

După cum rezultă din actele cauzei, la emiterea deciziei nr.21/578/T/2568 din 09 decembrie 2021, așa cum este reflectat în conținutul actului administrativ individual menționat, autoritatea publică pârâtă, a verificat conformarea ÎM „Zernoff” SRL cerințelor punctului 13 din Regulament, fiind stabilit că:

1) contribuabilul este înregistrau la Agenţia Servicii Publice la data de 14.11.2011;

2) subiectul impozabil a beneficiat de restituirea TVA de cel puţin 2 ori, şi anume Decizia SFS privind restituirea TVA nr. 2I/52605/T/1974 din 30,09.2021 -

pentru perioada mai-august 2021 şi Decizia SFS privind restituirea TVA nr. 21/578/T/1473 din 26.07.2021 - pentru perioada iunie 2021;

3) conform ultimului control fiscal tematic privind restituirea TVA din buget, efectuat pentru perioada mai - august 2021, actul nr. 5-711 174 din 29.09.2021, suma TVA confirmată prin control coincide cu suma solicitată de către contribuabil şi constituie 14.400.000 lei, decizia SFS nr. 21/52605/171974 din 30.09.2021;

4) suma impozitelor şi taxelor calculate în cadrul ultimului control fiscal (act de control nr.5-692817,5-692818 din 18.04.2019, pentru perioada 01.01.2018 – 28.02.2019) constituie 72.388 lei şi respectiv nu depășește 1% din valoare; totală a livrărilor efectuate în perioadele fiscale controlate, care alcătuiește 717.959.754 iei.

În temeiul dispozițiilor art. 134 alin. (3) Cod fiscal, Serviciul Fiscal de Stat este în drept să revoce, să modifice sau să suspende, în condiţiile legii, actele sale cu caracter normativ şi cele cu caracter individual dacă ele contravin legislației.

Dispozițiile art. 146 alin. (1) Cod administrativ prevăd că, (1) Un act administrativ individual legal favorabil poate fi revocat în tot sau în parte cu efect pentru viitor, chiar şi după ce a devenit incontestabil, numai atunci cînd:

a) revocarea este admisă prin prevedere legală sau actul administrativ conține rezerva revocării;

b) actul administrativ este legat de o obligare şi beneficiarul nu a îndeplinit-o sau nu a îndeplinit-o în termenul stabilit;

c) în baza faptelor survenite ulterior, autoritatea publică ar avea dreptul să nu emită actul şi fără revocarea lui s-ar periclita interesul public;

d) în baza unei prevederi legale modificate autoritatea publică ar avea dreptul să nu emită actul administrativ, beneficiarul încă nu a făcut uz de avantajul respectiv sau nu a primit încă nicio prestaţie în baza actului administrativ şi fără revocarea lui s-ar periclita interesul public;

e) revocarea este necesară prevenirii sau înlăturării dezavantajelor grave pentru bunăstarea comună.

Conform dispozițiilor art. 137 alin. (1) Cod administrativ, în exercitarea dreptului discreționar atribuit, autoritățile publice trebuie să acționeze cu bună-credință în limitele legal stabilite și cu respectarea scopului pentru care le-a fost atribuit dreptul.

La acest capitol, în opinia instanței de apel prima instanță just a identificat faptul că dispozițiile art. 134 alin. (4) Cod fiscal relevă că Serviciul Fiscal de Stat dispune de dreptul discreționar de a revoca actele administrative individuale pe care le-a emis, determinat de sintagma „este în drept”, drept care poate fi exercitat în condițiile legii și numai cu condiția că actul administrativ emis contravine legii.

Conform art. 225 alin. (1) Cod administrativ, instanța de judecată nu este competentă să se pronunțe asupra oportunității unui act administrativ.

Alin. (2) al aceluiași articol statuează că, verificarea exercitării de către autoritatea publică a dreptului discreționar se limitează la faptul dacă autoritatea publică:

a) și-a exercitat dreptul discreționar;

b) a luat în considerare toate faptele relevante;

c) a respectat limitele legale ale dreptului discreționar;

d) și-a exercitat dreptul discreționar conform scopului acordat prin lege.

La caz, dreptul discreționat al Serviciului Fiscal de Stat, prin care a fost retras actul administrativ individual favorabil a fost exercitat contrar legii, dat fiind faptul că condiția în care acest drept putea fi realizat, specificată la art. 134 Cod fiscal, „ilegalitatea actului administrativ individual", nu a fost demonstrată și nici identificată de Serviciul Fiscal de Stat, din motiv că în textul deciziei decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.52605/202/Cl din 15 decembrie 2021 nu se face trimitere nici la o circumstanță de fapt care, în opinia autorității publice determină ilegalitatea Deciziei nr.21/578/T/2568 din 09 decembrie 2021 de restituire a TVA ÎM „Zernoff" SRL.

Astfel, în opinia instanței argumentarea autorității publice cu trimitere la faptul că în urma verificării cererii privind restituirea TVA din buget din 08.12.2021 prin prisma sumei solicitate spre restituire din buget, numărul pe perioade fiscale pentru care a fost solicitată restituirea, s-a constatat necesitatea modificării metodei de efectuare a restituirii TVA din buget, prin inițierea controlului fiscal tematic, nu este una convingătoare și care să justifice retragerea actului administrativ prin prisma art. 134 Cod fiscal, întrucât nu au fost identificate careva indicii cu privire la ilegalitatea deciziei nr.21/578/T/2568 din 09 decembrie 2021, or prin această motivare de fapt autoritatea își justifică omisiunea de a efectua controlul fiscal tematic până la soluționarea chestiunii privind restituirea taxei pe valoare adăugată.

Totodată, deși, în textul actului administrativ emis se face trimitere la o eventuală verificare suplimentară, autoritatea publică pârâtă a omis să specifice care sunt aceste constatări, cine a dispus verificarea suplimentară, cine a realizat-o și în care act emis de autoritatea competentă sunt reflectate rezultatele acestei verificări suplimentare.

Mai mult, în același mod actele dosarului administrativ nu atestă o justificare a concluziei de constatarea necesității modificării metodei de efectuare a restituirii TVA din buget, or, în dosar lipesc careva indici despre realizarea unei verificări suplimentare, note de evaluare a riscurilor, note de motivare, etc.

În aceeași ordine de Nota – raport nr. 26-10/1-07-7542 din 29.12.2021 (f.d.45-50 vol. III), nu poate fi reținută de către instanța de judecată, întrucât aceasta a fost emis după emiterea deciziei nr.52605/202/Cl din 15 decembrie 2021 de revocare a actului administrativ individual. Astfel, argumentele expuse

nicidecum nu puteau servi temei pentru emiterea deciziei contestate și realizarea unei verificări suplimentare.

Prin urmare, corect a statuat prima instanță că, sarcina Serviciului Fiscal de Stat, la emiterea deciziei nr.52605/202/Cl din 15 decembrie 2021 era să reflecte prezența condiției de ilegalitate a deciziei revocate, așa cum prescrie art. 134 alin. (4) Cod fiscal, ceea ce nu s-a realizat, iar în această ordine de idei actul administrativ a fost emis în contradicție cu dispozițiile art. 118 Codul administrativ.

Totodată, omisiunile cu privire la motivarea actului admise de către autoritatea publică nu au fost înlăturate nici la etapa examinării cererii prealabile, întrucât decizia nr.754/7 din 13 ianuarie 2022 nu reflectă argumentele și motivele care au determinat autoritatea publică să revoce actul administrativ individual favorabil reclamantului de restituire a TVA în sumă de 12.100.000 lei.

Mai mult, instanța de apel va reține și concluziile primei instanțe cu privire la faptul că măsurile adoptate de autoritatea publică sunt în contradicție cu prevederile art. 29 Cod administrativ, fiind în esența sa disproporționale, dat fiind faptul că măsurile oficiale întreprinse de autoritatea publică nu sunt motivate, fiind contrare scopului urmărit, nefiind necesare și nici raționale.

În această ordine de idei, Colegiul specializat statuează că prima instanță corect și întemeiat a stabilit ilegalitatea actului administrativ contestat, care afectează dreptul de proprietate al reclamantului, fiind admisă pretenția reclamantului cu privire la anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.52605/202/Cl din 15 decembrie 2021 cu privire la revocarea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.21/578/T/2568 din 09 decembrie 2021 privind restituirea taxei pe valoare adăugată SRL „Zernoff” și decizia nr.754/7 din 13 ianuarie 2022 emisă pe marginea contestației.

În ce privește cerința dedusă din acțiunea înaintată la 09 februarie 2022, prin ca reclamantul pretinde anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.22/522/T/20 din 13 ianuarie 2022 de restituire a taxei pe valoare adăugată Societății cu Răspundere Limitată „Zernoff” în sumă de 3 587 933 lei, Completul specializat la fel stabilește prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.52605/202/Cl din 15 decembrie 2021, s-a decis a revoca Decizia nr.21/578/T/2568 din 09 decembrie 2021 privind restituirea taxei pe valoare adăugată din buget SRL „Zernoff” și inițierea controlului tematic privind verificarea corectitudinii calculării declarării TVA, cu aprecierea sumei TVA spre restituire din buget SRL „Zernoff” pentru perioadele fiscale solicitate, conform cererii depuse la 08 decembrie 2021. (f.4-5 dosar administrativ vol. IV)

În temeiul deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.52605/202/Cl din 15 decembrie 2021 a fost demarată procedura controlului fiscal tematic privind corectitudinea calculării și declarării TVA, fiind întocmit actul de control nr.5-

712775 din 05.01.2022, cu emiterea ulterioară a deciziei nr.22/522/T/20 din 13.01.2022 privind restituirea TVA.

Conform deciziei nr.22/522/T/20 din 13.01.2022 s-a acceptat TVA spre restituire din buget în sumă de 3.587.933 lei pentru perioadele fiscale L/09/2021-L/11/2021, fiind constatată TVA spre deducere în perioada ulterioară decembrie 2021 în sumă de 10.123.736 lei (achitată), urmând a fi verificată autenticitatea raporturilor economice la SRL „Kriss Grup" și SRL „Return", potrivit pct.27 din Regulamentul privind restituirea TVA, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.93 din 01.02.2013.

Pe cale de consecință, odată cu constatarea ilegalității deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.52605/202/cl din 15 decembrie 2021 cu privire la revocarea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.21/578/T/2568 din 09 decembrie 2021 privind restituirea taxei pe valoare adăugată SRL „Zernoff", măsurile ulterioare întreprinse de autoritatea publică pârâtă în temeiul unui act ilegal urmează a fi anulate, iar în acest context, corect a stabilit instanța de judecată că astfel urmează a fi anulată decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.22/522/T/20 din 13 ianuarie 2022 privind restituirea taxei pe valoare adăugată Societății cu Răspundere Limitată „Zernoff" și decizia nr. 754/44 din 03 martie 2022 emisă pe marginea contestației.

Astfel, având în vedere că, deciziile Serviciului Fiscal de Stat nr.52605/202/Cl din 15 decembrie 2021 și nr.754/7 din 13 ianuarie 2022, precum și deciziile Serviciului Fiscal de Stat nr.22/522/T/20 din 13 ianuarie 2022 și nr. 754/44 din 03 martie 2022 au fost adoptate cu interpretarea eronată al legislației, Completul specializat califică drept întemeiată concluzia primei instanțe cu privire la anularea actelor administrative menționate supra.

Din considerentele menționate şi având în vedere că hotărârea primei instanţe este legală şi întemeiată, iar argumentele invocate de către apelant sunt nefondate şi combătute integral prin constatările expuse supra, Colegiul civil, comercial şi de contencios administrativ al Curţii de Apel Centru ajunge la concluzia de a respinge apelul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat şi a menţine hotărârea primei instanţe.

În conformitate cu art.240 alin.(1) lit. a) Cod administrativ, art. 389-390 CPC, Completul de contencios administrativ din cadrul Colegiului civil, comercial şi de contencios administrativ al Curţii de Apel Centru,

D E C I D E :

Apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, se respinge.

Se menține hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 15 martie 2023.

Decizia cu drept de recurs la Curtea Supremă de Justiție în termen de două luni.

Preşedintele şedinţei,
Judecătorul Mîra Ghenadie

Judecătorii Cașcaval Andrei

Sîrbu Victoria

OPINIE SEPARATĂ

a Judecătorului Curții de Apel Centru Sîrbu Victoria, în cadrul examinării cauzei de contencios administrativ adoptată în ordine de apel, la cererea de apel declarat de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 15 martie 2023, la acțiunea înaintată de SRL „Zernoff" către Serviciul Fiscal de Stat, terți SRL „Kriss Grup" și SRL „Return", cu privire la anularea actului administrativ individual defavorabil.

Din actele cauzei, rezultă că, la 09 februarie 2022, SRL „Zernoff" s-a adresat cu o acțiune în contencios administrativ către Serviciul Fiscal de Stat, terți SRL „Kriss Grup" și SRL „Return", prin care a solicitat anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.52605/202/cl din 15 decembrie 2021 cu privire la revocarea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.21/578/T/2568 din 09 decembrie 2021 privind restituirea taxei pe valoare adăugată SRL „Zernoff".

La 04 aprilie 2022, SRL „Zernoff" a depus o acțiune în contencios administrativ către Serviciul Fiscal de Stat, prin care a solicitat anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.22/522/T/20 din 13 ianuarie 2022 de restituire a taxei pe valoare adăugată SRL „Zernoff", obligarea Serviciului Fiscal de Stat să emită actul administrativ individual favorabil, decizie de acceptare spre restituire SRL „Zernoff" a taxei pe valoare adăugată pentru perioadele fiscale septembrie 2021-noiembrie 2021, în sumă de 12.100.000 lei.

Prin încheierea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 12 octombrie 2022, s-a dispus conexarea pentru examinare într-o singură procedură a cauzelor menționate.

Prin hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 15 martie 2023, s-a admis acțiunea înaintată de SRL „Zernoff".

S-a anulat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.52605/202/cl din 15 decembrie 2021 cu privire la revocarea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.21/578/T/2568 din 09 decembrie 2021 privind restituirea taxei pe valoare

adăugată SRL „Zernoff” și decizia nr.754/7 din 13 ianuarie 2022 emisă pe marginea contestației.

S-a anulat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.22/522/T/20 din 13 ianuarie 2022 privind restituirea taxei pe valoare adăugată SRL „Zernoff” și decizia nr. 754/44 din 03 martie 2022 emisă pe marginea contestației.

În rest acțiunea s-a respins.

Nefiind de acord cu hotărârea instanței de fond, la data de 13 iulie 2023, apel a declarat de Serviciul Fiscal de Stat, care a solicitat admiterea apelului, casarea hotărîrii instanței de fond, cu pronunțarea unei decizii noi de respingere a acțiunii.

Prin decizia Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții de Apel Centru din 28 mai 2025, s-a respins apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat și s-a menținut hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 15 martie 2023

Nu sunt de acord cu decizia instanței de apel din următoarele considerente:

Potrivit art.219 alin.(1) – (3) din Codul administrativ, instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți. Instanța de judecată depune eforturi pentru înlăturarea greșelilor de formă, explicarea cererilor neclare, depunerea corectă a cererilor, completarea datelor incomplete și pentru depunerea tuturor declarațiilor necesare constatării și aprecierii stării de fapt. Instanța de judecată indică asupra aspectelor de fapt și de drept ale litigiului care nu au fost discutate de participanții la proces. Instanța de judecată nu are dreptul să depășească limitele pretențiilor din acțiune, însă, totodată, nu este legată de textul cererilor formulate de participanții la proces.

Prevederile art.220 alin.(1) Cod administrativ stabilesc că, obținerea probelor în procedura contenciosului administrativ are loc conform art. 87–93.

Din conținutul art.93 din Codul administrativ, se stabilește sarcina probațiunii, potrivit căreia, fiecare participant probează faptele pe care își întemeiază pretenția. Prin derogare de la prevederile alin.(1), fiecare participant probează faptele atribuite exclusiv sferei sale. Reglementări suplimentare sau derogatorii sînt admisibile doar în baza prevederilor legale.

Actele cauzei atestă că, la 08 decembrie 2021 ÎM „Zernoff” SRL a depus o cerere, adresată Serviciului Fiscal de Stat, de restituire din buget pentru perioadele fiscale septembrie 2021 – noiembrie 2021, a TVA, în sumă de 12 100 000 lei, inclusiv septembrie 2021- 4.000.000 lei, octombrie 2021 – 1.600.000 lei, noiembrie 2021 – 6.500.000 lei. (f.1 dosar administrativ vol. VI)

În rezultatul examinării cererii de restituire depusă de SRL „Zernoff”, Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr.21/578/T/2568 din 09 decembrie 2021, prin care cererea SRL „Zernoff” a fost admisă și s-a decis a accepta spre restituire

din buget pentru perioadele fiscale septembrie 2021-noiembrie 2021, TVA, în sumă de 12.100.000 lei, inclusiv septembrie 2021 – 4.000.000 lei, octombrie 2021 – 1.600.000 lei, noiembrie 2021 – 6.500.000 lei. (f.2 dosar administrativ vol. IV)

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.52605/202/Cl din 15 decembrie 2021, s-a decis a revoca Decizia nr.21/578/T/2568 din 09 decembrie 2021 privind restituirea taxei pe valoare adăugată din buget SRL „Zernoff", pentru perioadele fiscale septembrie 2021 –noiembrie 2021, cu inițierea controlului tematic privind verificarea corectitudinii calculării declarării TVA și aprecierea sumei TVA spre restituire din buget SRL „Zernoff" pentru perioadele fiscale solicitate, conform cererii depuse la 08 decembrie 2021. (f.4-5 dosar administrativ vol. IV)

La 20 decembrie 2021 SRL „Zernoff" a depus o contestație în cadrul Serviciului Fiscal de Stat, solicitând anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.52605/202/Cl din 15 decembrie 2021 de revocare a Deciziei nr.21/578/T/2568 din 09 decembrie 2021 privind restituirea taxei pe valoare adăugată din buget SRL „Zernoff" pentru perioadele fiscale septembrie 2021-noiembrie 2021. (f.7-8, dosar administrativ vol. IV)

Ca rezultat al examinării contestației SRL „Zernoff", Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr.754/7 din 13 ianuarie 2022, prin care s-a decis respingerea contestației SRL „Zernoff", cu menținerea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.52605/202/Cl din 15 decembrie 2021. (f.11-12, dosar administrativ vol. IV)

La 09 februarie 2022 ÎM „Zernoff" SRL, a depus o acțiune către Serviciul Fiscal de Stat solicitând anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.52605/202/Cl din 15 decembrie 2021.

Deasemenea, examinând materiale controlului fiscal la fața locului efectuat prin metoda verificării tematice privind corectitudinea calculării și plenitudinea transferării la buget a TVA, cu determinarea TVA spre restituire din buget Societății cu Răspundere Limitată „Zernoff", pentru perioadele fiscale septembrie 2021-noiembrie 2021, Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr.22/522/T/20 din 13 ianuarie 2022

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.22/522/T/20 din 13 ianuarie 2022, s-a decis restituirea taxei pe valoare adăugată SRL „Zernoff", pentru perioadele fiscale septembrie 2021-noiembrie 2021, în sumă de 3.587.933 lei. (f.216-214, dosar administrativ vol. I)

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/44 din 03 martie 2022, a fost respinsă contestația depusă de ÎM „Zernoff" SRL și menținută decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.22/522/T/20 din 13 ianuarie 2022. (f.219-217 dosar administrativ vol. I)

Nefiind de acord cu deciziile emise, SRL „Zernoff" a depus acțiune în instanța de judecată, solicitând anularea deciziei nr.22/522/T/20 din 13 ianuarie 2022 și deciziei nr. 754/44 din 03 martie 2022.

În temeiul art. 101 alin. (5) Codul fiscal, dacă depăşirea sumei T.V.A. la valorile materiale, serviciile procurate se datorează faptului că subiectul impozabil a efectuat o livrare care se scuteşte de T.V.A. cu drept de deducere, acesta are dreptul la restituirea sumei achitate cu care a fost depăşită T.V.A. la valorile materiale, serviciile procurate şi/sau la stingerea sumelor din contul restituirii impozitelor, în conformitate cu prevederile prezentului articol, ale art.103 alin.(3) şi ale art.125, în limitele cotei-standard a T.V.A., stabilite la art.96 lit.a), sau cotei reduse a T.V.A., stabilite la art.96 lit.b), înmulţite cu valoarea livrării, ce se scuteşte de T.V.A. cu drept de deducere.

Restituirea T.V.A. se efectuează în modul stabilit de Guvern, într-un termen care nu depăşeşte 45 de zile, iar în cazul contribuabililor care au depus dezacord împotriva actului de control – într-un termen ce nu va depăşi 60 de zile de la data depunerii cererii de restituire. La exportul mărfurilor supuse accizelor, fabricate din materia primă supusă accizului, limita valorii maxime a T.V.A. apreciate spre restituire se majorează cu suma ce se apreciază prin înmulţirea cotei standard a T.V.A. la valoarea accizelor achitate furnizorilor la procurarea materiei prime utilizate la producerea mărfurilor exportate.

Art. 104 lit. a) Cod fiscal prevede că, se scutesc de T.V.A. cu drept de deducere mărfurile, serviciile pentru export […];

Iar lit. f) al aceluiași articol statuează că se scutesc de T.V.A. cu drept de deducere mărfurile, serviciile livrate în zona economică liberă din afara teritoriului vamal al Republicii Moldova […].

Conform punctului 2 al Regulamentul privind restituirea taxei pe valoare adăugată, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 01 februarie 2013 (în redacția legii în vigoare la data inițierii procedurii administrative), subiecții impozabili cu TVA beneficiază de restituirea sumelor TVA în situațiile prevăzute de:

- articolul 101 alineatul (3) din Codul fiscal, având ca bază livrările impozabile cu TVA, în conformitate cu articolul 96 litera b) prima liniuță din Codul fiscal;
- articolul 101 alineatul (5) din Codul fiscal, având ca bază livrările impozabile cu TVA, în conformitate cu articolul 104 literele a), b), b1), f), g), h) și i) din Codul fiscal și articolul 4 alineatul (13), alineatul (13^4) litera a), alineatul (13^5) litera a), alineatul 13^6, alineatul 13^7 și alineatul 13^8 din Legea nr.1417-XIII din 17 decembrie 1997 pentru punerea în aplicare a titlului III al Codului fiscal;
- articolul 101 alineatul (6) din Codul fiscal – pentru livrările efectuate în cadrul contractelor de leasing;
- articolul 101^1 din Codul fiscal, în redacția Legii nr.267 din 23 decembrie 2011 pentru modificarea și completarea unor acte legislative, pentru investițiile (cheltuielile) capitale efectuate începînd cu 1 ianuarie 2012;

- articolul 101^1 din Codul fiscal, în redacția Legii nr.71 din 12 aprilie 2015 pentru modificarea și completarea unor acte legislative, pentru investițiile (cheltuielile) capitale efectuate în clădiri de producție (destinate producerii mărfurilor sau serviciilor) începînd cu 1 mai 2015;

- articolul 101^4 din Codul fiscal, pentru investiții (cheltuieli) capitale efectuate în cadrul proiectelor de parteneriat public-privat de interes național.

Conform pct. 7 din Regulamentul privind restituirea TVA, aprobat prin Hotărîrea Guvernului 93 din 01.02.2013, solicitarea restituirii TVA se efectuează prin depunerea la subdiviziunile structurale al Serviciului Fiscal de Stat de la locul de deservire a cererii de modelul stabilit în anexa nr. 1 la prezentul Regulament. În cererea de restituire se indică, în mod obligatoriu, suma TVA solicitată spre restituire. Dacă nu este indicată suma solicitată spre restituire, cererea nu se examinează.

În temeiul pct. 11 al Regulamentului, cererile privind restituirea TVA primite de către Serviciul Fiscal de Stat, cu excepția solicitării restituirii TVA de către agenții economici care nu sunt înregistrați ca plătitori ai TVA în temeiul articolelor 101^3 și 101^4 din Codul fiscal, sunt supuse examinării doar în cazurile în care subiectul impozabil a depus la Serviciul Fiscal de Stat declarații privind TVA pentru perioadele fiscale corespunzătoare.

Conform pct. 12 al Regulamentului, cu excepția cazurilor de restituire a TVA solicitată în temeiul art.101^1, 101^3 și 101^4 din Codul fiscal și art.4 alin.(13^8) din Legea nr.1417/1997 pentru punerea în aplicare a titlului III al Codului fiscal, Serviciul Fiscal de Stat este obligat, în termen de 3 zile lucrătoare de la data primirii cererii privind restituirea TVA, să stabilească metoda de realizare a restituirii, bazând-se pe cerințele, stipulate la punctul 13 din prezentul Regulament.

Iar pct. 13 al Regulamentului stabilește că cererea de restituire a TVA, cu excepţia cazurilor de restituire a TVA solicitată în temeiul art.101^1, 101^3 și 101^4 din Codul fiscal și art.4 alin.(13^8) din Legea nr.1417/1997 pentru punerea în aplicare a titlului III al Codului fiscal, este examinată şi pe marginea ei se adoptă decizia fără efectuarea controlului tematic, dacă simultan se respectă următoarele cerinţe:

1) subiectul impozabil îşi desfăşoară activitatea cel puţin 2 ani;

2) subiectul impozabil a beneficiat de restituirea TVA de cel puţin două ori;

3) în cadrul ultimului control tematic privind restituirea TVA suma impozitului spre restituire, confirmată de către Serviciul Fiscal de Stat, corespunde sumei solicitate de către plătitor;

4) în cadrul ultimului control fiscal sumele impozitelor, taxelor, contribuţiilor de asigurări sociale de stat obligatorii şi ale primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală, calculate de Serviciul Fiscal de Stat, nu depăşeau 1% din valoarea totală a livrărilor efectuate în perioadele fiscale controlate.

În conformitate cu dispozițiile pct. 14 al Regulamentului, sumele TVA restituite subiecţilor impozabili, în modul stabilit la punctul 13 din prezentul Regulament, *sînt supuse de către Serviciul Fiscal de Stat controlului tematic cel puţin o dată pe an*.

La emiterea deciziei nr.21/578/T/2568 din 09 decembrie 2021, așa cum este reflectat în conținutul actului administrativ individual menționat, autoritatea publică pârâtă, a verificat conformarea ÎM „Zernoff" SRL cerințelor punctului 13 din Regulament, fiind stabilit că:

1) contribuabilul este înregistrau la Agenţia Servicii Publice la data de 14.11.2011;

2) subiectul impozabil a beneficiat de restituirea TVA de cel puţin 2 ori, şi anume Decizia SFS privind restituirea TVA nr. 2I/52605/T/1974 din 30,09.2021 - pentru perioada mai-august 2021 şi Decizia SFS privind restituirea TVA nr. 21/578/T/1473 din 26.07.2021 - pentru perioada iunie 2021;

3) conform ultimului control fiscal tematic privind restituirea TVA din buget, efectuat pentru perioada mai - august 2021, actul nr. 5-711 174 din 29.09.2021, suma TVA confirmată prin control coincide cu suma solicitată de către contribuabil şi constituie 14.400.000 lei, decizia SFS nr. 21/52605/171974 din 30.09.2021;

4) suma impozitelor şi taxelor calculate în cadrul ultimului control fiscal (act de control nr.5-692817,5-692818 din 18.04.2019, pentru perioada 01.01.2018 – 28.02.2019) constituie 72.388 lei şi respectiv nu depășește 1% din valoare; totală a livrărilor efectuate în perioadele fiscale controlate, care alcătuiește 717.959.754 iei.

Dispozițiile art. 146 alin. (1) Cod administrativ prevăd că, (1) Un act administrativ individual legal favorabil poate fi revocat în tot sau în parte cu efect pentru viitor, chiar şi după ce a devenit incontestabil, numai atunci cînd:

a) revocarea este admisă prin prevedere legală sau actul administrativ conține rezerva revocării;

b) actul administrativ este legat de o obligare şi beneficiarul nu a îndeplinit-o sau nu a îndeplinit-o în termenul stabilit;

c) în baza faptelor survenite ulterior, autoritatea publică ar avea dreptul să nu emită actul şi fără revocarea lui s-ar periclita interesul public;

d) în baza unei prevederi legale modificate autoritatea publică ar avea dreptul să nu emită actul administrativ, beneficiarul încă nu a făcut uz de avantajul respectiv sau nu a primit încă nicio prestaţie în baza actului administrativ şi fără revocarea lui s-ar periclita interesul public;

e) revocarea este necesară prevenirii sau înlăturării dezavantajelor grave pentru bunăstarea comună.

Potrivit art. 134 alin. (3) Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat este în drept să revoce, să modifice sau să suspende, în condiţiile legii, actele sale cu caracter normativ şi cele cu caracter individual dacă ele contravin legislaţiei.

În conformitate cu dispozițiile art. 123 alin. (1) lit. b) Codul administrativ, *o încălcare a prevederilor de formă şi procedură, care nu duce la nulitatea actului administrativ individual, este neînsemnată atunci cînd motivarea necesară se recuperează ulterior de către autoritatea publică.*

Iar alin. (2) al aceleiași prevederi dispune că, acţiunile prevăzute la alin.(1) pot fi recuperate *pînă la finalizarea dezbaterilor judiciare în prima instanţă*.

Țin să menționez că, la adoptarea hotărârii instanța de judecată într-un mod absolut nejustificat nu a luat în calcul nota-raport al Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-10/1-7-7542 din 29.12.2021 (f.d.45-50, vol. III), constatând eronat și cu interpretarea eronată a normelor legale asupra faptului că, actul respectiv nicidecum nu recuperează viciul motivării prin prisma prevederilor enunțate, or, doresc să accentuez că actul în cauză a fost adoptat până la înaintarea acțiunii în contencios administrativ, deși legea stabilește etapa finalizării dezbaterilor judiciare, prin urmare, instanța nu a avut niciun temei să nu ia în calcul actul respectiv al autorității publice.

Din conținutul notei-raport se deduce că autoritatea publică a efectuat analiza agentului economic SRL „Kriss Grup”, fiind stabilită utilizarea unor metode frauduloase prin documentarea tranzacțiilor cu SRL „Kriss Grup” în vederea livrării produselor către acesta la cota TVA de 8%, ulterior procurarea acelorași mărfuri prelucrate de la SRL „Kriss Grup” deja la cota de TVA 20%, ceea ce conduce la majorarea TVA spre deducere, ca ulterior contribuabilul ÎN „Zernoff” SRL să poată beneficia de restituirea TVA în sume considerabile.

Totodată, a fost efectuată și analiza agentului economic „Return” SRL.

Iar conform vizitelor efectuate la agentul economic, trecerea în cont a TVA s-a format în urma importurilor de legume și fructe cu prețuri indicative aplicat de către Serviciul Vamal, precum și în urma faptului în anul 2014 s-a modificat cota TVA la produsele de horticultură, astfel vânzările sunt efectuate cu 8% iar achitarea drepturilor de import cu 20%.

Prin urmare, autoritatea fiscală a considerat oportun:

- efectuarea controlului fiscal prin metoda de verificare totală prin includerea „Return” SRL, în planul controalelor lunare pentru L/01/2022.

- efectuarea unei solicitări către Serviciul Vamal, în vederea prezentării informației cu privire la metoda aplictă privind stabilirea valorii în vamă la importurile efectuate de către agentul economic SRL „Kriss Grup”.

- adoptarea deciziei privind suspendarea controlului efectuat la SRL „Kriss Grup” și efectuarea unui control repetat.

- examinarea de către Direcția generală antifraudă a tranzacțiilor documentate de către ÎM „Zernoff” SRL cu „Return” SRL și SRL „Kriss Grup” sub aspectul de întrunire a elementelor constitutive ale infracțiunilor reglementate de Codul penal, sau altor infracțiuni atribuite după competența Serviciului Fiscal de Stat.

La acest capitol, țin să menționez că motivul revocării deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.21/578/T/2568 din 09 decembrie 2021 prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.52605/202/Cl din 15 decembrie 2021 au servit anumite riscuri stabilite de autoritatea fiscală cu privire la neconfirmarea fiscală și activitatea frauduloasă al ÎM „Zernoff” SRL, care artificial a majorat ciclul de producție, contrar procesului tehnologic al acestuia prezentat publicului larg prin fișierele video informative prezentate nemijlocit de către societatea reclamantă.

Totodată, apelantul Serviciul Fiscal de Stat a mai stabilit că intimata, a documentat procurări de la terţii SRL „Kriss Grup” şi SRL „Return” a cerealelor în formă naturală (nezdrobite) la cota TVA 20%, pe când valoarea acestora urma a fi impozitată cu TVA 8%, conform prevederilor art. 96 lit. b) din Codul fiscal. În acest fel, din cauza diferenţei cotei TVA 12% (20% - 8%) la cerealele procurate (cereale zdrobite în comparaţie cu cerealele în formă naturală), entitatea a achitat sume considerabile furnizorilor, care nu urmau să participe în proces.

Mai mult, consider că urmează a fi reținute și argumentele autorității fiscale că ÎM „Zernoff” SRL a procurat materie primă (porumb, grîu sorg, ş.a.) atât în formă naturală, cât şi în formă „zdrobită”, iar în acest sens materia primă în formă naturală a fost procurată la cota TVA de 8% iar materia primă procurată în formă „zdrobită” a fost procurată cu cota TVA de 20%.

Modul descris de operare în procesul tehnologic de către intimată, indică indici de documentare tendenţioasă a cheltuielilor, ori, în condiţiile unui circuit închis de prelucrare a cerealelor pentru producţia finală, intimata documentează procurării ale aceloraşi servicii de la entităţi terţe, care de fapt dublează fazele de producţia pe care le utilizează de sine stătător, şi astfel, beneficiază ulterior de restituirea sumelor din buget reieşind din faptul că materia primă naturală este procurată la 8% iar în formă zdrobită la 20%.

În această ordine de idei, consider că sunt justificate suspiciunile autorității publice -Serviciului Fiscal de Stat cu privire la lipsa necesității procurării serviciilor suplimentare de transportare și prelucrare a materiei prime de la terții Return” SRL și SRL „Kriss Grup” implicați în procesul de producție.

Mai mult ca atât, autoritatea fiscală a menționat faptul că procedura administrativă de determinare a sumelor spre restituire către ÎM „Zernoff” SRL, pentru perioadele fiscale septembrie 2021 – noiembrie 2021, nu a fost respinsă, ci a fost dispusă revocarea actului administrativ emis anterior în lipsa efectuării controlului fiscal, întrucât sumele urmau a fi verificat printr-un control mai riguros,

conform normelor metodologice generale, inclusiv prin contrapunerea cu rezultatele controlului la terțele persoane.

Astfel, doresc să accentuez că, deși prin efectele deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.52605/202/Cl din 15 decembrie 2021 a fost revocată decizia nr.21/578/T/2568 din 09 decembrie 2021, acest fapt nicidecum nu îngrădește dreptul societății reclamante de a pretinde restituirea TVA, însă acest procedeu urmează a fi realizat după efectuarea unei proceduri de control mai detaliate, iar la această etapă, cerința reclamantului prin care revendică restituirea taxei pe valoare adăugată în cuantumul pretins și în lipsa unei verificări complexe, este una prematură și care nu poate fi acceptată, din punctul meu de vedere.

Mai mult ca atât, corectitudinea calculării şi achitării TVA la buget cu determinarea TVA spre restituire din buget pentru perioadele fiscale L/09/2021 – L/11/2021, a fost descrisă conform Deciziei SFS cu privire la restituirea TVA din Buget nr. 22/522/T/20 din 13.01.2022, prin care a fost acceptată spre restituire din buget, TVA în sumă de 3.587.933 lei.

Totodată, urmează de reținut și poziția autorității fiscale a menționat și faptul că verificarea suplimentară a sumelor indicate în Decizia SFS nr. 21/578/T/2568 din 09.12.2021 privind restituirea taxei pe valoare adăugată revocată prin decizia SFS nr. 52605/202/C1 din 15.12.2021, a fost dictată de faptul că aceste sume au fost restituite fără determinarea lor prin control, respectiv, sub rezerva verificării ulterioare a sumelor în condiţiile pct. 13 din Regulament. Fiind investite astfel doar cu efect prealabil, care se definitivează după verificarea sumelor, iar în acest context prima instanță s-a axat pe nemotivarea actului administrativ cu privire la revocarea unei decizii anterioare, fără a da eficiență atribuțiilor și sarcinilor Serviciului Fiscal de Stat, care în calitate de exponent al securității economice al statului urmează să asigure respectarea tuturor exigențelor legale de către contribuabili, în contextul în care acesta pretinde restituirea TVA din bugetul de stat, or se va reitera că, sumele dispuse spre restituire nu sunt definitive și acestea pot fi stabilite în urma efectuării unui control tematic mai complex.

În concluzie, reieșind din concluziile la care am ajuns supra, consider că apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat urma a fi admis, hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 15 martie 2023 casată integral, cu emiterea unei noi decizii de respingere a acțiunilor SRL „Zernoff”, ca fiind neîntemeiată.

Judecătorul
Curții de Apel Centru Sîrbu Victoria