

CURTEA SUPREMĂ DE JUSTIȚIE A REPUBLICII MOLDOVA

Prima instanță: Judecătoria Rîșcani mun. Chișinău (jud. Iu. Țurcan)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud. V. Pruteanu, A. Minciună, I. Cimpoi)

Dosarul nr.3ra-676/14

DECIZIE

Colegiul Civil, Comercial și de Contencios Administrativ

18 iunie 2014

mun. Chișinău

Colegiul Civil, Comercial și de Contencios Administrativ al Curții Supreme de Justiție, în componența:

Președintele ședinței

Judecători

Svetlana Filincova

Galina Stratulat

Oleg Sternioală

Iurie Bejenaru

Dumitru Mardari

examinînd, fără citarea părților, recursul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 26 februarie 2014, adoptată în pricina civilă în procedura contenciosului administrativ la cererea de chemare în judecată înaintată de Publicația Periodică "Oficiu-Service" societate cu răspundere limitată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău cu privire la contestarea actelor administrative, prin care a fost menținută hotărîrea instanței de fond,

a c o n s t a t a t:

La 24 mai 2013, Publicația Periodică „Oficiu-Service” societate cu răspundere limitată a depus cerere de chemare în judecată în ordinea contenciosului administrativ împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău cu privire la contestarea actelor administrative.

În motivarea acțiunii reclamanta a indicat că, conform deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr.706/1/6 din 27 februarie 2013 și a actului de control nr.3-479833 din 05 februarie 2013, a fost sancționată, fiind dispusă încasarea la buget a sumelor impozitelor și plăților calculate în rezultatul controlului și transferarea acestora la buget în termen 30 zile și, anume, a fost micșorată suma TVA destinată trecerii în cont cu 42 442 lei, pentru perioada fiscală - luna septembrie 2012 și a fost aplicată pentru încălcările legislației fiscale, conform art. 260 alin. (3) din Codul fiscal, amendă în mărime de 1000 lei pentru prezentarea declarației privind TVA pentru perioada fiscală menționată, care

conține informație neautentică.

Menționează că, temei pentru emiterea deciziei a servit actul de control nr. 3-479833 din 05 februarie 2013, întocmit de către Inspectoratul fiscal de stat mun. Chișinău prin metoda verificării tematice a activității Publicației Periodice „Oficiu-Service” societate cu răspundere limitată privind corectitudinea calculării și declarării TVA. Controlul a fost efectuat cu acordul conducătorului întreprinderii și cu participarea contabilului-șef.

La 26 martie 2013, Publicația Periodică „Oficiu-Service” societate cu răspundere limitată și-a formulat dezacordul cu actul de control, ce a stat la baza deciziei contestate, iar prin decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 342 din 25 aprilie 2013, s-a dispus menținerea rezultatului constatat pe marginea actului de control.

Susține reclamanta, că acționînd cu bună credință, a comandat și a preluat lucrările de încărcare-descărcare a mărfurilor de către „Construct Confort” societatea cu răspundere limitată la depozitul din str. Pădurii 36, mun. Chișinău și la terminalul vamal din str. Industrială mun. Chișinău în sumă de 254 650 lei, inclusiv TVA în sumă de 42 441,67 lei, drept dovadă în acest sens fiind întocmite următoarele documente justificative: actul de prestare a serviciilor de încărcare-descărcare nr.46/12 din 03 septembrie 2012, actul de îndeplinire a lucrărilor nr. 43/12 din 28 septembrie 2012, factura fiscală seria BV 0855598 din 28 septembrie 2012, scrisoarea confirmativă eliberată de către „Construct Confort” societate cu răspundere limitată la 01 februarie 2013, ordinul de plată nr. 693 din 25 septembrie 2012 și ordinul de plată nr. 740 din 08 octombrie 2012.

Afirmă, că documentele justificative menționate confirmă faptul executării în natură a lucrărilor de încărcare-descărcare a mărfurilor de către „Construct Confort” societate cu răspundere limitată. Prin urmare, reclamanta, în corespundere cu art. 24 alin. (10) din Codul fiscal, a confirmat faptul suportării acestor cheltuieli în cuantum de 254 650 lei, inclusiv TVA în sumă de 42 441,67 lei și, respectiv, era în drept, conform art. 102 alin. (6) și (7) din Codul fiscal, să treacă în cont TVA în sumă de 42 441,67 lei.

Invocă că, responsabilitatea pentru întocmirea la timp și calitativă a facturilor fiscale, pentru autenticitatea datelor ce se conțin în ele, o poartă persoanele care întocmesc și semnează aceste documente, iar în speță este vorba de „Construct Confort” societate cu răspundere limitată. Se menționează faptul că, în urma actului de control la „Construct Confort” societate cu răspundere limitată, s-a constatat că efectuarea lucrărilor de încărcare-descărcare nu s-au confirmat, este exclusiv responsabilitatea contribuabilului „Construct Confort” societate cu răspundere limitată, care a întocmit documentele primare respective. Or, asemenea servicii de încărcare-descărcare au fost real efectuate, în natură, fapt probat prin documente confirmative.

Solicită anularea deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 706/1/16 din 27 februarie 2013 și a actului de control nr. 3-479833 din 05 februarie 2013, precum și a deciziei pîrîtului nr.342 din 25 aprilie 2013 pe marginea

contestației împotriva deciziei nr. 706/1/6 din 27 februarie 2013.

Prin hotărârea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 17 septembrie 2013 acțiunea a fost admisă; au fost anulate decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 706/1/16 din 27 februarie 2013 și actul de control nr. 3-479833 din 05 februarie 2013, cât și Decizia nr. 342 din 25 aprilie 2013 al Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău în privința Publicației Periodice "Oficiu-Service" societatea cu răspundere limitată privind examinarea contestației în ordinea procedurii prealabile (f.d.56-58).

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 26 februarie 2014, a fost respins apelul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău și menținută hotărârea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 17 septembrie 2013 (f.d.86-94).

La adoptarea soluției sale, instanța de apel a ajuns la concluzia că prima instanță obiectiv a verificat toate circumstanțele cauzei și a dat probelor o apreciere corectă, concluzionând că hotărârea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 17 septembrie 2013 este legală și urmează a fi menținută.

La 15 aprilie 2014 Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău a declarat recurs împotriva deciziei instanței de apel și hotărârii primei instanțe, solicitând admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel și hotărârii primei instanțe și emiterea unei noi hotărâri, prin care acțiunea să fie respinsă.

Prin încheierea din 04 iunie 2014, recursul a fost declarat admisibil.

În motivarea recursului, recurentul Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău a reiterat că, instanța de apel în cadrul examinării cauzei n-a luat în considerare faptul că, în cadrul controlului efectuat de organul fiscal, s-a constatat că în perioada fiscală septembrie 2012 Publicația Periodică "Oficiu Service" societate cu răspundere limitată a trecut în cont TVA în sumă de 42 441, 67 lei aferentă serviciilor acordate de "Construct Confort" societate cu răspundere limitată în baza unei facturi fiscale, iar conform informației din Sistemul Informațional al Serviciului Fiscal de Stat în perioada prestării serviciilor dispunea de persoane angajate doar în funcție de director, contabil-șef, manager și contabil.

Astfel, consideră recurentul că pentru efectuarea acestor lucrări "Construct Confort" societate cu răspundere limitată în perioada respectivă nu a dispus de personal angajat de specialitate și anume: hamali și muncitori necalificați care ar fi executat lucrările documentate. Deci, intimatul nu avea dreptul de a trece în cont sumele TVA reflectate în declarația fiscală.

În conformitate cu art. 434 al. (1) Cod de procedură civilă, recursul se declară în termen de 2 luni de la data comunicării hotărârii sau a deciziei integrale.

Conform scrisorii de însoțire, anexată la materialele dosarului (f.d.95) se atestă, că decizia redactată a fost expediată părților de Curtea de Apel Chișinău la data de 10 martie 2014.

La materialele cauzei lipsesc probe în confirmarea recepționării deciziei integrale a instanței de apel de către recurenți. Astfel, recursul se consideră depus în termen.

Verificînd în limitele invocate în recurs legalitatea hotărîrii atacate, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul, a casa hotărîrea primei instanțe și decizia instanței de apel, pronunțînd o hotărîre nouă de respingere a acțiunii, din următoarele considerente.

În conformitate cu art. 445 alin.(1) lit. b) Cod de procedură civilă, instanța, după ce judecă recursul, este în drept să admită recursul și să caseze integral sau parțial decizia instanței de apel și hotărîrea primei instanțe, pronunțînd o nouă hotărîre.

Conform materialelor cauzei rezultă, că prin controlul fiscal efectuat prin metoda verificării tematiche privind corectitudinea calculării și declarării TVA, la Publicația Periodică "Office Service" societate cu răspundere limitată, în baza actului de control nr. 3-479833 din 05 februarie 2013 s-a stabilit că întreprinderea a trecut în cont TVA în sumă de 42 441, 67 lei în perioada fiscală septembrie 2012 aferentă procurărilor de servicii de încărcare-descărcare a mărfurilor în baza facturii fiscale seria BV nr. 0855598 din 28 septembrie 2012, eliberate de către Construct Confort" societate cu răspundere limitată. (f.d.8-10)

În rezultatul controlului a fost adoptată decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr.706/1/16 din 27 februarie 2013 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comisă de Publicația Periodică "Oficiu Service" societate cu răspundere limitată, prin care s-a dispus micșorarea sumei TVA destinată trecerii în cont cu 42 442 lei, pentru perioada fiscală L/09/2012 și aplicarea sancțiunii financiare sub formă de amendă în sumă de 1000 lei (f.d.7).

Micșorarea sumei TVA a fost motivată prin faptul, că contrar prevederilor art. 8 pct. (2) lit. c), art. 102 alin. (1) din Codul Fiscal, contribuabilul a atribuit neîntemeiat în cont TVA în sumă de 42 441, 67 lei în baza facturii fiscale seria BV 0855598 din 28 septembrie 2012 eliberată de "Construct Confort" societate cu răspundere limitată pentru perioada fiscală L/09/2012.

La 26 martie 2013, Publicația Periodică „Oficiu-Service” societate cu răspundere limitată și-a formulat dezacordul cu actul de control, ce a stat la baza deciziei contestate, iar prin decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 342 din 25 aprilie 2013, a fost considerată ca neîntemeiată contestația depusă de către contribuabil în lipsa temeiului legal de anulare a deciziei contestate și s-a respins contestația depusă cu menținerea Deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 706/1/16 din 27 februarie 2013 (f.d.22-26).

Colegiul lărgit reține că, instanțele ierarhic inferioare investite cu judecarea fondului au concluzionat în favoarea admiterii cerințelor intimatului Publicația Periodică "Oficiu Service" societate cu răspundere limitată dispunînd anularea actului administrativ contestat, reiterînd asupra faptului că, răspunderea pentru corectitudinea actelor de evidență contabilă nu poate fi impusă agentului economic care a comandat și a preluat lucrările de încărcare-descărcare conform condițiilor contractuale în baza documentelor justificative veridice, ce confirmă executarea de fapt a acestora.

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că concluziile instanțelor de judecată în acest sens nu corespund circumstanțelor cauzei, fiind interpretate eronat normele de drept material aplicabile speței date.

În conformitate cu art. 102 alin. (1) Cod fiscal, în cazul achitării TVA la buget, subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori ai TVA, li se permite trecerea în cont a sumei TVA achitate sau care urmează a fi achitate furnizorilor plătitori ai TVA pe valorile materiale, serviciile procurate (inclusiv transmise în cadrul realizării contractului de comision) pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător. Se permite trecerea în cont a TVA la serviciile importate, procurate de către subiecții impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător, numai în cazul achitării TVA la buget pentru serviciile menționate în conformitate cu art.115. Subiecților impunerii, înregistrați în calitate de plătitori ai TVA, li se permite trecerea în cont a sumei TVA, achitate sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori ai TVA, aferente cheltuielilor efectuate pînă la momentul înregistrării și legate de procurarea mijloacelor fixe, cu destinație de producție în agricultură, de construcția și reconstrucția obiectelor cu destinație de producție în agricultură, de crearea și întreținerea plantațiilor tinere, de creșterea tineretului animal și întreținerea cirezilor.

Iar, potrivit art. 102 alin. (4) Cod Fiscal, suma TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care nu sînt folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător, pe valorile materiale procurate care în procesul activității de întreprinzător au fost sustrate sau au constituit pierderi supranormativ conform legislației, precum și pe valoarea care nu a fost supusă uzurii a mijloacelor fixe casate, nu se trece în cont și se raportează la cheltuielile perioadei. Alin. (6) prevede că, subiectul impozabil are dreptul la trecerea în cont a TVA achitate sau care urmează a fi achitată pe valorile materiale, serviciile procurate dacă dispune: a) de factura fiscală la valorile materiale, serviciile procurate pe care a fost achitată ori urmează a fi achitată TVA, sau b) de documentul, eliberat de autoritățile vamale, care confirmă achitarea TVA la mărfurile importate; c) de documentul care confirmă achitarea TVA pentru serviciile importate.

Astfel, potrivit actului de control nr. 3-479833 din 05 februarie 2013, conform documentelor prezentate la control, în baza contractului de prestare a serviciilor de încărcare-descărcare nr. 462 din 03 septembrie 2-12 și a actului de îndeplinire a lucrărilor nr. 43/12 din 28 septembrie 2012, a scrisorii confirmative eliberată de către „Construct Confort” societate cu răspundere limitată la 01 februarie 2013, ordinul de plată nr. 693 din 25 septembrie 2012 și ordinul de plată nr. 740 din 08 octombrie 2012, s-a stabilit către Publicația Periodică ”Oficiu Service” societate cu răspundere limitată la depozitul pe adresa mun. Chișinău, str. Pădurii 36 și la terminalul vamal pe str. Industrială mun. Chișinău au fost prestate servicii de încărcare-descărcare a mărfurilor de ”Construct Confort” societate cu răspundere

limitată în sumă de 254 650 lei, inclusiv TVA 42 441, 67 lei, conform facturii fiscale seria BV 0855598 din 28 septembrie 2012.

TVA în sumă de 42 441, 67 lei, aferentă serviciilor date, au fost reflectate de către Publicația Periodică "Oficiu-Service" societate cu răspundere limitată spre trecere în cont în Declarația TVA în perioada fiscală L/09/2012.

Totodată, conform rezultatelor controlului fiscal efectuat la "Construct Confort" societate cu răspundere limitată, actul de control nr. 5-654925, 3-500182 din 15 noiembrie 2012 s-a stabilit următoarele:

- pentru perioada supusă verificării agentul economic dispunea de personal angajat doar în funcție de director, contabil-șef, manager și contabil;
- în procesele-verbale de executare a lucrărilor/serviciilor agentul economic a indicat (servicii de încărcare-descărcare), pentru care în perioada respectivă nu a dispus de personal angajat de specialitate și anume: muncitori deservire, muncitori necalificați, hamali etc, care ar fi executat lucrările/serviciile documentate;
- din documentele de evidență contabilă, primare, prin control nu s-a stabilit executarea lucrărilor/serviciilor respective de către alți subantreprenori, persoane terțe.

Reieșind din cele expuse, Colegiul cvil, comercial și de contencios administrativ lărgit, reiterează că actul administrativ contestat este legal, iar organul cu atribuții de administrare fiscală a emis decizia cu respectarea prevederilor legii, în limitele competenței și cu respectarea procedurii și temeiuri de anulare a acestora nu sînt.

Organul cu atribuții de administrare fiscală în mod corect a constatat cazul de încălcare fiscală, conform căreia nu s-au confirmat faptele economice ce țin de prestarea serviciilor de încărcare-descărcare a mărfurilor de către "Construct Confort" societate cu răspundere limitată către Publicația Periodică "Oficiu-Service" societate cu răspundere limitată TVA în sumă de 42 441, 67 lei, reflectată în factura fiscală BV 0855598 din 28 septembrie 2012, nu constituie TVA aferentă serviciilor primite.

Astfel, nu au fost respectate prevederile art. 8 pct. (2) lit. c), art. 102 alin. (1) din Codul Fiscal, prin atribuirea neîntemeiată în cont a TVA în sumă de 42 441,67 lei pentru perioada fiscală L/09/2012 în baza facturii fiscale BV 0855598 din 28 septembrie 2012, eliberat de "Construct Confort" societate cu răspundere limitată, precum și întocmirea neconformă a Declarației privind TVA pentru perioada fiscală L/09/2012.

Colegiul lărgit reține, că trecerea în cont a TVA pentru valorile materiale, serviciile procurate, reprezintă pentru contribuabil un "avantaj fiscal" de care ultimul poate beneficia numai în cazul în care trecerea în cont este legală și justificată.

În speță, avantajul fiscal este unul neîntemeiat și nejustificat, deoarece contribuabilul Publicația Periodică "Oficiu Service" societate cu răspundere limitată a acționat fără prudența necesară și maximă diligență, și reieșind din relațiile de interdependență cu persoana contractantă, la caz "Construct Confort"

societatea cu răspundere limitată, contribuabilul trebuia să știe despre încălcările comise de către contractant.

Reieșind din considerentele sus menționate și avînd în vedere faptul că circumstanțele pricinii au fost stabilite de către instanțele ierarhic inferioare, însă normele de drept material au fost aplicate eronat și nu este necesară verificarea suplimentară a carorva dovezi, Colegiul lărgit ajunge la concluzia de a admite recursul, de a casa hotărîrea primei instanțe și decizia instanței de apel, pronunțînd o nouă hotărîre de respingere a cererii de chemare în judecată.

În conformitate cu art. 445 alin.(1) lit. b) Codul de procedură civilă, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție,

d e c i d e :

Se admite recursul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău.

Se casează decizia Curții de Apel Chișinău din 26 februarie 2014 și hotărîrea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 17 septembrie 2013, la cererea depusă de Publicația Periodică "Oficiu-Service" societate cu răspundere limitată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău cu privire la contestarea actelor administrative și se emite o hotărîre nouă prin care:

Se respinge cererea de chemare în judecată în pricina civilă în procedura contenciosului administrativ înaintată de Publicația Periodică "Oficiu-Service" societate cu răspundere limitată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău cu privire la contestarea actelor administrative, fiind neîntemeiată.

Decizia este irevocabilă din momentul emiterii.

Președintele ședinței, judecătorul
judecători

Svetlana Filincova
Galina Stratulat
Oleg Sternioală
Iurie Bejenaru
Dumitru Mardari