

D E C I Z I E

22 aprilie 2015

mun. Chișinău

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

în componență:

Președintele ședinței, judecătorul

Iulia Sîrcu

Judecătorii

Ion Corolevski, Iuliana Oprea, Ion Druță, Galina Stratulat

examinînd recursul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău, în pricina civilă la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Diorit” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău, intervenient accesoriu Societatea cu Răspundere Limitată „Altris-Prim” cu privire la contestarea actului administrativ, împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 02 decembrie 2014, prin care a fost respins apelul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău și menținută hotărîrea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 16 aprilie 2014

c o n s t a ț ă

La 30 aprilie 2013, SRL „Diorit” a înaintat cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat mun. Chișinău cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii reclamantul a indicat că, la 15 ianuarie 2013, IFS mun. Chișinău, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 11187 din 15 ianuarie 2013 a efectuat un control fiscal prin metoda verificării faptice la SRL „Diorit”. Controlul a fost efectuat cu acordul conducătorului întreprinderii și cu participarea contabilului-șef.

Ulterior, la 14 februarie 2013, șeful adjunct al Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău a semnat decizie cu numărul 473/1/3, prin care a fost dispusă încasarea diferitor sume, invocându-se atribuirea neîntemeiată la decontări cu bugetul TVA, în baza unor facturi fiscale eliberate de o altă întreprindere, precum și aplicarea unei serii de sancțiuni financiare.

Susține reclamantul că, beneficiind de dreptul la trecerea în cont a TVA, achitate pe valorile materiale prevăzute de art. 102 alin. (6) Cod fiscal, SRL „Diorit” absolut legal a atribuit la decontări cu bugetul TVA în sumă de 47 996 lei, în baza facturilor fiscale menționate mai sus eliberate de SRL „Altris-Prim”.

Mai mult, veridicitatea și legalitatea eliberării acestor facturi a fost verificată prin intermediul consultării registrului electronic accesat pe www.fisc.md.

Consideră reclamantul 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, în speță este vorba de SRL „Altris-Prim”, care de altfel a și recunoscut acest fapt printr-o scrisoare anexată la materialele cazului de încălcare fiscală.

Mai invocă că, în conformitate cu prevederile art. 269-271 Cod fiscal, reclamantul a depus o contestație la Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, solicitând anularea deciziei nr. 437/1/3 din 14 februarie 2013 ca ilegală.

Iar, la 12 aprilie 2013 prin decizia nr. 271, IFS mun. Chișinău a respins contestația depusă și a menținut Decizia nr. 473/1/3 din 14 februarie 2013 emisă de IFS mun. Chișinău.

Consideră, că constatările IFS mun. Chișinău sunt ilegale și arbitrare, pe motivul, că însăși pârâtul a recunoscut 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 de factura fiscală la valorile materiale, serviciile procurate pe care a fost achitată ori urmează a fi achitată TVA.

Solicită reclamantul anularea deciziei nr. 473/1/3 din 14 februarie 2013 și a deciziei nr. 271 din 14 aprilie 2013, emise de IFS mun. Chișinău.

Prin hotărârea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 16 aprilie 2014 a fost anulată decizia IFS mun. Chișinău nr. 473/1/3 din 14 februarie 2013 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Diorit” și decizia IFS mun. Chișinău nr. 271 din 12 aprilie 2013 pe marginea contestației împotriva deciziei IFS mun. Chișinău nr. 473/1/3 din 14 februarie 2013.

La 18 aprilie 2014, IFS mun. Chișinău a declarat apel împotriva hotărârii Judecătoriei Rîșcani, mun. Chișinău din 16 aprilie 2014, solicitând casarea acesteia, cu emiterea unei noi decizii prin care să fie respinsă integral acțiunea.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 02 decembrie 2014 a fost respins apelul declarat de către IFS mun. Chișinău și menținută hotărârea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 16 aprilie 2014.

La 23 ianuarie 2015 IFS mun. Chișinău a declarat recurs împotriva deciziei instanței de apel, solicitând admiterea acestuia, casarea deciziei instanței de apel și hotărârii primei instanțe cu emiterea unei noi hotărâri prin care acțiunea să fie respinsă ca neîntemeiată.

În motivarea recursului, recurentul a invocat dezacordul cu decizia instanței de apel, considerând-o ilegală, neîntemeiată și emisă cu aplicarea eronată a normelor de drept material și procedural.

Menționează că, SRL „Diorit” a înregistrat operațiuni economico-financiare de procurări de mărfuri și servicii de la SC „Altris-Prim” SRL, în sumă totală de 287 976 lei, în baza facturilor fiscale, și anume: factura seria FU nr. 1164675 din 30 octombrie 2012 în valoare de 99 372 lei, inclusiv TVA – 16 562 lei; factura seria FU nr. 1164676 din 03 octombrie 2012, în valoare de 99 372 lei, inclusiv TVA – 16 562 lei și factura seria FU nr. 1164677 din 03 octombrie 2012, în valoare de 89 232 lei, inclusiv TVA – 14 872 lei.

Remarcă că, la 26 octombrie 2012, SC „Altris-Prim” SRL a înregistrat modificarea completă a componenței fondatorilor și respectiv, prin actul de primire - predare a documentelor contabile din 25 octombrie 2012, blanchetele de facturi fiscale nefolosite cu seria FU numerele 1164623-1164800 au fost transmise de către fostul conducător, Sinișin Nicolae, către noul fondator și conducător al întreprinderii, Svagher Pavel, astfel, SRL „Diorit” la momentul reflectării în documentele de evidență contabilă a operațiunilor economico-financiare cu SC „Altris-Prim” SRL nu dispunea de facturile fiscale susmenționate, respectiv, în cadrul controlului a fost

stabilită încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, inclusiv și nerespectarea prevederilor art. 102 alin. (6) din Codul fiscal.

Susține că în cadrul examinării cauzei instanțele judecătorești au aplicat și interpretat eronat atât prevederile art. 102 alin. (1) Cod fiscal care reglementează modul de calculare și achitare a TVA cât și art. 102 alin. (1) - (6) Cod fiscal care prevede trecerea în cont a TVA pe valorile materiale, serviciile procurate.

Mai mult, indică că prima instanță a examinat superficial circumstanțele cauzei, iar instanța de apel a expus în decizie circumstanțe și fapte care nu corespund realității și nu își găsesc confirmarea prin materialul probator anexat la actele cauzei.

Afirmă că instanța de apel la emiterea deciziei a lăsat fără apreciere faptul că conform normelor legislației fiscale în vigoare, subiectul impozabil are dreptul la trecerea din cont a TVA achitate sau care urmează a fi achitată pe valorile materiale, serviciile procurate dacă dispune de factura fiscală la valorile materiale, serviciile procurate pe care a fost achitată ori urmează să achite TVA.

De asemenea a mai menționat că, în cadrul examinării cazului de încălcare fiscală s-a constatat că în perioada fiscală octombrie 2012 SRL „Diorit”, a trecut în cont TVA în sumă de 47 996 lei, în baza facturilor fiscale seria FU nr. 1164675 din 30 octombrie 2012, FU nr. 1164676 din 03 octombrie 2012 și FU nr. 1164677 din 03 octombrie 2012 primite de la SC „Altris-Prim” SRL. Însă, cu toate că, în contractul nr. 14/09-12 din 14 septembrie 2012 și contractul nr. 01/11 din 01 noiembrie 2012 de livrare a mărfurilor, este expres prevăzut că, achitarea pentru marfa procurată va fi efectuată de către cumpărător prin virament, SRL „Diorit” în contul stingerii datoriei pentru mărfurile procurate a livrat în perioada fiscală L/12/2012 conform facturilor fiscale seria FV nr. 8853733 din 03 decembrie 2012, FV nr. 8853734 din 04 decembrie 2012, FV nr. 8853736 din 06 decembrie 2012, FV nr. 8853737 din 06 decembrie 2012 în adresa SC „Altris-Prim” SRL materiale de construcție în sumă totală de 287 976 lei, moment în care ultima deja era anulată ca subiect impozabil cu TVA, data anulării – 31 octombrie 2012.

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

La caz, se constată că copia deciziei instanței de apel din 02 decembrie 2014, a fost expediată în adresa recurentului Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău la data de 19 decembrie 2014, recepționată conform avizului de recepție la 31 decembrie 2014.

Astfel instanța de recurs consideră că recurentul s-a conformat prevederilor legale și a declarat recursul la 23 ianuarie 2015, în termen.

În conformitate cu art. 444 CPC, recursul se examinează fără înștiințarea participanților la proces.

Studiind materialele dosarului, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră necesar de a admite recursul, de a casa decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe cu emiterea unei noi hotărâri cu privire la respingerea acțiunii din considerentele ce urmează.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. b) CPC, instanța, după ce judecă recursul, este în drept să admită recursul și să caseze integral sau parțial decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe, pronunțând o nouă hotărâre.

După cum denotă actele cauzei în baza Deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 11187 din 15 ianuarie 2013, de către inspectorul Inspectoratului Fiscal mun. Chișinău a fost efectuat un control fiscal la fața locului prin metoda verificării faptice SRL „Diorit”, privind respectarea prevederilor legislației fiscale în partea ce ține de efectuarea operațiunilor economico-financiare efectuate cu SC „Altris-Prim” SRL, în rezultatul cărui, prin Actul de control nr. 3-507481 din 15 ianuarie 2013, s-a stabilit încălcarea prevederilor art. 101 alin. (1), art. 102 alin. (6), art. 8 alin. (2) lit. c), e) din Codul fiscal și Ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 128 din 29 iunie 2006 despre aprobarea formularului declarației privind TVA și a modului de completare a Declarației privind TVA, prin completarea incorectă a declarațiilor TVA pentru perioadele fiscale L/10/12 și L/11/12.

Drept urmare, Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău a emis decizia nr. 473/1/3 din 14 februarie 2013, prin care s-a dispus: micșorarea TVA destinată trecerii în cont pentru perioada ulterioară cu 1 682 lei; încasarea la buget sumele impozitelor și taxelor în rezultatul controlului suma de 46 314 lei; încasarea la buget majorare de întârziere calculată în rezultatul controlului suma de 1 147 lei și amendă în mărime de 13 894 lei pentru diminuarea TVA și în mărime de 2 000 lei pentru întocmirea, incorectă a declarației privind TVA.

La 30 aprilie 2013, SRL „Diorit” a înaintat dezacord împotriva actului nr. 3-507481 din 15 ianuarie 2013, care prin Decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 271 din 14 aprilie 2013 a fost considerat neîntemeiat și respins.

Fiind investită cu judecarea acțiunii în cauză și având ca obiect al litigiului anularea deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 473/1/3 din 14 februarie 2013 și a deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 271 din 14 aprilie 2013, prima instanță a ajuns la concluzia temeiniciei acțiunii și ilegalității actelor administrative contestate, drept temei reținând că SRL „Diorit” a prezentat declarația privind TVA pentru perioada fiscală L/10/12-L/11/12 în conformitate cu art. 115 Cod fiscal, iar faptul că SC „Altris-Prim” SRL nu-și onorează obligațiile fiscale proprii față de buget nu prezintă dări de seamă și nu achită TVA la buget, nu constituie temei pentru nerestituirea TVA către SRL „Diorit”, concluzie care a fost menținută și de instanța de apel.

Verificând legalitatea și temeinicia hotărârii primei instanțe și deciziei instanței de apel, în raport cu criticele formulate în recurs, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că concluzia primei instanțe și instanței de apel este greșită, rezultată din aprecierea incorectă a materialului probator propus de părți în raport cu prevederile legale aplicabile raportului juridic litigios.

În favoarea concluziei enunțate instanța de recurs reține că materialele cauzei atestă cu certitudine că în perioada octombrie 2012 SRL „Diorit” a înregistrat operațiuni economico-financiare de procurări de mărfuri și servicii de la SC „Altris-Prim”, în sumă totală de 287 976 lei, în baza facturilor fiscale, și anume: factura seria FU nr. 1164675 din 30 octombrie 2012 în valoare de 99 372 lei, inclusiv TVA – 16 562 lei; factura seria FU nr. 1164676 din 03 octombrie 2012, în valoare de 99 372 lei, inclusiv TVA – 16 562 lei și factura seria FU nr. 1164677 din 03 octombrie 2012, în valoare de 89 232 lei, inclusiv TVA – 14 872 lei.

Este cert și faptul că, la data de 26 octombrie 2012, SC „Altris-Prim” SRL a înregistrat modificarea completă a componenței fondatorilor, iar prin actul de primire - predare a documentelor contabile din 25 octombrie 2012, fostul conducător al întreprinderii a transmis către noul conducător blanchetele de facturi fiscale nefolosite cu seriile FU 1164623 - FU 1164800.

Conform art. 8 alin. (2) lit. c) și e) Cod Fiscal, contribuabilul este obligat să țină evidența contabilă conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte organului fiscal și serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență contabilă în conformitate cu cerințele legislației, să efectueze încasările bănești în numerar prin intermediul dispozitivelor și sistemelor pentru înregistrarea operațiunilor cu numerar, respectând reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor bănești în numerar fără aplicarea mașinilor de casă și de control; și să achite la buget, la timp și integral, ținând cont de prevederile art.7 alin.(5), sumele calculate ale impozitelor și taxelor, asigurând exactitatea și veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate.

Conform art. 101 alin. (1) Cod fiscal, subiecții impozabili stipulați la art. 94 lit. a) sînt obligați să declare, conform art. 115, și să achite la buget pentru fiecare perioadă fiscală, stabilită conform art. 114, suma TVA, care se determină ca diferență dintre sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate de către cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate lor și sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, serviciilor (inclusiv TVA la valorile materiale importate) folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător în perioada fiscală respectivă, ținîndu-se cont de dreptul de trecere în cont conform art. 102.

În conformitate cu art. 102 alin. (1) Cod fiscal, trecerea în cont a TVA pe valorile materiale, serviciile procurate 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.

Alin. (6) a aceluiași articol, stipulează 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 de: factura fiscală la valorile materiale, serviciile procurate pe care a fost achitată ori urmează a fi achitată TVA, documentul, eliberat

de autoritățile vamale, care confirmă achitarea TVA la mărfurile importate, documentul care confirmă achitarea TVA pentru serviciile importate.

Prin urmare, prin prisma normelor enunțate instanța de recurs conchide că actul administrativ contestat a fost emis în corespundere cu dispozițiile legale aplicabile situației date, deoarece, în situația în care facturile cu seria FU 1164623 – FU 1164800, inclusiv, facturile fiscale seria FU nr. 1164675 din 03 octombrie 2012, FU nr. 1164676 din 03 octombrie 2012 și FU nr. 1164677 din 03 octombrie 2012 au fost transmise noului conducător al SC „Altris-Prim” SRL doar la data de 25 octombrie 2012, anterior acestei date agentul economic SRL „Diorit” nu dispunea de facturile fiscale respective, iar la momentul reflectării în documentele de evidență contabilă a operațiunilor economico-financiare cu SC „Altris-Prim” SRL nu avea dreptul în sensul art. 102 alin. (6) Cod fiscal la trecerea în cont a TVA aferentă procurărilor în baza facturilor respective.

De altfel, facturile cu seria FU nr. 1164675 din 03 octombrie 2012, FU nr. 1164676 din 03 octombrie 2012 și FU nr. 1164677 din 03 octombrie 2012 nu constituie documente justificative și nu pot fi acceptate la deducerea cheltuielilor achitate și trecerea în cont a TVA, pe când SRL „Diorit” neavînd temei pentru a trece în cont TVA, a diminuat suma TVA aferentă bugetului pentru perioada fiscală octombrie 2012 cu 46 314 lei și a majorat pentru perioada ulterioară cu 1 682 lei.

Mai mult ca atît, în sensul art. 102 alin.(6) Cod fiscal este de înțeles 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 de documentul care confirmă achitarea TVA.

Or, la caz, nu poate fi reținut, drept probă veridică facturile fiscale seria FV nr. 8853733 din 03 decembrie 2012, FV nr. 8853734 din 04 decembrie 2012, FV nr. 8853736 din 06 decembrie 2012, FV nr. 8853737 din 06 decembrie 2012, prin care SRL „Diorit” a livrat în perioada fiscală L/12/2012 în adresa SC „Altris-Prim” SRL materiale de construcție în sumă totală de 287 976 lei, în temeiul contractului nr. 14/09-12 din 14 septembrie 2012 și contractului nr. 01/11 din 01 noiembrie 2012 de livrare a mărfurilor, în cazul în care la acel moment SC „Altris-Prim” SRL fiind deja anulat ca subiect impozabil cu TVA, data anulării – 31 octombrie 2012.

De altfel, la caz au relevanță și prevederile art. 228 al. (2) al Codului fiscal, pentru neplata impozitului, taxei în termenul și în bugetul stabilite conform legislației fiscale se plătește o majorare de întârziere, determinată în conformitate cu alin. (3), pentru perioada care începe după scadența impozitului, taxei și care se încheie în ziua plății lor efective inclusiv.

Iar, reieșind din prevederile art. 261 al. (4) Cod fiscal neplata sau plata incompletă a impozitului pe venit în rate se sancționează cu amendă în quantum calculat, în modul stabilit la art. 228 alin. (3), unei perioade cuprinse între data stabilită pentru plata acestui impozit și data stabilită pentru prezentarea declarației fiscale. Suma neplătită a impozitului pe venit se determină ca diferență dintre impozitul calculat și plătit de contribuabil și impozitul pe care acesta era obligat să-l plătească.

Astfel, se atestă faptul că SRL „Diorit” corect a fost supusă sancțiunii fiscale pentru încălcarea prevederilor legale enunțate mai sus, circumstanțe care duc la

respingerea cerințelor intimatului, și a concluziilor instanțelor ierarhic inferioare precum că actele contestate au fost emise ilegal.

În acest context, sunt neîntemeiate argumentele intimatului susținute, de altfel, și de instanțele ierarhic inferioare, precum că SRL „Diorit” la încheierea perioadei fiscale a prezentat declarația privind TVA, conformându-se prevederilor art. 115 Cod fiscal, deoarece facturile fiscale seria FU nr. 1164675, FU nr. 1164676 și FU nr. 1164677, sunt datate cu 03 octombrie 2012, însă facturile respective au fost primite de Svagher Pavel ca blanchete de facturi fiscale nefolosite doar ulterior - la data de 25 octombrie 2012.

Față de cele ce preced, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că temei pentru admiterea acțiunii și anularea actelor contestate nu sunt, iar concluziile primei instanței cu privire la temeinicia acțiunii sunt în contradicție cu circumstanțele pricinii, fiind dată o interpretare greșită normelor de drept material.

Distinct de cele relatate și având în vedere faptul că, circumstanțele pricinii au fost stabilite de către prima instanță și nu este necesară verificarea suplimentară a cărorva dovezi, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul, de a casa decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe cu emiterea unei noi hotărâre, prin care acțiunea SRL „Diorit” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău cu privire la contestarea actului administrativ de a respinge.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. b) art. 445 alin. (3) CPC, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție

d e c i d e:

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

Se casează decizia Curții de Apel Chișinău din 02 decembrie 2014 și hotărârea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 16 aprilie 2014, în pricina civilă la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Diorit” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău, intervenient accesoriu Societatea cu Răspundere Limitată „Altris-Prim” cu privire la contestarea actului administrativ, și se emite o nouă hotărâre prin care:

Se respinge acțiunea Societății Comerciale „Diorit” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău, intervenient accesoriu Societatea cu Răspundere Limitată „Altris-Prim” cu privire la contestarea actului administrativ ca neîntemeiată.

Decizia este irevocabilă din momentul emiterii.

Președinte, judecătorul

Iulia Sîrcu

Judecătorii

Ion Corolevski

Iuliana Oprea

Ion Druță

Galina Stratulat