

DECIZIE

20 mai 2015

mun. Chișinău

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

în componență:

Președintele ședinței, judecătorul
Judecătorii

Iulia Sîrcu
Ion Corolevschi
Galina Stratulat
Iuliana Oprea
Nadejda Toma

examinând, fără înștiințarea participanților la proces, recursul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Ocnița,

în pricina civilă la cererea de chemare în judecată a Societății cu Răspundere Limitată „Cristal Nord” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Ocnița cu privire la contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei Curții de Apel Bălți din 23 decembrie 2014, prin care a fost admis apelul declarat de către Societatea cu Răspundere Limitată „Cristal Nord”, casată hotărârea Judecătoriei Ocnița din 06 iunie 2014 și pronunțată o nouă hotărâre de admitere a acțiunii,

c o n s t a t ă

La 13 martie 2014, SRL „Cristal Nord” a depus cerere de chemare în judecată împotriva IFS pe r-l Ocnița cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii reclamanta SRL „Cristal Nord” a indicat că în perioada 11– 13 decembrie 2013, organul fiscal a efectuat un control la fața locului, privind verificarea corectitudinii și plenitudinii declarării TVA pentru perioada fiscală 01 august 2013 – 31 octombrie 2013, prin metoda verificării tematice în legătură cu depunerea de către dânsa a cererii nr. 4226 din 13 noiembrie 2013 privind restituirea TVA pentru perioada anului 2011 în sumă de 358000 lei, în rezultat căruia a fost întocmit Actul de control nr. 5-659389 din 13 decembrie 2013.

Invocă reclamanta că, la 27 decembrie 2013, a depus la IFS pe r-l Ocnița cererea prealabilă nr. 4861, solicitând anularea Actului de control nr. 5-659389 din 13 decembrie 2013, însă fără a se expune în privința acesteia, la 30 decembrie 2013, IFS pe r-l Ocnița a emis decizia nr. 13/72/T/10, prin care i-a refuzat în restituirea

TVA în sumă de 358000 lei pe motiv că, în perioada anului 2011, dânsa nu era subiect al impunerii cu TVA, așa cum prevede art. 101¹ alin. (3) din Codul fiscal, iar înregistrarea ei ulterioară în calitate de plătitor TVA nu a fost făcută în temeiul investițiilor capitale efectuate pentru care a solicitat restituirea TVA în suma nominalizată.

Consideră reclamanta că atât Actul de control nr. 5-659389 din 13 decembrie 2013, cât și decizia IFS pe r-l Ocnița nr. 13/72/T/10 din 30 decembrie 2013, sunt neîntemeiate și ilegale, deoarece, conform art. 101¹ din Codul fiscal, în redacția până la 13 ianuarie 2012, restituirea TVA pentru investițiile capitale se răsfrângea asupra subiecților impunerii fiscale, care au efectuat investiții capitale începând cu 01 ianuarie 2008 în localitățile RM, în afară de mun. Chișinău și mun. Bălți, cu excepția investițiilor cu destinație locativă și investițiilor în mijloacele de transport.

Totodată, menționează reclamanta că, conform art. 94 lit. a) din Codul fiscal, în vigoare până în anul 2012, subiecții impozabili erau persoanele juridice și fizice, înregistrate sau care urmau a fi înregistrate în conformitate cu art. 112 sau 112¹ Cod fiscal.

Declară SRL „Cristal Nord” că a fost înregistrată la Camera Înregistrării de Stat la 20 decembrie 2011 în conformitate cu prevederile art. 112 din Codul fiscal, și respectiv la 30 decembrie 2011 avea calitatea de subiect al impunerii fiscale, dat fiind faptul că legislația în vigoare, în special art. 101¹ Cod fiscal, nu prevedea anumite excepții referitoare la subiecții impozabili cu TVA.

Mai mult decât atât, susține reclamanta că restituirea TVA a fost solicitată pentru investițiile capitale în utilaj, dreptul de proprietate asupra cărora a apărut din momentul încheierii contractului de vânzare-cumpărare din 30 decembrie 2011 cu BC „Banca de Economii” SA.

Afirmă reclamanta că, la 15 ianuarie 2014, a depus la IFS pe r-l Ocnița cererea prealabilă nr. 115, solicitând anularea deciziei nr. 13/72/T/10 din 30 decembrie 2013, însă prin decizia pârâtului nr. 132 din 12 februarie 2014, aceasta a fost respinsă.

Cere SRL „Cristal Nord” să fie anulată decizia IFS pe r-l Ocnița nr. 13/72/T/10 din 30 decembrie 2013 cu obligarea pârâtului să-i restituie TVA în sumă de 358000 lei pentru investițiile capitale, conform art. 101¹ Cod fiscal.

Prin hotărârea Judecătoriei Ocnița din 06 iunie 2014, acțiunea a fost respinsă ca neîntemeiată.

Prin decizia Curții de Apel Bălți din 23 decembrie 2014, a fost admis apelul declarat de către SRL „Cristal Nord”, casată hotărârea Judecătoriei Ocnița din 06 iunie 2014 și pronunțată o nouă hotărâre de admitere a acțiunii, fiind anulată decizia IFS pe r-l Ocnița nr. 13/72/T/10 din 30 decembrie 2013 și obligat organul fiscal să restituie SRL „Cristal Nord” TVA suma de 358000 lei.

La 23 februarie 2015, în termenul prevăzut de art. 434 CPC, IFS pe r-l Ocnița a declarat recurs împotriva deciziei instanței de apel, solicitând admiterea recursului, casarea deciziei Curții de Apel Bălți din 23 decembrie 2014 cu menținerea hotărârii Judecătoriei Ocnița din 06 iunie 2014.

În susținerea recursului, IFS pe r-l Ocnița a invocat că instanța de apel a apreciat arbitrar probele administrate la dosar, fapt ce a adus la încălcarea și

aplicarea eronată a normelor de drept material, și anume intimata SRL „Cristal Nord”, în urma investițiilor capitale ce rezultă din contractul de vânzare-cumpărare din 29 decembrie 2011, pentru ca să fie subiect al impunerii cu TVA trebuia să înștiințeze oficial organul fiscal privind înregistrarea în calitate de plătitor TVA, completând formularul aprobat de către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, fapt pe care l-a ignorat, respectiv aceasta nu era subiect impozabil cu TVA până la 01 octombrie 2012, când a fost înregistrată ca plătitor al TVA conform art. 112 alin. (2) Cod fiscal.

De asemenea, intimata SRL „Cristal Nord”, nu a concretizat nici în cererea de restituire a TVA-ului, și nici pe parcursul examinării cauzei, conform cărui aliniat din art.101¹ din Codul fiscal solicită restituirea TVA.

Astfel, conform art.101¹ alin. (1) și (2) din Codul fiscal, SRL „Cristal Nord” nu se poate bucura de restituirea TVA la investiții capitale, deoarece la momentul livrării bunurilor ce constituie investiția capitală, nu era ca subiect al impunerii cu TVA. Totodată, SRL „Cristal Nord” nu se poate bucura de restituirea TVA la investiții capitale conform art.101¹ alin. (3) Cod fiscal, deoarece în urma investițiilor capitale ce rezultă din contractul de vânzare-cumpărare din 29 decembrie 2011, aceasta nu a fost înregistrată ca plătitor de TVA în conformitate cu art.112¹ din Codul fiscal, în temeiul investițiilor capitale efectuate.

Menționează recurentul că, SRL „Cristal Nord” nu dispune nici de factură fiscală ce ar confirma livrarea impusă cu TVA până la 01 ianuarie 2012 și nici de vre-un document ce confirmă achitarea procurărilor în cauză, inclusiv TVA până la aceeași dată. Astfel, refuzul IFS pe r-l Ocnița s-a mai întemeiat și pe lipsa tuturor documentelor necesare a fi prezentate conform prevederilor pct. 36 din Regulamentul privind restituirea TVA, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.1024 din 01 noiembrie 2010, care stipulează că, la procurarea pe teritoriul Republicii Moldova a valorilor materiale, serviciilor, utilizate pentru efectuarea investițiilor, subiecții impozabili urmează să depună facturile fiscale și documentele ce confirmă achitarea valorii procurărilor în cauză, inclusiv TVA.

La 09 martie 2015, în adresa intimatei SRL „Cristal Nord” a fost expediată copia recursului declarat de către IFS pe r-l Ocnița cu înștiințarea despre necesitatea depunerii obligatorii a referinței.

Intimata SRL „Cristal Nord” nu și-a valorificat dreptul procedural respectiv și nu a depus referință în termenul stabilit.

Prin încheierea Curții Supreme de Justiție din 22 aprilie 2015, recursul declarat de către IFS pe r-l Ocnița a fost considerat admisibil.

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

Studiind materialele dosarului în raport cu argumentele invocate în recurs, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră recursul întemeiat și care urmează a fi admis cu casarea deciziei Curții de Apel Bălți din 23 decembrie 2014 și menținerea hotărârii Judecătoriei Ocnița din 06 iunie 2014, din următoarele considerente.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. f) CPC, instanța de recurs, după ce judecă recursul, este în drept să admită recursul, să caseze decizia instanței de apel și să mențină hotărârea primei instanțe.

Din suportul probatoriu prezent la materialele pricinii rezultă că, în temeiul contractului de vânzare-cumpărare nr.10484 din 29 decembrie 2011 și acordului adițional la acest contract din 16 ianuarie 2012, intimata SRL „Cristal-Nord” a achiziționat de la BC „Banca de Economii” SA o serie de bunuri imobile și mobile la un preț total de 9000667,18 lei, fiind înregistrat la OCT Ocnița la 02 ianuarie 2012 (f.d. 6-10, 75).

La 10 ianuarie 2012, între părți, SRL „Cristal-Nord” și BC „Banca de Economii” SA, a fost întocmit Actul de transmitere-primire a bunurilor (f.d. 75).

Prețul contractului a fost achitat de către intimata SRL „Cristal-Nord” drept dovadă fiind următoarele acte: ordinul de plată nr.1 din 30 decembrie 2011 - suma de 4 200 000; ordinul de plată nr.1 din 09 ianuarie 2012 – suma de 400 000 lei; ordinul de plată nr.2 din 10 ianuarie 2012 – suma de 400 000 lei; ordinul de plată nr.1 din 12 octombrie 2012 - suma de 2 300 000 lei; ordinul de plată nr.2 din 12 octombrie 2012 – suma de 460 000 lei și ordinul de plată nr.27 din 02 noiembrie 2012 – suma de 1 240 667,18 lei (f.d. 80-85).

La 28 septembrie 2012, SRL „Cristal-Nord” a depus la IFS pe r-l Ocnița cerere de înregistrare în calitate de plătitor de TVA (f.d. 125).

Prin Actul vizitei fiscale a IFS pe r-l Ocnița privind înregistrarea în calitate de contribuabil a TVA nr.53 din 05 octombrie 2012, a fost emisă propunerea de a înregistra SRL „Cristal-Nord” în calitate de plătitor de TVA, ca urmare a îndeplinirii cerințelor art.112 alin. (2) din Codul fiscal (f.d. 122-123). Iar, la 10 octombrie 2012 a fost întocmit procesul-verbal nr.11 conform căruia comisia a decis de a înregistra SRL „Cristal-Nord” în calitate de plătitor de TVA, ca urmare a îndeplinirii cerințelor art.112 alin. (2) din Codul fiscal (f.d. 124).

Prin cererea nr.4226 din 13 noiembrie 2013, SRL „Cristal-Nord” a solicitat restituirea sumei de 358000 lei, în temeiul art. 101¹ Cod fiscal, pentru perioada anului 2011 (f.d. 69).

Prin decizia IFS pe r-l Ocnița nr.13/72/T/10 din 30 decembrie 2013, a fost refuzat SRL „Cristal-Nord” în restituirea TVA în temeiul art.101¹ Cod fiscal, cu suma solicitată de 358000 lei (f.d. 107-108).

La 15 ianuarie 2014, SRL „Cristal-Nord” a depus la IFS pe r-l Ocnița cerere prealabilă, solicitând anularea deciziei IFS pe r-l Ocnița nr.13/72/T/10 din 30 decembrie 2013, care, prin decizia IFS pe r-l Ocnița nr.132 din 12 februarie 2014, a fost respinsă (f.d. 109-111, 121).

Conform art. 101¹ alin. (1), (2) și (3) din Codul fiscal (în vigoare până la 01 ianuarie 2012), acțiunea prezentului articol se extinde asupra subiecților impozabili care, începând cu 1 ianuarie 2008, efectuează investiții (cheltuieli) capitale în localitățile republicii, în afară de mun. Chișinău și mun. Bălți, cu excepția investițiilor cu destinație locativă și investițiilor în mijloace de transport. În scopul aplicării prezentei norme, excepția nu se extinde asupra investițiilor (cheltuielilor) capitale efectuate în mijloacele de transport de la pozițiile tarifare 870190110–870190390. Subiecții impozabili, stipulați la alin.(1), care au o depășire a sumei

T.V.A. achitate sau ce urmează a fi achitată furnizorului la procurarea valorilor materiale, serviciilor față de suma T.V.A. achitată sau ce urmează a fi achitată de către cumpărători pentru mărfurile, serviciile livrate lor au dreptul la restituirea depășirii date. Suma pasibilă restituirii nu poate fi mai mare decât suma T.V.A. achitată prin intermediul contului bancar pentru valorile materiale, serviciile ce țin de investițiile (cheltuielile) capitale efectuate conform alin.(1). Subiecților impozabili care au efectuat investiții (cheltuieli) capitale în orașe și în municipiul Comrat li se restituie T.V.A. în cazul în care depășirea sumei T.V.A. pentru o perioadă fiscală, determinată potrivit prezentului alineat, este mai mare de 100 000 de lei. Subiecții impozabili înregistrați în calitate de plătitori de T.V.A. în conformitate cu art.112¹ au dreptul la restituirea sumei T.V.A. achitate prin intermediul contului bancar furnizorilor de valori materiale, servicii ce țin de investițiile (cheltuielile) capitale efectuate, care au constituit temei pentru înregistrarea subiectului ca plătitor de T.V.A.

Potrivit art. 112¹ alin. (1) și (2) din același Cod, (în redacția de până la 13 ianuarie 2012), subiectul care desfășoară activitate de întreprinzător este în drept să se înregistreze în calitate de plătitor de T.V.A. dacă suma T.V.A. achitată de el pentru valorile materiale, serviciile ce țin de investiții (cheltuieli) capitale efectuate începând cu 1 ianuarie 2008 în localitățile republicii, în afară de municipiile Chișinău și Bălți, cu excepția investițiilor cu destinație locativă și investițiilor în mijloace de transport, este: a) pentru orașe și municipiul Comrat - de la 100000 de lei; b) pentru sate (comune) - de la 1 leu. Pentru înregistrarea în calitate de plătitor de T.V.A. conform alin.(1), subiectul activității de întreprinzător urmează să înștiințeze oficial Serviciul Fiscal de Stat, completând formularul aprobat de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat. Subiectul se consideră înregistrat din prima zi a lunii imediat următoare celei în care a fost prezentat formularul corespunzător.

Totodată, conform art. 112 alin. (1), (2) și (4) din Codul fiscal, subiectul care desfășoară activitate de întreprinzător, cu excepția autorităților publice, instituțiilor publice, specificate la art.51, instituțiilor medico-sanitare publice și private, specificate la art.511, și deținătorilor patentei de întreprinzător, este obligat să se înregistreze ca contribuabil al T.V.A. dacă el, într-o oricare perioadă de 12 luni consecutive, a efectuat livrări de mărfuri, servicii în sumă ce depășește 600 000 lei, cu excepția livrărilor scutite de T.V.A. Subiectul este obligat să înștiințeze oficial Serviciul Fiscal de Stat, completând formularul respectiv, și să se înregistreze nu mai târziu de ultima zi a lunii în care a avut loc depășirea. Subiectul se consideră înregistrat din prima zi a lunii următoare celei în care a avut loc depășirea. Subiectul care desfășoară activitate de întreprinzător are dreptul să se înregistreze în calitate de contribuabil al TVA dacă el, într-o oarecare perioadă de 12 luni consecutive, a efectuat livrări impozabile de mărfuri, servicii (cu excepția celor de import) în sumă ce depășește 100 000 lei, cu condiția că achitarea pentru aceste livrări se efectuează de cumpărători sub formă de decontare prin virament la conturile bancare ale subiectului activității de întreprinzător, deschise în instituțiile financiare ce au relații fiscale cu sistemul bugetar al Republicii Moldova. Subiectul se consideră înregistrat din prima zi a lunii următoare celei în care a avut loc depășirea de plafon, despre care fapt a fost înștiințat oficial Serviciul Fiscal de Stat, completând formularul

respectiv. Subiectul care desfășoară activitate de întreprinzător și care beneficiază de servicii de import a căror valoare, fiind adăugată la valoarea livrărilor de mărfuri, servicii, efectuate pe parcursul oricăror 12 luni consecutive, depășește 600000 de lei este obligat să se înregistreze ca contribuabil al T.V.A. în modul stabilit la alin. (1).

Prin urmare, intimata-reclamantă SRL „Cristal-Nord”, potrivit normelor de drept citate, pentru ca să beneficieze de restituirea TVA în temeiul art. 101¹ Cod fiscal, urma să fie înregistrată ca plătitor de TVA la momentul achizițiilor capitale efectuate, sau să se înregistreze ca plătitor de TVA în temeiul acestor achiziții, dacă nu a deținut această calitate până la momentul achizițiilor, ceea ce în speță lipsește.

În circumstanțele enunțate, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că actul administrativ contestat – decizia IFS pe r-l Ocnița nr.13/72/T/10 din 30 decembrie 2013 este legală în fond, ca fiind emisă conform prevederilor legii și temei pentru a fi anulată nu este, respectiv, hotărârea primei instanțe privind respingerea acțiunii intimatei-reclamante, fiind legală și întemeiată.

Nu pot fi reținute argumentele instanței de apel precum că SRL „Cristal-Nord”, la 30 decembrie 2011, avea calitatea de subiect impozabil înregistrat potrivit art.112 Cod fiscal, or, înregistrarea SRL „Cristal-Nord” la Camera înregistrării de Stat i-a conferit acesteia doar personalitate juridică conform prevederilor legale, însă nu și calitatea de subiect impozabil. Pentru a deține calitatea de subiect impozabil conform prevederilor fiscale, aceasta urma să respecte condițiile prevăzute de art.112 sau art. 112¹ din Codul fiscal în vigoare la acel moment.

Acest fapt este stipulat expres în art.94 lit. a) din Codul fiscal, conform căruia subiecții impozabili sunt persoanele juridice și fizice care sunt înregistrate sau trebuie să fie înregistrate în conformitate cu prevederile art.112 sau 112¹.

În lumina celor enunțate, și, reieșind din normele de drept citate supra, este cert că subiecții care au dreptul la restituirea TVA conform art.101¹ Cod fiscal sunt doar cei prevăzuți de art. 94 din același cod, caz care nu este prezent în speță.

Din considerentele menționate și având în vedere faptul că hotărârea primei instanțe este legală și întemeiată, decizia instanței de apel fiind ilegală și fundamentată pe o interpretare și aplicare eronată a normelor de drept material, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul declarat de către IFS pe r-l Ocnița, a casa integral decizia Curții de Apel Bălți din 23 decembrie 2014 și a menține hotărârea Judecătoriei Ocnița din 06 iunie 2014.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. f) 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 pe raionul Ocnița.

Se casează integral decizia Curții de Apel Bălți din 23 decembrie 2014 și se menține hotărârea Judecătoriei Ocnița din 06 iunie 2014, în pricina civilă la cererea

de chemare în judecată a Societății cu Răspundere Limitată „Cristal Nord” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Ocnîța cu privire la contestarea actului administrativ.

Decizia este irevocabilă din momentul emiterii.

Președintele ședinței, judecătorul

Iulia Sîrcu

Judecătorii

Ion Corolevski

Galina Stratulat

Iuliana Oprea

Nadejda Toma