

prima instanță: O. Melniciuc
instanța de apel: A. Panov, M. Moraru, A. Minciuna

dosarul nr.3ra-689/15

DECIZIE

24 iunie 2015

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele, judecătorul
Judecătorii

Svetlana Filincova,
Tamara Chișca-Doneva, Dumitru Mardari,
Maria Ghervas, Galina Stratulat

examinînd recursul declarat de SRL “Ritlabs”, în pricina civilă la cererea de chemare în judecată a SRL “Ritlabs” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe municipiul Chișinău cu privire la contestarea actului administrativ, împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 28 ianuarie 2015, prin care a fost admis apelul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat pe municipiul Chișinău, casată hotărîrea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 17 octombrie 2014, cu emiterea unei noi hotărîri, prin care acțiunea a fost respinsă

c o n s t a t ă:

La 05 septembrie 2013 SRL “Ritlabs” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe municipiul Chișinău cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii reclamantul a indicat că, elaborează programul poștal pentru calculatoare cu denumirea „The Bat”. Programul se elaborează pe teritoriul Republicii Moldova, nu este un bun material, nu se supune controlului vamal și se răspîndește prin intermediul rețelei de Internet peste hotarele Republicii Moldova, deci se califică ca export de servicii la cota “zero” a TVA, fapt confirmat și prin hotărîrea Colegiului de contencios administrativ a Tribunalului Chișinău din 15 aprilie 2003, pronunțată pe cauza nr.3c/a-350/2003, menținută prin decizia Curții Supreme de Justiție din 10 septembrie 2003 (dosarul nr. 3r-69/03).

La 24 mai 2013 SRL „Ritlabs” a depus la Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău cererea nr.461 de restituire a taxei pe valoare adăugată în sumă de 2490000 lei, aferentă livrărilor impozitate cu TVA la cota “zero”, conform datelor din declarațiile TVA pentru perioada mai 2007-februarie 2013.

Indică reclamantul că controlul fiscal a fost inițiat la 10 iunie 2013 și s-a desfășurat pe perioada de activitate 01 ianuarie 2007-30 aprilie 2013, prin metoda verificării totale.

În urma controlului fiscal, la 19 iunie 2013 a fost întocmit Actul de control

fiscal nr. 5-660088, prin care s-au stabilit unele abateri în respectarea legislației fiscale.

La 17 iunie 2013 reclamantul a primit scrisoarea nr. 01-09/9-10-535 din 13 iunie 2013 din partea organului fiscal, prin care a fost înștiințat despre suspendarea restituirii TVA, or nefiind de acord cu aceasta, a contestat-o la 18 iunie 2013.

Prin decizia nr.536 din 11 iulie 2013, Inspectoratul Fiscal de Stat pe municipiul Chișinău a considerat întemeiată contestația depusă de SRL „Ritlabs” și a decis reluarea procedurii de restituire a TVA. Cu toate acestea însă, după cum susține reclamantul, procedura de restituire a TVA nu a fost reluată și ca finalitate nu a fost restituită suma solicitată.

La 05 august 2013 SRL „Ritlabs” a depus la Inspectoratul Fiscal de Stat pe municipiul Chișinău contestația nr.521, prin care și-a exprimat dezacordul cu inacțiunile organului fiscal și a solicitat admiterea cererii de restituire a TVA în sumă de 2490000 lei, depusă la 24 mai 2013, avînd în vedere că au fost încălcate termenele de restituire prevăzute de Codul fiscal. La contestația menționată a fost anexată și copia deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat pe municipiul Chișinău nr.536 din 11 iulie 2013, pentru a demonstra că aceasta nu a fost executată de către organul emitent.

Cu toate acestea însă, la 22 august 2013 SRL „Ritlabs” a primit de la pîrît răspunsul nr.01-05/8-376-2202 din 19 august 2013, prin care a fost înștiințat că contestația nr.521 din 05 august 2013 nu a fost examinată.

Invocă societatea ilegalitatea răspunsului dat, deoarece organul fiscal fără vreun temei legal a încălcat dreptul legitim al contribuabilului la restituirea TVA în termen de 45 zile.

În urma controlului, care s-a efectuat de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe municipiul Chișinău în luna iunie 2013, s-a confirmat că trecerea în cont a TVA pentru perioada ulterioară a lunii mai 2013 constituie 2506783 lei, fapt ce confirmă legalitatea pretinderii la restituirea sumei solicitate.

Astfel, organul fiscal nu a înaintat obiecții referitor la mărimea sumei TVA solicitată trecerii în cont. Mai mul ca atît, în urma controlului din luna iunie 2013, verificînd declarațiile privind TVA și registrele de evidență a livrărilor și procurărilor, a recunoscut legalitatea și temeinicia pretinderii la restituirea sumei, cît și a valorii acesteia.

Cere reclamantul obligarea Inspectoratului Fiscal de Stat pe municipiul Chișinău de a înlătura încălcările comise de acesta prin nesoluționarea în termen a cererii de restituire a TVA, cu restituirea la contul SRL „Ritlabs” a sumei TVA în valoare de 2490000 lei pentru perioada mai 2007-februarie 2013.

Prin cererea de concretizare a pretențiilor, a solicitat în final reclamantul declararea ilegală a încălcării de către Inspectoratului Fiscal de Stat pe municipiul Chișinău a termenului de restituire SRL „Ritlabs” a TVA în sumă de 2490000 lei, obligarea Inspectoratului Fiscal de Stat pe municipiul Chișinău să restituie SRL „Ritlabs” TVA în sumă de 2490000 lei, pentru perioada lunilor mai 2007-februarie 2013 conform cererii nr.461 din 24 mai 2013, precum și obligarea Inspectoratului

Fiscal de Stat pe municipiul Chișinău să execute hotărîrea judecătorească în termen de 8 zile, calculate din data la care hotărîrea va deveni irevocabilă.

Prin hotărîrea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 17 octombrie 2014, a fost admisă parțial acțiunea și obligat Inspectoratul Fiscal de Stat pe municipiul Chișinău să restituie SRL „Ritlabs” TVA pentru perioada de activitate a lunilor mai 2007 - februarie 2013 în sumă de 2490000 lei, conform cererii nr. 461 din 24 mai 2013. În rest acțiunea a fost respinsă.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 28 ianuarie 2015, a fost admis apelul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe municipiul Chișinău, casată hotărîrea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 17 octombrie 2014 și emisă o nouă hotărîre, prin care acțiunea a fost respinsă.

La 20 martie 2015 SRL „Ritlabs” a declarat recurs împotriva deciziei instanței de apel, solicitând admiterea acestuia, casarea deciziei instanței de apel și menținerea hotărîrii primei instanțe.

În motivarea recursului a indicat că, instanța de apel la pronunțarea deciziei a interpretat eronat legea, atunci cînd a decis suspendarea termenului de restituire a TVA conform art. 176 al. (1) Cod fiscal, în baza „bănuielii rezonabile” în privința unor pretinse acțiuni ilegale săvîrșite de un terț, în timp ce legea prevede obligatoriu existența ordonanței de punere sub învinuire a contribuabilului pentru infracțiuni prin intermediul tranzacțiilor economice care a condus la apariția dreptului la restituirea sumelor impozitelor și/sau taxelor.

Instanța a apreciat în mod arbitrar probele, fără a motiva admiterea unor probe și respingerea altora, în special a Actului de control nr. 5-660088 din 19 iunie 2014, decizia Inspectoratului Fiscal de Stat pe municipiul Chișinău nr. 536 din 11 iulie 2013 privind reluarea procedurii de restituire a TVA, ordonanța privind clasarea cauzei penale etc. Totodată, instanța și-a motivat soluția pe o clauză penală clasată și pe niște circumstanțe pe care organul de urmărire penală le-a apreciat drept nemotivate și lipsite de vreun temei probator.

Conform art. 176 al. (1) Cod fiscal, termenul de restituire a TVA se suspendă în cazul în care contribuabilul care solicită restituirea este învinuit de săvîrșirea unei infracțiuni prin intermediul tranzacțiilor economice care a condus la apariția dreptului la restituirea sumelor impozitelor și/sau taxelor și față de el a fost pornită urmărirea penală pînă la încetarea urmăririi penale, scoaterea de sub urmărire penală, pronunțarea unei sentințe de achitare definitive sau a unei sentințe definitive de încetare a procesului penal față de contribuabilul respectiv.

Din norma enunțată rezultă că, va fi aplicată sancțiunea de suspendare a termenului de restituire a TVA doar dacă contribuabilul a fost învinuit de săvîrșirea unei infracțiuni prin intermediul tranzacțiilor economice care a condus la apariția dreptului la restituirea sumelor impozitelor și/sau taxelor. Or, în cazul dat, calitatea de contribuabil o are SRL „Ritlabs”, iar cauzele penale au fost intentate în privința unor angajați a societății. Ba mai mult, în privința actualului administrator a societății, Maxim Masiutin, a fost clasată cauza penală prin ordonanța din 25 iunie 2014. Deși recurentul a prezentat ordonanța în cauză în instanța de apel pentru a fi anexată la

materialele cauzei, Curtea de Apel Chișinău nu s-a expus în vreun mod la cererea societății și nici la materialele dosarului nu a fost anexată. Astfel, ordonanța în cauză a rămas fără apreciere.

Vis-a-vis de celelalte ordonanțe de învinuire pe numele foștilor angajați a societății pentru delapidarea averii proprietarului și abuzului de serviciu, acestea nu se referă la tranzacțiile economice care au condus la apariția dreptului la restituirea sumelor impozitelor.

„Bănuiala rezonabilă” invocată de intimat și susținută de instanța de apel în decizia sa nu este prevăzută de legiuitor în calitate de temei pentru suspendarea termenului de restituire a TVA în baza art. 176 al. (1) Cod fiscal.

Chiar și intimatul în conținutul Actului de control nr. 5-660088 din 19 iunie 2014 a stabilit corectitudinea repatrierii mijloacelor bănești, mărfurilor și serviciilor provenite din tranzacții economice externe, iar referitor la relațiile dintre SRL „Ritlabs” și CIFNet (SUA) pentru perioada 01 ianuarie 2007 - 30 aprilie 2013 (pentru care a și fost cerută restituirea TVA) prin control nu s-au constatat careva tranzacții economice. Și vis-a-vis de relațiile stabilite între recurent și Ritlabs INC. (SUA) pentru aceeași perioadă prin control s-a constatat că costul serviciilor date a fost achitat integral.

Nu s-a dat aprecierea corespunzătoare nici certificatului de credibilitate nr. 14 din 24 decembrie 2013, prin care recurentului i-a fost atribuit titlul de „Contribuabil cu grad înalt de credibilitate”, nota informativă a Procuraturii sect. Buiucani din 09 octombrie 2013 prin care organul de urmărire a menționat că Masiutin Maxim nu are vreun statut pe cauza penală nr. 2013038040 și ordonanța Procuraturii sect. Buiucani de clasare a acestei cauze penale, or toate înscrisurile menționate în cumul sunt relevante pentru emiterea unei hotărâri în favoarea societății.

Cu titlu de consecință, la adoptarea deciziei instanța de apel a încălcat și prevederile art. 11 al. (1) Cod fiscal, care expres stabilește că toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

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

Colegiul constată că, SRL „Ritlabs” la 20 martie 2015 a declarat recurs împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 28 ianuarie 2015, în termen.

În conformitate cu art. 444 CPC, prezentul recurs 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 a restitui pricinii spre rejudecare în instanța de apel din considerentele ce urmează.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. c) CPC, instanța, după ce judecă recursul, este în drept să admită recursul, să caseze integral decizia instanței de apel și să trimită pricina spre rejudecare în instanța de apel în toate cazurile în care eroarea judiciară nu poate fi corectată de către instanța de recurs.

După cum s-a stabilit, SRL „Ritlabs” prin cererea de chemare în judecată a

solicitat obligarea Inspectoratului Fiscal de Stat pe municipiul Chișinău să-i restituie TVA pentru perioada de activitate a lunilor mai 2007 - februarie 2013 în sumă de 2490000 lei, conform cererii nr. 461 din 24 mai 2013.

Judecătoria Rîșcani mun. Chișinău și-a motivat soluția de admitere în parte a acțiunii pe motiv că, organul fiscal nu era în drept de a suspenda termenul de restituire a TVA, în cazul în care lipsește dovada de punere sub învinuire a contribuabilului SRL „Ritlabs”, iar existența ordonanțelor de pornire a urmăririi penale în privința unor angajați a societății, reieșind din principiul individualizării răspunderii penale, nu pot fi apreciate în detrimentul societății recurente și nici nu pot priva SRL „Ritlabs” de acordarea facilităților fiscale.

Instanța de apel, la rîndul său, și-a motivat soluția de respingere a acțiunii SRL „Ritlabs” pe motiv că prin mai multe ordonanțe de pornire a urmăririi penale emise de Procuratura Buiucani mun. Chișinău, s-a constatat că în privința cofondatorilor SRL „Ritlabs” – Masiutin Maxim, contabilului - Talmațchi Igor și fostului director - Demcenco Serghei, a fost pornită urmărirea penală.

La fel a indicat că, la emiterea ordonanței Procuraturii sect. Buiucani mun. Chișinău nr. 2013038040 s-a stabilit că în perioada anilor 2007-2012 mijloacele financiare ce proveneau din plata serviciilor procurate de la SRL „Ritlabs” și de la compania fondată de aceasta, au fost transferate la conturile bancare ale lui Masiutin Maxim. Or, în opinia instanței, pentru a beneficia de restituirea TVA din buget, societatea urma să achite serviciile în mod corespunzător pentru serviciile prestate către nerezident. Prin ordonanțele enunțate însă s-a constatat că nu toate sumele au fost achitate companiei reclamante, existînd o bănuială rezonabilă că o parte din sumele de bani au fost transferate la conturile bancare ale unor terțe persoane, iar în consecință, reclamantul la moment nu poate confirma valoarea serviciilor la cota “zero” care au fost achitate de nerezident în adresa SRL “Ritlabs” pentru determinarea TVA spre restituire din buget. Deci, prin prisma art. 176 al. (1) Cod fiscal, instanța de apel a ajuns la concluzia că intimatul corect a decis asupra suspendării cererii de restituire a TVA.

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră eronate și premature concluziile date din următoarele considerente.

În conformitate cu art. 118 al. (1) CPC, fiecare parte trebuie să dovedească circumstanțele pe care le invocă drept temei al pretențiilor și obiecțiilor sale dacă legea nu dispune altfel, iar conform art. 24 al. (3) a Legii contenciosului administrativ, la examinarea în instanța de contencios administrativ a cererii în anulare, sarcina probațiunii este pusă pe seama pîrîtului, iar în materie de despăgubire, sarcina probațiunii revine ambelor părți.

Art. 130 CPC stabilește expres că, instanța judecătorească apreciază probele după intima ei convingere, bazată pe cercetarea multiaspectuală, completă, nepărtinitoare și nemijlocită a tuturor probelor din dosar în ansamblul și interconexiunea lor, călăuzindu-se de lege. Nici un fel de probe nu au pentru instanța judecătorească o forță probantă prestabilită fără aprecierea lor. Fiecare probă se

apreciază de instanță privitor la relevanța, admisibilitatea, veridicitatea ei, iar toate probele în ansamblu, privitor la legătura lor reciprocă și suficiența pentru soluționarea pricinii. Ca rezultat al aprecierii probelor, instanța judecătorească este obligată să reflecte în hotărîre motivele concluziilor sale privind admiterea unor probe și respingerea altor probe, precum și argumentarea preferinței unor probe față de altele. Proba este declarată ca fiind veridică dacă instanța constată prin cercetare și comparare cu alte probe că datele pe care le conține corespund realității.

Colegiul raportînd motivele invocate în decizia contestată cu normele procesuale enunțate, constată aprecierea eronată a probelor administrate la dosar de către Curtea de Apel Chișinău.

Astfel, conform art. 176 al. (1) Cod fiscal, cu excepția cazurilor cînd legislația fiscală prevede altfel, restituirea sumei plătite în plus și a sumei care, conform legislației fiscale, urmează a fi restituită contribuabilului se face în modul și în termenele stabilite la art.175 numai dacă acesta nu are restanțe. Termenul specificat la art.175 se suspendă în cazul în care contribuabilul care solicită restituirea sumei plătite în plus și a sumei care, conform legislației, urmează a fi restituită este învinuit de săvîrșirea unei infracțiuni prin intermediul tranzacțiilor economice care a condus la apariția dreptului la restituirea sumelor impozitelor și/sau taxelor și față de el a fost pornită urmărirea penală pînă la încetarea urmăririi penale, scoaterea de sub urmărire penală, pronunțarea unei sentințe de achitare definitive sau a unei sentințe definitive de încetare a procesului penal față de contribuabilul respectiv.

Ca rezultat al demersului IFS mun. Chișinău nr. 01-6/3-10-86 din 10 mai 2012 privind stabilirea procedurii de suspendare a termenului de examinare a cazului de restituire a TVA în temeiul prevederilor art. 176 alin. (1) Codul fiscal, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a comunicat că pornirea urmăririi penale este reglementată de prevederile capitolului IV din Codul de procedură penală (art. art. 274-278).

Conform art. 285 CPP, încetarea urmăririi penale se dispune de către procuror prin ordonanță din oficiu sau la propunerea organului de urmărire penală. Încetarea urmăririi penale are loc în cazurile prevăzute în art.275 CPP.

Scoaterea persoanei de sub urmărirea penală are loc în cazul în care se constată că fapta nu a fost săvîrșită de bănuît sau învinuit, în cazurile prevăzute de art.275 pct.1)-3), precum și dacă există cel puțin una din cauzele, prevăzute de art.35 Cod penal, care înlătură caracterul penal al faptei, conform art. 284 alin. (1) CPP.

Prin urmare, în opinia IFPS, odată cu încetarea urmăririi penale, scoaterea de sub învinuire penală și/sau pronunțarea unei sentințe de achitare definitive față de contribuabili, consideră că procedura de restituire a sumei plătite în plus sau a sumei care, conform legislației fiscale, urmează a fi restituită, își va relua acțiunea din data adoptării deciziei de repunere (anulare) a deciziei precedente de suspendare a efectuării acțiunilor de constatare a supraplății aferente restituirii în baza documentelor confirmative, cu respectarea termenului de restituire conform art. 175 din Codul fiscal (f.d.41).

Colegiul relevă că, deși prin ordonanța Procuraturii sect. Buiucani mun. Chișinău din 07 martie 2013 a fost pornită urmărirea penală conform elementelor

infrapecuniunii prevăzute de art. 191 al. (5) Cod penal, în baza plîngerii lui Demcenco Serghei pe marginea pretinselor acțiuni ilegale ale cofondatorului Masiutin Maxim (f.d. 46), or aceasta fiind admisă ca una din probe la adoptarea deciziei de respingere a acțiunii, urma a fi apreciată și în coraport cu răspunsul Procuraturii sect. Buiucani din 09 octombrie 2013, prin care Masiutin Maxim a fost informat că acesta nu deține vreun statut în cauza penală pornită pe faptul delapidării mijloacelor financiare de la SRL „Ritlabs” (f.d. 42), precum și ordonanța aceleiași procuraturi de sector din 25 iunie 2014 de clasare a cauzei penale pornite la plîngerea lui Demcenco Serghei. Ba mai mult, aceste înscrisuri deși erau anexate la materialele cauzei, nu au fost cercetate în vreun mod de instanța de apel și nici nu a fost reflectată în decizie concluziile de admitere sau de respingere a acestora.

Instanța urma să verifice și soarta cauzelor penale pornite în baza ordonanțelor emise în anul 2012 și doar ca urmare a răspunsului primit, să decidă asupra corectitudinii suspendării termenul de restituire a TVA.

Cele menționate denotă faptul că instanța de apel nu a soluționat fondul cauzei, circumstanță ce impune casarea deciziei Curții de Apel Chișinău din 28 ianuarie 2015, cu remiterea pricinii la rejudecare în instanța de apel.

La judecarea pricinii, instanța de apel urmează să țină cont de cele menționate, creând condiții obiective și reale participanților la proces și judecând pricina, să emită o decizie întemeiată și legală.

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

decide:

Se admite recursul declarat de către SRL “Ritlabs”.

Se casează integral decizia Curții de Apel Chișinău din 28 ianuarie 2015 în pricina civilă la cererea de chemare în judecată a SRL “Ritlabs” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe municipiul Chișinău cu privire la contestarea actului administrativ, cu restituirea pricinii pentru rejudecare la Curtea de Apel Chișinău, în alt complet de judecători.

Decizia nu se supune nici unei căi de atac.

Președintele, judecătorul

Svetlana Filincova

Judecătorii

Tamara Chișca-Doneva

Dumitru Mardari

Maria Ghervas

Galina Stratulat