

Dosarul nr. 3ra-475/16

Instanța de fond: Judecătoria Rîșcani mun. Chișinău – N. Arabadji
Instanța de apel: CA Chișinău – N. Cernat, L. Bulgac, A. Pahopol

DECIZIE

20 aprilie 2016

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței
Judecători

Svetlana Filincova,
Sveatoslav Moldovan, Iurie Bejenaru,
Elena Covalenco, Maria Ghervas,

examinînd recursul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat în pricina civilă la acțiunea Societății cu Răspundere Limitată „Total Radio” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat privind anularea actului administrativ,

împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din data de 17 noiembrie 2015, prin care s-a respins cererea de apel, s-a menținut hotărîrea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 07 mai 2015, prin care s-a respins acțiunea ca fiind neîntemeiată,

CONSTATĂ:

SRL „Total Radio” la data de 18 decembrie 2013 s-a adresat cu cerere de chemare în judecată în procedura contenciosului administrativ împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău, solicitînd revocarea deciziei nr.3337/P/2 din 14 noiembrie 2013 și anularea deciziei nr. 746 din 12 decembrie 2013 (f.d. 3-9, vol. I).

În motivarea acțiunii reclamanta a invocat, că în perioada 30 septembrie 2013 - 11 octombrie 2013 SRL „Total Radio” a fost supusă unui control fiscal la fața locului prin metoda verificării repetate privind corectitudinea calculării, declarării și achitării la buget a taxei de stat pe valoarea adăugată pentru perioada 01 iulie 2011 - 30 iulie 2013. În rezultatul controlului efectuat a fost întocmit actul de control fiscal nr. 5-659992 din 15 octombrie 2013, iar ulterior la data de 14 noiembrie 2013 a emis decizia nr. 3337/P/2.

SRL „Total Radio” în combaterea constatărilor menționate în decizia Inspectoratului Fiscal de Stat a invocat, că potrivit art. 3, 13, alin 32, lit. f) și art. 19 alin. 12 al Legii contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007, documentul primar este confirmarea documentară care justifică efectuarea operațiunilor economice. Agentul economic este obligat să asigure documentarea faptelor economice ale entității și reflectarea acestora în contabilitate. Documentele de casă, bancare și decontare, datoriile financiare, comerciale și calculare pot fi semnate unipersonal de către conducătorul entității, ori de două persoane cu drept de semnătură: prima semnătură aparținînd conducătorului sau altei persoane împuternicite.

Reclamanta menționează, că facturile fiscale eliberate de către SRL „Sport-LL”, SRL „Alcons Comerț”, SRL „FV Liuvass” și ICS „SJS-Com” SRL cu privire la procurarea mărfii și a serviciilor prestate au fost reflectate în evidența contabilă a întreprinderii. Obligația agentului economic constă în înregistrarea operațiunilor economice corecte și pe deplin în evidența contabilă și achitarea facturilor. Astfel,

SRL „Total Radio” nu poartă răspundere pentru semnăturile și completările aplicate pe facturile livrate de firmele menționate, iar verificarea acestora nu ține de competența acesteia.

În urma controlului efectuat de către Inspectoratul Fiscal de Stat nu s-a stabilit că facturile eliberate de agenții economici SRL „Sport-LL”, SRL „Alcons Comerț”, SRL „FV Liuvás” și ICS „SJS-Com” SRL sunt false, însă s-a constatat că facturile fiscale nu conțin pe deplin rechizitele necesare, nu este aplicată semnătura și pe unele lipsește sigila agentului economic care a livrat marfa.

Reclamantul indică, că la momentul încheierii tranzacțiilor a achitat către SRL „Sport-LL”, SRL „Alcons Comerț”, SRL „FV Liuvás” și ICS „SJS-Com” SRL toate plățile, inclusiv TVA, transmițând obligația fiscală către furnizorul de bunuri, care la rândul său urma să efectueze calcularea și reținerea către bugetul de stat.

Consideră că nu poartă răspundere pentru faptul că furnizorii nu și-au îndeplinit în timp obligațiile corespunzătoare. Nu este pusă în sarcina reclamantei să verifice autenticitatea facturilor fiscale eliberate de SRL „Sport-LL”, SRL „Alcons Comerț”, SRL „FV Liuvás” și ICS „SJS-Com” SRL, deoarece aceasta nu are nici mijloace necesare și nici obligația legală de a o face. Astfel, în perioada de activitate supusă controlului, dispunând de facturile fiscale eliberate de furnizori în modul stabilit de legislație, SRL „Total Radio” legal a atribuit la decontări cu bugetul TVA aferent facturilor fiscale menționate în decizie. Organul fiscal pune la îndoială faptul că operațiunea economică a avut loc în realitate între reclamant și agenții economici menționați în decizie, or prezența acestor relații se confirmă prin încheierea contractelor în modul prevăzut de lege, actele de predare-primire a lucrărilor, transferurile mijloacelor bănești pentru serviciile și marfa procurate etc. Mai mult, organul fiscal nu a solicitat declararea nulității atât a facturilor fiscale, cât și a tranzacțiilor menționate în decizie. Cu toate că nu au fost completate unele boxe din facturile fiscale descrise în decizie, semnăturile și ștampilele aplicate de către persoana juridică pe facturile fiscale confirmă autenticitatea tranzacțiilor dintre SRL „Total Radio” și SRL „Sport-LL”, SRL „Alcons Comerț”, SRL „FV Liuvás”, ICS „SJS-Com” SRL. Astfel, nu există careva temei pentru excluderea din cont a TVA și nici nu poate servi ca temei nerecunoașterea cheltuielilor indicate în facturile eliberate de agenții economici nominalizați în decizie.

La compartimentul relațiilor economico- financiare între reclamant și SRL „FV Liuvás”, toate acțiunile de vânzare- cumpărare a mărfurilor și serviciilor au fost reglementate de clauzele contractului nr. 210 din 27 decembrie 2012 prezentat la momentul controlului. Potrivit art.117 Cod Fiscal, obligativitatea eliberării facturii fiscale, cât și eliberarea acesteia în termenele prevăzute de legislație revin în mod expres furnizorului de mărfuri și servicii. Astfel, obligațiunea fiscală a SRL „FV Liuvás” nu poate fi pusă pe seama SRL „Total Radio”, odată ce aceasta din urmă, ca cumpărător de bună credință, concomitent cu costul serviciilor și mărfurilor, i-a achitat furnizorului și taxa pe valoarea adăugată. Mai mult, agenții economici SRL „Sport-LL” și SRL „FV Liuvás” au fost anulați ca plătitori ai TVA după efectuarea tranzacțiilor economice cu SRL „Total Radio”, la 04.01.2013 și 12.03.2013. Prin urmare, acest argument nu poate servi drept temei pentru a nu trece în cont TVA și a reflecta în declarația privind TVA pentru perioadele fiscale de referință. Diminuarea impozitelor, taxelor are loc prin prezentarea către organul fiscal a unei dări de seamă fiscale cu informații sau date neveridice. În cazul dat, acțiunile reclamantului nu pot fi calificate drept diminuare a TVA, deoarece toate dările de seamă prezentate pentru fiecare perioadă fiscală de către SRL „Total Radio”, conțin date și informații

veridice, dispune de toate facturile fiscale în original, eliberate de furnizori la momentul efectuării livrărilor sau prestării serviciilor.

Cît privește încălcarea prevederilor Legii cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, în cadrul stingerii datoriilor creditoriale față de SRL „FV Liuvass”, reclamantul menționează că, din conținutul articolului rezultă că sancțiunea pentru achitățile prin intermediari se aplică doar în cazul cînd agenții economici plătitori și beneficiari nu au relații directe și respectiv nici obligații financiare directe, or, între reclamant și „SPV-Consag”, „Lagert Ventures” LTD există relații directe, și anume, apărute în baza contractelor de cesiune.

Prin hotărîrea judecătoreiei Rîșcani mun. Chișinău din 07 mai 2015 acțiunea a fost admisă parțial, fiind dispusă anularea deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat nr.3337/P/2 din 14.11.2013 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Total Radio”, în rest acțiunea a fost respinsă ca nefondată (f.d.53, vol. II).

Invocînd ilegalitatea hotărîrii instanței de fond, la data de 14 mai 2015, Inspectoratul Fiscal de Stat a depus cerere de apel, solicitînd casarea hotărîrii contestate cu emiterea unei hotărîri noi, prin care se admite acțiunea (f.d.66, vol. II).

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din data de 17 noiembrie 2015 s-a respins cererea de apel, s-a menținut hotărîrea Judecătoreiei Rîșcani mun. Chișinău din data de 07 mai 2015 (f.d.96, vol. II).

Nefiind de acord cu decizia Curții de Apel Chișinău din data de 17 noiembrie 2015, Inspectoratul Fiscal de Stat a depus recurs, prin care a solicitat admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel și a hotărîrii primei instanțe, cu pronunțarea unei hotărîri noi, prin care acțiunea să fie respinsă ca fiind neîntemeiată (f.d.106-111, vol. II).

În motivarea recursului recurentul menționează, că decizia a fost emisă cu aplicarea eronată a normelor de drept material și procesual, care prevăd că instanțele de judecată trebuie să-și motiveze soluțiile și concluziile, să furnizeze răspunsuri la întrebările care sunt pertinente pentru rezultatul procesului și necesită un răspuns special în hotărîrie. Instanța de apel nu a motivat în nici un fel respingerea argumentelor și probelor invocate în cererea de apel. Atît instanța de fond cît și instanța de apel au luat în considerație doar argumentele aduse de SRL „Total Radio”, neapreciind și ignorînd argumentele aduse în susținerea legalității deciziilor emise de ÎFS de Stat.

La data de 10 martie 2016 SRL „Total Radio” a depus referință la cererea de recurs, prin care a solicitat să fie respins recursul ca fiind inadmisibil (f.d. 121-128).

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

Materialele cauzei atestă, că decizia Curții de Apel Chișinău a fost pronunțată la data de 17 noiembrie 2015, expediată părților prin intermediul oficiului poștal la data de 17 noiembrie 2015, confirmare privind recepționarea acestea de către recurent la materialele dosarului lipsește.

În aceste circumstanțe, recursul, depus la 22 ianuarie 2016 se consideră a fi depus în termen.

În conformitate cu art.445 alin. 1, lit. c) CPC instanța, după ce judecă recursul, este în drept să admită recursul și 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.

În speță, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră recursul depus de către Inspectoratul Fiscal de Stat întemeiat și care urmează să fie admis din următoarele considerente.

Instanța de recurs a constatat, că în baza deciziei nr. 3738 din 30 septembrie 2013 cu privire la inițierea controlului fiscal, în perioada 30 septembrie 2013 - 11 octombrie 2013 a fost efectuat controlul fiscal la fața locului prin metoda verificării repetate la SRL „Total Radio”. În urma controlului a fost emis actul nr 5-659992 din 15 octombrie 2013, potrivit căruia s-a stabilit diminuarea sumei TVA aferentă bugetului cu 731 533 lei, inclusiv: pentru anul 2011 - cu 289 947 lei; pentru anul 2012 - cu 303 245 lei; pentru anul 2013 - cu 138 341 lei, întocmirea neadecvată a declarației privind TVA pentru lunile iulie, august, octombrie, decembrie 2011, ianuarie, februarie, aprilie, iunie 2012, neprezentarea declarațiilor privind TVA pentru lunile iulie, august, septembrie, octombrie, noiembrie, decembrie 2012, ianuarie, februarie, martie 2013, efectuarea decontărilor prin virament.

Prin decizia nr. 333/P/2 din 14 noiembrie 2013 Inspectoratul Fiscal de Stat în urma examinării actului de control a constatat încălcarea de către contribuabil a prevederilor art. 102, alin. 1 și 6 lit. a) Codul Fiscal, neîntemeiat trecînd în cont TVA suma de 731 533 lei, aferentă bunurilor și serviciilor, în baza a 44 facturi fiscale, care au fost întocmite cu încălcarea modului stabilit de legislație. Facturile fiscale nu pot constitui drept document confirmativ pentru atribuirea la decontări cu bugetul TVA. Concomitent au fost încălcate prevederile art. 8 alin. 2, lit. c) art. 187 alin 5 Cod Fiscal, Ordinul IFPS nr. 128 din 29 iunie 20006 despre aprobarea formularului Declarației privind TVA și modul de completare. De asemenea, au fost încălcate prevederile art. 10 alin 5 din Legea nr. 845- XII din 03 ianuarie 1992 cu privire la antreprenariat și întreprindere, în cadrul stingerii datoriei creditoriale față de „FV Liuvass” SRL agentul economic a efectuat decontări prin virament prin intermediarii SPV „Consag” SRL și „Lagert Ventures” LED Latvia.

Prin hotărîrea judecătorei Rîșcani mun. Chișinău din 07 mai 2015, menținută prin decizia Curții de Apel Chișinău din data de 17 noiembrie 2015 a fost anulată decizia Inspectoratului Fiscal de Stat nr.3337/P/2 din 14.11.2013 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Total Radio”.

Soluția instanțelor de anulare a deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat este prematură în condiția în care deși obligația instanței este de a furniza în hotărîre răspunsurile la întrebările care sunt pertinente pentru rezultatul procesului, argumentele Inspectoratului Fiscal de Stat nu au fost auzite.

Instanțele au considerat, că SRL „Total Radio” nu poartă răspundere pentru întocmirea facturilor fiscale eliberate de ICS „SJS-Com” SRL, SC „Alcons Comerț” SRL, SRL „URMIORG”, SRL „CICONICO”, SC „IRMACOM - PRIM” SRL, SC „NIVELA PLUS” SRL, SRL „COSMIRON”, SRL „MECONTEC MARKET”, SRL „Sport LL”, SRL „FV Liuvass”, deși în baza acestor facturi și-a trecut în cont TVA.

Instanțele nu au combătut argumentul apelantului referitor la obligațiile contabilului, ce rezultă din prevederile art. 19, alin 12 al Legii contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007 și anume: *„contabilului-șef (șefului serviciului contabil) i se interzice să primească spre executare documente privind faptele economice ce contravin actelor legislative și normative, informînd despre aceasta în scris conducătorul entității. Astfel de documente se primesc spre executare numai cu indicațiile suplimentare în scris ale conducătorului entității căruia, ulterior, îi revine răspunderea pentru aceasta”*.

La caz, s-a constatat, că facturile fiscale eliberate de ICS „SJS-Com” SRL, SC „Alcons Comerț” SRL, SRL „URMIORG”, SRL „CICONICO”, SC „IRMACOM - PRIM” SRL, SC „NIVELA PLUS” SRL, SRL „COSMIRON”, SRL „MECONTEC MARKET”, SRL „Sport LL”, SRL „FV Liuvass” nu sunt întocmite conform prevederilor ordinului Ministerului Finanțelor nr. 115 din 06 septembrie 2010 și art. 19 al Legii contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007 și anume nu sunt completate sau sunt incomplet completate boxele din facturile fiscale ca: familia, numele, prenumele semnătura persoanei, care a permis livrarea, familia, numele, prenumele semnătura persoanei, care a predat bunurile/serviciile, foaia de parcurs a transportatorului, punctul de încărcare, punctul de descărcare.

Astfel, instanțele ierarhic inferioare nu au examinat motivul primirii de către contabilul SRL „Total Radio” spre executare a documentelor primare, care sunt întocmite contrar ordinului Ministerului Finanțelor nr. 115 din data de 06 septembrie 2010, prin prisma normei sus-citate, dacă punerea în executare a acestor facturi constituie fapt economic, ce contravine actelor legislative și normative și dacă facturile fiscale întocmite necorespunzător confirmă efectuarea tranzacțiilor, constituie documente confirmative pentru atribuirea la decontări cu bugetul a TVA.

În conformitate cu prevederile art. 108 alin. 1 Codul Fiscal *„data obligației fiscale privind T.V.A. este data livrării. Data livrării se consideră data predării mărfurilor, prestării serviciilor, cu excepția cazurilor stipulate la alin.(5), (6) și (7)”*.

Potrivit art. 102, alin.6, lit. a) Cod Fiscal, *„subiectul impozabil are dreptul la trecerea în cont a T.V.A. achitate sau care urmează a fi achitate 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 T.V.A”*.

Astfel, instanțele de judecată urmau să verifice dacă la momentul trecerii în contul TVA a sumelor aferente bugetului SRL „Total Radio” dispunea de facturile fiscale, eliberate de SRL „FV Liuvass” în luna ianuarie 2013 seria FU 2835070, FU 2835072, FU 2835089, FU 2835086, or acestea se aflau în stoc potrivit actului de predare - primire din 20 februarie 2013 (f.d. 19, vol. II).

De asemenea urma să se verifice legalitatea stingerii datoriei creditoriale față de SRL „FV Liuvass”, fiind efectuate decontări prin virament, prin intermediarii SVP „Consag” SRL conform ordinului de plată nr. 2 din 11 aprilie 2013 în sumă de 100 000 lei și prin intermediul „Lagert Ventures” LTD Latvia, conform ordinului de plată nr. 4 din 23 aprilie 2013 în sumă de 45 044.42 euro, echivalentul a 720 521,53 lei, ori la materialele dosarului nu au fost probate existența datoriilor creditoriale.

Totodată, instanța de recurs menționează ca eronată concluzia instanțelor inferioare asupra faptului, că decizia nr. 3337/P/2 din 14 noiembrie 2013 privind aplicarea sancțiunilor sub formă de amendă nu este suficient motivată. Instanțele nu au indicat la care argumente ale contribuabilului autoritatea fiscală nu a dat răspuns în decizia sa.

Astfel, Colegiul constată, că instanțele inferioare urmau să se expună pe fiecare pretenție din perspectiva și a argumentelor invocate de recurent.

Conform art. 241 alin. 5 și 6 CPC în motivare se indică: circumstanțele pricinii, constatate de instanță, probele pe care se întemeiază concluziile ei privitoare la aceste circumstanțe, argumentele invocate de instanță la respingerea unor probe, legile de care s-a călăuzit instanța. Dispozitivul cuprinde concluzia instanței judecătorești privind admiterea sau respingerea integrală sau parțială a acțiunii, repartizarea cheltuielilor de judecată, calea și termenul de atac al hotărârii.

Conform jurisprudenței CEDO, instanțele de judecată, inclusiv instanțele de apel sînt obligate de a motiva hotărîrile sale. În special, decizia instanței de apel trebuie să conțină circumstanțele cauzei, constatate de instanță, probele pe care se întemeiază concluziile ei referitor la admiterea sau respingerea acțiunii, alte chestiuni ce au fost soluționate în cadrul judecării pricinii, legea materială și procedurală aplicată în cadrul judecării pricinii, argumentele instanței în caz de respingere a unor probe prezentate de participanți ș.a. (*hotărîrea Plenului CSJ a RM din 03.10.2005 nr. 15 „Cu privire la examinarea pricinilor civile în ordine de apel”*).

Din considerentele menționate și avînd în vedere faptul că s-a constatat o eroare judiciară, care nu poate fi corectată de către instanța de recurs, Colegiul lărgit ajunge la concluzia de a casa integral decizia Curții de Apel Chișinău din 17 noiembrie 2015 și de a restitui prezenta pricină civilă la rejudecare la Curtea de Apel Chișinău, în alt complet de judecători.

La rejudecarea pricinii, instanța de apel urmează să țină cont de cele indicate, să se expună asupra argumentelor organului fiscal, să verifice și alte circumstanțe ce prezintă importanță pentru soluționarea corectă a litigiului, să aprecieze sub toate aspectele, complet și obiectiv, conform exigențelor art. 130 CPC, probele administrate pe dosar, și în dependență de situația stabilită, în raport cu normele de drept material care reglementează relațiile civile, să adopte o hotărîre legală și întemeiată.

În temeiul celor expuse, în baza art. 445 alin. 1) lit. c) 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.

Se casează decizia Curții de Apel Chișinău din 17 noiembrie 2015 în pricina civilă la acțiunea Societății cu Răspundere Limitată „Total Radio” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat privind anularea actului administrativ.

Se remite cauza la rejudecare la Curtea de Apel Chișinău în alt complet de judecători.

Decizia nu se supune nici unei căi de atac.

Președintele ședinței

Svetlana Filincova

Judecători

Sveatoslav Moldovan

Iurie Bejenaru

Elena Covalenco

Maria Ghervas