

DECIZIE

02 noiembrie 2016

mun. Chișinău

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ

al Curții Supreme de Justiție

în componența:

Președintele ședinței – Svetlana Filincova

Judecători – Maria Ghervas, Iurie Bejenaru,

Galina Stratulat, Valentina Clevadî

examinînd recursul declarat de către societatea cu răspundere limitată „Tecarpo”,

în pricina civilă la cererea de chemare în judecată depusă de către societatea cu răspundere limitată „Tecarpo” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău privind declararea nulității actelor administrative,

împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 31 martie 2016, prin care a fost admis apelul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, casată hotărîrea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 05 august 2014 și emisă o nouă hotărîre prin care a fost respinsă acțiunea înaintată de către societatea cu răspundere limitată „Tecarpo”,

c o n s t a t ă:

La 05 decembrie 2013 societatea cu răspundere limitată „Tecapro” (S.R.L. „Tecapro”) a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău (I.F.S. mun. Chișinău) privind contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii a indicat că la 22 octombrie 2013 i-a fost prezentat spre cunoștință Actul de control nr. 5-65762 din 17.10.2013 întocmit de către I.F.S. mun. Chișinău în rezultatul controlului fiscal efectuat la sediul S.R.L. „Tecapro” prin metoda verificării totale. Relevă că, prin actul de control nominalizat supra,

I.F.S. mun. Chișinău a depistat încălcări cu privire la neeliberarea bonurilor din mașina de casă și control de către S.R.L. „Tecapro” prevăzut de art. 8 pct. 2 lit. c) din Codul Fiscal, determinarea incorectă a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător prevăzut de art. 24 alin. (1) din Codul fiscal precum și presupuse încălcări a legii cu privire la antreprenoriat.

Mai indică că la 28 octombrie 2013 a depus dezacordul pe marginea actului de control emis, prin care s-a argumentat ilegalitatea acestuia și consideră că este susceptibil anulării. Susține că, la 12 noiembrie 2013 a recepționat decizia nr. 3326/1/4 emisă de I.F.S. mun. Chișinău pe marginea dezacordului înaintat, care la fel este nefondat și bazat pe interpretarea eronată a legislației.

Menționează că întru respectarea procedurii prealabile, la 14 noiembrie 2013 a depus contestație pe marginea deciziei I.F.S. mun. Chișinău nr. 3326/14 din 12 noiembrie 2013, iar la 28 noiembrie 2013 a primit refuz la contestația depusă.

Reclamantul solicită anularea actului de control nr. 5-659762 din 17 octombrie 2013, deciziei I.F.S. mun. Chișinău nr. 3326/1/4 din 12 noiembrie 2013 și a deciziei I.F.S. mun. Chișinău nr. 727 din 26 noiembrie 2013 în partea încălcărilor nominalizate.

Prin hotărârea Judecătorei Rîșcani mun. Chișinău din 05 august 2014 s-a admis parțial cererea de chemare în judecată depusă de S.R.L. „Tecapro”, s-a anulat decizia nr. 3326/1/4 din 12 noiembrie 2013 emisă de Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău asupra cazurilor de încălcare a legislației comisă de către S.R.L. „Tecapro” ca ilegală, în rest pretențiile s-au respins ca neîntemeiate.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 19 martie 2015 s-a respins apelul declarat de I.F.S. mun. Chișinău ca lipsit de temei, s-a concretizat hotărârea Judecătorei Rîșcani mun. Chișinău din 05 august 2014 în cauza civilă la cererea de chemare în judecată înaintată de S.R.L. „Tecapro” împotriva I.F.S. mun. Chișinău privind anularea deciziei nr. 3326/1/1 din 12.11.2013 asupra cazurilor de încălcare a legislației comisă de către S.R.L. „Tecapro” și s-a anulat decizia I.F.S. mun. Chișinău nr. 3326/1/1 din 12.11.2013 în partea prin care: s-a încasat impozitul pe venit diminuat pentru perioada anului 2012 care urmează a fi transferat la contul 111/21010130, beneficiar Ministerul Finanțelor, Trezoreria de Stat, TRZMD2X, contul bancar 33114001, s-a încasat suma de 207197 lei, taxa pe valoare adăugată diminuată care urmează de transferat la contul 11501010130, beneficiar Ministerul Finanțelor, Trezoreria de Stat, TRZMD2X, contul bancar 33114001, s-a încasat suma de 473769 lei, sancțiune pecuniară în mărime de 10% la sută din sumele plătite prin intermediar, aplicată conform prevederilor art. 10 alin. (5) din Legea nr. 845-XII din 03.01.1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi. În rest decizia I.F.S. mun. Chișinău nr. 33262/1/1 din 12.11.2013 s-a menținut.

Prin decizia Curții Supreme de Justiție din 05 august 2015, s-a admis apelul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, s-a casat decizia Curții de Apel Chișinău din 19 martie 2015 cu restituirea pricinii spre rejudecare la Curtea de Apel Chișinău.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 31 martie 2016, s-a admis apelul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, s-a casat hotărârea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 05 august 2014 și s-a emis o nouă hotărâre prin care s-a respins ca nefondată acțiunea înaintată de către SRL „Tecarpo”.

La 06 iunie 2016, SRL „Tecarpo” a declarat recurs împotriva deciziei instanței de apel, solicitând admiterea cererii de recurs, casarea deciziei Curții de Apel Chișinău din 31 martie 2016 cu menținerea hotărârii Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 05 august 2014.

În motivarea cererii de recurs a invocat că decizia instanței de apel este una ilegală și neîntemeiată, deoarece a fost emisă cu interpretarea eronată a legii.

La 03 august 2016, Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău a depus referință la recursul declarat de către SRL „Tecarpo”, solicitând respingerea recursului și menținerea deciziei Curții de Apel Chișinău din 31 martie 2016.

Prin încheierea Curții Supreme de Justiție din 21 septembrie 2016, s-a amânat examinarea recursului declarat de către SRL „Tecarpo”, pentru data de 26 octombrie 2016, ora 13:00, în ședință publică.

În ședința publică din 26 octombrie 2016, recurentul SRL „Tecarpo” a susținut cele invocate în cererea de recurs din 06 iunie 2016 și a explicat suplimentar că prin decizia Consiliului Consultativ al Inspectoratului Fiscal de Stat nr. 3/4 din 13 noiembrie 2014, a fost elaborată o normă de aplicare în practică a prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) Cod Fiscal, care prevede expres că încasările bănești în numerar sub formă de împrumut(credite) primite de la fondatori și persoane fizice, precum și rambursarea acestor împrumuturi(creditelor) nu se înregistrează în MCC, pentru că Regulamentul menționat prevede că MCC se utilizează doar la operațiunile economice, adică acelea ce reies nemijlocit din raporturi comerciale și nu pot fi egale cu un raport civil de acordare/primire a împrumuturilor.

În conformitate cu art.442 alin.(1) CPC, judecând recursul declarat împotriva deciziei date în apel, instanța verifică, în limitele invocate în recurs și în baza referinței depuse de către intimat, legalitatea hotărârii atacate, fără a administra noi dovezi.

Studiind materialele dosarului în raport cu argumentele invocate în cererea de recurs, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră recursul declarat de către S.R.L. „Tecarpo” întemeiat și care urmează a fi admis cu casarea deciziei instanței de apel și

menținerea hotărârii primei instanțe.

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

Din materialele dosarului rezultă că, în temeiul deciziei IFS pe mun. Chișinău nr. 13679 din 24 septembrie 2013, la contribuabilul SRL „Tecarpo” a fost efectuat un control fiscal, prin metoda verificării totale privind corectitudinea calculării și transferării la buget a impozitelor, taxelor și altor plăți, cât și a impozitului pe venit(f.d. 13 vol. I).

Astfel, conform actului de control fiscal nr. 5-659762 din 17 octombrie 2013, prelungit prin actul de control fiscal nr. 5-659772, s-au stabilit mai multe abateri fiscale și anume: micșorarea venitului impozabil în anul 2010 cu 3481 lei, în anul 2011 cu 1460 lei, majorarea pierderilor fiscale ale anului 2012 cu 859817 lei și micșorarea venitului impozabil în anul 2012 cu 165188 lei, respectiv și diminuarea impozitului pe venit pentru anul 2012 cu 19823, întocmirea incompletă și neconformă a declarațiilor cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale 2010-2012, diminuarea TVA aferentă bugetului în sumă totală de 202071 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale L/12/2010 cu 201541 lei L/07/2013 cu 530 lei, întocmirea incorectă a declarațiilor TVA, neplata în termen a TVA, a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat, a impozitului pe venit în rate, încasarea mijloacelor bănești sub formă de împrumuturi de la angajații întreprinderii în perioada anilor 2012-2013, fără a dispune de MCC; atribuirea la veniturile perioadei de gestiune ale anului 2013 suma de 3180 lei, aferentă datoriei creditoriale cu termen de prescripție expirat, precum și achitarea prin intermediari în baza contractelor de cesiune în sumă totală de 4737692 lei(f.d. 13-22 vol. I).

În urma dezacordului înaintat de către SRL „Tecarpo” la 24 octombrie 2013 pe marginea actului de control nr. 5-659762 din 17 octombrie 2013, a fost emisă decizia IFS pe mun. Chișinău nr. 3326/1/4 din 12 noiembrie 2013 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Tecarpo” și s-a decis micșorarea pierderilor fiscale ale anului 2012 cu 859817 lei, încasarea la buget 19823 lei-impozitul pe venit diminuat pentru perioada anului 2012, 207197 lei-TVA diminuată, încasarea la buget majorări de întârziere, inclusiv 1204 lei pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit, 44857 lei pentru neachitarea în termen a TVA, aplicarea amenzii în mărime de 10000 lei conform art. 254 alin. (1) Cod Fiscal, 741 lei conform art. 260 alin. (5) Cod Fiscal, 1281 lei conform art. 261 alin.(6) Cod Fiscal, 741 lei conform art. 260 alin. (5) Cod Fiscal, 12 81 lei conform art. 261 alin. (6) Cod Fiscal, 62159 lei conform art. 261 alin. (4) Cod Fiscal, 5947 lei conform art. 261 alin. (4) Cod Fiscal, 600 lei conform art. 257 alin. (1) Cod

Fiscal, 3000 lei conform art. 260 alin. (3) Cod Fiscal, cât și sancțiunea pecuniară în mărime de 473769 lei conform art. 10 pct. 5 din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi nr. 845 din 03 ianuarie 1992 (f.d. 25-28 vol. I).

Ulterior, la 14 noiembrie 2013, contribuabilul SRL „Tearpo” a depus contestație împotriva deciziei IFS pe mun. Chișinău nr. 3326/1/4 din 12 noiembrie 2013, astfel, conform deciziei IFS pe mun. Chișinău nr. 727 din 26 noiembrie 2013 s-a decis de a respinge contestația depusă de către SRL „Tearpo” și a menține decizia IFS pe mun. Chișinău nr. 3326/1/4 din 12 noiembrie 2013 (f.d. 35-37 vol. I).

Examinînd legalitatea deciziei IFS pe mun. Chișinău nr. 3326/1/4 din 12 noiembrie 2013, instanța de recurs reține că prima instanță corect a ajuns la concluzia anulării acesteia, din următoarele considerente.

Deci, Colegiul reține că decizia IFS pe mun. Chișinău nr. 3326/1/4 din 12 noiembrie 2013, în partea aplicării sancțiunii sub formă de amendă în mărime de 10000 lei este una ilegală, ilegalitate corect reținută de către prima instanță.

Or, din materialele dosarului rezultă că la 05 iulie 2013, între SRL „Tearpo” în calitate de împrumutat și asociatul Miron Iurie, în calitate de împrumutător, a fost încheiat contractul de împrumut nr. 65, prin care împrumutătorul a oferit împrumutatului suma de 2400 lei, termenul scadenței fiind 31 iulie 2014 (f.d. 38-39 vol. I), iar, conform acordului adițional nr. 1 din 17 septembrie 2013, la contractul de împrumut nr. 65 din 17 septembrie 2013, s-a introdus clauza contractuală prin care suma împrumutată urmează a fi transferată în contul împrumutatului de către persoana împuternicită, contabilul Colesnic Tatiana (f.d. 40 vol. I).

Astfel, în contul SRL „Tearpo” prin intermediul contabilului Colesnic Tatiana au fost transferate mai multe sume de bani prin ordinul de încasare a numerarului nr. 84310 din 05 iulie 2013 în sumă de 2400 lei; nr. 59030 din 18 iunie 2013 în sumă de 232000 lei; nr. 87890 din 17 septembrie 2013 în sumă de 30000 lei; nr. 96380 din 24 septembrie 2013 în sumă de 140000 lei; nr. 41439 din 28 octombrie 2013 în sumă de 20000 lei și nr. 90106 din 14 februarie 2013, în sumă de 4500 lei, în total au fost transferați cu titlu de împrumut din contul asociaților în contul SRL „Tearpo” suma de 1094762, 23 lei (f.d. 57-63 vol. I).

Conform art. 8 alin. (2) lit. c) 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.

Conform pct. 3 din anexa nr. 5 la Hotărârea Guvernului nr. 474 din 28 aprilie 1998 „cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control pentru efectuarea decontărilor în numerar” pentru operațiunile economice cu plătitorii, utilizatorul este definit ca fiind contribuabilul, parte contractantă a operațiunii economice care, potrivit legislației fiscale, are obligația să efectueze decontările bănești în numerar folosind mașina de casă și de control cu memorie fiscală și/sau terminal cash-in.

Conform pct. 4 din același act normativ, pentru operațiunile economice cu plătitorii, contribuabilii sunt obligați să utilizeze MCC, eliberând plătitorilor bonurile de casă emise de acestea. Această obligativitate se extinde asupra tuturor unităților structurale (oficiu, magazin, secție, depozit, unitate comercială, automat pentru vânzări (denumit conform uzanțelor internaționale vending machine), terminal cash-in, unitate de prestări servicii, inclusiv unitate de transport-taxi etc, în care se efectuează sau care efectuează operațiuni economice cu încasări în numerar.

Raportând circumstanțele reținute supra la prevederile normelor legale citate, Colegiul consideră că pîrîtul IFS pe mun. Chișinău incorect a aplicat amendă contribuabilului SRL „Tearpo” în conformitate cu prevederile art. 254 alin. (1) Cod Fiscal, or, obligația de a aplica mașina de casă și control apare doar în rezultatul efectuării încasărilor cu mijloace bănești sub formă de numerar, rezultate din operațiuni economice, adică cele ce reies nemijlocit din raporturi comerciale, în speță, după cum se atestă sumele bănești parvenite către SRL „Tearpo”, cu titlu de împrumut de la asociații SRL „Tearpo”, acestea nu pot fi echivalate cu un raport civil de acordare/primire a împrumuturilor.

Mai mult ca atât, însuși intimatul/pîrîtul Inspectoratul Fiscal Principal de Stat prin decizia nr. 3/4 a Consiliului Consultativ al Inspectoratului Fiscal Principal de Stat din 13 noiembrie 2014 (f.d. 60-61 vol. II) a reținut că încasările bănești în numerar sub formă de împrumut (credite) primite de la fondatori și persoane fizice, precum și rambursarea împrumuturilor (creditelor) nu se înregistrează în MCC, ceea ce în esență indică la argumentele recurentului SRL „Tearpo” sunt întemeiate.

În această ordine de idei, instanța de recurs consideră neîntemeiate concluziile instanței de apel privind neutilizarea mașinii de casă și de control de către SRL „Tearpo”, or, din conținutul deciziei recurate se atestă că instanța de apel s-a limitat în a face trimitere la actele normative care prevăd obligativitatea utilizării mașinii de casă și de control impusă contribuabililor, fără a oferi o motivare despre aplicabilitatea acestora asupra încălcărilor depistate de către IFS

pe mun. Chișinău prin decizia nr. 3326/1/4 din 12 noiembrie 2013 și fără a argumenta ilegalitatea și netemeinicia concluziilor primei instanței.

În continuare, Colegiul va supune examinării legalitatea hotărârilor instanțelor judecătorești, în partea în care s-a expus asupra legalității și temeiniciei deciziei IFS pe mun. Chișinău nr. 3326/1/4 din 12 noiembrie 2013 privind calcularea și încasarea la buget a sumei de 207197 lei, ca taxă pe valoare adăugată diminuată.

Din materialele dosarului rezultă că conform contractului nr. N 25-C1 din 14 septembrie 2011, SA „Chimresurse”, în calitate de prestator al serviciului, s-a obligat să efectueze în beneficiul SRL „Tecarpo”, în calitate de beneficiar, cercetări pe piața de desfacere a materialelor energetice pe teritoriul Republicii Moldova pentru anul 2012, precum și încheierea și negocierea contractelor conform rezultatelor obținute în urma cercetărilor, valoarea serviciilor fiind evaluată de părți, în conformitate cu pct. 6.1, la suma de 1 240 000 lei(f.d. 46-53 vol. I).

Iar, conform actului de predare-primire a lucrărilor, conform contractului enunțat, SRL „Chimresurse” a transmis, iar, SRL „Tecarpo” a recepționat, documentele rezultate din prestarea serviciilor contactate, părțile neavând careva pretenții referitoare la calitate sau preț, achitățile fiind executate prin întocmirea facturii fiscale seria nr. FA0436719 din 01 decembrie 2011(f.d. 54-55 vol. I), totodată, conform actului de predare-primire a lucrărilor din 01 decembrie 2012, SRL „Tecarpo” a recepționat pe suport digital lucrările executate de SA „Chimresurse”, inclusiv cercetarea marketingului de vânzări pe teritoriul Republicii Moldova pentru anul 2012 și întocmirea raportului la capitolul preț-calitate(f.d. 56 vol. I).

Colegiul menționează că SA „Chimresurse” a fost înregistrată la 01 iulie 1998, în calitate de plătitor de TVA, iar, la 02 decembrie 2011 și la 07 august 2012, SA „Chimresurse” a fost anulat ca plătitor de TVA.

Conform art. 102 alin. (1) din Codul Fiscal, în cazul achitării T.V.A. la buget, subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori ai T.V.A., li se permite trecerea în cont a sumei T.V.A. achitate sau care urmează a fi achitate furnizorilor plătitori ai T.V.A. 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 Cod Fiscal al RM.

Conform art. 102 alin. (6) Cod Fiscal, subiectul impozabil are dreptul la trecerea în cont a T.V.A. 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 T.V.A., sau b) de documentul, eliberat de autoritățile vamale, care confirmă achitarea T.V.A. la mărfurile importate; c) de documentul care confirmă achitarea TVA pentru serviciile importate.

Conform art. 102 alin. (7) Cod Fiscal, livrarea în privința căreia se permite trecerea în cont a sumei TVA achitate sau care urmează a fi achitată pe valorile materiale, serviciile procurate, trebuie să fie efectuată subiectului impozabil de către furnizorul care a eliberat factura fiscală (procurată în modul stabilit de organul autorizat) sau să fie importate de către subiectul impozabil.

Astfel, în contextul normelor legale menționate supra, instanța de recurs notează că pentru a beneficia de dreptul trecerii în cont a TVA, urmează să se respecte următoarele condiții: 1) Agentul economic care procură marfa sau servicii trebuie să fie subiect impozabil cu TVA; 2) Suma TVA a fost achitată sau urmează a fi achitată furnizorului; 3) Marfa sau serviciile procurate trebuie să fie folosite pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de antreprenariat; 4) TVA să fie achitată la buget; 5) Livrarea în privința căreia se permite trecerea în cont trebuie să fie efectuată subiectului impozabil de către furnizorul care a eliberat factura TVA (procurată în modul stabilit de organul autorizat).

Raportînd circumstanțele pricinii la prevederile normelor legale citate supra, Colegiul reține că SRL „Tecapro” a respectat toate condițiile legal impuse, inclusiv a achitat suma TVA către furnizor(SA „Chimresurse”).

În acest sens, instanța de recurs consideră că nu-i poate fi imputat reclamantului SRL „Tecapo” faptul că SA „Chimresurse”, în perioada supusă verificării nu a prezentat declarația cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2012, fapt pentru care a fost anulat ca plătitor TVA, or, la data întocmirii facturii fiscale seria nr. FA0436719 din 01 decembrie 2011, SA „Chimresurse” nu a fost anulat ca plătitor TVA, acest fapt a avut loc la data de 02 decembrie 2011, respectiv, la caz se atestă buna-credință a SRL „Tecapo” la executarea obligațiilor fiscale.

Sunt relevante prevederile art. 169 alin. (2) Cod Fiscal care stipulează că, achitarea în buget a TVA, fiind o obligațiune fiscală a vânzătorului, nu poate fi pusă pe seama consumatorului de valori materiale și servicii procurate, odată ce ultimul ca cumpărător de bună-credință, concomitent costul mărfurilor, i-a achitat furnizorului taxa pe valoare adăugată.

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție reține că în hotărârea CtEDO, pe cauza Bulves AD vs. Bulgaria din 24 februarie 2009, înalta curte a statuat că în împrejurările în care, statul neavând nici un indiciu privind faptul dacă persoana impozabilă este implicată direct în abuzul fraudulos al lanțului TVA la livrare sau cel puțin cunoaște faptul comiterii abuzului, oricum pedepsește agentul impozabil prin refuzul deducerii sau restituirii TVA, astfel depășește ceea ce este rezonabil și perturbă balanța echitabilă care trebuie menținută între cerința interesului general al societății și cerințele vizavi de respectarea dreptului de proprietate în sensul art. 1 din Protocolul nr. 1 la Convenția Europeană a drepturilor omului.

În acest sens, instanța de recurs reține ca neîntemeiate concluziile instanței de apel precum că la momentul reflectării în documentele de evidență contabilă de către SRL „Tecarpo”, tranzacțiile de procurare a serviciilor de marketing de la SA „Chimresurse”, aceasta nu dispunea de actul de primire-predare a lucrărilor nr. 01/05/12-1 ce a fost întocmit de facto la 01 decembrie 2012 și respectiv odată ce la această dată SA „Chimresurse” a fost anulat ca plătitor de TVA, se prezumă că acesta nici declarația privind TVA pentru perioada dată nu a depus-o și nici nu a vărsat la bugetul de stat suma TVA, care trebuia să fie achitată pentru perioada fiscală menționată.

Or, din materialele dosarului rezultă, inițial, între SRL „Tecarpo” și SA „Chimresurse” a fost încheiat actul de primire-predare a serviciilor de marketing conform contractului nr. 25-C1, la data de 14 septembrie 2011(f.d. 54 vol. I), dar nu la 01 decembrie 2012 după cum a reținut instanța de apel, iar, la data întocmirii facturii seria nr. FA0436719 din 01 decembrie 2011 și respectiv al achitării serviciilor de marketing(inclusiv și suma TVA), SA „Chimresurse” nu era anulat ca plătitor de TVA.

Deci, odată ce s-a constatat ilegalitatea deciziei IFS pe mun. Chișinău nr. 3326/1/4 din 12 noiembrie 2013 privind calcularea și încasarea la buget a sumei de 207197 lei, ca taxă pe valoare adăugată diminuată, se impune și necesitatea anulării deciziei contestate, în parte ce ține de calcularea majorării de întârziere în sumă de 44857 lei și amenda în mărime de 62159 lei pentru diminuarea taxei pe valoare adăugată.

Această necesitate se impune prin faptul că aceste sancțiuni fiscale au fost aplicate ca rezultat a presupusei neachitări în termen a taxei pe valoare adăugată de către SRL „Tecarpo”, acestea reprezentând sancțiuni subsecvente sancțiunii inițiale.

Totodată, instanța de recurs consideră că prima instanță corect a reținut că reclamantul SRL „Tecarpo” corect a calculat venitul impozabil în anul 2012, respectiv datorită achitării facturii fiscale nr. FA0436719 din 01 decembrie 2011,

suma de 1033332 lei a fost dedusă cheltuielilor aferente activității de întreprinzător, iar, suma de 206667 lei fiind trecută în contul decontărilor cu bugetul pentru perioada fiscală L/12/2011, astfel, fiind majorate pierderile fiscale ale anului 2012 cu 859817 lei, respectiv corect a dispus anularea deciziei IFS pe mun. Chișinău nr. 3326/14 din 12 noiembrie 2013, în partea ce ține de micșorarea pierderilor fiscale cu 859817 lei.

În continuarea examinării legalității deciziei recurate, Colegiul consideră corectă hotărârea primei instanțe prin care s-a reținut că IFS pe mun. Chișinău eronat a calificat acțiunile SRL „Tecarpo”, care au dus la diminuarea venitului impozabil în anul 2012 cu suma de 165188 lei, respectiv diminuarea impozitului pe venit pentru anul 2012 cu 19823 lei, ce a dus în consecință la calcularea și încasarea de la reclamant a sumei de 19823 lei cu titlu de impozit pe venit diminuat pentru perioada anului 2012, circumstanțe ce impun anularea deciziei IFS pe mun. Chișinău nr. 3326/14 din 12 noiembrie 2013, în partea ce ține de încasarea impozitului diminuat și sancțiunilor aplicate în sumă de 1024 lei, în calitate de majorare de întârziere pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit diminuat în perioada anului 2012; suma de 741 lei, în calitate de amendă pentru diminuarea impozitului pe venit impozabil; suma de 1281 lei, în calitate de amendă pentru plata incompletă a impozitului pe venit, în rate pentru anul 2012 și suma de 5947 lei, în calitate de amendă pentru diminuarea impozitului pe venit; suma de 600 lei ca amendă pentru întocmirea neconformă a declarației persoanei juridice cu privire la impozitului pe venit și suma de 3000 lei, în calitate de amendă pentru prezentarea informației neautentice a declarației persoanei juridice cu privire la impozitul pe venit.

În ultimă instanță va fi supusă examinării concluziile instanțelor judecătorești privind legalitatea deciziei contestate, în partea ce ține de aplicarea sancțiunii pecuniare în mărime de 473769 lei, calculată în mărime de 10% din sumele plătite prin intermediari.

Din materialele dosarului rezultă că conform contractului de cesionare a creanțelor nr. 11/10 din 11 ianuarie 2010 și a actului de cesionare din 11 ianuarie 2010, încheiat între SRL „Tecarpo”, în calitate de debitor și SRL „Laura” în calitate de creditor și SRL „Ingrocom-Prim”, în calitate de cesionar, prin care datoria SRL „Tecarpo” în sumă de 1900000 lei față de SRL „Laura” a fost cesionată către SRL „Ingrocom-Prim”, iar, întru stingerea datoriei formulate în rezultatul cesiunii, SRL „Tecarpo” a achitat către SRL „Ingrocom-Prim” suma de 1000000 lei prin ordinul de plată din 27 ianuarie 2010 și suma de 900000 lei prin ordinul de plată din 28 ianuarie 2010.

La fel, prin contractul de cesionare a creanțelor nr. 23/12 din 23 decembrie 2009 și a actului de cesionare din 23 decembrie 2009, încheiat între SRL

„Tecarpo”, în calitate de debitor și SRL „Laura” în calitate de creditor și SRL „Slavia-Grup”, în calitate de cesionar, datoria SRL „Tecarpo” în sumă de 1740000 lei față de SRL „Laura” a fost cesionată către SRL „Slavia-Grup”, iar, prin ordinul de plată din 16 ianuarie 2010, SRL „Tecarpo” a achitat către SRL „Slavia-Grup” datoria în sumă de 1740000 lei.

Prin contractul de cesionare a creanțelor nr. 1/2013 din 17 iunie 2013 și adiționalului din 17 iunie 2013, încheiat între SRL „Tecarpo” în calitate de debitor, SRL „Sud Impex” în calitate de creditor și SRL „Pușcaș” în calitate de cesionar, datoria SRL „Tecarpo” în sumă de 219500 lei față de SRL „Sud Impex” a fost cesionată către SRL „Pușcaș”, întru stingerea datoriei formate, SRL „Tecarpo” a achitat către SRL „Pușcaș” suma de 219500 lei prin ordinul de plată nr. 1103 din 17 iunie 2013.

Conform contractului de cesionare nr. 15/12 din 15 noiembrie 2011, actului de cesionare nr. 1 și nr. 2 din 15 decembrie 2011, încheiat între SRL „Tecarpo”, în calitate de debitor, SRL „Deviodi Prim” în calitate de creditor și SRL „Bastioncon” în calitate de cesionar, datoria SRL „Tecarpo” în sumă de 878192 lei față de SRL „Deviodi Prim” a fost cesionată către SRL „Bastioncon”, iar, prin ordinele de plată nr. 757 din 07 decembrie 2012 în sumă de 40000 lei, nr. 730 din 28 decembrie 2011 în sumă de 715000 lei, nr. 731 din 29 noiembrie 2011 în sumă de 123192 lei, SRL „Tecarpo” a achitat către SRL „Bastioncon” suma datorată.

Conform art. 556 alin. (1) Cod civil, o creanță transmisibilă și sesizabilă poate fi cesionată de titular(cedent) unui terț(cesionar) în baza unui contract. Din momentul încheierii unui astfel de contract, cedentul este substituit de cesionar în drepturile ce decurg din contract.

Conform art. 10 pct. 5 din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, față de întreprinderi și organizații, indiferent de tipul lor de proprietate și forma de organizare juridică, care efectuează decontări în numerar în sumă ce depășește cumulativ 100 mii lei lunar, în baza obligațiilor lor financiare, încălcând modul stabilit de decontare prin virament, precum și care efectuează decontări în numerar și prin virament prin intermediari, indiferent de suma decontării efectuate, organele Serviciului Fiscal de Stat, aplică sancțiuni pecuniare în proporție de 10 la sută din sumele plătite, iar, sumele amenzilor se fac venit la bugetul de stat. În sensul legii cuvântul „intermediar” semnifică persoana căreia o altă persoană i-a plătit o sumă de bani, în numerar sau prin virament, neavând către aceasta obligații financiare directe.

Din sensul normei legale citate supra reiese că sunt pasibile de sancțiuni fiscale în proporție de 10 la sută din sumele plătite, întreprinderile și organizațiile care efectuează decontări în numerar și prin virament prin intermediari, intermediarii fiind persoanele față de care nu există obligații financiare directe.

În speță, Colegiul consideră că cesionarii SRL „Ingrocom-Prim”, SRL „Slavia-Grup”, SRL „Pușcaș” și SRL „Bastioncon” nu întrunesc calitatea de intermediar, or, în baza contractelor de cesiune enunțate, ca acte juridice valabil încheiate, au dobândit legal calitatea de creditori față de debitorul SRL „Tecarpo”, respectiv, față de cesionarii menționați, SRL „Tecarpo” avea o obligație financiară directă.

Mai mult ca atât, contractele de cesiune a creanțelor au fost legal încheiate și respectiv asupra acestora planează prezumția legalității, iar, ținând cont că prin intermediul acestora a avut loc transferul creanțelor de la cedenți către cesionarii SRL „Ingrocom-Prim”, SRL „Slavia-Grup”, SRL „Pușcaș” și SRL „Bastioncon”, respectiv aceștia au dobândit calitatea de creditor și un drept de creanță față de SRL „Tecarpo”, aceștia fiind nemijlocit subiecți al raporturilor juridice și nicidecum intermediari, în sensul art. 10 pct. 5 din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi.

În acest sens, instanța de recurs respinge ca neîntemeiate concluziile instanței de apel precum că SRL „Tecarpo” a efectuat decontări prin intermediari cu întreprinderi delictive, cesionarii întrunind condițiile art. 242 Cod Penal(Pseudoactivitatea de întreprinzător), or, întru stabilirea calității privind practicarea pseudoactivității de întreprinzător poate fi stabilită doar în baza unei sentințe irevocabile, pînă la stabilirea acestor circumstanțe se prezumă contrariul.

Referitor la actul de control fiscal nr. 3-659762 din 17 octombrie 2013 și decizia IFS pe mun. Chișinău nr. 727 din 26 noiembrie 2013, Colegiul reține ca întemeiate concluziile instanțelor judecătorești care au reținut faptul că acestea nu constituie obiect în examinare în procedura contenciosului administrativ.

În lumina celor constatate, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție reține că prima instanță corect a anulat decizia I.F.S. mun. Chișinău nr. 3326/1/4 din 12 noiembrie 2013.

Distinct de cele relatate, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul declarat de către SRL „Tecarpo”, urmează a fi admis, cu casarea integrală a deciziei instanței de apel și menținerea hotărîrii primei instanțe.

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

d e c i d e:

Se admite recursul declarat de societatea cu răspundere limitată „Tecarpo”.

Se casează decizia Curții de Apel Chișinău din 31 martie 2016 și se menține hotărîrea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 05 august 2014, în pricina civilă

la cererea de chemare în judecată depusă de către societatea cu răspundere limitată „Tecarpo” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chişinău privind declararea nulităţii actelor administrative.

Decizia este irevocabilă din momentul emiterii.

Preşedintele completului,

Judecătorul:

Svetlana Filincova

Judecători :

Maria Ghervas

Iurie Bejenaru

Galina Stratulat

Valentina Clevadi