

prima instanță: Judecătoria Rîșcani, mun. Chișinău
Judecător: O.Melniciuc
instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău
Judecătorii: N.Budăi, V.Efros, I.Muruianu

DECIZIE

27 decembrie 2017

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței, judecătorul
Judecătorii

Valeriu Doagă
Ala Cobăneanu
Iurie Bejenaru
Nicolae Craiu
Tamara Chișca-Doneva

examinând recursurile declarate de Serviciul Fiscal de Stat (anterior Inspectoratul Fiscal Principal de Stat) și Întreprinderea cu Capital Străin „METRO Cash & Carry Moldova” Societate cu Răspundere Limitată,

în cauza civilă la cererea de chemare în judecată a Întreprinderii cu Capital Străin „METRO Cash & Carry Moldova” Societate cu Răspundere Limitată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 16 februarie 2017, prin care s-au respins apelurile declarate de Întreprinderea cu Capital Străin „METRO Cash & Carry Moldova” Societate cu Răspundere Limitată și Inspectoratul Fiscal Principal de Stat și s-a menținut hotărârea Judecătoria Rîșcani, mun. Chișinău din 09 noiembrie 2016, prin care cererea de chemare în judecată a fost admisă parțial

c o n s t a t ă :

La 26 mai 2016, ÎCS „METRO Cash & Carry Moldova” SRL a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat (în continuare IFPS), în prezent Serviciul Fiscal de Stat, privind contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii a susținut că în perioada 09 noiembrie 2015-21 decembrie 2015 la întreprindere a fost efectuat un control fiscal.

În urma controlului fiscal la fața locului prin metoda verificării totale privind corectitudinea calculării și achitării plăților la buget pentru perioada 01 ianuarie 2012-30 septembrie 2015, IFPS a întocmit actul de control nr. 5-675631, prelungit la actele

de control nr. 5-675632, 5-675633, 5-675634 din 21 decembrie 2015, potrivit căruia s-a dispus calcularea și încasarea la buget impozite și taxe.

Prin decizia IFPS nr. 29 din 17 februarie 2016, asupra cazului de încălcare a legislației, s-a constatat încălcarea de către ÎCS „METRO Cash & Carry Moldova” SRL a prevederilor art. art. 8 alin. (2) lit. b), 24 alin. (1), 83 alin. (4), 92 alin. (2) și (3), 101 alin. (4), 102 alin. (1) și (4), 115 alin. (1), 118 alin. (4), 118¹ alin. (1¹), 187 alin. (7), 266 alin. (1), 281¹ alin. (1), 290 alin. (1) lit. c), 292 alin. (1), (2) ale Codului Fiscal, art. 4 alin. (7) lit. a) din Legea privind punerea în aplicare a Titlului VI al Codului fiscal nr. 1056-XIV din 16 iunie 2000, hotărârii Guvernului nr. 596 din 13 august 2012, și anume, a anexei nr. 2 „Modul de completare a declarației persoanei juridice cu privire la impozitul pe venit”, art. 17 al Legii cu privire la publicitate nr. 1227 din 27 iunie 1997, art. 12 și art. 26 ale Legii cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, art. 3 al Legii nr. 1466 din 29 ianuarie 1998 cu privire la reglementarea repatrierii de mijloace bănești, mărfuri și servicii provenite din tranzacțiile economice externe, și s-a decis calcularea la buget impozitelor și taxele, penalitatea și amenda, aplicându-se sancțiuni fiscală sub formă de avertizare pentru încălcarea fiscală nesemnificativă.

La 21 martie 2016, ÎCS „METRO Cash & Carry Moldova” SRL, a depus contestație împotriva deciziei IFPS nr. 29 din 17 februarie 2016, solicitând în temeiul art. 267-269 Cod fiscal și conform Legii contenciosului administrativ, anularea parțială a acesteia, în partea ce ține de deductibilitatea cheltuielilor de dezăpezire, diminuarea impozitului pe venit la sursa de plată cu 90 204 lei pentru perioada fiscală L/07/2015, calcularea și transferarea la buget a sumei respective, diminuarea TVA aferentă bugetului de stat cu 149 738 lei, diminuarea impozitului pe bunuri imobiliare cu 121 026 lei pentru anul 2015, existența supraplății la capitolul 115/51 în sumă de 9 152,61 lei, la capitolul 115/44 în sumă de 148, 18 lei și la capitolul 111/21 în sumă de 906 681, 47 lei, la care a expirat termenul de prescripție prevăzut de art. 266 Cod fiscal pentru compensarea ori restituirea sumei respective.

Iar, prin decizia IFPS nr. 88 din 26 aprilie 2016, a fost satisfăcută parțial contestația contribuabilului, fiind anulat pct. II liniuța 2) din decizia IFPS nr. 29 din 17 februarie 2016, în partea ce ține de înscrierea în contul curent generalizat spre calcul plățile în plus în sumă de 148, 18 lei la capitolul 114633 și s-a obligat contribuabilul să execute decizia IFPS nr. 29 din 17 februarie 2016, în partea menținută în vigoare.

Apreciază drept ilegală decizia IFPS nr. 29 din 17 februarie 2016, invocând următoarele.

Cu referire la pct.1 din actul de control, impozitul pe venit obținut din activitatea de întreprinzător și pct. 2 lit. a) din decizia nr. 29, cheltuielile aferente dezăpezirii terenurilor adiacente celor trei centre comerciale „Metro”, reclamantul specifică că, la 01 decembrie 2013, a încheiat cu SRL „Proterra Grup” contractul de prestări servicii nr.294-C, și anume, servicii de curățenie interior exterior, servicii de dezăpezire și servicii de colectare și evacuare a gunoiului, iar potrivit pct.2.1 al contractului, serviciile menționate, indiferent de perioada prestării acestora, se vor factura lunar a câte 467 660 lei.

Urmare a controlului fiscal efectuat, deductibilitatea sumei de 315 000 lei, aferentă perioadei aprilie - octombrie 2014 a fost respinsă neîntemeiat de Serviciul Fiscal de Stat motivându-și soluția pe faptul că ar reprezenta cheltuieli pentru servicii

de dezăpezire realizate pe perioada anului în care nu ar exista precipitații sub forma de ninsoare și pe cale de consecință respectivele servicii nu ar fi efectiv prestate.

De asemenea, indică că serviciile de dezăpezire reprezintă servicii efectiv prestate de către furnizor strict pe perioada rece a anului, însă facturarea și plata respectivelor servicii au fost agreate comercial de părți a se efectua lunar, or în contractul încheiat, se stipulează facturarea și plata lunară a serviciilor prestate, indiferent de tipul serviciului prestat, argumentele societății fiind unele pur comerciale, specificând că serviciile de dezăpezire au fost efectiv prestate pe perioada rece a anului și în acest sens, invocă clauzele contractului, anexa nr. 2 la contractul nr. 294-C din 01 decembrie 2013, și anume că, pe timpul iernii, prestatorul are obligația să îndepărteze zăpada în zonele neaccesibile mașinilor în conformitate cu anexa 4.

La fel, menționează că, serviciile de dezăpezire indicate în actul de control și în decizie, au fost servicii efectiv prestate de către furnizor în perioada rece a anului pentru care facturarea și plata a fost negociată între părți, fiind achitat prețul/lunar conform contractului pentru toate tipurile de servicii ce fac obiectului contractului, evidențiind că, conform deciziei Consiliului mun. Chișinău nr.14/11 din 05 decembrie 2000, agenții economici au obligația să asigure dezăpezirea în cadrul propriilor curți și/sau a terenurilor aferente spațiilor comerciale, inclusiv parcare, zonele de depozitare, zonele de acces, iar serviciile de dezăpezire se califică ca și cheltuieli ordinare, necesare și obligatorii conform legii, efectuate exclusiv în cadrul activității de întreprinzător, întrucât pentru a permite o bună funcționare a magazinelor „Metro” pe întreaga perioadă rece, în perioada în care există precipitații sub formă de ninsoare, respectivele precipitații trebuie înlăturate pentru permiterea accesului clienților în incinta magazinelor.

Afirmă că, aceasta constituie permisă pentru deducerea cheltuielilor achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal, iar constatarea menționată în actul de control și decizie nu se bazează pe un temei legal pertinent pentru respingerea deductibilității, or, în actele de prestări servicii încheiate cu SRL „ProterraGrup”, în perioada aprilie-octombrie 2014 s-a menționat că au fost prestate doar servicii de curățenie, ceea ce confirmă faptul că serviciile de dezăpezire au fost prestate în perioada rece a anului.

Consideră că, suma de 315 000 lei, reprezintă contravaloarea unor servicii efectiv prestate în beneficiul societății și pe cale de consecință reprezintă o cheltuială deductibilă din punct de vedere fiscal, iar referitor la calcularea și impunerea achitării TVA aferent serviciilor de dezăpezire (pct.4 din actul de control –TVA și pct. 12 și I – lin. 1 din decizia nr. 29), invocă dezacordul, în partea ce prevede impunerea achitării la bugetul de stat a TVA în sumă de 117 000 lei, aferentă serviciilor de dezăpezire prestate de SRL „Proterra Grup”.

Precizează societatea că, serviciile de dezăpezire contractate, reprezintă servicii reale, efectiv prestate, fiind exclusiv pentru desfășurarea activității de întreprinzător, procurate cu scopul final de a efectua livrări impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător și nu în ultimul rând, confirmându-se prin factură fiscală, în vederea permiterii trecerii în cont a TVA.

Totodată, deși modalitatea de facturare stipulată în contract de părți nu ar corespunde perioadei fiscale privind TVA, care constituie luna calendaristică, obligația de întocmire/eliberare/prezentare a facturii fiscale este însă în sarcina subiectului impozabil care efectuează livrarea impozabilă, punctând că societatea reclamantă nu

poate fi ținută responsabilă și penalizată pentru faptele unor terți, or, serviciile de dezăpezire au fost servicii efectiv prestate pe perioada de iarnă, dar facturate și plătite lunar, în conformitate cu înțelegerea comercială dintre părți, astfel că, s-a conformat tuturor regulilor generale de atestare a dreptului la trecerea în cont a TVA la nivelul societății.

Sușține contribuabilul că, s-a stabilit presupusa diminuare a impozitului pe venit la sursa de plata cu 90 204 lei pentru perioada fiscala L/07/2015 (pct. 3 din actul de control și pct. I, liniuța 2 din decizia nr. 29, fiindu-i aplicată amendă pentru diminuarea impozitului pe venit la sursa de plata-pct. VI, liniuța 2 din decizia nr. 29), însă nu este de acord cu această constatare, deoarece la 25 august 2015 a fost depusă la autoritatea fiscală darea de seama privind suma venitului achitat și impozitului pe venit reținut din acesta (forma IRV14), iar datorită unei erori mecanice, s-a omis completarea r.51 coloana 4 și 5, în rest documentul a fost completat corect.

În acest sens a indicat că, impozitul de facto, a fost reținut din veniturile achitate în favoarea nerezidentului MGB Metro Group Buying HK Limited și achitat în termenii prevăzuți de legislația în vigoare la bugetul de stat, fapt menționat expres atât în actul de control, cât și în decizie, specificând că deși în pct. 6 din partea constatatoare a deciziei este menționat expres faptul că impozitul a fost corect transferat la buget, la pct. I, liniuța 2 din decizie este menționat că impozitul pe venit la sursa de plată a fost diminuat și urmează să fie transferat la bugetul de stat, astfel se observă o contradicție și nu este clară poziția acestora, or achitarea impozitului menționat poate fi confirmat și prin ordinul de plată nr. 492 din 29 iulie 2015, fapt ce demonstrează clar faptul că prevederile pct. 3 din actul de control și pct. I, lin. 2 din decizie sunt ilegale și urmează a fi anulate, iar obligarea societății la plata repetată a impozitului pe venit deja reținut și plătit de facto ar încălca flagrant normele constituționale prevăzute de art. 58 alin. (2), (3) și art. 132 din Constituția Republicii Moldova, or, expres se interzice, orice alte prestări, decât cele stabilite de lege.

Insistă agentul economic că, decizia organului fiscal de obligare a societății la plata repetată a impozitului pe venit drept una ilegală și chiar anticonstituțională întrucât obligarea contribuabilului la plata repetată a aceluiași impozit încălcă principiile fundamentale atât naționale, cât și internaționale de neimpozitare dublă a aceluiași obiect al impunerii, specificând că amenda pentru diminuarea impozitului pe venit a fost aplicată în baza art. 261 alin. (4) Cod Fiscal, și că se aplică doar în cazul în care contribuabilul calculează și achită o sumă mai mică decât cea prevăzută de legislația în vigoare.

La caz, este calculată și achitată o sumă mai mare a impozitului de venit, și anume, inspectorii fiscali au menționat că urma a fi achitată suma de 90 204 lei, pe când la 29 iulie 2015, a fost achitată suma de 116 746,15 lei, în calitate de impozit pe venit la sursa de plată, adică mai mult cu 26 542,15 lei, remarcând că impozitul a fost achitat într-un quantum mai mare decât cel prevăzut în legislație, iar concluzia precum că, impozitul a fost diminuat, nu poate fi reținută.

Menționează reclamantul că nu poate fi reținut argumentul inspectorilor referitor la faptul că au fost declarate sume în quantum mai mic, întrucât impozitele date nu au fost omise în declarație, respectiv urma să fie aplicată amenda prevăzută la art. 260 Cod fiscal, deoarece calculul a fost corect, doar au fost comise erori la întocmirea dării de seamă, or societatea însăși a recunoscut că s-au comis erori în completarea r.51 coloana 4 și 5 din darea de seama, privind suma venitului achitat și impozitului pe

venit reținut din acesta și nu a diminuat impozitul pe venit, atât timp cât, impozitul a fost de facto reținut și plătit către bugetul de stat.

Consideră că, unicul fapt pentru care entitatea juridică urmează a fi sancționată este întocmirea neconformă a dării de seamă, iar referitor la sancțiunea menționată la pct. VI. lin. 7 și 8 din decizia nr. 29, prin care s-a stabilit presupusa diminuare a impozitului pe bunurile imobiliare cu 242 052 lei pentru anul 2014-2015 - pct. 8 din actul de control și pct. I, liniuța 3 din decizia nr. 29, fiind aplicată amendă pentru diminuarea impozitului pe bunurile imobiliare pe anul 2014, pct. VI, lin. 3 din decizia nr. 29, a menționat că la 27 iunie 2014 prin darea de seamă a calculului impozitului pe bunurile imobiliare pentru anul 2014 (Forma BIJ-13) s-au indicat corect impozitele, și anume, suma de 121 026,07 lei, doar în anexa nr. 1, care reprezintă descifrarea calculului respectiv, iar în urma unei erori umane a fost omisă completarea coloanei 34, or, calculul impozitului pe bunurile imobiliare pentru anul 2014 (Forma BIJ-13) și ne reprezentarea calculului impozitului pe bunurile imobiliare pentru anul 2015 (Forma BIJ-15) nu a condus la diminuarea impozitului propriu zis, deoarece suma de 242.052 lei de facto a fost achitată în termenii prevăzuți la bugetele locale necesare, după cum și a fost menționat în actul de control (pag. 10, pct. 2) și în decizie (pag. 5, pct. 19).

Indică că, achitarea impozitului pe bunurile imobiliare pentru anul 2014 poate fi confirmată prin ordinele de plată nr. 334, 335 și 336 din 30 aprilie 2014, iar achitarea impozitului pe bunurile imobiliare pentru anul 2015 poate fi confirmată prin ordinele de plată nr. 410, 411 și 412 din 22 iunie 2015, însă aplicarea unei amenzi pentru diminuarea impozitului pe bunurile imobiliare pentru anul 2014 este una ilegală, întrucât impozitul respectiv a fost calculat și achitat conform legislației în vigoare, specificând că taxa pentru amplasarea publicității se aplică doar în cazul publicității exterioare și nicidecum pentru panourile amplasate în interiorul magazinului, care reprezintă amenajarea locului de comerț, or, amplasarea panourilor ce conțin imaginea mărfurilor comercializate în magazine nu se consideră publicitate, și respectiv, nu avea obligația de a calcula și achita taxa pentru amplasarea publicității și nici obligația de a prezenta darea de seamă pentru amplasarea publicității.

În consecință, decizia organului fiscal referitor la impunerea taxei pentru amplasarea publicității, calcularea penalităților și amenzilor este una ilegală și fără suport juridic, iar argumentul precum că contractele încheiate cu beneficiarii prevăd prestarea serviciilor de publicitate nu poate fi reținut, întrucât contractele încheiate cu furnizorii, prevăd condiții comerciale stabilite între doi agenți economici de drept privat.

Având în vedere că art. 17 din Legea cu privire la publicitate a fost modificat la 01 mai 2015, taxa pentru amplasarea publicității urma a fi calculată începând cu 01 mai 2015, ce reprezintă suma de 10 297 lei, inclusiv și amenda și penalitatea din această sumă trebuia a fi calculată, or existența supraplății la capitolul 111/21 în sumă de 906 681,47 lei, a fost anulată în mod abuziv.

Sușține în acest context că, în lipsa confirmării supraplății față de organul fiscal, solicitarea restituirii impozitului achitat în plus era imposibil de executat, or în cadrul controlului fiscal total pentru perioada de activitate 01 aprilie 2008-31 iulie 2010, efectuat în anul 2012, de către inspectorii fiscali a fost verificată fișa contului personal și la 03 septembrie 2012 la compartimentul bugetar 111/21 organul fiscal a confirmat soldul de 919 510 lei, drept o supraplată reală, fapt expres menționat în actul de control

nr. 5 - 660137 din 03 septembrie 2012 la capitolul impozitului pe venit obținut din activitatea de întreprinzător.

Insistă societatea că, potrivit Regulamentului privind stingerea obligației vamale și/sau a sumelor plătite în plus al căror termen a expirat aprobat prin hotărârea de Guvern nr.1000 din 28 decembrie 2012, și anume, pct.5, lit. b, cursul termenului de prescripție se întrerupe prin executarea parțială înainte de începerea executării silite sau prin îndeplinirea de către debitor a unui act de recunoașterea obligației în orice alt mod, iar după întreruperea cursului termenului de prescripție, începe să curgă un nou termen, fapt ce denotă că termenul de prescripție, a fost întrerupt odată cu recunoașterea supraplății de către reprezentanții IFPS, prin includerea acestei concluzii în actul de control, și respectiv, de la 03 septembrie 2012, a început să curgă un nou termen de 6 ani și acesta va expira la 03 septembrie 2018.

Astfel, concluzia expusă în actul de control și decizia contestată, referitor la expirarea termenului de prescripție este neîntemeiată, deoarece termenul pentru restituirea sumelor plătite în plus va expira la 03 septembrie 2018, iar ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL este în drept să-și recupereze aceste sume, dovada anulării abuzive a supraplății de 906 681,47 lei, poate fi confirmată prin extrasele din contul curent generalizat, care la 30 septembrie 2015 prevăd o supraplata la buget în sumă de 919 510,47 lei, iar la 20 mai 2016, deja supraplata este în valoare de 12 829 lei, iar diferența de 906 681,47 lei, a fost anulată abuziv și fără temei legal.

Vis-a-vis de nerespectarea termenelor de repatriere a mijloacelor bănești pentru servicii/lucrări prestate nerezidenților în valoare de 994 158 lei (pct. 20 din actul de control și pct. VI, liniuța 11 din decizia nr.29, conform actului de control nr. 5-675631 și a deciziei nr.29) s-a reținut că contribuabilul a încălcat termenele de repatriere a mijloacelor bănești pentru exportul de servicii prestate nerezidenților în valoare de 994 158 lei, conform datelor evidenței contabile la 02 decembrie 2015, pe când concluzia dată este eronată, întrucât IFPS nu a luat în calcul și datoriile pe care societatea le avea față de aceeași furnizori nerezidenți pentru aceleași perioade, confirmate prin extrasul din registrele contabile-solduri furnizor în monedă locală, or făcând o simplă suprapunere a datelor de evidență contabilă la capitolul creanțe și datorii pentru fiecare din părțile contractuale în parte, pentru aceeași perioadă, se poate observa că ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL pe lângă creanțe născute din serviciile prestate, avea și datorii născute din livrările de marfă neachitate către aceiași cocontractanți, iar o parte din creanțe au fost compensate cu datoriile existente.

Afirmă că, potrivit datelor evidenței contabile suma mijloacelor bănești nerepatriate constituie 350 337, 52 lei, iar potrivit art.5 alin.7 lit. k a Legii nr. 1466/1988, nu sânt supuse sancțiunilor pecuniare sumele nerepatriate de la export-import provenite din tranzacțiile economice externe, în cazul stingerii obligațiilor contractuale până la expirarea termenelor de repatriere prin orice mijloace prevăzute de legislația civilă în vigoare, cu excepția remiterii de datorie, suma mijloacelor bănești nerepatriate în valoare de 994 158 lei, constatată de IFPS este una incorectă, care urmează a fi ajustată la valoarea de 350 337,01 lei, deoarece cea mai mare parte a creanțelor ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL, a fost compensată cu valoarea datoriilor față de aceeași cocontractanți, specificând că cea mai mare parte a mijloacelor bănești provenite din prestarea serviciilor nerezidenților, a fost repatriată în țară prin intermediul mărfurilor importate și neachitate contra genților, iar suma

amenzii pentru nerepatrierea mijloacelor bănești urma să fie calculată din suma de 350 337,01 lei, respectiv valoarea sumei amenzii urma să fie 140 134,80 lei.

Ulterior, la 12 martie 2016, a fost emisă decizia nr.18R din 12 martie 2016, privind reducerea amenzii pentru nerespectarea termenilor de repatriere a mijloacelor bănești aplicate față de ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL cu 50%, urmând să fie achitată suma de 70 067,40 lei, iar de facto a fost achitată suma de 198 831,50 lei.

Astfel, ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova”, SRL și-a întemeiat prezenta cerere de chemare în judecată pe art. art. 25 alin. (1), lit. b) și 26 alin. (1) ale Legii contenciosului administrativ.

Cere, societatea, prin cererea de chemare în judecată, anularea pct. 2, 3, 4, 7, 8, 10, 18, 20 din actul de control nr. 5-675631, prelungit la actele de control nr. 5-675632, 5-675633, 5-675634 din 21 decembrie 2015, pct. I (liniuța 1, 2, 3, 5), pct. III, pct. V (liniuța 2), pct. IV (liniuța 2, 3, 5, 6, 11) din decizia nr. 29 din 17 februarie 2016, asupra cazului de încălcare a legislației, stabilirea faptului că cheltuielile aferente dezăpezirii terenurilor adiacente celor trei centre comerciale sunt deductibile și stabilirea dreptului ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL de restituire a sumei de 906 681,47 lei, ca fiind în termen.

Prin hotărârea Judecătorei Rîșcani, mun.Chișinău din 09 noiembrie 2016, a fost admisă parțial acțiunea înaintată de ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL. S-a anulat decizia nr.29 din 17 februarie 2016, emisă de IFPS asupra cazurilor de încălcare a legislației, în partea ce ține de calcularea și încasarea în calitate de TVA a sumei de 117 000 lei, aferent serviciilor de dezăpezire prestate de SRL „Proterra Grup” în beneficiul ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL, în perioada fiscală aprilie-octombrie 2014 și aprilie-septembrie 2015. În rest pretențiile s-au respins ca nefondate. (f.d. 166, 169-176, vol.I)

La 15 noiembrie 2016, IFPS a declarat apel nemotivat, iar la 07 februarie 2017, a depus apel motivat, solicitând admiterea cererii de apel, casarea parțială a hotărârii, în partea în care a fost admisă acțiunea, cu emiterea în această parte a unei noi hotărâri de respingere a acțiunii.

La 08 decembrie 2016, ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL a declarat apel nemotivat, iar la 08 februarie 2017, a depus cerere de apel motivată, solicitând admiterea acesteia, casarea parțială a hotărârii primei instanțe, în partea respingerii acțiunii, cu emiterea în această parte a unei noi hotărâri de admitere a acțiunii.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 16 februarie 2017 s-au respins apelurile declarate de ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL și IFPS și s-a menținut hotărârea Judecătorei Rîșcani, mun. Chișinău din 09 noiembrie 2016. (f.d. 215-240, Vol.I)

Prin Legea nr.281 din 16 decembrie 2016 cu privire la modificarea și completarea unor acte legislative, Parlamentul Republicii Moldova a aprobat modificări și completări la Codul fiscal prin care s-a dispus revizuirea statutului juridic al organelor fiscale. Totodată, această Lege prevede crearea de la 01 aprilie 2017 a unei singure persoane juridice responsabile de asigurarea procesului de administrare fiscală pe întreg teritoriul Republicii Moldova – Serviciul Fiscal de Stat.

La 15 mai 2017, Serviciul Fiscal de Stat, a declarat recurs, solicitând admiterea acestuia, casarea deciziei instanței de apel, în partea respingerii cererii de apel și a hotărârii primei instanțe, în partea în care a fost admisă acțiunea, cu emiterea unei noi hotărâri în această parte de respingere a acțiunii.

A comunicat că, decizia instanței de apel a recepționat-o la 05 aprilie 2017, fapt confirmat prin aplicarea ștampilei pe scrisoarea anexată la recurs.

În motivarea recursului indică că instanța de apel la emiterea deciziei a încălcat și interpretat eronat normele de drept material și nu a aplicat legea care trebuia să fie aplicată, în partea în care a menținut hotărârea primei instanțe, în partea admiterii acțiunii, iar prin urmare a apreciat în mod arbitrar și subiectiv probele și circumstanțele cauzei.

Menționează că, instanța de apel incorect a aplicat normele ce vizează modul de trecere în cont a TVA, de calculare și achitare a TVA, și anume, art. 102 alin. (4) Cod fiscal.

Astfel, se interzice trecerea în cont a sumei TVA aferentă serviciilor procurate care nu sunt folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător.

În speță, conform contractului nr. 294-C din 01 decembrie 2013 încheiat între ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL și SRL „Proterra Grup”, ultima a fost obligată să presteze servicii de curățenie, inclusiv servicii de dezăpezire în perioada rece a anului, iar conform anexei nr. 4 la contract, este prevăzută prestarea serviciilor de dezăpezire în perioada rece a anului (pct. 1.1), odată cu apariția primului val de ninsoare și până la ultima din acest sezon (pct. 2).

Ca urmare, serviciile au fost prestate exclusiv pentru perioada rece a anului, însă suma de 117 000 lei trecută în cont de ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL și este aferentă serviciilor de dezăpezire pentru perioada aprilie-octombrie 2014 și aprilie-septembrie 2015, deci, se deduce că în perioada când serviciile respective efectiv nu au fost prestate, deoarece nu au existat ninsori, precum și probabilitatea lor de a fi este nulă.

Precizează recurentul că ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL a trecut suma TVA în cont în perioada când efectiv servicii nu au fost prestate, respectiv, aferentă unui serviciu neprestat, care nu a fost folosit pentru desfășurarea activității de întreprinzător, ceea ce contravine prevederilor art. 102 alin. (4) Cod fiscal.

Susține că instanțele de judecată nu au apreciat că organul fiscal nu a acceptat trecerea în cont doar a sumelor TVA aferente serviciilor care nu au fost prestate, și anume, serviciile de dezăpezire pentru perioada aprilie-octombrie 2014 și aprilie-septembrie 2015.

Accentuează recurentul că instanțele de judecată nu au luat în considerare că pentru toată perioada anului, suma contractului și suma TVA este aceeași, atât în lunile anului din perioada rece când există ninsori și se prestează servicii de dezăpezire, cât și lunile calde ale anului când nu există ninsori și nu se prestează servicii de dezăpezire.

În acest context, suma TVA aferent serviciilor de dezăpezire se include în suma totală lunară a TVA în toate lunile anului, indiferent dacă se prestează sau nu serviciul și respectiv, se trece în cont toată suma TVA, inclusiv suma TVA pentru serviciile de dezăpezire neprestate, fapt ce este inadmisibil.

Anume această sumă TVA (aferent serviciilor de dezăpezire în perioada când aceste servicii nu au fost prestate) nu a fost acceptată spre trecerea în cont conform prevederilor art. 102 alin. (4) Cod fiscal, și nu toată suma contractuală pentru celelalte servicii sau pentru serviciile de dezăpezire care au fost efectiv prestate când au existat ninsori.

Consideră recurentul că, aceste acțiuni de neadmitere la trecerea în cont a sumelor TVA aferente serviciilor procurate care nu au fost folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător, sunt legale, care au temei prevederea legală art. 104 alin. (2) Cod fiscal.

La 29 iunie 2017, ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL, a declarat recurs, solicitând casarea parțială a hotărârii primei instanțe și deciziei instanței de apel, în partea respingerii acțiunii, cu emiterea în această parte a unei noi hotărâri de admitere a acțiunii.

Pledând pentru admiterea recursului în sensul declarat, a reiterat motivele de fapt și de drept invocate în cererea de chemare în judecată și cererea de apel.

A invocat că instanțele de judecată la adoptarea hotărârilor a încălcat și aplicat eronat normele de drept material.

Accentuează că, aplicarea a două amenzi pentru presupusa diminuare a impozitului pe venit la sursa de plată, este ilegală, deoarece de facto a fost reținut și achitat impozitul pe venit în termenul prevăzut la bugetul de stat, însă omisiune din declarație la r. 51 coloana 4 și 5, ține de factorul uman.

Cu referire la respingerea anulării pct. IV, liniuța 3 din decizia nr. 29, privind aplicarea amenzii pentru presupusa diminuare a impozitului pe bunurile imobiliare, recurenta consideră că instanța de apel a aplicat o lege care nu trebuia aplicată, și anume, art. 129 alin. (18¹) Cod fiscal, diminuarea impozitelor, taxelor și/sau altor plăți, pe când urma a fi aplicat doar art. 260 Cod fiscal, care prevede amenzi pentru nerespectarea modului de întocmire și prezentare a dării de seamă, pentru omiterea completării coloanei nr. 34 din Anexa la dare de seamă respectivă (Forma BIJ 13) pentru anul 2014, impozitul pe bunurile imobiliare.

Privitor la respingerea solicitării privind stabilirea dreptului de restituire a sumei de 906 681,47 lei ca fiind în termen, remarcă recurentul că instanțele de judecată urmau să aplice analogia legii, și anume, art. 266 alin. (1) Cod fiscal în raport cu Regulamentul privind stingerea obligației vamale și/sau a sumelor plătite în plus al căror termen a expirat aprobat prin hotărârea de Guvern nr.1000 din 28 decembrie 2012, și anume, pct.5, lit. b, cursul termenului de prescripție se întrerupe prin executarea parțială înainte de începerea executării silite sau prin îndeplinirea de către debitor a unui act de recunoașterea obligației în orice alt mod, respectiv, de la 03 septembrie 2012, a început să curgă un nou termen de 6 ani și acesta va expira la 03 septembrie 2018.

Vizavi de respingerea solicitării privind încasarea de la Serviciul Fiscal de Stat a sumei de 1 087 050,47 lei, menționează că, prima instanță și instanța de apel a ignorat prevederile art. 219 alin. (2) Cod civil, și admițând în parte acțiunea, urma să dispună restituirea sumei de 117 000 lei, întrucât aceasta a fost anulată în baza unui document anulat.

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

Din materialele dosarului rezultă că copia deciziei a fost expediată în adresa recurenților la 29 martie 2017, fapt ce se confirmă prin copia scrisorii de însoțire nr. 3852 (f. d. 241, vol.I), iar careva date care ar atesta data recepționării acesteia de către recurent, la materialele dosarului lipsesc.

Astfel, instanța de recurs constată că recurenții s-au conformat prevederilor legale și au declarat recursurile la 15 mai 2017, și respectiv, 29 iunie 2017, în termen.

La 16 octombrie 2017, în adresa ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL și Serviciului Fiscal de Stat, au fost expediate copiile recursurilor declarate, cu înștiințarea despre necesitatea depunerii obligatorii a referinței.

Prin referința din 16 noiembrie 2017, ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL a solicitat respingerea recursului declarat de Serviciul Fiscal de Stat.

Iar, prin referința din 28 noiembrie 2017, Serviciul Fiscal de Stat, a solicitat respingerea recursului declarat de ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL.

Prin încheierea Curții Supreme de Justiție din 06 decembrie 2017, recursurile declarate de ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL și Serviciul Fiscal de Stat, au fost considerate admisibile.

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

Judecând recursurile declarate de ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL și Serviciul Fiscal de Stat împotriva deciziei date în apel, în limitele invocate în recursuri, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a respinge recursul declarat de ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL și de a admite recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, din următoarele considerente.

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

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

Din materialele cauzei s-a constatat, că potrivit actului de control fiscal nr.5-675631, prelungit cu actul 5-675632, 5-675633, 5-675634 din 21 decembrie 2015, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr.5067 din 06 noiembrie 2015, IFPS a efectuat la ÎCS Metro Cash& Carry Moldova SRL, controlul fiscal la fața locului prin metoda verificării totale privind corectitudinea calculării și achitării plăților a bugetul de stat pentru perioada cuprinsă între 01 ianuarie 2012 – 30 septembrie 2015 (f.d 15-31, vol.I).

Drept urmare și în temeiul controlului nominalizat a fost emisă decizia IFPS nr.29 din 17 februarie 2016 asupra cazului de încălcare a legislației, prin care s-a decis următoarele, și anume:

- pct. I s-a calculat și încasat la buget impozitele și taxele: 149 738 lei, TVA, 90204 lei, impozit pe venit la sursa de plată diminuat pentru perioada fiscală L/07/2015; 242 052 lei, impozitul pe bunurile imobiliare diminuat pentru anii 2014-2015; 20 986 lei, taxa pentru unități comerciale și/sau de prestări servicii de deservire socială diminuată, 34 733 lei taxa pentru amplasarea publicității diminuată;

- pct. II s-a înscris în contul curent generalizat spre calcul plățile în plus: 9 152,61 lei (61,9 lei+9090,71 lei) la capitolul 114611, inclusiv 4 276,94 lei subdiviziunea 0001; 2 165,17 lei (2 159,77 lei +5,4 lei) subdiviziunea 0002 și 2 701,5 lei (2645 lei +56,5 lei) subdiviziunea 0003; 148,18 lei la capitolul 114633; 906 681,47 lei la capitolul 111210 subdiviziunea 0001;

- pct. III s-a majorat pierderile fiscale pentru perioada fiscală a anului 2012 cu 2 556 527 lei, care conform datelor controlului constituie 23 868 510 lei, pentru

perioada fiscală a anului 2013 cu 5 955 583 lei, care conform datelor controlului constituie 37 994 308 lei;

- pct. IV s-a micșorat impozitele și taxele calculate în plus: TVA aferentă importului de servicii cu 1 607 673 lei, pentru perioada fiscală L/08/2015 la capitolul 114110; primele de asigurare obligatorie de asistență medicală cu 46 063 lei la capitolul 122100;

- pct. V s-a încasat la buget majorare de întârziere (penalitate), calculată în rezultatul controlului în conformitate cu prevederile art. 228 alin. (2) Cod fiscal în sumă de 2 221 lei, pentru neplata în termen a taxei pentru unități comerciale și/sau de prestări servicii de deservire socială; 5 358 lei pentru neplata în termen a taxei pentru amplasarea publicității;

- pct. VI s-a aplicat amendă pentru încălcările legislației fiscale: 94 009 lei pentru diminuarea TVA, conform art. 261 alin. (4) Cod fiscal; 27 061 lei pentru diminuarea impozitului pe venit la sursa de plată; 36 308 lei pentru diminuarea impozitului pe bunurile imobiliare pe anul 2014; 23 767 lei pentru diminuarea taxei pentru unități comerciale și/sau de prestări servicii de deservire socială, conform prevederilor art. 261 alin.4 Cod fiscal; 8444 lei pentru diminuarea taxei pentru amplasarea publicității; 6 585 lei pentru diminuarea taxei pentru amplasarea publicității; 1 000 lei pentru neprezentarea calculului impozitului pe bunurile imobiliare (Forma BIJ-15) pentru anul 2015 conform prevederile art.260 alin. (1) Cod fiscal; 2 000 lei pentru prezentarea tardivă a dării de seamă pentru perioadele fiscale L/7/2012; L/1 0/2012, L/10/2013, L/07/2014 L 09/2015, declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale L/01/2014, L/3/2014, L/7/2014, L/8/2014, L/1 0/2014 L 5/2015, calculului impozitului pe bunurile imobiliare (Forma BIJ-13) pentru anul 2013, calculul privind impozitul pe bunuri (Forma FUNJ-13) pentru anul 2013, dărilor de seamă pe taxele locale pentru trim. II al anului 2013, trim. II al anului 2013, trim. I al anului 2014, trim. III al anului 2014 (17 cazuri), conform prevederilor art. 260 alin. (2) Codul fiscal; 7000 lei (în mărime de 1 000 lei pentru fiecare dare de seamă, dar nu mai mult de 7 000 lei) pentru întocmire neconformă a dării de seamă pe taxa pentru unitățile comerciale și/sau de prestări servicii de deservire sociali pentru trim. III-IV ale anului 2012, precum și prezentarea dărilor de seamă (IRV 14) pentru perioada fiscală L07/2015, declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale octombrie 2010-decembrie 2014, februarie 2015 mai-septembrie 2015, calculului impozitului pe bunurile imobiliare (Forma BIJ-13) pentru anul 2014, dării de seamă pe taxele locale pentru trim. I-IV ale anului 2013, trim. I-IV ale anului 2014 și trim. I-III ale anului 2015, care conțin informații neautentice (36 cazuri); 25 200 lei pentru neînregistrarea în termenul stabilit a facturilor fiscale în Registrul general electronic al facturilor fiscale; 397 663 lei amendă pentru nerepatrierea în termenii stabiliți a mijloacelor bănești provenite din tranzacții economice externe în conformitate cu art. 5 alin. 3 din Legea cu privire la reglementarea repatrierii de mijloace bănești, mărfuri și servicii provenite din tranzacțiile economice externe (f.d 45-53, vol.I).

La 21 martie 2016, ÎCS „Metro Cash& Carry Moldova” SRL a depus cerere prealabilă împotriva deciziei IFPS nr.29 din 17 februarie 2016, prin care a solicitat anularea parțială a deciziei enunțate (f.d. 54-62).

Astfel că, prin decizia nr.88 din 26 aprilie 2016 pe marginea contestației împotriva deciziei IFPS nr.29 din 17 februarie 2016, s-a admis parțial contestația depusă, și s-a anulat punctul II liniuța 2 din decizia nr.29 din 17 februarie 2016, în

partea ce ține de înscrierea la contul curent generalizat spre calcul plățile în plus în sumă de 148,18 lei la capitolul 114633, în rest cerințele au fost respinse (f.d 63-67).

Iar, potrivit deciziei IFPS nr. 18R din 12 iunie 2016, în legătură cu achitarea de ÎCS „Metro Cash& Carry Moldova” SRL, în termen de 3 zile lucrătoare a amenzii pentru nerespectarea termenilor de repatriere a mijloacelor bănești în sumă totală de 397 663 lei, s-a redus suma amenzii cu 50%, ce constituie 198 831,5 lei (f.d.112, vol.I).

Înaintând cererea de chemare în judecată împotriva IFPS (în prezent Serviciul Fiscal de Stat), ÎCS „METRO Cash & Carry Moldova” SRL a solicitat anularea pct. 2, 3, 4, 7, 8, 10, 18, 20 din actul de control nr. 5-675631, prelungit la actele de control nr. 5-675632, 5-675633, 5-675634 din 21 decembrie 2015, pct. I (liniuța 1, 2, 3, 5), pct. III, pct. V (liniuța 2), pct. IV (liniuța 2, 3, 5, 6, 11) din decizia nr. 29 din 17 februarie 2016, asupra cazului de încălcare a legislației, stabilirea faptului că cheltuielile aferente dezapezirii terenurilor adiacente celor trei centre comerciale sunt deductibile și stabilirea dreptului ÎCS „Metro Cash&Carry Moldova” SRL de restituire a sumei de 906 681,47 lei, ca fiind în termen.

Fiind investită cu judecarea pricinii în cauză, prima instanță a ajuns la concluzia temeiniciei în parte a acțiunii, anulând decizia nr.29 din 17 februarie 2016, emisă de IFPS asupra cazurilor de încălcare a legislației, în partea ce ține de calcularea și încasarea în calitate de TVA a sumei de 117 000 lei, aferent serviciilor de dezapezire prestate de SRL „Proterra Grup” în beneficiul ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL, în perioada fiscală aprilie-octombrie 2014 și aprilie-septembrie 2015, în rest pretențiile s-au respins ca nefondate. (f.d. 166, 169-176, vol.I)

Judecând apelurile declarate de ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL și IFPS, instanța de apel a respins apelurile și a menținut hotărârea primei instanțe, iar în susținerea soluției date instanța de apel, a reținut dispozițiile Legii contenciosului administrativ, art. art. 11 alin. (1), 24 alin. (1), 97 alin. (1), 101, 102 alin. (4), 117 alin. (1), 129 pct. 12, 231, 232, 261 alin. (4), 266 alin. (1) și 281 ale Codului Fiscal.

În circumstanțele relevate și conform normelor de drept material enunțate, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție conchide că instanțele judecătorești corect au respins cererea de chemare în judecată a ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL, în partea în care s-au respins pretențiile, reieșind din următoarele.

La acest segment, instanța de recurs menționează drept justificată concluzia instanțelor de judecată cu referire la faptul că, ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL nu a declarat impozitul pe venit la sursa de plată, în darea de seamă privind suma venitului achitat și impozitul pe venit reținut din acesta (forma 1RV14), circumstanță pentru care a fost sancționată și care a generat diminuarea impozitului respectiv, or, nedeclararea impozitului achitat reprezintă o situație distinctă de diminuare a impozitului, se sancționează separat conform normelor Codului Fiscal.

Prin urmare, analizând darea de seamă privind suma venitului achitat și impozitul pe venit reținut din acesta (f.d 88, vol.I), se atestă cu certitudine necompletarea conform normelor legale a raportului nominalizat, iar argumentul invocat în recurs precum că, nu a fost completată coloana 4 și coloana 5 a rândului cu codul 51 din darea de seamă (forma 1RV14) pentru perioada fiscală L/07/2015, în sumă de 90 204 lei, din cauza unei erori umane, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție îl apreciază critic,

menționând că omisiunile urmează a fi sancționate, iar necunoașterea de către entitatea juridică a prevederilor legale în vigoare nu-l liberează de răspundere, fapt ce denotă că ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL, a fost sancționat în mod legal, iar temeieri de anulare a amenzii în mărime de 27 061 lei, nu au fost stabilite.

La fel, este corectă mențiunea instanței de fond, menținută și de instanța de apel cu privire la faptul că pentru perioada anului 2014, ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL nu a reflectat în coloana 29 a anexei nr. 1 la calculul impozitului pe bunurile imobiliare (Forma BIJ-13 impozitul pe bunurile imobiliare calculat) și a reflectat în coloana 9 a Calculului impozitului pe bunurile imobiliare (Forma BIJ-13) suma de 121 026 lei, fapt ce a generat ne reflectarea obligației privind impozitul pe bunurile imobiliare în sumă de 121 026 lei conform datelor Serviciului Fiscal de Stat, acțiuni reflectate în forma BIJ-13 (f.d.91, vol.I), iar pentru perioada anului 2015, nu a prezentat calculul impozitului pe bunurile imobiliare (Forma BIJ-15), prin ce a diminuat impozitul pe bunurile imobiliare cu suma de 121 026 lei.

Astfel, instanța de recurs conchide că, prin pct. VI, liniuța 2 și 3 din decizia nr.29 din 17 februarie 2016, de organul fiscal s-au stabilit amenzi în mărime de 27 061 lei pentru diminuarea impozitului pe venit la sursa de plată și de 36 308 lei pentru diminuarea impozitului pe bunurile imobiliare pe anul 2014, fapt ce denota că autoritatea fiscală nu a obligat contribuabilul să mai achite o dată impozitele respective, însă i-a aplicat amenda conform art. 261 alin.(4) Cod fiscal, pentru încălcările constatate, iar argumentul invocat în recurs precum că, aplicarea amenzii pentru diminuarea impozitelor pentru bunuri imobiliare este una ilegală, ținând cont că impozitele potrivit ordinelor de plată anexate la materialele cauzei, au fost achitate atât pentru 2014, cât și pentru 2015, în sensul art.261 alin. (4) Cod fiscal, diminuarea impozitelor, taxelor prin prezentarea organului fiscal a unei dări de seamă fiscale cu informații sau date neveridice, se sancționează cu amendă egală cu 30% din suma diminuării, fapt ce denotă că lipsesc temeieri privind anularea amenzii în sumă de 36 308 lei.

Cu referire la argumentul ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL privind întreruperea termenelor de prescripție în baza pct. 5 al Regulamentului privind stingerea obligației vamale și/sau a sumelor plătite în plus al căror termen a expirat aprobat prin Hotărârea de Guvern nr. 1000 din 28 decembrie 2012, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție reține că, prevederile enunțate se referă la obligațiile vamale și/sau restituirea sumelor plătite în plus de către plătitorul vamal, fapt stipulate în pct.2, potrivit căruia responsabilitatea și controlul asupra executării Regulamentului enunțat, revine Serviciului Vamal.

Astfel, instanța de recurs punctează că speței sunt aplicabile art. 266 alin. (1) Cod fiscal, potrivit căruia, termenul de prescripție de 6 ani curge de la data apariției supraplății, dar nu de la data confirmării acestei supraplăți de către organul fiscal, în caz contrar cererea va fi nevalabilă, or, supraplata în sumă de 906 681,47 lei la capitolul 111/21 s-a format la 04 noiembrie 2008, fapt confirmat prin extrasul din baza de date a Serviciului fiscal de Stat.

Însă, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție, consideră ca nefondate concluziile instanțelor de judecată ierarhic inferioare referitor la faptul că, ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL și-a onorat obligațiile fiscale aferente prestării serviciilor de dezăpezire și potrivit prevederilor legale, se permite trecerea în cont a TVA la serviciile importate și 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, fapt ce denotă că agentul economic nu este restricționat nici legal și nici convențional de a achita anticipat pentru serviciile care urmau a fi prestate de către contractanții săi, cu atât mai mult că în acest sens a existat un acord bilateral, care nu a fost anulat sau contestat.

În același timp, instanța de apel în vederea admiterii cerinței reclamantului, a relatat că pentru serviciile nedeductibile nu poate fi încasată TVA în bugetul de stat, iar argumentul Serviciului Fiscal de Stat precum că în această perioadă serviciile nu au fost efectiv prestate, a fost respins, pe motiv că prestarea este o etapă subsecventă și dependentă de o cauză anume, existența precipitațiilor sub formă de ninsoare, or, concluziile sunt neobiective și rezultate din interpretarea și aplicarea eronată a normelor de drept material și aprecierea incorectă a probelor din dosar.

Sub acest aspect, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție evidențiază că, instanța de apel greșit a interpretat și aplicat art. 102 Cod fiscal.

Potrivit art. 102 alin. (1) și (4) Cod fiscal, în cazul achitării TVA la buget, subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori ai TVA, li se permite trecerea în cont a sumei TVA achitate sau care urmează a fi achitate furnizorilor plătitori ai TVA pe valorile materiale, serviciile procurate (inclusiv transmise în cadrul realizării contractului de comision) pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător. Se permite trecerea în cont a TVA la serviciile importate, procurate de către subiecții impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător, numai în cazul achitării TVA la buget pentru serviciile menționate în conformitate cu art.115. Subiecților impunerii, înregistrați în calitate de plătitori ai TVA, li se permite trecerea în cont a sumei TVA, achitate sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori ai TVA, aferente cheltuielilor efectuate până la momentul înregistrării și legate de procurarea mijloacelor fixe, cu destinație de producție în agricultură, de construcția și reconstrucția obiectelor cu destinație de producție în agricultură, de crearea și întreținerea plantațiilor tinere, de creșterea tineretului animal și întreținerea cirezilor.

Suma TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care nu sînt folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător, pe valorile materiale procurate care în procesul activității de întreprinzător au fost sustrate sau au constituit pierderi supranormativ conform legislației, precum și pe valoarea care nu a fost supusă uzurii a mijloacelor fixe casate, nu se trece în cont și se raportează la costurile sau cheltuielile perioadei.

Din norma sus-citată, rezultă că se interzice trecerea în cont a sumei TVA aferentă serviciilor procurate care nu sunt folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător.

Astfel, s-a stabilit în prezenta speță că, potrivit contractului nr. 294-C din 01 decembrie 2013 încheiat între ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL și SRL „Proterra Grup”, ultima a fost obligată să presteze servicii de curățenie (interior și exterior), de colectare și evacuare a deșeurilor, inclusiv servicii de dezăpezire în perioada rece a anului, iar conform anexei nr. 4 la contract, este prevăzută prestarea serviciilor de dezăpezire în perioada rece a anului (pct. 1.1), odată cu apariția primului val de ninsoare și până la ultima din acest sezon (pct. 2). (f.d. 68-80, vol.I).

Prin urmare, se deduce că serviciile au fost prestate exclusiv pentru perioada rece a anului, însă suma de 117 000 lei trecută în cont de ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL este aferentă serviciilor de dezăpezire pentru perioada aprilie-octombrie 2014 și aprilie-septembrie 2015, perioadă în care serviciile respective efectiv nu au fost prestate, deoarece nu au existat ninsori, precum și probabilitatea lor de a fi, este nulă.

În acest context se precizează că, ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL neîntemeiat a trecut suma TVA în cont, în perioada când efectiv servicii de dezăpezire nu au fost prestate (aprilie-octombrie 2014 și aprilie-septembrie 2015), respectiv, aferent unui serviciu neprestat, care nu a fost folosit pentru desfășurarea activității de întreprinzător, deoarece contravine prevederilor art. 102 alin. (4) Cod fiscal.

Or, atât prima instanță, cât și instanța de apel, nu au luat în considerare că pentru toată perioada anului, suma contractului și suma TVA este aceeași, atât în lunile anului din perioada rece când există ninsori și se prestează servicii de dezăpezire, cât și perioadă caldă a anului când nu există ninsori și nu se prestează servicii de dezăpezire.

Pe cale de consecință, instanța de recurs elucidează că, anume această sumă a TVA (aferentă serviciilor de dezăpezire în perioada când aceste servicii nu au fost prestate), nu a fost acceptată spre trecerea în cont conform prevederilor art. 102 alin. (4) Cod fiscal, și nu toată suma contractuală pentru celelalte servicii sau pentru serviciile de dezăpezire care au fost efectiv prestate când au existat ninsori.

În concluzie, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ținând cont de caracterul litigiului supus judecății, consideră că aceste acțiuni de neadmitere la trecerea în cont a sumelor TVA aferentă serviciilor procurate, care nu au fost folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător, sunt legale, având în susținere dispoziția art. 104 alin. (2) Cod fiscal, ce reglementează livrările impozitate la cota zero. Or, art. 102 alin. (1) Cod fiscal care este o norma permisivă ce reglementează dreptul de a trece în cont TVA, este restricționată printr-o normă prohibitivă (art. 102 alin. (4) Cod fiscal), care interzice trecerea în cont, în cazul în care serviciile nu sunt aferente activității de întreprinzător.

Ca urmare, prin prisma normelor enunțate instanța de recurs conchide că actul administrativ contestat a fost emis în corespundere cu dispozițiile legale aplicabile situației date.

Alte argumente invocate de recurenta ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL în cererea de recurs nu pot fi reținute, deoarece poartă un caracter declarativ și sunt lipsite de suport probatoriu.

Reieșind din considerentele menționate și având în vedere faptul că circumstanțele pricinii au fost stabilite de către prima instanță și instanța de apel, însă normele de drept material au fost aplicate eronat și nu este necesară verificarea suplimentară a cărorva dovezi, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a respinge recursul declarat de ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL, de a admite recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, cu casarea deciziei Curții de Apel Chișinău din 16 februarie 2017 și hotărârii Judecătoriai Rîșcani, mun. Chișinău din 09 noiembrie 2016, în partea prin care s-a anulat decizia IFPS nr.29 din 17 februarie 2016, asupra cazului de încălcare a legislației, ce ține de calcularea și încasarea cu titlu de TVA a sumei de 117 000 lei, aferentă serviciilor de dezăpezire prestate de SRL „Proterra Grup” în

beneficiul ÎCS „Metro Cash & Carry Moldova” SRL, în perioada fiscală aprilie-octombrie 2014 și aprilie-septembrie 2015, și a emite în această parte o nouă hotărâre, de respingere a cerinței, în rest hotărârile judecătorești se mențin.

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

d e c i d e :

Se respinge recursul declarat de Întreprinderea cu Capital Străin „METRO Cash & Carry Moldova” Societate cu Răspundere Limitată.

Se admite recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat.

Se casează decizia Curții de Apel Chișinău din 16 februarie 2017 și hotărârea Judecătoriei Rîșcani, mun. Chișinău din 09 noiembrie 2016, în partea prin care s-a anulat decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr.29 din 17 februarie 2016, asupra cazului de încălcare a legislației, ce ține de calcularea și încasarea cu titlu de TVA a sumei de 117 000 lei, aferentă serviciilor de dezăpezire prestate de Societatea cu Răspundere Limitată „Proterra Grup” în beneficiul Întreprinderii cu Capital Străin „METRO Cash & Carry Moldova” Societate cu Răspundere Limitată, în perioada fiscală aprilie-octombrie 2014 și aprilie-septembrie 2015, și în această parte se emite o nouă hotărâre prin care:

Se respinge ca nefondată cerința Întreprinderii cu Capital Străin „METRO Cash & Carry Moldova” Societate cu Răspundere Limitată, prin care s-a anulat decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr.29 din 17 februarie 2016, asupra cazului de încălcare a legislației, în partea ce ține de calcularea și încasarea cu titlu de TVA a sumei de 117 000 lei, aferentă serviciilor de dezăpezire prestate de Societatea cu Răspundere Limitată „Proterra Grup” în beneficiul Întreprinderii cu Capital Străin „METRO Cash & Carry Moldova” Societate cu Răspundere Limitată, în perioada fiscală aprilie-octombrie 2014 și aprilie-septembrie 2015.

În rest, decizia Curții de Apel Chișinău din 16 februarie 2017 și hotărârea Judecătoriei Rîșcani, mun. Chișinău din 09 noiembrie 2016, adoptate în cauza civilă la cererea de chemare în judecată a Întreprinderii cu Capital Străin „METRO Cash & Carry Moldova” Societate cu Răspundere Limitată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ, se mențin.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței, judecătorul

Valeriu Doagă

Judecătorii

Ala Cobăneanu

Iurie Bejenaru

Nicolae Craiu

Tamara Chișca-Doneva