

prima instanță: L. Holevițaia
instanța de apel: N. Budăi, I. Muruianu, V. Efros

dosarul nr. 3ra-505/18

ÎNCHEIERE

10 mai 2018

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul
Judecătorii

Ala Cobăneanu
Luiza Gafton
Mariana Pitic

examinând chestiunea privind admisibilitatea recursului declarat de Serviciul Fiscal de Stat

în cauza civilă la cererea de chemare în judecată a Societății pe Acțiuni „IntroscoP”, reprezentată de avocatul Alexandru Iachimciuc împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ

împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 16 noiembrie 2017 prin care a fost respinsă cererea de apel înaintată de Serviciul Fiscal de Stat și menținută hotărârea Judecătoriei Chișinău sediul Rîșcani din 2 iunie 2017, prin care a fost admisă acțiunea

constată:

La 30 iunie 2016, SA „IntroscoP”, reprezentată de avocatul Alexandru Iachimciuc a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii a invocat că în baza cererilor SA „IntroscoP” cu privire la restituirea din buget a TVA, pentru perioada de activitate 1 ianuarie 2015 – 31 decembrie 2015, inspectorii principali ai Direcției de control fiscal nr. 2 din cadrul Direcției Generale Administrarea Marilor Contribuabili, în baza deciziei nr. 5225 din 17 februarie 2016 privind inițierea controlului fiscal, au efectuat controlul fiscal tematic privind corectitudinea calculării, declarării și plenitudinea achitării TVA la buget pentru perioadele fiscale ianuarie – decembrie 2015 cu determinarea sumei TVA spre restituire din buget pentru perioadele fiscale ianuarie – decembrie 2015, aferentă livrărilor de servicii impozitate cu TVA la cota „zero”, în conformitate cu prevederile din Codul fiscal și Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată.

Menționează că în rezultatul controlului efectuat, a fost întocmit actul de control nr. 5-675898, prelungit pe formularul nr. 3-553662 din 29 februarie 2016, în baza căruia a fost adoptată decizia nr. 16/78/T/50 din 4 martie 2016 privind restituirea taxei pe valoare adăugată SA „Introsco”.

Susține că în cadrul controlului fiscal și prin decizia nr. 16/78/T/50 din 4 martie 2016, organul fiscal a stabilit că în baza cererilor înaintate anterior, în conformitate cu prevederile pct. 13 din Regulamentul menționat, fără efectuarea controlului tematic de către IFS, pentru perioadele fiscale ianuarie – decembrie 2015, SA „Introsco” a beneficiat de restituirea TVA din buget în sumă totală de 9195500 lei.

Relatează că prin cererea SA „Introsco” cu numărul de intrare 4/136 din 28 ianuarie 2016, pentru perioada fiscală ianuarie – decembrie 2015, entitatea a solicitat spre restituire din buget TVA în sumă de 766000 lei și nu a beneficiat de restituirea TVA din buget în baza prevederilor pct. 13 din Regulamentul menționat.

În cadrul controlului, inspectorii fiscali au stabilit că la controlul calculării și plenitudinii achitării TVA de către SA „Introsco” pentru perioada supusă controlului, încălcări nu au fost stabilite.

Menționează că și la verificarea informațiilor privind facturile fiscale neînregistrate în Registrul general electronic al facturilor fiscale și eliberate anterior, încălcări nu au fost depistate.

Totodată, organul fiscal a stabilit că în perioadele fiscale ianuarie – decembrie 2015, SA „Introsco” a efectuat:

- livrări la cota standard 20 % a produselor mecanice finite și semifinite, materialelor, arendeii în conformitate cu prevederile art. 96 lit. a) Cod fiscal în valoare totală de 4970244 lei, cu TVA aferentă în sumă de 994048 lei;
- livrări la cota „zero”, în conformitate cu prevederile art. 104 lit. a) Cod fiscal în sumă totală de 95813231 lei;
- valoarea livrărilor la export care va participa la determinarea sumei TVA spre restituire din buget și care corespund cerințelor pct. 32 din Regulamentul menționat, constituie 95813231 lei. Suma TVA calculată pe calea înmulțirii cotei standard (20 %) la valoarea livrării impozitate cu TVA la cota „zero” constituie 19162646 lei (95813231 lei x 20 %);
- procurări și import de mărfuri și servicii cu TVA aferentă în sumă de 10955474 lei (TVA la import constituind 2094530 lei, inclusiv TVA la import de servicii 43347 lei), dintre care 10940964 lei achitată prin conturi bancare, 14510 lei achitată altfel și 1036625 lei, aferentă procurărilor de la agenții economici care întrunesc posibili indici ai pseudoactivității de întreprinzător.

Evidențiază că în actul de control și decizia nr. 16/78/T/50 din 4 martie 2016, organul fiscal a menționat că în conformitate cu prevederile pct. 27 din Regulament, au efectuat controlul prin contrapunere la furnizorii de marfă și servicii conform principiului – până la producător sau importator, și luând în

considerație prevederile din Circulara IFPS nr. 26-08/2-11/1-2/1565/4948 din 17 iunie 2014, a fost efectuată verificarea furnizorilor de marfă și servicii privind procurările directe sau în lanț de la întreprinderile ce nu declară și/sau nu achită TVA la buget și activitatea cărora întrunește posibili indici ai pseudoactivității de întreprinzător, cu scopul excluderii sumelor TVA provenite din tranzacțiile cu entitățile respective din calculul privind determinarea sumelor TVA spre restituire din buget.

Notează că organul fiscal a concluzionat că suma totală a TVA aferentă procurărilor în lanț de la întreprinderi care au fost create cu intenția de a desfășura pseudoactivitate de întreprinzător care urmează a fi exclusă din calculul privind determinarea sumei TVA spre restituire din buget pentru perioada supusă controlului, constituie 1036625 lei.

Relatează că la 30 martie 2016, SA „Introsco” a depus la IFPS contestația nr. 210 asupra deciziei nr. 16/78/T/50 din 4 martie 2016, solicitând recunoașterea și confirmarea ca fiind legală restituirea SA „Introsco” a TVA în sumă de 1036625 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale mai 2015 - 85397 lei, iunie 2015 - 330867 lei, iulie 2015 - 132328 lei, august 2015 - 118306 lei, septembrie 2015 - 259493 lei, octombrie 2015 - 110234 lei, precum și modificarea pct. I din decizia contestată în partea sumei TVA confirmate spre restituire din buget și anume, de a modifica suma din 8158759 lei în suma de 9195384 lei.

Sușține că prin decizia IFPS nr. 98 din 29 aprilie 2016, pe marginea contestației depuse, a fost considerată neîntemeiată contestația înaintată de contribuabilul SA „Introsco” și lipsită de temeiul legal de modificare sau anulare a deciziei contestate.

Ca urmare, la 18 mai 2016, SA „Introsco” a contestat, în instanța de contencios administrativ, decizia IFPS nr. 16/78/T/50 din 4 martie 2016, care se află în examinare la Judecătoria Rîșcani, mun. Chișinău.

Mai indică că în baza actului de control nr. 5-675898, prelungit pe formularul nr. 3-553662 din 29 februarie 2016 și a deciziei nr. 16/78/T/50 din 4 martie 2016, IFPS a emis decizia nr. 38 din 20 aprilie 2016 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comisă de către SA „Introsco”.

Sușține că în decizia nr. 38 din 20 aprilie 2016, organul fiscal a menționat că întru confirmarea TVA restituită din buget pentru perioadele fiscale ianuarie – decembrie 2015, conform pct. 27 din Regulamentul privind taxa pe valoare adăugată, în cadrul controlului au fost efectuate controale fiscale prin contrapunere, conform principiului până la producător sau importator și anume, SRL „Fortunacons”, SRL „Dialin Exim”, SRL „Biaspro Lux”, SRL „Stil Cons”, în cadrul cărora au fost stabilite procurări directe sau în lanț de la întreprinderi ce nu declară și/sau nu achită TVA la buget.

În rezultatul constatărilor stabilite în cadrul controlului, organul fiscal a stabilit că suma TVA în mărime de 1036625 lei, aferentă tranzacțiilor în sumă totală de 5183125 lei, nu a fost achitată la buget, respectiv nu a participat la determinarea sumei TVA spre restituire.

Obiectează că organul fiscal a indicat că contrar prevederilor art. 101 alin. (5) Cod fiscal, pct. 27 și 35 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoare adăugată, agentul economic a beneficiat de restituire din buget a TVA în sumă mai mare cu 1036741 lei, inclusiv în perioada fiscală mai 2015 - 85448 lei, iunie 2015 - 329908 lei, iulie 2015 - 131091 lei, octombrie 2015 - 489955 lei, noiembrie 2015 - 339 lei.

Sușține că la 16 mai 2016, SA „Introsco” în temeiul art. 267, 268, 269 Cod fiscal, a depus la IFPS contestația nr. 353 împotriva deciziei nr. 38 din 20 aprilie 2016.

Invocă dezacordul său cu răspunsul primit de la IFPS la contestația depusă, prin decizia IFPS nr. 120 din 15 iunie 2016, considerând că decizia nr. 38 din 20 aprilie 2016 urmează a fi anulată integral.

În acest sens, remarcă că SA „Introsco” a semnat cu SRL „Fortunacons” contractul de antrepriză nr. 42 din 7 aprilie 2015 cu privire la executarea lucrărilor de construcție privind reparația capitală a blocului de producere nr. 3 et. 2, amplasat pe str. Meșterul Manole 20 mun. Chișinău.

Relatează că SRL „Fortunacons” a executat lucrările de construcție și a livrat SA „Introsco” servicii în valoare totală de 8937965,56 lei, inclusiv TVA în sumă de 1489660,93 lei, iar SA „Introsco” a recepționat serviciile executate și a achitat, prin virament, integral serviciile livrate în valoare de 8937965,56 lei, inclusiv TVA în sumă de 1489660,93 lei.

Mai indică că SA „Introsco” a semnat contractul de antrepriză și cu SRL „Dialin-Exim” nr. 2/04/15 din 29 aprilie 2015 cu privire la executarea lucrărilor de construcție privind reparația capitală a etajului 1 și 3 a blocului de producere amplasat pe str. Otovasca 29 mun. Chișinău.

Sușține că SRL „Dialin-Exim” a executat lucrările de construcție și a livrat SA „Introsco” servicii în valoare totală de 26817981 lei, inclusiv TVA în sumă de 4469664 lei.

Prin urmare, SA „Introsco” a recepționat serviciile executate și a achitat, prin virament, integral serviciile livrate în valoare de 26817981 lei, inclusiv TVA în sumă de 4469664 lei.

Evidențiază că din actul de control nr. 5-675898 din 29 februarie 2016 și decizia IFPS nr. 38 din 20 aprilie 2016, reiese că pentru executarea lucrărilor contractate cu SA „Introsco”, SRL „Fortunacons” și SRL „Dialin-Exim” au contractat subantreprenori, care la rândul lor au contractat alți subantreprenori care nu au calculat și achitat TVA la buget și au indici ai pseudoactivității de întreprinzător, serviciile cărora nu au fost confirmate potrivit pct. 27 din Regulament, după principiul până la producător sau importator, SRL „Fortunacons” și SRL „Dialin-Exim” însă achitând integral serviciile prestate de către aceștia, inclusiv TVA.

Reiterează că SA „Introsco” și-a onorat integral obligațiile financiare față de antreprenorii SRL „Fortunacons” și SRL „Dialin-Exim”, inclusiv achitarea integrala a obligațiilor TVA, fapt susținut și confirmat și de către inspectorii fiscali

prin actul de control nr. 5-675898 din 29 februarie 2016. La rândul lor, SRL „Fortunacons” și SRL „Dialin-Exim” au calculat și achitat TVA pentru serviciile primite de la subantreprenorii lor.

Obiectează că IFPS prin decizia nr. 38 din 20 aprilie 2016, eronat a stabilit că contrar prevederilor art. 101 alin. (5) Cod fiscal, pct. 27 și 35 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoare adăugată, SA „Introsco” a beneficiat de restituire TVA din buget în sumă mai mare cu 1036741 lei.

Declară că inspectorii fiscali nu au stabilit nicio încălcare din partea SA „Introsco”, respectiv motive de refuz în confirmarea sumei TVA în mărime de 1036741 lei spre restituire pentru perioadele fiscale ianuarie - noiembrie 2015, solicitată de către SA „Introsco”, nu există.

Își întemeiază pretențiile în baza dispozițiilor art. 33, 277, 278 CPC, art. 1, 3, 16, 17, 21, 26 din Legea contenciosului administrativ, art. 8, 9, 11, 101, 102, 169, 182, 231, 232, 239, 247, 269 Cod fiscal, art. 1 din Protocolul nr. 1 al Convenției Europene pentru Apărarea Drepturilor Omului.

Solicită admiterea acțiunii, anularea integrală a deciziei IFPS nr. 38 din 20 aprilie 2016 asupra cazului de încălcare fiscală a legislației comisă de SA „Introsco”.

Prin hotărârea Judecătorei Chișinău sediul Rîșcani din 2 iunie 2017 a fost admisă acțiunea, anulată decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 38 din 20 aprilie 2016.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 16 noiembrie 2017 a fost respinsă cererea de apel înaintată de Serviciul Fiscal de Stat și menținută hotărârea primei instanțe.

La 2 martie 2018, Serviciul Fiscal de Stat a declarat recurs împotriva deciziei instanței de apel, solicitând admiterea acestuia, casarea integrală a deciziei recurate și a hotărârii primei instanțe, cu pronunțarea unei noi hotărâri prin care să fie respinsă acțiunea.

În motivarea recursului, cu referire la prevederile pct. 13 și 14 din Hotărârea Guvernului nr. 93 din 01 februarie 2013 pentru aprobarea Regulamentului privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, a invocat că nu pot fi reținute cele menționate în decizia instanței de apel în sensul că prin actul contestat a fost dispusă aplicarea sancțiunii fiscale în privința SA „Introsco”, însă fără a constata anumite încălcări ale legislației fiscale de către contribuabilul menționat.

Relevă că prin decizia Serviciului Fiscal de Stat privind inițierea controlului fiscal nr. 5225 din 15 februarie 2016, la SA „Introsco” a fost efectuat control fiscal la fața locului prin metoda verificării tematice privind corectitudinea calculării, declarării și plenitudinea achitării TVA la buget pentru perioadele fiscale ianuarie - decembrie 2015 cu determinarea sumei TVA spre restituire din buget pentru perioadele fiscale ianuarie - decembrie 2015, aferentă livrărilor de servicii impozitate cu TVA la cota „zero” în conformitate cu prevederile din Codul fiscal și Regulamentul privind restituirea taxei pe valoare adăugată.

Astfel, în cadrul verificărilor prin contrapunere la furnizorii de marfa către SRL „Fortunacons”, nu a fost posibil de confirmat proveniența bunurilor livrate de către următorii contribuabili:

- SRL „Vivax - Construct”, anulată ca plătitor TVA la 26 noiembrie 2015, care a prestat servicii de reconstrucție a obiectelor SA „Introsco”, fiind subantreprenor al SRL „Fortunacons”, SRL „Biaspro – Lux” și SRL „Dialin – Exim”, care la rândul său au livrat serviciile menționate către SA „Introsco” în valoare totală de 2372330 lei cu TVA în sumă totală de 474466 lei, inclusiv pentru următoarele perioade fiscale: mai 2015 - 19357 lei, iunie 2015 - 287112 lei, iulie 2015 - 132328 lei și septembrie 2015 - 35669 lei.
- SRL „Albriz”, anulată ca plătitor TVA la 12 octombrie 2015, fiind subantreprenor al SRL „Fortunacons” care a prestat servicii de reconstrucție a obiectelor SA „Introsco”. Ulterior, SRL „Fortunacons” a livrat lucrările menționate către SA „Introsco” în valoare de 548976 lei cu TVA în sumă de 109795 lei, inclusiv pentru perioada fiscală mai 2015 - 66040 lei și 43755 lei pentru perioada fiscală iunie 2015.

Evidențiază că în temeiul deciziei nr. 24/2/c din 5 aprilie 2017 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Vivax - Construct”, Serviciul Fiscal de Stat a depus denunț la Procuratura pentru Combaterea Criminalității Organizate și Cauze Speciale, prin scrisoarea nr. 26-12/2-09/1-1320 din 5 mai 2017, prin care pentru perioada de activitate 1 ianuarie 2012 – 31 decembrie 2016 a fost constatată diminuarea și neachitarea impozitelor aferente bugetului public național în sumă de 268345511 lei.

Relevă că deoarece tranzacțiile economice pentru care a fost solicitată restituirea TVA nu pot fi de fapt confirmate ca fiind prestate și nici TVA din aceste tranzacții, prin urmare, suma TVA nu poate fi dispusă spre restituire din tranzacții care de fapt nu au avut loc și nici bugetul nu a încasat TVA din acestea.

Evidențiază că nu pot fi reținute nici argumentele instanței de apel în sensul că neexecutarea corespunzătoare a obligațiilor fiscale de către subantreprenorii care au avut relații comerciale anume cu SRL „Fortunacons” și SRL „Dialin – Exim”, nu au calculat sau nu au achitat TVA, nu poate fi imputată SA „Introsco”.

Având în vedere prevederile art. 3 alin. (1) și 102 alin. (1) Cod fiscal, remarcă că SA „Introsco” urma să beneficieze de restituirea TVA în cazul în care taxa pe valoare adăugată ar fi fost achitată la buget.

Prin urmare, în cazul dat TVA nu a fost achitată de către agenții economici cu care SA „Introsco” a avut raporturi juridice, respectiv, nu era în drept să beneficieze de restituirea TVA.

Consideră că instanțele de judecată ierarhic inferioare urmau să aplice prevederile art. 102 alin. (1) Cod fiscal.

La 18 aprilie 2018, SA „Introsco”, reprezentată de avocatul Alexandru Iachimciuc a depus referință la cererea de recurs, solicitând respingerea recursului declarat de Serviciul Fiscal de Stat ca inadmisibil.

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 motivate a fost expediată în adresa părților la 9 ianuarie 2018, fapt confirmat prin scrisoarea de însoțire (f. d. 65 Vol. II), careva date care ar confirma recepționarea acesteia de către recurent la materialele dosarului lipsesc.

Astfel, se constată că recurentul s-a conformat prevederilor legale și a declarat recursul la 2 martie 2018, în termenul legal.

Examinând temeiurile recursului, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul este inadmisibil din considerentele ce urmează.

În conformitate cu art. 432 alin. (1) CPC, părțile și alți participanți la proces sunt în drept să declare recurs în cazul în care se invocă încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material sau a normelor de drept procedural.

Alineatele (2) și (3) ale aceluiași articol prevăd exhaustiv cazurile în care se consideră că normele de drept material sau de drept procedural au fost încălcate sau aplicate eronat, iar alin. (4) stabilește că săvârșirea altor încălcări decât cele indicate la alin. (3) constituie temei de declarare a recursului doar în cazul și în măsura în care acestea au dus sau ar fi putut duce la soluționarea greșită a pricinii sau în cazul în care instanța de recurs consideră că aprecierea probelor de către instanța judecătorească a fost arbitrară, sau în cazul în care erorile comise au dus la încălcarea drepturilor și libertăților fundamentale ale omului.

Conform prevederilor art. 433 lit. a) CPC, cererea de recurs se consideră inadmisibilă în cazul în care recursul nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 432 alin. (2), (3) și (4) CPC.

Completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 432 alin. (2), (3) și (4) CPC.

Prin urmare, argumentele recursului nu indică la încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material sau a normelor de drept procedural de către instanța de apel, respectiv nu constituie temei de casare a deciziei recurate.

Or, recursul exercitat conform secțiunii a II-a are caracter devolutiv numai asupra problemelor de drept material și procedural, verificându-se doar legalitatea deciziei, dar nu și temeinicia în fapt.

În acest context, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reiterează și faptul că procedura admisibilității constă în verificarea faptului dacă motivele invocate în recurs se încadrează în cele prevăzute în art. 432 alin. (2), (3) și (4) CPC.

Aici, completul Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție relevă că conform jurisprudenței CEDO, recursurile

trebuie să fie efective, adică să fie capabile să ofere îndreptarea situației prezentate în cerere, la fel recursul trebuie să posede puterea de a îndrepta în mod direct starea de lucruri (cauza Purcell contra Irlandei, 16 aprilie 1991), pe când în recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, asemenea aspecte nu se regăsesc.

Distinct de cele relatate, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a considera recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat ca inadmisibil.

În conformitate cu art. 270, art. 433 lit. a), art. 440 CPC, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție

dispune:

Recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat se consideră inadmisibil.
Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului, judecătorul

Ala Cobăneanu

Judecătorii

Luiza Gafton

Mariana Pitic