

prima instanță: Judecătoria Bălți, sediul Central (jud.: Sv. Ghercavii)
instanța de apel: Curtea de Apel Bălți (jud.: D. Stănilă, An. Ciobanu, Iu. Grosu)

DECIZIE

15 august 2018

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței, judecătorul
Judecători

Tatiana Vieru
Maria Ghervas
Nicolae Craiu
Luiza Gafton
Victor Burduh

judecând cererea de recurs declarată de Serviciul Fiscal de Stat Direcția Generală Administrare Fiscală Nord,

în cauza civilă intentată la cererea de chemare în judecată depusă de Întreprinderea Municipală „DIRECȚIA DE CONSTRUCȚII CAPITALE COMANDITAR UNIC ORAȘULUI BĂLȚI” împotriva Serviciului Fiscal de Stat, cu privire la contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei din 6 martie 2018 a Curții de Apel Bălți, prin care s-a admis apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat și s-a casat hotărârea din 4 august 2017 a Judecătoriei Bălți, sediul Central, fiind pronunțată o nouă hotărâre de admitere a acțiunii,

c o n s t a ț ă :

La 6 noiembrie 2015, Î.M. „DIRECȚIA DE CONSTRUCȚII CAPITALE COMANDITAR UNIC ORAȘULUI BĂLȚI” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat al Republicii Moldova, cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii, reclamantul a indicat următoarele informații pertinente, în viziunea sa, ce vizează circumstanțele de fapt.

La 8 octombrie 2015, inspectorul fiscal principal de stat al I.F.S. mun. Bălți, Zinaida Bînzari, a înmînat Actul privind controlul fiscal prin metoda verificării tematice la Î.M. „DIRECȚIA DE CONSTRUCȚII CAPITALE COMANDITAR UNIC ORAȘULUI BĂLȚI”, care a fost semnat cu indicarea unor dezacorduri. Astfel, conform actului, dat fiind faptul că exercitarea lucrărilor, proiectelor și construcțiilor capitale sunt finanțate din surse bugetare, în cazul dat beneficiarul este o autoritate publică „Primăria municipiului Bălți” și cade sub incidența prevederile art.103 alin.(4) din Codul fiscal, TVA nu se aplică pentru livrările de mărfuri, servicii efectuate de către subiecții impozabili, ce constituie rezultatul activității lor de întreprinzător în Republica Moldova, pentru obiectele transmise

întreprinderilor, organizațiilor și instituțiilor de către autoritățile publice. Deci, în cadrul controlului, a fost constatată încălcarea prevederilor art. 102 alin. (3) care prevede că suma TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care sînt folosite pentru efectuarea livrărilor atît impozabile, cât și scutite de TVA, se trec în cont dacă se referă la livrări impozabile. În cazul dat, de către întreprindere, pe perioada supusă controlului, a fost trecută în cont TVA aferentă obiectelor de construcție (de menire socială), lucrărilor capitale și de proiectare a autorităților publice (în cazul dat beneficiarului Primăria municipiului Bălți), fiind calificată de întreprindere ca TVA aferentă livrărilor impozabile.

Întreprinderea reclamantă a specificat că articolele 1 și 22 din Legea nr. 721 din 2 februarie 1996 privind calitatea în construcții definește noțiunea de „Proprietar” și „Investitor”. La fel, articolele 946 și 970 din Codul civil prevăd că pot fi realizate contractele în construcții între obiectele activității de construcție, adică ele pot fi încheiate între: investitor-beneficiar-constructor; beneficiar-constructor-antreprenor general. Prin urmare, art. 103 alin. (4) din Cod fiscal cu privire la transmiterea cu titlu gratuit a patrimoniului nu poate fi aplicat față de reclamant, deoarece aceasta nu este proprietarul obiectelor de construcție și a mijloacelor pentru reparația lor. De altfel, întreprinderea le primește de la investitorul - Primăria mun. Bălți. Din această perspectivă, transmiterea cu titlu gratuit a mijloacelor fixe rezidă în transmiterea de către un subiect economic altuia a obiectelor mobile sau imobile din fondurile fixe fără a primi plata sau altor valori materiale, servicii, drepturi, obligațiuni etc. Poate fi realizate prin donație, dăruire, prin contract de folosință gratuită cu transmiterea ulterioară a dreptului de proprietate ș.a.

În opinia reclamantului, acesta a reflectat corect în trecerea la cont a sumei TVA la volumul lucrărilor de construcție și reparație pentru obiectele sociale, finanțate din contul Investitorului (Primăria mun. Bălți). Deci, în conformitate cu art. 102 (1) capitolul III din Codul Fiscal, subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori 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 pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător. Mai mult, întreprinderea procură volumul de lucrări și servicii efectuate de antreprenori și alte organizații, apoi majorează costul lucrărilor date prin calcularea costului serviciilor prestate, și anume, procentul conform contractului și documentului normativ CP L.01.01-2012 „instrucțiunea privind alcătuirea devizelor pentru efectuarea lucrărilor de construcție și montaj prin metoda de resurse”. Ulterior, revinde volumul de lucrări efectuate (obiectul dat în exploatare) investitorului, care a achitat Î.M. „DIRECȚIA DE CONSTRUCȚII CAPITALE COMANDITAR UNIC ORAȘULUI BĂLȚI” lucrările respective. Așadar, reclamantul a subliniat că procură volumul lucrărilor efectuate de antreprenori și trece în cont suma TVA, achitată la cumpărarea și ulterior, vinde volumul dat de lucrări efectuate și calculează TVA spre achitare. În consecință, au fost indicate just la debit suma TVA, trecute în cont, cu reflectarea ulterioară a taxei la credit la transmiterea obiectului finisat.

Sub acest aspect, reclamantul a considerat că nu transmite gratuit Primăriei mun. Bălți obiectele date în exploatare, dar vinde volumul lucrărilor efectuate plus procentul pentru serviciile proprii prestate în baza facturilor fiscale. Reieșind din cele expuse mai sus, obiecțiile privind încălcarea art. 102 alin. (3) Cod Fiscal nu sunt întemeiate, deoarece nu au existat livrări neimpozabile. Iar, ulterior, au fost trecute în cont sumele TVA la volumul lucrărilor de construcție și reparație a obiectelor sociale din subordinea Primăriei mun. Bălți, care sunt achitate din contul investitorului (Primăriei mun. Bălți).

În subsidiar, întreprinderea reclamantă a notat că pârâțul a încălcat articolul 4 alin. (4) și alin.(7) din Legea nr. 131 din 8 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, potrivit căruia, se interzice suprapunerea domeniilor de control între organele de control și se impune necesitatea coordonării acțiunilor și să facă schimb de informații în cazul aceluiași obiect și/sau în cazul aceleiași persoane supuse controlului. Astfel, Inspekția financiară în cadrul Ministerului de Finanțe a fost efectuat control în perioada de la 18 august 2015 până la 11 septembrie 2015, inclusiv la calcularea corectă a TVA pe perioada 2012 - iulie a. 2015. Apoi în perioada de la 21 septembrie 2015 până la 8 octombrie 2015, Inspectoratul Fiscal de Stat efectuează controlul privind calcularea corectă a TVA pentru aceeași perioadă.

La 17 martie 2018, Judecătoria Bălți, sediul Central a acceptat în procedură cererea de completare a obiectului acțiunii inițiale, formulate de Î.M. „DIRECȚIA DE CONSTRUCȚII CAPITALE COMANDITAR UNIC ORAȘULUI BĂLȚI” (vol. I, f. d. 191 – 194).

În baza acestor împrejurări, Î.M. „DIRECȚIA DE CONSTRUCȚII CAPITALE COMANDITAR UNIC ORAȘULUI BĂLȚI” a solicitat anularea actului de control fiscal tematic nr. 5-663022, prelungit prin formularul 5-663030 din 08 octombrie 2015 privind corectitudinea la calcularea obligației fiscale privind impozitul pe venit pentru anii 2011-2014 și taxa pe valoare adăugată pe perioada 1 ianuarie 2011 – 31 august 2015 și a deciziei nr. 1561 din 5 noiembrie 2015 a Inspectoratului Fiscal ca fiind emisă contrar legii.

Astfel, întreprinderea reclamantă a cerut anularea deciziei sus – menționate, în ceea ce privește, încasarea de la reclamant a taxei pe valoarea adăugată diminuată pentru perioada anilor 2011-2015 (31 august 2015) în sumă de 594105 lei, care urmează a fi transferată la contul Trezoreriei de Stat – 11501120300; a taxei pe valoarea adăugată în sumă de 80017 lei, care urmează a fi transferată la contul Trezoreriei de Stat – 11501120300; a micșora TVA destinată trecerii în cont la situația din 31.08.2015 cu suma de 5088265 lei; a Declarațiilor privind taxa pe valoarea adăugată aferente a 12 perioade fiscale a anului 2011 ceea ce constituie suma de 2400 lei; a Declarațiilor privind taxa pe valoarea adăugată aferente a 44 perioade fiscale a anului 2011, ceea ce constituie suma de 4000 lei; a taxei pe valoarea adăugată în sumă de 178232 lei; amenda calculată în sumă de 192546 lei urmează a fi transferate la contul Trezoreriei de Stat, capitolul 123071203000.

În cadrul examinării cauzei, pârâțul Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Bălți a depus referință în întâmpinarea cererii de chemare în judecată, prin care a cerut respingerea acțiunii ca neîntemeiată (vol. I, f. d. 79 – 83; vol. II, f. d. 48 - 54).

Conform articolului XVIII alin. (4) și (5) din Legea nr. 281 din 16 decembrie 2016, Serviciul Fiscal de Stat este creat prin reorganizarea Inspectoratului Fiscal Principal de Stat și absorbirea în acesta din urmă a inspectoratelor fiscale de stat teritoriale. Serviciul Fiscal de Stat este succesorul de drepturi și obligații al Inspectoratului Fiscal Principal de Stat și al inspectoratelor fiscale de stat teritoriale. Persoanele desemnate în funcția de director și director adjunct al Serviciului Fiscal de Stat își vor exercita activitatea de la data numirii în funcție.

Prin hotărârea din 4 august 2017 a Judecătorei Bălți, sediul Central, acțiunea a fost admisă. Astfel, instanța de judecată a statuat anularea actului de control tematic nr. 5 – 663022 din 8 octombrie 2015 și decizia nr. 1561 din 5 noiembrie 2015 a Inspectoratului Fiscal de Stat Bălți (vol. II, f. d. 116, 123 – 132).

Împotriva acestui act de dispoziție, Serviciul Fiscal de Stat a declarat apel în termenul legal (vol. II, f. d. 230). În apărare, Î.M. „DIRECȚIA DE CONSTRUCȚII CAPITALE COMANDITAR UNIC ORAȘULUI BĂLȚI” a considerat că cererea apelantului este una neîntemeiată (vol. II, f. d. 184 – 188)

Curtea de Apel Bălți, prin decizia din 6 martie 2018, a admis apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat și a casat hotărârea din 4 august 2017 a Judecătorei Bălți, sediul Central, fiind pronunțată o nouă hotărâre de admitere a acțiunii (vol. II, f. d. 227 – 240).

La judecarea cauzei, instanța de apel a constatat că prima instanță, la adoptarea hotărârii, a depășit limitele pretențiilor înaintate de reclamant prin cererea de completare a obiectului acțiunii inițiale.

Astfel, instanța de apel a anulat parțial decizia nr. 1561 din 5 noiembrie 2015 a Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Bălți, și anume: cap. I, alin. (2), privind încasarea la buget a taxei pe valoare adăugată pentru perioada 2011 – 31 august 2015 în sumă de 594 105 lei; cap. II, alin. (1), pct. (2), aplicarea penalității pentru neplată în termen a TVA în sumă de 80 017 lei; cap. VI, privind micșorarea TVA destinată trecerii în cont la situația din 31 august 2015 cu suma de 5 088 265 lei și cap. VII, alin. (1), pct. (2), privind aplicarea amenzii în sumă de 2 400 lei; alin. (2), pct. (2), privind aplicarea amenzii în sumă de 4 000 lei și alin. (3), pct. (2), privind aplicarea amenzii în sumă de 178 232 lei.

La fel, instanța de apel a dispus anularea capitolului III din actul nr. 5 – 663022 din 8 octombrie 2015 a Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Bălți.

Cu privire la fondul cauzei, instanța de apel a apreciat ca întemeiate circumstanțele de fapt și de drept prezentate de reclamant în cererea de chemare în judecată.

La 8 mai 2018, Serviciul Fiscal de Stat Direcția Generală Administrare Fiscală Nord a declarat recurs împotriva deciziei din 6 martie 2018 a Curții de Apel Bălți, solicitând casarea acesteia, cu pronunțarea unei noi hotărâri de respingere a acțiunii.

În motivarea ilegalității deciziei contestate, recurentul a afirmat că instanțele judecătorești au ignorat faptul că intimatul a încălcat articolele 24 alin. (1), (10), 26 alin. (2) și (10) din Codul fiscal. Prin urmare, instanțele nu au răspuns la aceste observații. Totodată, s-a arătat că, în contradicție cu articolului 102 alin. (3) din Codul fiscal, intimatul a trecut în cont TVA pe valorile materiale, serviciile de

construcție, care se referă la livrările scutite de TVA. Așadar, s-a depistat diminuarea TVA, pentru perioada 1 ianuarie 2011 – 31 august 2015, în cuantum de 594 105 lei.

Din aceste raționamente, recurentul a precizat că nu există temeiuri de a califica acțiunile ce țin de finanțarea obiectelor din surse bugetare ca o activitate de întreprinzător. La fel, circumstanța respectivă confirmă că nu poate fi aplicată TVA aferentă obiectelor ce nu aparțin întreprinderii intime.

Potrivit cererii de recurs, Î.M. „DIRECȚIA DE CONSTRUCȚII CAPITALE COMANDITAR UNIC ORAȘULUI BĂLȚI” a confundat veniturile ce țin de activitatea lor pentru serviciile prestate. Acest fapt a fost atenționat suplimentar de Inspecția Financiară prin actul nr. 27-08/13/1295 din 21 septembrie 2015.

În fine, recurentul a sugerat că instanțele ierarhic inferioare trebuiau să se expună cu privire la încălcările depistate de Inspecția Financiară și să țină de cont de explicațiile Inspectoratului Fiscal Principal de Stat.

La 5 iulie 2018, intimatul Î.M. „DIRECȚIA DE CONSTRUCȚII CAPITALE COMANDITAR UNIC ORAȘULUI BĂLȚI” a depus referință în întâmpinarea recursului, solicitând respingerea acestuia ca inadmisibil (vol. III; f. d. 16 – 18).

În conformitate cu art. 440 alin. (2) din Codul de procedură civilă, asupra admisibilității recursului se decide fără prezența participanților la proces sau a reprezentanților acestora, prin emiterea unei încheieri nemotivate despre care se face o mențiune pe pagina web a Curții Supreme de Justiție.

În procedura de filtru, completul de judecată a constatat că obiectul prezentei cereri se referă la decizia din 6 martie 2018 a Curții de Apel Bălți, care intră în categoria de acte specificate în articolul 429 alin. (1) din Codul de procedură civilă.

Cu privire la termenul de declarare a recursului, instanța de judecată a stabilit că Serviciul Fiscal de Stat Direcția Generală Administrare Fiscală Nord a luat cunoștință cu decizia contestată la 6 aprilie 2018 (vol. III, f. d. 10). Așadar, recursul declarat la 8 mai 2018 este depus în conformitate cu art. 434 alin. (1) din Codul de procedură civilă.

În aceeași ordine de idei, instanța de recurs a verificat încadrarea în prevederile legii a problemelor de drept ridicate de Serviciul Fiscal de Stat Direcția Generală Administrare Fiscală Nord în baza articolului 432 alin. (1), (2) lit. a) și c) din Codul de procedură civilă, așa cum este prevăzut, în mod obligatoriu, la articolul 437 alin. (1), lit. f) din Codul de procedură civilă.

Prin urmare, prin încheierea din 11 iulie 2018 a Curții Supreme de Justiție, cererea de recurs s-a considerat admisibilă pentru examinarea în fond (vol. III, f. d. 24).

În conformitate cu articolele 441 și 444 din Codul de procedură civilă, recursul s-a examinat de un complet de 5 judecători, fără înștiințarea participanților la proces, însă data și ora ședinței a fost plasată pe pagina web a Curții Supreme de Justiție. Astfel, Colegiul a decis inoportună invitarea acestora, întrucât argumentele expuse în cererea de recurs și referință au fost formulate cu suficientă precizie pentru a permite instanței verificarea legalității hotărârii atacate. Totodată, toate punctele de drept care puteau exista în această cauză pot fi cercetate și soluționate în mod adecvat pe baza înscrisurilor prezente la dosar. În esență, recurentul și intimatul au avut posibilitatea să își prezinte poziția în scris și să răspundă la

concluziile părții adverse. Mai mult, nici un participant nu a solicitat audierea publică a cauzei sale (a se vedea, *mutatis mutandis*, Auza Vilho Eskelinen și alții vs Finlanda, 19 aprilie 2007, parag. 72 – 75, Eriksson vs Suedia, 12 aprilie 2012, parag. 66, 72, Põnkä vs Estonia, 8 noiembrie 2016, parag. 33 – 34).

În subsidiar, în parag. 26 – 27 din decizia Curții Constituționale nr. 95 din 19 decembrie 2016 privind excepția de neconstituționalitate a articolului 444 din Codul de procedură civilă, Curtea a statuat că în cazul procedurilor care au ca obiect autorizarea unui apel sau care consacră verificarea unor aspecte de drept, și nu de fapt, sunt îndeplinite condițiile articolului 6 din Convenție chiar dacă instanța de apel sau de recurs nu oferă reclamantului posibilitate să se exprime în fața sa, în persoană. Iar, în esență nu este afectat accesul liber la justiție.

Verificând decizia contestată în raport cu criticile formulate, în limitele controlului de legalitate și temeiurilor de drept invocate, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat Direcția Generală Administrare Fiscală Nord este neîntemeiat și urmează a fi respins, pentru motivele ce se succed.

În conformitate cu articolul 445 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură civilă, instanța, după ce judecă recursul, este în drept: să respingă recursul și să mențină decizia instanței de apel și, după caz, hotărârea primei instanțe, precum și încheierile atacate cu recurs.

Colegiul lărgit observă că Serviciul Fiscal de Stat Direcția Generală Administrare Fiscală Nord nu a contestat aspectul procedural în speță, dar s-a referit la legile aplicate de instanța de apel la soluționarea fondului cauzei.

Totodată, instanța de recurs învederează că are competență de a examina doar legalitatea hotărârii contestate. În acest context, se vor reține circumstanțele de fapt stabilite de instanțele de judecată în fazele procesuale anterioare, în special, în decizia din 6 martie 2018 a Curții de Apel Bălți.

Prin urmare, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr.5470 din 21 septembrie 2015, a fost efectuat un control fiscal prin metoda verificării tematice la Î.M. „DIRECȚIA DE CONSTRUCȚII CAPITALE COMANDITAR UNIC ORAȘULUI BĂLȚI” privind corectitudinea calculării obligației fiscale privind impozitul pe venit pentru anii 2011-2014 și a „taxei pe valoarea adăugată” pe perioada 1 ianuarie 2011 – 31 august 2015, cu determinarea riscului la compartimentele respective, conform planului de control pentru tr.III.2015

În rezultatul controlului, recurentul a întocmit actul privind controlul fiscal prin metoda verificării tematice la Î.M. „DIRECȚIA DE CONSTRUCȚII CAPITALE COMANDITAR UNIC ORAȘULUI BĂLȚI” nr. 5-663022, prelungit prin formularul 5-663030 din 8 octombrie 2015 (vol. I, f. d. 5 – 13). Astfel, în baza acestor acte, organul fiscal a adoptat decizia nr. 1561 din 5 noiembrie 2015 (vol. I, f. d. 25 – 30).

Conform deciziei sus – citate, Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Bălți a decis încasarea la buget: capitolul I, pct. 1) impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat pentru perioada anului 2012 în suma de 3714 lei, care urmează a fi transferată la contul Trezoreriei de Stat - 11121 120300; pct. 2) taxa pe valoarea adăugată diminuată pentru perioada anilor 2011-2015 (31 august 2015)

în suma de 594 105 lei, care urmează a fi transferată la contul Trezoreriei de Stat - 11501 120300.

Totodată, organul a aplicat majorarea de întârziere (penalitatea) pentru neplata în termenul stabilit de legislație: cap. II, pct. (1) și (2) - a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător în suma de 723 lei și a taxei pe valoarea adăugată în suma de 80017 lei. Potrivit capitolul III, s-a statuat micșorarea pierderilor fiscale pentru perioada anului 2011 cu suma de 57388 lei și pentru anul 2013 cu suma de 15840 lei. Pierderile fiscale ce urmează a fi reportate pentru perioadele ulterioare constituie suma de 220874 lei.

Capitolul IV, V, VI din dispozitivul deciziei a prevăzut micșorarea impozitului pe venit declarat pentru perioada anului 2014 cu suma de 2958.72 lei. Baza valorică a mijloacelor fixe la începutul următoarei perioade de gestiune (01.01.2015) constituie „zero”. La fel, s-a decis de a micșora TVA destinată trecerii în cont la situația din 31 august 2015 cu suma de 5 088 265 lei.

În aceeași ordine de idei, organul fiscal a aplicat în capitolul VII amendă pentru încălcările legislației fiscale conform prevederilor stipulate în Codul fiscal: conform alin.(1) art.257 - în mărime de 200 lei pentru fiecare caz de încălcare, dar nu mai mult de 5000 lei de prezentare cu erori: a Declarației privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioada anului 2011 ceea ce constituie suma de 200 lei; a Declarațiilor privind taxa pe valoarea adăugată aferente a 12 perioade fiscale a anului 2011 ceea ce constituie suma de 2400 lei; conform alin.(3) art.260 pentru întocmirea neconformă a dărilor de seamă, în mărime de 1000 de lei, dar nu mai mult de 7000 lei; a Declarațiilor privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele 2012-2014, ceea ce constituie suma de 3000 lei; a Declarațiilor privind taxa pe valoarea adăugată aferente a 44 perioade fiscale a anului 2011, ceea ce constituie suma de 4000 lei; conform alin.(4) art.261 - amenda în mărime de 30% din suma diminuării: a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru anul 2012, ceea ce constituie suma de 1114 lei; a taxei pe valoarea adăugată în suma 178232 lei.

În final, conform alin.(4¹) din art. 260 din Codul fiscal, pentru neînregistrarea în termenele stabilite a facturii fiscale în Registrul general electronic, organul fiscal a sancționat intimatul cu amenda calculată în suma de 192 546 lei.

La baza constatării acestui dispozitiv a fost capitolul III din actul nr. 5 – 663022, prelungit prin actul 663030 din 8 octombrie 2015, care a vizat corectitudinea și plenitudinea determinării obligațiunii fiscale privind „taxa pe valoare adăugată” (vol. I, f. d. 11 – 13).

Conform actului, dat fiind faptul că, exercitarea lucrărilor, proiectelor și construcțiilor capitale sunt finanțate din surse bugetare, în cazul dat beneficiarul este o autoritate publică „Primăria municipiului Bălți” și cade sub incidența prevederilor articolului 103 alin.(4) din Codul fiscal, TVA nu se aplică pentru livrările de mărfuri, servicii efectuate de către subiecții impozabili, ce constituie rezultatul activității lor de întreprinzător în Republica Moldova, pentru obiectele transmise întreprinderilor, organizațiilor și instituțiilor de către autoritățile publice. Așadar, în cadrul controlului a fost constatată încălcarea prevederilor articolului

102 alin. (3) care prevede că suma TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care sunt folosite pentru efectuarea livrărilor atât impozabile, cât și scutite de TVA, se trec în cont dacă se referă la livrări impozabile, în cazul dat de către întreprindere pe perioada supusă controlului a fost trecută în cont TVA aferentă obiectelor de construcție (de menire socială), lucrărilor capitale și de proiectare a autorităților publice (beneficiarului în cazul dat Primăria municipiului Bălți), fiind calificată de întreprindere ca TVA aferentă livrărilor impozabile.

La 5 noiembrie 2015, Î.M. „DIRECȚIA DE CONSTRUCȚII CAPITALE COMANDITAR UNIC ORAȘULUI BĂLȚI” a depus contestație împotriva deciziei nr.1561 din 5 noiembrie 2015, prin care a solicitat anularea acesteia și a actului de control (vol. I, f. d. 31 – 33).

Prin decizia nr.1692 din 4 decembrie 2015 a Inspectoratul Fiscal, s-a respins ca neîntemeiată contestația sus – menționată împotriva deciziei nr.1561 din 5 noiembrie 2015 (vol. I, f. d. 48 - 52).

Î.M. „DIRECȚIA DE CONSTRUCȚII CAPITALE COMANDITAR UNIC ORAȘULUI BĂLȚI” a formulat cerere de chemare în judecată, cu aceleași solicitări față de Inspectoratul Fiscal de Stat al Republicii Moldova.

Intimatul a solicitat anularea actului de control fiscal tematic nr. 5-663022, prelungit prin formularul 5-663030 din 08 octombrie 2015 privind corectitudinea la calcularea obligației fiscale privind impozitul pe venit pentru anii 2011-2014 și taxa pe valoare adăugată pe perioada 1 ianuarie 2011 – 31 august 2015 și a deciziei nr. 1561 din 5 noiembrie 2015 a Inspectoratului Fiscal ca fiind emisă contrar legii.

În acest sens, întreprinderea intimată a cerut anularea deciziei sus – menționate, în ceea ce privește, încasarea de la reclamant a taxei pe valoarea adăugată diminuată pentru perioada anilor 2011-2015 (31 august 2015) în sumă de 594105 lei, care urmează a fi transferată la contul Trezoreriei de Stat – 11501120300; a taxei pe valoarea adăugată în sumă de 80017 lei, care urmează a fi transferată la contul Trezoreriei de Stat – 11501120300; a micșora TVA destinată trecerii în cont la situația din 31.08.2015 cu suma de 5088265 lei; a Declarațiilor privind taxa pe valoarea adăugată aferente a 12 perioade fiscale a anului 2011 ceea ce constituie suma de 2400 lei; a Declarațiilor privind taxa pe valoarea adăugată aferente a 44 perioade fiscale a anului 2011, ceea ce constituie suma de 4000 lei; a taxei pe valoarea adăugată în sumă de 178232 lei; amenda calculată în sumă de 192546 lei urmează a fi transferate la contul Trezoreriei de Stat, capitolul 123071203000.

Curtea de Apel Bălți, prin decizia din 6 martie 2018, a admis apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat și a casat hotărârea din 4 august 2017 a Judecătoriei Bălți, sediul Central, fiind pronunțată o nouă hotărâre de admitere a acțiunii (vol. II, f. d. 227 – 240).

La judecarea cauzei, instanța de apel a constatat că prima instanță, la adoptarea hotărârii din 4 august 2018, a depășit limitele pretențiilor înaintate de reclamant prin cererea de completare a obiectului acțiunii inițiale. Astfel, instanța de apel a admis integral acțiunea evocată mai sus în modul în care a fost formulată.

Colegiul lărgit notează că va verifica doar observațiile în partea ce țin de capitolul III din actul nr. 5 – 663022, prelungit prin actul 663030 din 8 octombrie

2015, care a vizat corectitudinea și plenitudinea determinării obligațiunii fiscale privind „taxa pe valoare adăugată” (vol. I, f. d. 11 – 13). Or, anume această secțiune a fost contestată de intimată în această speță.

Conform articolului 1 alin. (2) din Legea cu privire la întreprinderea de stat și întreprinderea municipală, întreprinderea municipală este persoana juridică care desfășoară activitate de întreprinzător în baza bunurilor proprietate a unității administrativ-teritoriale/unității teritoriale autonome Găgăuzia transmise ei în administrare și/sau ca aport în capitalul social și în baza proprietății obținute de aceasta în rezultatul activității economico-financiare.

Articolul 94 lit. a) din Codul fiscal prevede că subiecții impozabili sînt persoanele juridice și fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, nerezidenții care desfășoară activitate de întreprinzător în Republica Moldova prin intermediul reprezentanței permanente conform art.5 pct.15), care sînt înregistrați sau trebuie să fie înregistrați în calitate de plătitori de T.V.A.

Potrivit articolului 95 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, obiecte impozabile constituie: livrarea mărfurilor, serviciilor de către subiecții impozabili, reprezentând rezultatul activității lor de întreprinzător în Republica Moldova.

În acord cu articolul 102 alin. (3) din Codul fiscal, suma TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care sînt folosite pentru efectuarea livrărilor atât impozabile, cât și scutite de TVA se trece în cont dacă se referă la livrările impozabile.

În corespundere cu articolul 103 alin. (1) pct. 4) din aceeași lege, T.V.A. nu se aplică la importul mărfurilor, serviciilor și pentru livrările de mărfuri, servicii efectuate de către subiecții impozabili, ce constituie rezultatul activității lor de întreprinzător în Republica Moldova: proprietatea de stat transferată gratuit, la decizia autorităților publice, de la bilanțul unei întreprinderi de stat la bilanțul altei întreprinderi de stat sau de la bilanțul unei întreprinderi municipale la bilanțul altei întreprinderi municipale.

Livrarea impozabilă a fost definită în articolul 93, potrivit căruia, aceasta este o livrare de mărfuri, livrare (prestare) de servicii, cu excepția celor scutite de T.V.A., efectuate de către subiectul impozabil în procesul activității de întreprinzător.

Serviciul Fiscal de Stat Direcția Generală Administrare Fiscală Nord nu este de acord cu decizia instanței de apel și s-a referit, în special, la interpretarea eronată a articolelor 102 alin. (3) și 103 alin. (1) pct. (4) din Codul fiscal.

Potrivit referinței avansate de Î.M. „DIRECȚIA DE CONSTRUCȚII CAPITALE COMANDITAR UNIC ORAȘULUI BĂLȚI”, cererea de recurs este una neîntemeiată, iar instanța de apel a ajuns corect la concluzia, potrivit căreia, acesta este plătitor de TVA și urma să achite TVA pentru serviciile prestate (vol. III, f. d. 16 – 18).

Colegiul lărgit constată că Î.M. „DIRECȚIA DE CONSTRUCȚII CAPITALE COMANDITAR UNIC ORAȘULUI BĂLȚI” are statut de Întreprindere Municipală și a fost înregistrată la Camera Înregistrării de Stat pe lângă Ministerul Justiției din 2 decembrie 1993. Aceasta a fost creată în scopul realizării activității de producere a mărfurilor (lucruri, servicii) și obținerea veniturilor din activitatea în domeniul construcției și reparației clădirilor, construcțiilor speciale, supravegherea lucrărilor, precum și livrarea exploatarea și repararea ascensoarelor și escalatoarelor (vol. I, f.

d. 238 – 241). Mai mult, având în vedere acest obiectiv, intimatul a încheiat cu Primăria mun. Bălți contracte de prestare a serviciilor (vol. I, f. d. 124 – 127).

În acest caz, realizarea activității de producere a mărfurilor (lucruri, servicii) și obținerea veniturilor din activitatea în domeniul construcției și reparației clădirilor, construcțiilor speciale, supravegherea lucrărilor, precum și livrarea, exploatarea și repararea ascensoarelor și escalatoarelor de către Î.M. „DIRECȚIA DE CONSTRUCȚII CAPITALE COMANDITAR UNIC ORAȘULUI BĂLȚI” reprezintă rezultatul activității de întreprinzător și potrivit art.95 alin. (1) lit. a) din Cod fiscal, acestea se impun cu TVA. Așadar, intimatul este plătitor de TVA și urma să achite TVA pentru serviciile prestate în conformitate cu art.94 lit. a), art.95 alin.(1) lit. a) Cod fiscal.

Deși recurentul a invocat încălcarea articolul 102 alin. (3) din Cod fiscal, acesta nu a supus analizei raporturile juridice dintre Î.M. „DIRECȚIA DE CONSTRUCȚII CAPITALE COMANDITAR UNIC ORAȘULUI BĂLȚI” și Primăria mun. Bălți.

Din această perspectivă, instanța de recurs va acorda o deosebită atenție aspectului respectiv, ceea ce a fost ignorat și de către instanța de apel.

În conformitate cu articolul 432 alin. (2) lit. a) din Codul de procedură civilă, se consideră că normele de drept material au fost încălcate sau aplicate eronat în cazul în care instanța judecătorească: nu a aplicat legea care trebuia să fie aplicată.

Conform articolului 22 alin. (1) din Legea nr. 721 din 2 februarie 1996 privind calitatea în construcții, investitorii sînt persoane fizice sau juridice care finanțează și realizează investiții sau intervenții la construcțiile existente în sensul legii și răspund de îndeplinirea următoarelor obligații principale referitoare la calitatea construcțiilor.

Alineatul (2) prevede că în cazul în care investitorul își delegă atribuțiile altui agent economic, asupra acestuia se extind prevederile prezentei legi.

Aceleași principii de funcționare se regăsesc în articolele 946 și 970 din Codul civil.

În cazul de față, Colegiul lărgit acceptă versiunea, potrivit căreia, Primăria mun. Bălți alocă mijloace, prevăzute de buget pentru anul curent, pentru realizarea investițiilor sau reparațiilor capitale (intervenții). Respectiv, Primăria mun. Bălți are calitatea de investitor. Totodată, se atestă că autoritatea publică locală, în baza serviciilor contractate cu intimatul, nu transmite în proprietate și nu primește înapoi bunuri după reparație, ci doar investește mijloace financiare în reparație, reconstrucție, modernizare.

Prin urmare, art. 103 alin. (4) din Cod fiscal, în partea ce ține de transmiterea cu titlu gratuit a patrimoniului, nu poate fi aplicat față de intimat, deoarece întreprinderea municipală nu este proprietarul obiectelor de construcție și a mijloacelor pentru reparația lor. De altfel, întreprinderea le primește de la investitorul - Primăria mun. Bălți.

În consecință, Î.M. „DIRECȚIA DE CONSTRUCȚII CAPITALE COMANDITAR UNIC ORAȘULUI BĂLȚI” a reflectat corect în trecerea la cont a sumei TVA la volumul lucrărilor de construcție și reparație pentru obiectele sociale, finanțate din contul Primăria mun. Bălți. Or, în conformitate cu art. 102 (1) din Codul fiscal,

subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori 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 pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător.

În atare împrejurări, recurentul nu a reușit să demonstreze și să convingă că intimatul a acționat discreționar, în exercitarea lucrărilor, proiectelor și construcțiilor capitale, finanțate din surse financiare, întrucât Primăria mun. Bălți i-a delegat aceste atribuții.

La acest capitol, instanța de judecată învederează că întreprinderea intimată procura volumul de lucrări și servicii efectuate de antreprenori și alte organizații, trecând în cont suma TVA, majorând costul lucrărilor date prin calcularea costului serviciilor prestate, și anume, procentul conform contractului și documentului normativ CP L.01.01-2012 „Instrucțiunea privind alcătuirea devizelor pentru efectuarea lucrărilor de construcție și montaj prin metoda de resurse”. Ulterior, intimatul a revândut volumul de lucrări efectuate (obiectul dat în exploatare) investitorului, care a achitat lucrările respective. Deci, recurentul a eșuat să probeze faptul că intimatul nu a transmis gratuit Primăriei mun. Bălți obiectele date în exploatare, dar a vândut volumul lucrărilor efectuate, care au fost sumate cu procentul pentru serviciile proprii prestate în baza facturilor fiscale.

În aceeași ordine de idei, Colegiul lărgit apreciază considerentele instanței de apel, care a considerat neîntemeiate observațiile organului fiscal, cu privire la faptul că lucrările efectuate de către intimat, în baza art.103 alin.(1) pct. (4) din Cod fiscal, sunt scutite de TVA, deoarece facilitățile fiscale prevăzute la articolul menționat nu se extind asupra lucrărilor de prestare a serviciilor cu destinație social – culturală transferate gratuit în baza deciziei autorității publice. Or, prestarea serviciilor au fost efectuate în baza contractelor de prestare-servicii încheiate cu Primăria mun. Bălți în calitate de „investitor” și Î.M. „DIRECȚIA DE CONSTRUCȚII CAPITALE COMANDITAR UNIC ORAȘULUI BĂLȚI” în calitate de „beneficiar”.

Conjunctura descrisă mai sus confirmă că încălcările constatate în capitolul III din actul nr. 5 – 663022, prelungit prin actul 663030 din 8 octombrie 2015, nu au fost demonstrate în fața instanței de recurs. Iar, organul fiscal a stabilit incorect că intimatul a încălcat articolul 102 alin. (3) din Cod fiscal, deoarece nu au existat livrări neimpozabile. În mod corespunzător, luând în considerare specificul relațiilor civile dintre intimat și Primăria mun. Bălți, nu a fost determinată just diminuarea TVA în sumă de 594 105 lei pentru perioada 1 ianuarie 2011 – 31 august 2015.

În plus, Colegiul de control judiciar notează că Serviciul Fiscal de Stat a beneficiat de proceduri contradictorii. În diferitele etape ale procedurii a fost în măsură să prezinte argumentele pe care le-a considerat relevante pentru cazul său și a avut loc o audiere orală atât în fața Judecătoriei Bălți, sediul Bălți, cât și în fața Curții de Apel Bălți. Motivele de fapt și de drept ale deciziei instanței de apel au fost expuse detaliate. Totuși, pentru a nu ignora observațiile recurentului și circumstanțele speciale ale cauzei (a se vedea, în contrast, Bochan vs Ucraina, 3 mai 2007, parag. 84), instanța de judecată a reexaminat problema de drept și a fost de acord cu raționamentul instanței de apel, însă punctul de vedere al Serviciului

Fiscal de Stat, oferit în această fază, nu a putut modifica concluziile anterioare (a se vedea Ruminski vs Suedia, 2 mai 2017, parag. 32 – 33).

Pe baza celor prezentate, instanța de recurs constată că instanța de apel a determinat corect caracterul raportului juridic dintre părți și legile aplicabile soluționării pricinii, cu completările de rigoare, și admisibilitatea acțiunii, fiind respectate articolele 239 și 240 din Codul de procedură civilă. Prin urmare, Colegiul lărgit nu identifică, în procedura în litigiu, considerată în ansamblul său, niciun indiciu privind inechitatea sau caracterul arbitrar al acesteia.

Astfel, din considerentele menționate, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a respinge recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat Direcția Generală Administrare Fiscală Nord și de a menține decizia din 6 martie 2018 a Curții de Apel Bălți.

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

d e c i d e:

Se respinge cererea de recurs declarată de Serviciul Fiscal de Stat Direcția Generală Administrare Fiscală Nord.

Se menține decizia din 6 martie 2018 a Curții de Apel Bălți, în cauza civilă intentată la cererea de chemare în judecată depusă de Întreprinderea Municipală „DIRECȚIA DE CONSTRUCȚII CAPITALE COMANDITAR UNIC ORAȘULUI BĂLȚI” împotriva Serviciului Fiscal de Stat, cu privire la contestarea actului administrativ.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,
Judecător

Tatiana Vieru

Judecători

Maria Ghervas

Nicolae Craiu

Luiza Gafton

Victor Burduh