

DECIZIE

28 noiembrie 2018

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței, judecătorul
judecătorii

Valeriu Doagă
Svetlana Filincova
Nina Vascan
Dumitru Mardari
Tamara Chișca-Doneva

examinând recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat,

în cauza civilă, la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea pe Acțiuni „IntroscoP” împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat (în prezent Serviciul Fiscal de Stat) cu privire la anularea actului administrativ,

împotriva deciziei din 24 aprilie 2018 a Curții de Apel Chișinău, prin care s-a respins apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat și s-a menținut hotărârea din 4 septembrie 2017 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, prin care s-a admis cererea de chemare în judecată,

c o n s t a t ă:

La 18 mai 2016, SA „IntroscoP” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat (în prezent Serviciul Fiscal de Stat) cu privire la anularea actului administrativ.

În motivarea acțiunii reclamanta a indicat că, în baza cererilor depuse privind 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 privind inițierea controlului fiscal nr.5225 din 17 februarie 2016, 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 Codului fiscal și Regulamentului privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, aprobat prin Hotărârea Guvernului RM nr.93 din 1 februarie 2013.

SA „IntroscoP” a menționat 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 29 februarie 2016 privind restituirea TVA.

Prin decizia menționată s-a decis: de a confirma spre restituire din buget TVA, restituită anterior fără control în conformitate cu prevederile pct.13 din Regulamentul privind restituirea TVA aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.93 din 1 februarie 2013, în sumă totală de 8 158 759 de lei, inclusiv: L/01/2015 - 160 000 de lei, L/02/2015 - 160 000 de lei, L/03/2015 - 180 000 de lei, L/04/2015 - 235 000 de lei, L/05/2015 - 534 552 de lei, L/06/2015 - 1 330 092 de lei, L/07/2015 - 1 028 909 de lei, L/08/2015 - 1 230 000 de lei, L/09/2015 - 1 559 500 de lei, L/10/2015 - 1 396 045 de lei, L/11/2015 - 344 661 de lei, care este mai mică cu 1 036 741 de lei (pentru L/05/2015 - cu 85 448 de lei, L/06/2015 - cu 329 908 de lei, L/07/2015 - cu 131 091 de lei, L/10/2015 - cu 489 955 de lei și L/11/2015 - cu 339 de lei; de a accepta spre restituire din buget TVA pentru luna decembrie 2015 în sumă de 766 000 de lei; sumă destinată trecerii în cont pentru perioada ulterioară L/01/2016 ce constituie 1 037 444 de lei, achitată integral prin conturile bancare, inclusiv: 1 036 625 de lei - suma TVA care nu participă la restituire din buget, aferentă tranzacțiilor care nu au fost confirmate până la producător sau importator în conformitate cu pct. 27 din Regulament; organul fiscal va sesiza organele de drept în vederea clarificării activității agenților economici, care întrunesc posibili indici ai pseudo activității de întreprinzător. Dacă organele de drept vor califica activitatea agenților economici nominalizați cu indici ai infraționilor prevăzute de legea penală, organul fiscal își rezervă dreptul de a recalcula obligațiunile fiscale la capitolul „TVA”, restituirea TVA se efectuează în contul stingerii datoriilor SA „Introsco” (sau al creditorilor săi), iar în caz contrar, la cererea agentului economic, în contul viitoarelor obligații ale acestora față de bugetul public național sau la contul bancar al SA „Introsco”.

Astfel, în cadrul controlului fiscal și prin decizia contestată, organul fiscal a stabilit că, în baza cererilor depuse anterior, în conformitate cu prevederile pct.13 al Regulamentului, fără efectuarea controlului tematic de IFPS, pentru perioadele fiscale ianuarie-noiembrie 2015, SA „Introsco” a beneficiat de restituirea TVA din buget în sumă totală de 9 195 500 de lei.

SA „Introsco” prin cererea nr. 4/136 din 28 ianuarie 2016 a solicitat spre restituire din buget a TVA în sumă de 766 000 de lei, pentru perioada fiscală decembrie 2015, invocând că nu a beneficiat de restituirea TVA din buget în baza prevederilor pct. 13 al Regulamentului.

A menționat că, în cadrul controlului, inspectorii fiscali au stabilit că, la controlul calculării și plenitudinii achitării TVA de către contribuabil pentru perioada supusă controlului, încălcări nu s-au stabilit, iar la verificarea informațiilor privind facturile fiscale neînregistrate în Registrul general electronic al facturilor fiscale și eliberate, încălcări nu au fost depistate.

Societatea a notat că, conform concluziilor IFPS, s-a stabilit că societatea a respectat integral obligațiile fiscale aferente TVA, onorându-și obligațiile conform prevederilor legale, încălcări nefiind identificate. La fel, organul fiscal a stabilit că în perioadele fiscale 01/2015-12/2015, 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 – 4 970

244 de lei, cu TVA aferentă în sumă de 994 048 de lei; livrări la cota „zero”, în conformitate cu prevederile art. 104 lit. a) Cod fiscal în sumă totală de 95 813 231 de lei; valoarea livrărilor la export care va participa la determinarea sumei TVA spre restituire din buget și care corespund cerințelor pct. 32 al Regulamentului ce constituie 9 5813 231 de lei. Suma TVA calculată pe calea înmulțirii cotei standard (20%) la valoarea livrării impozitate cu TVA la cota „zero” ce constituie 19 162 646 de lei (95813231 lei x 20%); procurări și import de mărfuri și servicii cu TVA aferentă în sumă de 10 955 474 de lei (TVA la import constituind 2 094 530 de lei, inclusiv TVA la import de servicii 43 347 de lei), dintre care 10 940 964 de lei achitată prin conturi bancare, 14 510 de lei achitată altfel și 1 036 625 de lei aferentă procurărilor de la agenții economici care întrunesc posibili indici ai pseudo activității de întreprinzător.

A indicat că, în actul de control și decizia contestată, organul fiscal menționează că în conformitate cu prevederile pct.27 al Regulamentului, au efectuat controlul prin contrapunere la furnizorii de marfă și servicii conform principiului până la producător sau importator și luând în considerație prevederile Circularei IFPS nr.26-08/2-11/1-2/1565/4948 din 17 iunie 2014 a fost efectuată verificarea furnizorilor de marfa 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 pseudo activității de întreprinzător, cu scopul excluderii sumelor TVA provenite din tranzacțiile cu entitățile respective din calculul privind determinarea sumelor TVA spre restituire din buget.

În acest sens, reclamanta a susținut că, organul fiscal a efectuat controale fiscale prin contrapunere, conform principiului până la producător sau importator la – SRL „Fortunacons”, SRL „Dialin Exim”, SRL „Biaspro Lux” și SRL „Stil Cons”. În cadrul controlului de contrapunere efectuat la SRL „Fortunacons” și SRL „Dialin Exim” (care au prestat direct servicii S.A. „Introscoop”), stabilește organul fiscal că aceste companii au prestat societății reclamante serviciile de executare a lucrărilor de construcție prin intermediul altor subantreprenori și în activitatea acestora au fost stabilite procurări directe sau în lanț de la întreprinderi ce nu declară și/sau nu achită TVA la buget și activitatea cărora întrunește indici ai pseudo activității de întreprinzător, și anume:

- la capitorul I - Subantreprenori aferenți SRL „Fortunacons” – SRL „Vivax-Construct” - care nu a calculat și nu a achitat TVA la buget, ulterior fiind anulată ca plătitor TVA la 26 noiembrie 2015, a prestat servicii SRL „Fortunacons” în valoare totală fără TVA de 683 617 de lei, cu TVA aferentă în sumă de 136 723 de lei; SRL „Albriz” care nu a calculat și nu a achitat TVA la buget, ulterior fiind anulată ea plătitor TVA la 12 octombrie 2015, a prestat servicii SRL „Fortunacons” în valoare totală fără TVA de 454 246,86 de lei, cu TVA aferentă în sumă de 90 849 de lei; SRL „Biaspro Lux” a prestat servicii SRL „Fortunacons” la valoarea fără TVA de 593 917 de lei (inclusiv materiale -421 830 de lei și servicii 172 087 de lei) cu TVA 118 783 de lei. SRL „Vivax-Construct” a prestat serviciile de manoperă SRL „Biaspro Lux” în valoare fără TVA de 163 333 de lei cu TVA aferent de 32 667 de lei (ceea ce constituie 95% din valoarea serviciului prestat de către SRL „BiasproLux”.

- la capitolul II - Subantreprenori aferenți SRL „Dialin Exim” – SRL „Stil-Cons” – care a executat lucrări pentru SRL „Dialin Exim” individual în valoare fără TVA de 3 432 397 de lei cu TVA 686 480 de lei, precum și prin intermediul SRL „Studexan” în valoare de 911 468 de lei fără TVA, cu TVA aferent de 182 294 de lei, care la rândul lui, pe parcursul anului 2015 a înregistrat procurări directe și în lanț de la întreprinderi ce nu declară și/sau nu achită TVA la buget; - SRL „Abis Const” - care a efectuat lucrări de reparație a acoperișului ce aparține S.A. „Introsco” livrate SRL „Dialin Exim” în valoare fără TVA de 199 363 de lei cu TVA aferent de 39 873 de lei.

La fel, organul fiscal a menționat că SRL „Abis Const” a efectuat procurări de la SRL „Vivax Construct” (care nu a calculat și achitat TVA la buget pe parcursul anului 2015) la valoarea totală fără TVA de 274 204 de lei cu TVA aferent de 54 841 de lei.

Ulterior, SRL „Dialin Exim” a livrat către SA „Introsco” lucrările de reparație a acoperișului în valoare fără TVA de 661 643 de lei cu TVA aferent de 132 328 lei; SRL „Secom Service” - care a efectuat lucrările de reparație a semnalizării clădirii de producere ce aparține SA „Introsco”, a livrat servicii către SRL „Dialin Exim” în valoare fără TVA de 1 632 381 de lei cu TVA aferent de 326 474 de lei. Concomitent, SRL „Secom Service” a efectuat procurări de la SRL „Studexan” care pe parcursul anului a efectuat procurări directe și în lanț de la întreprinderi ce nu declară și/sau nu achită TVA la buget – SRL „Rodion Service” și SRL „Autoconex”, anulați ca plătitori TVA.

Totodată, organul fiscal a menționat că, SRL „Studexan” a întrunit semne de infracțiune înregistrând procurări de la SRL „Rodion Service” și SRL „Autoconex”, anulați ca plătitori TVA.

Ulterior, au fost solicitate controale prin contrapunere la agenții economici SRL „Sinis” și SRL „Studexan” și în cazul parvenirii unor informații suplimentare de la IFS teritoriale constatate în cadrul controalelor fiscale prin contrapunere, efectuate sub aspectul pct.27 al Regulamentului, Serviciul Fiscal de Stat își rezervă dreptul de a efectua recalculul sumelor TVA acceptate spre restituire din buget. Iar, organul fiscal a relatat că, suma totală a TVA aferentă procurărilor în lanț de la întreprinderi care au fost create cu intenția de a desfășura pseudo activitate de întreprinzător care urmează a fi exclusă din calculul privind determinarea sumei TVA spre restituire din buget pentru perioada supusă controlului constituie 1 036 625 de lei.

SA „Introsco” a indicat că, nefiind de acord cu decizia IFPS nr.16/78/T/50 din 4 martie 2016 în partea neconfirmării sumei TVA în mărime de 1 036 625 de lei din suma TVA spre restituire din buget și considerând că, IFPS ilegal a refuzat confirmarea spre restituire din buget a sumei de 1 036 625 de lei, restituită anterior fără control în conformitate cu prevederile pct.13 din Regulamentul privind restituirea TVA aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.93 din 1 februarie 2013, a depus contestația nr.210 din 30 martie 2016 la decizia IFPS nr.16/78/T/50 din 4 martie 2016.

Ca urmare, prin decizia nr.98 din 29 aprilie 2016 pe mărimea contestației nr.210 din 30 martie 2016 a SA „Introsco” împotriva deciziei IFPS nr.16/78/T/50

din 4 martie 2016, s-a considerat neîntemeiată contestația depusă de contribuabil și lipsa temeiului legal de modificare sau anulare a deciziei contestate.

A mai indicat reclamanta că, în decizia nr.98 din 29 aprilie 2016, organul fiscal nu a adus niciun contraargument a celor invocate de SA „IntroscoP”, ci a expus integral conținutul deciziei contestate.

Societatea în acest context a relatat că, a semnat cu SRL „Fortunacons” contractul de antrepriză nr.42 din 7 aprilie 2015 privind executarea lucrărilor de construcție referitor la reparația capitală a blocului de producere nr. 3, etajul 2, amplasat în mun. Chișinău, str. Meșterul Manole 20, iar la rândul său, SRL „Fortunacons” a executat lucrările de construcție contractate și a livrat SA „IntroscoP” servicii în valoare totală de 8 937 965,56 de lei, inclusiv TVA în sumă de 1 489 660,93 de lei.

Reclamanta a menționat că, a recepționat serviciile executate de SRL „Fortunacons” și a achitat, prin virament, serviciile livrate în sumă de 8 937 965,56 de lei, inclusiv TVA în sumă de 1 489 660,93 de lei.

A relevat că, reieșind din actul de control nr.5-675898 din 29 februarie 2016, inspectorii fiscali au menționat că pentru executarea lucrărilor contractate cu SA „IntroscoP”, SRL „Fortunacons” a contractat subantreprenori, care nu au calculat și achitat TVA la buget, serviciile cărora nu au fost confirmate conform pct.27 al Regulamentului, după principiul până la producător sau importator, SRL „Fortunacons” însă achitând integral serviciile prestate de către aceștia, inclusiv TVA.

SA „IntroscoP” a indicat că a mai semnat cu SRL „Dialin-Exim” contractul de antrepriză nr.2/04/15 din 29 aprilie 2015 privind executarea lucrărilor de construcție cu privire la reparația capitală a etajului 1 și 3 a blocului de producere amplasat pe str. Otovasca 29, mun. Chișinău, prin care s-a executat lucrările de construcție contractate și s-a livrat servicii în valoare totală de 26 817 981 de lei, inclusiv TVA în sumă de 4 469 664 de lei. La rândul său, societatea a recepționat serviciile executate de către SRL „Dialin-Exim” și a achitat, prin virament serviciile livrate în valoare de 26 817 981 de lei, inclusiv TVA în sumă de 4 469 664 de lei.

Așa cum reiese din actul de control nr.5-675898 din 29 februarie 2016 pentru executarea lucrărilor contractate cu SA „IntroscoP”, SRL „Dialin-Exim” a contractat subantreprenori, care la rândul lor au contractat alți subantreprenori care nu au calculat și achitat TVA la buget, serviciile cărora nu au fost confirmate conform pct. 27 al Regulamentului, după principiul până la producător sau importator, SRL „Dialin-Exim”, însă achitând integral serviciile prestate de către aceștia, inclusiv TVA.

Societatea reclamantă a mai invocat că și-a onorat integral obligațiile financiare față de antreprenorii SRL „Fortunacons” și SRL „Dialin-Exim”, inclusiv achitarea integrală a obligațiilor TVA, fapt susținut și confirmat și de inspectorii fiscali prin actul de control nr. 5-675898 din 29 februarie 2016, iar SRL „Fortunacons” și SRL „Dialin-Exim” la rândul lor au calculat și achitat TVA pentru serviciile primite de la subantreprenorii lor.

A opinat reclamanta că, așa cum reiese din actul de control și decizia IFPS nr. 16/78/T/50 din 4 martie 2016, întreprinderile care conform constatărilor organului

fiscal, nu au calculat și/sau nu au achitat TVA la buget, fac parte tocmai din lanțul de categoria 2, 3 și 4, cu care SA „Introsco” nu a contractat, nu deține niciun mecanism de fapt și de drept de a controla activitatea acestora și de a-i obliga să își onoreze obligațiile la bugetul de stat.

A indicat că, a contractat cu SRL „Fortunacons” și SRL „Dialin-Exim”, față de care a achitat integral serviciile prestate, inclusiv TVA.

SA „Introsco” a remarcat că, nu are mecanisme de a verifica operațiunile comerciale, anterioare sau subsecvente, ale altor agenți economici, nu poate lua cunoștință de intențiile acestora, respectiv acțiunile și/sau omisiunile furnizorului său care a emis facturile și ale celorlalți subantreprenori, pe care nu îi poate și nici nu are obligația de a-i controla și cărora nu le poate pretinde un anumit comportament.

A remarcat că, responsabilitatea pentru achitarea impozitului – TVA perceput de la SA „Introsco” de către furnizorii de mărfuri, materiale și servicii este în totalitate pe seama furnizorilor respectivi, deoarece societatea nu este investită cu drepturi și obligațiuni de asigurare a colectării depline și la termen a impozitelor, acestea fiind atribuite organelor de stat iar dacă există careva îndoieli în partea ce ține de drepturile, obligațiunile și responsabilitățile contribuabilului fiscal, ele se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

Ca urmare, reclamanta a considerat oportun de a indica ca unică condiție de trecere în cont a TVA este ca livrarea să fie efectuată de către furnizorul care a eliberat factura fiscală, și ulterior factura fiscală să fie eliberată de organul autorizat, în modul stabilit, prin verificarea înregistrării facturii fiscale în Registrul general al facturilor fiscale.

Astfel, SA „Introsco” a considerat că, nu poartă nicio răspundere pentru acțiunile/inacțiunile furnizorilor SRL „Fortunacons” și SRL „Dialin-Exim”.

La caz, odată întrunite condițiile expres prevăzute de lege, fiind prezentate toate actele confirmative și onorarea obligațiunilor fiscale la buget de către agentul economic solicitant, motive de refuz în restituirea TVA nu există.

Mai mult, organul fiscal în decizia sa nu elucidează în ce constau încălcările admise de SA „Introsco”, evitând a descrie care motive sunt imputabile SA „Introsco” pentru a refuza în recunoașterea sumei TVA în mărime de 1 036 625 de lei spre restituire din buget, concluziile referindu-se doar în partea neachitării TVA la buget de către alți agenți economici.

Totodată, prin decizia nr.16/78/T/50 din 4 martie 2016, organul fiscal a confirmat că SA „Introsco” a respectat integral prevederile art. 102 alin. (8) Cod fiscal și pct. 32 al Regulamentului și a prezentat documentele care atestă efectuarea exportului de servicii, impozitate la cota “zero”, și anume, declarațiile privind TVA; registrele de evidență a livrărilor și procurărilor; copiile contractelor în baza cărora a fost efectuate livrări de servicii; confirmările de la beneficiarii serviciilor exportate; documentele de plată ce confirmă achitarea serviciului; declarațiile vamale și documentele ce atestă transportarea bunurilor materiale după prelucrare în afara teritoriului vamal al Republicii Moldova. Totodată, că SA „Introsco” are dreptul la restituirea TVA din buget în cazul întrunirii prevederilor legale stabilite la art.101 alin.(5) și art.102 alin.(8) ale Codului Fiscal și pct.32 al Regulamentului.

În acest sens, organul fiscal nu a stabilit nicio pretenție față de SA „Introscoop”, respectiv motive de refuz în neconfirmarea sumei TVA în mărime de 1 036 625 de lei spre restituire, nu există.

A afirmat că, organul fiscal nu a invocat niciun motiv de refuz în nerecunoașterea sumei TVA în mărime de 1 036 625 de lei spre restituire din buget, iar unicul motiv de refuz invocat îl constituie pct. 27 al Regulamentului și faptul că, în rezultatul efectuării controlului prin contrapunere la SRL „Fortunacons” și SRL „Dialin-Exim” s-a stabilit că, aceștia au contractat direct sau în lanț subantreprenori care nu au calculat și/sau nu au achitat TVA la buget și întrunesc indici ai pseudo activității de întreprinzător, motiv care nu își regăsește confirmare de drept în situația dată și care conform Codului fiscal și Regulamentului, nu constituie un motiv de refuz a restituirii TVA din buget, în cazul când SA „Introscoop” a respectat integral obligațiile fiscale și a întrunit condițiile care acordă dreptul la restituirea TVA conform Codului fiscal.

Deci, reieșind din pct.27 al Regulamentului, inspectorii fiscali au dreptul de a efectua controalele fiscale prin contrapunere la furnizorii de mărfuri și servicii, conform principiului - până la producător sau importator, adică un drept de a efectua controlul furnizorilor respectivi (și în cazul confirmării dubiilor să îi tragă la răspundere pe ei), dar nu un drept sau motiv de refuz a restituirii TVA.

Societatea a specificat în susținerea poziției sale, că organul fiscal nu au prezentat careva acte normative din care să reiasă dreptul său de a exclude și a nu confirma sumele TVA spre restituire în cazul neonorării obligațiilor fiscale de către alți agenți economici, or, pct. 27 al Regulamentului nu conține prevederi privind refuzul restituirii TVA, astfel de organul fiscal se încearcă a se imputa în mod artificial „încălcări” de ordin fiscal contribuabilului, deși, art. 11(1) al Codului Fiscal, prevede că toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

SA „Introscoop” a mai evidențiat că, în actul de control, organul fiscal face trimitere drept temei la Circulara IFPS nr. 26-08/2-11/1-2/1565/4948 din 17 iunie 2014, în baza căreia au efectuat 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 pseudo activității de întreprinzător. Mai mult, această Circulară nu este făcută public, respectiv SA „Introscoop” nu are acces la acest act pentru a ține cont de ea în desfășurarea activității, precum și nu poate determina corectitudinea acțiunilor și concluziilor organului fiscal.

Așa, cum reiese din actul de control nr. 5-675898 din 29 februarie 2016 și decizia IFPS nr. 16/78/T/50 din 4 martie 2016, SA „Introscoop” corect a calculat și achitat TVA la buget, în baza facturilor fiscale eliberate de către furnizori, conform tranzacțiilor care au avut loc în realitate, adică au fost realizate.

SA „Introscoop” a achitat furnizorilor costul valorilor mărfurilor și serviciilor procurate, inclusiv TVA, iar, obligația societății survine din momentul achitării TVA către SRL „Fortunacons” și SRL „Dialin-Exim”, care conform legislației fiscale, sunt obligați să rețină sau să perceapă de la altă persoană și să achite la buget plățile indicate, a încetat din momentul achitării sumelor TVA, obligația

fiind preluată de către SRL „Fortunacons” și SRL „Dialin-Exim”, aceștia la rândul lor achitând TVA furnizorilor de servicii și mărfuri care au livrat în adresele lor.

Astfel, SA „Introsco” în temeiul normelor legale este exonerat de răspundere pentru neexecutarea obligațiilor fiscale de către furnizorii săi, cu atât mai mult nici pentru lanțul de furnizori ai acestora, respectiv IFPS nu poate refuza confirmarea restituirii TVA din motivul invocat în decizie.

Respectiv, nu este compatibil cu prevederile Codului fiscal aferente administrării și restituirii TVA din buget, să se sancționeze SA „Introsco”, prin refuzarea dreptului la restituire, care nu știa și nu ar fi putut să știe că anumite operațiuni ale furnizorilor respectivi sunt implicate în anumite fraude, deoarece conform prevederilor legale stabilite la Titlul V „Administrare fiscală” al Cod fiscal al RM, doar organele fiscale sunt responsabile de asigurarea colectării depline și la termen a impozitelor și taxelor de la contribuabilii obligați a vărsa impozitele și taxele în buget.

În acest context, a menționat că, achitarea la buget a TVA fiind o obligație fiscală a vânzătorului, nu poate fi pusă pe seama consumatorului de valori materiale și servicii procurate, odată ce SA „Introsco” ca și cumpărător de bună credință, concomitent cu costul mărfurilor și serviciilor, i-a achitat furnizorilor și taxa pe valoare adăugată, fapt confirmat și de către organul fiscal.

Reclamanta a considerat că, refuzul IPFS în confirmarea spre restituire din buget a TVA în sumă de 1 036 625 de lei este neîntemeiat și echivalează cu impunerea SA „Introsco” să suporte consecințele subantreprenorilor furnizorilor de servicii, care au omis să își onoreze obligațiile de plată a TVA la buget.

A mai menționat și faptul că, persoanele juridice care nu și-au onorat obligațiunile față de buget, au fost anulate ca plătitor TVA la 12 octombrie 2015 și 26 noiembrie 2015, după înregistrarea livrărilor în cauză, iar SRL „Fortunacons” și SRL „Dialin-Exim” declarau facturile fiscale primite de la subantreprenori, acestea fiind înregistrate în baza de date ca fiind scrise în adresa SRL „Fortunacons” și SRL „Dialin-Exim” și/sau alți subantreprenori, cu atât mai mult, la agentul economic SRL „Sinis”.

Reclamanta a remarcat că, însuși organul fiscal a menționat că SA „Introsco” nu a admis nicio încălcare fiscală la calcularea și achitarea TVA, cu toate acestea organul fiscal aplică sancțiuni SA „Introsco”, întreprindere care este un contribuabil mare la bugetul de stat și face parte din prima categorie de credibilitate și are un aport deosebit la dezvoltarea țării prin crearea locurilor noi de muncă și sporirea impozitelor și taxelor la bugetul de stat, ceilalți care s-ar face vinovați de anumite fraude rămânând însă nepedepsiți, inspectorii fiscali invocând că unii dintre ei nu pot fi găsiți.

Ca urmare, IFPS prin pct.III al deciziei a dispus suma destinată trecerii în cont pentru perioada ulterioară L/OI/2016 constituie 1 037 444 de lei, achitată integral prin conturile bancare, inclusiv: 1 036 625 de lei - suma TVA, nu participă la restituire din buget, aferentă tranzacțiilor care nu au fost confirmate până la producător sau importator în conformitate cu pct. 27 din Regulament. Or, IFPS se contrazice prin acțiuni când pe de o parte, dispune de a trece în cont suma în valoare de 1 036 625 de lei (adică o recunoaște ca fiind achitată de către S.A. „Introsco”), o ia în considerație la efectuarea calculului depășirii sumei TVA

achitate sau care urmează a fi achitată, chiar dacă așa cum menționează provine din activități ce fac parte dintr-un lanț fraudulos al TVA, iar pe de altă parte o exclude din suma TVA spre restituire, cu abatere de la prevederile pct.35 al Regulamentului, care stabilește expres că se acceptă spre restituire suma TVA determinată ca diferența dintre suma TVA trecută în cont și suma TVA calculată pentru livrările efectuale.

Astfel, IFPS neîntemeiat a refuzat neconfirmarea TVA restituită din buget a SA „Introsco” în valoare de 1 036 625 de lei, deoarece nu există careva temeuri legale de atragere la răspundere fiscală a SA „Introsco”, deoarece nu au fost comise încălcări fiscale, iar mențiunile organului fiscal privind încălcarea prevederilor pct.27 al Regulamentului privind restituirea taxei pe valoare adăugată este neîntemeiată.

Mai mult, SA „Introsco” a considerat că, nu poate purta răspundere pentru neexecutarea obligațiilor fiscale de o altă întreprindere, deoarece art.232 al Codului fiscal prevede expres că, răspunderea pentru încălcarea fiscală o poartă doar contribuabilul, iar SA „Introsco” nu a săvârșit anumite încălcări care ar duce la aplicarea art.231 al Codului Fiscal privind tragerea la răspundere pentru încălcarea fiscală.

Reclamanta a solicitat, anularea deciziei IFPS nr/16/78/T/50 din 4 martie 2016 în partea neconformării spre restituire SA „Introsco” a TVA în sumă de 1 036 625 de lei și excluderii sumei TVA în mărime de 1 036 625 de lei din cuantumul TVA care participă la restituirea TVA din bugetul de stat, precum și recunoașterea dreptului SA „Introsco” la restituirea din buget a TVA în mărime de 1 036 625 de lei.

Prin hotărârea din 4 septembrie 2017 a Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani, cererea de chemare în judecată depusă de SA „Introsco” a fost admisă și s-a anulat decizia IFPS nr.16/78/T/50 din 4 martie 2016, în partea neconfirmării spre restituire SA „Introsco” a TVA în sumă de 1 036 625 de lei și excluderii sumei TVA în mărime de 1 036 625 de lei din cuantumul TVA care participă la restituirea TVA din buget.

La 21 septembrie 2017, Serviciul Fiscal de Stat a declarat apel împotriva hotărârii din 4 septembrie 2017 a Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani.

Prin decizia din 24 aprilie 2018 a Curții de Apel Chișinău, a fost respins apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat și a fost menținută hotărârea din 4 septembrie 2017 a Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani.

La 19 iulie 2018, Serviciul Fiscal de Stat a declarat recurs împotriva deciziei din 24 aprilie 2018 a Curții de Apel Chișinău.

În motivarea recursului a invocat dezacordul cu decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe, considerându-le neîntemeiate și pasibile de casare.

Recurentul a menționat că instanțele de judecată au interpretat în mod eronat legea, temei prevăzut de art. 432 alin. (2) lit. c) Cod de procedură civilă.

A relatat recurentul că, nu poate fi reținut argumentul instanței de apel precum că organul fiscal nu a stabilit nicio pretenție față de SA „Introsco”, iar motiv legal de refuz în neconfirmarea sumei TVA în mărime de 1 036 625 de lei spre restituire, este neîntemeiat. Or, art. 3 alin. (1) și 102 alin. (1) ale Codului Fiscal și pct. 7, 13, 14 și 19 din Hotărârea Guvernului nr. 93 din 1 februarie 2013 pentru

aprobarea Regulamentului privind restituirea taxei pe valoare adăugată, prevede contrariul.

Mai mult, recurentul a menționat că, nu poate fi reținut nici argumentul Curții de Apel Chișinău precum că, IFPS neîntemeiat a refuzat restituirea TVA din buget SA „Introsco” în mărime de 1 036 625 de lei, neexistând anumite temeuri legale de tragere la răspundere fiscală a SA „Introsco” și nefiind comise încălcări fiscale, aceasta deoarece în conformitate cu pct. 13 al Regulamentului, pentru perioadele fiscale ianuarie-decembrie 2015 SA „Introsco” a beneficiat de restituirea TVA din bugetul în sumă de 9 195 500 de lei, în lipsa efectuării controalelor tematice.

Conform cererii f/n din 28 ianuarie 2016 (nr. 4/136 de înregistrare la SFS din 28 ianuarie 2016) SA „Introsco” a solicitat restituirea TVA în sumă de 766 000 de lei, aferentă livrărilor impozitate cu TVA la cota „zero” pentru perioada fiscală 12/2015.

Potrivit datelor controlului fiscal, valoarea livrărilor la export pentru perioadele fiscale 01/2015-12/2015, care au participat la determinarea sumei TVA spre restituire din buget și care corespunde cerințelor pct.32 din Regulament constituiau 95 813 231 de lei. Suma TVA calculată pe calea înmulțirii cotei standard (20%) la valoarea livrării impozitate cu TVA la cota „zero” constituie 19 162 646 de lei (95 813 231 de lei x 20%).

Astfel, conform pct. 27 din Regulament, în cadrul controlului au fost efectuate controale fiscale prin contrapunere, conform principiului până la producător sau importator la 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 și activitatea cărora întrunește posibili indici ai pseudo activității de întreprinzător, iar proveniența cărora nu a fost confirmată, și anume, SRL „Vivax-Construct”, anulată ca plătitor de TVA la 26 noiembrie 2015, fiind subantreprenor la SRL „Fortunacons”, SRL „Biaspro-Lux” și SRL „Dialin-Exim”, care la rândul lor au livrat serviciile SA „Introsco”.

A mai remarcat recurentul că, în temeiul deciziei SFS nr. 24/2c din 5 aprilie 2017 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Vivax Construct”, anexată la cererea de apel suplimentară a SFS) de către SFS a fost depus un denunț la PCCOCS prin scrisoarea nr. 26-12/2-09/1-1320 din 5 iunie 2017, anexată la cererea de apel suplimentară a SFS, prin care pentru perioada de activitate 1 ianuarie 2012-31 decembrie 2016, s-a constatat diminuarea și neachitarea impozitelor aferente Bugetului Public Național cu suma de 268 345 511 de lei (inclusiv 160 047 150 de lei TVA).

Totodată și SRL „Albriz” a fost anulată ca plătitor de TVA la 12 octombrie 2015, fiind subantreprenor la SRL „Fortunacons”, care a prestat servicii SA „Introsco”.

La fel, SA „Introsco” a documentat procurări în sumă de 22 348 318 de lei inclusiv TVA în sumă de 4 469 664 de lei de la SRL „Dialin-Exim”, care la rândul său a procurat servicii de la SRL „Studexan”, direct și prin intermediul SRL „Secom-Service” în valoare totală de 2 226 824 de lei, inclusiv TVA în sumă de 452 364 de lei, inclusiv pentru august 2015 în sumă de 118 306 de lei și septembrie

2015 în sumă de 223 824 de lei, octombrie 2015 în sumă de 110 234 de lei. Este de menționat că SRL Studexan” întrunește semne de infrațione, înregistrând procurări de la SRL „Rodion Service” și SRL „Autoconex”, anulați ca plătitori de TVA.

Serviciul Fiscal de Stat a considerat că, SA „Introsco” urma să beneficieze de restituirea TVA în cazul în care TVA era achitată la buget, iar ca urmare în cazul dat TVA nu a fost achitată de către agenții economici cu care SA „Introsco” a contractat, respectiv, societatea nu a fost în drept să beneficieze de restituirea TVA.

Recurentul a solicitat admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel și hotărârii primei instanțe, cu emiterea unei noi hotărâri de respingere a acțiunii.

Prin referința din 26 septembrie 2018, SA „Introsco” a solicitat respingerea cererii de recurs, ca inadmisibilă.

Prin referința din 21 noiembrie 2018, SA „Introsco” a reiterat motivele de fapt și de drept indicate în cererea de chemare în judecată, solicitând respingerea cererii de recurs declarată de Serviciul Fiscal de Stat, precum și compensarea cheltuielilor de judecată în mărime de 10 152,60 de lei.

În conformitate cu art. 434 Cod de procedură civilă, recursul se declară în termen de 2 luni de la data comunicării hotărârii sau a deciziei integrale, dacă legea nu prevede altfel. Termenul de 2 luni este termen de decădere și nu poate fi restabilit.

Curtea de Apel Chișinău a pronunțat decizia contestată la 24 aprilie 2018.

Recurentul a recepționat decizia contestată la 23 iunie 2018. (f.d. 143, vol.II)

Astfel, recursul declarat la 19 iulie 2018, este în termen.

Prin încheierea din 31 octombrie 2018, recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, a fost considerat admisibil.

În conformitate cu art. 441 Cod de procedură civilă, în cazul în care recursul este considerat admisibil, un complet din 5 judecători examinează fondul recursului.

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

În conformitate cu art. 444 Cod de procedură civilă, recursul se examinează fără înștiințarea participanților la proces.

Examinând argumentele invocate în cererea de recurs în raport cu materialele cauzei, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră necesar de a admite recursul, de a casa decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe, cu emiterea unei noi hotărâri, de respingere a cererii de chemare în judecată din considerentele ce urmează.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. b) Cod de procedură civilă, instanța de recurs, 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, în baza deciziei IFPS nr. 5225 din 17 februarie 2016, Direcția control fiscal nr. 2 din cadrul Direcției Generale

Administrarea Marilor Contribuabili, au efectuat la SA „Introsco” un control fiscal la fața locului, prin metoda verificării tematice, referitor la corectitudinea calculării și plenitudinea achitării la buget a TVA pentru perioadele fiscale ianuarie – decembrie 2015, confirmarea sumelor TVA restituite din buget conform declarațiilor TVA pentru perioadele fiscale ianuarie – noiembrie 2015 în baza prevederilor pct. 13 din Regulamentul privind restituirea TVA, aprobat prin hotărârea Guvernului nr. 93 din 1 februarie 2013, aprecierea spre restituire din buget a sumei TVA aferentă livrărilor de servicii impozitate cu TVA la cota „zero” efectuate în perioada fiscală decembrie 2015.

La fel, s-a stabilit că, prin actul de control nr. 5-675898 din 29 februarie 2016, prelungit pe actul de control nr. 553662, inspectorii principali ai Direcției control fiscal nr. 2 din cadrul Direcției Generale Administrarea Marilor Contribuabili au concluzionat că:

- s-a confirmat TVA spre restituire din buget pentru perioadele fiscale ianuarie – decembrie 2015 în sumă totală de 8 158 759 de lei, sau cu suma de 1 036 741 de lei mai puțin decât suma totală solicitată pentru perioada ianuarie – decembrie 2015, inclusiv pentru următoarele perioade fiscale: ianuarie 2015 în sumă de 160 000 de lei, februarie 2015 în sumă de 16 000 de lei, martie 2015 în sumă de 18 000 de lei, aprilie 2015 în sumă de 235 000 de lei, mai 2015 în sumă de 534 552 de lei, iunie 2015 în sumă de 1 330 092 de lei, iulie 2015 în sumă de 1 028 909 de lei, august 2015 în sumă de 1 230 000 de lei, septembrie 2015 în sumă de 1 559 500 de lei, octombrie 2015 în sumă de 1 396 045 de lei și noiembrie 2015 în sumă de 344 661 de lei.

- în conformitate cu art. 101 alin. (5) Cod Fiscal, s-a propus spre restituire din buget TVA în suma de 766 000 de lei, condiționată de livrările de servicii impozitate cu TVA la cota „zero” pentru perioada fiscală decembrie 2015.

- suma TVA destinată trecerii în cont pentru perioada fiscală ulterioară ianuarie 2016, constituie 1 037 444 de lei, integral achitată prin contul de decontare, inclusiv suma de 1 036 625 de lei, provenită de la agenți economici care întrunesc posibili indici ai activității de întreprinzător, care n-au calculat și n-au achitat TVA la buget.

- pct. 4 al actului de control prevede că, în cazul parvenirii unor informații suplimentare prin care va fi atestată existența unor semne de infracțiune sau încălcare fiscală sub aspectul pct. 27 al Regulamentului privind restituirea TVA, aprobat prin Hotărârea Guvernului a Republicii Moldova nr. 93 din 1 februarie 2013, Serviciul Fiscal de Stat rezervându-și dreptul de a efectua recalculul sumelor TVA acceptate spre restituire din buget. (32-41, vol. I)

Tot actele cauzei atestă că, la 4 martie 2016, IFPS a emis decizia nr. 16/78/T/50 privind restituirea taxei pe valoare adăugată SA „Introsco”, prin care a decis:

- a confirma spre restituire din buget TVA restituită anterior fără control în conformitate cu pct. 13 din Regulamentul privind restituirea TVA aprobat prin hotărârea Guvernului nr. 93 din 1 februarie 2013, în sumă totală de 8 158 759 de lei, inclusiv L/01/2015 – 160 000 de lei, L/02/2015 – 160 000 de lei, L/03/2015 – 180 000 de lei, L/04/2015 - 235 000 de lei, L/05/2015 – 534 552 de lei, L/06/2015 – 1 330 092 de lei, L/07/2015 – 1 028 909 de lei, L/08/2015 – 1 230 000 de lei,

L/09/2015 – 1 559 500 de lei, L/10/2015 – 1 396 045 de lei, L/11/2015 – 344 661 de lei, care este mai mică cu 1 036 741 de lei (pentru L/05/2015 cu 85 448 de lei, L/06/2015-329 908 de lei, L/07/2015 cu 131 091 de lei, L/10/2015 cu 489 955 de lei și L/11/2015 cu suma de 339 de lei);

- a accepta spre restituire din buget TVA pentru luna decembrie 2015 în sumă de 766 000 de lei;

- suma TVA destinată trecerii în cont pentru perioada ulterioară L/01/2016, constituie 1 037 444 de lei, achitată integral prin conturi bancare, inclusiv 1 036 625 de lei – suma TVA, care nu participă la restituire din buget, aferentă tranzacțiilor care n-au fost confirmate până la producător sau importator în conformitate cu pct. 27 din Regulament;

- organul fiscal va sesiza organele de drept în vederea calificării activității agenților economici care întrunesc posibili indici ai pseudo activității de întreprinzător. Dacă organele de drept vor califica activitatea agenților economici nominalizați cu indici ai infracțiunilor prevăzute de legea penală, organul fiscal își rezervă dreptul de a recalcula obligațiunile fiscale la capitolul „Taxa pe valoare adăugată”;

- restituirea TVA se efectuează în contul stingerii datoriilor SA „Introsco” (sau ale creditorilor) săi), iar în caz contrar, la cererea agentului economic , în contul viitoarelor obligații ale acestora față de bugetul public național sau la contul bancar a SA „Introsco”. (f.d. 42-43, vol.I)

Din materialul probator al cauzei rezultă că SA „Introsco” la 30 martie 2016 a depus contestație împotriva deciziei IFPS nr. 16/78/T/50 din 4 martie 2016, prin care a solicitat recunoașterea și confirmarea ca fiind legală restituirea sumei de 1 036 625 de lei și a modifica pct. I al deciziei IFPS nr. 16/78/T/50 din 4 martie 2016 în partea sumei TVA confirmate spre restituire din buget, și anume, de a modifica suma de „8 158 759 de lei” în suma de „9 159 384 de lei”. (f.d. 44-54, vol.I)

Iar, prin decizia IFPS nr. 98 din 29 aprilie 2016, s-a considerat neîntemeiată contestația depusă de către contribuabil și lipsa temeiului legal de modificare sau anulare a deciziei contestate. Contribuabilul s-a obligat să execute decizia contestată nr. 16/78/T/50 din 4 martie 2016 a IFPS. (f.d. 55-58, vol.I)

Este cert și faptul că, SA „Introsco” nefiind de acord cu actul administrativ s-a adresat cu cerere de chemare în judecată împotriva IFPS (în prezent Serviciul Fiscal de Stat) cu privire la anularea deciziei IFPS nr/16/78/T/50 din 4 martie 2016 privind restituirea taxei pe valoare adăugată, în partea neconformării spre restituire SA „Introsco” a TVA în sumă de 1 036 625 de lei și excluderii sumei TVA în mărime de 1 036 625 de lei, din quantumul TVA care participă la restituirea TVA din bugetul de stat, precum și recunoașterea dreptului SA „Introsco” la restituirea din buget a TVA în mărime de 1 036 625 de lei.

Fiind investită cu judecarea prezentului litigiu, prima instanță, prin hotărârea din 4 septembrie 2017 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, a admis cererea de chemare în judecată depusă de SA „Introsco” și a anulat decizia IFPS nr.16/78/T/50 din 4 martie 2016, în partea neconformării spre restituire SA „Introsco” a TVA în sumă de 1 036 625 de lei și excluderii sumei TVA în mărime de 1 036 625 de lei, din quantumul TVA care participă la restituirea TVA din buget. (f.d. 43-54, vol.II)

Judecând apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, prin decizia din 24 aprilie 2018 a Curții de Apel Chișinău a fost respins apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat și a fost menținută hotărârea din 4 septembrie 2017 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, instanța de apel considerând drept întemeiată hotărârea primei instanțe.

Pentru a decide astfel, instanța de apel a reținut că, prima instanță în mod justificat a conchis că SA „Introsco” nu are mecanisme de a verifica operațiunile comerciale, anterioare sau subsecvente, ale altor agenți economici, nu poate lua cunoștință de intențiile acestora, respectiv acțiunile și/sau omisiunile furnizorului său care a emis facturile și ale celorlalți subantreprenori, pe care SA „Introsco” nu îi poate și nici nu are obligația de a-i verifica și cărora nu le poate pretinde un anumit comportament.

Sub acest aspect, instanța de apel a evidențiat că, din actele cauzei cu certitudine rezultă că, pe fiecare dintre facturile SRL „Sinis” eliberate SRL „Dialin Exim” este efectuată înscrierea „Post Fiscal E. Ratușneac” și semnătura inspectorului fiscal nominalizat, circumstanță ce confirmă că la agentul economic SRL „Sinis”, în perioada prestării serviciilor era creat Post fiscal, ceea ce presupune că, inspectorul a verificat toate acțiunile și operațiunile întreprinzătorului, la care a fost instituit postul fiscal, neconstatând existența anumitor neregularități.

Mai mult că, responsabilitatea pentru achitarea impozitului TVA perceput de la SA „Introsco” de către furnizorii de mărfuri, materiale și servicii este în totalitate pe seama furnizorilor respectivi, așa cum societatea reclamantă nu este investită cu drepturi și obligațiuni de asigurare a colectării depline și în termen a impozitelor, acestea fiind atribuite organelor de stat.

Colegiul și-a fundamentat decizia adoptată în baza art. 169 alin. (2), 182 alin. (3), (4), 102 alin. (1), (7), (8), (10) și 101 alin. (5) ale Codului fiscal, pct. 18, 27 și 32 ale Regulamentului privind restituirea TVA aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.93 din 1 februarie 2013, remarcând că odată întrunite condițiile expres prevăzute de normele menționate, fiind prezentate toate actele confirmative și onorate obligațiile fiscale față de bugetul de stat, motive legale de refuz la restituirea TVA nu există.

Instanța de apel a evidențiat că, organul fiscal nu a invocat niciun motiv imputabil SA „Introsco” pentru a refuza în recunoașterea sumei TVA în valoare de 1 036 625 de lei spre restituire din buget, iar concluziile inspectorilor fiscali vizează neachitarea TVA la buget de către alți agenți economici.

Pe cale de consecință, instanța de apel a conchis că, SA „Introsco” are dreptul la restituirea TVA din buget în cazul întrunirii prevederilor legale stabilite la art.101 alin. (5) și art.102 alin. (8) ale Codului fiscal, pct.32 al Regulamentului, iar în acest sens, organul fiscal nu a stabilit nicio pretenție față de SA „Introsco”, respectiv motive legale de refuz în neconfirmarea sumei TVA în mărime de 1 036 625 de lei spre restituire, solicitată de către SA „Introsco” nu există.

Finalmente, instanța de apel a concluzionat că, SA „Introsco” în temeiul normelor legale este exonerat de răspundere pentru neexecutarea obligațiilor fiscale de către furnizorii săi, cu atât mai mult nici pentru lanțul de furnizori ai acestora, IFPS nu putea refuza în confirmarea restituirii TVA din motivul invocat

în decizia contestată, or, conform normelor legale SA „Introsco” nu are nici drepturi și nici obligațiuni de a urmări executarea obligațiilor fiscale de către aceștia.

Respectiv, nu este compatibil cu prevederile Codului fiscal, să se sancționeze SA „Introsco” prin refuzarea dreptului la restituire, care nu știa și nu ar fi putut să știe că anumite operațiuni ale furnizorilor respectivi posibil sunt implicate în anumite fraude.

Astfel că, SA „Introsco” nu poate purta răspundere pentru neexecutarea obligațiilor fiscale de către o altă întreprindere, deoarece art.232 al Codului Fiscal prevede expres că, răspunderea pentru încălcarea fiscală o poartă doar contribuabilul, iar SA „Introsco” nu a săvârșit careva încălcări care ar duce la aplicarea art.231 Cod fiscal privind tragerea la răspundere pentru încălcarea fiscală.

Însă, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție, verificând legalitatea temeiurilor invocate în cererea de recurs prin prisma legislației în vigoare ce guvernează raportul juridic litigios și a circumstanțelor stabilite, consideră necesar de casa decizia instanței de apel și hotărârii primei instanțe, cu emiterea unei noi hotărâri de respingere a cererii de chemare în judecată depusă de SA „Introsco” din considerentele ce urmează.

Conform art. 1 alin. (2) al Legii contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000, orice persoană care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, de către o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri, se poate adresa instanței de contencios administrativ competente pentru a obține anularea actului, recunoașterea dreptului pretins și repararea pagubei ce i-a fost cauzată.

Conform art. 3 alin. (1), (2) din aceeași lege, obiect al acțiunii în contenciosul administrativ îl constituie actele administrative, cu caracter normativ și individual, prin care este vătămat un drept recunoscut de lege al unei persoane, inclusiv al unui terț, emise de: a) autoritățile publice și autoritățile asimilate acestora în sensul prezentei legi; b) subdiviziunile autorităților publice; c) funcționarii din structurile specificate la lit.a) și b). Obiect al acțiunii în contenciosul administrativ poate fi și nesoluționarea în termenul legal a unei cereri referitoare la un drept recunoscut de lege.

Iar, conform art. 14 alin. (1) al Legii contenciosului administrativ, persoana care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, printr-un act administrativ va solicita, printr-o cerere prealabilă, autorității publice emitente, în termen de 30 de zile de la data comunicării actului, revocarea, în tot sau în parte, a acestuia, în cazul în care legea nu dispune altfel.

Art. 24 alin. (3) din lege prevede că, la examinarea în instanța de contencios administrativ a cererii în anulare, sarcina probațiunii este pusă pe seama pârâtului, iar în materie de despăgubire, sarcina probațiunii revine ambelor părți.

În același timp, art. 25 lit. a) din aceeași lege prevede că, judecând acțiunea, instanța de contencios administrativ adoptă hotărâre de respingere a acțiunii ca fiind nefondată sau depusă cu încălcarea termenului de prescripție.

Conform art. 8 alin. (2) lit. d) și e) Cod fiscal, contribuabilul este obligat să prezinte informații veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de

întreprinzător, precum și despre alte obiecte ale impunerii și să achite la buget, la timp și integral, ținând cont de prevederile art.7 alin.(5), sumele calculate ale impozitelor și taxelor, asigurând exactitatea și veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate.

Conform art. 102 alin. (1) Cod fiscal, în cazul achitării TVA la buget, subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori ai TVA, li se permite deducerea sumei TVA, achitată sau care urmează a fi achitată 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 deducerea sumei TVA la mărfurile, 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 mărfurile, serviciile menționate în conformitate cu art.115.

Iar, conform art. 113 alin. (4) Cod fiscal, data anulării înregistrării ca contribuabil al TVA se consideră data întocmirii actului de control în a cărui bază este emisă decizia conducerii Serviciului Fiscal de Stat privind anularea înregistrării.

Art. 129 pct. 11) Cod fiscal, definește controlul ca verificarea corectitudinii cu care contribuabilul execută obligația fiscală și alte obligații prevăzute de legislația fiscală și alte acte normative, inclusiv verificare a altor persoane sub aspectul legăturii lor cu activitatea contribuabilului prin metode, forme și operațiuni prevăzute de prezentul cod, iar art. 223 Cod fiscal, prevede că, verificarea prin contrapunere se aplică atât în cazul controlului fiscal cameral, cât și al celui la fața locului și constă în controlul concomitent al contribuabilului și al persoanelor cu care acesta are sau a avut raporturi economice, financiare și de altă natură, pentru a se constata autenticitatea acestor raporturi și a operațiunilor efectuate.

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție va reține că, speța supusă analizei are ca obiect, anularea deciziei IFPS nr/16/78/T/50 din 4 martie 2016 privind restituirea taxei pe valoare adăugată, în partea neconformării spre restituire SA „Introsco” a TVA în sumă de 1 036 625 de lei și excluderii sumei TVA în mărime de 1 036 625 de lei, din cuantumul TVA care participă la restituirea TVA din bugetul de stat, precum și recunoașterea dreptului SA „Introsco” la restituirea din buget a TVA în mărime de 1 036 625 de lei.

Raportând la caz, normele sus-citate, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că instanțele de judecată nejustificat au admis cererea de chemare în judecată depusă de SA „Instrosco”.

Or, incontestabil s-a stabilit prin actul de control fiscal la fața locului prin metoda verificării tematice nr. 5-675898 din 29 februarie 2016, prelungit pe actul de control nr. 553662, precum și prin controalele fiscale prin contrapunere, conform principiului până la producător sau importator efectuate la SRL „Fortunacons”, care a contractat la rândul său cu SRL „Vivax-Construct”, SRL „Albriz”, SRL „Biaspro-Lux” și la SRL „Dialin-Exim” care a contractat cu SRL „Stil-Cons”, SRL „Abis-Const”, SRL „Secom-Service”, SRL „Sinis” că, au fost

stabilite procurări directe sau în lanț de la întreprinderi ce nu au calculat și nu au achitat TVA la buget și activitatea cărora întrunește indici ai pseudo activității de întreprinzător, proveniența cărora nu a fost confirmată.

În această ordine de idei, instanța de recurs consideră necesar de a învedera că, SRL „Vivax-Construct” a fost anulată ca plătitor de TVA la 26 noiembrie 2015 și SRL „Albriz” a fost anulată ca plătitor de TVA la 12 octombrie 2015, fiind subantreprenori la SRL „Fortunacons”, SRL „Stil-Cons” fiind subantreprenor a SRL „Dialin-Exim”, a contractat cu SRL „Studexan” care pe parcursul anului 2015 a înregistrat procurări directe și în lanț de la întreprinderile ce nu declară și/sau achită TVA la buget, SRL „Abis-Const” fiind subantreprenor a SRL „Dialin-Exim” a efectuat procurări de la SRL „Vivax-Construct”, care nu a calculat și nu a achitat TVA la buget, ulterior anulată ca plătitor de TVA, SRL „Secom – Service” fiind subantreprenor a SRL „Dialin-Exim” a efectuat procurări de la SRL „Studexan”, care a înregistrat procurări directe și în lanț de la întreprinderile ce nu declară și/sau nu achită TVA la buget, la fel și SRL „Sinis” fiind subantreprenor a SRL „Dialin-Exim” pe parcursul anului 2015 a înregistrat procurări directe și în lanț de la întreprinderile ce nu declară și/sau achită TVA la buget, care la rândul lor au livrat serviciile SA „IntroscoP”.

La acest segment, prezintă relevanță prevederile pct. 13, 14, 15 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoare adăugată, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 1 februarie 2013, care stipulează că la cererea de restituire a TVA, cu excepția cazurilor de restituire a TVA solicitată în temeiul art.1011, 1012, 1013 și 1014 din Codul fiscal, este examinată și pe marginea ei se adoptă decizia fără efectuarea controlului tematic, dacă simultan se respectă următoarele cerințe: 1) subiectul impozabil își desfășoară activitatea cel puțin 2 ani; 2) subiectul impozabil a beneficiat de restituirea TVA de cel puțin două ori; 3) în cadrul ultimului control tematic privind restituirea TVA suma impozitului spre restituire, confirmată de către Serviciul Fiscal de Stat, corespunde sumei solicitate de către plătitor; în cadrul ultimului control fiscal sumele impozitelor, taxelor, contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și ale primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, calculate de Serviciul Fiscal de Stat, nu depășeau 1% din valoarea totală a livrărilor efectuate în perioadele fiscale controlate.

Sumele TVA restituite subiecților impozabili, în modul stabilit la punctul 13 din prezentul Regulament, sunt supuse de către Serviciul Fiscal de Stat controlului tematic cel puțin o dată pe an.

În cazul în care subiectul impozabil care a depus cererea nu satisface cerințele stabilite la punctul 13 din prezentul Regulament, Serviciul Fiscal de Stat, în baza cererii recepționate privind restituirea TVA, inițiază controlul tematic.

Astfel fiind, se constată cu certitudine că pentru perioadele fiscale ianuarie – decembrie 2015 SA „IntroscoP” a beneficiat de restituirea TVA din buget în sumă de 9 195 500 de lei (fără efectuarea controalelor fiscale tematice) conform deciziile IFPS.

Ca urmare, reiese că, SA „IntroscoP” a solicitat în baza cererii f/n (înregistrată la IFPS cu nr. 4/136 din 28 ianuarie 2016) restituirea TVA în sumă de 766 000 de lei, aferentă livrărilor impozitate cu TVA la conta „zero” pentru perioada fiscală 12/2015.

Conform pct. 27 și 28 ale Regulamentului privind restituirea taxei pe valoare adăugată, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 1 februarie 2013 (în redacția în vigoare la momentul adoptării actului administrativ contestat), la determinarea sumelor TVA spre restituire se verifică sumele TVA aferente livrărilor și procurărilor, în modul stabilit de legislația în vigoare. În cazul existenței dubiilor în partea ce ține de autenticitatea raporturilor economice, financiare, la decizia conducerii Serviciului Fiscal de Stat, se va efectua verificarea prin contrapunere la furnizorii de marfă și servicii, conform principiului – până la producător sau importator.

În cazul în care se solicită restituirea TVA pentru perioadele fiscale anterioare, se verifică sumele TVA aferente livrărilor și procurărilor pentru perioadele fiscale începând cu prima perioadă fiscală care nu a fost supusă controlului până în ultima perioadă fiscală pentru care s-a prezentat declarația privind TVA și în care este reflectată suma solicitată spre restituire.

Respectiv, în raport cu dispozițiile normelor sus-menționate, instanța de recurs constată că, instanțele de judecată, la soluționarea cauzei cu care au fost învestite, nu au ținut cont de condițiile necesare pentru constatarea naturii acțiunii și soluționarea ei prin prisma legislației relevantă cazului menționate supra.

Sub un alt aspect, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție conchide că, atât instanța de fond, cât și instanța de apel, la adoptarea hotărârilor, incorect au reținut că responsabilitatea pentru achitarea impozitului TVA perceput de la SA „Introsco” de către furnizorii de mărfuri, materiale și servicii, este pusă în totalitate pe seama furnizorilor respectivi.

Or, efectuând controlul tematic la SA „Introsco”, precum și controale prin contrapunere la subantreprenori, care la rândul lor au livrat serviciile SA „Introsco”, s-a stabilit cu certitudine că, suma totală a TVA a procurărilor în lanț de la întreprinderi care au fost create cu intenția de a desfășura pseudo activitatea de întreprinzător, care urmează a fi exclusă din calculul privind determinarea sumei TVA spre restituire din buget pentru perioada supusă controlului constituie 1 036 625 de lei, inclusiv pentru perioadele fiscale, și anume, lunile: mai 2015 în sumă de 85 397 de lei, iunie 2015 în sumă de 330 867 de lei, iulie 2015 în sumă de 132 328 de lei, august 2015 în sumă de 118 306 de lei, septembrie 2015 în sumă de 259 493 de lei și suma de 110 234 de lei pentru luna octombrie 2015.

Subsecvent, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție accentuează că, instanțele judecătorești nejustificat au admis cererea de chemare în judecată a SA „Introsco”, aceasta deoarece întreprinderile cu care a contractat și subantreprenorii lor, întrunesc indici ai pseudo activității de întreprinzător, și care conform Codului fiscal și Regulamentului, constituie un motiv de refuz a restituirii TVA din buget.

La acest capitol, instanța de recurs subliniază că, în temeiul art. 102 alin. (8) Cod fiscal și prevederile art. 32 din Regulament, la controlul fiscal tematic, SA „Introsco” a prezentat următoarele documente care confirmă exportul de mărfuri și servicii: declarația privind TVA; Registrele de evidență a livrărilor și procurărilor; copiile contractelor în baza cărora au fost efectuate livrări de servicii; confirmările de la beneficiarii serviciilor exportate; documentele de plată ce

confirmă achitarea serviciului; declarațiile vamale și documentele ce atestă transportarea bunurilor materiale după prelucrarea în afara teritoriului vamal al Republicii Moldova.

În acest sens, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că, în baza documentelor prezentate, având în susținere art. 101 alin. (5) Cod fiscal și dispozițiile Regulamentului, Serviciul Fiscal de Stat în actul de control nr.5-675898, prelungit pe formularul nr.3-553662 din 29 februarie 2016 și decizia nr. 16/78/T/50 din 4 martie 2016 privind restituirea taxei pe valoare adăugată SA „IntroscoP”, a stabilit existența relațiilor economice și financiare între SA „InstroscoP” și alți antreprenori menționați supra, precum și subantreprenorii acestora, care nu au calculat și achitat TVA la bugetul de stat și au fost anulați ca plătitori de TVA, fapt ce a condus la refuzul de a restitui TVA din buget.

Mai mult, instanțele de judecată ierarhic inferioare nu au luat în considerare faptul că, prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 24/2/c din 5 aprilie 2017 asupra cazului de încălcare fiscală a legislației comise de SRL „Vivax-Construct”, subantreprenorul SRL „Fortunacons”, care este unul din principalii furnizori ai SA „IntroscoP”, s-a constatat că pentru perioada 1 ianuarie 2012-31 decembrie 2016 au fost diminuate și neachitate impozitele aferente BPN cu suma de 268 345 511 de lei, inclusiv TVA 160 047 150 de lei, și că, Serviciul Fiscal de Stat a denunțat la 5 iunie 2017 la PCCOCS, SRL „Vivax-Construct”, în temeiul art. 262 și 263 Cod de procedură penală, înscrisuri ce au fost anexate la cererea de apel suplimentară. (f.d. 66-67, 70-72, vol.II)

Aceste constatări conduc la concluzia că instanțele de judecată nu au luat în considerare pe parcursul examinării cauzei, cele invocate de Serviciul Fiscal de Stat, astfel încât nu au purces la examinarea legalității și temeiniciei cererii de chemare în judecată depuse, prin prisma Legii contenciosului administrativ, precum și normelor speciale aplicabile cazului.

În acest context, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră neîntemeiat argumentul primei instanțe, menținut de instanța de apel precum că, organul fiscal nu a invocat niciun motiv imputabil SA „IntroscoP” pentru a refuza în recunoașterea sumei TVA în valoare de 1 036 625 de lei spre restituire din buget și că concluziile inspectorilor fiscali vizează neachitarea TVA la buget de către alți agenți economici.

Or, pe parcursul examinării cauzei, precum și la materialele cauzei au fost anexate suficiente probe, cu referire la faptul că, nu a fost achitată TVA aferentă serviciilor de către antreprenorii cu care SA „IntroscoP” a contractat, inclusiv și subantreprenorii acestora.

Având în susținere cele specificate, instanța de recurs notează că, instanțele de judecată ierarhic inferioare, au omis faptul că SA „IntroscoP” urma să beneficieze de restituirea TVA, doar în cazul în care TVA era achitată la buget.

Distinct de cele relatate și având în vedere faptul că decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe au fost adoptate contrar normelor de drept material, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, de a casa decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe, cu pronunțarea

unei noi hotărâri, prin care se respinge cererea de chemare în judecată depusă de SA „Introsco” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului administrativ.

În conformitate cu art. 445 alin. (1), lit. b) Cod de procedură civilă, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție
d e c i d e :

Se admite recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat.

Se casează decizia din 24 aprilie 2018 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 4 septembrie 2017 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, în cauza civilă, la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea pe Acțiuni „Introsco” împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat (în prezent Serviciul Fiscal de Stat) cu privire la anularea actului administrativ, și se emite o hotărâre nouă, prin care:

Se respinge cererea de chemare în judecată depusă de Societatea pe Acțiuni „Introsco” împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat (în prezent Serviciul Fiscal de Stat) cu privire la anularea actului administrativ, ca fiind nefondată.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,
judecătorul

Valeriu Doagă

judecătorii

Svetlana Filincova

Nina Vascan

Dumitru Mardari

Tamara Chișca-Doneva