

dosarul nr.3ra-1379/18

prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (L. Holevițaia)
instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (N. Simciuc, I. Țurcan, Iu. Cotruță)

ÎNCHEIERE

28 noiembrie 2018

mun. Chișinău

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

în componență:

Președintele completului, judecătorul
Judecătorii

Valeriu Doagă
Tamara Chișca-Doneva
Nina Vascan

examinând admisibilitatea recursului declarat de Societatea pe Acțiuni „Introscoop”, reprezentată de avocatul Iachimciuc Alexandru,

în cauza civilă intentată la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea pe Acțiuni „Introscoop” împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cu privire la anularea actului administrativ,

împotriva deciziei din 21 martie 2018 a Curții de Apel Chișinău prin care s-a admis apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, s-a casat integral hotărârea din 04 septembrie 2017 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și s-a emis o hotărâre nouă prin care s-a respins ca neîntemeiată cererea de chemare în judecată depusă de Societatea pe Acțiuni „Introscoop”,

c o n s t a t ă:

La 30 iunie 2016, SA „Introscoop”, a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cu privire la anularea deciziei nr.39 din 20 aprilie 2016, asupra cazului de încălcare fiscală a legislației comisă de către societatea reclamantă.

În motivarea acțiunii, a invocat că, în baza cererilor privind restituirea din buget a TVA pentru perioada de activitate 01 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 menționate, 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 01 februarie 2013.

În rezultatul controlului efectuat, a fost întocmit actul de control nr.5-675898, prelungit pe formularul nr. 3-553662 din 29 februarie 2016, iar în baza lui,

Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, a adoptat decizia nr.16/78/T/50 din 04 martie 2016, conform căreia nu a fost confirmată spre restituire SA „Introsco” suma TVA în mărime de 1 036 741 de lei.

A notat reclamanta că, conform deciziei nr. 16/78/T/50 din 04 martie 2016, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat și-a rezervat dreptul de a recalcula suma TVA spre restituire din buget, la parvenirea informațiilor suplimentare aferente controalelor de contrapunere, solicitate de la Inspectoratele Fiscale de Stat Teritoriale.

Astfel, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 5285 din 17 martie 2016, inspectorii principali ai Direcției control fiscal nr. 1 din cadrul Direcției Generale Administrarea Marilor Contribuabili, au efectuat la SA „Introsco”, un control fiscal repetat privind corectitudinea calculării și plenitudinea achitării la buget a taxei pe valoare adăugată, precum și aprecierea spre restituire din buget a sumei TVA aferentă livrărilor de servicii impozitate cu cota „zero”, pentru perioadele fiscale iunie-decembrie 2015.

În rezultatul controlului efectuat, a fost emis actul de control nr.5-675906, prelungit pe formularul nr.5-675907 din 25 martie 2016, în baza căruia, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, a adoptat decizia nr. 16/78/T/82 din 05 aprilie 2016 privind restituirea taxei pe valoare adăugată SA „Introsco”, prin care s-a confirmat spre restituire din buget pentru perioadele fiscale iunie-decembrie 2015, condiționată de livrările de servicii impozitate cu TVA la cota „zero”, în suma totală de 5 538 911 lei sau cu suma de 3 067 589 de lei mai puțin decât suma totală solicitată pentru perioada iunie-decembrie 2015, inclusiv pentru perioade fiscale ale anului 2015, și anume iunie în sumă de 1 169 423 de lei, iulie în sumă de 2 136 663 de lei, august în sumă de 1 176 763 de lei, septembrie în sumă de 1 472 381 de lei, octombrie în sumă de 530 773 de lei, noiembrie în sumă de 2 733 370 de lei și decembrie în sumă de 702 538 de lei.

S-a calculat suma TVA restituită în plus în rezultatul controlului fiscal repetat în sumă de 2 116 296 de lei.

S-a acceptat spre restituire din buget TVA pentru luna ianuarie 2016 în sumă de 324 000 de lei.

Totodată, s-a decis că suma TVA destinată trecerii în cont pentru perioada fiscală ulterioară L/02/2016 constituie 3 155 663 de lei, integral achitată prin contul de decontare, inclusiv suma de 3 153 740 de lei, neconfirmată în conformitate cu prevederile pct.27 al Regulamentului privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, conform principiului până la producător sau importator. Restituirea TVA se va efectua 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 al SA „Introsco”.

Ulterior, în baza actului de control nr.5-675906, prelungit pe formularul nr.5-675907 din 25 martie 2016 și a deciziei nr.16/78/T/82 din 05 aprilie 2016, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a emis decizia nr.39 din 20 aprilie 2016 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comisă de către SA „Introsco”, prin care a decis încasarea la buget TVA în sumă de 2 116 296 de lei, restituită în plus anterior. Suma TVA destinată trecerii în cont pentru perioada fiscală ulterioară (luna februarie 2016) conform datelor controlului constituie suma de 3 155 663 de lei.

Totodată s-a decis a aplica majorare de întârziere conform prevederilor art. 228 alin. (10) din Codul fiscal în sumă de 196 358 de lei, pentru suma TVA solicitată de

contribuabil spre restituire și restituită în mărime mai mare decât suma calculată în condițiile legii.

La 16 mai 2016, „Introsco” SA, în temeiul art. 267, 268, 269 din Codul fiscal a depus în adresa pârâtului contestația împotriva deciziei nr. 39 din 20 aprilie 2016, însă prin decizia nr. 119 din 15 iunie 2016, recepționată în data de 22 iunie 2016, pârâtul respins ca fiind neîntemeiată contestația și a obligat reclamanta să execute decizia nr. 39 din 20 aprilie 2016.

În opinia reclamantei decizia nr.39 din 20 aprilie 2016 urmează a fi anulată integral, deoarece Inspectoratul Fiscal Principal de Stat contrar legislației în vigoare a dispus încasarea de la SA „Introsco” a sumei TVA la buget în mărime de 2 116 296 de lei, ca fiind neconfirmată conform pct. 27 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată și respectiv, contrar legislației, a dispus încasarea penalității în mărime de 196 358 de lei, în lipsa unor încălcări fiscale din partea SA „Introsco”.

Astfel, a notat SA „Introsco” că a semnat contractul de antrepriză cu SRL „Dialin-Exim” în data de 29 aprilie 2015 privind executarea lucrărilor de construcție privind reparația capitală a etajului 1 și 3 a blocului de producere amplasat pe str. Otovasca, nr. 29, mun. Chișinău. Drept urmare, SRL „Dialin-Exim” a executat lucrările de construcție contractate și a livrat reclamantei servicii în valoare totală de 26 817 981 de lei, inclusiv TVA în sumă de 4 469 664 de lei.

Așa cum reiese din actul de control nr. 5-675906, prelungit pe formularul nr. 5-675907 din 25 martie 2016 și din conținutul deciziei nr. 39 din 20 aprilie 2016 pentru executarea lucrărilor contractate cu societatea reclamantă, SRL „Dialin-Exim” a contractat subantreprenori, care la rândul lor au contractat alți subantreprenori care nu au calculat și achitat TVA la buget.

Prin urmare, a considerat important de menționat societatea reclamantă că, conform actului de control efectuat de către IFS Drochia s-a stabilit că nu s-a confirmat volumul lucrărilor de construcție livrate de către SRL „Sinis” în adresa SA „Introsco”. Or, IFS Drochia nici nu putea să confirme volumul lucrărilor livrate de către SRL „Sinis” către SA „Introsco”, deoarece între aceste două companii nu au fost semnate contracte sau stabilite careva relații economice. SRL „Sinis” a fost subantreprenorul companiei SRL „Dialin Exim”, respectiv IFS Drochia urma să confirme relațiile comerciale și volumul lucrărilor livrate între SRL „Sinis” și SRL „Dialin Exim”, dar nu între SRL „Sinis” și SA „Introsco”.

La fel, a menționat societatea reclamantă că prin decizia nr. 39 din 20 aprilie 2016, eronat s-a stabilit că contrar prevederilor art. 101 alin. 5) din Codul fiscal, pct. 27 și 35 din Regulamentul cu privire la restituirea taxei pe valoare adăugată, SA „Introsco” a beneficiat de restituire TVA din buget în sumă mai mare cu 2 116 296 de lei. Or, în acest sens inspectorii fiscali nu au stabilit nici o încălcare din partea societății reclamante.

Ținând cont de cele menționate, societatea reclamantă a opinat că neconfirmarea spre restituire din buget a TVA în sumă de 2 116 296 de lei și aplicarea sancțiunilor, se echivalează cu impunerea SA „Introsco” să suporte consecințele subantreprenorilor furnizorilor săi de servicii, care au omis să își onoreze obligațiile de plată a TVA la buget. Iar, pârâtul, cu abatere flagrantă de la prevederile legale, pune în sarcina societății reclamante obligațiile organelor fiscale, prin recuperarea TVA din contul său.

Prin hotărârea din 04 septembrie 2017 a Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani, acțiunea depusă de SA „Introsco” s-a admis. S-a anulat decizia Inspectoratului Principal de Stat nr. 39 din 20 aprilie 2016, emisă asupra cazului de încălcare fiscală a legislației comisă de SA „Introsco”.

Prin decizia din 21 martie 2018 a Curții de Apel Chișinău s-a admis apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, succesor în drepturi al Inspectoratului Fiscal Principal de Stat. S-a casat integral hotărârea din 04 septembrie 2017 a Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani, și s-a emis o hotărâre nouă prin care s-a respins ca neîntemeiată cererea de chemare în judecată depusă de SA „Introsco”.

În consolidarea soluției sale, instanța de apel a reținut că conform rezultatelor controlului fiscal prin contrapunere efectuat de către Inspectoratul Fiscal de Stat Drochia, la SRL „Sinis”, nu s-a confirmat achitarea TVA de la volumul lucrărilor de construcție livrate în adresa SA „Introsco” în sumă totală de 2 117 016 lei, deoarece nu a fost posibilă verificarea acestora până la producător sau importator.

Astfel, suma TVA aferentă valorii lucrărilor de reconstrucții și reparații efectuate în perioadele fiscale iunie-decembrie 2015 de către SRL „Sinis” (subantreprenor al SRL „Dialin Exim”), în sumă totală de 2 117 016 lei, a fost exclusă din calculul privind determinarea sumei TVA spre restituire din buget pentru perioadele fiscale iunie-decembrie 2015, inclusiv pentru perioadele fiscale: L/06/2015 – 160669 de lei, L/07/2015 - 815246 de lei, L/08/2015 - 255513 lei, L/09/2015 - 372801 lei, L/10/2015 - 377314 lei, L/11/2015 - 71291 de lei și L/12/2015 - 64181 de lei.

Suma TVA destinată trecerii în cont din perioada fiscală precedentă - iunie 2015 confirmată în rezultatul controlului fiscal precedent, constituie 85397 de lei, integral achitată prin contul de decontare, însă cu derogare de la prevederile pct.27 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, conform principiului până la producător sau importator, aceasta nu a fost confirmată.

Prin urmare, instanța de apel a conchis ca fiind neîntemeiate argumentele societății reclamante – intimată în susținerea acțiunii, or, în rezultatul controlului tematic privind restituirea TVA din buget s-a stabilit că contribuabilul SA „Introsco” a beneficiat de restituirea în plus a TVA în sumă de 3 067 589 de lei, inclusiv: 951 293 de lei, stabilită în rezultatul controlului fiscal tematic precedent (act de control nr.5-675898, prelungit pe formularul nr.3-553662 din 29 februarie 2016), pentru perioadele fiscale ale anului 2015: L/06/2015 – 329 908 de lei, L/07/2015 – 131 091 de lei, L/10/2015 – 489 955 de lei și L/11/2015 - 339 de lei, precum și 2 116 296 de lei stabilită în rezultatul controlului fiscal repetat prezent, pentru perioadele: L/06/2015 – 160669 de lei, L/07/2015 - 815246 de lei, L/08/2015 - 53237 de lei, L/09/2015 - 87119 de lei, L/10/2015 - 865272 de lei, L/11/2015 - 71291 de lei și L/12/2015 - 63462 de lei.

Totodată, Curtea de Apel Chișinău a conchis ca fiind lipsit de temei și argumentul SA „Introsco” precum că aplicarea sancțiunilor de către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat sunt neîntemeiate juridic și abuzive, deoarece pretensele încălcări fiscale nu au fost comise, or, contrar prevederilor art.101 alin.(5) din Codul fiscal și prevederilor pct.27 și 35 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, SA „Introsco” a beneficiat de restituire din buget a TVA în sumă mai mare cu 2 116 296 de lei, deoarece în cadrul controlului fiscal, s-a constatat că aceasta este aferentă trecerii în cont a TVA din perioada precedentă, formată din

procurări de mărfuri și servicii, proveniența cărora nu poate fi confirmată în conformitate cu prevederile pct.27 din Regulament.

Alte argumente formulate în susținerea cererii de chemare în judecată la fel au fost respinse, ca fiind lipsite de temei.

La 21 iunie 2018, SA „IntroscoP”, reprezentată de avocatul Iachimciuc Alexandru a declarat recurs, prin care a solicitat admiterea recursului, casarea deciziei din 21 martie 2018 a Curții de Apel Chișinău, cu menținerea hotărârii primei instanțe. Totodată, a solicitat încasarea cheltuielilor de judecată din contul intimatului.

Pledând pentru admiterea recursului în sensul declarat, recurentul consideră că soluția instanței de apel este pripită, fapt ce rezultă din nedeterminarea naturii juridice a obiectului litigiului, criteriu care presupune prin sine lămurirea corectă și certă a situației de fapt și de drept.

Astfel, a notat recurentul că instanța de apel eronat a interpretat prevederile art. 101, 102, 115 din Codul fiscal și prevederile Regulamentului privind restituirea TVA și greșit a stabilit că SA „IntroscoP” a beneficiat de restituire din bugetul de stat a TVA în sumă mai mare de 2 116 296 de lei, or fiind prezentate toate actele confirmative, onorate obligațiile fiscale, motive de refuz în restituirea TVA, nu trebuie să existe.

SA „IntroscoP”, reprezentată de avocatul Iachimciuc Alexandru a menționat că intimatul în susținerea pozițiilor sale, nu a prezentat careva acte normative din care să reiasă dreptul său de a exclude și a nu confirma sumele TVA spre restituire recurentei, în cazul neonorării obligațiilor fiscale de către alți agenți economici. Or, SA „IntroscoP” nu poartă răspundere pentru neonorarea obligațiilor altor agenți economici.

Totodată, a indicat că instanța de apel a omis să elucideze faptul că din punct de vedere fiscal, recurenta și-a onorat integral obligațiile financiare față de SRL „Dialin-Exim”, inclusiv achitarea integrala a obligațiilor TVA, fapt susținut și confirmat și de către inspectorii fiscali prin actul de control nr. 5-675906, 5-675907 din 25 martie 2016. Iar, SRL „Dialin-Exim” a calculat și achitat TVA pentru serviciile primite de la subantreprenorii ei.

Urmare celor relatate, a conchis recurenta că, este certă lipsa existenței pretinselor încălcări ale legislației fiscale de către ea, respectiv, lipsa temeiului tragerii la răspundere fiscală și aplicării sancțiunilor sub forma obligării de a întoarce la buget suma TVA în mărime de 2 116 296 de lei și achitarea penalității în mărime de 196 358 de lei.

Instanța de recurs constată că, decizia din data de 21 martie 2018 a Curții de Apel Chișinău a fost recepționată de către recurent la 15 iunie 2018. Astfel, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție, prin prisma art. 434 din Codul de procedură civilă, consideră recursul depus la data de 21 iunie 2018, în termen.

Examinând temeiurile recursului în raport cu materialele cauzei civile, Completul de admisibilitate al Colegiului civil comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că, recursul este inadmisibil, din motivele ce succed.

Articolul 431 din Codul de procedură civilă consemnează în alineatul (2) că, asupra admisibilității recursului decide un complet din 3 judecători.

În conformitate cu art. 432 din Codul de procedură civilă, părțile și alți participanți la proces sînt în drept să declare recurs în cazul în care se invocă

încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material sau a normelor de drept procedural.

(2) Se consideră că normele de drept material au fost încălcate sau aplicate eronat în cazul în care instanța judecătorească:

- a) nu a aplicat legea care trebuia să fie aplicată;
- b) a aplicat o lege care nu trebuia să fie aplicată;
- b¹) a aplicat o lege care a fost declarată neconstituțională;
- c) a interpretat în mod eronat legea;
- d) a aplicat în mod eronat analogia legii sau analogia dreptului.

(3) Se consideră că normele de drept procedural au fost încălcate sau aplicate eronat în cazul în care:

- a) cauza a fost judecată de un judecător care nu avea dreptul să participe la judecarea ei;
- b) cauza a fost judecată în absența unui participant la proces căruia nu i s-a comunicat locul, data și ora ședinței de judecată;
- c) în judecarea cauzei au fost încălcate regulile privind limba de desfășurare a procesului;
- d) instanța a soluționat problema drepturilor unor persoane care nu au fost implicate în proces;
- e) în dosar lipsește procesul-verbal al ședinței de judecată;
- f) hotărârea a fost pronunțată cu încălcarea competenței jurisdicționale.

4) Săvârșirea altor încălcări decât cele indicate la alin.(3) constituie temei de declarare a recursului doar în cazul și în măsura în care acestea au dus sau ar fi putut duce la soluționarea greșită a cauzei sau în cazul în care instanța de recurs consideră că aprecierea probelor de către instanța judecătorească a fost arbitrară, sau în cazul în care erorile comise au dus la încălcarea drepturilor și libertăților fundamentale ale omului.

(5) Temeiurile prevăzute la alin.(3) se iau în considerare de către instanță din oficiu.

Argumentele recurente precum că, instanțele de judecată eronat au aplicat normele de drept material se resping, deoarece circumstanțele cauzei au fost determinate de prima instanță și de instanța de apel și apreciate corect de instanța de apel cu argumentări adecvate bazate pe normele de drept ce reglementează raportul juridic în litigiu.

Astfel, instanța de recurs notează că, recurenta nu a invocat nici un argument plauzibil în vederea ilegalității deciziei instanței de apel.

În acest sens, completul reamintește că în jurisprudența sa, Curtea Europeană a precizat că dreptul de a fi auzit în combinație cu dreptul la un recurs efectiv sunt în primul rând chestiuni de reglementare în dreptul intern și este în principiu, competența instanțelor să evalueze motivele de admisibilitate a unei cereri de acest tip (Doorson împotriva Olandei, 26 martie 1996, §67). La acest capitol Completul reține că, recursul declarat nu s-a bazat exclusiv pe chestiuni de drept, ce ar cuprinde încălcări esențiale sau aplicarea eronată a normelor de drept material sau a normelor de drept procedural, iar ca urmare nu corespunde cerinței de a fi „efectiv”, fiind lipsit de șanse de succes și nu este capabil să ofere îndreptarea situației din decizia recurată.

Completul de admisibilitate relevă că, prezenta cerere de recurs a fost depusă

după ce recurenta a avut posibilitatea de a fi auzită de prima instanță și de instanța de apel, fiecare dintre care a avut deplină jurisdicție (a se vedea mutatis mutandis „Levages Prestations Services” împotriva Franței, cererea nr.21920/93 din 23 octombrie 1996, §48-50).

Prin urmare, instanța de recurs apreciază că, recurentei i-a fost asigurat dreptul de acces la o instanță și dreptul de a fi auzit combinat cu dreptul la un recurs efectiv. De fapt, în cazul când nu există suspiciuni privind încălcarea echității procedurii din perspectiva art. 6 §1 din CEDO, rezultă că participanții au reușit să pună în discuție în fața instanțelor toate observațiile și raționamentele pe care le considerau necesare în vederea apărării punctului său de vedere (Blücher împotriva Cehiei, cererea nr.58580/00 din 11 aprilie 2005, §65-67)

Din considerentele menționate și având în vedere faptul că, instanța de apel a examinat cauza sub toate aspectele, a verificat și a apreciat corect probele prezentate, a aplicat și a interpretat elocvent normele de drept material și procedural, iar argumentele invocate în recurs nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art.432 alin.(2), (3) și (4) din Codul de procedură civilă, Completul de admisibilitate al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a considera recursul ca fiind inadmisibil.

În conformitate cu art. 431 alin. (2), art. 433 lit. a) și art. 440 din Codul de procedură civilă, completul Colegiului civil comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție

d i s p u n e:

Se consideră inadmisibil recursul declarat de Societatea pe Acțiuni „Introsco”, reprezentată de avocatul Iachimciuc Alexandru, în cauza civilă intentată la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea pe Acțiuni „Introsco” împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cu privire la anularea actului administrativ, împotriva deciziei din 21 martie 2018 a Curții de Apel Chișinău.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul

Valeriu Doagă

Judecătorii

Tamara Chișca-Doneva

Nina Vascan