

DECIZIE

19 decembrie 2018

mun. Chișinău

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

în componență:

Președintele ședinței, judecătorul
Judecătorii

Svetlana Filincova
Galina Stratulat
Dumitru Mardari
Maria Ghervas
Victor Burduh

examinând recursul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat,
în cauza civilă intentată la cererea de chemare în judecată a Societății pe Acțiuni
„Introsop” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului
administrativ,

împotriva deciziei din 05 decembrie 2017 a Curții de Apel Chișinău, prin care a
fost respins apelul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat și menținută hotărârea din
02 iunie 2017 a Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani), prin care a fost admisă
acțiunea

c o n s t a t ă :

La data de 30 iunie 2016, SA „Introsop” a depus cerere de chemare în judecată
împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat (în prezent Serviciul Fiscal de Stat)
cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii reclamanta a indicat că în baza cererilor sale 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 a Inspectoratului Fiscal
Principal de Stat, în temeiul 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 perioada fiscală
ianuarie – decembrie 2015, cu determinarea sumei TVA spre restituire din buget
pentru perioada fiscală ianuarie – decembrie 2015, aferentă livrărilor de serviciilor
impozitate cu TVA la cota „zero”, în conformitate cu prevederile Codului fiscal și ale

Regulamentului privind restituirea taxei pe valoare adăugată, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 01 februarie 2013, în rezultatul căruia la 29 februarie 2016 a fost întocmit Actul de control nr. 6-675898, prelungit pe formularul nr. 3-553662.

În temeiul Actului de control din 29 februarie 2016 nr. 6-675898, prelungit pe formularul nr. 3-553662, a fost emisă decizia nr. 16/78/T/50 din 04 martie 2016 privind restituirea taxei pe valoarea adăugată SA „IntroscoP”, prin care s-a decis: de a confirma spre restituire din buget, restituită anterior fără control în conformitate cu art. 13 din Regulamentul privind restituirea TVA, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 01 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 lei, L/07/2015 cu 489.955 de lei și L/11/2015 cu 339 de lei). A fost acceptată spre restituire din buget TVA pentru luna decembrie 2015 în sumă de 766.000 de lei. S-a decis că suma destinată trecerii în cont pentru perioada ianuarie 2016, 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 Regulamentul privind restituirea TVA, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 01 februarie 2013.

De asemenea, s-a decis ca organul fiscal urmează să sesizeze organele abilitate de drept în vederea clarificării activității agenților economici, care întrunesc posibili indici ai pseudo-activității de întreprinzător și în situația în care organele de drept vor clarifica 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 valoarea adăugată”.

Astfel, în cadrul controlului fiscal și decizia contestată, organul fiscal a stabilit că în baza cererilor depuse anterior în temeiul pct. 13 din Regulamentul privind restituirea TVA, fără efectuarea controlului tematic pentru perioadele fiscale ianuarie – noiembrie 2015, SA „IntroscoP” a beneficiat de restituirea TVA din buget în sumă totală de 9.195.500 de lei.

A susținut că prin cererea nr. 4/136 din 28 ianuarie 2016 depusă la Inspectoratul Fiscal Principal pe Stat, a solicitat restituirea din buget TVA în sumă de 766.000 de lei, pentru perioada fiscală decembrie 2015, invocând drept motiv că nu a beneficiat de restituirea TVA din buget în baza prevederilor pct. 13 din Regulamentul privind restituirea TVA, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 01 februarie 2013.

A menționat că în cadrul controlului fiscal, inspectorii fiscali au constatat că la controlul calculării și plenitudinii achitării TVA de către SA „IntroscoP” pentru perioada supusă controlului, încălcări nu s-au depistat, iar la verificarea informațiilor

privind facturile fiscale neînregistrate în Registrul general electronic al facturilor fiscale și eliberate mai devreme, încălcări nu au fost depistate.

Reclamanta a notat că potrivit concluziilor organului fiscal, SA „Introsco” și-a onorat integral obligațiile sale fiscale aferente TVA, nefiind depistate în acest sens careva abateri de la legislația în vigoare.

Totodată, în Actul de control din 29 februarie 2016 nr. 6-675898, prelungit pe formularul nr. 3-553662, și decizia nr. 16/78/T/50 din 04 martie 2016, organul fiscal a menționat că în conformitate cu prevederile pct. 27 din Regulamentul privind restituirea TVA, controlul fiscal a fost efectuat 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 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, 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 notat că organul fiscal a efectuat controale fiscale prin contrapunere, conform principiului până la producător sau importator la - SRL „Fortunacons”, SRL „Dialin Exim”, SRL „Biaspro” și SRL „Stil Cons”.

Astfel, în cadrul controlului de contrapunere efectuat la SRL „Fortunacons” și SRL „Dialin Exim”, care au prestat direct servicii SA „Introsco”, s-a stabilit că acești agenți economici au prestat reclamante servicii de executare a lucrărilor de construcție prin intermediul altor subantreprenori, în activitatea cărora au fost stabilite procurări directe sau în lanț de la întreprinderi ce nu declară și/sau nu achită TVA la buget, ce întrunesc indici ai pseudo-activității de întreprinzători:

Astfel, al capitolul I - subantreprenorii aferenți ai SRL „Fortunacons”:

SRL „Vivax-Construct”, care nu a calculat și nu a achitat TVA la buget, ulterior fiind anulată ca plătitor TVA la data de 26 noiembrie 2015, a prestat servicii SRL „Fortunacons” în valoare totală fără TVA de 683.617 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 ca plătitor TVA, la data de 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 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 aferente de 32.667 de lei (ceea ce constituie 95% din valoarea serviciului prestat de către SRL „Vivax-Construct” către SRL „Biaspro Lux”).

La capitolul II – Subantreprenorii 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 său, pe parcursul anul 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 SA „Introsco” livrate SRL „Dialin Exim” în valoare fără TVA de 199.363 de lei, cu TVA aferent de 39.783 de lei.

La fel, a stabilit organul fiscal că SRL „Abis Const” a efectuat procurări de la SRL „Vivax Construct” (care nu a calculat și achitat la buget pe parcursul anului 2015) la valoarea totală fără TVA de 274.204 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 aferente 132.328 de 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 valoarea 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.

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

A reiterat reclamanta că în același timp organul fiscal a solicitat controale de contrapunere la agenții economici SRL „Sinis” (IFS Drochia) și SRL „Studexan” și în cazul parvenirii unor informații suplimentare de la inspectoratele fiscale teritoriale, constatate în cadrul controalelor fiscale prin contrapunere, efectuate sub aspectul pct. 27 din Regulamentul privind restituirea TVA, Serviciul Fiscal de Stat și-a rezervat dreptul de a efectua recalcularea sumelor TVA acceptate spre restituire din buget.

A indicat că ulterior emiterii deciziei nr. 16/78/T/50 din 04 martie 2016, inspectorii principali ai Direcției control fiscal nr. 1 din cadrul Direcției Generale Administrarea Marilor Contribuabili, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 5285 din 17 martie 2016, au efectuat la SA „Introsco” un control repetat privind corectitudinea calculării și plenitudinea achitării la buget a TVA, 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 temeiul art. 101 alin. (2) al Codului fiscal și Regulamentului privind restituirea TVA, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 01 februarie 2013.

În rezultatul controlului repetat, la 25 martie 2016 a fost întocmit Actul de control nr. 5-675906, prelungit pe formularul nr. 5-675907.

A afirmat reclamanta că în cadrul controlului repetat inspectorii fiscali au stabilit

că la trecerea în cont a TVA de la valorile materiale și serviciile procurate, utilizate pentru livrările atât impozabile, cât și scutite de TVA, SA „Introsco” a calculat pro-rata, la calcularea căreia, fiind verificată în cadrul controlului, încălcări nu s-au stabilit.

La fel, la verificarea calculării și plenitudinii achitării TVA la buget de către SA „Introsco” pentru perioadele fiscale iunie-decembrie 2015, încălcări nu s-au stabilit.

Concomitent, inspectorii fiscali au efectuat verificarea calculării și plenitudinii achitării TVA la buget prin controlul fiscal tematic privind înregistrarea facturilor fiscale în Registrul general electronic al facturilor fiscale și eliberarea facturilor mai devreme pentru perioada fiscală ianuarie 2016, unde, de asemenea, încălcări nu au fost depistate.

A explicat că în baza Actului de control din 25 martie 2016 nr. 5-675906, prelungit pe formularul nr, 5-675907, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat la 05 aprilie 2016 a emis decizia nr. 16/78/T/82 „Privind restituirea taxei pe valoarea adăugată SA „Introsco”, prin care:

I. s-a decis confirmarea conform rezultatelor controlului fiscal repetat TVA spre restituire din buget pentru perioadele fiscale iunie-decembrie 2015, condiționată de livrările de servicii impozitate cu TVA la cota „zero” în sumă totală de 5.538.911 lei, cu 3.067.589 de lei mai puțin decât suma totală solicitată pentru perioada iunie-decembrie 2015, inclusiv pentru următoarele perioade fiscale: iunie 2015 – 1.169.423 lei; iulie 2015 – 213.663 de lei; august 2015 – 1.176.763 de lei; septembrie 2015 – 1.472.391 de lei; octombrie 2015 – 530.773 de lei; noiembrie 2015 – 273.370 de lei; decembrie 2015 – 702.538 de lei;

II. a fost calculată suma TVA, restituită în plus în rezultatul controlului fiscal repetat, în mărime de 2.116.296 de lei;

III. a fost acceptată spre restituire din buget TVA pentru luna ianuarie 2016 în sumă de 324.000 de lei;

IV. s-a decis că suma TVA, destinată trecerii în cont pentru perioada ulterioară februarie 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 cerințele pct. 27 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, conform principiului până la producător sau importator;

V. s-a dispus ca 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”.

Reclamanta a declarat că în decizia nr. 16/78/T/82 din 05 aprilie 2016, organul fiscal a stabilit că în perioadele fiscale iunie-noiembrie 2015, SA „Introsco” a beneficiat de restituirea TVA din buget în sumă totală de 7.840.500 de lei, inclusiv: iunie 2015 – 1.660.000 de lei (decizia nr. 15/78/T/214 din 31 iulie 2015); iulie 2015 – 1.160.000 de lei (decizia nr. 15/78/T/247 din 25 august 2015); august 2015 –

1.230.000 de lei (decizia nr. 15/78/T/279 din 30 septembrie 2015); septembrie 2015 – 1.559.500 de lei (decizia nr. 15/78/T/311 din 29 octombrie 2015); octombrie 2015 – 1.886.000 de lei (decizia nr. 15/78/T/347 din 02 decembrie 2015); noiembrie 2015 – 345.000 de lei (decizia nr. 16/78/T/214 din 21 ianuarie 2016).

Organul fiscal a stabilit că conform deciziei Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 16/78/T/50 din 04 martie 2016, pentru luna decembrie 2015, SA „Introsco” a beneficiat de restituirea TVA din buget în sumă de 766.000 de lei.

Astfel, pentru perioadele fiscale iunie-decembrie 2015, SA „Introsco” a beneficiat de restituirea TVA din buget în sumă totală de 8.606.500 de lei.

În decizia nr. 16/78/T/82 din 05 aprilie 2016, organul fiscal a notat că în legătură cu faptul că materialele controlului fiscal prin metoda de verificare prin contrapunere efectuat la SRL „Sinis” de către IFS Drochia au parvenit după finalizarea controlului tematic precedent privind restituirea TVA, recalcularea sumelor TVA acceptate spre restituire din buget a fost efectuată în rezultatul controlului repetat.

La fel, a menționat organul fiscal că în rezultatul contorului fiscal prin contrapunere efectuat de IFS Drochia la SRL „Sinis” nu s-a confirmat volumul lucrărilor de construcție livrate de către agentul economic respectiv în adresa SA „Introsco” în sumă totală de 2.117.016 lei, inclusiv valoarea lucrărilor executate de către subantreprenorul acestuia SRL „Climcom-Investgrup”, deoarece nu au fost confirmate conform principiului până la producător sau importator.

Astfel, suma TVA aferentă valorii lucrărilor de reconstrucții și reparații reflectate în perioadele fiscale iunie-decembrie 2015 de către SRL „Sinis”, care a fost subantreprenorul companiei 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 perioadele fiscale: iunie 2015 – 160.669 de lei; iulie 2015 – 815.246 de lei; august 2015 – 255.513 de lei; septembrie 2015 – 372.801 lei; octombrie 2015 – 377.314 lei; noiembrie 2015 – 71.291 de lei; decembrie 2015 – 64.181 de lei.

Suma TVA destinată trecerii în cont pentru perioada fiscală ulterioară – luna iunie 2015, constituind 85.397 de lei, integral achitată prin contul de decontare și neconfirmată în conformitate cu cerințele pct. 27 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoare adăugată, conform principiului până la producător sau importator.

Mai mult, a susținut că organul fiscal în decizia contestată a stabilit că suma TVA restituită în plus pentru perioadele fiscale iunie-decembrie 2015 a constituit 3.067.589 de lei, dintre care:

951.293 de lei, stabilită în rezultatul controlului tematic precedent (Actul de control nr. 5-675898 din 29 februarie 2016), inclusiv pentru perioadele fiscale ale anului 2015: iunie - 329.908 lei; iulie - 131.091 de lei, octombrie – 489.955 de lei și noiembrie – 339 de lei;

2.116.296 de lei, stabilită în cadrul controlului fiscal repetat, inclusiv pentru perioadele fiscale ale anului 2015: iunie - 160.669 de lei; iulie – 815.246 de lei;

august – 53.237 de lei; septembrie – 87.119 lei; octombrie – 865.272 de lei; noiembrie – 71.291 de lei și decembrie – 63.462 de lei.

A indicat că, nefiind de acord cu decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 16/78/T/82 din 05 aprilie 2016 în partea neconfirmării sumei TVA în mărime de 3.067.589 de lei din suma TVA spre restituire din buget, la 05 mai 2016 a depus contestația nr. 323, solicitând recunoașterea și confirmarea ca fiind legală restituirea din buget SA „Introsco” a TVA în sumă de 3.067.589 de lei pentru perioadele fiscale iunie-decembrie 2015, modificarea pct. I din decizie în partea sumei TVA confirmate spre restituire din buget, și anume de a modifica suma din „553.8911 lei” în suma de „8.606.500 de lei”, precum și anularea pct. II al deciziei, prin care s-a decis calcularea sumei TVA restituită în plus în rezultatul controlului fiscal repetat în sumă de 2.116.296 de lei, însă prin decizia IFPS nr. 113 din 06 iunie 2016, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.

Reclamanta a considerat că Inspectoratul Fiscal Principal de Stat ilegal și neîntemeiat a refuzat confirmarea spre restituire din buget a sumei de 3.067.589 de lei pentru perioada iunie-decembrie 2015, restituită anterior fără control în conformitate cu prevederile pct. 13 din Regulamentul privind restituirea TVA, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 01 februarie 2013, deoarece nu există temeiuri legale de atragere la răspundere fiscală a SA „Introsco” în situația în care dânsa nu a comis careva abateri de la legislația fiscală.

În susținerea ilegalității deciziei nr. 16/78/T/82 din 05 aprilie 2016 emisă de către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat în partea neconfirmării sumei TVA în mărime de 3.067.589 de lei spre restituire din buget pentru perioada iunie-decembrie 2015, SA „Introsco” a menționat că a semnat cu compania SRL „Fortunacons” contractul de antrepriză nr. 42 din 07 aprilie 2015 privind executarea lucrărilor de construcție privind reparația capitală a blocului de producere nr. 3, et. 2, amplasat pe str. Meșterul Manole, 20, mun. Chișinău.

A invocat că SRL „Fortunacons” a executat lucrările de construcție și a livrat SA „Introsco” servicii în valoare totală de 8.937.965,56 de lei, inclusiv TVA în sumă de 1.489.660,93 de lei.

La rândul său a recepționat serviciile executate de către SRL „Fortunacons” și a achitat prin virament integral serviciile livrate în valoare de 8.937.965,56 de lei, inclusiv TVA în sumă de 1.489.660,93 de lei.

După cum rezultă din Actul de control din 25 martie 2016 nr. 5-675906, prelungit pe formularul nr. 5-675907, inspectorii fiscali repetat au menționat că pentru executarea lucrărilor contractate cu SA „Introsco”, SRL „Fortunacons” a contractat subantreprenorii săi, care nu au calculat și achitat TVA la buget, serviciile cărora nu au fost confirmate conform pct. 27 din Regulamentul privind restituirea TVA, după principiul până la producător sau importator, însă SRL „Fortunacons” a achitat integral serviciile prestate de către aceștia, inclusiv TVA.

De asemenea, a menționat reclamanta că a semnat contractul de antrepriză cu

compania SRL „Dialin-Exim” nr. 2/04/15 din 29 aprilie 2015 privind executarea lucrărilor de construcție privind reparația capitală a etajelor 1 și 3 a blocului de producere amplasat pe str. Otovasca, 29, mun. Chișinău.

A reiterat că SRL „Dialin-Exim” a executat lucrările de construcție contractate și a livrat SA „Introsco” servicii în valoare totală de 26.817.981 de lei, inclusiv TVA în sumă de 4.469.664 de lei, ultima la rândul său a recepționat serviciile executate și a achitat prin virament integral serviciile livrate în valoarea de 26.817.981 de lei, inclusiv TVA în sumă de 4.469.664 de lei.

Potrivit Actului de control din 25 martie 2016 nr. 5-675906, prelungit pe formularul nr. 5-675907, și deciziei nr. 16/78/T/82 din 05 aprilie 2016 a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, pentru executarea lucrărilor contractate cu SA „Introsco”, SRL „Dialin-Exim” a contractat subantreprenori săi, 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 din Regulamentul privind restituirea TVA, după principiul până la producător sau importator, însă SRL „Dialin-Exim” a achitat integral serviciile prestate de către aceștia, inclusiv TVA.

A susținut reclamanta că în decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 16/78/T/82 din 05 aprilie 2016, s-a făcut trimitere la faptul că în rezultatul controlului efectuat pentru perioada iunie-decembrie 2015 prin contrapunere la agentul economic SRL „Sinis”, care este subantreprenorul SRL „Dialin-Exim”, s-a stabilit că nu a fost confirmat volumul lucrărilor de construcție livrate de către SRL „Sinis” în adresa SA „Introsco” și nici de către subantreprenorul acestuia SRL „Climcom-Investgrup”, acestea nefiind confirmate conform principiului până la producătorul de servicii, fără însă a se aduce argumente în acest sens.

A menționat reclamanta că IFS Drochia nici nu putea să confirme volumul lucrărilor livrate de către SRL „Sinis” în adresa SA „Introsco”, deoarece între aceste două firme nu au fost semnate contracte sau stabilite careva relații economice, având în vedere faptul că SRL „Sinis” este 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”.

Mai mult ca atât, la emiterea deciziei nr. 16/78/T/82 din 05 aprilie 2016, organul fiscal nu a ținut cont de divergențele din Actul de control din 25 martie 2016 nr. 5-675906, prelungit pe formularul nr. 5-675907, Actul de control nr. 3-551931 din 22 februarie 2016 și facturile fiscale eliberate de către SRL „Dialin-Exim” în adresa SA „Introsco”.

Astfel, din facturile fiscale eliberate de către SRL „Dialin-Exim” în adresa SA „Introsco” pentru serviciile prestate, precum și potrivit datelor din Actul de control din 25 martie 2016 nr. 5-675906, prelungit pe formularul nr. 5-675907, SRL „Dialin-Exim” a prestat servicii SA „Introsco” în valoare de 26.817.981 de lei, inclusiv TVA în sumă de 4.469.664 de lei.

Totodată, în Actul de control nr. 5-675898 din 29 februarie 2016, inspectorii fiscali au indicat că au efectuat controlul de contrapunere la SRL „Dialin-Exim” și luând în considerație faptul că SRL „Sinis” a fost subantreprenorul SRL „Dialin-Exim” în scopul verificării informației, SA „Introsco” a solicitat de la ultima să prezinte Actul de control nr. 3-551931 din 22 februarie 2016 și facturile fiscale eliberate de către SRL „Sinis” în adresa SRL „Dialin-Exim” pentru lucrările executate la SA „Introsco”.

Reclamanta a constatat că în rezultatul contrapunerii informației din Actul de control din 25 martie 2016 nr. 5-675906, prelungit pe formularul nr. 5-675907, din Actul de control nr. 3-551931 din 22 februarie 2016 și facturile fiscale eliberate de către SRL „Sinis” în adresa SRL „Dialin-Exim”, inspectorii fiscali au acționat abuziv nu doar prin încălcarea normelor legale cu referință la restituirea TVA, cât și a celor ce stabilesc drepturile, obligațiunile și responsabilitățile contribuabililor, dar și la calcularea sumei TVA, ce nu a fost confirmată spre restituire.

De asemenea, în Actul de control nr. 3-551931 din 22 februarie 2016, ce vizează SRL „Dialin-Exim”, inspectorii fiscali de loc nu au menționat despre faptul că SRL „Sinis” pe parcursul anului 2015 nu a calculat și/sau nu a achitat TVA la bugetul de stat.

La fel, în Actul de control din 25 martie 2016 nr. 5-675906, prelungit pe formularul nr. 5-675907, ce vizează SA „Introsco”, organul fiscal a stabilit că suma TVA aferentă serviciilor prestate de către SRL „Sinis” ca diferență dintre valoarea totală a TVA livrată de către SRL „Dialin-Exim” către SA „Introsco” și valoarea TVA livrată de către alți subantreprenori către SRL „Dialin-Exim”, fără însă a ține cont de valoarea TVA conform facturilor eliberate de către SRL „Sinis” în adresa SRL „Dialin-Exim”, care au fost prezentate inspectorilor fiscali, corect fiind reflectate și în Actul de control nr. 3-551931 din 22 februarie 2016, ce vizează SRL „Dialin-Exim”.

Astfel, potrivit Actului de control din 25 martie 2016 nr. 5-675906, prelungit pe formularul nr. 5-675907, suma TVA aferentă serviciilor executate de către SRL „Sinis” constituie 2.117.016 lei, iar conform Actului de control nr. 3-551931 din 22 februarie 2016, precum și facturilor fiscale, suma TVA, aferentă serviciilor executate de către SRL „Sinis”, constituie 1.540.426 lei.

Prin urmare, nu este clar în baza căruia temei legal inspectorii fiscali în Actul de control din 25 martie 2016 nr. 5-675906, prelungit pe formularul nr. 5-675907, au indicat că diferența TVA față de facturile fiscale este în mărime de 576.596 de lei ca fiind aferentă serviciilor executate de către SRL „Sinis”, or, alte facturi fiscale decât cele prezentate și reflectate de către inspectorii fiscali în Actul de control nr. 3-551931 din 22 februarie 2016, nu au fost.

Mai mult decât atât, nu este clar cine a executat serviciile SRL „Dialin-Exim” către SA „Introsco”, cu diferența aferentă TVA în mărime de 662.852 de lei, în situația în care inspectorii fiscali în Actul de control nr. 3-551931 din 22 februarie

2016 stabilesc că suma totală TVA aferentă serviciilor prestate de către SRL „Dialin-Exim” către SA „Introsco” constituie 4.469.663 de lei, dintre care SRL „Dialin-Exim” cu forțe proprii, subantreprenori, inclusiv SRL „Sinis” – 3.806.811 lei.

Pe lângă acestea, susține reclamanta că pe fiecare dintre facturile fiscale eliberate de către SRL „Sinis” în adresa SRL „Dialin-Exim” a fost efectuată mențiunea „Post fiscal E. Ratușneac”, cu semnătura inspectorului fiscal nominalizat, fapt ce denotă că în perioada prestării serviciilor la agentul economic SRL „Sinis”, în conformitate cu prevederile art. 146 al Codului fiscal, întru prevenirea și depistarea cazurilor de încălcare fiscală, inclusiv a cazurilor de eschivare de la stingerea obligațiilor fiscale, precum și în scopul exercitării altor atribuții de administrare fiscală, era creat „Post fiscal”.

A menționat că odată ce au fost semnate facturile fiscale ale SRL „Sinis” de către inspectorul fiscal din cadrul „Postului fiscal”, care are responsabilitatea de a verifica veridicitatea și corectitudinea efectuării tranzacției, precum și prevenirea și depistarea cazurilor de eschivare de la stingerea obligațiilor fiscale, reiese că aceste tranzacții au fost verificate, monitorizate și confirmate nemijlocit de către inspectorul fiscal.

SA „Introsco” a indicat că și-a onorat integral obligațiunile financiare față de antreprenorii SRL „Fortunacons” și SRL „Dialin-Exim”, inclusiv achitarea integrală a obligațiilor TVA, fapt confirmat și de către organul fiscal în Actul de control din 25 martie 2016 nr. 5-675906, prelungit pe formularul nr. 5-675907, care la rândul lor au calculat și au achitat TVA pentru serviciile primite de la subantreprenorii săi.

Afară de aceasta, SA „Introsco” nu are obligația de a verifica operațiunile comerciale anterioare sau subsecvente ale altor agenți economici (subantreprenori) de a-i obliga să-și onoreze obligațiile fiscale față de bugetul de stat, în cazul în care a avut relații contractuale numai cu SRL „Fortunacons” și SRL „Dialin-Exim”.

A declarat reclamanta că responsabilitatea pentru achitarea impozitului – TVA, percepută de la SA „Introsco” de către furnizorii de mărfuri, materiale și servicii, este în totalitate pe seama furnizorilor nominalizați, dânsa nefiind investită cu drepturi și obligații de asigurare a colectării depline și în termen a impozitelor, acestea fiind atribuite organelor de stat și în cazul în care apar îndoieli ce țin de drepturile, obligațiile și responsabilitățile contribuabilului fiscal, ele se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

Totodată, organul fiscal în decizia nr. 16/78/T/82 din 05 aprilie 2016, nu a indicat în ce constau încălcările din partea SA „Introsco”, făcând niște concluzii formale, nefiind invocat nici un motiv pentru a i se refuza în recunoașterea sumei TVA în mărime de 3.067.589 de lei spre restituire din buget.

În același timp, organul fiscal în decizia contestată confirmă faptul că SA „Introsco” a respectat integral prevederile art. 102 alin. (8) și pct. 32 din Regulamentul privind restituirea TVA, prezentând 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 au fost efectuate livrările 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 înafara teritoriului vamal al Republicii Moldova.

În contextul expus, dânsa este în drept la restituirea TVA din buget în cazul întrunirii prevederilor legale stabilite la art. 101 alin. (5), art. 102 alin. (8) Cod fiscal și pct. 32 din Regulamentul privind restituirea TVA, or, organul fiscal nu a înaintat nici o pretenție față de SA „Introsco”, respectiv motive de refuz în neconfirmarea sumei TVA în mărime de 3.067.589 de lei spre restituire, nu există.

Astfel, a cerut SA „Introsco” anularea deciziei nr. 16/78/T/82 din 05 aprilie 2016 privind restituirea taxei pe valoare adăugată SA „Introsco” emisă de către Serviciul Fiscal de Stat în partea neconfirmării spre restituire TVA în sumă de 3.067.589 de lei și excluderii sumei TVA în mărime de 3.067.589 de lei din quantumul TVA, care participă la restituirea TVA din buget, recunoașterea dreptului său la restituirea din buget a TVA în valoare de 3.067.589 de lei pentru perioadele fiscale iunie-decembrie 2015, precum și anularea pct. II, prin care s-a decis calcularea sumei TVA restituită în plus în rezultatul controlului fiscal repetat în sumă de 2.116.296 de lei.

Prin hotărârea din 02 iunie 2017 a Judecătorei Chișinău (sediul Rîșcani), acțiunea a fost admisă, fiind anulată decizia nr. 16/78/T/82 din 05 aprilie 2016 emisă de către Serviciul Fiscal de Stat în partea neconfirmării spre restituire SA „Introsco” a TVA în sumă de 3.067.589 de lei și excluderii sumei TVA în mărime de 3.067.589 de lei din quantumul TVA, care participă la restituirea TVA din buget și pct. II, prin care s-a decis calcularea sumei TVA restituită în plus în rezultatul controlului fiscal repetat în sumă de 2.116.296 de lei.

Prin decizia din 05 decembrie 2017 a Curții de Apel Chișinău, a fost respins apelul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat și menținută hotărârea din 02 iunie 2017 a Judecătorei Chișinău (sediul Rîșcani).

Ambele instanțe de judecată ierarhic inferioare și-au motivat soluțiile prin faptul că în decizia nr. 16/78/T/82 din 05 aprilie 2016, s-a menționat că a fost efectuat un control de contrapunere pentru perioada fiscală iunie-decembrie 2015 la agentul economic SRL „Sinis”, care a fost subantreprenorul SRL „Dialin Exim” și în rezultatul controlului nu s-a confirmat volumul lucrărilor de construcții livrate de către SRL „Sinis” în adresa SA „Introsco” și nici de subantreprenorul acestuia SRL „Climcom-Investgrup”, deoarece nu au fost confirmate conform principiului până la producătorul de servicii, fără însă a se aduce argumente în acest sens.

Instanțele de judecată ierarhic inferioare au stabilit că în rezultatul controlului efectuat de către IFS Drochia nu s-a confirmat volumul lucrărilor de construcții livrate de către SRL „Sinis” în adresa SA „Introsco”, or, organul fiscal nici nu putea să confirme volum lucrărilor livrate de către SRL „Sinis” către SA „Introsco”, având

în vedere faptul că între aceste companii nu au fost semnate contracte sau stabilite careva relații economice.

De fapt, SRL „Sinis” a fost subantreprenorul 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 „Introscoop”.

Au notat instanțele de judecată ierarhic inferioare că la emiterea deciziei nr. 16/78/T/82 din 05 aprilie 2016, organul fiscal nu a ținut cont de divergențele din Actul de control din 25 martie 2016 nr. 5-675906, prelungit pe formularul nr. 5-675907, din Actul de control nr. 3-551931 din 22 februarie 2016, precum și facturile fiscale eliberate de către SRL „Dialin Exim” în adresa SA „Introscoop”, or, reieșind din actele menționate SRL „Dialin Exim” a prestat SA „Introscoop” servicii în valoare de 26.817.981 de lei, inclusiv TVA în sumă de 4.469.664 de lei.

Au conchis ambele instanțe de judecată ierarhic inferioare că organul fiscal a efectuat calculul sumei TVA în mod neuniform, după propriile interpretări, indicând în Actele de control diferite valori ale TVA pentru aceeași agenți economici, prin ce a fost defavorizată SA „Introscoop”.

Mai mult ca atât, în Actul de control (efectuat la SRL „Dialin Exim”) nr. 3-551931 din 22 februarie 2016, inspectorii fiscali nu au menționat nimic despre faptul că SRL „Sinis” pe parcursul anului 2015 nu a calculat și/sau nu a achitat TVA la bugetul de stat.

La fel, au reținut instanțele de judecată ierarhic inferioare că în Actul de control din 25 martie 2016 nr. 5-675906, prelungit pe formularul nr. 5-675907, inspectorii fiscali au stabilit că suma TVA aferentă serviciilor prestate de către SRL „Sinis” ca diferență dintre valoarea totală a TVA livrată de către SRL „Dialin Exim” către SA „Introscoop” și valoarea TVA livrată de către alți subantreprenori către SRL „Dialin Exim”, fără însă a ține cont de valoarea TVA conform facturilor eliberate de către SRL „Sinis” în adresa SRL „Dialin Exim”, care au fost prezentate inspectorilor fiscali, corect fiind reflectate și în Actul de control nr. 3-551931 din 22 februarie 2016.

Prin urmare, conform Actului de control nr. 5-675906, prelungit pe formularul nr. 5-675907, din 25 martie 2016, suma TVA aferentă serviciilor executate de către SRL „Sinis” constituie 2.117.016 lei, iar conform Actului de control nr. 3-551931 din 22 februarie 2016 și conform facturilor fiscale suma TVA aferentă serviciilor executate de către SRL „Sinis” constituie 1.540.423 de lei.

Afară de acesta, au notat instanțele de judecată ierarhic inferioare că pe fiecare dintre facturile fiscale eliberate de către SRL „Sinis” în adresa SRL „Dialin Exim” au fost efectuate înscrierea „Post fiscal E. Ratușneac” și semnătura inspectorului fiscal nominalizat. Deci, se confirmă că la agentul economic SRL „Sinis”, în perioada prestării serviciilor, era creat „Post fiscal”, ceea ce presupune că inspectorul fiscal a verificat toate acțiunile și operațiunile întreprinzătorului la care a fost instituit postul fiscal, și în situația în care de către acesta nu au fost depistate careva neregularități, se

presupune că acestea de fapt nici nu au existat.

Au precizat instanțele de judecată că SA „Introsco” a avut relații contractuale cu SRL „Fortunacons” și SRL „Dialin Exim”, față de care a achitat integral serviciile prestate, inclusiv TVA. SA „Introsco” neavând mecanisme de a verifica operațiunile comerciale, anterioare sau subsecvente ale altor agenți economici și nici nu poate fi la curent de intențiile acestora.

Au concluzionat instanțele de judecată ierarhic inferioare că achitare în buget a TVA este o obligațiune fiscală a vânzătorului și nu poate fi pusă pe seama consumatorului de valori materiale și servicii procurate, odată ce acesta din urmă ca cumpărător de bună-credință, concomitent cu costul mărfurilor, a achitat furnizorului inclusiv TVA.

Or, prin refuzul deducerii sumelor TVA, ar însemna că societății comerciale i se cere să suporte de pe deplin consecințele acțiunilor furnizorilor săi, care au omis să-și execute obligațiile de plată a TVA la buget. Însă, o asemenea povară este considerată ca fiind excesivă pentru agentul economic, fapt care perturbă balanța echitabilă ce urma să fie menținută între cerințele interesului general al comunității și cerințele protejării dreptului de proprietate în sensul art. 1 din Protocolul nr. 1 la Convenția Europeană a Drepturilor Omului (cauza Bulves AD vs. Bulgaria, hotărârea CtEDO din 22 ianuarie 2009).

Prin urmare, SA „Introsco” nu are obligația de a verifica operațiunile comerciale anterioare sau subsecvente ale altor agenți economici (subantreprenori) de a-i obliga să-și onoreze obligațiile fiscale față de bugetul de stat, în situația în care a avut relații contractuale numai cu SRL „Fortunacons” și SRL „Dialin-Exim”.

Respectiv, responsabilitatea pentru achitarea impozitului – TVA, percepută de la SA „Introsco” de către furnizorii de mărfuri, materiale și servicii, este în totalitate pe seama furnizorilor nominalizați supra, SA „Introsco” nefiind investită cu drepturi și obligații de asigurare a colectării depline și în termen a impozitelor și taxelor de la contribuabilii obligați de a vărsa impozitele și taxele în buget, acestea fiind atribuite organelor fiscale și în cazul în care apar îndoieli ce țin de drepturile, obligațiile și responsabilitățile contribuabilului fiscal, ele se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

Cu atât mai mult, că IFS Drochia în cadrul controlului de contrapunere la agentul economic SRL „Sinis” nici nu pute să confirme volumul lucrărilor livrate de către ultima în adresa SA „Introsco”, deoarece între aceste două firme nu au fost semnate contracte sau stabilite careva relații economice, având în vedere faptul că SRL „Sinis” este 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 07 martie 2018, Serviciul Fiscal de Stat a declarat recurs împotriva deciziei instanței de apel, solicitând admiterea acestuia, casarea deciziei din 05 decembrie 2017 a Curții de Apel Chișinău și hotărârii din 02 iunie 2017 a Judecătoriei Chișinău

(sediul Rîșcani), cu emiterea unei noi hotărâri de respingere a acțiunii.

În susținerea recursului Serviciul Fiscal de Stat a invocat ilegalitatea și netemeinicia deciziei instanței de apel, declarând că Curtea de Apel Chișinău a examinat superficial prezenta speță, cu interpretarea și aplicarea eronată a normelor de drept material, în special a prevederilor art. 102 alin. (1) al Codului fiscal.

De asemenea, a menționat recurentul că SA „Introsco” era în drept să treacă în cont TVA în situația în care TVA ar fi fost achitată la buget, însă, în prezentul litigiu TVA nu a fost achitată de către agenții economici cu care intimata a avut raporturi juridice comerciale, respectiv, aceasta nu este în drept să treacă în cont TVA.

În conformitate cu art. 434 alin. (1) al Codului 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.

Instanța de recurs reține că decizia din 05 decembrie 2017 a Curții de Apel Chișinău a fost recepționată de către recurent la 15 ianuarie 2018 (f.d. 110, vol. II).

Astfel, recursul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat la 07 martie 2018, se consideră depus în termenul prevăzut de lege.

La 22 martie 2018, în conformitate art. 439 alin. (2) al Codului de procedură civilă, Curtea Supremă de Justiție a comunicat cererea de recurs SA „Introsco” informând că referința se depune în termen de o lună de la data primirii scrisorii. În mod corespunzător, dacă referința nu este prezentată în termenul stabilit, admisibilitatea recursului se decide în lipsa acesteia.

La 23 aprilie 2018, SA „Introsco” a depus referință la recursul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat, solicitând să fie considerat ca inadmisibil recursul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat sau după caz respingerea acestuia, cu menținerea deciziei din 05 decembrie 2017 a Curții de Apel Chișinău și hotărârii din 02 iunie 2017 a Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani), pe care le consideră legale și întemeiate, invocând că instanțele de judecată ierarhic inferioare au verificat minuțios toate circumstanțele, care au importanță pentru soluționarea justă a cauzei, dând o apreciere corectă suportului probatoriu al cauzei.

A declarat că argumentele invocate în recurs se referă la dezacordul Serviciului Fiscal de Stat cu soluția pronunțată de către instanțele de judecată ierarhic inferioare și nu relevă încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material sau de drept procedural, respectiv nu constituie temei de casare a deciziei recurate și urmează a fi respinse.

Ulterior, la 07 mai 2018, 11 mai 2018 și respectiv la 25 mai 2018, intimata SA „Introsco” a prezentat suplimente la referință, invocând argumente similare ca și în cea depusă inițial.

Prin încheierea din 16 mai 2018 a Curții Supreme de Justiție, recursul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat a fost considerat admisibil.

În conformitate cu articolele 441 și 444 al Codului de procedură civilă, recursurile s-au 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 judiciar a decis inoportună invitarea acestora, întrucât argumentele expuse în cererea de recurs au fost formulate cu suficientă precizie pentru a permite instanței controlul actelor judecătorești contestate. Mai mult, nici un participant nu a solicitat audierea publică a cauzei sale (a se vedea, *mutatis mutandis*, cauza Auza Vilho Eskelinen și alții vs Finlanda, hotărârea din 19 aprilie 2007, § 72 – 75, cauza Eriksson vs Suedia, hotărârea din 12 aprilie 2012, § 66, 72, cauza Pönkä vs Estonia, hotărârea din 08 noiembrie 2016, § 33 – 34).

Verificând decizia din 05 decembrie 2017 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 02 iunie 2017 a Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani), în limitele controlului de legalitate, în raport cu criticele invocate, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție constată că se impune admiterea recursului declarat de către Serviciul Fiscal de Stat și casarea hotărârilor judecătorești contestate, cu dispunerea pronunțării unei noi hotărâri de respingere a acțiunii, pentru motivele ce succed.

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

Din materialele dosarului rezultă că la 07 aprilie 2015 între SA „Introsco” și SRL „Fortunacons” a fost încheiat contractul de antrepriză nr. 42 privind executarea lucrărilor de construcție privind reparația capitală a blocului de producere nr. 3, et. 2, amplasat pe str. Meșterul Manole, 20, mun. Chișinău.

Se reține că SRL „Fortunacons” a executat lucrările de construcție și a livrat SA „Introsco” servicii în valoare totală de 8.937.965,56 de lei, inclusiv TVA în sumă de 1.489.660,93 de lei, iar SA „Introsco” la rândul său a recepționat serviciile executate de către SRL „Fortunacons” și a achitat prin virament integral serviciile livrate în valoare de 8.937.965,56 de lei, inclusiv TVA în sumă de 1.489.660,93 de lei, fapt confirmat prin înscrisurile anexate la materialele cauzei (f.d. 90-112, vol. I).

De asemenea, la 29 aprilie 2015 între SA „Introsco” și SRL „Dialin-Exim” a fost încheiat contractul de antrepriză nr. 2/04/15 privind executarea lucrărilor de construcție privind reparația capitală a etajelor 1 și 3 a blocului de producere amplasat pe str. Otovasca, 29, mun. Chișinău.

SRL „Dialin-Exim” a executat lucrările de construcție contractate și a livrat SA „Introsco” servicii în valoare totală de 26.817.981 de lei, inclusiv TVA în sumă de 4.469.664 de lei, ultima la rândul său a recepționat serviciile executate și a achitat prin virament integral serviciile livrate în valoarea de 26.817.981 de lei, inclusiv TVA în sumă de 4.469.664 de lei, iar SA „Introsco” a recepționat serviciile executate și a achitat, prin virament, integral serviciile livrate (f.d. 113-155, vol. I).

Drept urmare, SA „Introsco” a înaintat mai mult cereri privind restituirea din buget a TVA, printre care și cerere nr. 4/440 din 29 februarie 2016 privind restituirea

TVA în sumă de 324.000 de lei aferentă livrărilor impozitate la cota „zero” pentru perioada fiscală ianuarie 2016 (f.d. 192, vol. I).

Colegiul judiciar reține că în baza deciziei Inspectoratului Fiscal Principal de Stat privind inițierea controlului fiscal nr. 5285 din 17 martie 2016, în perioada 18 martie 2016 – 25 martie 2016, la SA „Introsco” a fost efectuat 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 TVA la cota „zero”, pentru perioadele fiscale iunie – decembrie 2015, în temeiul prevederilor art. 101 alin. (5) al Codului fiscal și Regulamentului privind restituirea TVA, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 01 februarie 2013, precum și controlul fiscal la fața locului prin metoda verificării tematice, privind corectitudinea calculării și plenitudinea achitării la buget taxei pe valoare adăugată, precum și aprecierea spre restituire din buget a sumei TVA, aferentă livrărilor de servicii impozitate cu TVA la cota „zero”, pentru perioada fiscală ianuarie 2016, în temeiul prevederilor art. 101 alin. (5) al Codului fiscal și Regulamentului privind restituirea TVA, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 01 februarie 2013.

În rezultatul controlului, la 23 martie 2016 a fost întocmit Actul de control nr. 5-675906, prelungit pe formularul nr. 5-675906 (f.d. 47-51, vol. I), în baza căruia a fost emisă decizia nr. 16/78/T/82 din 05 aprilie 2016 „Privind restituirea taxei pe valoarea adăugată SA „Introsco”, prin care s-a decis:

I. confirmarea conform rezultatelor controlului fiscal repetat TVA spre restituire din buget pentru perioadele fiscale iunie-decembrie 2015, condiționată de livrările de servicii impozitate cu TVA la cota „zero” în sumă totală de 5.538.911 lei, cu 3.067.589 de lei mai puțin decât suma totală solicitată pentru perioada iunie-decembrie 2015, inclusiv pentru următoarele perioade fiscale: iunie 2015 – 1.169.423 lei; iulie 2015 – 213.663 de lei; august 2015 – 1.176.763 de lei; septembrie 2015 – 1.472.391 de lei; octombrie 2015 – 530.773 de lei; noiembrie 2015 – 273.370 de lei; decembrie 2015 – 702.538 de lei;

II. a fost calculată suma TVA, restituită în plus în rezultatul controlului fiscal repetat, în mărime de 2.116.296 de lei;

III. a fost acceptată spre restituire din buget TVA pentru luna ianuarie 2016 în sumă de 324.000 de lei;

IV. s-a decis că suma TVA, destinată trecerii în cont pentru perioada ulterioară februarie 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 cerințele pct. 27 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, conform principiului până la producător sau importator;

V. s-a dispus ca 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 „IntroscoP”.

La 05 mai 2016, SA „IntroscoP” a depus contestația nr. 323 împotriva deciziei Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 16/78/T/82 din 05 aprilie 2016 „Privind restituirea taxei pe valoarea adăugată SA „IntroscoP”, care prin decizia nr. 113 din 06 iunie 2016, a fost respinsă ca neîntemeiată (f.d. 58-79, vol. I).

La 30 iunie 2016, SA „IntroscoP” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat (în prezent Serviciul Fiscal de Stat), solicitînd anularea deciziei nr. 16/78/T/82 din 05 aprilie 2016 privind restituirea taxei pe valoare adăugată SA „IntroscoP” emisă de către Serviciul Fiscal de Stat în partea neconfirmării spre restituire TVA în sumă de 3.067.589 de lei și excluderii sumei TVA în mărime de 3.067.589 de lei din cuantumul TVA, care participă la restituirea TVA din buget, recunoașterea dreptului său la restituirea din buget a TVA în valoare de 3.067.589 de lei pentru perioadele fiscale iunie-decembrie 2015, precum și anularea pct. II, prin care s-a decis calcularea sumei TVA restituită în plus în rezultatul controlului fiscal repetat în sumă de 2.116.296 de lei.

Prin hotărârea din 02 iunie 2017 a Judecătorei Chișinău (sediul Rîșcani), menținută prin decizia din 05 decembrie 2017 a Curții de Apel Chișinău, acțiunea a fost admisă, fiind anulată decizia nr. 16/78/T/82 din 05 aprilie 2016 emisă de către Serviciul Fiscal de Stat în partea neconfirmării spre restituire SA „IntroscoP” a TVA în sumă de 3.067.589 de lei și excluderii sumei TVA în mărime de 3.067.589 de lei din cuantumul TVA, care participă la restituirea TVA din buget și pct. II, prin care s-a decis calcularea sumei TVA restituită în plus în rezultatul controlului fiscal repetat în sumă de 2.116.296 de lei.

Conform art. 93 pct. 1) al Codului fiscal, prin taxa pe valoarea adăugată (TVA) se înțelege – impozit de stat care reprezintă o formă de colectare la buget a unei părți a valorii mărfurilor livrate, serviciilor prestate care sunt supuse impozitării pe teritoriul Republicii Moldova, precum și a unei părți din valoarea mărfurilor, serviciilor impozabile importate în Republica Moldova.

Potrivit dispozițiilor art. 101 alin. (5) al Codului fiscal, dacă depășirea sumei TVA la valorile materiale, serviciile procurate se datorează faptului că subiectul impozabil a efectuat o livrare care se scutește de TVA cu drept de deducere, acesta are dreptul la restituirea sumei achitate cu care a fost depășită TVA la valorile materiale, serviciile procurate și/sau la stingerea sumelor din contul restituirii impozitelor, în conformitate cu prevederile prezentului articol, ale art. 103 alin. (3) și ale art. 125, în limitele cotei-standard a TVA, stabilite la art. 96 lit. a), sau cotei reduse a TVA, stabilite la art. 96 lit. b), înmulțite cu valoarea livrării, ce se scutește de TVA cu drept de deducere. Restituirea TVA se efectuează în modul stabilit de Guvern, într-un termen care nu depășește 45 de zile. La exportul mărfurilor supuse accizelor, fabricate din materia primă supusă accizului, limita valorii maxime a TVA apreciate spre restituire se majorează cu suma ce se apreciază prin înmulțirea cotei standard a TVA la valoarea accizelor achitate furnizorilor la procurarea materiei

prime utilizate la producerea mărfurilor exportate.

Rațiunea prevederilor art. 102 alin. (1) al Codului fiscal, se referă la faptul că în cazul achitării TVA la buget, subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori ai TVA, li se permite deducerea dumei 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.

De asemenea, conform pct. 7 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoare adăugată, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 01 februarie 2013, solicitarea restituirii TVA se efectuează prin depunerea la subdiviziunile structurale al Serviciului Fiscal de Stat de la locul de deservire a cererii de modelul stabilit în anexa nr. 1 la prezentul Regulament. În cererea de restituire se indică, în mod obligatoriu, suma TVA solicitată spre restituire. Dacă nu este indicată suma solicitată spre restituire, cererea nu se examinează.

Din dispozițiile pct. 13 din același Regulament, rezultă că, cererea de restituire TVA, cu excepția cazurilor de restituire a TVA solicitată în temeiul art. 101¹, 101², 101³, și 101⁴ al Codului 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 activitate 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 Serviciului Fiscal de Stat, corespunde sumei solicitate de către plătitor; 4) 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.

Iar, prevederile pct. 14 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoare adăugată, stipulează că, sumele TVA restituite subiecților impozabili, în modul stabilit la punctul 13 din prezentul Regulament, sunt supuse de către Serviciul Fiscal controlului tematic cel puțin o dată pe an.

Conform pct. 27 și 28 din Regulamentul vizat supra, (în vigoare în redacția la momentul emiterii 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.

După cum rezultă din actele cauzei SA „Introsco” a înaintat Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cereri privind restituirea TVA pentru perioada de activitate 01 ianuarie 2015 – 31 decembrie 2015.

În urma examinării cererilor SA „Introsco” privind restituirea TVA, 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 contractelor de contrapunere, solicitate de către direcțiile fiscale teritoriale.

În rezultatul 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, inclusiv valoarea lucrărilor executate de subantreprenorul SRL „Climcom-Investgrup” până la producător sau importator.

Astfel, suma TVA aferentă valorii lucrărilor de reconstrucții și reparații reflectate 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 – 160.669 de lei; L/07/2015 – 815.246 de lei; L/08/2015 – 255.513 lei; L/09/2015 – 372.801 lei; L/10/2015 – 377.314 lei; L/11/2015 – 71.291 de lei și L/12/2015- 64.181 de lei.

Instanța de recurs învederează că suma TVA destinată trecerii în cont pentru perioada fiscală ulterioară – luna iunie 2015, confirmată în rezultatul controlului fiscal precedent, constituie suma de 85.397 de lei, integral achitată prin contul de decontare, însă cu derogare de la prevederile pct. 27 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoare adăugată, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 01 februarie 2013, conform principiului până la producător sau importator, aceasta nu a fost confirmată.

În circumstanțele enunțate, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că instanțele de judecată ierarhic inferioare nejustificat au admis acțiunea SA „Introsco”, or, în rezultatul controlului tematic privind restituirea TVA din buget s-a stabilit incontestabil că contribuabilul SA „Introsco” a beneficiat de restituirea în plus a TVA pentru perioadele fiscale iunie – decembrie 2015 în sumă de 3.067.589 de lei, inclusiv: 951.293 de lei stabilită în rezultatul controlului fiscal tematic precedent (Actul de control nr. 5-675898 din 29 februarie 2016), inclusiv pentru perioadele fiscale ale anului 2015: L/06/2015- 329908 lei; L/07/2015 – 131091 de lei; L/10/2015 – 489955 de lei și L/11/2015 – 339 de lei, precum și 2.116.296 de lei, stabilită în rezultatul controlului fiscal repetat prezent, inclusiv pentru perioadele: L/06/2015 – 160.669 de lei, L//07/2015 – 815.246 de lei, L/08/2015 – 53.237 de lei, L/09/2015 – 87.119 de lei, L/10/2015 – 865.272 de lei, L/11/2015 – 71.291 de lei și L/12/2015 – 63.462 de

lei.

Astfel, se confirmă restituirea sumelor TVA din buget, condiționată de livrările de servicii impozitate cu TVA la cota „zero” pentru perioadele fiscale iunie-decembrie 2015 în sumă totală de 5.538.911 lei sau cu suma de 3.067.589 de lei mai puțin decât suma totală de 8.606.500 de lei, restituită pentru perioadele fiscale iunie-decembrie 2015, inclusiv pentru următoarele perioade fiscale: L/06/2015 – 1.169.423 de lei; L/07/2015 – 213.663 de lei; L/08/2015 – 1.176.763 de lei; L/09/2015 – 1.472.381 de lei; L/10/2015 – 530.773 de lei; L/11/2015 – 273.370 de lei și L/12/2015 – 702.538 de lei.

Totodată, ține de menționat faptul că suma TVA în valoare de 951.293 de lei a fost calculată spre plată la buget în cadrul controlului precedent, deoarece suma TVA în cauză a fost de asemenea exclusă din calculul sumei TVA spre restituire din buget nefiind confirmată conform principiului până la producător sau importator.

Suma TVA destinată trecerii în cont pentru perioada fiscală ulterioară – februarie 2016 a constituit 3.155.663 de lei, achitată integral prin contul de decontare.

În coerența celor expuse, Colegiul consideră drept neîntemeiat argumentul SA „Introsco” precum că prin decizia nr. 16/78/T/82 din 05 aprilie 2016, au fost încălcate și eronat aplicate prevederile art. 101 al Codului fiscal și ale Regulamentului privind restituirea taxei pe valoare adăugată, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 01 februarie 2013, deoarece intimata-reclamantă era în drept să treacă în cont TVA în situația în care aceasta ar fost achitată la buget.

Cu toate acestea, în speță TVA nu a fost achitată de către agenții economici SRL „Fortunacons” și SRL „Dialin-Exim” cu care a avut raporturi contractuale SA „Introsco”, respectiv, ultima nu era în drept să treacă în cont TVA.

În acest sens, nu pot fi reținute nici argumentele instanțelor de judecată ierarhic inferioare precum că în Actul de control din 25 martie 2016 nr. 675906, prelungit pe formularul nr. 5-675907, la capitolul verificării corectitudinii calculării și declarării TVA la buget pentru perioadele fiscale iunie-decembrie 2015, inspectorii fiscali nu au depistat careva încălcări fiscale.

Or, o tranzacție de livrare-cumpărare a valorilor materiale sau de procurare a serviciilor cu utilizarea facturilor TVA (fiscale), ce ar permite deducerea sumei TVA și restituirea ulterioară a TVA din buget, se consideră legală doar în cazul când: - blancheta TVA (fiscală) este eliberată de organul autorizat legal; - tranzacția de livrare-cumpărare a valorilor materiale sau de procurare a serviciilor este reală cu achitarea furnizorului de către cumpărător a costului valorilor material sau serviciilor, inclusiv și a sumei TVA; - furnizorul este plătitor al TVA, a declarat și a achitat TVA la buget și/sau a micșorat sumele TVA, atribuite în cont de la alte procurări de mărfuri sau servicii; - nu se constată ilegalitatea documentelor privind cantitatea, costul mărfii sau serviciilor livrate-procurate și respectiv a sumelor TVA calculate; factura fiscală este înregistrată în Registrul general electronic al facturilor fiscale (în cazul în care totalul valorii impozabile a livrării impozabile cu TVA, inclusiv al

valorii impozabile, ajustate în condițiile art. 98 Cod fiscal, depășește suma de 100.000 de lei – art. 118¹ al Codului fiscal).

Mai mult ca atât, legiuitorul la art. 102 alin. (1) al Codului fiscal, a condiționat apariția dreptului la trecerea în cont TVA pe serviciile procurate, și anume numai în cazul achitării de facto a TVA la buget.

Pe când, SA „Introsco” nu era în drept să beneficieze de restituirea TVA pe motiv că realmente aceasta nici nu fost achitată la buget.

Faptul că TVA nu a fost achitată de către agenții economici de al căror serviciu a beneficiat SA „Introsco”, se confirmă și prin înscrisurile anexate la dosar din care rezultă că SRL „Sinis” (subantreprenorul SRL „Dialin Exim”) și subantreprenorul acesteia SRL „Climcom-Investgrup” sunt întreprinderi delicvente, care s-au eschivat de la plata impozitului pe venit și a TVA.

Este relevant, că 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.

În această ordine de idei, instanța de recurs conchide că atât prima instanță, cât și instanța de apel, la emiterea hotărârilor sale, incorect au reținut că responsabilitatea pentru achitarea impozitului TVA percepută de la SA „Introsco” de către furnizorii de mărfuri, materiale și servicii, este pusă în totalitate pe seama acestora, or, efectuând controlul tematic la SA „Introsco”, precum și controalele 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-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, inclusiv pentru următoarele perioade fiscale: L/05/2015 – 85.397 de lei; L/06/2015 – 330.867 de lei; L/07/2015 – 1132.328 de lei; L/08/2015 – 118.306 de lei; L/09/2015 – 259.493 de lei și L/10/2015 – 110.234 de lei.

Subsecvent, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție accentuează că instanțele de judecată ierarhic inferioare neîntemeiat au admis acțiunea SA „Introsco” privind anularea actului administrativ contestat, dat fiind faptul că agenții economici, cu care a contractat și subantreprenorii acestora, întrunesc indici ai activității de pseudo-întreprinzători, care conform Codului fiscal și Regulamentului privind restituirea taxei pe valoare adăugată, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 01 februarie 2013, servește drept motiv de refuz de restituirea a TVA din buget.

În acest context, sunt apreciate critic concluziile instanțelor de judecată ierarhic inferioare precum că SA „Introsco” nu i se pot imputa acțiunile ilicite ale altor agenți economici la achitarea TVA, fiindcă intimata-reclamantă fiind plătitor de TVA

și respectiv optând pentru restituirea în viitor al acestor sume de la buget, trebuia să verifice cu diligență respectarea de către agenții economici contractați pentru prestarea serviciilor, a condițiilor impuse de legislația fiscală în vigoare pentru a putea beneficia ulterior de acest drept.

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia că Serviciul Fiscal de Stat întemeiat a dispus încasarea la buget a TVA în sumă de 2.116.296 de lei, restituită în plus anterior, or, reieșind din prevederile art. 228 alin. (10) al Codului fiscal, pentru sumele impozitelor și taxelor solicitate de către contribuabili spre restituire și restituite în mărimi mai mari decât suma calculată în condițiile legii, se calculează majorare de întârziere (penalitate) pentru suma restituită în plus pentru perioada care începe cu data restituirii efective la contul bancar al agentului economic, sau în contul stingerii datoriilor acestuia ori ale creditorilor lui față de bugetul public național și până la data recuperării acestora.

Date fiind cele relatate, instanța de recurs consideră că decizia nr. 16/78/T/82 din 05 aprilie 2016 a fost emisă de către Serviciul Fiscal de Stat în conformitate cu legea, cu respectarea competenței și procedurii stabilite în acest sens de legislația în vigoare.

Așadar, în baza argumentelor livrate de părți, coroborate cu înscrisurile anexate la dosar, Colegiul judiciar notează că greșelile de aplicare a legii și aprecierea arbitrară a probelor pot fi corectate prin casarea deciziei atacate, inclusiv a hotărârii primei instanțe, și pronunțarea unei noi hotărâri de respingere a acțiunii în acord cu articolul 445 alin. (1) lit. b) al Codului de procedură civilă. În esență, evaluarea efectuată de instanța de recurs a fost susținută pe deplin de materialele cauzei, iar ambele părți au beneficiat de un proces în contradictoriu și au avut posibilitatea reală de a comenta în scris și de a depune observații în cadrul acestei proceduri

Având în vedere problemele de drept ridicate în speță, și având în vedere faptul că decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe sunt neîntemeiate, fiind constatată în acest sens aprecierea arbitrară a probelor și interpretarea eronată a legii, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat, de a casa integral decizia din 05 decembrie 2017 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 02 iunie 2017 a Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani), cu emiterea unei noi hotărâri de respingere a acțiunii ca neîntemeiată.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. b) al Codului 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 către Serviciul Fiscal de Stat.

Se casează integral decizia din 05 decembrie 2017 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 02 iunie 2017 a Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani), în cauza civilă

intentată la cererea de chemare în judecată a Societății pe Acțiuni „Introsco” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ, și se emite o nouă hotărâre prin care:

Se respinge cererea de chemare în judecată depusă de Societatea pe Acțiuni „Introsco” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ, ca neîntemeiată.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței, judecătorul

Svetlana Filincova

Judecătorii

Galina Stratulat

Dumitru Mardari

Maria Ghervas

Victor Burduh

Copia corespunde originalului

Judecător

Svetlana Filincova