

ÎNCHEIERE

27 noiembrie 2019

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul
judecătorii

Oleg Sternioală
Galina Stratulat
Victor Burduh

examinând admisibilitatea recursului declarat de Serviciul Fiscal de Stat,
în cauza civilă la cererea de chemare în judecată depusă Serviciul Fiscal de Stat
împotriva Societății cu Răspundere Limitată „Plato-Plus”, intervenient accesoriu
Societatea pe Acțiuni „Basarabia Nord” privind declararea nulității absolute a
tranzacției,

împotriva deciziei din 07 mai 2019 a Curții de Apel Chișinău,

c o n s t a t ă :

La 09 august 2016 Serviciul Fiscal de Stat a depus cerere de chemare în
judecată împotriva SRL „Plato-Plus”, intervenient accesoriu SA „Basarabia Nord”
privind declararea nulității absolute a tranzacției.

În motivarea acțiunii a indicat că la în baza deciziei de inițiere a controlului
fiscal nr. 4813 din 18 mai 2015 a inițiat un control fiscal în cadrul SA „Basarabia
Nord” prin metoda verificării totale pentru perioada ianuarie 2011–martie 2015, în
cadrul căruia a constatat că potrivit operațiunilor economice reflectate în evidența
contabilă a SA „Basarabia Nord”, aceasta a procurat la 01 aprilie 2012 de la SRL
„Plato-Plus” servicii „Технологический процесс производства колбасных
изделий” în sumă totală de 1 300 000 de lei, inclusiv TVA destinată trecerii în
cont în sumă de 216 666,67 de lei.

A menționat că potrivit datelor deținute de acesta, în anul 2012, SRL „Plato-
Plus” nu a avut nici un salariat, deși a prestat servicii de milioane de lei în doar 30
de zile, contractul nr. 12-03-01 PLBN fiind semnat de părțile indicate la 01 martie
2012.

A susținut că la control au fost prezentate copia facturii fiscale privind
procurările de servicii de la SRL „Plato-Plus”, autentificată notarial de pe
exemplarul I al facturii fiscale și copia contractului nr. 12-03-01 PLBN din 01
martie 2012, considerând că din documentele prezentate la control nu poate fi
confirmată prestarea serviciului menționat, inclusiv în contextul în care

întreprinderea nu a dispus de resurse umane care să-i permită prestarea serviciilor în volumul facturat și nici nu a achitat TVA la buget aferent acestei tranzacții, ce denotă în opinia reclamantului că obiectul/operațiunea economică reflectată în factura fiscală seria FV nr. 6899888 din 01 aprilie 2012, prin care s-a facturat de către pîrît serviciul tehnologic indicat în beneficiul SA „Basarabia Nord” a fost fictivă și simulată, în scop de evaziune fiscală și contrar intereselor statului, astfel încât această tranzacție economică este apreciată de reclamant ca fiind lovită de nulitate.

A solicitat Serviciul Fiscal de Stat declararea nulității absolute a tranzacției documentate de SRL „Plato-Plus” către SA „Basarabia Nord”, reflectată în factura fiscală seria FV nr. 6899888 din 01 aprilie 2012, prin care s-a facturat serviciul „Технологический процесс производства колбасных изделий”.

Prin hotărârea din 26 decembrie 2018 a Judecătoriei Orhei, sediul Central, s-a respins, ca fiind neîntemeiată cererea de chemare în judecată depusă Serviciul Fiscal de Stat împotriva Societății cu Răspundere Limitată „Plato-Plus”, intervenient accesoriu Societatea pe Acțiuni „Basarabia Nord” privind declararea nulității absolute a tranzacției documentate de SC „Plato-Plus” SRL către SA „Basarabia Nord”, reflectată în factura fiscală Seria FV nr.6899888 din 01 aprilie 2012, prin care s-a facturat serviciul „Технологический процесс производства колбасных изделий”.

Prin decizia din 07 mai 2019 a Curții de Apel Chișinău, s-a respins apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat și s-a menținut hotărârea din 26 decembrie 2018 a Judecătoriei Orhei, sediul Central.

Pentru a decide astfel, instanța de apel a constatat că apelantul nu a prezentat instanței de judecată probe pertinente și admisibile, contrar obligației pozitive de probațiune instituită de art. 118 alin. (1), 121 și 122 alin. (1) Cod de procedură civilă, ce ar dovedi existența în cazul dedus judecării a unui act juridic secret, altul decât cel manifestat prin actele sus-îndicate, motiv pentru care instanța constată neîntrunirea în speță a temeiurilor legale pentru probarea caracterului simulat, conform aserțiunilor apelantului expuse în acțiunea înaintată, a tranzacției contestate. Astfel, trimiterile apelantului la prevederile art. 221 alin. (2) Cod civil, sunt nefondate.

Concomitent, deoarece apelantul a invocat fictivitatea tranzacției contestate, acesta nu a prezentat probe ce ar combate actele întocmite de părți ce vizează recepția serviciilor contractate în baza contractului din 01 martie 2012, și anume actul de primire-predare a serviciilor contractate și factura fiscală vizată, specificate supra. Or, caracterul fictiv al actului juridic nu poate fi prezumat sau presupus, ci urmează a fi probat corespunzător în conformitate cu exigențele legale, sarcina probațiunii aparținând în cazul dat apelantului.

A apreciat ca fiind eronate trimiterile apelantului la sentința Judecătoriei Buiucani, mun. Chișinău din 18 februarie 2013, deoarece prin această sentință intimatul a fost recunoscut vinovat de comiterea infracțiunii prevăzute de art. 42 alin. (5) și 248 alin. (5) lit. b) și d) Cod penal, de contrabandă în calitate de complice prin achizițiile realizate în baza unor facturi fiscale fictive, situație ce nu poate fi opozabilă speței în condițiile în care art. 123 alin. (3) Cod de procedură civilă prevede expres că sentința pronunțată de instanța judecătorească într-o cauză penală, rămasă irevocabilă, este obligatorie pentru instanța chemată să se

pronunțe asupra efectelor juridice civile ale actelor persoanei împotriva căreia s-a pronunțat sentința numai dacă aceste acte au avut loc și numai în măsura în care au fost săvârșite de persoana în cauză.

În cazul dat, însă, sentința respectivă nu se referă la părțile și participanții prezentului proces și, astfel, nu poate fi reținută în calitate de probă în prezenta cauză în vederea justificării pretențiilor apelantului, inclusiv în contextul în care comiterea infracțiunii nominalizate nu confirmă comiterea unei infracțiuni sau fapte ilicite similare în cazul dat.

Din aceleași motive sunt nefondate trimiterile apelantului la decizia Curții Supreme de Justiție din 03 octombrie 2017.

Colegiul civil a apreciat ca fiind nefondate și argumentele apelantului referitoare la faptul că intimatul nu a dispus de angajați în perioada prestării serviciului vizat în condițiile în care acesta a declarat în luna martie 2012 drepturi salariale de doar 6400 de lei, iar serviciile prestate însumau 1 300 000 de lei, deoarece apelantul nu poate pretinde echivalarea drepturilor salariale cu valoarea serviciilor prestate de agentul economic, iar acesta nu a putut confirma nici în prima instanță, nici în instanța de apel numărul salariaților din cadrul intimatei ce urmau să beneficieze de drepturile respective și nici nu a prezentat probe ce ar dovedi că serviciile contractate nu au fost prestate de salariații intimatului sau de către terți angajați de acesta.

Or, argumentele apelantului referitoare la faptul că intervenientul accesoriu nu a putut specifica modalitatea de prestare a serviciilor respective este irelevant în condițiile în care potrivit art. 118 alin. (1) Cod de procedură civilă, sarcina probațiunii aparține apelantului și nu poate fi transpusă pe intervenientul accesoriu, iar lipsa unor atare probe exclude aplicabilitatea în speță a prevederilor art. 221 alin. (1) Cod civil.

A constatat ca fiind nefondate și argumentele apelantului cu referire la modalitatea de trecere în cont de către intervenientul accesoriu a TVA aferent valorii serviciilor contestate, deoarece acest aspect nu constituie obiect de studiu în prezenta cauză, din care motive sunt apreciate ca fiind eronate trimiterile apelantului la prevederile art. 102 Cod fiscal și la hotărârea Plenului Curții Supreme de Justiție nr. 25 din 15 iulie 2002 cu privire la unele aspecte de aplicare a prevederilor legislației fiscale la examinarea litigiilor despre urmărirea impozitelor și taxelor, aplicarea sancțiunilor de către organele fiscale în condițiile în care instanța de apel nu este îndreptățită de a oferi apreciere acestui fapt prin prisma art. 240 alin. (3) Cod de procedură civilă.

Totodată, Colegiul a conchis că neachitarea invocată de apelant a TVA de către intimat în bugetul public nu este opozabil intervenientului accesoriu, în calitate de beneficiar al serviciului respectiv și nu denotă fictivitatea tranzacției contestate în condițiile în care neexecutarea obligației legale respective de către intimat se referă la o situație ulterioară realizării tranzacției și, astfel, nu denotă că tranzacția respectivă nu a avut loc, inclusiv în condițiile în care prin actul de control întocmit de apelant se specifică că stingerea obligațiilor pecuniare ale intervenientului accesoriu față de intimat a avut loc prin cesiune de creanțe.

A stabilit că instanța de fond just a reținut prin prisma art. 6 par.1) al Convenției pentru Apărarea Drepturilor Omului că Curtea Europeană a Drepturilor Omului deja a statuat în cauza *Bulves AD contra Bulgariei* că opoziția

agentului economic a obligației de a supraveghea, a controla ori a cere furnizorului său să se conformeze obligațiilor de achitare a TVA este contrară exigențelor art. 1 al Primului Protocol al CEDO, astfel încât argumentele nominalizate se confirmă odată în plus a fi nefondate.

Astfel, argumentele apelantului referitoare la interpretarea eronată de către prima instanță a prevederilor art. 169 alin. (2) Cod fiscal, sunt neîntemeiate în condițiile în care instanța de fond just a constatat că obligația de plată a TVA la buget nu aparține intervenientului accesoriu, ci intimatului, astfel încât SA „Basarabia Nord” nu poate fi impusă să execute obligațiile fiscale ale acesteia din urmă, iar materialele prezentate de către apelant, întocmite de acesta, denotă că sumele respective ar fi fost stinse între părțile contractante prin cesiune de creanțe, ce nu denotă fictivitatea tranzacției, ci din contra o confirmă.

Mai mult decât atât, Colegiul a relevat că, deși apelantul contestă o tranzacție bilaterală, aceasta își înaintează pretențiile doar împotriva prestatorului, situație juridică ce denotă odată în plus inadmisibilitatea admiterii pretențiilor apelantului.

La 19 iulie 2019 Serviciul Fiscal de Stat a declarat recurs solicitând casarea deciziei instanței de apel și a hotărârii instanței de fond cu emiterea unei hotărâri noi de admitere a acțiunii.

În susținerea recursului a invocat prevederile art. 432 alin. (1), (2), lit. a), b), c) (4) Cod de procedură civilă.

În motivarea recursului a indicat că serviciile care constituie obiect al tranzacțiilor nu au fost realizate și prestate în realitate. Atât în cadrul controlului fiscal efectuat, cât și în instanța de judecată nu au fost identificate careva probe care să confirme care persoane au prestat serviciile respective. Faptul că nu există probe care ar confirma cine a prestat aceste servicii, precum și faptul că aceasta nu este confirmată de către presupusul beneficiar de servicii, este o circumstanță care suplimentar demonstrează fictivitatea tranzacțiilor și inexistența reală a acestora. Astfel, instanțele de judecată au reținut drept bază la emiterea actelor judecătorești niște circumstanțe și fapte nedovedite prin careva probe, neconstatate și neelucidate pe deplin.

A susținut că operațiunea fiscală reflectată în factura fiscală FV 6899888 din 01 aprilie 2012 a fost bazată pe o cauză falsă și anume încheierea tranzacției respective nu s-a făcut cu intenția ca aceasta să producă efecte juridice, dar s-a făcut cu scopul de a deduce (trece în cont) sume TVA care nu au fost achitate la buget în mărimi considerabile.

A menționat că instanța de judecată nu a dat apreciere circumstanțelor în vederea determinării caracterului fictiv al tranzacțiilor, nu a apreciat faptul că scopul fictiv urmărit la încheierea tranzacțiilor a constituit anume scopul de a trece în cont sume TVA neachitate la buget, dar nu faptul că aceste tranzacții să se realizeze în realitate și să producă efecte juridice.

A indicat că, beneficiarul serviciilor SA „Basarabia Nord” nu a achitat prestatorului TVA pe livrare, respectiv TVA nu a fost achitată la buget.

Faptul neachitării TVA pe livrare este confirmată de însuși beneficiarul serviciilor, care a menționat că stingerea obligațiilor fiscale față de prestator s-a făcut prin cesiune de creanță, fapt ce nu dă dreptul beneficiarului de servicii de a trece în cont suma TVA, deoarece aceasta nu a fost achitată prestatorului, respectiv suma TVA nu a fost transferată la buget de către prestator, în suma

cesionată fiind inclusă și suma TVA, pe care beneficiarul nu a achitat-o, dar a dedus-o (trecut-o în cont).

A susținut că instanțele de judecată eronat au interpretat și aplicat normele de drept, nu au dat apreciere faptului că suma TVA nu a fost achitată, respectiv că obligația conform art. 169 alin. (2) din Codul fiscal, nu a trecut la altă persoană, astfel, instanțele de judecată au aplicat o lege care nu trebuia să fie aplicată.

A precizat că în cazul tranzacțiilor menționate, acestea au fost întocmite pentru a crea aparența juridică pentru terți precum și înșelarea terților, iar manifestarea de voință este falsă și are drept scop inducerea în eroare a altor persoane, creând doar aparența existenței actului juridic.

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

Materialele dosarului confirmă faptul că decizia din 07 mai 2019 a Curții de Apel Chișinău a fost expediată pentru cunoștință părților la proces la 15 mai 2019 (f.d. 81, vol.II), fiind recepționată de către recurent la 20 mai 2019 (f.d.93, vol.II) prin urmare, recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat la 19 iulie 2019, a fost depus în termenul prevăzut de lege.

În conformitate cu art. 439 alin. (2), (3) Cod de procedură civilă, după parvenirea dosarului, un complet din 3 judecători decide asupra admisibilității recursului, dispune expedierea copieii de pe recurs intimatului, cu înștiințarea despre necesitatea depunerii obligatorii a referinței timp de o lună de la data primirii acesteia. În cazul neprezentării referinței în termenul stabilit, admisibilitatea recursului se decide în lipsa acesteia.

Judecătorul raportor verifică încadrarea în prevederile legii a temeiurilor invocate în recurs și face un raport verbal în fața completului de judecată instituit în conformitate cu alin.(2).

La 09 septembrie 2019, SA „Basarabia-Nord” a depus referință prin care a solicitat declararea ca fiind inadmisibil recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat.

Examinând admisibilitatea recursului în raport cu materialele cauzei civile, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, este inadmisibil din următoarele considerente.

În conformitate cu art. 432 Cod 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.

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.

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) hotărîrea a fost pronunțată cu încălcarea competenței jurisdicționale.

Săvîrșirea altor încălcări decît 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.

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

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

Or, argumentele invocate în recurs se referă la dezacordul recurentului cu soluția pronunțată de către instanțele ierarhic inferioare și nu redă 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 respins.

Totodată, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține că recursul exercitat conform Secțiunii a II-a are caracter devolutiv numai asupra problemelor de drept material și procedural, verificându-se doar legalitatea deciziei, dar nu și temeinicia ei în fapt.

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

În această ordine de idei se precizează că, în contextul normelor procedurale din Secțiunea a II-a, Capitolul XXXVIII Cod de procedură civilă, instanța de recurs nu verifică modul de apreciere a probelor de către instanțele de fond și de apel. Forța atribuită unei probe sau alteia, coraportul dintre probe, suficiența probelor și concluziile făcute în urma probațiunii sunt în afara controlului instanței de recurs.

Prin prisma art. 432 alin. (4) Cod de procedură civilă, instanța de recurs poate interveni în materia probațiunii doar sub aspect procedural și anume dacă se invocă faptul că instanța de apel a apreciat în mod arbitrar probele, încălcând în mod flagrant regulile de apreciere a probelor stabilite în art. 130 Cod de procedură civilă, însă din recursul declarat nu rezultă încălcarea flagrantă a regulilor de apreciere a probelor.

Cît privește dreptul justițiabilului „de a fi auzit de o instanță”, garantat de art. 6

§ 1 al Convenției Europene a Drepturilor Omului, instanța notează că obligația de a motiva o hotărâre judecătorească poate varia în funcție de natura deciziei în cauză (a se vedea *inter alia*, *Helle vs Finlanda*, 19 decembrie 1997, parag.55; *Hansen vs Norvegia*, 2 octombrie 2014, parag.71-74).

De fapt în concepția instanței europene, articolul 6 § 1 nu impune motivarea detaliată a deciziei unei instanțe de recurs, care întemeindu-se pe dispozițiile legale specificate, respinge un recurs ca fiind „lipsit de șanse de succes”, ceea ce s-a constatat în cazul de față (a se vedea, *mutatis mutandis*, *Kukkonen vs Finlanda* (nr.2), 13 ianuarie 2009, parag.24; *Baydar vs Olanda*, 24 aprilie 2018, parag.46).

În circumstanțele menționate, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a considera inadmisibil recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat.

În conformitate cu art. 270, 433 lit. a), 440 alin. (1) Cod 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 Serviciul Fiscal de Stat.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul

Oleg Sternioală

judecătorii

Galina Stratulat

Victor Burduh