

Dosarul nr. 2rac-92/2021

prima instanță: Judecătoria Bălți, sediu Fălești (jud. O. Ciumaș)

instanța de apel: Curtea de Apel Bălți (jud. Iu. Grosu, A. Garbuz, A. Ciobanu)

## ÎNCHEIERE

30 iunie 2021

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul  
judecătorii

Svetlana Filincova  
Galina Stratulat  
Iurie Bejenaru

examinând chestiunea privind admisibilitatea recursului declarat de Serviciul Fiscal al Republicii Moldova,

în cauza civilă la cererea de chemare în judecată depusă de Serviciul Fiscal de Stat împotriva Societății cu Răspundere Limitată „Autoimpex Prim”, intervenient accesoriu SA „Basarabia-Nord” cu privire la declararea nulității actelor juridice,

împotriva deciziei din 29 octombrie 2020 a Curții de Apel Bălți, prin care a fost admis apelul declarat de Societatea pe Acțiuni „Basarabia Nord” și a fost casată hotărârea din 12 septembrie 2019 a Judecătoriei Bălți, sediul Fălești și emisă o nouă hotărâre de respingere a acțiunii,

### c o n s t a t ă:

La 19 septembrie 2016 Serviciul Fiscal de Stat a depus o cerere de chemare în judecată împotriva Societății cu Răspundere Limitată „Autoimpex Prim”, intervenient accesoriu SA „Basarabia-Nord” cu privire la declararea nulității actelor juridice.

În motivarea acțiunii reclamantul a invocat că în baza Declarației de inițiere a controlului fiscal nr. 4813 din 18 mai 2015 la SA „Basarabia Nord” a fost inițiat controlul fiscal prin metoda verificării totale pentru perioada ianuarie 2011 – martie 2015. În cadrul controlului fiscal s-a constatat că, conform operațiunilor economice reflectate în evidența contabilă a SA „Basarabia Nord”, în perioada anului 2011, întreprinderea a procurat de la SRL „Autoimpex Prim”, serviciile ”Исследования конкурентоспособности европейского рынка мясоперерабатывающей промышленности” (traducerea în română: ”Cercetarea competitivității pieței europene de prelucrare a cărnii”) și „Маркетинговый анализ мясного рынка Российской Федерации” (traducere în română: ”Analiza de marketing a pieței de carne a Federației Ruse”) în sumă totală de 36.165.176 de lei, inclusiv TVA destinată trecerii în cont în sumă de 6.027.529,33 de lei.

Luând în considerație faptul că SRL „Autoimpex Prim” nu a dispus de resurse umane cu cunoștințe în domeniu, care să-i permită prestarea serviciului în volumul

facturat, în timpul facturat și la un preț de piață indicat în facturile fiscale și nici nu a achitat TVA la buget aferent acestei tranzacții, se constată că obiectul/operațiunilor economice reflectată în facturile fiscale seria SW 2582124 din 29 aprilie 2011 și seria XT 1714544 din 24 august 2011, prin care s-au facturat de către SRL „Autoimpex Prim” serviciile „Cercetarea competitivității pieței europene de prelucrare a cărnii” și „Analiza de marketing a pieței de carne a Federației Ruse” către SA „Basarabia Nord”, au fost fictive și simulate, cu scop de evaziune fiscală, contrar intereselor statutului, iar prin urmare aceste tranzacții economice sunt lovite de nulitate.

În scopul evitării prejudicierii bugetului de stat prin trecerea în cont a TVA în baza unor acte și fapte fictive, nejustificate, solicită instanței judecătorești să declare nulitatea absolută a tranzacțiilor documentate de SRL „Autoimpex Prim” împotriva SA „Basarabia Nord” reflectate în facturile fiscale seria SW 2582124 din 29 aprilie 2011 și seria XT 1714544 din 24 august 2011 prin care s-au facturat serviciile „Исследования конкурентоспособности европейского рынка мясоперерабатывающей промышленности” (traducerea în română: „Cercetarea competitivității pieței europene de prelucrare a cărnii”) și „Маркетинговый анализ мясного рынка Российской Федерации,” (traducere în română: „Analiza de marketing a pieței de carne a Federației Ruse”).

De drept, reclamantul și-a întemeiat acțiunea pe prevederile art. 134 alin. (1) lit. i) Cod fiscal, 216 - 217, 221 Cod civil și art. 39 alin. (2), (3), (14), 85 alin. (1), lit. i), 166, 167, 168, 241 Codul de procedură civilă.

La 04 noiembrie 2016 Serviciul Fiscal de Stat a depus o cerere suplimentară la cererea de chemare în judecată susținând pretențiile înaintate în cererea de chemare în judecată.

Prin hotărârea din 30 martie 2018 a Judecătoriei Fălești acțiunea depusă de Serviciul Fiscal de Stat a fost admisă.

Prin decizia din 12 martie 2019 a Curții de Apel Bălți, hotărârea Judecătoriei Bălți (sediul Fălești) din 30 martie 2018, a fost casată integral, cu remiterea cauzei la rejudecare în aceiași instanță în alt complet de judecată, pentru soluționarea problemei de intervenire în proces în calitate de intervenient accesoriu a persoanelor juridice menționate în contractele de cesiune a creanțelor.

Prin încheierea Judecătoriei Bălți (sediul Fălești) din 20 mai 2019 în calitate de intervenient accesoriu pe lângă pârât au fost atrași SRL „Ataix-Grup”, SRL „Elvada Grup” și SRL „Megacom-Construct”.

Prin hotărârea din 12 septembrie 2019 a Judecătoriei Bălți, sediul Fălești a fost admisă acțiunea depusă de SRL „Autoimpex Prim” și au fost declarate nule tranzacțiile documentate de SRL „Autoimpex Prim” și SA „Basarabia-Nord” reflectate în facturile fiscale seria SW2582124 din 29 aprilie 2011 prin care s-au facturat serviciile „Маркетинговый анализ мясного рынка Российской Федерации” și seria XT1714544 din 24 august 2011, prin care s-au facturat serviciile „Исследования Конкурентоспособности Европейского Рынка мясоперерабатывающей промышленности”. A fost încasat de la SRL „Autoimpex Prim” în bugetul de stat cheltuielile de judecată în sumă de 200 de lei.

La 08 octombrie 2019, SA „Basarabia Nord” a depus apel nemotivat împotriva hotărârii instanței de fond, iar la data de 02 decembrie 2019 a depus apel motivat,

solicitând admiterea apelului, casarea integrală a hotărârii primei instanțe cu emiterea unei noi hotărâri de respingere a acțiunii.

Prin decizia din 29 octombrie 2020 a Curții de Apel Bălți a fost admis apelul declarat de SA „Basarabia Nord”, a fost casată hotărârea Judecătorei Bălți, sediul Făleşti din 12 septembrie 2019 și a fost emisă o nouă hotărâre de respingere a acțiunii.

Întru consolidarea soluției adoptate, instanța de apel s-a bazat pe prevederile art. 216 alin. (1), (2), 217 alin. (1), (2), 221 alin. (1), (2), 970 alin. (1), (2) Codul civil, în redacția Legii pînă la 01 martie 2019 și a conchis că reclamanta Serviciul Fiscal de Stat prin cererea de chemare în judecată înaintată către SC „Autoimpex Prim” a solicitat declararea nulității absolute a tranzacțiilor documentate de SRL „Autoimpex Prim” către SA „Basarabia Nord” reflectate în facturile fiscale seria SW 2582124 din 29 aprilie 2011 și seria XT1714544 din 24 august 2011, prin care s-au facturat serviciile „Исследования конкурентноспособности европейского рынка мясоперерабатывающей промышленности” (traducerea în română: ”Cercetarea competitivității pieței europene de prelucrare a cărnii”) și „Маркетинговый анализ мясного рынка Российской Федерации,” (traducere în română: ”Analiza de marketing a pieței de carne a Federației Ruse”).

A reținut instanța de apel că toate afirmațiile reclamantului, nu au fost însoțite de probe pertinente, concludente și utile, care ar demonstra fictivitatea sau simularea tranzacțiilor încheiate între SRL „Autoimpex Prim” și SA „Basarabia Nord”, ele fiind declarative și neîntemeiate.

Aplicând prevederile art. 5 alin. (2) Codul fiscal, instanța de apel a concluzionat că prima instanță eronat a reținut că tranzacțiile (operațiunile economice) facturate de SRL „Autoimpex Prim” reflectate în facturile fiscale seria SW 2582124 din 29 aprilie 2011 și seria XT1714544 din 24 august 2011, nu reflectă niște operațiuni economice veridice și respectiv facturile eliberate nu corespund rigorilor de valabilitate și legalitate a facturilor fiscale, stabilite la art. 19 alin. (1), (4) din Legea contabilității, pct. 10 din Instrucțiunea privind completarea formularului tipizat de document primar cu regim special al facturii fiscale pentru livrările de mărfuri și servicii impozabile cu TVA, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 32 din 11 martie 2002, art. 24 alin. (1), art. 101 alin. (1), art. 102 alin. (1), (7) Cod fiscal.

Or, concluzia primei instanței privind nevalabilitatea și ilegalitatea facturilor fiscale este contrară obiectului acțiunii înaintate de Serviciul Fiscal de Stat, care nu a contestat valabilitatea și nu a solicitat declararea nulității facturilor fiscale menționate. Din care motiv, nu sunt aplicabile nici normele referitoare la ordinea și modalitatea de întocmire a facturilor fiscale reținute eronat de către prima instanță.

Nu poate fi reținută de instanța de apel nici constatarea instanței de fond cu privire la caracterul fals al serviciilor prestate din motiv că genurile de activitate ale acesteia nu țin de domeniul serviciilor prestate. Or, potrivit prevederilor art. 60 alin. (2) Cod civil în vigoare la data prestării serviciului, persoana juridică cu scop lucrativ poate desfășura orice activitate neinterzisă de lege chiar dacă nu este prevăzută în actul de constituire. Iar, lipsa de salariați angajați ai SRL „Autoimpex-Prim” în baza unui contract de muncă, reținut de prima instanță întru argumentarea concluziilor sale, nu exclude dreptul acestuia de a delega prestarea serviciilor în

cauză în temeiul altor tipuri de raporturi juridice. Nu poate fi reținut faptul, că lipsa anumitor persoane angajate prin contract individual de muncă constituie temei de a considera că tranzacțiile încheiate de SRL „Autoimpex Prim” și SA „Basarabia-Nord” sunt fictive.

Conform art. 102 alin. (6) Cod fiscal, subiectul impozabil are dreptul la trecerea în cont a TVA achitate sau care urmează a fi achitate pe valorile materiale, serviciile procurate, dacă dispune de factură fiscală la valorile materiale, serviciile procurate pe care a fost achitată ori urmează a fi achitată TVA.

Deci, pentru a avea dreptul la trecerea în cont a TVA achitată cumpărătorul în persoana SA „Basarabia- Nord” trebuie doar să posede factura fiscală eliberată de furnizor. Însăși intimatul Serviciul Fiscal de Stat în actele sale recunoaște că, obligația fiscală inclusiv cea rezultată ca urmare a încheierii și executării tranzacțiilor contestate reflectate în facturile SW2582124 din 29 aprilie 2011 și XT1714544 din 24 august 2011 aparține SC „Autoimpex Prim” SRL, față de care SA „Basarabia-Nord” nu are careva restanțe, fapt confirmat inclusiv prin actele de control întocmite de organul fiscal.

Astfel, conform Notei de serviciu nr. 1 din 01 iunie 2012 privind examinarea informației disponibile referitor la activitatea SC „Autoimpex Prim” SRL, ca urmare a efectuării estimării obligațiilor fiscale la SC „Autoimpex Prim” SRL, inclusiv la capitolul TVA, s-a estimat obligațiunea SC „Autoimpex Prim” SRL la capitolul TVA în mărime de 18642077 de lei, inclusiv pentru 01.09.2010-31.12.2010 - 3868420 de lei; pentru anul 2011 – 14773657 de lei.

Totodată, conform actelor de control și Deciziei asupra cazului de încălcare fiscală comisă de către SA „Basarabia-Nord” nu au fost constatate careva încălcări la capitolul TVA aferente tranzacțiilor contestate, în cadrul controlului fiind prezentate toate actele solicitate de către inspectorii fiscali. Astfel, concluzia instanței cu privire la faptul că în cadrul controlului fiscal nu au fost stabilite înscrisuri care să confirme că aceste cercetări au fost efectuate realmente și că ele ar fi avut o anumită formă materială este una eronată și contrară actelor de control reținute, în care nu există nici o mențiune cu privire la imposibilitatea prezentării sau inexistența cărorva acte solicitate de organul fiscal și SA „Basarabia-Nord” nu ar fi achitat pentru serviciile prestate și ar fi trecut ilegal în cont TVA aferent tranzacțiilor contestate.

Colegiul instanței de apel rezumînd cele expuse, a reitert, că obiectul contractului de prestări servicii îl constituie serviciile de orice natură. Actele juridice fictive și cele simulate au menirea să creeze o aparență juridică pentru terți și implică o neconcordanță intenționată între voința reală și voința declarată, ce are ca scop ducerea în eroare a terților. Actul juridic este fictiv în cazul în care este încheiat fără intenția de a produce efecte juridice, acesta fiind lovit de nulitate absolută ca urmare a neîncadrării acestui act în exigențele art. 195 Cod civil, în redacția de pînă la 01.03.2019, pe motiv, că nu are intenția de a da naștere modifica sau stinge drepturi și obligații civile, manifestare de voință în cazul dat fiind falsă și are ca scop inducerea în eroare a altor persoane. Caracterul simulat al actului juridic implică existența de fapt a două acte, dintre care unul este aparent și nu este menit să producă nici un efect, iar altul este secret, care diferă de cel aparent privitor la natura, părțile sau conținutul operației juridice, ce poate fi subiectivă sau obiectivă.

Cu referire la normele invocate supra și circumstanțele cauzei, colegiul instanței de apel a reținut, că reclamantul nu a prezentat nici o probă, ce ar dovedi existența a unui act juridic secret, altul decât cel manifestat prin actele efectuate, motiv pentru care se constată neîntrunirea temeiurilor de constatare a nulității actelor juridice, ca fiind fictiv sau simulat. Distinct de cele expuse, colegiul reține, că din facturile fiscale a căror nulitate o solicită Serviciul Fiscal de Stat, rezultă că aceste facturi confirmă tranzacția, care a avut loc între două părți, SRL „Autoimpex Prim” și SA „Basarabia Nord”.

Serviciul Fiscal de Stat considerând aceste tranzacții fictive, s-a adresat cu cererea de chemare în judecată împotriva SC „Autoimpex Prim” în calitate de pârât. SA „Basarabia Nord” în acest litigiu i-a atribuit calitatea procesuală de intervenient accesoriu. Prin urmare, Colegiul instanței de apel a menționat că contrar prevederilor legale instanța de fond a admis acțiunea față de SA „Basarabia Nord” dispunând nulitatea tranzacțiilor a căror subiect este SA „Basarabia Nord” însă fără ca aceasta să fie parte în proces, or, potrivit prevederilor art. 59 alin.(1) CPC, parte în proces (reclamant sau pârât) poate fi orice persoană fizică sau juridică prezumată, la momentul intentării procesului, ca subiect al raportului material litigios.

La rîndul său, în cazul dat, Serviciul Fiscal de Stat, solicitând declararea nulității absolute a tranzacțiilor documentate de către SRL „Autoimpex Prim” și SA „Basarabia Nord” reflectate în facturile fiscale urma să se adreseze cu prezenta cerere de chemare în judecată către ambele părți, având calitatea de pârâți ambii, or, la întocmirea facturii fiscale au participat atât SRL „Autoimpex Prim” cît și SA „Basarabia Nord” fiind aplicată ștampila umedă a ambelor întreprinderi.

La 29 ianuarie 2021 Serviciul Fiscal de Stat a declarat recurs împotriva deciziei instanței de apel, solicitând admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel cu menținerea hotărârii primei instanțe.

În motivarea recursului a indicat că nu este de acord cu decizia instanței de apel o consideră neîntemeiată și pasibilă de a fi casată, deoarece în cadrul controlului fiscal efectuat la SA „Basarabia Nord” nu s-a stabilit prestarea în realitate, recepționarea fizică a acestor servicii, iar în cadrul controlului fiscal nu a putut fi confirmată de către contribuabil.

La o analiză suplimentară a situației respective, fiind examinat sistemul de evidență al Serviciului Fiscal de Stat și informația deținută despre contribuabili s-a constatat că presupusul prestator de servicii, în perioada când ar fi fost prestate servicii, adică în anul 2011, nu a avut salariați.

Mai mult, agentul economic respectiv, nici nu se află la sediul declarat de acesta, fapt ce se confirmă prin actul de control fiscal din 11 noiembrie 2018, în rezultatul căruia s-a constatat că de fapt contribuabilul nu se află la sediul declarat.

A susținut că genurile de activitate declarate de SC „Autoimpex Prim”, reprezintă comerțul cu autovehicule, comerțul cu piese și accesorii pentru autovehicule întreținerea și repararea autovehiculelor, comerțul cu amănuntul a carburanților, produselor alimentare, băuturilor alcoolice, produselor din tutun s.a.. Deci, nici unul din domeniile de activitate declarate de contribuabil nu se referă la serviciile reflectate în facturile fiscale seria SW 2582124 din 29 aprilie 2011 și seria XT 1714544 din 24 august 2011 și în contabilitatea SA „Basarabia Nord”.

A menționat că, astfel cum în cadrul controlului fiscal a fost imposibil de demonstrat prestarea de facto a acestor servicii, așa și în cadrul examinării cauzei în instanța de judecată, beneficiarii serviciilor SA „Basarabia Nord” nu a putut proba faptul că aceste servicii au fost efectuate în realitate și că ele ar fi îmbrăcat o formă materială.

A considerat că prima instanță întemeiat a ajuns la concluzia fictivității tranzacțiilor, luând în considerație cumulul circumstanțelor vizate în speță

Prima instanță corect a concluzionat că operațiunile respective au fost bazate pe o cauză falsă.

Încheierea acestor tranzacții nu s-a făcut cu intenția că acestea să producă efecte juridice, dar s-a făcut cu scopul de a trece în cont sume TVA care nu au fost achitate la buget în mărimi considerabile.

În acest sens a menționat că potrivit art. 102 din Codul fiscal se permite trecerea în cont doar a sumelor TVA, care au fost achitate sau care urmează a fi achitate.

Astfel, conform prevederilor Codului fiscal, pentru a fi legal și întemeiat avantajul fiscal, trecerea în cont a TVA, beneficiarul serviciilor trebuie să dispună de factura fiscală, să achite TVA pe livrarea în cauză și tranzacția respectivă să fie una reală, să fie executată în realitate.

A susținut că obligația în cazul dat de transferare la buget a sumelor TVA ar fi aparținut SC „Autoimpex Prim” dacă SA „Basarabia Nord” ar fi achitat TVA, însă în cazul dat acest lucru nu s-a făcut, deoarece s-a efectuat cesiunea de creanță, obiect al căreia au constituit și sumele TVA neachitate dar trecute în cont de SA „Basarabia Nord”.

A concluzionat că tranzacțiile care fac obiectul litigiului în cauză, reprezintă niște tranzacții fictive, făcute fără intenția de a produce efecte juridice și doar cu scopul de a trece neîntemeiat în cont sume TVA în mărime considerabilă neachitate la buget.

La 19 februarie 2021, în adresa intimațiilor Curtea Supremă de Justiție a expedit copia cererii de recurs depusă de Serviciul Fiscal de Stat cu înștiințarea despre necesitatea depunerii referinței, fapt ce se confirmă prin scrisoarea de însoțire anexată la materialele dosarului (f. d. 41, vol. III).

În conformitate cu art. 434 alin. (1) CPC, recursul se declară în termen de 2 luni de la data comunicării hotărârii sau a deciziei integrale, dacă legea nu prevede altfel.

Se constată că decizia Curții de Apel Bălți din 29 octombrie 2020 a fost expedită recurentului la 04 decembrie 2020, însă la actele cauzei lipsesc probe prin care s-ar confirma faptul recepționării acesteia de către recurent.

Astfel, recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat la 29 ianuarie 2021 se consideră a fi depus în termenul prevăzut de lege.

Examinând temeiurile recursului, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul este inadmisibil din considerentele ce urmează.

În conformitate cu art. 432 alin. (1) CPC, părțile și alți participanți la proces sunt 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.

Alineatele (2) și (3) ale aceluiași articol prevăd exhaustiv cazurile în care se consideră că normele de drept material sau de drept procedural au fost încălcate sau aplicate eronat, iar alin. (4) stabilește că 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.

Conform prevederilor art. 433 lit. a) CPC, 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) CPC.

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) CPC.

Prin urmare, argumentele recursului nu indică la încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material sau a normelor de drept procedural de către instanța de apel, respectiv nu constituie temei de casare a deciziei recurate.

Or, 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 în fapt.

În acest context, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reiterează și faptul 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) CPC.

Astfel, în sensul dat, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a relevat în jurisprudența sa constantă, rezultând din prevederile art. 6 § 1 al Convenției Europene pentru Apărarea Drepturilor Omului și a Libertăților Fundamentale, că nu se impune motivarea în detaliu a unei decizii prin care o instanță de recurs, întemeindu-se pe dispoziții legale specifice, respinge recursul declarat împotriva sentinței pronunțate de o instanță inferioară, ca fiind lipsit de șanse de succes (cauza Rebai și alții contra Franței, Comisia Europeană a Drepturilor Omului, 25 februarie 1995, nr.26561/1995).

Completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ține să menționeze că potrivit jurisprudenței CEDO, recursul trebuie să fie efectiv, adică să fie capabil să ofere îndreptarea situației prezentate în cerere, la fel recursul trebuie să posede puterea de a îndrepta în mod direct starea de lucruri (cauza Asito vs Republica Moldova, 10 iulie 2010, Meyer vs Germania, 22 martie 2016), însă motivele recursului, invocare în speță sunt similare celor invocate în cadrul judecării cauzei, care au fost apreciate corespunzător.

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

În conformitate cu art. 270, 431 alin. (2), 433 lit. a) și 440 alin. (1) Codul de procedură civilă, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție

d i s p u n e:

Recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat al Republicii Moldova se consideră inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,  
judecătorul

Svetlana Filincova

Judecătorii

Galina Stratulat

Iurie Bejenaru