

prima instanță: O. Melniciuc  
instanța de apel: N. Vascan , E. Clim, E. Fistican

dosarul 3ra-220/14

## DECIZIE

19 martie 2014

mun. Chișinău

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

Președintele completului, judecătorul – Svetlana Filincova  
Judecătorii – Galina Stratulat, Iurie Bejenaru  
Elena Covalenco și Dumitru Mardari

examinînd recursul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău,

în pricina civilă la cererea de chemare în judecată depusă de societatea cu răspundere limitată „Moldconstruct Market” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău cu privire la anularea actului administrativ.

împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 23 octombrie 2013 prin care a fost respins apelul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău și fost menținută hotărîrea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 19 iulie 2013.

c o n s t a t ă:

La data de 13.03.2013, SRL„Moldconstruct Market” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău cu privire la anularea actului administrativ.

În motivarea acțiunii reclamantul SRL„Moldconstruct Market” a indicat că, la data de 04 ianuarie 2013, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 11063 din 28.12.2012, pîrîtul a efectuat un control fiscal cameral prin metoda verificării tematice, privind corectitudinea trecerii în cont a sumelor TVA aferente procurărilor înregistrate în luna septembrie 2012 de la „Ravelin-Com”S.R.L., în urma căruia s-a stabilit diminuarea TVA în sumă de 195913 lei.

Mai indică că, în rezultatul controlului a fost întocmit actul de control nr. 5-661353 din 04.01.2013 și adoptată decizia asupra cazului de încălcare a legislației fiscale nr. 249/2/7 din 30.01.2013, prin care s-a dispus încasarea în buget a sumei de 195913 lei - TVA diminuat, majorare de întârziere în sumă de 6454 lei și amendă în sumă de 58774 lei, 1000 lei.

Indică SRL „Moldconstruct Market” că, la data întocmirii actului nr. 5-661353 din 04.01.2013, nu dispunea de creșterea datoriei față de SC „Ravelin-Com” SRL, deoarece în temeiul contractului de cesiune a creanței cu nr. 24/10-12 din 24.10.2012, SC „Ravelin-Com” SRL a cesionat către Ratiotech Engineering Systems Ltd, cu sediul în Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, creanța sa în mărime de 96 236, 06 USD sau echivalentul 1 175 475 lei la cursul BNM din 24.10.2012, față de SRL „Moldconstruct Market” formată în baza facturilor fiscale menționate în actul nr. 5-661353 din 04.01.2013.

Susține reclamantul că, motivul Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău de a nu accepta trecerea în cont a TVA în sumă de 195 913 lei pentru perioada fiscală septembrie 2012, adică încălcarea legislației fiscale nu de către SRL „Moldconstruct Market”, ci de către altă întreprindere cu care aceasta a avut relații economice și față de care la data efectuării controlului nu avea datorii, îl consideră neîntemeiat deoarece, SRL „Moldconstruct Market” făcând o achiziție de lucrări, nu are nici o posibilitate de a supraveghea, a controla ori a cere furnizorului său se conformeze obligațiilor de achitare a TVA.

Mai indică reclamantul că, decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău, nr. 249/2/7 din 30 ianuarie 2013, referitor la prezentarea de către SRL „Moldconstruct Market” a declarațiilor privind TVA pe perioada fiscală septembrie 2012, care conțin informație neautentică sunt fără suport, deoarece Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău nu a specificat ce date neautentice a inclus SRL „Moldconstruct Market” în declarația TVA.

Reclamantul solicită, anularea deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat, mun. Chișinău, nr. 249/2/7 din 30 ianuarie 2013.

La data de 01.07.2013, SRL „Moldconstruct Market” a depus cererea de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău privind anularea actului administrativ.

În motivarea acțiunii reclamantul SRL „Moldconstruct Market” a indicat că, la data de 23 ianuarie 2013, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 11243 din 21 ianuarie 2013, pîrîtul a efectuat un control fiscal parțial prin metoda verificării tematiche, privind corectitudinea trecerii în cont a sumelor TVA aferente procurărilor înregistrate în lunile august - noiembrie 2012 de la S.C. „Nivela Plus” S.R.L., în urma căruia s-a stabilit diminuarea TVA în sumă de 499675 lei.

Indică că, în rezultatul controlului a fost întocmit actul de control nr. 5-658871 din 23.01.2013 și adoptată decizia asupra cazului de încălcare a legislației fiscale nr. 520/2/7 din 15.02.2013, prin care s-a dispus încasarea în buget a sumei de 499 675-TVA diminuat, majorarea de întârziere în sumă de 10024 lei și amendă în sumă de 149 902 lei, 2000 lei și 10000 lei.

Mai indică SRL „Moldconstruct Market” că, în perioada 22.01.2013-23.01.2013, cînd pîrîtul a efectuat un controlul fiscal la SRL „Moldconstruct

Market”, acesta nu avea careva datorii față de S.C.,Nivela Plus”SRL., deoarece în temeiul contractului de cesiune a creanței încheiat în 17.11.2012, SC ”Nivela Plus” SRL în calitate de cedent a cesionat cesionarului ”Drensler” LLP și ulterior ”Statem Devlopment” INC, dreptul legat de recuperarea datoriei din contul SRL,,Moldconstruct Market” în mărime de 2998050, 60 lei, formată în baza facturilor fiscale menționate în actul de control nr. 5- 658871 din 23.01.2013.

Consideră reclamantul că, făcînd o achiziție de mărfuri, lucrări sau servicii, nu are nici o posibilitate de a supraveghea, a controla ori a cere furnizorului său să se conformeze obligațiilor de achitare a TVA.

Solicită reclamantul, anularea deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău, nr. 520/2/7 din 15.02.2013.

Prin încheierea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 23.05.2013, a fost dispusă conexarea cauzelor civile, la cererile de chemare în judecată menționate mai sus, depuse de SRL,,Moldconstruct Market” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău privind anularea actelor administrative, pentru a fi examinate concomitent.

Prin hotărârea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 19 iulie 2013, a fost admisă cererea de chemare în judecată depusă de S.R.L.,Moldconstruct Market” s-au anulat deciziile nr. 249/2/7 din 30.01.2013 și nr. 520/2/7 din 15.02.2013, emise de Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău asupra cazurilor de încălcare a legislației comisă de către S.R.L.,Moldconstruct Market”.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 23 octombrie 2013, a fost respins apelul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău și s-a menținut hotărîrea Judecătorie Rîșcani mun. Chișinău din 19 iulie 2013.

La 20.12.2012, Inspectoratul Fiscal de Stat Chișinău a declarat recurs împotriva deciziei instanței de apel, solicitînd admiterea recursului, casarea integrală a deciziei Curții de Apel Chișinău din 23 octombrie 2013 și a hotărîrii Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 19 iulie 2013, cu pronunțarea unei noi hotărâri privind respingerea acțiunii.

În motivarea cererii de recurs recurentul Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău indicat că, decizia instanței de apel hotărîrea primei instanțe sunt ilegale, deoarece, au fost emise cu aplicarea eronată a normelor de drept material și a normelor de drept procedural, în special a Codului Fiscal al RM și Codului de procedură civilă al RM.

S.R.L.,Moldconstruct Market” prin referința depusă la 17.02.2014, a solicitat respingerea recursului Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău, cu menținerea deciziei Curții de Apel Chișinău din 23 octombrie 2013 și a hotărîrii Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 19 iulie 2013.

Analizînd legalitatea actelor de dispoziție atacate, prin prisma argumentelor invocate de participanții la proces și a materialelor din dosar, Colegiul civil,

comercial și de contencios administrativ consideră recursul întemeiat și care urmează a fi admis din următoarele motive.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. b) CPC, instanța, după ce judecă recursul, este în drept să admită recursul, să caseze decizia instanței de apel și hotărîrea primei instanțe, pronunțînd o nouă hotărîre.

Din materialele cauzei rezultă că, S.R.L. „Moldconstruct Market” a încheiat tranzacții cu întreprinderea S.R.L. „Ravelin-Com” în baza facturilor fiscale: seria BV nr. 0040825 din 17.09.2012; seria BV nr. 0040829 din 18.09.2012; seria BV nr. 0040830 din 18.09.2012; seria nr. 0040832 din 19.09.2012; seria BV nr. 0040833 din 20.09.2012; seria BV nr. 0040835 din 20.09.2012; seria BV nr. 0040841 din 20.09.2012; seria BV nr. 0040843 din 21.09.2012; seria BV nr. 0040844 din 21.09.2012; seria BV nr. 0040847 din 24.09.2012; seria BV nr. 0040848 din 25.09.2012; seria BV nr. 0040849 din 25.09.2012, în sumă totală de 11754475, 36 lei, inclusiv TVA- 195912, 57 lei.

La fel, rezultă că, S.R.L. „Moldconstruct Market” a încheiat tranzacții cu întreprinderea S.R.L. „Nivela Plus” în baza facturilor fiscale: seria FV nr. 7369251 din 01.08.2012; seria FV nr. 7369252 din 01.08.2012; seria FV nr. 7369253 din 01.08.2012; seria FV nr. 7369254 din 02.08.2012; seria FV nr. 7369255 din 02.08.2012; seria FV nr. 7369256 din 02.08.2012; seria FV nr. 7369258 din 03.08.2012; seria FV nr. 7369257 din 03.08.2012; seria FV nr. 7369259 din 06.08.2012; seria FV nr. 7369260 din 06.08.2012 în sumă totală de 957000 lei, inclusiv TVA- 159500 lei; precum și în baza facturilor fiscale: seria FV nr. 7369332 din 08.11.2012; seria FV nr. 7369377 din 08.11.2012; seria FV nr. 7369378 din 08.11.2012; seria FV nr. 7369379 din 08.11.2012; seria FV nr. 7369381 din 08.11.2012; seria FV nr. 7369998 din 09.11.2012; seria FV nr. 7369382 din 09.11.2012; seria FV nr. 7369384 din 09.11.2012; seria FV nr. 7369385 din 09.11.2012; seria FV nr. 7369996 din 09.11.2012; seria FV nr. 7369997 din 09.11.2012; seria FV nr. Nr. 7369980 din 14.11.2012; seria FV nr. 7369984 din 14.11.2012; seria FV nr. 7369978 din 14.11.2012; seria FV nr. 7369965 din 14.11.2012; seria FV nr. 7369966 din 14.11.2012; seria FV nr. 7369967 din 14.11.2012 în sumă totală de 2041050, 60 lei, inclusiv TVA- 340175, 10 lei.

Conform art. 101 alin. (1) din Codul Fiscal, subiecții impozabili stipulați la art.94 lit.a) sînt obligați să declare, conform art.115, și să achite la buget pentru fiecare perioadă fiscală, stabilită conform art.114, suma T.V.A., care se determină ca diferență dintre sumele T.V.A. achitate sau ce urmează a fi achitate de către cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate lor și sumele T.V.A. achitate sau ce urmează a fi achitate furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, serviciilor (inclusiv T.V.A. la valorile materiale importate) folosite

pentru desfășurarea activității de întreprinzător în perioada fiscală respectivă, ținându-se cont de dreptul de trecere în cont conform art.102.

Conform art. 102 alin. (1) din Codul Fiscal, în cazul achitării T.V.A. la buget, subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori ai T.V.A., li se permite trecerea în cont a sumei T.V.A. achitate sau care urmează a fi achitate furnizorilor plătitori ai T.V.A. pe valorile materiale, serviciile procurate (inclusiv transmise în cadrul realizării contractului de comision) pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător.

Conform art. 102 alin. (6) Cod Fiscal, subiectul impozabil are dreptul la trecerea în cont a T.V.A. achitate sau care urmează a fi achitată pe valorile materiale, serviciile procurate dacă dispune:

a) de factura fiscală la valorile materiale, serviciile procurate pe care a fost achitată ori urmează a fi achitată T.V.A., sau

b) de documentul, eliberat de autoritățile vamale, care confirmă achitarea T.V.A. la mărfurile importate;

c) de documentul care confirmă achitarea TVA pentru serviciile importate.

Conform art. 102 alin. (7) Cod Fiscal, livrarea în privința căreia se permite trecerea în cont a sumei TVA achitate sau care urmează a fi achitată pe valorile materiale, serviciile procurate, trebuie să fie efectuată subiectului impozabil de către furnizorul care a eliberat factura fiscală (procurată în modul stabilit de organul autorizat).

Astfel, în contextul normelor legale menționate *supra*, instanța de recurs notează, pentru a beneficia de dreptul trecerii în cont a TVA, urmează să se respecte următoarele condiții:

1) Agentul economic care procură marfa sau servicii trebuie să fie subiect impozabil cu TVA;

2) Suma TVA a fost achitată sau urmează a fi achitată furnizorului;

3) Marfa sau serviciile procurate trebuie să fie folosite pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de antreprenoriat;

4) TVA să fie achitată la buget;

5) Livrarea în privința căreia se permite trecerea în cont trebuie să fie efectuată subiectului impozabil de către furnizorul care a eliberat factura TVA (procurată în modul stabilit de organul autorizat)

Așadar, pentru apariția dreptului la trecerea în cont a TVA trebuie să fie întrunite toate condițiile cumulativ și nu doar o parte din ele.

Admițând acțiunea lui S.R.L., „Moldconstruct Market”, privind anularea deciziei nr. 249/2/7 din 30.01.2013 și a deciziei nr. 520/2/7 din 15.02.2013, atât prima instanță cât și instanța de apel contrar prevederilor legale citate, nu au reținut faptul că, S.R.L., „Moldconstruct Market” nu a achitat taxa pe valoare adăugată din operațiunile economice menționate prin perfectarea facturilor fiscale indicate *supra*

către subiecții S.R.L. „Ravelin-Com” și S.R.L. „Nivela Plus”, ci către cesionarii creanțelor Ratiotech Engineering Systems Ltd, cu sediul în Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord și respectiv ”Drensler” LLP , Marea Britanie și ulterior ”Statem Developement” INC., Panama, înregistrat în zona off-shore, care nu sunt înregistrați ca plătitori de TVA în Republica Moldova și nu achită TVA în bugetul de stat.

Astfel, faptul neachitării de către S.R.L. „Ravelin-Com” și S.R.L. „Nivela Plus”, și mai mult ca atât de către cesionarii Ratiotech Engineering Systems Ltd, și respectiv ”Drensler” LLP., ”Statem Developement” INC., a TVA-ul aferent operațiunilor economice reflectate în facturile fiscale menționate mai sus, poate fi imputată S.R.L.„Moldconstruct Market” deoarece, la momentul stingerii datoriilor către noii creditori prin intermediul decontărilor bancare în perioada 18.01.2013-18.02.2013, fapt confirmat prin ordinele de plată (f.d. 85-89), S.R.L.„Moldconstruct Market” a avut posibilitatea să se informeze că, S.R.L. „Ravelin-Com” și S.R.L. „Nivela Plus”, au fost anulați ca plătitori al TVA, or, informația referitor la anularea contribuabilului ca plătitor a TVA se plasează pe site-ul [www.fisc.md](http://www.fisc.md), la care au acces liber toți contribuabilii.

În asemenea împrejurări, instanța de recurs conchide că, în perioada 18.01.2013-18.02.2013, când au fost stinse datoriilor către Ratiotech Engineering Systems Ltd și ”Statem Developement” INC, prin ordinele de plată(f.d. 85-89), S.R.L. „Moldconstruct Market” putea și trebuia să cunoască că, pe facturile menționate, aferente tranzacțiilor încheiate cu „Ravelin-Com” și S.R.L. „Nivela Plus”, de către ultimii nu a fost achitat TVA și mai mult ca atât de către cesionarii Ratiotech Engineering Systems Ltd, și”Drensler” LLP., ”Statem Developement” INC., care știa cu bună credință că nu sunt înregistrați ca plătitori de TVA în Republica Moldova și nu achită TVA în bugetul de stat.

În asemenea circumstanțe, prima instanță și instanța de apel eronat au ajuns la concluzia că S.R.L.„Moldconstruct Market” a avut dreptul la trecere în cont a TVA-ului litigios.

Din considerentele menționate, instanța de recurs respinge ca fiind neîntemeiate argumentele reclamantului precum că, SRL„Moldconstruct Market” făcând o achiziție de lucrări, nu a avut nici o posibilitate de a supraveghea, a controla ori a cere furnizorului său se conformeze obligațiilor de achitare a TVA.

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ consideră că, în situația în care organul fiscal legitim și întemeiat a constatat că, S.R.L.„Moldconstruct Market” neîntemeiat a trecut în cont TVA în sumă de 195912, 74 lei în perioada fiscală septembrie 2012 aferentă procurărilor lucrărilor de construcție efectuate de către SC „Ravelin-Com”, corect a fost aplicată majorarea de întârziere și amendă în sumă de 6454 lei, 58774 lei, 1000 lei.

La fel, instanța de recurs consideră că, în situația în care organul fiscal legitim și întemeiat a constatat că, S.R.L., „Moldconstruct Market” neîntemeiat a trecut în cont TVA în sumă de 499675 lei în perioada fiscală septembrie și noiembrie 2012 aferentă procurărilor valorilor materiale de la SC, „Nivela Plus” S.R.L, corect a fost aplicată majorarea de întârziere și amenda în sumă de 10024 lei, 149 902 lei, 2000 lei.

Astfel, din considerentele menționate, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul, de a casa integral decizia instanței de apel și a hotărîrii primei instanțe cu emiterea unei noi hotărîri privind respingerea cererii de chemare în judecată depusă de către societatea cu răspundere limitată „Moldconstruct Market” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău privind anularea actului administrativ.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. b) și alin. (3) CPC, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție,

d e c i d e:

Se admite recursul declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău.

Se casează decizia Curții de Apel Chișinău din 23 octombrie 2013 și hotărîrea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 19 iulie 2013, în pricina civilă la cererea de chemare în judecată depusă de către societatea cu răspundere limitată „Moldconstruct Market” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău privind anularea actului administrativ, și se emite o nouă hotărâre, prin care:

Se respinge cererea de chemare în judecată depusă de către societatea cu răspundere limitată „Moldconstruct Market” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău privind anularea actului administrativ,

Decizia este irevocabilă.

Președintele completului,

Judecătorul:

Svetlana Filincova

Judecătorii:

Galina Stratulat

Iurie Bejenaru

Elena Covalenco

Dumitru Mardari