

## ÎNCHEIERE

28 septembrie 2016

municipiul Chișinău

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

În componența:

Președintele completului, – Svetlana Filincova,  
Judecători – Dumitru Mardari, Maria Ghervas,

Examinînd chestiunea privind admisibilitatea recursului declarat de Întreprinderea de Stat pentru Utilizarea Spațiului Aerian și Deservirea Traficului Aerian „MoldATSA”,

în pricina civilă intentată la cererea de chemare în judecată în ordinea contenciosului administrativ depusă de Întreprinderea de Stat pentru Utilizarea Spațiului Aerian și Deservirea Traficului Aerian „MoldATSA” împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, privind anularea actului administrativ,

împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 17 februarie 2016, prin care a fost admis apelul declarat de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat,

### **c o n s t a t ă :**

La 14 martie 2014 Întreprinderea de Stat pentru Utilizarea Spațiului Aerian și Deservirea Traficului Aerian „MoldATSA” (în continuare ÎS „MoldATSA”) a depus cerere de chemare în judecată în ordinea contenciosului administrativ împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, solicitînd anularea deciziei nr.536 din 01 noiembrie 2013, în partea ce se referă la calcularea obligației față de buget de către ÎS „MoldATSA” a TVA în mărime de 1 591 824 lei, în partea ce se referă la majorarea de întîrziere pentru neplata în termen a TVA în sumă de 12 149 lei, în partea ce se referă la aplicarea amenzii pentru diminuarea TVA în mărime de 90 908 lei și în partea ce se referă la aplicarea amenzii în mărime de 1 000 lei pentru fiecare caz de prezentare a declarațiilor privind TVA, care conțin informații neautentice.

În motivarea cererii a indicat că de către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat în perioada 16.09.2013 – 03.10.2013, la sediul ÎS „MoldATSA” a fost efectuat un control fiscal tematic privind corectitudinea calculării, plenitudinea calculării la buget a TVA și determinarea spre restituire a TVA aferentă livrărilor de mărfuri și servicii impozitate cu TVA la cota „zero” pentru perioada fiscală august 2012 – iulie 2013. În rezultatul controlului efectuat a fost întocmit actul de control nr.5-

664265 din 04.10.2013, prelungit pe formularul nr.3-525346 din 04.10.2013, unde s-a indicat diminuarea TVA aferentă bugetului pentru importul de servicii în sumă de 1 591 824 lei pentru perioadele fiscale: iunie 2011, august 2011, decembrie 2011, aprilie 2012, mai 2012, iunie 2012, iulie 2012 și aprilie 2013, micșorarea TVA aferentă livrărilor în sumă de 114224 lei pentru perioadele fiscale: august 2012, septembrie 2012, octombrie 2012, noiembrie 2012, decembrie 2012, ianuarie 2013, februarie 2013 și martie 2013, neachitarea în termen a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor importate pentru perioadele fiscale: martie 2013, aprilie 2013, mai 2013, întocmirea incorectă a declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale: iunie 2011, august 2011, decembrie 2011, aprilie 2012, mai 2012, iunie 2012, iulie 2012, august 2012, septembrie 2012, octombrie 2012, noiembrie 2012, decembrie 2012, ianuarie 2013, februarie 2013, martie 2013, aprilie 2013 (16 cazuri).

ÎS „MoldATSA” a acceptat unele concluzii expuse de către inspectorii fiscali, însă nefiind de acord integral cu concluziile reflectate în Actul de control nr. 5-664265 din 04.10.2013 prelungit pe formularul nr. 3-525346 din 04.10.2013, în temeiul art. 216, alin. 8) Codul Fiscal al RJVI, la data de 18.10.2013 a prezentat în scris argumentarea dezacordului, anexînd documentele de rigoare ce probează argumentarea nefondată și inconsistentă a concluziilor expuse.

Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, în persoana șefului adjunct – Gheorghe Cojocari, la 01 noiembrie 2013 a invitat reprezentanții ÎS „MoldATSA” pentru a fi audiați pe marginea dezacordului înaintat, însă neluînd în considerație argumentele expuse în dezacordul susmenționat, a fost expediată în adresa ÎS „MoldATSA” decizia nr. 536 din 01.11.2013 asupra cazurilor de încălcare comise. Nefiind de acord cu decizia recepționată, ÎS „MoldATSA” a depus la contestație, care urma să fie examinată de către în termen de 30 zile, însă la de 03 ianuarie 2014 ÎS „MoldATSA” a primit decizia nr. 04 prin s-a prelungit termenul de examinare a contestației cu 30 de zile, folosindu-se de cazul de excepție prevăzut de lege. La 05 februarie 2014, în adresa ÎS „MoldATSA” a parvenit decizia nr. 43 din 03.02.2014 pe marginea contestației nr.1014 din 04.12.2013. ÎS „MoldATSA” consideră Deciziile nr. 536 din 01.11.2013 și nr. 43 din 03.02.2014 emise de către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat ca fiind drept unele eronate, nefondate, rezultate din aprecierea subiectivă și incompletă a legislației, iar probele puse la baza emiterii actelor administrative sunt în contradicție cu norma legală (art. 11 (1), 93 (9), 97 (4), 111 (1), 111 (2)) al Codului Fiscal al RM, urmînd a fi anulate în totalmente, reieșind din cumulul următoarelor argumente.

A mai indicat că în strictă corespundere cu dispozițiile art. 231 CF al RM, organul fiscal urma să stabilească dacă în corespundere cu dispozițiile Codului Fiscal în acțiunile ÎS „MoldATSA” există încălcările fiscale imputate, or temeiul

tragerii la răspundere fiscală este însăși încălcarea. În p.I al Deciziei nr. 536 din 01 noiembrie 2013, se confirmă restituirea TVA la buget, condiționată de diminuarea TVA, aferentă bugetului pentru importul de servicii, dar și necalcularea corectă a T.V.A. pentru perioadele fiscale: iunie 2011, august 2011, decembrie 2011, aprilie 2012 - iulie 2012, și aprilie 2013, cu 1 591 824 lei mai puțin decât sumele TVA restituite la buget, care urmează a fi calculate ca obligație față de buget, conform deciziei asupra actului de încălcare fiscală. Concluzia dată a fost primită prin examinarea materialelor controlului, generalizate în Actul de control nr. 5-664265 prelungit pe formularul 3-525346 din 04.10.2013, întocmite în rezultatul controlului fiscal tematic, privind corectitudinea calculării, plenitudinea transferării la buget a TVA și determinarea spre restituire a sumei TVA aferentă livrărilor de mărfuri și servicii impozitate cu TVA la cota „zero” pentru perioadele fiscale august 2012 - iulie 2013, efectuate de către inspectorii fiscali principali de stat ai DGMC a IFPS: Ludmila Șian , Igor Nicolaev și Gheorghe Staver, precum și dezacordul ÎS „MoldATSA” nr. 884 din 18.10.2013.

Prin prezenta, ÎS „MoldATSA” consideră total eronată concluzia reflectată în Actul de control nr. 5-664265 prelungit pe formularul 3-525346 din 04.10.2013 al IFPS Direcției Marilor Contribuabili, la capitolul „Corectitudinea calculării și plenitudinea achitării TVA la buget” și anume: „întreprinderea nu a calculat TVA în sumă totală de 1 591 824 lei la serviciile importate acordate de nerezident ”System Integration Air Traffic Management AB” (Suedia) în valoare de 502 700 Euro”, care a influențat în luarea deciziilor și comunică următoarele că ÎS „MoldATSA” în baza contractului nr. SI K604.II. 1/47 din 14 mai 2011, încheiat cu nerezidentul „System Integration Air Traffic Management AB” (Suedia), a procurat un sistem nou de Management al Traficului Aerian în valoare totală de 2 519 704 Euro. Procurarea și instalarea acestui sistem conținea mai multe elemente (hard, soft, document, project management, instalation, trening, FAT, SAT, warranty, tax) care au fost efectuate în perioada mai 2011 -martie 2013. În perioada fiscală – luna martie 2013, ÎS „MoldATSA” a semnat actul de primire - predare a părții finale de servicii prevăzute de contract în sumă de 627 524 Euro = 9 971 481 lei. Legislația fiscală stabilește modul de determinare a locului livrării serviciilor acordate în baza art. 111 din Codul Fiscal al RM, care prevede stipulări exprese indicînd concret serviciul și locul unde se va considera acesta ca livrat (alineatul (1)), iar pentru serviciile care nu sunt indicate - locul fiind stabilit ca locul sediului persoanei ce acordă serviciul (alineatul (2) al art. 111 din Codul Fiscal). În conformitate cu prevederile art. 111 alin. (1) lit. c) din Codul Fiscal, locul livrării serviciilor se consideră: locul prestării efective a serviciilor legate de bunurile mobile tangibile. în acest sens, consideră că locul livrării serviciilor acordate de furnizorul din Suedia pe teritoriul Republicii Moldova și care sunt

legate de bunurile tangibile (utilajul, alte bunuri materiale livrate), este locul prestării efective a serviciilor - Republica Moldova. Pentru aceste servicii a fost calculat, declarat și achitat TVA în buget în termenii stabiliți de legislație.

Alte servicii livrate în cadrul acestui contract (managementul proiectului; instruire personal la fabrica furnizorului: testarea utilajului în prezenta cumpărătorului la fabrica furnizorului; servicii de garanție) în sumă de 502 700 Euro, fizic au fost acordate în afara teritoriului Republicii Moldova, sunt legate de bunurile mobile tangibile, corespunzător, locul livrării serviciilor menționate urmează a fi determinat în baza lit, c) alin. (1) art. 111 din Codul Fiscal al RM - locul prestării efective a serviciilor care este țara de reședință a furnizorului de servicii -Suedia.

Astfel, reieșind din circumstanțele date, a manifestat dezacordul cu concluzia care se conține în Actul de Control, precum că, locul livrării serviciilor respective este Republica Moldova, pe motiv că aceasta contravine legislației.

Prin hotărârea Judecătoriei sectorului Rîșcani municipiul Chișinău din 05 iunie 2015 a fost respinsă ca neîntemeiată cererea de chemare în judecată depusă de ÎS „MoldATSA”.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 17 februarie 2016 a fost admis apelul declarat de Inspectoratul Fiscal de Principal de Stat. A fost casată parțial hotărârea Judecătoriei sectorului Rîșcani municipiul Chișinău din 05 iunie 2015, prin care s-a respins ca neîntemeiată cererea de chemare în judecată înaintată de ÎS „MoldATSA” și a fost emisă o nouă hotărâre, prin care s-a respins ca fiind tardivă cererea de chemare în judecată depusă ÎS „MoldATSA”.

La 25 mai 2016 ÎS „MoldATSA” a declarat recurs împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 17 februarie 2016, solicitând casarea integrală a deciziei recurate și menținerea hotărârii instanței de fond.

În motivarea cererii a indicat că instanța de apel a dat o apreciere subiectivă și incorectă probelor administrate, nu a constatat și elucidat pe deplin toate circumstanțele care au importanță pentru soluționarea pricinii și a aplicat eronat normele de drept material, adoptând o decizie ilegală și neîntemeiată.

Susține recurentul că instanța de fond nu s-a pronunțat asupra chestiunii ce ține de prescripția extinctivă, deși conform art.271 din Codul Civil, acțiunea privind apărarea dreptului încălcat se respinge în temeiul expirării termenului de prescripție extinctivă numai la cererea persoanei în a cărei favoare a curs prescripția, depusă pînă la încheierea dezbaterilor în fond. În apel sau recurs, prescripția poate fi îndreptățit numai în cazul în care instanța se pronunță asupra fondului.

Mai indică recurentul că instanța de apel nu s-a expus în decizia contestată asupra prevederilor art.271 din Codul Civil, fiind interpretată în mod eronat legea.

Analizând temeiurile invocate în cererile de recurs, în raport cu materialele pricinii și prevederile Legii, Completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră recursul declarat de ÎS „MoldATSA” ca fiind inadmisibil, din considerentele ce urmează.

În conformitate cu art. 432 alin.(1) din Codul de Procedură Civilă, părțile și alți participanți la proces sînt în drept să declare recurs în cazul în care se invocă încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material sau a normelor de drept procedural prevăzute la art.432 alin.(2), (3) și (4) Cod Procedură Civilă.

În conformitate cu art.433 lit. a) Cod 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 Procedură Civilă.

Dat fiind faptul că temeiurile declarării recursului împotriva deciziei curții de apel, prin prisma prevederilor secțiunii a 2-a a capitolului XXXVIII Cod Procedură Civilă, sunt strict delimitate de art.432, Completul reține că, reieșind din prevederile art.437 alin.(1) lit.f) Cod Procedură Civilă, în sarcina recurentului este impusă obligația delimitării esenței, temeiului și argumentării acelei/acelor încălcări esențiale și/sau acelor circumstanțe ale aplicării eronate ale normelor de drept material sau procedural, care ar dicta necesitatea declarării recursului ca fiind admisibil.

În speță, criticile aduse de recurent, însoțite de argumentarea circumstanțelor de fapt și de drept ale pricinii, percepute din propriul punct de vedere al recurentului, nu pot duce la admisibilitatea recursului, ori acestea nu pot fi reținute prin prisma art.432 din Codul de Procedură Civilă, în condițiile în care se insistă asupra reaprecierii probelor și circumstanțelor cauzei, în detrimentul evidențierii ilegalității soluției instanței de judecată.

Acest fapt denotă caracterul declarativ al recursului, fiind lipsit de esență, care evidențiază simplul fapt al dezacordului recurentului cu soluția dată de instanța de judecată, precum și lipsa temeiurilor legale de declarare a recursului.

Se cere a fi precizat că, specific recursului declarat în condițiile secțiunii a 2-a, Capitolul XXXVIII, Cod Procedură Civilă, este că recursul nu provoacă o rejudecare a fondului pricinii. Rolul exclusiv al recursului este de a asigura efectuarea unui control de legalitate a deciziei atacate în baza temeiurilor legale de declarare a recursului strict prevăzute de art. 432 alin.(2), (3) și (4).

Abordarea recurentului în speță evidențiază în mod clar dezacordul acestora cu soluția dată de instanța de judecată, însă argumentele acestuia nu permit identificarea omisiunilor sau erorilor instanței de judecată, care ar impune declararea recursului ca fiind admisibil.

Prin prisma jurisprudenței CtEDO, recursul trebuie să fie efectiv, adică să fie capabil să ofere îndreptarea situației prezentate în cerere, iar recursul trebuie să posede puterea de a îndrepta în mod direct starea de lucruri, caracter care nu poate fi evidențiat de cererile de recurs în cauză.

Astfel, Completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție constată lipsa temeiurilor care ar dicta necesitatea declarării recursului ca fiind admisibil.

În conformitate cu art. 270, 431 alin.(2), art. 433 lit. a) și art. 440 alin. (1) Cod 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 declarate de Întreprinderea de Stat pentru Utilizarea Spațiului Aerian și Deservirea Traficului Aerian „MoldATSA”.

Încheierea este irevocabilă din momentul emiterii.

Președintele completului,

Judecători –

Svetlana Filincova,

Dumitru Mardari

Maria Ghervas