

prima instanță - (Judecătoria Rîșcani, mun. Chișinău) A. Miron
instanța de apel - (Curtea de Apel Chișinău) V. Pruteanu, A. Gavrilița, L. Popova

ÎNCHEIERE

22 februarie 2017

mun. Chișinău

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

în componență:

Președintele completului,
judecători

Galina Stratulat
Sveatoslav Moldovan
Dumitru Mardari

examinând chestiunea privind admisibilitatea recursului declarat de avocatul Adrian Sorocean în interesele Întreprinderii cu Capital Străin „Avon Cosmetics (Moldova)” Societate cu Răspundere Limitată,

în pricina civilă la cererea de chemare în judecată depusă de Întreprinderea cu Capital Străin „Avon Cosmetics (Moldova)” Societate cu Răspundere Limitată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat privind contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 23 noiembrie 2016, prin care a fost admis apelul declarat de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, casată hotărârea Judecătoria Rîșcani, municipiul Chișinău din 26 februarie 2016 și emisă o nouă hotărâre prin care cererea de chemare în judecată a fost respinsă ca neîntemeiată,

c o n s t a t ă :

La 18 noiembrie 2013 ÎCS „Avon Cosmetics (Moldova)” SRL a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, solicitând constatarea ilegalității și anularea deciziilor nr. 417 din 26 iulie 2013 și nr. 434 din 17 octombrie 2013, obligarea Inspectoratului Fiscal Principal de Stat de a restitui sumele achitate la 30 iulie 2013 în mărime de 535 913,5 lei și compensarea cheltuielilor de judecată.

În motivarea acțiunii a indicat că, în perioada 09 aprilie 2013 - 29 mai 2013 inspectorii fiscali din cadrul Direcției Generale a Marilor Contribuabili a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat au efectuat controlul fiscal pentru perioada de activitate 01 august 2010 - 28 februarie 2013. În rezultat, a fost întocmit actul de control nr. 5-664206, prin care s-au constatat unele încălcări privind calcularea și achitarea impozitelor, taxelor și altor încălcări ale obligațiilor fiscale, Legii bugetului asigurărilor sociale pe anul 2010 și Legii privind reglementarea repatrierii de mijloace bănești, mărfuri și servicii provenite din tranzacțiile economice externe.

Susține că nefiind de acord cu actul de control menționat, la 12 iunie 2013 a adresat Inspectoratului Fiscal Principal de Stat o cerere prin care a exprimat dezacordul în privința acestuia.

La 26 iulie 2013 Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a emis decizia nr. 417 prin care a dispus:

- transferarea la buget a sumei totale de 187 401 lei, dintre care TVA în mărime de 122 223 lei, taxă comercială - 31 680 lei și contribuții sociale - 33 498 lei;

- aplicarea amenzilor în mărime de 431 975 lei;
- a majorărilor de întârziere și penalități în sumă de 562 lei.

Menționează că la 20 august 2013 a contestat decizia de sancționare cu cerere prealabilă, însă prin decizia nr. 434 din 17 octombrie 2013 aceasta a fost respinsă ca fiind neîntemeiată.

Consideră reclamantul că decizia de sancționare și decizia de respingere a contestației sunt neîntemeiate și contrare prevederilor legislației din următoarele considerente.

Conform art. 103 alin. (1) pct. 7 Cod fiscal, serviciile legate de operațiunile de acordare de licențe și eliberare de brevete referitoare la obiectele proprietății industriale, precum și cele referitoare la obiectele dreptului de autor și ale drepturilor conexe sunt scutite de TVA.

Conform art. 38 Codul cu privire la știință și inovare, obiect al proprietății intelectuale îl constituie, printre altele, mărcile de produse și mărcile de servicii.

Astfel, indică reclamantul că, dacă ar fi importat servicii de acordare de licență asupra mărcii de produs, atunci acesta nu avea obligația să calculeze și/sau să aplice TVA la importul acestora.

Sușține că aceeași concluzie este susținută și de Ministerul Finanțelor, care potrivit scrisorii explicative nr. 14/4-06/66 din 04 martie 2013, adresată consultantului fiscal al reclamantului, companiei „Ernst Yong” SRL, indică că serviciile de transmitere a licenței de utilizare a mărcii sunt scutite de TVA.

Totodată, poziția dată a fost reconfirmată la 17 iulie 2013 de Comisia pentru Buget, Economie și Finanțe prin scrisoarea nr. 448, care a subliniat că serviciul de acordare a dreptului de utilizare a mărcii comerciale este scutit de TVA.

Așadar, menționează reclamantul că, TVA aferent importului serviciilor în mărime de 3 355 854 lei nu a fost diminuat și respectiv nu au fost încălcate prevederile art. 101 alin. (4) și art. 115 Cod fiscal.

Sușține că, în pct. 12 al deciziei de sancționare și textul deciziei de respingere a contestației, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat constată că reclamantul nu a respectat termenii de repatriere a contravalorii serviciilor exportate către Avon Cosmetics Poland Zps SC (Polonia) și Avon Beauty Products Company (Rusia), fiindu-i aplicată o amendă în mărime de 0,1% din suma nerepatriată pentru fiecare zi de întârziere, ceea ce constituie 231 028 lei.

Indică că, în argumentarea poziției sale Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a preluat date din contabilitatea reclamantului, neconfirmate prin documente justificative, care reflectă că la 31 decembrie 2009 reclamantul avea o datorie față de Avon Cosmetics Poland Zps SC (Polonia) în mărime de 15 310,61 euro (250 782 lei) și o datorie a Avon Beauty Products Company (Rusia) în mărime de 5 203,77 euro (91 717 lei) și a considerat că aceste datorii sunt aferente unor presupuse servicii prestate către nerezidenți, iar reclamantul urma să repatrieze mijloacele bănești aferente tranzacțiilor economice externe. Însă, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat nu a stabilit concret care servicii au fost prestate, la ce dată au fost prestate, care era termenul de plată în care urmau să fie transferați banii în RM. Astfel, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat s-a rezumat la constatarea că termenul de repatriere a început să curgă la data înregistrării datorilor în contabilitate și este depășit cu 999 și respectiv 878 zile.

Menționează că în cadrul controlului a explicat și probat că datoriile menționate au fost eronat incluse în evidența contabilă. Nu a prestat careva servicii, aferente sumelor invocate ca nerepatriate. Nu există nici un document, comunicare sau corespondență care să constate existența unor relații comerciale care ar da naștere datoriilor menționate.

Astfel, la 31 mai 2011 și 30 septembrie 2011 contabilitatea reclamantului a depistat unele erori comise în contabilitate și le-a corectat conform legislației în vigoare, întocmind notele contabile corespunzătoare, reflectând datoriile menționate la contul 331 „Corectarea rezultatelor perioadelor precedente”.

Afirmă că argumentul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat precum că datoriile debitoare menționate au fost verificate de controalele precedente fiind acceptate ca servicii livrate și respectiv urmau a fi repatriate, sunt nepertinente și introduse pentru a induce în eroare reclamantul și instanța.

Controalele anterioare nu puteau să verifice dacă reclamantul corect sau nu a introdus în contabilitate datoriile invocate. Atât timp cât presupusul termen de repatriere nu a expirat, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat nu a verificat documentele justificative aferente presupusului export și nici existența acestora în realitate.

Indică că, în pct. 1 din dispozitivul deciziei de sancționare, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a aplicat sancțiuni pentru diminuarea sau tăinuirea fondului de salarizare și altor recompense, la care urmau să fie calculate contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii, conform art. 10 alin. (6) din Legea nr. 129-XVIII din 23 decembrie 2009 bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2010, sub formă de amendă în mărime de 33 498 lei, adică suma presupusă egală cu suma contribuțiilor calculate la suma cu care a fost diminuat sau tăinuit fondul de salarizare.

Drept temei de sancționare s-a reținut că reclamantul a comis o tăinuire sau diminuare a fondului de salarizare prin aducerea unor corectări în declarațiile formular 4-Bass depuse pentru trimestrul IV anul 2008 și trimestrul IV anul 2009, efectuate în trimestrul III al anului 2010. Mai mult, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat consideră că reclamantul nu era în drept să efectueze corectările menționate din cauză că perioada pentru care au fost efectuate corectările a fost supusă controlului fiscal documentar.

Consideră reclamantul că acțiunile Inspectoratului Fiscal Principal de Stat în acest sens sunt ilegale și neîntemeiate, deoarece nu a diminuat sau tăinuit fondul de salarizare sau contribuțiile de asigurări sociale. Este în drept să efectueze corectări ale perioadelor deja verificate deoarece legislația din domeniul asigurărilor sociale nu prevede careva restricții în acest sens. Declarația formular 4-Bass(an) nu este o dare de seamă fiscală și nu se supune regulilor din Codul fiscal.

Totodată, mai indică cp, în pct. 2 al deciziei de sancționare și textul deciziei de respingere a contestației, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat constată că reclamantul a încălcat prevederile art. 8 alin. (2) lit. c) Cod fiscal, prin efectuarea încasărilor bănești în numerar fără a avea mașină de casă și control cu memorie fiscală MCC, aplicându-i amendă în mărime de 5000 lei.

Referitor la aceasta, consideră reclamantul că această decizie este ilegală, deoarece nu este obligat să înregistreze și să utilizeze MCC la încasarea numerarului ca și impozit pe venit aferent câștigurilor promoționale ale persoanelor fizice.

Prevederile legale invocate de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, și anume pct. 8 lit. a), b) din Regulamentul MCC se referă la obligațiile utilizatorilor de MCC. Reclamantul nu este utilizator de MCC, deoarece nu execută decontări bănești în numerar cu consumatori și nici nu era obligat să devină utilizator de MCC pentru cazurile invocate de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat.

De asemenea, consideră reclamantul că nu a încălcat prevederile art. 291 pct. 1 lit. e) Cod fiscal și nu a admis o diminuare sau neplată a taxei de stat pentru unitățile comerciale, respectiv nu există temei a considera dările de seamă depuse de reclamant ca și incomplete sau neconforme și nu poate fi aplicată amenda în mărime de 1 200 lei acestuia.

La fel, menționează că în pct.7 și 8 ale deciziei de sancționare și textul deciziei de respingere a contestației, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat invocă neeliberarea facturilor fiscale în perioada 01 februarie 2011 - 25 februarie 2011 către cumpărători, în 8 877 cazuri, precum și, încălcarea prevederilor art. 117 alin. (1) Cod fiscal, aplicând amendă în mărime de 108 000 lei.

În acest sens, menționează că în dezacord și contestație a explicat că nu era obligat să emită facturi fiscale, deoarece se aplică excepția prevăzută în explicațiile Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, date prin Comunicatul nr.(17-13-02/1-895)10 din 21 februarie 2002 publicat în MO nr. 33-35/74 din 07 martie 2002, care prevăd clar că la livrarea mărfurilor (serviciilor) populației cu plată în numerar, inclusiv la decontările cu populația prin intermediul serviciilor instituțiilor financiare, „Poștei Moldovei”, altor persoane autorizate eliberarea facturilor fiscale de către furnizorii mărfurilor (serviciilor) nu se efectuează.

Odată ce a efectuat doar încasări prin intermediul instituțiilor financiare, în perioada 01 februarie 2011 - 25 februarie 2011, nu trebuia să emită facturi fiscale.

În pct. 6 al deciziei de sancționare și textul deciziei de respingere a contestației, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat invocă diminuarea TVA în mărime totală de 122 223 lei, cauzată prin nedeclararea spre calcul în boxa 20 a Declarațiilor TVA prezentate pentru luna august 2010 și mai 2011, fapt pentru care a aplicat o amendă în mărime de 37 445 lei, în baza art. 261 alin. (4) Cod fiscal.

În acest sens, menționează reclamantul că prin dezacord și contestație a invocat prevederile art. 234 alin. (11) Cod fiscal, care prevede în mod expres că, sancțiunea fiscală nu se aplică în întregime, iar în cazul în care a fost deja stabilită, se anulează în întregime, dacă nu apar obligații fiscale suplimentare. Prevederile prezentului alineat nu se extind asupra art. 253, 254, 255, 256, 257 alin. (2), 259, 260 alin. (4), 262, 2621 și 263.

Reieșind din cele expuse, consideră că Inspectoratul Fiscal Principal de Stat era obligat să anuleze sancțiunea fiscală aplicată deoarece omisiunea acestuia nu a dus la apariția unor obligații fiscale noi. TVA a fost achitat integral, în contul Reclamantului este înregistrată supraplată și nu datorii.

Referitor la întocmirea incompletă și neconformă a declarațiilor privind TVA pentru anii 2010-2012 în 11 cazuri, menționează că, în dezacord a prezentat dovezile care confirmă că declarațiile TVA depuse pentru anii 2010-2012 au fost prezentate corect și deplin.

Prim urmare, consideră reclamantul că a fost sancționat în lipsa încălcărilor fiscale.

Prin hotărârea Judecătoriei Rîșcani, mun. Chișinău din 26 februarie 2016 s-a admis parțial cererea de chemare în judecată.

S-a anulat decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 417 din 26 iulie 2013, cu obligarea Inspectoratului Fiscal Principal de Stat de a restitui reclamantului sumele bănești achitate întru executarea deciziei la data de 30 iulie 2013, în sumă de 535 913,50 lei și încasarea cheltuielilor de judecată pentru asistență juridică în sumă de 10 000 lei.

În rest, pretențiile din cererea de chemare în judecată s-au respins ca fiind neîntemeiate.

Nefiind de acord cu hotărârea primei instanțe, la 25 martie 2016 Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a declarat apel, prin care a solicitat casarea integrală a hotărârii Judecătoriei Rîșcani, mun. Chișinău din 26 februarie 2016, cu emiterea unei noi hotărâri prin care acțiunea să fie respinsă ca neîntemeiată.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 23 noiembrie 2016 s-a admis apelul declarat de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, s-a casat hotărârea Judecătoriei Rîșcani,

mun. Chișinău din 26 februarie 2016 și s-a emis o nouă hotărâre prin care cererea de chemare în judecată a fost respinsă ca neîntemeiată.

La 19 ianuarie 2017, reprezentantul ÎCS „Avon Cosmetics (Moldova)” SRL, avocatul Adrian Sorocean, a declarat recurs împotriva deciziei instanței de apel, solicitând admiterea acestuia, casarea deciziei Curții de Apel Chișinău din 23 noiembrie 2016 și menținerea hotărârii Judecătoria Rîșcani, mun. Chișinău din 26 februarie 2016.

În motivarea recursului, a reiterat motivele de fapt și de drept invocate pe parcursul examinării cauzei în instanța de apel și prima instanță și consideră că decizia instanței de apel este contrară prevederilor legale și neîntemeiată, fiind pasibilă de casare, cu menținerea hotărârii instanței de fond, din motiv că au fost încălcate și aplicate eronat normele de drept material.

Astfel, a invocat că instanța de apel nu a aplicat legea care trebuia să fie aplicată, a aplicat legea care nu trebuia să fie aplicată, a soluționat greșit pricina și a apreciat arbitrar probele.

Menționează că decizia de sancționare are mai mult de 11 capete de sancționare, astfel a contestat fiecare din acestea, cu invocarea încălcării normelor materiale și referirea la articole concrete din Codul fiscal. Totuși, instanța de apel a argumentat concluziile sale doar pe 2 încălcări, în rest, instanța a neglijat argumentele juridice invocate de recurent și s-a limitat la simpla constatare că decizia de sancționare este legală și emisă conform procedurii.

Așadar, susține că decizia instanței de apel nu conține motivele concluziilor instanței și referire la legea guvernantă, ci doar simple constatări.

Susține că decizia de sancționare a fost emisă cu încălcarea normelor materiale privind: aplicarea scutirilor de la plata TVA (art. 103 alin. (1) pct. 1 Cod fiscal), temeiurile de absolvire a răspunderii fiscale (art. 234 alin. (1¹) Cod fiscal), stabilirea amenzii (art. 238 alin. (1) Cod fiscal), condițiile de întocmire a actului de control de către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat (art. 216 alin. (6) Cod fiscal).

Consideră că instanța de apel a aplicat eronat legi abrogate, neaplicabile speței, sancțiuni în lipsa unor norme legale de sancționare la data emiterii deciziei de sancționare și norme juridice care nu erau aplicabile speței.

La fel, consideră că, instanța de apel a soluționat superficial circumstanțe de fapt ale pricinii și a apreciat arbitrar probele, iar unele din ele nu au fost apreciate și analizate, fapt care a dus la soluționarea greșită a pricinii.

La 20 februarie 2017 Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a depus referință pe marginea recursului declarat de ÎCS „Avon Cosmetics (Moldova)” SRL, solicitând respingerea recursului ca inadmisibil.

În conformitate cu art. 434 Codul de procedură civilă, recursul se declară în termen de 2 luni de la data comunicării hotărârii sau a deciziei integrale.

Termenul de 2 luni este termen de decădere și nu poate fi restabilit.

Astfel, în vedere că recursul declarat împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 23 noiembrie 2016 a fost depus la 19 ianuarie 2016, în conformitate cu art. 434 Codul de procedură civilă, acesta se consideră depus în termen.

În conformitate cu art. 439 alin. (2) și (3) Codul 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.

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).

Examinând temeiurile recursului, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține următoarele.

Temeiurile de declarare a recursului sunt prevăzute la art. 432 alin. (2), (3) și (4) Codul de procedură civilă.

În conformitate cu art. 433 lit. a) Codul 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).

Astfel, instanța de recurs reține că examinarea chestiunii privind admisibilitatea recursului presupune verificarea conformității temeiurilor invocate în cererea de recurs cu temeiurile prevăzute la art. 432 Codul de procedură civilă.

La caz, Colegiul constată că argumentele invocate în cererea de recurs nu se încadrează în limitele stabilite de norma indicată, respectiv nu constituie temei de casare a deciziei recurate, or, motivele recursului sunt similare celor invocate în cadrul judecării pricinii, asupra căror instanța de apel s-a pronunțat.

Dezacordul recurentului cu decizia instanței de apel, nu constituie temei de casare a deciziei recurate, or, recursul exercitat conform Secțiunii a II-a din Capitolul XXXVIII Codul de procedură civilă, are caracter devolutiv numai asupra problemelor de drept material și procedural, verificându-se doar legalitatea deciziei, dar nu și temeinicia în fapt.

Totodată, Colegiul reține că, potrivit regulilor din Secțiunea a II-a din Capitolul XXXVIII Codul de procedură civilă, instanța de recurs nu verifică modul de apreciere a probelor de către instanța 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) Codul de procedură civilă, instanța de recurs poate interveni în materia probațiunii doar sub aspect procedural, și anume, dacă se invocă că instanța judecătorească a apreciat în mod arbitrar probele, încălcând regulile de apreciere a probelor stabilite în art. 130 Codul de procedură civilă, sau în cazul în care erorile comise au dus la încălcarea drepturilor și libertăților fundamentale ale omului.

Din recursul declarat nu rezultă că instanța a apreciat arbitrar probele.

În acest sens CtEDO în jurisprudența sa constantă statuează că, dreptul de acces la instanța de judecată nu este absolut. Există limitări implicite admise [*cauza Golder împotriva Regatului Unit, pct. 38; Stanev împotriva Bulgariei (MC), pct. 230*]. Acesta este în special cazul condițiilor de admisibilitate a unui recurs, întrucât prin însăși natura sa necesită o reglementare din partea statului, care se bucură în această privință de o anumită marjă de apreciere (*Luordo împotriva Italiei, pct. 85*). Condițiile de admisibilitate ale unui recurs pot fi mai stricte decât pentru un apel (*Levages Prestations Services împotriva Franței, pct. 45*).

Curtea a mai reiterat că, modul de aplicare a articolului 6 CtEDO procedurilor în fața instanțelor ierarhic superioare depinde de caracteristicile speciale ale procedurilor respective; trebuie ținut cont de totalitatea procedurilor în sistemul de drept național și de rolul instanțelor ierarhic superioare în acest sistem. (*a se vedea Botten împotriva Norvegiei, hotărâre din 19 februarie 1996, Reports 1996-I, p. 141, § 39*).

La fel, conform jurisprudenței Curții, procedurile cu privire la admisibilitatea căii de atac și procedurile care implică doar chestiuni de drept, și nu chestiuni de fapt, pot fi conforme cu cerințele articolului 6 § 1 (*Helmens împotriva Suediei 9 octombrie 1991, § 31, Seria A, nr. 212-A*).

În conformitate cu art. 440 alin. (1) Codul de procedură civilă, în cazul în care se constată existența unuia din temeiurile prevăzute la art. 433, completul din 3 judecători

decide în mod unanim, printr-o încheiere motivată irevocabilă, asupra inadmisibilității recursului.

Încheierea se emite conform prevederilor art. 270 și nu conține nici o referire cu privire la fondul recursului.

Având în vedere cele expuse, Colegiul consideră că recursul declarat de avocatul Adrian Sorocean în interesele ÎCS „Avon Cosmetics (Moldova)” SRL nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 432 alin. (2), (3) și (4) Codul de procedură civilă și, drept urmare, este inadmisibil.

În conformitate cu art. 270, art. 433 lit. a) și art. 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 avocatul Adrian Sorocean în interesele Întreprinderii cu Capital Străin „Avon Cosmetics (Moldova)” Societate cu Răspundere Limitată se consideră inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă din momentul emiterii.

Președintele completului,

Galina Stratulat

judecători

Sveatoslav Moldovan

Dumitru Mardari