

ÎNCHEIERE

30 august 2017

mun. Chișinău

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

în componență:

Președintele completului, judecătorul Iulia Sîrcu

Judecătorii

Luiza Gafton, Mariana Pitic

examinând chestiunea privind admisibilitatea recursului declarat de către Întreprinderea cu capital străin „Bemol Trading” societate cu răspundere limitată, în cauza civilă la cererea de chemare în judecată a Întreprinderii cu capital străin „Bemol Trading” societate cu răspundere limitată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat și Inspectoratului Fiscal de Stat pe municipiul Chișinău cu privire la contestarea actelor administrative,

împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 14 februarie 2017, prin care a fost respins apelul declarat de către Întreprinderea cu capital străin „Bemol Trading” societate cu răspundere limitată și menținută hotărârea Judecătoriei Rîșcani municipiul Chișinău din 24 iunie 2016,

c o n s t a t ă :

La data de 05 octombrie 2015, ÎCS „Bemol Trading” SRL a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cu privire la contestarea în parte a actelor administrative.

În motivarea acțiunii reclamanta a indicat că, la data de 10 iunie 2015, Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău a emis decizia nr. 1054/1/4 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către ÎCS „Bemol Trading” SRL.

Menționează că, conform pct. 2 din decizia enunțată, s-a constatat încălcarea prevederilor art. 101 alin. (4) din Codul fiscal prin nedeclararea și neachitarea TVA aferentă importului de servicii și, anume, în luna martie 2011 și în luna iulie 2011, entitatea a achitat în adresa Baker Tilly Klitou and Pertener (România) suma de 80494 lei și, respectiv, suma de 34236 lei pentru serviciile de audit prestate de către ultimul. TVA aferentă serviciului respectiv ar constitui sumele de 16099 lei și 6847 lei.

Sușține că, nu este de acord cu această constatare, întrucât conform art. 111 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal, locul prestării serviciilor ale consultanților, inginerilor, birourilor de consultanță, avocaților, contabililor și de marketing, precum și a altor drepturi similare, la care s-a făcut referire în actul de control, este

considerat locul prestării serviciilor, respectiv, sediul entității beneficiarului.

Afirmă că, conform art. 2 din Legea nr. 61-XVI din 16 martie 2007 privind activitatea de audit, auditul presupune examinarea independentă a rapoartelor financiare anuale, a rapoartelor financiare anuale consolidate și a altor informații, aferente acestora, ale entității audiate pentru exprimarea unei opinii profesionale a auditorului asupra corespunderii lor, sub toate aspectele semnificative, cerințelor stabilite față de aceste rapoarte, iar conform art. 3 din Legea contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007, contabilitate reprezintă un sistem complex de colectare, identificare, grupare, prelucrare, înregistrare, generalizare a elementelor contabile și de raportare financiară. Astfel, serviciile de audit și serviciile de contabilitate presupun activități diferite, care nu pot fi considerate identice, după natura lor.

Relevă că, serviciul de audit, care a fost acordat și pentru care s-a achitat entitatea în adresa Baker Tilly Klitou and Pertener (România) nu se atribuie și nu poate fi calificat nici sub o poziție de servicii enumerate la art.111 alin. (1) lit. e) al Codului fiscal. Serviciile de audit cu certitudine sunt atribuite la art. 111 alin. (2), ca alte servicii care nu sunt enumerate la alin.(1). Respectiv, conform art. 111 alin. (2) din Codul fiscal, locul livrării serviciilor se consideră sediul, iar în cazul în care un asemenea loc lipsește - domiciliul sau reședința persoanei care prestează serviciile. În situația ÎCS „Bemol Trading” SR, locul prestării serviciilor de audit va fi considerat sediul din România al Baker Tilly Klitou and Pertener (România).

Invocă că, s-a mai constatat încălcarea prevederilor art. 101 alin. (4) din Codul fiscal prin nedeclararea și neachitarea TVA aferentă importului de servicii și, anume, în luna mai 2011 și luna mai 2012, contribuabilul a achitat în adresa PLATTS respectiv sumele de 196 189 lei și 213 054 lei pentru dreptul de a permite accesul și posibilitatea utilizării interne a produselor informaționale ale prestatorului. TVA aferentă serviciului respectiv ar constitui sumele de 39 238 lei și 46 201 lei.

Declară că, nu este de acord cu această constatare, întrucât în conformitate cu prevederile Acordului nr. 4 din 21 mai 2007, încheiat între ÎCS „Bemol Trading” SRL și Compania „PLATTS” (SUA), la pct. 1(A) este prevăzut că ultima acordă ÎCS „Bemol Trading” SRL o licență cu scopul de a permite accesul și posibilitatea utilizării interne a produselor informaționale ale prestatorului.

Menționează că, art. 103 alin. (7) din Codul fiscal prevede expres că, serviciile legate de operațiunile de acordare de licențe și eliberare de brevete (cu excepția celor de intermediere), referitoare la obiectele proprietății industriale, precum și obținerea drepturilor de autor sunt scutite de TVA.

Consideră că, în cazul acordării licenței de către nerezident, livrarea în cauză este scutită de TVA, opinia respectivă fiind confirmată și de către Parlamentul Republicii Moldova prin explicațiile acordate altor agenți economici în situații similare.

Susține că, la emiterea unei decizii pe cazul dat, Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău trebuia să se conducă și de prevederile art. 11 din Codul fiscal.

Afirmă că, prin decizia Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău nr.177 din 23 iulie 2014 a fost considerată neîntemeiată contestația depusă de către contribuabil, a fost respinsă contestația depusă de contribuabil și a fost menținută

decizia nr. 1054/1/4 din 10 iunie 2015, emisă de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, iar prin decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 175 din 25 septembrie 2015 a fost considerată neîntemeiată contestația și a fost obligată ÎCS „Bemol Trading” SRL să execute decizia nr. 1054/1/4 din 10 iunie 2015, emisă de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău.

Solicită anularea deciziei Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 175 din 25 septembrie 2015, a deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău nr.177 din 23 iulie 2015 și a pct. 2 și parțial a pct. 3 din partea constatatoare a deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău nr. 1054/1/4 din 10 iunie 2015 și a pct. II, III și parțial IV din partea decizională a deciziei enunțate.

La data de 28 decembrie 2015, ÎCS „Bemol Trading” SRL a depus o cerere, prin care a solicitat atragerea în proces a Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău în calitate de copârât.

Prin încheierea Judecătoriai Rîșcani mun. Chișinău din 10 februarie 2016 a fost admisă cererea depusă de către ÎCS „Bemol Trading” SRL și a fost dispusă intervenirea în proces, în calitate de copârât, a Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău.

Prin hotărârea Judecătoriai Rîșcani mun. Chișinău din 24 iunie 2016 acțiunea a fost respinsă ca nefondată și depusă cu încălcarea termenului de prescripție extinctivă.

Prima instanță, respingând pretențiile reclamantei cu privire la anularea deciziei Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 175 din 25 septembrie 2015 și a deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău nr. 177 din 23 iulie 2015 ca nefondate, a reținut că, aceste decizii nu reprezintă, prin sine însăși, un act administrativ în sensul prevederilor art. 2 din Legea contenciosului administrativ, ci un răspuns la cererea prealabilă (contestație) depusă de către reclamantă în adresa pârâților Inspectoratul Fiscal Principal de Stat și, respectiv, Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău.

Totodată, prima instanță, respingând pretenția reclamantei cu privire la anularea pct. 2 și parțial a pct. 3 din partea constatatoare a deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău nr. 1054/1/4 din 10 iunie 2015 și a pct. II, III și parțial IV din partea decizională a deciziei enunțate ca fiind depusă cu încălcarea termenului de prescripție extinctivă, a relevat că, reclamanta a omis termenul de prescripție extinctivă de adresare cu cerere de chemare în judecată și nu a solicitat repunerea în termenul de contestare a actului administrativ. Or, faptul că, reclamanta a omis termenul de înaintare a acțiunii în judecată pe motiv că, a contestat actul administrativ cu cerere prealabilă nu poate constitui prin sine însuși temei de repunere în termen.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 14 februarie 2017 a fost respins apelul declarat de către ÎCS „Bemol Trading” SRL și menținută hotărârea primei instanțe.

La data de 30 iunie 2017, ÎCS „Bemol Trading” SRL a declarat recurs împotriva deciziei instanței de apel, solicitând admiterea recursului, casarea integrală a deciziei instanței de apel și hotărârii primei instanțe și remiterea cauzei

spre rejudecare în primă instanță.

În motivarea recursului a indicat că, decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe sunt neîntemeiate.

Menționează că, recurenta a depus în termen cererea de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat. Or, conform pct. 40 din Hotărârii Plenului Curții Supreme de Justiție cu privire la practica aplicării de către instanțele de contencios administrativ a unor prevederi ale Legii contenciosului administrativ nr. 10 din 30 octombrie 2009, în cazul în care organul emitent, în baza cererii prealabile a revocat actul contestat și a adoptat o nouă hotărâre, prin care persoana de asemenea se consideră lezată într-un drept al său, ea nu va contesta ultimul act administrativ cu cerere prealabilă, dar se va adresa direct în instanță de contencios administrativ.

Suține că, chiar dacă se admite după cum a fost invocat în hotărârile judecătorești precum că, nu au fost respectate termenele pentru primele decizii ale Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, însă conform pct. 41 din Hotărârea Plenului Curții Supreme de Justiție enunțată, în cazul în care reclamantul contestă două sau mai multe acte administrative, fiind respectată procedura prealabilă doar în privința unui act administrativ, instanța în privința pretențiilor, pentru care nu a fost respectată procedura prealabilă, va restitui cererea de chemare în judecată. Astfel, instanțele judecătorești urmau să se pronunțe cel puțin în privința anulării deciziei Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 175 din 25 septembrie 2015, la care a fost depusă cererea de chemare în judecată în termen.

Afirmă că, concluziile instanțelor judecătorești precum că, deciziile Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 175 din 25 septembrie 2015 și a Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău nr. 177 din 23 iulie 2015 nu constituie obiect al acțiunii în contenciosul administrativ sunt total eronate și nu corespund realității, întrucât conform pct. 14 din Hotărârea Plenului Curții Supreme de Justiție nr. 10 din 30 octombrie 2009, obiect al contenciosului administrativ pot servi și actele Serviciului Fiscal de Stat, deoarece ele provin de la o autoritate publică și stabilesc o obligație în sarcina unui subiect de drept, parte într-un raport juridic de drept public.

Relevă că, actele întocmite în urma controlului efectuat pot fi contestate în instanța de contencios administrativ concomitent cu decizia autorității publice. Or, deciziile contestate au fost emise anume în urma controlului efectuat.

Declară că, conform art. 269 din Codul fiscal, decizia pe care organul fiscal a emis-o pe marginea contestației poate fi contestată la Inspectoratul Fiscal Principal de Stat.

Mai declară că, conform pct. 25 din 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, contestarea deciziei, pe care autoritatea fiscală a emis-o pe marginea contestației, se face la Inspectoratul Fiscal Principal de Stat sau în instanța de contencios administrative competentă. Depunerea plîngerii asupra deciziei organului fiscal emitent la Inspectoratul Fiscal Principal de

Stat nu exclude sesizarea în continuare a instanței de contencios administrativ în conformitate cu prevederile Legii contenciosului administrative. Prin urmare, consideră că, cele invocate de către instanța de apel precum că, deciziile Inspectoratul Fiscal Principal de Stat țin doar de expunerea „opinie” asupra cazului dat nu pot fi reținute.

Prin referința depusă la data de 16 august 2017 Serviciul Fiscal de Stat a solicitat declararea recursului ca inadmisibil.

În conformitate cu art. 434 alin. (1) din Codul de procedură civilă, recursul se declară în termen de 2 luni de la data comunicării hotărârii sau deciziei integrale.

Completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că, recursul a fost declarat în termen, or, din materialele cauzei nu poate fi stabilit cu certitudine momentul comunicării recurentului a deciziei contestate pentru a determina respectarea termenului de declarare a recursului.

Examinând temeiurile recursului în raport cu materialele cauzei civile, completul Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că, recursul este inadmisibil din următoarele motive.

În conformitate cu art. 432 din Codul de procedură civilă, 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.

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;
- 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) pricina a fost judecată de un judecător care nu avea dreptul să participe la judecarea ei;
- b) pricina 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 pricinii 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) hotărârea a fost pronunțată cu încălcarea competenței jurisdicționale.

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 pricinii 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.

Temeiurile prevăzute la alin. (3) se iau în considerare de către instanță din oficiu și în toate cazurile.

În conformitate cu art. 433 lit. a) din 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);

Completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că, recursul declarat de către ÎCS „Bemol Trading” SRL nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 432 alin. (2), (3) și (4) CPC.

Prin urmare, argumentele invocate în recurs nu denotă 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 numai legalitatea deciziei, dar nu și temeinicia ei în fapt.

În acest context, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție menționează 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.

Totodată, completul Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție relevă că, conform jurisprudenței CEDO, recursurile trebuie să fie efective, adică să fie capabile 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 versus Republica Moldova, 10 iulie 2001, Meyer versus Germania, 22 martie 2016), pe când în recursul declarat de către ÎCS „Bemol Trading” SRL, asemenea aspecte nu se regăsesc.

Astfel, din considerentele menționate, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a considera recursul declarat de către ÎCS „Bemol Trading” SRL ca inadmisibil.

În conformitate cu art. art. 269-270, 431 alin. (2), 433 lit. a), art. 440 alin. (1) CPC, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție

d i s p u n e:

Recursul declarat de către Întreprinderea cu capital străin „Bemol Trading” societate cu răspundere limitată se consideră inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul
Judecătorii

Iulia Sîrcu

Luiza Gafton

Mariana Pitic