

## DECIZIE

21 martie 2018

mun. Chișinău

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

În componență:

Președintele ședinței, judecătorul – Valeriu Doagă  
Judecătorii – Svetlana Filincova, Tamara Chișca-Doneva  
Ion Druță, Dumitru Visternicean

examinând recursul declarat de reprezentantul societății cu răspundere limitată „Basisuk”, avocatul Vladislav Roșca împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 25 aprilie 2017,

adoptată în cauza civilă intentată la cererea de chemare în judecată depusă de societatea cu răspundere limitată „Basisuk” împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău și Irenei Agabalaeva cu privire la contestarea actului administrativ,

### c o n s t a t ă

La 16 mai 2016, societatea cu răspundere limitată „Basisuk” (denumirea prescurtată SRL „Basisuk”) a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat (denumirea prescurtată IFPS) și Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău (denumirea prescurtată IFS pe mun. Chișinău) cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii menționează că, la 11 ianuarie 2016, SRL „Basisuk” a depus la DAF a IFS pe mun. Chișinău cererea nr. 3 privind înregistrarea benevolă în calitate de plătitor de TVA. La 14 ianuarie 2016, DAF Centru a efectuat o verificare a activității SRL „Basisuk” pentru perioada fiscală 29 iulie 2015 – 11 ianuarie 2016. Conform constatărilor din Raportul vizitei fiscale nr.16/într din 14 ianuarie 2016: „...SRL „Basisuk” în luna octombrie 2015 a beneficiat de servicii de import în sumă de 936 017 lei. Astfel, în luna octombrie 2015 a fost depășit plafonul de 600000 de lei prevăzut de legislație pentru înregistrarea obligatorie în calitate de plătitor de TVA. Cererea de înregistrare în calitate de plătitor TVA a fost depusă cu întârziere de 2 luni și 11 zile. Pe perioada L/I 1/2015-L/12/2015, SRL „Basisuk” a efectuat import de servicii în suma de 1 015 180,71 de lei și a efectuat export de servicii în sumă de 574 082 de lei. Ca rezultat, DAF Centru a înregistrat SRL „Basisuk” în calitate de plătitor al TVA din 01 noiembrie 2015, conform certificatului de înregistrare ca subiect al impunerii cu TVA cu nr.0209321 din 18 februarie 2016, cu prima perioadă fiscală 01 noiembrie 2015 – 30 noiembrie 2015; a solicitat SRL „Basisuk” să prezinte declarațiile privind TVA începând cu luna octombrie 2015, conform ordinului IFPS nr. 1164 din 25 octombrie 2012 cu privire la aprobarea formularelor declarației TVA

și a modului de completare a declarației privind TVA; a solicitat SRL „Basisuk” să achite TVA la importul serviciilor pentru perioadele fiscale L/10/2015, L/1 1/2015, L/12/2015”...”.

Relevă reclamanta că, nefiind de acord cu constatările Raportului vizitei fiscale, a contestat emiterea certificatului de înregistrare ca subiect al impunerii cu TVA cu nr. 0209321 din 18 februarie 2016, cu prima perioadă fiscală 01 noiembrie 2015 -30 noiembrie 2015 și a solicitat modificarea acestuia, în care să fie recunoscută prima perioadă fiscală 01 februarie 2016 – 29 februarie 2016, deoarece serviciile prestate entității nu pot fi calificate ca import de servicii.

Astfel, prin decizia nr. 56 adoptată la 07 aprilie 2016 de către șeful adjunct al IFS pe mun. Chișinău, Valentina Negară, s-a considerat neîntemeiată contestația depusă de contribuabil în lipsa temeiului legal de modificare sau anulare a certificatului contestat; s-a respins contestația depusă și s-a menținut certificatul de înregistrare ca subiect al impunerii cu TVA cu nr. 0209321 din 18 februarie 2016, emis de DAF Centru a IFS pe mun. Chișinău.

Consideră reclamanta că acțiunile funcționarului fiscal al DAF Centru al IFS pe mun. Chișinău și constatările Raportului vizitei fiscale nr.16/într din 14 ianuarie 2016 și decizia IFS mun. Chișinău nr.56 din 07.04.2016, sunt neîntemeiate, emise prin interpretarea greșită a situației *de facto* și a documentelor prezentate, de interpretarea eronată a normelor fiscale, fiind ilegale și pasibile de a fi anulate. Or, serviciile prestate de către SRL „Basisuk”, în baza cărora s-a luat decizia de a se înregistra în calitate de plătitor TVA, nu reprezintă obiect al impunerii cu TVA, deoarece aceasta nu importă servicii conform art. 93 alin. (9) din Codul fiscal. Activitatea de bază a SRL „Basisuk” constituie intermedierea serviciilor tehnice ale persoanelor fizice nerezidente de înaltă calificare ca mecanici, tehnici, electricieni, care instalează, pun în funcțiune și întrețin sistemele de extragere și transportare a gazului pentru companii nerezidente. Astfel, SRL „Basisuk” nu este beneficiarul serviciilor prestate de către persoane fizice, nu este prestator de servicii pentru persoane juridice și nici nu are competențe tehnice, operative sau gestionale, ci este doar intermediar între persoana fizică ce prestează serviciul și beneficiarul serviciului.

Subsecvent, evocă faptul că locul livrării serviciilor intermediare de către SRL „Basisuk” este în afara Republicii Moldova. Or, șantierele, sondele și alte bunuri imobile, în privința cărora se prestează serviciile tehnice de către nerezidenții contractați de către SRL „Basisuk” se află în afara teritoriului Republicii Moldova. Astfel, persoanele fizice contractate merg direct la șantier/sondă pentru a presta servicii tehnice indispensabile sondelor și bunurilor imobile aflate lângă aceasta, în vederea exploatării ei. Respectiv serviciile tehnice au fost prestate de către persoanele fizice nerezidente pe șantierele de extragere a gazului din Germania, Algeria, India, Chile, Qatar, Trinidad și Tobago. Acest lucru a fost posibil prin deplasarea *de facto* a prestatorului și efectuarea de lucrări fizice la bunuri imobile.

Invocă faptul că nu este și nici nu poate fi vorba de consultanță prestată către SRL „Basisuk”, chiar și în situația în care se va considera că pe lângă lucrurile tehnice legate nemijlocit de bunurile imobile, inginerii, tehnicienii au prestat servicii de analiza și consultanță, aceasta a fost acordată exclusiv beneficiarului final, iar locul prestării acestor servicii este în afara teritoriului Republicii Moldova – circumstanță ce cade sub incidența art. 111 alin. (1) lit. e) liniuța a treia, din Codul fiscal.

Astfel, nu a beneficiat în nici un mod de serviciile prestate de persoane fizice nerezidente contractate, nici de lucrări tehnice și nici de pretinsele de către organele fiscale, servicii de consultanță.

Opinează că contactele de prestări servicii dintre SRL „Basisuk” și persoane fizice nerezidente, precum și persoane juridice nerezidente urmează a fi privite prin prisma art. 725 alin. (2) – 726 din Codul civil.

În corolar, menționează că odată ce nu a făcut import de servicii în valoare ce ar depăși limita de 600 000 de lei în perioada fiscală supusă verificării, compania nu a încălcat prevederile art. 109 alin. (1) și prevederile art. 115 alin. (2) din Codul fiscal.

Solicită a recunoaște ilegalitatea și a anula decizia nr. 56 emisă de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat la 07 aprilie 2016, pe marginea contestației împotriva acțiunilor funcționarului fiscal din cadrul DAF Centru a IFS pe mun. Chișinău, depusă de către SRL „Basisuk”; a recunoaște ca fiind ilegale acțiunile funcționarului fiscal din cadrul DAF Centru a IFS pe mun. Chișinău cu privire la SRL „Basisuk” privind înregistrarea companiei ca subiect al impunerii cu TVA din data de 01 noiembrie 2015.

Prin cererea de concretizare a pretențiilor din cererea de chemare în judecată, depusă la 11 octombrie 2016 de reprezentantul SRL „Basisuk”, avocatul Vladislav Roșca, solicită a recunoaște ilegalitatea și a anula decizia nr. 56 emisă de Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău la 07 aprilie 2016 pe marginea contestației împotriva acțiunii funcționarului fiscal din cadrul DAF Centru a IFS pe mun. Chișinău depusă de către SRL „Basisuk” și a recunoaște ca fiind ilegale acțiunile organului fiscal IFS pe mun. Chișinău privind înregistrarea companiei SRL „Basisuk” ca subiect al impunerii cu TVA din data de 01 noiembrie 2015 (vol. I, f.d. 137).

Judecătoria Râșcani, mun. Chișinău, prin încheierea din 10 octombrie 2016 (vol. I, f.d. 140 recto-verso), a atras funcționarul public din cadrul DAF Centru a IFS pe mun. Chișinău, Irena Agabalaeva în calitate de copârât în proces.

Judecătoria Râșcani, mun. Chișinău, prin hotărârea din 22 octombrie 2016 (vol. I, f.d. 151, 154-158 recto-verso), a admis parțial acțiunea, a recunoscut ca ilegale acțiunile IFS pe mun. Chișinău privind înregistrarea companiei SRL „Basisuk” ca subiect al impunerii cu TVA din data de 01 noiembrie 2015, iar în rest pretențiile s-au respins ca nefondate.

În consolidarea soluției adoptate, prima instanță a invocat dispozițiile art. 93 pct. 9), art. 111 alin. (1) lit. a) și e), art. 112 alin. (2) și (4) și art. 115 din Codul fiscal.

Referitor la circumstanțele faptice ale speței a reținut că, în conformitate cu contractul de achiziționare a serviciilor nr. 1/2015 din 01 septembrie 2015 și acordul adițional din 19 februarie 2016, încheiat între Basis UK LTD, cu sediul în Regatul Unit și SRL „Basisuk”, cu sediul în Republica Moldova, ultimul s-a obligat să identifice persoane fizice, specialiști, care vor presta servicii pe șantierele de extracție a gazelor naturale și petrolului, uzine și zone industriale, situate în afara Republicii Moldova, și anume din Germania, Regatul Unit, Trinidad, India, Chili, Algeria, Qatar, Malaiezia, Tobago. Astfel, locul prestării serviciilor este țara menționată în actele de predare-primire.

Prin urmare, instanța inferioară a conchis că serviciile prestate de SRL „Basisuk” nu reprezintă import de servicii. Or, aceasta nu a beneficiat nici într-un fel de serviciile prestate de specialiști nerezidenți, atât de serviciile tehnice, cât și cele de

consultanță, iar din contractele de prestări-servicii, cât și actele de predare-primire, se identifică că beneficiar al acestor servicii au fost companii din afara Republicii Moldova.

Așadar, prima instanță a ajuns la concluzia că reclamanta a depus cerere de înregistrare în calitate de subiect al impunerii cu TVA la 11 ianuarie 2016, la data depunerii cererii, livrările impozabile de mărfuri, sau servicii ale SRL „Basisuk” nu au depășit suma de 600 000 de lei, din considerente că în perioada iulie-decembrie 2016 aceasta nu a efectuat import de servicii. Respectiv, SRL „BASISUK” nu cade sub incidența art. 112 alin. (4) din Codul fiscal, ci sub incidența prevederilor art. 112 alin. (2) din Codul fiscal, care prevede dreptul să se înregistreze în calitate de contribuabil al TVA dacă el preconizează efectuarea livrărilor impozabile de mărfuri sau servicii.

Curtea de Apel Chișinău, prin decizia din 25 aprilie 2017 (vol. I, f.d. 198-199, 200-215), a respins apelul declarat de avocatul Vladislav C. Roșca în interesele SRL „Basisuk”; a admis apelul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău, DAF Centru, a casat parțial hotărârea Judecătoriei Râșcani, mun. Chișinău din 22 octombrie 2016, în partea recunoașterii acțiunilor IFS pe mun. Chișinău ca fiind ilegale și în această parte a emis o nouă hotărâre, prin care a respins acțiunea ca fiind neîntemeiată, iar în rest, hotărârea Judecătoriei Râșcani, mun. Chișinău din 22 octombrie 2016 a menținut-o. Totodată, a respins recursul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, DAF Centru și a menținut încheierea Judecătoriei Râșcani, mun. Chișinău din 10 octombrie 2016 privind atragerea în calitate de copârât a funcționarului public din cadrul DAF Centru a IFS pe mun. Chișinău – Irena Agabalaeva.

În consolidarea soluției adoptate, instanța de apel a invocat dispozițiile art. 8 alin. (2) lit. d), art. 93 pct. 1), 4), 9) și (1), art. 111 alin. (1) lit. a), lit. e) și alin. (3), art. 112 alin. (2) și (4), art. 115, art. 267 alin. (1) și art. 268 alin. (1) din Codul fiscal, art. 970 alin. (1) din Codul civil.

Referitor la circumstanțele faptice ale speței a reținut că, deși beneficiar final al serviciilor vizate în contractul de achiziționare a serviciilor nr. 1/2015 din 01 septembrie 2015 era compania Basis UK LTD, lanțul raporturilor obligaționale denotă că aceasta beneficia de serviciile corespunzătoare prestate de persoanele fizice angajate (în afara raporturilor de muncă) pentru prestarea acestor servicii, pe care le achita și le presta juridic în beneficiul Basis UK LTD, care le achita reclamantei – situație ce denotă că raporturile juridice instituite, în final atribuiască calitatea de beneficiar SRL „Basisuk”.

Astfel, instanța de apel a constatat că serviciile prestate de persoanele fizice în baza contractelor încheiate cu SRL „Basisuk” se încadrează în noțiunile consemnate la art. 93 din Codul fiscal și erau prestate, conform raportului juridic instituit, în beneficiul reclamantului, care le presta concomitent companiei Basis UK LTD. Aderent, ținând cont de faptul că serviciile prestate de SRL „Basisuk” constau din consultanțe tehnice, instanța inferioară ajuns la concluzia că locul livrării acestora era sediul reclamantului, și anume mun. Chișinău, str. Academician Natalia Gheorghiu, 30, of. 262.

Subsecvent, instanța inferioară a învederat că în speță nu sunt aplicabile prevederile art. 111 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, deoarece serviciile date constau în consultanțe tehnice și, respectiv, locul prestării acestuia se determină în temeiul

art.111 alin. (1) lit. e) liniuța a 3-a din Codul fiscal, care specifică expres că domeniul serviciului, reprezintă o normă specială aplicabilă prioritar în raport cu norma generală expusă la art. 111 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. Așa, chiar dacă serviciile de consultanță tehnică se execută la imobilele de peste hotarele țării, locul livrării serviciilor date se consideră sediul beneficiarului serviciilor, adică a reclamantei.

La fel, a apreciat ca fiind irelevant faptul că persoanele fizice care prestau servicii nu erau angajați/muncitori ai SRL „Basisuk”, or, potrivit contractelor încheiate cu persoanele fizice, acestea prestau servicii reclamantei, care le achita.

Succesiv, instanța de apel a reținut că, raporturile instituite în baza contractelor încheiate de reclamantă denotă că contractant al serviciilor respective era reclamanta, acestea fiind prestate anume de reclamantă companiei Basis UK LTD, astfel încât mențiunea făcută în contractele cu persoanele fizice referitoare la faptul că acestea se prestează terțului este irelevantă și combate alegațiile SRL „Basisuk” precum că beneficiar final al serviciilor prestate de persoane fizice erau o companie nerezidentă a Republicii Moldova, iar SRL „Basisuk” deținea doar calitatea de intermediar.

În consecință, instanța de apel a constatat că, deși reclamanta a depus cererea privind înregistrarea în calitate de contribuabil plătitor al TVA nr. 3 la 11 ianuarie 2016, pârâta just și legal a instituit prima perioadă fiscală din 01 noiembrie 2015, or, reclamanta a depășit plafonul de 600 000 de lei prevăzut de art. 112 alin. (4) din Codul fiscal în luna octombrie 2015.

La 20 decembrie 2017, reprezentantul SRL „Basisuk”, avocatul Vladislav Roșca a declarat recurs împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 25 aprilie 2017, solicitând admiterea recursului, casarea deciziei recurate în partea casării hotărârii Judecătoriai Râșcani, mun. Chișinău din 22 octombrie 2016 în partea admiterii acțiunii, cu menținerea hotărârii primei instanțe în această parte; casarea hotărârii Judecătoriai Râșcani, mun. Chișinău din 22 octombrie 2016 în partea ce ține de respingerea ca neîntemeiate a pretențiilor privind anularea deciziei nr. 56 emisă de IFS pe mun. Chișinău la 07 aprilie 2016 pe marginea contestației împotriva acțiunilor funcționarului fiscal din cadrul DAF Centru a IFS pe mun. Chișinău, pronunțarea în această parte a unei noi hotărâri în sensul admiterii acțiunii.

În motivarea recursului menționează că instanța de apel a dat o apreciere arbitrară probelor, și anume contractului nr. 1/2015 din 01 septembrie 2015 încheiat între SRL „Basisuk” și Basis UK LTD; contractele încheiate între SRL „Basisuk” și persoanele fizice nerezidente în calitate de specialiști tehnici; precum și actelor de predare-primire a serviciilor. Astfel, instanța de apel eronat a conchis că SRL „Basisuk” este beneficiar final al serviciilor prestate de către specialiștii tehnici – persoane fizice nerezidente, or, beneficiar al acestor servicii sunt Basis UK LTD și alte entități juridice nerezidente.

La fel, reprezentantul recurentei invocă faptul că, instanța inferioară nu a aplicat normele legale cu privire la interpretarea contractului prin prisma intenției părților și a circumstanțelor în care au fost încheiate contractele. În acest sens reiterează că, beneficiari ai serviciilor prestate este compania nerezidentă Basis UK LTD și alte persoane juridice nerezidente. Astfel, instanța de judecată nu poate substitui intenția părților la semnarea contractelor.

În altă ordine de idei, consideră că instanța de apel nu a aplicat normele cu privire la încheierea unui contract în folosul unui terț, deoarece SRL „Basisuk” a fost

doar intermediar între beneficiarul serviciilor – Basis UK LTD, cu sediul în Regatul Unit și persoanele fizice care nemijlocit au prestat aceste servicii.

Finalmente, reprezentantul recurentei susține că instanța inferioară a aplicat normele Codului fiscal cu privire la importul de servicii, deși recurenta SRL „Basisuk” nu a efectuat import de servicii, or, beneficiarii ai serviciilor prestate de către persoanele fizice nerezidente sunt companii de peste hotarele Republicii Moldova.

Curtea Supremă de Justiție, prin încheierea din 28 februarie 2018, a considerat admisibil recursul declarat de reprezentantul SRL Basisuk”, avocatul Vladislav Roșca împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 25 aprilie 2017.

Studiind materialele dosarului, Colegiul civil comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că, recursul declarat de reprezentantul SRL Basisuk”, avocatul Vladislav Roșca urmează a fi respins, cu menținerea deciziei Curții de Apel Chișinău din 25 aprilie 2017, din motivele relevate infra.

Conform art. 442 alin. (1) din Codul de procedură civilă, judecând recursul declarat împotriva deciziei date în apel, instanța verifică, în limitele invocate în recurs și în baza referinței depuse de către intimat, legalitatea hotărârii atacate, fără a administra noi dovezi.

Articolul 444 din Codul de procedură civilă prescrie că, recursul se examinează fără înștiințarea participanților la proces.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură civilă, instanța, după ce judecă recursul, este în drept să respingă recursul și să mențină decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe, precum și încheierile atacate cu recurs.

Primordial, Colegiul consideră oportun de a decela că în sensul art. 2 din Legea contenciosului administrativ coroborat cu Rezoluția (77) 31 cu privire la protecția individului față de actele autorităților administrative, adoptată de Comitetul de Miniștri al Consiliului Europei la 28 septembrie 1997, actul administrativ reprezintă manifestarea juridică unilaterală de voință, cu caracter normativ sau individual, din partea unei autorități publice în vederea organizării executării sau executării în concret a legii, actul administrativ desemnează orice măsuri individuale sau decizii luate în cadrul exercitării autorității publice, susceptibile de a afecta direct drepturile, libertățile sau interesele persoanelor fizice sau juridice și care nu este un act îndeplinit în cadrul exercitării unei funcții judiciare.

Materialele cauzei atestă că, la 11 ianuarie 2016, SRL „Basisuk” a depus la DAF a IFS pe mun. Chișinău cererea nr. 3 privind înregistrarea benevolă în calitate de plătitor de TVA.

Astfel, la 14 ianuarie 2016, DAF Centru a efectuat o verificare a activității SRL „Basisuk” pentru perioada fiscală 29 iulie 2015 – 11 ianuarie 2016, iar ca consecință a fost întocmit Raportul vizitei fiscale nr.16/într din 14 ianuarie 2016. Conform Raportului „... în luna octombrie 2015, a fost depășit plafonul de 600 000 de lei prevăzut de legislație, conform art. 112 alin. (4) din Codul fiscal, pentru înregistrarea obligatorie ca subiect al impunerii la TVA. Însă, cererea de înregistrare în calitate de plătitor TVA a fost depusă cu întârziere de 2 luni și 11 zile, fapt ce se califică ca nerespectare a prevederilor art. 8 alin. (8) lit. d) și a art. 112 alin. (4) din Codul fiscal. Pe perioada depășirii, agentul economic a efectuat import de servicii în

sumă de 1 015 180,72 de lei și a efectuat export de servicii în sumă de 574 082 de lei.” (vol. I, f.d. 14-17).

Succesiv, din conținutul deciziei nr. 56 emisă de IFS pe mun. Chișinău la 07 aprilie 2016, SRL „Basisuk” a fost înregistrat de DAF Centru a IFS pe mun. Chișinău ca subiect al impunerii cu TVA conform certificatului de înregistrare nr. 0209321 din 18 februarie 2016, cu prima perioadă fiscală 01 noiembrie 2015 – 30 noiembrie 2015 (f.d. 19-21).

La 15 martie 2015, SRL „Basisuk” a depus cerere prealabilă prin care a contestat înregistrarea ca subiect al impunerii cu TVA din 01 noiembrie 2015 (f.d.18). Însă, prin decizia nr. 56 emisă de IFS pe mun. Chișinău la 07 aprilie 2016 pe marginea contestației, s-a considerat și s-a respins ca neîntemeiată contestația contribuabilului în lipsa temeiului legal de modificare sau anulare a certificatului contestat și a menținut certificatul de înregistrare ca subiect al impunerii cu TVA nr.0209321 din 18 februarie 2016. (f.d 19-21).

Verificând legalitatea deciziei Curții de Apel Chișinău din 25 aprilie 2017, Colegiul civil comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție constată că actul de dispoziție judecătorească menționat a fost emis cu respectarea normelor de drept material și procedural incidente speței.

Instanța de recurs opinează că, aplicabile speței sunt dispozițiile art. 93 pct. 1), 4), 9) și 15) din Codul fiscal, care statuează că, *taxă pe valoarea adăugată* este impozit de stat care reprezintă o formă de colectare la buget a unei părți a valorii mărfurilor livrate, serviciilor prestate care sînt supuse impozitării pe teritoriul Republicii Moldova, precum și a unei părți din valoarea mărfurilor, serviciilor impozabile importate în Republica Moldova.

*Livrare (prestare) de servicii* reprezintă activitate de prestare a serviciilor materiale și nemateriale, de consum și de producție, inclusiv darea proprietății în arendă, locațiune, uzufruct, leasing operațional, transmiterea drepturilor, privind folosirea oricăror mărfuri contra plată, cu plată parțială sau gratuit; activitate de executare a lucrărilor de construcții și montaj, de reparație, de cercetări științifice, de construcții experimentale și a altor lucrări contra plată, cu plată parțială sau gratuit; activitate de prestare a serviciilor de către administratorul fiduciar cumpărătorului și de către administratorul fiduciar fondatorului administrării fiduciare în cadrul realizării contractului de administrare fiduciară. Se consideră livrare efectuată de către fondatorul administrării fiduciare administratorului fiduciar serviciile prestate de către administratorul fiduciar cumpărătorului în cadrul realizării contractului de administrare fiduciară.

*Import de servicii* este prestarea de servicii de către persoanele juridice și fizice nerezidente ale Republicii Moldova persoanelor juridice și fizice rezidente sau nerezidente ale Republicii Moldova, pentru care locul prestării se consideră a fi Republica Moldova.

*Locul livrării mărfurilor/serviciilor* este locul efectuării livrării, determinat conform regulilor stabilite în art.110 și 111 din Codul fiscal.

În acest sens, art. 111 alin. (1) lit. a) și lit. e) din Codul fiscal prescriu că, locul livrării serviciilor se consideră: a) locul aflării bunurilor imobile – dacă serviciile sînt legate nemijlocit de aceste bunuri; e) sediul, iar în cazul în care acesta lipsește – domiciliul sau reședința beneficiarului următoarelor servicii: 1) de transmitere și acordare a obiectelor de proprietate industrială, precum și cele referitoare la obiectele

dreptului de autor și ale drepturilor conexe; 2) servicii de publicitate; 3) servicii ale consultanților, inginerilor, birourilor de consultanță, avocaților, contabililor și de marketing, precum și servicii de furnizare a informației, inclusiv prin centrele de intermediere telefonică; 4) servicii în tehnologia informației, informatice, acordate prin intermediul mijloacelor electronice; 5) de angajare și furnizare de personal (punere la dispoziție de personal); 6) servicii ale agenților care activează în numele și din contul altor persoane – pentru serviciile enumerate la prezentul punct.

La caz, Colegiul reține că în conformitate cu pct. I al copiei traduse în limba de stat a contractului de procurare a serviciilor nr. 1/2015 încheiat la 01 septembrie 2015 (vol. I, f.d. 29-38, 39-47, 48 recto-verso), Basis UK LTD este de acord să contracteze de la prestatorul SRL „Basisuk” prestarea serviciilor descrise în contract. La rândul său, prestatorul se angajează să presteze servicii tehnice (subinginer de teren, inginer de teren, inginer principal, inginer șef de teren) și servicii administrative, precum: administrarea serviciilor de expediție; administrarea proiectelor; inspecțiile de asigurare și control al calității; ingineria pentru controlul calității; gestionarea serviciilor; instruire; servicii de asistență telefonică de teren în inginerie; servicii de asistență telefonică de teren în inginerie principală; și supravegherea proceselor de extragere (din amonte).

Subsecvent, din traducerea oficială a acordului adițional nr. 1 din 19 februarie 2016 la contractul nr. 1/2015 din 01 septembrie 2015 (vol. I, f.d. 56, 57) rezultă că, SRL „Basisuk” are calitatea de prestator de servicii, iar Basis UK LTD, cu sediul în Regatul Unit, este beneficiar de servicii.

Totodată, pct. 1 al acordului adițional nr. 1 din 19 februarie 2016, tehnicienii sunt persoanele care execută serviciile furnizate de către prestator, la caz SRL „Basisuk”, beneficiarului Basis UK LTD, cu care prestatorul a încheiat contractul de prestare a serviciilor tehnice.

Astfel, conjunctura relevată certifică justetea concluziei instanței de apel, precum că, deși, beneficiar final al serviciilor vizate era compania Basis UK LTD, lanțul raporturilor obligaționale denotă că aceasta beneficia de serviciile corespunzătoare prestate de persoanele fizice angajate (în afara unor raporturi de muncă) de către SRL „Basisuk” pentru prestarea acestor servicii.

Or, conform raporturilor juridice ce reies din contractul nr. 1/2015 din 01 septembrie 2015, completat/modificat prin acordul adițional nr. 1 din 19 februarie 2016, prestator al serviciilor procurate de compania nerezidentă Basis UK LTD este anume recurenta SRL „Basisuk”, prin intermediul executorilor – persoane fizice pe care i-a contractat în acest scop. Totodată, beneficiarul Basis UK LTD achita reclamantei SRL „Basisuk” contracostul serviciilor prestate, iar ultima la rândul său achita persoanelor fizice contractate plata pentru executarea serviciilor prestate de SRL „Basisuk” în beneficiul companiei Basis UK LTD.

Prin urmare, serviciile prestate de persoanele fizice în baza contractelor încheiate cu SRL „Basisuk” se încadrează în noțiunile precitate, și stipulate la art. 93 din Codul fiscal, deoarece erau prestate conform raportului juridic instituit, în beneficiul reclamantei, iar ultima la rândul său le presta companiei nerezidente Basis UK LTD.

Subsecvent, Colegiul vădește ca fiind neîntemeiat argumentul reprezentantului recurenteii precum că persoanele fizice nerezidente consultanți și ingineri au prestat servicii în afara teritoriului Republicii Moldova, respectiv recurenta nu a importat

servicii pe teritoriul Republicii Moldova, iar instanța de apel nu trebuia să aplice normele cu privire la importul de servicii.

În acest sens instanța de recurs consideră că sunt relevante prevederile articolului 94 lit. a) din Codul fiscal, care statuează că subiecții impozabili sunt persoanele juridice și fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, nerezidenții care desfășoară activitate de întreprinzător în Republica Moldova prin intermediul reprezentanței permanente conform art. 5 pct. 15), care sunt înregistrați sau trebuie să fie înregistrați în calitate de plătitori de TVA.

Astfel, art. 5 pct. 16) din Codul fiscal definește *activitatea de întreprinzător, afacere (business)* ca orice activitate conform legislației, cu excepția muncii efectuate în baza contractului (acordului) de muncă, desfășurată de către o persoană, având drept scop obținerea venitului, sau, în urma desfășurării căreia, indiferent de scopul activității, se obține venit.

La fel, legiuitorul a definit la art. 93 pct. 9) din Codul fiscal, *importul de servicii* ca fiind prestarea de servicii de către persoanele juridice și fizice nerezidente ale Republicii Moldova persoanelor juridice și fizice rezidente sau nerezidente ale Republicii Moldova, pentru care locul prestării se consideră a fi Republica Moldova.

Articolul 109 din Codul fiscal consemnează la alin. (1) că, ... La serviciile importate, termenul obligației fiscale și data achitării TVA se consideră data efectuării plății, inclusiv a plății prealabile pentru importul de servicii.

În conformitate cu articolul 115 alin. (1) din Codul fiscal, fiecare subiect impozabil, specificat la art.94 lit. a) și/sau lit. c), este obligat să prezinte declarația privind TVA pentru fiecare perioadă fiscală. Declarația se întocmește pe un formular oficial, care este prezentat la organul fiscal nu mai târziu de data de 25 a lunii care urmează după încheierea perioadei fiscale.

Cu titlu subsidiar, alineatul (2) al aceluiași articol prescrie că, fiecare subiect impozabil trebuie să verse la buget suma TVA, care urmează a fi achitată pentru fiecare perioadă fiscală, cel târziu la data stabilită pentru prezentarea declarației pe această perioadă, cu excepția achitării T.V.A. în buget: a) pentru serviciile aferente importului de mărfuri, a cărei achitare se face la momentul importului mărfii; b) pentru serviciile importate, a cărei achitare se face la momentul efectuării plății, inclusiv a plății prealabile pentru serviciul de import.

Este relevant că, în condițiile speței, în perioada 29 iulie 2015 – 11 ianuarie 2016 recurenta SRL „Basisuk” a desfășurat activitate de prestare companiei nerezidente Basis UK LTD a unor servicii tehnice (ingineresti) legate de șantierul de extragere a gazului. Însă, pentru prestarea acestor servicii, recurenta a beneficiat de servicii ingineresti ale altor persoane fizice nerezidente, cu care a încheiat contracte de prestări a serviciilor de consilier tehnic.

La caz, Actul adițional nr. 1 din 19 februarie 2016 la Contractul nr. 1/2015 (vol.I, f.d. 56) atestă că, întru executarea serviciilor prestate companiei nerezidente Basis UK LTD în baza Contractului de prestări servicii nr. 1/2015, prestatorul de servicii – SRL „Basisuk” a încheiat cu un grup de persoane fizice nerezidente „Contracte de prestare a serviciilor tehnice”.

Astfel, contractele încheiate cu persoanele fizice nerezidente reprezintă în sine contractate de prestare servicii de consultanță tehnică și servicii de efectuare a sondajelor de satisfacție a clienților, iar conform scrisorii Biroului Național de Statistică nr. 14-05/14 din 15 martie 2016 (vol. I, f.d. 120), prestarea serviciilor de

consultanță tehnică se clasifică în clasa 71.12 „Activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea” conform Clasificatorului activităților din economia Moldovei (CAEM Rev2).

Ba mai mult decât atât, materialele cauzei denotă că după prestarea lucrărilor respective, au fost efectuate achitățile pentru aceste servicii, fapt confirmat prin extrasele de cont eliberate de BC „Eximbank Gruppo Veneto Banca” SA (vol. I, f.d.113-118 recto-verso). Așa, din analiza rulajelor la conturile bancare ale SRL „Basisuk” rezultă că aceasta a achitat persoanelor fizice nerezidente pentru serviciile prestate de executare a sondajelor de satisfacție a clienților, servicii tehnice, consultanță tehnică și asistență în luna octombrie 2015 o sumă de 936 017,36 de lei, în luna noiembrie 2015 sumă achitată a constituit 976 210,19 lei și în luna decembrie 2015 suma achitată pentru serviciile prestate a constituit 38 970,53 de lei.

În această ordine de idei, Colegiul ajunge la concluzia că, operațiunea de acordare a serviciilor de consultanță tehnică de către un nerezident al Republicii Moldova unui rezident al Republicii Moldova reprezintă import de servicii în sensul Codului fiscal.

Coroborând ipoteza relevată la normele de drept precitate, se deduce concluzia că, serviciile de consultanță tehnică și servicii de efectuare a sondajelor de satisfacție a clienților, prestate SRL „Basisuk” de către persoane fizice nerezidente, reprezintă *de facto* import de servicii în sensul art. 93 pct. 9) din Codul fiscal.

Cu titlu subsecvent, ținând cont de constatările expuse supra, Colegiul constată justetea concluziilor instanței de apel referitor la caracterul lipsit de substanță al argumentelor precum că persoanele fizice care prestau servicii nu erau angajați și/sau muncitori ai SRL „Basisuk”.

Întru consolidarea acestei aserțiuni, instanța de recurs reiterează faptul că, SRL „Basisuk” a încheiat cu aceste persoane fizice nerezidente „Contracte de prestare a serviciilor tehnice” potrivit cărora acestea îi prestau servicii de consultanță tehnică, iar recurenta la rândul său achita prestarea acestor servicii.

Succesiv, Colegiul consideră că nu pot fi acceptate nici alegațiile reprezentantului recurente, precum că beneficiarul final al serviciilor de consultanță tehnică prestate de persoanele fizice era Basis UK LTD, care este nerezidentă a Republicii Moldova, iar SRL „Basisuk” deținea doar calitatea de intermediar.

La acest capitol, urmează a fi învederat faptul că, în conformitate cu contractul nr. 1/2015 din 01 septembrie 2015, completat/modificat prin acordul adițional nr. 1 din 19 februarie 2016, prestator al serviciilor procurate de compania nerezidentă Basis UK LTD este anume recurenta SRL „Basisuk”.

Articolul 970 din Codul civil statuează în alin. (1) și (2) că, prin contractul de prestări servicii, o parte (prestator) se obligă să presteze celeilalte părți (beneficiar) anumite servicii, iar aceasta se obligă să plătească retribuiția convenită. Obiectul contractului de prestări servicii îl constituie serviciile de orice natură.

Deci, în condițiile speței, se ajunge la concluzia că raporturile juridice născute în urma încheierii Contractului de prestări servicii nr. 1/2015 între Basis UK LTD și SRL „Basisuk” sunt distincte de cele născute în baza „Contractului de prestare a serviciilor tehnice” încheiat între SRL „Basisuk” și persoanele fizice, deoarece au părți contractante diferite.

Din aceste motive, se impune concluzia că, SRL „Basisuk” nu a fost intermediar în raporturile juridice dintre Basis UK LTD și persoanele fizice care au prestat

servicii de consultanță tehnică și servicii de efectuare a sondajelor de satisfacție a clienților, ci a fost importator a acestor servicii.

Continuând șirul logic, Colegiul apreciază ca fiind reprehensibilă alegația reprezentantului recurente precum că serviciile nominalizate erau prestate la bunuri imobile (sonde, șantiere de extragere a gazului, echipament imobil) și că în speță sunt aplicabile prevederile art. 111 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. Or, în speță, SRL „Basisuk” a importat de la persoane fizice nerezidente de consultanță tehnică pe care le-a utilizat în cadrul serviciilor prestate către Basis UK LTD, rezidentă a Regatului Unit.

În acest sens, instanța de recurs consideră oportun de a reitera că, potrivit art. 111 alin. (1) lit. e) subpct. 3 din Codul fiscal, locul livrării serviciilor se consideră sediul, iar în cazul în care acesta lipsește – domiciliul sau reședința beneficiarului de servicii ale consultanților, inginerilor, birourilor de consultanță, avocaților, contabililor și de marketing, precum și servicii de furnizare a informației, inclusiv prin centrele de intermediere telefonică.

Prin urmare, se ajunge la concluzia că, instanța de apel corect a aplicat prevederile art. 111 alin. (1) lit. e) subpct. 3 din Codul fiscal și a conchis că locul livrării de către SRL „Basisuk” a serviciilor de consultanță tehnică de la persoane fizice nerezidente, este sediul acesteia.

Corelând situația de fapt constatată și indicată supra, Colegiul conchide că decizia organului fiscal de a institui pentru SRL „Basisuk” prima perioadă fiscală din 01 noiembrie 2015 este corectă și emisă în concordanță cu cadrul legal.

Or, în accepțiunea art. 112 alin. (4) din Codul fiscal, subiectul care desfășoară activitate de întreprinzător și care beneficiază de import de servicii, cu excepția celor scutite de TVA, a căror valoare, fiind adăugată la valoarea livrărilor de mărfuri, servicii, efectuate pe parcursul oricăror 12 luni consecutive, cu excepția livrărilor scutite de TVA și a celor care nu constituie obiect impozabil în conformitate cu art. 95 alin. (2), depășește 600 000 de lei este obligat să se înregistreze ca contribuabil al T.V.A. în modul stabilit la alin. (1) din prezentul articol.

Deopotrivă, alineatul (1) al acestui articol prescrie că, subiectul care desfășoară activitate de întreprinzător ... este obligat să se înregistreze ca contribuabil al TVA dacă el, într-o oricare perioadă de 12 luni consecutive, a efectuat livrări de mărfuri, servicii în sumă ce depășește 600 000 de lei, cu excepția livrărilor scutite de TVA și a celor care nu constituie obiect impozabil în conformitate cu art. 95 alin. (2). Subiectul este obligat să înștiințeze oficial organul fiscal, completând formularul respectiv, și să se înregistreze nu mai târziu de ultima zi a lunii în care a avut loc depășirea. Subiectul se consideră înregistrat din prima zi a lunii următoare celei în care a avut loc depășirea.

În condițiile speței, este evident că SRL „Basisuk” a depășit în luna octombrie plafonul de 600 000 de lei, deoarece în această perioadă a achitat persoanelor nerezidente pentru servicii suma de 936 017,36 de lei (vol. I, f.d. 113-118 recto-verso). Astfel, având în vedere că aceste servicii sunt catalogate drept import de servicii în sensul art. 93 pct. 9) din Codul fiscal, SRL „Basisuk” avea obligația pozitivă, prin prisma art. 112 alin. (1) și (4) din Codul fiscal, de a înștiința DAF Centru a IFS pe mun. Chișinău despre depășirea plafonului de 600 000 de lei nu mai târziu de ultima zi a lunii octombrie 2015 și respectiv să se înregistreze ca contribuabil al TVA începând cu 01 noiembrie 2015. Însă, distinct obligațiilor sale,

recurenta a depus cerere privind înregistrarea sa ca contribuabil al TVA abia la 11 ianuarie 2016.

Or, art. 8 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal impune contribuabililor obligația de a prezenta informații veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum și despre alte obiecte ale impunerii.

*A posteriori*, Colegiul concluzionează netemeinicia revendicărilor recurente SRL „Basisuk” privind recunoașterea ilegalității acțiunilor organului fiscal de a înregistra SRL „Basisuk” contribuabil al TVA începând cu 01 noiembrie 2015.

Finalmente, instanța de recurs apreciază că decizia Curții de Apel Chișinău din 25 aprilie 2017 cuprinde examinarea chestiunilor în fapt și în drept și dispozițiile legale ce guvernează raportul juridic litigios, astfel încât s-a asigurat securitatea juridică ce garantează previzibilitatea atât a conținutului regulii de drept cât și a aplicării sale, iar constatările instanței de apel conținând o argumentare clară și bazată pe suportul probator existent la materialele cauzei.

Din considerentele menționate supra, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție conchide netemeinicia și necesitatea respingerii recursului declarat de reprezentantul societății cu răspundere limitată „Basisuk”, avocatul Vladislav Roșca și menținerii deciziei Curții de Apel Chișinău din 25 aprilie 2017.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. a), art. 445 alin. (3) din Codul de procedură civilă, Colegiul civil comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție,

d e c i d e :

A respinge recursul declarat de reprezentantul societății cu răspundere limitată „Basisuk”, avocatul Vladislav Roșca împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 25 aprilie 2017.

A menține decizia Curții de Apel Chișinău din 25 aprilie 2017 adoptată în cauza civilă intentată la cererea de chemare în judecată depusă de societatea cu răspundere limitată „Basisuk” împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău și Irenei Agabalaeva cu privire la contestarea actului administrativ.

Decizia este irevocabilă de la momentul emiterii.

Președintele ședinței,  
judecătorul

Valeriu Doagă

Judecătorii

Svetlana Filincova

Tamara Chișca-Doneva

Ion Druță

Dumitru Visternicean