

Dosarul nr. 3ra-19/19

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani (jud: V. Ciumac)
Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud: L. Bulgac, G. Dașchevici, S. Gîrbu)

DECIZIE

13 februarie 2019

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecător
judecătorii

Ion Druță
Mariana Pitic
Maria Ghervas
Iurie Bejenaru
Nicolae Craiu

examinând recursul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat,
în cauza civilă, la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu
Răspundere Limitată „Fabrica-Tur” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire
la contestarea actului administrativ,
împotriva deciziei din 27 septembrie 2018 a Curții de Apel Chișinău, prin care
s-a respins cererea de apel depusă de Serviciul Fiscal de Stat, fiind menținută
hotărârea din 27 februarie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani,

c o n s t a t ă :

La 28 iunie 2017 SRL „Fabrica-Tur” s-a adresat cu cerere de chemare în
judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului
administrativ.

În motivarea acțiunii a indicat că, pe parcursul perioadei 14.02.2017-
03.03.2017 SRL „Fabrica-Tur” a fost supusă unui control fiscal la fața locului, prin
metoda verificării totale, controlul cuprinzând perioada de activitate de la
26.01.2012 până la 31.12.2016.

Ca urmare a controlului efectuat a fost întocmit actul de control nr. 5-680699
din 03.03.2017, prelungit prin actul de control nr. 5-680700.

Reclamanta a relatat că, nefiind de acord cu constatările din actul de control, a
depus dezacordul pe marginea acestuia, care nu a fost luat în considerație la
emiterea deciziei nr. 66/2/c din 12.04.2017, asupra cazului de încălcare a
legislației.

Nefiind de acord cu decizia nr. 66/2/c din 12.04.2017 emisă de către Direcția
generală administrare fiscală mun. Chișinău, în partea ce ține de calcularea TVA la
buget în sumă de XXXXX lei, aplicarea majorării de întârziere în sumă de
XXXXX lei și a amenzii în sumă de XXXXX lei pentru neînregistrarea ca plătitor

al TVA, la data de 10.05.2017 a depus contestație.

Prin Decizia nr. 57 din 08.06.2017 contestația SRL „Fabrica-Tur” a fost respinsă și menținută decizia nr.66/2/c din 12.04.2017.

În acest sens, reclamanta a notat că încălcările au fost constatate și sancționate de către Serviciul Fiscal de Stat ca urmare a tratării incorecte a prevederilor Codului fiscal în privința impozitării pachetelor de servicii turistice.

Astfel, pachetul turistic este un produs scutit de TVA, format din cel puțin două servicii turistice, și anume: cazarea, masa și transportarea turiștilor, serviciile de agrement, tratamentul balnear, asistența turistică și alte servicii complementare și indiferent de faptul cine comercializează pachetul turistic (tur operatorul sau agenția de turism), acest produs poartă denumirea de pachet turistic. De asemenea, indiferent de prețul comercializării pachetului turistic, prețul de cost, cu adaosul tur operatorului sau cu adaosul agenției de turism, noțiunea de pachet turistic nu se modifică.

A mai subliniat reclamanta prevederile Codului fiscal, care stabilesc expres că, pachetele de servicii turistice sunt scutite de TVA și nu face vreo limitare în privința subiectului livrării pachetului turistic (tur operator sau agenție de turism) sau prețului de comercializare a acestuia (prețul de cost, cu adaosul tur operatorului sau cu adaosul agenției de turism).

Mai mult ca atât, reclamanta a invocat că la codul 28.6.4.22 din Baza generalizată a practicii fiscale, plasată pe pagina electronică a Serviciului Fiscal de Stat, www.fisc.md, este expusă întrebarea „se aplică oare TVA la livrarea și importul pachetelor de servicii turistice? Răspunsul la această întrebare este următor: În conformitate cu art. 103 alin. (1) p. 10) din Codul fiscal, livrarea și importul biletelor de tratament (inclusiv cele fără cazare) și de odihnă în stațiunile balneoclimaterice, pachetele de servicii turistice, sunt scutite de TVA”.

Astfel, Serviciul Fiscal dă explicații pe pagina oficială, potrivit cărora pachetele de servicii turistice sunt scutite de TVA, fără a menționa careva limitări în dependență de subiectul care le livrează (tur operator sau agenție de turism) și prețul livrării: prețul de cost, cu adaosul tur operatorului sau cu adaosul agenției de turism.

Astfel de consultații au fost oferite și agențiilor de turism, care s-au adresat cu interpelări în formă scrisă în privința impozitării pachetelor de servicii turistice, iar prin răspunsul nr. 26-08/4-2-14 din 19.05.2015 Inspectoratul fiscal Principal de Stat a comunicat că, pachetele de servicii turistice, potrivit noțiunii expuse în Legea cu privire la organizarea și desfășurarea activității turistice în Republica Moldova nr. 352 din 24.11.2006, sunt scutite de TVA.

În aceeași ordine de idei, reclamanta a subliniat că atât în actul de control din 03.03.2017, cât și în decizia din 12.04.2017 se menționează că, comisionul obținut de SRL „Fabrica-Tur” de la livrarea pachetelor turistice, reprezintă livrare impozabilă cu TVA.

Astfel, inspectorii fiscali divizează livrarea pachetelor turistice de către agenția de turism în folosul consumatorului final în două livrări distincte: livrarea pachetului turistic (la prețul de cost) și livrarea comisionului adaosului comercial aplicat de agenția de turism la pachetul turistic vândut consumatorului final.

Această poziție a organului fiscal este una incorectă, în contradicție cu art. 95 alin. (1) lit. a) din Codul Fiscal, care stabilește că, obiecte impozabile cu TVA constituie livrarea mărfurilor, serviciilor de către subiecții impozabili, reprezentând rezultatul activității lor de întreprinzător în Republica Moldova, astfel că adaosul comercial la pachetul turistic nu este o livrare distinctă.

În acest sens reclamanta a notat că nu poate fi inclus comisionul/adaosul comercial la pachetul turistic drept livrare separată, întrucât acesta nu constituie obiect impozabil cu TVA, deoarece el nu este nici marfă și nici serviciu pentru consumatorul final.

Reieșind din poziția Serviciului Fiscal de Stat, agențiile de turism indirect obligă consumatorii să procure pe lângă pachetul turistic și un comision, care este ceva abstract (nici marfă, nici serviciu) și în care consumatorul nu este cointerestat.

A mai menționat reclamanta că, TVA este un impozit indirect, care se încasează de la consumatorul final, iar tratarea incorectă a impozitării pachetelor de servicii turistice se va răsfrânge negativ anume asupra consumatorilor, deoarece acest impozit îl vor achita beneficiarii pachetelor turistice.

Constatarea inspectorilor fiscali potrivit căroră comisionul/adaosul comercial este o livrare impozabilă cu TVA intră în contradicție însăși cu noțiunea de „taxă pe valoare adăugată”.

Astfel, reclamanta a elucidat că comisionul nu este nici marfă și nici serviciu, fiind un adaos comercial (o sumă de bani), aplicat de agenția de turism la sine costul pachetului turistic procurat de la turoperator, sumă, care participă la formarea prețului pachetului turistic vândut de către SRL „Fabrica-Tur” consumatorului final.

Mai mult ca atât, adaosul comercial aplicat de către SRL „Fabrica-Tur” la comercializarea pachetelor turistice constituie un secret comercial al societății, fapt menționat expres în Regulamentul privind asigurarea păstrării secretului comercial, iar Serviciul Fiscal, obligând contribuabilul de a aplica TVA față de comision, îl impune să reflecte în bonul de casă eliberat consumatorului în mod separat prețul de cost al pachetului turistic și adaosul comercial aplicat de agenția de turism, deoarece TVA este un impozit indirect, care se încasează de la consumatorul final.

Deci, reieșind din faptul că livrarea pachetelor turistice este scutită de TVA, nu apare nici obligația de înregistrare ca plătitor de TVA a SRL „Fabrica-Tur”.

În acest context, reclamanta a solicitat anularea deciziei nr.66/2/c din 12 aprilie 2017 emisă de către Direcția generală administrare Fiscală mun. Chișinău, în partea ce ține de micșorarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu XXXXX lei pentru anul 2014 și cu XXXX lei pentru anul 2015; încasarea la buget a sumei de XXXXX lei, ce reprezintă taxa pe valoarea adăugată diminuată pentru perioada fiscală în care agentul economic a fost obligat să se înregistreze în calitate de plătitor al TVA; încasarea la buget a majorării de întârziere în sumă de XXXXX lei, pentru neachitarea în termen a taxei pe valoarea adăugată; aplicarea și încasarea sumei de XXXXX lei, amendă în mărime de 10% din volumul de livrări impozabile (XXXXX%) conform prevederilor art. 256 alin. (7) Cod fiscal, pentru neînregistrarea în calitate de plătitor de TVA.

Prin hotărârea din 27 februarie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani,

acțiunea depusă de SRL „Fabrica-Tur” a fost admisă, s-a anulat Decizia nr. 66/2/c emisă de Serviciul Fiscal de Stat la 12 aprilie 2017, în partea ce ține de micșorarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu XXXXX lei pentru A/2014 și cu XXXXX lei pentru anul 2015; încasarea la buget a sumei de XXXXX lei, ce reprezintă taxa pe valoare adăugată diminuată pentru perioada fiscală în care agentul economic a fost obligat să se înregistreze în calitate de plătitor de TVA; încasarea la buget a sumei de XXXXX lei, amendă în mărime de 10% din volumul de livrări impozabile (XXXXX%) conform prevederilor art. 256 alin. 7 Cod Fiscal pentru neînregistrarea în calitate de plătitor de TVA ca ilegală.

Prin decizia din 27 septembrie 2018 a Curții de Apel Chișinău s-a respins cererea de apel depusă de Serviciul Fiscal de Stat, fiind menținută hotărârea din 27 februarie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani.

La 01 noiembrie 2018 Serviciul Fiscal de Stat a declarat recurs împotriva deciziei din 27 septembrie 2018 a Curții de Apel Chișinău.

În motivarea recursului, cu trimitere la prevederile art. 432 alin. (2) lit. c) CPC, recurentul a reiterat circumstanțele expuse în fața instanțelor ierarhic inferioare, insistând asupra faptului că în temeiul art. 95 alin. (1) și art. 96 lit. a) din Codul Fiscal, comisionul/adaosul comercial obținut de către turooperatori și/sau agențiile de turism de la comercializarea pachetelor turistice constituie livrare impozabilă, care se supune impozitării cu TVA pe principii generale.

În acest sens, recurentul a solicitat casarea deciziei din 27 septembrie 2018 a Curții de Apel Chișinău și hotărârii din 27 februarie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, cu pronunțarea unei noi hotărâri prin care să fie respinsă acțiunea formulată de SRL „Fabrica-Tur”.

La 12 noiembrie 2018, în conformitate cu art. 439 alin. (2) din CPC, Curtea Supremă de Justiție a comunicat cererea de recurs depusă de Serviciul Fiscal de Stat, SRL „Fabrica-Tur”, informând-o că referința se depune în termen de o lună de la data primirii scrisorii. În mod corespunzător, dacă referința nu a fost prezentată în termenul stabilit, admisibilitatea recursului se decide în lipsa acesteia.

La 10 ianuarie 2019, SRL „Fabrica-Tur” a depus referință la recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, prin care a solicitat respingerea recursului, cu menținerea deciziei din 27 septembrie 2018 a Curții de Apel Chișinău și a hotărârii din 27 februarie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani.

În conformitate cu art. 434 alin. (1) CPC, recursul se declară în termen de 2 luni de la data comunicării hotărârii sau a deciziei integrale, dacă legea nu prevede altfel.

Curtea de Apel Chișinău a pronunțat decizia contestată la 27 septembrie 2018, iar recursul a fost depus la 01 noiembrie 2018.

Astfel, cererea dedusă judecății a fost declarată în termenul legal de 2 luni, prevăzut de art. 434 alin. (1) CPC.

În conformitate cu art. 441 din CPC, în cazul în care recursul este considerat admisibil, un complet din 5 judecători examinează fondul recursului.

Prin încheierea din 16 ianuarie 2019 a Curții Supreme de Justiție recursul, declarat de Serviciul Fiscal de Stat, a fost considerat admisibil și s-a dispus examinarea fondului de un complet din 5 judecători.

În conformitate cu art. 444 CPC, recursul se examinează fără înștiințarea participanților la proces.

Studiind materialele dosarului, motivele invocate în cererea de recurs, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră necesar de a admite recursul, de a casa integral decizia instanței de apel cu trimiterea cauzei spre rejudecare în instanța de apel, din următoarele considerente.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. c) CPC, instanța, după ce judecă recursul, este în drept să admită recursul, să caseze integral decizia instanței de apel și să trimită cauza spre rejudecare în instanța de apel o singură dată dacă eroarea judiciară nu poate fi corectată de către instanța de recurs.

În conformitate cu art. 432 alin. (4) CPC, 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 cauzei 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.

Pe parcursul judecării cauzei s-a stabilit că, la data de 28 iunie 2017 SRL „Fabrica-Tur” s-a adresat cu cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ, prin care a solicitat anularea deciziei nr.66/2/c din 12 aprilie 2017 emisă de către Direcția generală administrare Fiscală mun. Chișinău, în partea ce ține de micșorarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu XXXXX lei pentru anul 2014 și cu XXXX lei pentru anul 2015; încasarea la buget a sumei de XXXXX lei, ce reprezintă taxa pe valoarea adăugată diminuată pentru perioada fiscală în care agentul economic a fost obligat să se înregistreze în calitate de plătitor al TVA; încasarea la buget a majorării de întârziere în sumă de XXXXX lei, pentru neachitarea în termen a taxei pe valoarea adăugată; aplicarea și încasarea sumei de XXXXX lei, amendă în mărime de 10% din volumul de livrări impozabile (XXXXX%) conform prevederilor art. 256 alin. (7) Cod fiscal, pentru neînregistrarea în calitate de plătitor de TVA.

Prima instanță, fiind investită cu judecarea prezentei cauze a ajuns la concluzia că cererea de chemare în judecată este întemeiată și că urmează a fi admisă.

Ulterior, instanța de apel, fiind investită cu judecarea apelului declarat de către Serviciul Fiscal de Stat, a ajuns la concluzia netemeinicii acestuia, menținând hotărârea primei instanțe, pe care a considerat-o întemeiată și legală.

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție, verificând legalitatea deciziei atacate, a constatat că instanța de apel a încălcat normele de drept procedural.

În conformitate cu art. 239 CPC, hotărârea judecătorească trebuie să fie legală și întemeiată. Instanța își întemeiază hotărârea numai pe circumstanțele constatate nemijlocit de instanță și pe probele cercetate în ședință de judecată.

În conformitate cu art. 241 alin. (5) și (6) CPC, în motivare se indică circumstanțele pricinii, constatate de instanță, probele pe care se întemeiază concluziile ei privitoare la aceste circumstanțe, argumentele invocate de instanță la

respingerea unor probe, legile de care s-a călăuzit instanța. Dispozitivul cuprinde concluzia instanței judecătorești privind admiterea sau respingerea integrală sau parțială a acțiunii, repartizarea cheltuielilor de judecată, calea și termenul de atac al hotărârii.

În continuare, instanța de recurs precizează că, hotărârea judecătorească trebuie să fie certă, clară, consecutivă și convingătoare. Circumstanțele și probele constatate în cauză urmează să fie expuse într-o strictă consecutivitate logică. De asemenea, concluziile instanței de judecată expuse în partea motivată a hotărârii trebuie să coincidă cu dispozitivul hotărârii judecătorești.

Raportând la caz aceste prevederi legale, instanța de recurs constată că, prima instanță, în motivarea hotărârii a constatat cu certitudine că decizia nr. 66/2/c din 12 aprilie 2017 emisă de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău este pasibilă de a fi anulată în partea ce ține de micșorarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu XXXXX lei pentru anul 2014 și cu XXXXX lei pentru anul 2015; încasarea la buget a sumei de XXXXX lei, ce reprezintă taxa pe valoarea adăugată diminuată pentru perioada fiscală în care agentul economic a fost obligat să se înregistreze în calitate de plătitor al TVA; încasarea la buget a majorării de întârziere în sumă de XXXXX lei, pentru neachitarea în termen a taxei pe valoarea adăugată; aplicarea și încasarea sumei de XXXXX lei, amendă în mărime de 10% din volumul de livrări impozabile (XXXXX%) conform prevederilor art. 256 alin. (7) Cod fiscal, pentru neînregistrarea în calitate de plătitor de TVA.

Contrar circumstanțelor stabilite în cuprinsul hotărârii, prima instanță a indicat în dispozitivul hotărârii că, se admite acțiunea depusă de SRL „Fabrica-Tur” și se anulează Decizia nr. 66/2/c emisă de Serviciul Fiscal de Stat la 12 aprilie 2017, în partea ce ține de micșorarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu XXXXX lei pentru A/2014 și cu XXXXX lei pentru anul 2015; încasarea la buget a sumei de XXXXX lei, ce reprezintă taxa pe valoare adăugată diminuată pentru perioada fiscală în care agentul economic a fost obligat să se înregistreze în calitate de plătitor de TVA; încasarea la buget a sumei de XXXXX lei, amendă în mărime de 10% din volumul de livrări impozabile (XXXXX%) conform prevederilor art. 256 alin. 7 Cod Fiscal pentru neînregistrarea în calitate de plătitor de TVA ca ilegală.

Astfel, prima instanță, deși s-a expus în cuprinsul hotărârii, a omis să indice în dispozitiv că se anulează Decizia nr. 66/2/c emisă de Serviciul Fiscal de Stat la 12 aprilie 2017 și în partea ce ține de încasarea la buget a majorării de întârziere în sumă de XXXXX lei, pentru neachitarea în termen a taxei pe valoarea adăugată.

În contextul dat, instanța de recurs reține că, la emiterea hotărârii, prima instanță a încălcat principiul respectării concordanței între motivare și dispozitiv, eroare care de altfel nu a fost corectată de instanța de apel.

Prin urmare, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție conchide că, în prezența acestei erori este imposibil de stabilit opinia instanței de apel în privința litigiului supus judecării.

Totodată, instanța de recurs ține să menționeze că, în sensul art. 6 §1 din Convenția Europeană pentru Apărarea Drepturilor Omului și a Libertăților

Fundamentale, instanțele de judecată trebuie să indice cu suficientă claritate motivele pe care-și întemeiază hotărârile, iar având în vedere caracterul determinant al concluziilor sale, să precizeze noțiunile, ce implică o apreciere a faptelor supuse judecării.

Respectiv, conform practicii CtEDO, instanța de apel, potrivit regulilor unui proces echitabil, pornind de la aprecierea rolului determinant al concluziilor sale, are obligația să examineze efectiv problemele esențiale care îi sunt supuse aprecierii și să verifice modul de soluționare a cauzei de către instanța inferioară.

În contextul dat, instanța de recurs reține că, apelul a fost examinat, fără a fi supusă controlului temeinicia și corectitudinea soluției date de prima instanță prin prisma prevederilor legale.

Astfel, din considerentele menționate și având în vedere faptul că, eroarea judiciară în cauză nu poate fi corectată de către instanța de recurs, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul, de a casa integral decizia instanței de apel și de a trimite cauza spre rejudecare în instanța de apel.

La rejudecarea cauzei, instanța de apel urmează să țină cont de cele menționate și, reexaminând cauza, să emită o decizie legală și întemeiată, respectând dreptul garantat al părților la un proces echitabil.

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

d e c i d e:

Se admite recursul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat.

Se casează integral decizia din 27 septembrie 2018 a Curții de Apel Chișinău în cauza civilă, la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Fabrica-Tur” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ, cu trimiterea cauzei spre rejudecare la Curtea de Apel Chișinău, în alt complet de judecată.

Decizia nu se supune nici unei căi de atac

Președintele completului,
judecător

Ion Druță

judecătorii

Mariana Pitic

Maria Ghervas

Iurie Bejenaru

Nicolae Craiu