

Dosarul nr.3ra-477/20

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani – M. Gandrabur  
Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău – V. Clima, A. Malîi, E. Palanciuc

## DECIZIE

03 iunie 2020

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței, judecătorul  
judecători

Tamara Chișca- Doneva  
Nina Vascan  
Victor Burduh  
Iurie Bejenaru  
Maria Ghervas

judecând recursul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală Nord,

în cauza de contencios administrativ la cererea de chemare în judecată depusă de către Firma de Producție și Comerț „Bucuria LTD” SRL împotriva Serviciului Fiscal de Stat, persoana terță Direcția generală administrare fiscală Nord cu privire la anularea actelor administrative, restituirea taxei pe valoare adăugată și compensarea cheltuielilor de judecată,

împotriva deciziei din data de 13 noiembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, prin care s-a respins apelul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală Nord împotriva hotărârii din data de 27 iunie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani,

constată:

La 25 aprilie 2019 Firma de Producție și Comerț „Bucuria LTD” SRL (în continuare FPC „Bucuria LTD” SRL) a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, prin care a solicitat anularea deciziei Direcției generale administrare fiscală Nord nr.19/217/T/29 din 20 februarie 2019 privind restituirea taxei pe valoare adăugată (în continuare TVA), anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 102 din data de 11 aprilie 2019 pe marginea contestației împotriva deciziei Direcției generale administrare fiscală Nord nr.19/217/T/29 din 20 februarie 2019, obligarea Direcției generale administrare fiscală Nord să emită decizia privind dispunerea restituirii din buget a TVA în sumă de 29 647 lei, solicitată în baza cererii depuse la 23 ianuarie 2019 cu numărul de intrare 201-AE și compensarea cheltuielilor de judecată în mărime de 15 000 lei.

În motivarea cererii de chemare în judecată FPC „Bucuria LTD” SRL a invocat că la 23 ianuarie 2019 în conformitate cu prevederile art. 104, lit. a) din Codul fiscal și dispozițiile Regulamentului privind restituirea TVA, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 01 februarie 2013, a depus la Direcția generală administrare

fiscală Nord cerere, prin care a solicitat restituirea din buget a sumei de 29 647 lei ce constituie TVA, achitată pentru perioadele fiscale iunie 2017 – decembrie 2018 aferentă livrărilor de servicii de merchandising, impozitate la cota zero a TVA și scutite de TVA cu drept de deducere.

Prin decizia nr.19/217/T/29 din 20 februarie 2019, Direcția generală administrare fiscală Nord a refuzat restituirea din buget a TVA din motiv că serviciile de merchandising nu sunt specificate la art. 111, alin. (1)-(3) din Codul fiscal, iar conform art.11, alin. (4) din Codul fiscal, locul livrării serviciilor care nu au fost enumerate la alin. (1)-(3) se consideră sediul sau, în cazul în care acesta lipsește, domiciliul ori reședința persoanei care prestează serviciile respective, astfel, aceasta nu reprezintă export de servicii, prin urmare, contribuabilul nu poate beneficia de restituirea TVA din buget.

FPC „Bucuria LTD” SRL a menționat că la baza deciziei enunțate a stat actul de control nr.3-574442 din data de 20 februarie 2019, întocmit de către Direcția generală administrare fiscală Nord. În opinia reclamantei, Direcția generală administrare fiscală Nord în mod eronat a tălmăcit prevederile contractelor de prestări servicii nr.03-01/17-M din 03 ianuarie 2017 și nr. 02-01/18-M din 02 ianuarie 2018, noțiunile utilizate în conținutul acestora precum și cadrul legal relevant, deoarece merchandising-ul este o metodă eficientă a marketingului, utilizat în vederea introducerii de noi produse pe piață și reprezintă o parte din marketing, care cuprinde tehnici comerciale necesare realizării unei desfaceri rapide a mărfii. Merchandising este o promovare a vânzărilor și cuprinde activitatea de cercetare, studiu și punere în aplicare a tuturor ideilor și inițiativelor, care pot concura și îmbunătăți calitativ activitatea magazinelor și creșterea volumului vânzărilor.

În opinia societății reclamante, activitatea nominalizată este prevăzută în legislația națională, fiind calificată ca servicii pentru export și oferă dreptul de a beneficia de scutirea de la TVA cu drept de deducere.

Societatea reclamantă consideră că Serviciul Fiscal de Stat a apreciat eronat faptul că FPC „Bucuria LTD” SRL a prestat servicii de merchandising și consultanță la un șir de magazine și supermarketuri amplasate în mun. Chișinău, care aparțin diferitor agenți economici rezidenți ai Republicii Moldova, ori acest argument nu a fost probat. Mai mult, acest argument este combătut prin contractele de prestări servicii nr. 03-01/17-M din 03 ianuarie 2017 și nr. 02-01/18-M din 02 ianuarie 2018, prin actele de predare primire a serviciilor, facturilor fiscale și ordinelor de plată a serviciilor prestate, prin care se confirmă că FPC „Bucuria LTD” SRL a prestat servicii /export de servicii către SRL „Ergopac”, societatea rezidentă a Ucrainei cu sediul în or. Boiarka.

Prin încheierea Judecătoriai Chișinău, sediul Rîșcani din 02 mai 2019 s-a atras în proces terțul – Direcția generală administrare fiscală Nord. (f.d.86, vol.I)

Prin hotărârea din data de 27 iunie 2019 a Judecătoriai Chișinău, sediul Rîșcani s-a admis parțial cererea de chemare în judecată, s-a anulat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 102 din 11 aprilie 2019, decizia Direcției generale administrare fiscală Nord nr.19/217/T/29 din 20 februarie 2019, s-a obligat Direcția generală administrare fiscală Nord să emită decizia privind dispunerea restituirii din buget a TVA în sumă de 29 647 lei, solicitată în baza cererii depuse la 23 ianuarie 2019 cu numărul de intrare 201-AE, s-au restituit cheltuielile de judecată în mărime de 10 000,0 lei și s-a respins suma în mărime de 5 000 lei pentru acordarea asistenței juridice (f.d.244, vol. I, 1-12, vol. II)

Curtea de Apel Chișinău prin decizia din data de 13 noiembrie 2019 a respins apelul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală

Nord împotriva hotărârii din data de 27 iunie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani. ( f.d. 54,55-68, vol.II)

Împotriva deciziei instanței de apel, la data de 11 decembrie 2019 Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală Nord a depus recurs nemotivat, iar la data de 22 ianuarie 2020 a depus recurs motivat, prin care a solicitat admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel și a hotărârii instanței de fond, cu emiterea unei noi hotărâri privind respingerea cererii de chemare în judecată. (f.d. 84-87, vol.II)

În motivarea recursului Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală Nord a indicat că concluziile instanței de apel și a instanței de fond sunt în contradicție cu circumstanțele cauzei, nu au dat apreciere obiectivă probelor prezentate.

Concluzia atât a instanței de fond, cât și a instanței de apel privind temeinicia cererii de restituire a TVA în mărime de 29 647 lei, solicitată de către FPC „Bucuria LTD” SRL, contravine circumstanțelor cauzei, fiind distorsionată și formulată abuziv, cu interpretarea eronată a normelor de drept material.

Potrivit prevederilor art.93, pct. 11) din Codul fiscal, noțiunea de export de servicii reprezintă prestare de către persoane juridice și fizice ale Republicii Moldova persoanelor juridice și fizice nerezidente ale Republicii Moldova de servicii, iar conform pct. 15) locul efectuării livrării este determinat conform regulilor stabilite în art. 110 și 111 Cod fiscal.

Astfel, conform prevederilor art. 111, alin. (1), lit. e) din Cod fiscal, locul livrării serviciilor se consideră sediul sau, în cazul în care acesta lipsește domiciliul ori reședința beneficiarului următoarelor servicii: [...] și de marketing (studiere a pieței),[...]. Iar la alin. (4) al aceluiași articol este indicat că, locul serviciilor care nu au fost enumerate la alin. (1)-(3) se consideră sediul sau în cazul în care acesta lipsește, domiciliul ori reședința persoanei care prestează serviciile respective.

La caz, atât în contractul nr. 03-01/17-M încheiat în anul 2017, cât și în contractul nr.02-01/18-M din 02 noiembrie 2018 încheiate între părțile contractante SRL „Ergopac” și FPC „Bucuria LTD” SRL, precum și în solicitările nerezidentului SRL „Ergopac” din perioada lunilor mai 2017 - decembrie 2018, expres este indicat locul prestării serviciilor - Republica Moldova, iar în actele privind executarea lucrărilor din lunile iunie 2017-decembrie 2018, nu se conțin date referitor la locul predării/primirii serviciilor. De asemeni, se impune a fi menționat și faptul că, nici la momentul efectuării controlului, nici la data depunerii și examinării contestației pe marginea Deciziei SFS nr.19/217/T/29 din 20 februarie 2019 și nici în cadrul examinării cauzei în fond și apel, contribuabilul FPC „Bucuria LTD” SRL nu a prezentat acte, care ar confirma faptul că serviciile calificate de el ca merchandising au avut la bază acțiuni/operațiuni de studiere a pieții, prin ce s-ar încadra în noțiunea de marketing, în sensul art. 111 al Codului fiscal.

Mai mult, în opinia Serviciului Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală Nord instanța de fond și instanța de apel, anulând deciziile Serviciului Fiscal de Stat și-au depășit împuternicirile, practic, scutind FPC „Bucuria LTD” SRL de plata TVA la buget.

Potrivit Clasificatorului Activităților din Economia Moldovei (CAEM-2) clasa 73.20 „Activități de studiere a pieței și de sondare a opiniei publice” include următoarele tipuri de servicii:

-servicii de investigare a potențialului pieței, acceptarea și familiarizarea cu produsele noi, comportamentul cumpărătorilor față de produse și servicii, inclusiv analiza statistică a rezultatelor în scopul promovării și dezvoltării de produse noi;

- servicii de sondare a opiniei publice despre probleme politice, economice și sociale, inclusiv analiza statistică a rezultatelor.

Prin urmare, în contextul celor expuse, locul livrării serviciilor de marketing, cum sunt serviciile de studiere a pieții, care se atribuie clasei 73.20 din CAEM, se determină conform prevederilor art. 111, alin.(1), lit. e), liniuța a treia din Codul fiscal, locul livrării serviciilor de marketing (studiere a pieței) se consideră sediul, iar în cazul în care aceasta lipsește - domiciliul sau reședința beneficiarului acestor servicii.

Din sensul normelor legale enunțate, rezultă expres că serviciile prestate de FPC „Bucuria LTD” SRL nu reprezintă servicii de export și respectiv, nu urmează să beneficieze de restituirea din buget a TVA.

În întâmpinarea recursului, la 09 martie 2020 a depus referință FPC „Bucuria LTD” SRL, reprezentată de avocatul Anatolie Bacalâm, prin care a solicitat respingerea recursului ca fiind neîntemeiat și inadmisibil cu menținerea deciziei instanței de apel și a hotărârii instanței de fond, menționând că instanțele de judecată au examinat multilateral, multe aspectual, echidistant și corect speța dată, iar deciziile luate au fost întemeiate, legale, bazate pe probe concludente. Argumentul recurentului precum că instanțele ierarhic inferioare nu au aplicat corect normele materiale este una nefondată, deoarece la baza deciziilor au stat atât probe concludente și pertinente cauzei, cât și legislația în vigoare.

La etapa examinării procedurii de admisibilitate a recursului, prin prisma articolului 246 din Codul administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție a verificat dacă actul judecătoresc de dispoziție recurat poate constitui obiectul recursului, dacă cererea dedusă judecății este formulată de persoana îndreptățită, dacă aceasta nu a fost depusă în mod repetat și dacă a fost declarată în termen.

La caz, obiectul prezentului recurs se referă la decizia Curții de Apel Chișinău din data de 13 noiembrie 2019, emisă ca instanță de apel, care intră în categoria de acte specificate în articolul 244 alin. (1) din Codul administrativ. Cererea de recurs nu este depusă în mod repetat, fiind depusă de către o persoană împuternicită.

Succesiv, completul de admisibilitate a constatat că în sensul art. 245 din Codul administrativ, recursul se depune la instanța de apel în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel, dacă legea nu stabilește un termen mai mic. Instanța de apel transmite neîntârziat Curții Supreme de Justiție recursul împreună cu dosarul judiciar. Motivarea recursului se prezintă Curții Supreme de Justiție în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel. Dacă se depune împreună cu cererea de recurs, motivarea recursului se depune la instanța de apel.

Astfel, completul de admisibilitate a opinat că, în speță, calea de atac în ordine de recurs a fost demarată în interiorul termenului legal, deoarece decizia Curții de Apel Chișinău datează cu 13 noiembrie 2019, notificată Serviciului Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală Nord, la 13 ianuarie 2020, recursul nemotivat fiind depus prin intermediul poștei electronice la data de 11 decembrie 2019, iar recursul motivat la data de 22 ianuarie 2020.

La 25 martie 2020, examinând admisibilitatea recursului declarat de către Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală Nord, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție l-a numit spre examinare în fond, în complet de cinci judecători.

Verificând argumentele invocate în recurs și referință, pe baza materialelor din dosar, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție a ajuns la concluzia de a admite recursul, de a casa decizia din data de 13 noiembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din data de 27 iunie 2019 a Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani cu emiterea unei noi hotărâri privind respingerea cererii de chemare în judecată din considerentele ce preced.

Conform articolului 247 din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează și soluționează recursul fără ședință de judecată.

Articolul 248 din Codul administrativ stipulează la alin. (1), lit. c) că, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă decizie prin care casează integral decizia instanței de apel și emite o nouă decizie.

Colegiul specializat consideră necesar să menționeze că nu va formula un răspuns detaliat pentru fiecare argument al recurentului, ci va analiza doar motivele decisive pentru soluționarea prezentei cauze (a se vedea cauza *García Ruiz vs Spania* (Marea Cameră), 21 ianuarie 1999, parag. 26; *Moreira Ferreira vs Portugalia* (nr. 2) (Marea Cameră); 11 iulie 2017, parag. 84).

Pentru început, instanța de recurs recapitulează esența litigiului.

Din speța dedusă judecării rezultă că la 03 ianuarie 2017 între SRL „Ergopac” (Ucraina) și FPC „Bucuria LTD” SRL a fost încheiat contractul nr. 03-01/17-M privind prestarea serviciilor de merchandising, termenul de valabilitate a contractului fiind stabilit până la 31 decembrie 2017.

La 02 ianuarie 2018 între SRL „Ergopac” (Ucraina) și FPC „Bucuria LTD” SRL a fost încheiat contractul nr. 02-01/18-M privind prestarea serviciilor de merchandising, termenul de valabilitate a contractului fiind stabilit până la 31 decembrie 2018. ( f.d. 17-20-21-27, vol.I)

Potrivit pct. 1.1 din contractele respective prestatorul prestează servicii de „merchandising” în baza cererii coordonate.

Punctul 1.7 din contractele menționate stabilește că serviciile sunt prestate de către FPC „Bucuria LTD” SRL pe teritoriul Republicii Moldova. ( f.d.18, 22, vol.I)

Punctul 2.1 din contracte prevăd că executorul transmite rezultatele serviciilor prestate beneficiarului la locul aflării lui prin intermediul rețelelor de Internet. Locul recepționării serviciilor este Ucraina, or. Boiarka.

Potrivit cererilor la contractele nr. 03-01/17-M din 03 ianuarie 2017 și 02-01/18-M din 02 ianuarie 2018 serviciul de merchandising a fost prestat diferitor agenți economici rezidenți ai Republicii Moldova și pe teritoriul Republicii Moldova.

Din actele de predare- primire și facturile fiscale prezentate la materialele dosarului rezultă că în perioadele iunie - decembrie 2017 și ianuarie-decembrie 2018 FPC „Bucuria LTD” SRL a prestat servicii de merchandising, nefiind specificat locul prestării serviciilor.

La 23 ianuarie 2019 FPC „Bucuria LTD” SRL a depus la Direcția generală administrare fiscală Nord cerere, prin care a solicitat restituirea din buget a sumei de 29 647 lei ce constituie TVA, achitată pentru perioadele fiscale iunie 2017 – decembrie 2018 aferentă livrărilor de servicii de merchandising, impozitate la cota zero a TVA și scutite de TVA cu drept de deducere.

Direcția generală administrare fiscală Nord în baza cererii de restituire a TVA a efectuat în perioada 19 februarie 2019-20 februarie 2019 la FPC „Bucuria LTD” SRL

controlul fiscal, care a cuprins perioada de activitate de la 01 iunie 2017 până la 31 decembrie 2018. ( f.d. 13-14, vol.I)

Prin decizia nr.19/217/T/29 din 20 februarie 2019, Direcția generală administrare fiscală Nord a refuzat restituirea din buget a sumei de 29 647 lei ce reprezintă TVA conform cererii depuse de către FPC „Bucuria LTD” SRL, înregistrată cu nr. 201—AE din 23 ianuarie 2019. (f.d. 15, vol.I)

La 19 martie 2019 FPC „Bucuria LTD” SRL a depus la Serviciul Fiscal de Stat contestație asupra deciziei nr.19/217/T/29 din 20 februarie 2019 a Direcției generale administrare fiscală Nord.

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 102 din 11 aprilie 2019 s-a considerat neîntemeiată și s-a respins contestația depusă asupra deciziei nr.19/217/T/29 din 20 februarie 2019 a Direcției generale administrare fiscală Nord, cu menținerea deciziei contestate. ( f.d. 16-17)

FPC „Bucuria LTD” SRL la 25 aprilie 2019 a depus prezenta cerere de chemare în judecată, prin care a solicitat anularea deciziei Direcției generale administrare fiscală Nord nr.19/217/T/29 din 20 februarie 2019 privind restituirea taxei pe valoare adăugată (în continuare TVA), anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 102 din data de 11 aprilie 2019 pe marginea contestației împotriva deciziei Direcției generale administrare fiscală Nord nr.19/217/T/29 din 20 februarie 2019, obligarea Direcției generale administrare fiscală Nord să emită decizia privind dispunerea restituirii din buget a TVA în sumă de 29 647 lei, solicitată în baza cererii depuse la 23 ianuarie 2019 cu numărul de intrare 201-AE și compensarea cheltuielilor de judecată în mărime de 15 000 lei.

Instanțele de judecată ierarhic inferioare au emis hotărârile sus- menționate, reținând prin prisma art. 93, art. 101, alin. (5), art. 104, lit. a), art. 111, alin. (1), lit. e) din Codul fiscal, raportate la materialele cauzei că pretențiile FPC „Bucuria LTD” SRL cu privire la anularea deciziei Direcției generale administrare fiscală Nord nr.19/217/T/29 din 20 februarie 2019 și a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 102 din data de 11 aprilie 2019, obligarea Direcției generale administrare fiscală Nord să emită decizia privind dispunerea restituirii din buget a TVA în sumă de 29 647 lei sunt întemeiate. La caz, s-a stabilit cu certitudine că rezidentul FPC „Bucuria LTD” SRL în calitate de prestator/executant a prestat clientului nerezident SRL „Ergopac” (Ucraina) servicii de marketing/merchandising axate pe studierea produselor/mărfurilor de pe piața din Republica Moldova - poziționarea produselor pe tețghea, prețul acestora, asortimentul etc și livrarea ulterioară în adresa nerezidentului/beneficiarului situat în Ucraina, or. Boiarka, ce se confirmă prin contractele de prestări servicii, facturile fiscale și actele de predare-primire, (f.d.18-85 vol.I)

Argumentul organului fiscal precum că serviciile de merchandising, prestate de către FPC „Bucuria LTD” SRL, nu sunt specificate în legislația fiscală și nu reprezintă export de servicii a fost apreciat critic de instanțele de judecată, deoarece serviciul merchandising, face parte din studierea pieții și se regăsește în conținutul art. 111, alin. (1), lit. e) din Codul fiscal, deci în temeiul art. 104, lit. a) din Codul fiscal se scutește de TVA cu drept de deducere pentru serviciile de export, ori acestea au fost prestate în beneficiul SRL „Ergopac” cu sediul în Ucraina.

De asemenea, în fortificarea concluziilor sale instanțele de judecată au invocat și răspunsul Comisiei economie, buget și finanțe din cadrul Parlamentului Republicii Moldova nr. CEB nr.62 din 05 martie 2019, prin care se indică că conform art.111, alin. (1), lit. e) din Codul fiscal, termenul „merchandising” cuprinde suma metodelor,

practicilor și operațiunilor întreprinse în scopul promovării și susținerii activității comerciale la punctul de vânzare și a optimizării vânzărilor. Totodată, termenul abordat este compus din substantivul „merchandise”, care semnifică într-un sens larg, marfa, și radicalul „ing” care exprimă acțiunea voluntară a comerciantului de organizare a activității sale, în scopul rentabilizării magazinului. Prin urmare, serviciile de „merchandising” fac parte din studierea pieței și respectiv se includ în serviciile de marketing, care se atribuie la art.111, alin.(1), lit.e) liniuța a treia din Codul fiscal.

Colegiul lărgit conchide că instanțele de judecată descriind circumstanțele cauzei în cronologia lor, incorect le-au apreciat și incorect au aplicat normele de drept material ce reglementează raportul juridic litigios, adoptând o soluție greșită privind admiterea cererii de chemare în judecată, prin urmare ambele hotărâri urmează a fi casate cu adoptarea unei noi hotărâri de respingere a acțiunii.

În argumentarea noii soluții instanța de recurs reține următoarele.

FPC „Bucuria LTD” SRL a solicitat restituirea TVA în sumă de 29 647,25 lei în baza art. 104, lit. a) din Codul fiscal, indicând că serviciile de merchandising sunt incluse în serviciile specificate la art.111, alin. (1) din Codul fiscal.

Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală Nord a susținut că serviciile de merchandising nu sunt specificate în articolul 111, alin. (1)-(3) din Codul fiscal, care stabilește locul livrării pentru diferite tipuri de servicii, iar conform prevederilor alin. (4) al aceluiași articol, locul livrării serviciilor care nu sunt enumerate la alin. (1)-(3) se consideră sediul său, în cazul în care acesta lipsește, domiciliul ori reședința persoanei care prestează serviciile respective.

Astfel, pentru justa soluționare a speței, instanța de recurs urmează să stabilească dacă serviciile de merchandising prin prisma art. 104, lit. a) din Codul fiscal reprezintă servicii de export sau nu.

În conformitate cu art. 104, lit. a) din Codul fiscal se scutesc de TVA cu drept de deducere: mărfurile, serviciile pentru export și toate tipurile de transporturi internaționale de mărfuri (inclusiv de expediție) și pasageri, serviciile de transport internațional al gazelor naturale, precum și serviciile operatorului aerodrom (aeroport), de comercializare a билетelor de călătorie în trafic internațional, de deservire la sol a aeronavelor, inclusiv de livrare a combustibilului și a mărfurilor la bordul aeronavei, de securitate aeronautică, de căutare-salvare și de navigație aeriană, aferente aeronavelor în trafic internațional, combustibilul destinat aprovizionării în Portul Internațional Liber Giurgiulești a navelor maritime implicate în transportul internațional de mărfuri și pasageri, indiferent de naționalitatea navei sau de pavilionul acesteia.

Instanța de recurs menționează că potrivit art. 93, alin. (11) din Codul fiscal export de servicii presupune prestarea de către persoane juridice și fizice rezidente ale Republicii Moldova persoanelor juridice și fizice nerezidente ale Republicii Moldova de servicii al căror loc de livrare nu este Republica Moldova.

Din conținutul normei de drept sus- citate rezultă că locul de livrare a serviciilor de export nu este Republica Moldova. În acest context pentru a răspunde la întrebarea dacă serviciile prestate de către FPC „Bucuria LTD” în beneficiul SRL „Ergopac” sunt sau nu servicii de export, urmează de stabilit locul prestării acestora.

Conform art. 93, alin. (15) din Codul fiscal locul livrării mărfurilor, serviciilor – locul efectuării livrării, determinat conform regulilor stabilite în art.110 și 111.

Potrivit art. 111 din Codul fiscal locul livrării serviciilor se consideră:

a) locul aflării bunurilor imobiliare – pentru serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, lucrările de construcție aferente bunurilor imobiliare, serviciile de cazare, indiferent de categoria de confort în hotel, hotel-apartament, motel, vilă turistică, bungalow, pensiune turistică, pensiune agroturistică, camping, sat de vacanță sau tabără de vacanță, serviciile de acordare a drepturilor de utilizare a bunurilor imobiliare și serviciile de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcție, care includ serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier;

b) calea pe care se efectuează transportul, luându-se în considerare distanța parcursă – la prestarea serviciilor de transport;

c) locul prestării efective a serviciilor:

– legate de bunurile mobile tangibile;

– prestate în domeniul culturii, artei, științei, învățământului, culturii fizice, divertismentului sau sportului ori într-un alt domeniu similar de activitate;

– legate de activități auxiliare de transport, așa ca încărcarea, descărcarea, manipularea și alte activități similare, strămutarea, asamblarea;

– legate de evaluarea bunurilor mobile tangibile și de lucrările efectuate asupra acestora;

d) locul utilizării și posedării serviciului – la darea în chirie a bunurilor mobile tangibile;

e) sediul sau, în cazul în care acesta lipsește, domiciliul ori reședința beneficiarului următoarelor servicii:

– servicii de transmitere a obiectelor de proprietate industrială, precum și cele referitoare la obiectele dreptului de autor și ale drepturilor conexe;

– servicii de publicitate;

– servicii ale consultanților, inginerilor, birourilor de consultanță, avocaților, contabililor și de marketing (studiere a pieței), traduceri de texte, precum și servicii de furnizare a informației, inclusiv prin centrele de intermediere a serviciilor publice de telefonie fixă și mobilă;

– servicii în tehnologia informației, informatice, acordate prin intermediul echipamentelor de comunicații electronice;

– servicii de angajare și furnizare de personal (punere la dispoziție de personal);

– servicii ale agenților care activează în numele și din contul altor persoane – pentru serviciile enumerate la prezenta literă;

f) locul destinației mărfurilor, expediate după prelucrare – la prelucrarea mărfurilor pe teritoriul vamal și în afara teritoriului vamal.

(2) Locul livrării serviciilor se consideră sediul sau, în cazul în care acesta lipsește, domiciliul ori reședința beneficiarului următoarelor servicii:

a) servicii de comunicații electronice;

b) servicii de radiodifuziune și televiziune;

c) servicii furnizate prin mijloace radioelectronice.

(3) Serviciile furnizate prin mijloace radioelectronice în sensul alin.(2), lit. c) cuprind:

a) furnizare și găzduire de site-uri pe internet, mentenanță la distanță a programelor și echipamentelor;

b) furnizare de software și actualizarea acestora;

c) furnizare de imagini, texte și informații și punerea la dispoziție a unor baze de date;

d) furnizare de muzică, filme și jocuri, inclusiv jocuri de noroc și pariuri din cadrul emisiunilor, sau de manifestări politice, culturale, artistice, sportive, științifice și de divertisment;

e) furnizare de servicii de învățământ la distanță.

(4) Locul livrării serviciilor care nu au fost enumerate la alin.(1)–(3) se consideră sediul sau, în cazul în care acesta lipsește, domiciliul ori reședința persoanei care prestează serviciile respective.

Din materialele dosarului rezultă că FPC „Bucuria LTD” în baza contractelor 03-01/17-M din 03 ianuarie 2017 și 02-01/18-M din 02 ianuarie 2018 a prestat servicii de merchandising la un șir de magazine și supermarketuri, amplasate în mun. Chișinău, care aparțin diferitor agenți economici rezidenți al Republicii Moldova. ( f.d.120-181, vol.I)

Totodată, din conținutul punctului 1.7 din contractele menționate, rezultă că FPC „Bucuria LTD” SRL prestează servicii pe teritoriul Republicii Moldova. ( f.d.18, 22, vol.I)

Argumentul invocat de către FPC „Bucuria LTD” SRL precum că potrivit pct. 2.1 din contractele menționate locul recepționării serviciilor este Ucraina, or. Boiarka, adresa juridică a SRL „Ergopac”, este considerat de către completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție neîntemeiat și care vine în contradicție cu materialele cauzei.

Instanțele de judecată în susținerea concluziilor sale de admitere a cererii de chemare în judecată au concluzionat că serviciile de merchandising prestate de către FPC „Bucuria LTD” SRL sunt servicii de marketing, care intră în categoria serviciilor prevăzute la art. 111, alin. (1), lit. e), liniuța trei din Codul fiscal, respectiv locul prestării serviciilor este sediul beneficiarului, la caz, Ucraina.

Pentru a elucida acest aspect, instanța de recurs urmează să stabilească ce reprezintă serviciile de „merchandising” și de „marketing”.

Prin servicii de „merchandising” se înțelege cercetarea dezvoltării vânzării și a utilizării mărfurilor și serviciilor printr-o mai bună prezentare și publicitate în rândul consumatorilor.

Merchandising-ul cuprinde un set de tehnici utilizate în procesul comercializării, cu un rol promoțional unanim acceptat, care se referă la prezentarea în cele mai bune condiții (materiale și psihologice) a produse-lor și serviciilor oferite pieței. Tehnicile de merchandising privesc, în esență: modalitățile optime de amplasare a produselor în spațiul de vânzare, pe suporturile lor materiale; acordarea unei importanțe deosebite factorului vizual în vânzare și sprijinirea produselor între ele în procesul de vânzare.

Cu alte cuvinte merchandising-ul reprezintă aranjarea adecvată a produselor pe raft și a materialelor promoționale, amintește cumpărătorilor despre produsele anumitor mărci și poate influența decizia lor de cumpărare.

Pe când serviciul de „marketing” reprezintă ansamblul activităților (procedeele), prin care producția este orientată și adaptată cererilor prezente și viitoare ale consumatorului, pentru satisfacerea integrală, la timpul și locul dorit, cu mărfurile cerute de acesta, în condițiile rentabilității întreprinderii producătoare sau comerciale.

Totodată, este de reținut că funcțiile marketingului sunt multiple și anume funcția de cercetare a pieței, a nevoilor de utilizare sau consum, funcția de creștere a capacității de adaptare a firmei la cerințele mediului sau de piață, funcția de satisfacere superioară a nevoilor de utilizare sau de consum și funcția de maximizare a profitului.

Prin urmare, serviciile de „merchandising” presupune aranjare adecvată a produselor pe raft, pe când serviciile de „marketing” pe lângă serviciile de publicitate pentru a vinde un produs, un serviciu, o idee, o marfa, mai necesită anticiparea cerințelor consumatorilor, definirea obiectivelor organizației, și alegerea celei mai adecvate strategii de marketing.

Instanțele de judecată ierarhic inferioare au concluzionat că atât serviciile de merchandising, cât și de marketing reprezintă studierea pieții.

Aici, instanța de recurs menționează că studiul de piață reprezintă o componentă a activității de marketing – în particular, cercetării de marketing – în general, constând în totalitatea activităților sistematice referitoare la culegerea, înregistrarea, prelucrarea, analiza și interpretarea informațiilor referitoare la fenomenele și procesele pieței, precum și cele de formulare a concluziilor necesare procesului managerial.

Mai mult, potrivit Clasificatorului Activităților din Economia Moldovei (CAEM-2) publicitatea și activitatea de studiere a pieții include crearea campaniilor publicitare și plasarea reclamelor în periodice, ziare, la radio și televiziune sau alte mijloace media, precum și proiectarea structurilor de afișare și a siteurilor.

Activitatea de studiere a pieței și de sondare a opiniei publice include:

- servicii de investigare a potențialului pieței, acceptarea și familiarizarea cu produsele noi, comportamentul cumpărătorilor față de produse și servicii, inclusiv analiza statistică a rezultatelor în scopul promovării și dezvoltării de produse noi,
- servicii de sondare a opiniei publice despre probleme politice, economice și sociale, inclusiv analiza statistică a rezultatelor.

La caz, FPC „Bucuria LTD” SRL în baza cererilor comandă s-a obligat ca într-o anumită perioadă de timp să efectueze vizite agenților economici rezidenți ai Republicii Moldova, fiind stabilit numărul de vizite și prețul pentru prestarea serviciilor de merchandising în beneficiul SRL „Ergopac” cu sediul în Ucraina, or. Boiarka, ceea ce presupune că FPC „Bucuria LTD” SRL se ocupă cu aranjarea mărfii ce aparține cu drept de proprietate SRL „Ergopac” pe rafturile magazinelor și supermarketurilor din mun. Chișinău.

Deci, concluzia instanțelor de judecată ierarhic inferioare, precum că „merchandising-ul” face parte din studierea pieții și se include în serviciile de „marketing”, care se atribuie la art. 111, alin. (1), lit. e) din Codul fiscal, este eronată, deoarece serviciile de merchandising și de marketing sunt distincte.

Instanța de recurs nu va reține ca argument al temeiniciei acțiunii FPC „Bucuria LTD” SRL răspunsul Comisiei economice, buget și finanțe din cadrul Parlamentului Republicii Moldova nr. CEB nr.62 din 05 martie 2019, potrivit căruia serviciile de merchandising fac parte din studierea pieței și respectiv se includ în serviciile de marketing, care se atribuie la art.111, alin (1), lit. e) liniuța a treia din Codul fiscal.

Aici instanța de recurs precizează că potrivit art. 72 din Legea cu privire la actele normative nr. 100 din 22 decembrie 2017 actele de interpretare oficială a Constituției Republicii Moldova și a legilor constituționale sunt adoptate de către Curtea Constituțională. Interpretarea oficială a legilor, altele decât cele menționate la alin.(1), se realizează exclusiv de către Parlament prin adoptarea legilor de interpretare. Interpretarea oficială a ordonanțelor Guvernului se realizează de către Guvern prin adoptarea de ordonanțe, în limita termenului de abilitare, sau de către Parlament prin adoptarea legilor de interpretare, în afara acestuia. Actele de interpretare oficială a actelor normative, altele decât cele menționate la alin.(1)–(3), sunt adoptate, aprobate sau emise de autoritățile care au adoptat, au aprobat sau au emis actele supuse

interpretării. Actul normativ se interpretează printr-un act normativ de aceeași categorie și forță juridică. Actul normativ de interpretare nu are efecte retroactive, cu excepția cazurilor când prin interpretarea normelor de sancționare se creează o situație mai favorabilă.

Astfel, răspunsul Comisiei economie, buget și finanțe din cadrul Parlamentului Republicii Moldova nr. CEB nr.62 din 05 martie 2019, nu poate fi considerat o interpretare oficială a prevederilor art.111, alin (1), lit. e), liniuța a treia din Codul fiscal.

În baza celor relatate completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție concluzionează că serviciile de merchandising nu se atribuie la serviciile specificate la art. 111, alin. (1), lit. e) din Codul fiscal, astfel, potrivit alin. (4) al aceluiași articol locul livrării serviciilor care nu au fost enumerate la alin.(1)–(3) se consideră sediul sau, în cazul în care acesta lipsește, domiciliul ori reședința persoanei care prestează serviciile respective.

Deci, la caz, locul prestării de către FPC „Bucuria LTD” SRL a serviciilor de merchandising este Republica Moldova, prin urmare FPC „Bucuria LTD” SRL nu poate beneficia de restituirea din buget a TVA aferentă serviciilor de merchandising acordate persoanei juridice nerezidente a Republicii Moldova, SRL „Ergopac”, Ucraina, ori acestea nu reprezintă servicii de export, care prin prisma art. 104, lit. a) din Codul fiscal sunt scutite de TVA cu drept de deducere.

În circumstanțele relatate instanța de recurs ajunge la concluzia că pretențiile FPC „Bucuria LTD” SRL cu privire la anularea deciziei Direcției generale administrare fiscală Nord nr.19/217/T/29 din 20 februarie 2019 privind restituirea taxei pe valoare adăugată (în continuare TVA), anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 102 din data de 11 aprilie 2019 pe marginea contestației împotriva deciziei Direcției generale administrare fiscală Nord nr.19/217/T/29 din 20 februarie 2019, obligarea Direcției generale administrare fiscală Nord să emită decizia privind dispunerea restituirii din buget a TVA în sumă de 29 647 lei, solicitată în baza cererii depuse la 23 ianuarie 2019 cu numărul de intrare 201-AE este neîntemeiată și urmează a fi respinsă.

Referitor la pretenția cu privire la compensarea cheltuielilor de judecată în mărime de 15 000 lei suportate pentru serviciile de asistență juridică, instanța de recurs reține că prin prisma art.96 din Codul de procedură civilă instanța judecătorească obligă partea care a pierdut procesul să compenseze părții care a avut câștig de cauză cheltuielile ei de asistență juridică, în măsura în care acestea au fost reale, necesare și rezonabile.

La caz, pretențiile FPC „Bucuria LTD” SRL cu privire la anularea actelor administrative defavorabile și obligarea emiterii unui act administrativ favorabil au fost considerate de către instanța de recurs neîntemeiate și respinse.

Astfel, Colegiul lărgit va respinge ca fiind neîntemeiată pretenția FPC „Bucuria LTD” SRL cu privire la compensarea cheltuielilor de judecată în mărime de 15 000 lei cu titlu de asistență juridică.

În concluzie, instanța de recurs relevă că în cadrul judecării cauzei, instanțele de judecată ierarhic inferioare au creat participanților la proces condiții obiective și echitabile pentru exercitarea drepturilor și obligațiilor procedurale, fapt ce se încadrează în asigurarea pentru părți a dreptului la un proces echitabil, garantat și asigurat prin art.6 al Convenției Europene pentru apărarea Drepturilor Omului. Instanța de recurs, prin comunicarea recursului către partea intimată a asigurat acesteia dreptul

la un proces echitabil, ori partea intimată, prin intermediul avocatului Anatolie Balacâm a prezentat o referință amplă în care și-a expus punctul său de vedere asupra argumentelor recursului.

Astfel, având în vedere faptul că instanțele de judecată ierarhic inferioare au interpretat eronat normele de drept material, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul, de a casa decizia Curții de Apel Chișinău din data de 13 noiembrie 2019 și hotărârea din data de 27 iunie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și de a emite o nouă hotărâre privind respingerea cererii de chemare în judecată depusă de către FPC „Bucuria LTD” SRL.

În conformitate cu art. 247, art. 248, alin. (1), lit. c) și alin. (2) din Codul administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție

decide:

Se admite recursul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală Nord.

Se casează decizia din data de 13 noiembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din data de 27 iunie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și se emite o nouă hotărâre, prin care se respinge cererea de chemare în judecată depusă de către Firma de Producție și Comerț „Bucuria LTD” SRL împotriva Serviciului Fiscal de Stat, persoana terță Direcția generală administrare fiscală Nord cu privire la anularea actelor administrative, restituirea taxei pe valoare adăugată și compensarea cheltuielilor de judecată.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,  
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Nina Vascan

Iurie Bejenaru

Victor Burduh

Maria Ghervas