

Prima instanță: Judecătoria Rîșcani mun. Chișinău  
Judecător: L. Lupașco  
Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău  
Judecători: M. Ciugureanu, B. Bîrcă, E. Clim

Dosarul nr. 3ra-956/16

## ÎNCHEIERE

24 august 2016

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul  
Judecători

Tamara Chișca-Doneva  
Galina Stratulat, Ion Druță

examinînd chestiunea cu privire la admisibilitatea recursului declarat de către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat,

în pricina civilă la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Agro Mondial” împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, cu o cerere de chemare în judecată cu privire la anularea deciziei nr. 569 din 29 noiembrie 2013 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de Societatea cu Răspundere Limitată „Agro Mondial”, anularea deciziei nr. 605 din 30 decembrie 2013 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de Societatea cu Răspundere Limitată „Agro Mondial” și anularea deciziei nr. 55 din 28 martie 2014 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de Societatea cu Răspundere Limitată „Agro Mondial”,

împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 01 iulie 2015, prin care s-a respins apelul declarat de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat și s-a menținut hotărîrea Judecătoria Rîșcani mun. Chișinău din 12 martie 2015,

### c o n s t a t ă

La 21 martie 2014 SRL „Agro Mondial” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, solicitînd a recunoaște ilegalitatea și a anula ca ilegală, emisă contrar prevederilor legii Decizia nr. 569 din 29 noiembrie 2013 asupra cazului de încălcare a legislației, comisă de către SRL „Agro Mondial” emisă de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat.

În motivarea acțiunii reclamanta SRL „Agro Mondial” a indicat că, în baza Deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 78.77 din 06 august 2013, cererii privind instituirea postului fiscal nr. 2122-AE din 18 iulie 2013 parvenită de la SRL „Ostal-Agro”, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a efectuat un control fiscal la față locului prin metoda verificării faptice la SRL „Agro Mondial” privind corectitudinea calculării, reflectării în evidența financiară și declarării venitului din încasările pentru serviciile prestate comercianților în piața mixtă administrată.

Controlul a durat de la 06 august 2013 pînă la 02 octombrie 2013. În rezultatul

controlului efectuat la 02 octombrie 2013 a fost întocmit Actul de control nr. 5-664790, în care Inspectoratul Fiscal Principal de Stat indică despre careva presupuse încălcări fiscale constatate în activitatea SRL „Agro Mondial”, care au dus la diminuarea TVA și taxei de piață.

Prin Decizia nr. 569 din 29 noiembrie 2013 asupra cazului de încălcare a legislației, comisă de către SRL „Agro Mondial”, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a dispus calcularea și încasarea la buget a 54 934 lei TVA și 286 983 lei taxă de piață, conform art. 228 alin. (2) Cod Fiscal s-a dispus aplicarea majorării de întârziere în sumă de 885 lei pentru neachitarea în termenii stabiliți a TVA și în sumă de 11 999 lei pentru neachitarea în termenii stabiliți a taxei de piață. De asemenea, s-a stabilit o amendă în mărime de 16 480 lei pentru diminuarea TVA iar pentru diminuarea taxei de piață amendă în mărime de 86 095 lei, amendă în mărime de 50 000 lei pentru lipsa parțială a documentelor de evidență contabilă și amendă în mărime de 2 000 lei pentru întocmirea neconformă a declarației TVA pentru perioada fiscală august 2013 și Dării de seamă pe taxe locale pentru perioada fiscală tr. II al anului 2013.

SRL „Agro Mondial” consideră Decizia nr. 569 din 29 noiembrie 2013 asupra cazului de încălcare a legislației emisă de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, ca fiind ilegală și neîntemeiată, emisă contrar prevederilor legii și urmează a fi anulată în totalitate.

Prin cererea prealabilă din 30 decembrie 2013, SRL „Agro Mondial” a solicitat IFPS revocarea în totalitate a Deciziei nr. 569 din 29 noiembrie 2013 asupra cazului de încălcare a legislației, care prin Decizia nr. 75 din 27 februarie 2014 a fost respinsă ca neîntemeiată.

Potrivit planului de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 174 din 25 decembrie 1997, contul 221 „creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale” este destinat generalizării informației privind existența, formarea și achitarea creanțelor cu o durată mai mare de un an, aferentă decontărilor cu cumpărătorii și clienții pentru produsele (mărfurile) expediate, lucrările executate și serviciile prestate la prețul de livrare și tarife, inclusiv TVA. Este un cont de activ. În debitul acestui cont se reflectă formarea creanțelor pe termen scurt aferente facturilor fiscale, iar în credit achitarea lor.

Astfel SRL „Agro Mondial”, avînd ca gen de activitate principal prestarea serviciilor de piață, a stabilit ca creanțele pe termen scurt aferente activității sale să fie reflectate la contul 221, care reflectă livrările serviciilor de piață persoanelor juridice cu eliberarea facturilor fiscale și contul 846, care reflectă încasările zilnice fără eliberarea facturilor fiscale de la prestarea serviciilor de piață persoanelor fizice, ținînd evidența pe fiecare debitor în parte.

Menționează că, din bilanța de verificare a contului 221 pentru anul 2013, rezultă că SRL „Agro Mondial” ține evidența contabilă cu respectarea strictă a legii contabilității, ținînd toate registrele contabile necesare pentru contabilizarea tuturor faptelor economice specifice genului de activitate practicat, registrele contabile corespund exigențelor art. 23 alin. (4) al Legii contabilității. Or, întrucît genul principal de activitate a SRL „Agro Mondial” este prestarea serviciilor de piață, creanțele pe termen scurt aferente facturilor comerciale se reflectă la contul 221, dar

nu la contul 228 cum presupune organul fiscal, deoarece la contul 228 SRL „Agro Mondial” reflectă faptele economice care sunt auxiliare activității sale principale, precum ar fi arendarea pământului.

Prin urmare, consideră că sunt neîntemeiate constatările IFPS privind lipsa documentelor contabile indicate în pct. 1 din partea constatatoare a Deciziei și amenda aplicată în mărime de 50 000 lei, or SRL „Agro Mondial” ține toate registrele contabile necesare pentru contabilizarea tuturor faptelor economice specifice genului de activitate practicat, care servesc drept bază pentru întocmirea situațiilor financiare și determinarea venitului impozabil.

În pct. 2 al Deciziei nr. 569 din 29 noiembrie 2013, IFPS indică despre diminuarea TVA în sumă de 34 533 lei, ca urmare a neînregistrării livrării impozabile în sumă de 172 667 lei și TVA în sumă de 1 655 lei, aferentă valorii serviciilor de amplasare a containerelor pentru depozitarea mărfurilor și inventarului cu suprafață de 331 m.p. prestate cu titlu gratuit comercianților din piață.

Astfel, conform pct. 2.2 a contractului de servicii de piață, agentul economic nu are dreptul să înceapă activitatea comercială pînă nu va avea toate actele în modul stabilit de lege, respectiv și plata pentru locul de comerț este achitată doar pentru perioada de activitate. În acest sens, menționează reclamantul că, sunt neîntemeiate concluziile IFPS, potrivit cărora SRL „Agro Mondial” în luna august 2013 a avut livrări de servicii în sumă de 775 225 lei, deoarece în luna august 2013 SRL „Agro Mondial” a avut livrări de servicii în valoare de 658 275,97 lei, fapt reflectat în evidența contabilă la contul 6113, achitînd TVA aferentă în sumă de 131 655 lei.

Indică că, SRL „Agro Mondial” dispune de evidență contabilă și a prezentat organului fiscal toate documentele de evidență contabilă solicitate spre control, ceea ce denotă că IFPS nu a avut nici un temei legal prevăzut de art. 189 alin. (2) Cod Fiscal și art. 225 alin. (1) Cod Fiscal pentru determinarea impozitelor și taxelor prin surse și metode indirecte.

Totodată art. 225 alin. (2) din Codul Fiscal stabilește metodele și sursele indirecte, iar art.225<sup>1</sup> alin. (1) Cod Fiscal, imperativ stabilește că, drept bază pentru estimarea veniturilor din vânzări (prestări servicii) servesc livrările zilnice de mărfuri și servicii. Pentru aplicarea prevederilor din prezentul alineat este necesară respectarea cumulativă a următoarelor condiții: a) posturile fiscale au fost instituite cel puțin de două ori pe parcursul anului fiscal; b) perioadele de funcționare ale posturilor fiscale sînt de cel puțin 30 de zile calendaristice, iar diferența dintre perioadele de activitate este de cel puțin 60 de zile calendaristice; c) livrările de mărfuri și servicii în medie pe zi pînă la și între perioadele de funcționare a posturilor fiscale sînt mai mici de 70% față de livrările medii pe zi înregistrate în perioadele de funcționare a posturilor fiscale.

Menționează că art. 225<sup>1</sup> Cod Fiscal, nu prevede explicațiile date de comercianți drept bază de estimare a veniturilor și de calcul a obligațiilor fiscale, or IFPS în lipsa cumulativă a condițiilor legale de estimare a veniturilor și obligațiilor fiscal neîntemeiat și ilegal a calculate TVA în sumă de 34 533 lei de la presupusele livrări impozabile.

Prin urmare, concluziile IFPS privind determinarea livrărilor impozabile în luna august 2013 în sumă de 775 225 lei și calcularea TVA în sumă de 34 533 lei, bazate pe careva explicații date de comercianți sînt neîntemeiate și contrare prevederilor art.

189 alin. (2), art. 225 și art. 225<sup>1</sup> al Codului Fiscal.

Consideră reclamantul că, sînt neîntemeiate și constatările IFPS expuse în decizia contestată, în care indică că SRL „Agro Mondial” a prestat cu titlu gratuit comercianților servicii de deplasare a containerelor pentru depozitarea mărfurilor și inventarului, calculînd TVA în sumă de 1 655 lei, deoarece serviciilor de amplasare a containerelor pentru depozitarea mărfurilor și inventarului sunt incluse în plata pentru locul de comerț plătită de fiecare comerciant în parte.

Astfel, SRL „Agro Mondial” calculînd și declarînd TVA de la serviciile de piață a vărsat la buget inclusiv și sumele TVA de la prestarea serviciilor de amplasare a containerelor pentru depozitarea mărfurilor și inventarului, care sunt incluse în plata pentru locul de comerț, iar prin decizia sa IFPS a dispus încasarea repetată a TVA.

După cum a fost constatat și în cadrul controlului fiscal SRL „Agro Mondial” prestează, în bază de contract, servicii de amplasare a locurilor pentru comerț în piață. La încheierea contractelor de servicii de piață cu beneficiarii persoane fizice și juridice SRL „Agro Mondial” încasează plata pentru locul de comerț, iar în vederea asigurării accesului pe piață a diferitor categorii de comercianți, cu fiecare comerciant în parte convin asupra mărimii plății pentru locul de comerț, fără a institui careva relații caracteristice cu anumiți beneficiari sau în anumite circumstanțe.

Prin urmare, plata pentru serviciile de piață convenite cu fiecare comerciant în parte încasate de SRL „Agro Mondial” sunt în limitele și nu sunt mai mici decît cele stabilite prin Ordinul directorului SRL „Agro Mondial” nr. 1 din 29 martie 2013 cu privire la prețurile pentru locul de comerț, fiind stabilite pentru a asigura accesul pe piață. Or IFPS în mod eronat a calificat relațiile dintre SRL „Agro Mondial” și beneficiar drept relații specifice, constatările fiind contrare art. 93 pct. 12, art. 99 din Codul Fiscal, pct. 23 din Regulamentul tip de funcționare a piețelor și art. 667 alin. (1) Cod Civil.

Prin Decizia Consiliului municipal Chișinău nr. 3/1 din 28 martie 2013 cu privire la aprobarea și punerea în aplicare a taxelor locale, s-a stabilit cota taxei de piață pentru anul 2013 pe mun. Chișinău în mărime de 60 lei pentru fiecare m.p. Decizia a fost publicată la 10 aprilie 2013.

Indică că, SRL „Agro Mondial” a amenajat locuri de comerț și prestează servicii de piață doar pe o suprafață de 7 094 m.p., care și constituie suprafața pieței din care și a calculat taxa de piață în sumă de 95 886 lei.

Consideră că, sunt neîntemeiate afirmațiile IFPS expuse în decizia sa, în temeiul cărora a calculat taxa de piață din 28 403,9 m.p., deoarece suprafața pieței pe care sunt amplasate locuri de comerț și puse la dispoziția beneficiarilor constituie 7 094 m.p., iar restul suprafeței a fost atribuită pentru proiectarea și construirea unui centru comercial, pentru exploatarea parcării auto, pentru amenajarea complexă a teritoriului cu organizarea drumului de uz public și nu este amenajată cu locuri de comerț pentru a fi folosită în calitate de piață.

Astfel, în strictă corespundere cu prevederile art. 291 din Codul Fiscal, SRL „Agro Mondial” a calculat taxa de piață din suprafața totală a pieței, or recalcularea taxei de piață efectuată de pîrît din restul suprafeței, care nu constituie teritoriul pieței, este ilegală și contrară prevederilor art. 291 alin. (1) lit. f) din Codul Fiscal.

Drept urmare a celor invocate, incontestabil dovedesc că SRL „Agro Mondial” a activat cu respectarea strictă a legislației fiscale, iar la examinarea cazului de încălcare fiscală IFPS nu a clarificat dacă a avut loc într-adevăr o încălcare fiscală, ceea ce a dus la adoptarea și emiterea unui act administrativ ilegal în fond și contrar legii.

Prin încheierea Judecătorei Rîșcani mun. Chișinău din 10 iulie 2014, s-a conexasat cauza civilă nr. 3-1424/2014 la acțiunea reclamantului SRL „Agro Mondial” către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat privind anularea deciziei nr. 605 din 30 decembrie 2013, la cauza civilă nr. 41-3-3927-21032014, la acțiunea SRL „Agro Mondial” către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat privind anularea deciziei nr. 569 din 29 noiembrie 2013, aflată în procedură de examinare a judecătorului Lilia Lupașco, pentru a fi examinate într-o procedură unică. (f.d. 152)

Astfel, la 25 aprilie 2014 SRL „Agro Mondial” s-a adresat în instanța de judecată de contencios administrativ cu cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat solicitînd anularea deciziei nr. 605 din 30 decembrie 2013 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Agro Mondial” emisă de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat.

În motivarea acțiunii reclamanta SRL „Agro Mondial” a indicat că în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 4006 din 22 octombrie 2013, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a efectuat un control fiscal la fața locului prin metoda verificării faptice la SRL „Agro Mondial”, privind corectitudinea calculării, declarării și achitării TVA, cât și reflectării în evidența financiară a veniturilor din serviciile de piață prestate, pentru perioada fiscală septembrie 2013. Controlul a fost efectuat de la data de 03 octombrie 2013 pînă la 05 noiembrie 2013, prelungit pînă la 02 decembrie 2013.

În rezultatul controlului efectuat la 02 decembrie 2013 a fost întocmit Actul de control nr. 3-523783, în care Inspectoratul Fiscal Principal de Stat indică despre careva presupuse încălcări fiscale constatate în activitatea SRL „Agro Mondial”, care au dus la diminuarea TVA.

Prin Decizia nr. 605 din 30 decembrie 2013 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Agro Mondial”, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a dispus calcularea și încasarea la buget a sumei de 71 156 lei TVA, conform art. 228 alin. (2) al Codului Fiscal, s-a dispus aplicarea majorării de întârziere în sumă de 1 264 lei pentru neachitarea în termenii stabiliți a TVA, precum și s-a aplicat amendă în mărime de 21 347 lei pentru diminuarea TVA, și în mărime de 1 000 lei pentru întocmirea neconformă a dărilor de seamă pentru septembrie 2013.

Prin cererea prealabilă din 27 ianuarie 2014, SRL „Agro Mondial” a solicitat Inspectoratului Fiscal Principal de Stat revocarea în totalitate a Deciziei nr. 605 din 30 decembrie 2013 asupra cazului de încălcare a legislației.

Prin Decizia nr. 129 din 27 martie 2014, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a admis parțial cererea prealabilă și a modificat punctele I, II și lit. a) a pct. III din Decizia nr. 605 din 30 decembrie 2013 emisă de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat.

Punctul I din partea decisivă s-a modificat cu următorul conținut: „a calcula și a încasa la buget suma de 52 166 lei - taxa pe valoare adăugată diminuată; Punctul II din partea decisivă s-a modificat cu următorul conținut: „a aplica pentru neachitarea

în termenii stabiliți a TVA conform prevederilor alin. (2) art. 228 din Codul fiscal, majorare de întârziere în sumă de 931 lei; Litera a) a pct. III din partea decisivă s-a modificat cu următorul conținut „a) sumă de 15 649 lei pentru diminuarea TVA, conform alin. (4) art. 261 al Codului fiscal, (52166 lei\*30%)”.

SRL „Agro Mondial” consideră Decizia nr. 605 din 30 decembrie 2014 asupra cazului de încălcare a legislației emisă de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, ca fiind ilegală și neîntemeiată, emisă contrar prevederilor legii și urmează a fi anulată în totalitate.

În conformitate cu art. 26 alin. 1) al Legii contenciosului administrativ, actul administrativ poate fi anulat în tot sau în parte, în cazul în care este ilegal în fond ca fiind emis contrar prevederilor legii; ca fiind emis cu încălcarea competenței; ca fiind emis cu încălcarea procedurii stabilite.

Potrivit art. 95 alin. (1) al Codului Fiscal, obiecte impozabile constituie livrarea mărfurilor, serviciilor de către subiecții impozabili, reprezentând rezultatul activității lor de întreprinzător în Republica Moldova; importul mărfurilor în Republica Moldova, cu excepția mărfurilor de uz sau consum personal importate de persoane fizice, a căror valoare nu depășește limita stabilită de legislația în vigoare, importate de persoanele fizice; importul serviciilor în Republica Moldova.

În conformitate cu pct. 11 lit. d) al Hotărârii Guvernului nr. 955 din 21 august 2004 despre aprobarea Regulamentului tip de funcționare a piețelor, administrația pieței este obligată să asigure admiterea activității comerciale pentru persoanele juridice și fizice pe teritoriul pieței în baza licențelor respective și a patentelor de întreprinzător.

Astfel, conform pct. 2.2 a Contractului de servicii de piață, agentul economic nu are dreptul să înceapă activitatea comercială pînă nu va avea toate actele (autorizațiile, patenta, licența etc.) în modul stabilit de lege, respectiv și plata pentru locul de comerț este achitată doar pentru perioada de activitate.

În acest sens, menționează că în luna septembrie 2013, SRL „Agro Mondial” a avut livrări de servicii în valoare totală de 782 540 lei, fapt reflectat în evidenta contabilă la contul 6113, achitînd TVA aferentă în sumă de 130 423 lei, din care livrările serviciilor de piață în sumă de 726 508 lei, inclusiv TVA în sumă de 12 084 lei.

Menționează că SRL „Agro Mondial” dispune de evidența contabilă și a prezentat organului fiscal toate documentele de evidență contabilă solicitate spre control, ceea ce denotă că Inspectoratul Fiscal Principal de Stat nu a avut nici un temei legal prevăzut de art. 189 alin. (2) și 225 alin. (1) al Codului fiscal pentru determinarea impozitelor și taxelor prin surse și metode indirecte.

Specifică că art. 225<sup>1</sup> Cod fiscal, nu prevede explicațiile date de comercianți, drept bază de estimare a veniturilor și de calcul a obligațiilor fiscale, or Inspectoratul Fiscal Principal de Stat în lipsa cumulativă a condițiilor legale de estimare a veniturilor și obligațiilor fiscal neîntemeiat și ilegal a calculat TVA în sumă de 31 765 lei de la presupusele livrări impozabile.

Prin urmare, concluziile Inspectoratului Fiscal Principal de Stat privind determinarea livrărilor impozabile în luna septembrie 2013 în suma de 764 249 lei și calcularea TVA ca diminuată în sumă de 31 765 lei, bazate pe careva explicații date de comercianți consideră că sînt neîntemeiate și contrare prevederilor art. 189 alin.

(2), art. 225 și art. 225<sup>1</sup> al Codului fiscal.

La fel, consideră că sînt neîntemeiate și constatările Inspectoratului Fiscal Principal de Stat expuse în decizia contestată, în care indică că SRL „Agro Mondial” a prestat cu titlul gratuit comercianților servicii de amplasare a containerelor pentru depozitarea mărfurilor cu suprafața totală de 331 m.p., a diminuat venitul din vânzări aferent perioadei septembrie 2013 și respectiv valoarea impozabilă a livrării impozabile aferente perioadei fiscale august 2013 cu suma de 9 930 lei, concluzionînd că a fost diminuată TVA pentru perioada septembrie 2013 în sumă de 1 655 lei, deoarece serviciilor de amplasare a containerelor pentru depozitarea mărfurilor și inventarului sînt incluse în plata pentru locul de comerț plătită de fiecare comerciant în parte.

Astfel, SRL „Agro Mondial”, calculînd și declarînd TVA de la serviciile de piață, a vărsat la buget inclusiv și sumele TVA de la prestarea serviciilor de amplasare a containerelor pentru depozitarea mărfurilor și inventarului, care sînt incluse în plata pentru locul de comerț, iar prin decizia sa, Inspectoratul Fiscal principal de Stat a dispus încasarea repetată a TVA.

Prin Decizia nr. 605 din 30 decembrie 2013 asupra cazului de încălcare a legislației, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a efectuat recalcularea TVA aferentă livrărilor prin prisma relațiilor specifice, aplicînd tarifele medii la serviciile prestate comercianților care desfășoară activitatea în condiții similare, indicînd despre o presupusă diminuare a TVA cu suma de 18 990 lei.

Conform art. 12 alin. (1) al Legii cu privire la comerțul interior, în piețe se comercializează preponderent produse agricole, precum și produse alimentare și nealimentare, prin intermediul unităților comerciale amplasate în perimetrul lor, iar alin. (2) stabilește că Regulamentul de funcționare a piețelor se aprobă de Guvern.

Potrivit pct. 23 al Hotărîrii Guvernului despre aprobarea Regulamentului tip de funcționare a piețelor, administrația (proprietarul) pieței, în conformitate cu legislația în vigoare, stabilește costul locului de desfacere.

La stabilirea costului locului de desfacere se va ține cont de necesitatea asigurării accesului pe piață al diverselor categorii de vânzători, în mod prioritar al persoanelor care comercializează produse agricole cultivate pe terenul propriu.

După cum a fost constatat și în cadrul controlului fiscal SRL „Agro Mondial” prestează în bază de contract servicii de amplasare a locurilor pentru comerț în piață. La încheierea contractelor de servicii de piață cu beneficiarii (persoane fizice și juridice) SRL „Agro Mondial” încasează plata pentru locul de comerț, iar în vederea asigurării accesului pe piață a diferitor categorii de comercianți, cu fiecare comerciant în parte convin asupra mărimii plății pentru locul de comerț, fără a institui careva relații caracteristice cu anumiți beneficiari sau anumitor circumstanțe.

Prin urmare, plata pentru serviciile de piață convenite cu fiecare comerciant în parte și încasate de SRL „Agro Mondial” sînt în limitele și nu sînt mai mici decît cele stabilite prin Ordinul directorului SRL „Agro Mondial” nr. 1 din 29 martie 2013 cu privire la prețurile pentru locul de comerț, fiind stabilite pentru a asigura accesul pe piață, or Inspectoratul Fiscal Principal de Stat în mod eronat a calificat relațiile dintre SRL „Agro Mondial” și beneficiar drept relații specifice, concluziile fiind contrare art. 93 pct. 12), art. 99 al Codului Fiscal, pct.23 al Regulamentului tip de funcționare a piețelor și art. 667 alin. (1) Cod civil.

Menționează că SRL „Agro Mondial” a prezentat declarația TVA pentru perioada fiscală septembrie 2013 cu date veridice, care reflectă corect și real rezultatele activității sale și sumele TVA aferente livrărilor impozabile, iar sancțiunea aplicată sub formă de amendă în sumă de 1 000 lei pentru presupusa întocmire neconformă a dărilor de seamă este ilegală.

Astfel cele indicate mai sus incontestabil dovedesc că SRL „Agro Mondial” a activat cu respectarea strictă a legislației fiscale, iar la examinarea cazului de încălcare fiscală IFPS nu a clarificat dacă a avut loc într-adevăr o încălcare fiscală, ceea ce a dus la adoptarea și emiterea unui act administrativ ilegal în fond și contrar legii. (f.d. 117-120)

Prin încheierea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 17 septembrie 2014, pricina civilă la cererea de chemare în judecată a SRL „Agro Mondial” împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ nr. 3-1779/2014 a fost transmis pentru soluționarea chestiunii de conexare cu pricina civilă la cererea de chemare în judecată a SRL „Agro Mondial” împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ nr. 3-1325/2014 care se află în procedură de examinare la judecătorul Lilia Lupașco, cauzele fiind conexe prin încheierea Judecătoriei Rîșcani, mun. Chișinău din 26 ianuarie 2015. (f.d. 213, 228-229)

La data de 08 august 2014 reclamanta SRL „Agro Mondial” s-a adresat în instanța de judecată de contencios administrativ cu cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat solicitând a recunoaște ilegalitatea și a anula ca ilegală emisă contrar prevederilor legii Decizia nr. 55 din 28 martie 2014 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Agro Mondial” emisă de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat.

În motivarea acțiunii SRL „Agro Mondial” a indicat că, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 4132 din 23 ianuarie 2014, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a efectuat un control fiscal la fața locului prin metoda verificării faptice la SRL „Agro Mondial”, privind corectitudinea calculării, declarării și achitării TVA, cât și reflectării în evidența financiară a veniturilor din serviciile de piață prestate, pentru perioada fiscală octombrie - noiembrie 2013. Controlul a fost efectuat de la data de 29 ianuarie 2014 pînă la 31 ianuarie 2014.

În rezultatul controlului efectuat, la 31 ianuarie 2014 a fost întocmit Actul de control nr. 5-664335, în care Inspectoratul Fiscal Principal de Stat indică despre careva presupuse încălcări fiscale constatate în activitatea SRL „Agro Mondial”, care au dus la diminuarea TVA.

Ulterior la data de 24 martie 2014 a fost întocmit un act de control suplimentar nr. 3-533268 la actul de control nr. 5-664335 din 31 martie 2014, în care organul fiscal a indicat că, aplicînd tariful mediu pentru un metru pătrat a calculat TVA aferentă livrărilor de mărfuri și servicii în sumă totală de 34 708 lei, în rest prezumatele încălcări descrise în actul de control nr. 5-664335 au rămas valabile.

Prin Decizia nr. 55 din 28 martie 2014 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Agro Mondial”, recepționată la 02 aprilie 2014, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a dispus calcularea și încasarea la buget suma de 63 355 lei TVA, conform art. 228 alin. (2) al Codului fiscal s-a dispus aplicarea majorării de întârziere în sumă de 1 431 lei pentru neachitarea în termenii stabiliți a TVA, precum

și s-a aplicat amendă în mărime de 19 006 lei pentru diminuarea TVA și în mărime de 2 000 lei pentru întocmirea neconformă a dărilor de seamă pentru octombrie - noiembrie 2013.

Prin cererea prealabilă din 30 aprilie 2014, înaintată în ordinea art. 14 al Legii contenciosului administrativ, SRL „Agro Mondial” a solicitat Inspectoratului Fiscal Principal de Stat revocarea în totalitate a Deciziei nr. 55 din 28 martie 2014 asupra cazului de încălcare a legislației.

Prin Decizia nr. 248 din 04 iulie 2014, pe marginea contestației nr. 71 din 30 aprilie 2014 depusă de SRL „Agro Mondial” privind anularea Deciziei Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 55 din 28 martie 2014, recepționată de SRL „Agro Mondial” la 09 iulie 2014, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a considerat neîntemeiată contestația depusă și a obligat SRL „Agro Mondial” să execute Decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 55 din 28 martie 2014 asupra cazului de încălcare a legislației.

SRL „Agro Mondial” consideră Decizia nr. 55 din 28 martie 2014 asupra cazului de încălcare a legislației emisă de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, ilegală și neîntemeiată, emisă contrar prevederilor legii și urmează a fi anulată în totalitate.

Menționează că în luna octombrie 2013 SRL „Agro Mondial” a avut livrări de servicii în valoare totală de 658 775 lei, fapt reflectat în evidența contabilă la contul 6113, achitînd TVA aferentă în sumă de 131 755 lei.

În perioada fiscală noiembrie 2013, SRL „Agro Mondial” a avut livrări de servicii în valoare totală de 621 557,54 lei, fapt reflectat în evidența contabilă la contul 6113, achitînd TVA în sumă de 124 311 lei.

Conform art. 189 alin. (2) al Codului fiscal, dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor și a taxelor care urmau a fi vărsate în buget nu pot fi determinate din lipsă de evidență contabilă ori din cauza ținerii ei neconforme, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana cu funcție de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidență și/sau dările de seamă fiscale, organul fiscal calculează impozitele și taxele prin metode și surse indirecte, efectuînd ulterior recalcularea lor după stabilirea evidenței în conformitate cu legislația, sau după prezentarea documentelor respective.

Menționează că SRL „Agro Mondial” dispune de evidență contabilă, și a prezentat organului fiscal toate documentele de evidență contabilă solicitate spre control, ceea ce denotă că Inspectoratul Fiscal Principal de Stat nu a avut nici-un temei legal prevăzut de art. 189 alin. (2) și 225 alin. (1) al Codului Fiscal Pentru determinarea impozitelor și taxelor prin surse și metode indirecte.

Totodată, art. 225 alin. (2) al Codului fiscal stabilește metodele și sursele indirecte, iar art. 225<sup>1</sup> alin. (1) al Codului Fiscal, imperativ stabilește că drept bază pentru estimarea veniturilor din vânzări (prestări servicii) servesc livrările zilnice de mărfuri și servicii. Pentru aplicarea prevederilor din prezentul alineat este necesară respectarea cumulativă a următoarelor condiții: posturile fiscale au fost instituite cel puțin de două ori pe parcursul anului fiscal; perioadele de funcționare ale posturilor fiscale sînt de cel puțin 30 de zile calendaristice, iar diferența dintre perioadele de activitate este de cel puțin 60 de zile calendaristice; livrările de mărfuri și servicii în medie pe zi pînă la și între perioadele de funcționare a posturilor fiscale sînt mai

mici de 70% față de livrările medii pe zi înregistrate în perioadele de funcționare a posturilor fiscale.

Specifică că art. 225<sup>1</sup> Cod fiscal, nu prevede explicațiile date de comercianți, drept bază de estimare a veniturilor și de calcul a obligațiilor fiscale, or Inspectoratul Fiscal Principal de Stat în lipsa cumulativă a condițiilor legale de estimare a veniturilor și obligațiilor fiscal neîntemeiat și ilegal a calculat TVA în sumă de 25 337 lei, inclusiv: octombrie 2013 -12 654 lei, noiembrie 2013 - 12 683 lei de la presupusele livrări impozabile.

Prin urmare, concluziile Inspectoratului Fiscal Principal de Stat privind determinarea livrărilor impozabile în luna octombrie 2013 în sumă de 722 049 lei cu calcularea TVA ca diminuată în sumă de 12 654 lei și în perioada fiscală noiembrie 2013 în sumă de 684 972 lei cu calcularea TVA ca diminuată în sumă de 12 683 lei, bazate pe careva explicații date de comercianți sînt neîntemeiate și contrare prevederilor art. 189 alin. (2), art. 225 și art. 225<sup>1</sup> al Codului fiscal.

Sa invocat și faptul că sunt neîntemeiate și constatările Inspectoratului Fiscal Principal de Stat expuse în decizia contestată, în care indică că SRL „Agro Mondial” a prestat cu titlul gratuit comercianților servicii de amplasare a containerelor pentru depozitarea mărfurilor cu suprafața totală de 331 m.p., a diminuat venitul din vânzări aferent perioadei octombrie 2013, noiembrie 2013 și respectiv valoarea impozabilă a livrării impozabile aferente perioadei fiscale octombrie 2013 cu suma de 9 930 lei și noiembrie 2013, concluzionînd că a fost diminuată TVA pentru perioada octombrie 2013 în sumă de 1 655 lei, precum pentru perioada fiscală noiembrie 2013 cu suma 1 655 lei, iar în total 3 310 lei, deoarece serviciilor de amplasare a containerelor pentru depozitarea mărfurilor și inventarului sînt incluse în plata pentru locul de comerț plătită de fiecare comerciant în parte.

Astfel, SRL „Agro Mondial” calculînd și declarînd TVA de la serviciile de piață a vărsat la buget inclusiv și sumele TVA de la prestarea serviciilor de amplasare a containerelor pentru depozitarea mărfurilor și inventarului, care sînt incluse în plata pentru locul de comerț, iar prin decizia sa, Inspectoratul Fiscal principal de Stat a dispus încasarea repetată a TVA.

Prin Decizia nr. 55 din 28 martie 2014 asupra cazului de încălcare a legislației, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a efectuat recalcularea TVA aferentă livrărilor prin prisma relațiilor specifice, aplicînd tarifele medii la serviciile prestate comercianților care desfășoară activitatea în condiții similare, indicînd despre o presupusă diminuare a TVA în sumă totală de 34 708 lei, inclusiv octombrie 2013 - 17 521 lei și noiembrie 2013 - 17 187 lei, valoarea livrărilor impozabile constituind 63 355 lei, inclusiv octombrie 2013 - 31 830 lei, noiembrie 2013 - 31 525 lei.

Conform art. 12 alin. (1) al Legii cu privire la comerțul interior, în piețe se comercializează preponderent produse agricole, precum și produse alimentare și nealimentare, prin intermediul unităților comerciale amplasate în perimetrul lor, iar alin. (2) stabilește că Regulamentul de funcționare a piețelor se aprobă de Guvern.

Potrivit pct. 23 al Hotărîrii Guvernului despre aprobarea Regulamentului tip de funcționare a piețelor, administrația (proprietarul) pieței, în conformitate cu legislația în vigoare, stabilește costul locului de desfacere.

La stabilirea costului locului de desfacere se va ține cont de necesitatea asigurării accesului pe piață al diverselor categorii de vânzători, în mod prioritar al

persoanelor care comercializează produse agricole cultivate pe terenul propriu.

După cum după cum a fost constatat și în cadrul controlului fiscal SRL „Agro Mondial” prestează în bază de contract servicii de amplasare a locurilor pentru comerț în piață. La încheierea contractelor de servicii de piață cu beneficiarii (persoane fizice și juridice) SRL „Agro Mondial” încasează plata pentru locul de comerț, iar în vederea asigurării accesului pe piață a diferitor categorii de comercianți, cu fiecare comerciant în parte convin asupra mărimii plății pentru locul de comerț, fără a institui careva relații caracteristice anumitei beneficiar sau anumitor circumstanțe.

Prin urmare, plata pentru serviciile de piață convenite cu fiecare comerciant în parte și încasate de SRL „Agro Mondial” sînt în limitele și nu sînt mai mici decît cele stabilite prin Ordinul directorului SRL „Agro Mondial” nr. 1 din 29 martie 2013 cu privire la prețurile pentru locul de comerț, fiind stabilite pentru a asigura accesul pe piață, or Inspectoratul Fiscal Principal de Stat în mod eronat a calificat relațiile dintre SRL „Agro Mondial” și beneficiar drept relații specifice, concluziile fiind contrare art. 93 pct. 12), art. (99) al Codului fiscal, pct. 23 al Regulamentului tip de funcționare a piețelor și art. 667 alin. (1) Cod civil.

Astfel SRL „Agro Mondial” a prezentat declarația TVA pentru perioada fiscală octombrie - noiembrie 2013 cu date veridice, care reflectă corect și real rezultatele activității sale și sumele TVA aferente livrărilor impozabile, iar sancțiunea aplicată sub formă de amendă în sumă de 2 000 lei pentru presupusa întocmire neconformă a dărilor de seamă este ilegală.

S-a mai indicat că, incontestabil se dovedește că SRL „Agro Mondial” a activat cu respectarea strictă a legislației fiscale, iar la examinarea cazului de încălcare fiscală Inspectoratul Fiscal Principal de Stat nu a clarificat dacă a avut loc într-adevăr o încălcare fiscală, ceea ce adus la adoptarea și emiterea unui act administrativ ilegal în fond și contrar legii.

La 26 ianuarie 2015, SRL „Ostalagro” a depus cerere de intervenire în proces în calitate de intervenient accesoriu.

Prin încheierea protocolară a Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 27 ianuarie 2015, cererea SRL „Ostalagro” privind atragerea în proces în calitate de intervenient accesoriu a fost respinsă.

Prin hotărîrea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 12 martie 2015, cererea de chemare în judecată s-a admis integral, s-a declarat ilegală și s-a anulat decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 569 din 29 noiembrie 2013 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Agro Mondial”, c/f 1003600013813, s-a declarat drept ilegală și s-a anulat decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 605 din 30 decembrie 2013 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Agro Mondial”, c/f 1003600013813, s-a declarat ilegală și s-a anulat decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 55 din 28 martie 2014 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Agro Mondial”, c/f 1003600013813.

La 10 februarie 2015, SRL „Ostalagro” a declarat recurs, solicitînd casarea încheierii protocolare din 27 ianuarie 2015 cu emiterea unei noi încheieri privind admiterea demersul cu privire la atragerea în proces în calitate de intervenient accesoriu.

La 31 martie 2015, Inspectoratului Fiscal Principal de Stat a declarat apel,

solicitînd casarea hotărîrii primei instanțe cu emiterea unei noi hotărîri de respingere a acțiunii.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 01 iulie 2015, s-a respins apelul declarat de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat și s-a menținut hotărîrea Judecătoreiei Rîșcani mun. Chișinău din 12 martie 2015.

Prin decizia suplimentară a Curții de Apel Chișinău din 23 decembrie 2015, s-a respins recursul declarat de SRL „Ostalagro”, s-a menținut încheierea protocolară a Judecătoreiei Rîșcani mun. Chișinău din 27 ianuarie 2015.

La data de 06 mai 2016, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a declarat recurs împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 01 iulie 2015, solicitînd casarea integrală a acesteia și a hotărîrii primei instanțe, cu emiterea unei noi hotărîri de respingerea cererilor de chemare în judecată depuse de către SRL „Agro-Mondial”.

În motivarea recursului, recurentul a reiterat motivele de fapt și de drept invocate pe parcursul examinării cauzei în instanțele inferioare.

La 23 iunie 2016, SRL „Agro Mondial” a prezentat referință pe marginea recursului declarat, solicitînd declararea acestuia inadmisibil.

Examinînd temeiurile recursului, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție a RM consideră că recursul este inadmisibil din considerentele ce urmează.

În conformitate cu art. 434 alin. (1) CPC, recursul se declară în termen de 2 luni de la data comunicării hotărîrii sau a deciziei integrale.

În conformitate cu art. 433 lit. b) CPC, cererea de recurs se consideră inadmisibilă în cazul în care recursul este depus cu omiterea termenului de declarare prevăzut la art. 434.

Studiind materialele cauzei, Colegiul constată că Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a fost citat de către instanța de apel pentru ședința de judecată din 27 mai 2015, fapt confirmat prin avizul de recepție care demonstrează recepționarea citației la 07 mai 2015 (f.d. 70 vol. II). De asemenea, recipisa semnată de către reprezentantul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat (f.d. 80 vol. II), confirmă că apelantul a fost informat despre ședința de judecată din 01 iulie 2015, la care a fost emisă decizia contestată cu prezentul recurs și la care reprezentantul apelantului nu s-a prezentat.

În conformitate cu art. 205 alin. (4) CPC, dacă instanței judecătorești nu i s-a comunicat motivul neprezentării în ședință de judecată a participantului la proces citat legal sau dacă instanța consideră neîntemeiat motivul neprezentării, pricina se examinează în absența acestuia.

În conformitate cu art. 389 alin. (4) CPC, decizia integrală se întocmește în termen de 15 zile de la pronunțarea dispozitivului deciziei.

De asemenea, decizia motivată a instanței de apel a fost expediată în adresa părților (f.d. 106 vol. II).

Conform art. 56 alin. (3) CPC, participanții la proces sînt obligați să se folosească cu bună-credință de drepturile lor procedurale.

Reieșind din principiul enunțat mai sus, Colegiul menționează că apelantul, inițiind procedura în apel, urma să-și asume un rol activ în derularea procesului și să se intereseze despre soarta cererii de apel depuse. Totodată, acesta nu a

întreprins vreo acțiune în scopul obținerii copiei deciziei motivate.

Reieșind din considerentul că decizia contestată a fost emisă la **01 iulie 2015** (f.d. 86 vol. II), iar cererea de recurs a fost depusă abia la **06 mai 2016** (f.d. 120 vol. II), Colegiul consideră că recurentul a omis termenul prevăzut de lege pentru contestarea deciziei instanței de apel.

Prin urmare, recursul declarat de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat urmează a fi recunoscut drept inadmisibil.

Completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reiterează că, o astfel de soluție este compatibilă cu respectarea standardelor înserate în Convenția Europeană pentru Apărarea Drepturilor Omului și a Libertăților Fundamentale, având în vedere că prelungirea nejustificată a termenului pentru exercitarea recursului ar împiedica rămânerea irevocabilă, ca urmare a expirării termenului de atac, a hotărârii judecătorești și ar leza, în acest mod, principiul securității raporturilor juridice.

În susținerea opiniei enunțate, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție invocă și hotărârea Curții Europene a Drepturilor Omului în speța Ponomaryov contra Ucrainei din 03 aprilie 2008, definitivă din 29 septembrie 2008, unde se notează că, deși în speță nu este vorba despre desființarea unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile în urma admitterii unei căi extraordinare de atac în lumina unor circumstanțe nou descoperite, ci de redeschiderea unui proces prin repunerea în termenul de introducere a unei căi ordinare de atac, totuși, reînnoirea acestui termen pentru motive neconvingătoare, reprezintă o soluție care ar putea înfrînge principiul securității raporturilor juridice într-un mod similar cu o cale extraordinară de atac.

În conformitate cu art. art. 269-270, 433 lit. b), 440 CPC, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție,

### **d i s p u n e**

Recursul declarat de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat se consideră inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă din momentul emiterii.

Președintele completului,  
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

Judecătorii

Galina Stratulat

Ion Druță