

Dosarul nr. 3ra-289/19

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Buiucani (C. Valah)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (L. Bulgac, G. Dașchevici și S. Gîrbu)

D E C I Z I E

22 mai 2019

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței, judecător
judecătorii

Valeriu Doagă
Nina Vascan
Iurie Bejenaru
Tamara Chișca Doneva
Nicolae Craiu

examinând recursul depus de către Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată,

în cauza civilă, la cererea de chemare în judecată depusă de către Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei din 22 noiembrie 2018 a Curții de Apel Chișinău, prin care a fost admis apelul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat, casată hotărârea din 4 iunie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Buiucani, fiind emisă o nouă hotărâre,

c o n s t a t ă:

Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată a depus cerere de chemare în judecată la 31 mai 2017 împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

Reclamanta în motivarea pretențiilor a indicat că la 3 februarie 2017 pârâtul a efectuat un control fiscal în privința sa, întocmind în acest sens Actul de control fiscal total nr. 5-80627, -628, -629 din 3 februarie 2017, în care a stabilit abateri și încălcări comise de reclamant ce au dus la micșorarea impozitelor/taxelor la buget

S-a indicat în Actul de control că:

- a fost diminuat venitul impozabil pentru anul 2014 cu 4 949 144 de lei, respectiv impozitul pe venit cu 593 897 de lei;
- a fost diminuat venitul impozabil pentru anul 2015 cu 8 853 613 de lei, respectiv impozitul pe venit cu 1 062 434 de lei;
- a fost majorate pierderile fiscale pentru anul 2014 cu 3 210 626 de lei și pentru anul 2015 cu 11 032 486 de lei;

- a fost diminuată TVA aferentă bugetului cu 1 717 554 de lei, inclusiv pentru L/09/2015 cu 197 750 de lei, pentru L/12/2015 cu 131 327 de lei, pentru L/06/2016 cu 35 815 de lei, pentru L/07/2016 cu 170 715 de lei;
- a fost întocmită cu date neautentice declarația privind impozitul pe venit pentru anul 2014 și 2015, declarația privind TVA pentru L/09/2015, L/12/2015, L/06/2016 și L/07/2016;
- nu a fost achitat în termen legal impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător și taxa pe valoare adăugată.

Reclamanta a precizat că nefiind de acord cu Actul de control a depus Dezacordul nr. 17 din 17 februarie 2017, prin care a solicitat revizuirea Actului și emiterea unei decizii privind lipsa încălcărilor fiscale din partea sa.

Ulterior, organul fiscal a emis decizia nr. 29 din 3 martie 2017, prin care a dispus încasarea la buget sumele impozitelor/taxelor calculate în rezultatul controlului și anume 1 656 331 de lei, impozit pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat pentru A/2014 și A/2015; 56 331 de lei, impozit pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat pentru A/2014 și A/2015; 1 717 554 de lei, TVA diminuată; majorarea de întârziere în sumă de 418 374 de lei, pentru neachitarea impozitului pe venit pentru A/2014 și A/2015; 408 173 de lei, pentru neachitarea TVA; sancțiuni sub formă de amendă pentru încălcările legislației și anume 496 899 de lei, în mărime de 30%, pentru diminuarea impozitului pe venit pentru anul 2014 și 2015; 515 266 de lei amendă în mărime de 30% pentru diminuarea taxei pe valoare adăugată; 6 000 de lei, pentru prezentarea cu date neveridice a dărilor de seamă în care au apărut suplimentar obligații față de buget, a declarațiilor privind impozitul pe venit pentru A/2014 și A/2015, declarațiilor privind TVA pentru L/09/2015, L/12/2015, L/06/2016, L/07/2016; 57 328 de lei, pentru neplata în termenele stabilite a impozitului pe venit în rate pentru A/2014 și A/2015.

S-a specificat că pentru a evita executarea deciziei nr. 29 din 3 martie 2017 și a găsi modalitatea optimă de asigurare a executării obligației fiscale fără a periclita activitatea companiei, a depus o cerere la 20 martie 2017 prin care a solicitat suspendarea executării deciziei respective, cu aplicarea după caz a măsurilor alternative prevăzute de lege, însă la 21 martie 2017 pârâtul a întocmit Actul de sechestru ca măsură de asigurare a stingerii obligației fiscale în valoare de 5 280 601 de lei, în baza Hotărârii IFPS nr. 1 din 21 martie 2017.

Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată a relatat că la 6 aprilie 2017 a depus cerere prealabilă la decizia nr. 29 din 3 martie 2017, prin care a solicitat anularea acesteia, anularea Actului de control fiscal total nr. 5-680627 , -628, -629 din 3 februarie 2017 și emiterea unei noi decizii privind constatarea lipsei încălcărilor reclamantului în perioada de activitate 1 ianuarie 2012 – 31 octombrie 2016.

Prin decizia nr. 21 din 4 mai 2017 a fost respinsă cererea prealabilă și menținută decizia nr. 29 din 3 martie 2017, ceea ce a determinat reclamanta să înainteze prezenta acțiune în judecată privind anularea actelor administrative.

Referitor la legalitatea deciziei IFPS nr. 29 din 3 martie 2017, reclamanta a precizat că a anexat probe la dezacordul nr. 17 din 17 februarie 2017 ce confirmă legalitatea activității desfășurate, însă pârâtul nu le-a luat în considerație și nici nu

s-a expus asupra substratului factologic prezentat, de aceea consideră că dezacordul a fost examinat superficial, fără o abordare în detaliu a tuturor argumentelor expuse, fapt pentru care decizia contestată nu conține nici un motiv plauzibil pentru respingerea argumentelor indicate.

Consideră Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată că acest fapt probează incompetența organului fiscal și atitudinea neglijentă față de drepturile și interesele contribuabilului.

S-a accentuat că pe tot parcursul activității a dat dovadă de comportament fiscal ireproșabil, iar conform Ordinului IFPS nr. 1390 din 15 decembrie 2016 (Monitorul Oficial nr.459-471 din 13 decembrie 2016), Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată a fost inclusă în Lista agenților economici Contribuabili mari (persoane juridice) pentru anul 2017, merite ce se datorează activității transparente conform legislației și fără abateri, respectiv până în prezent reclamanta nu a fost supusă unor sancțiuni de ordin fiscal, fapt pentru care se află în topul primelor 300 de companii cu statut de Contribuabil mare din Republica Moldova.

A solicitat Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată:

- anularea Actului de control fiscal total al IFPS nr. 5-680627, - 628, -629 din 3 februarie 2017, desfășurat în perioada 14 decembrie 2016 – 23 decembrie 2016 și 30 ianuarie 2017 – 3 februarie 2017, pentru perioada de activitate 1 ianuarie 2012 – 31 octombrie 2016;

- anularea deciziei IFPS nr. 29 din 3 martie 2017, asupra cazului de încălcare a legislației, comisă de către Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată;

- anularea deciziei SFS nr. 21 din 4 mai 2017, pe marginea contestației depuse de agentul economic Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată, împotriva deciziei IFPS nr. 29 din 3 martie 2017;

- repunerea agentului economic Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată, în situația anterioară emiterii deciziei nr. 29 din 3 martie 2017 (restituirea sumelor încasate de către organul fiscal prin intermediul ordinelor INCASO).

Prin hotărârea din 4 iunie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Buiucani, a fost admisă cererea de chemare în judecată depusă de către Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

S-a dispus anularea Actului de control fiscal total nr. 5-680627, - 628, -629 din 3 februarie 2017, emis de Inspectoratul Fiscal de Stat, efectuat în perioada 14 decembrie 2016 – 23 decembrie 2016 și 30 ianuarie 2017 – 3 februarie 2017 la Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată pentru perioada de activitate 1 ianuarie 2012 – 31 octombrie 2016.

S-a dispus anularea deciziei nr. 29 din 3 martie 2017 emisă de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației în privința Întreprinderii cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată.

S-a dispus anularea deciziei nr. 21 din 4 mai 2017 emisă de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea contestației depuse de Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată împotriva deciziei nr. 29 din 3 martie 2017 emisă de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat.

A fost repusă Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată în situația anterioară emiterii deciziei nr. 29 din 3 martie 2017 emisă de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, cu restituirea sumelor încasate de organul fiscal prin intermediul ordinelor INCASO (f.d. 130, 133-150, vol. II).

Pentru a hotărî astfel, instanța de judecată a considerat că probele anexate la dosar justifică pretențiile invocate în acțiune.

Manifestând dezacord față de hotărârea primei instanțe, Serviciului Fiscal de Stat la 19 iunie 2018, a contestat-o cu apel solicitând casarea hotărârii instanței de fond, cu pronunțarea unei noi hotărâri prin care acțiunea sa fie respinsă integral.

Prin decizia din 22 noiembrie 2018 a Curții de Apel Chișinău, a fost admis apelul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat, casată hotărârea din 4 iunie 2018 a Judecătorei Chișinău, sediul Buiucani, fiind emisă o nouă hotărâre, prin care cererea de chemare în judecată depusă de către Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ a fost respinsă ca neîntemeiată (f.d. 196, 197-204, vol. II).

Pentru a decide astfel, instanța de apel a concluzionat că prima instanță nu a elucidat toate circumstanțele pricinii, nu a apreciat obiectiv și sub toate aspectele probele administrate la dosar și în consecință a fost emisă o soluție incorectă.

Invocând ilegalitatea deciziei instanței de apel, Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată, la 21 ianuarie 2019, a contestat-o cu recurs solicitînd admiterea acestuia, casarea deciziei instanței de apel, cu menținerea hotărârii primei instanțe.

În motivarea recursului s-a invocat că instanța de apel, nu a constatat toate circumstanțele importante pentru soluționarea corectă a cauzei, fiind încălcate normele de drept procedural și aplicate eronat normele de drept material.

Totodată, recurenta a accentuat că instanța de fond a examinat sub toate aspectele litigiul, a constatat cu probe veridice și suficiente legalitatea acțiunii înaintate și a motivat concluziile sale într-o măsură perfectă, într-un final fiind una legală, întemeiată și motivată, iar instanța de apel superficial, luând ca reper poziția Serviciului Fiscal de Stat, a emis o nouă hotărâre neîntemeiată și nefondată.

Instanța de recurs, menționează că la 1 aprilie 2019 a intrat în vigoare Codul administrativ, consideră oportun de a reliefa prevederile art. 258 alin. (3) din Codul respectiv, care statuează expres că procedurile de contencios administrativ inițiate pînă la intrarea în vigoare a prezentului cod se vor examina în continuare, după intrarea în vigoare a prezentului cod, conform prevederilor prezentului cod. Prin derogare, admisibilitatea unei astfel de acțiuni în contenciosul administrativ se va face conform prevederilor în vigoare pînă la intrarea în vigoare a prezentului cod. Prevederile prezentului alineat se vor aplica corespunzător pentru procedurile de apel, de recurs și de contestare cu recurs a încheierilor judecătorești.

Astfel, potrivit art. 434 Cod de procedură civilă, recursul se declară în termen de 2 luni de la data comunicării hotărârii sau a deciziei integrale. Termenul de 2 luni este termen de decădere și nu poate fi restabilit.

Instanța de recurs constată că la dosar este atașată scrisoarea Curții de Apel Chișinău din 9 ianuarie 2019, prin care a fost expediată în adresa părților copia deciziei instanței de apel (f.d. 205, vol. II), însă la dosar nu sunt anexate probe care ar certifica data recepționării de către recurent a copie deciziei recurate.

Prin urmare, Colegiul consideră că recursul a fost declarat în termen.

Copia recursului a fost expediată în adresa intimatului la 6 februarie 2019, iar la 22 februarie 2019, în adresa Curții Supreme de Justiție a parvenit referința prin care Serviciul Fiscal de Stat a solicitat respingerea recursului.

Prin încheierea din 20 martie 2019 a Curții Supreme de Justiție recursul declarat de către Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată a fost considerat admisibil.

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

În conformitate cu art. 444 Cod de procedură civilă, recursul se examinează fără înștiințarea participanților la proces. Completul din 5 judecători decide asupra oportunității invitării tuturor participanților sau a reprezentanților acestora pentru a se pronunța cu privire la problemele de legalitate invocate în cererea de recurs.

Examinând recursul, prin prisma materialelor administrate la dosar, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție, consideră necesar de a casa integral decizia instanței de apel, cu menținerea hotărârii primei instanțe.

În favoarea concluziei enunțate se invocă următoarele argumente.

În conformitate cu prevederile art. 445 alin. (1) lit. f) Cod de procedură civilă, instanța de recurs, după ce judecă recursul este în drept să admită recursul, să caseze decizia instanței de apel și să mențină hotărârea primei instanțe.

Actele pricinii certifică faptul că la 31 mai 2017 Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, prin care a solicitat anularea Actului de control fiscal total al IFPS nr. 5-680627, - 628, -629 din 3 februarie 2017, desfășurat în perioada 14 decembrie 2016 – 23 decembrie 2016 și 30 ianuarie 2017 – 3 februarie 2017, pentru perioada de activitate 1 ianuarie 2012 – 31 octombrie 2016; anularea deciziei IFPS nr. 29 din 3 martie 2017, asupra cazului de încălcare a legislației, comisă de către Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată; anularea deciziei SFS nr. 21 din 4 mai 2017, pe marginea contestației depuse de agentul economic Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată, împotriva deciziei IFPS nr. 29 din 3 martie 2017 și repunerea agentului economic Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată, în situația anterioară emiterii deciziei nr. 29 din 3 martie 2017 (restituirea sumelor încasate de către organul fiscal prin intermediul ordinelor INCASO).

Judecând cauza dată, prima instanță prin hotărârea din 4 iunie 2018 a admis cererea de chemare în judecată depusă de către Întreprinderea cu Capital Străin

„Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ. A anulat Actul de control fiscal total nr. 5-680627, - 628, -629 din 3 februarie 2017, emis de Inspectoratul Fiscal de Stat, efectuat în perioada 14 decembrie 2016 – 23 decembrie 2016 și 30 ianuarie 2017 – 3 februarie 2017 la Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată pentru perioada de activitate 1 ianuarie 2012 – 31 octombrie 2016, a anulat decizia nr. 29 din 3 martie 2017 emisă de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației în privința Întreprinderii cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată, a anulat decizia nr. 21 din 4 mai 2017 emisă de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea contestației depuse de Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată împotriva deciziei nr. 29 din 3 martie 2017 emisă de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, a repus Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată în situația anterioară emiterii deciziei nr. 29 din 3 martie 2017 emisă de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, cu restituirea sumelor încasate de organul fiscal prin intermediul ordinelor INCASO.

Ulterior, instanța de apel, prin decizia din 22 noiembrie 2018 a admis apelul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat, a casat hotărârea din 4 iunie 2018 a Judecătorei Chișinău, sediul Buiucani, emițând o nouă hotărâre, prin care a respins ca neîntemeiată cererea de chemare în judecată depusă de către Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

Analizând respectarea normelor de drept procedural, instanța de recurs remarcă faptul că în dosar lipsește ultima filă a procesului verbal al ședinței de judecată a primei instanțe din 4 iunie 2018.

Pentru elucidarea acestui incident de procedură, prin prisma jurisprudenței constante a Curții Europene a Drepturilor Omului, care indică faptul că nu poate fi anulată o hotărâre legală în baza unor temeuri formale, Colegiul a desfășurat la 15 mai 2019 ședință publică, cu participarea părților antrenate în proces.

În ședința de judecată respectivă s-au prezentat reprezentanții Întreprinderii cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată, avocatul Mardari Valentin, împuternicit prin mandatul nr. 1353321 din 7 mai 2019 și Vizitiu Iulia în baza procurii din 15 iunie 2018, valabilitatea căreia a fost verificată.

Reprezentantul Serviciului Fiscal de Stat, în ședința de judecată din 15 mai 2019, nu s-a prezentat fiind citat legal.

Astfel, părțile prezente în ședința de judecată publică din 15 mai 2019 au confirmat faptul deliberării și pronunțării dispozitivului hotărârii din 4 iunie 2018 a Judecătorei Chișinău, sediul Buiucani, în ședință publică, cu participarea părților, cărora li s-a respectat drepturile procedurale stabilite prin Lege.

În continuare, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție, examinând situația de fapt din speța dată, în raport cu normele de drept material pertinente speței, punctează că concluzia primei instanțe despre necesitatea admiterii acțiunii depuse de către Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată este justă, ea având la bază cumulul dovezilor administrate în cadrul dezbaterilor judiciare, cărora le-a

fost dată aprecierea juridică cuvenită, în conformitate cu prevederile art. 130 Cod de procedură civilă. Actul de dispoziție a primei instanțe a fost adoptat cu respectarea normelor de procedură și cu aplicarea corectă a normelor de drept material.

În susținerea poziției respective instanța de recurs menționează că potrivit actelor administrate la dosar, Inspectoratul Fiscal de Stat la 3 februarie 2017 a emis Actul de control fiscal total nr. 5-680627 (prelungit pe blanchetele nr. nr. 5-680628 și 5-680629) în privința Întreprinderii cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată pentru perioada de activitate 1 ianuarie 2012 – 31 octombrie 2016.

Se distinge din Actul de control precitat că pârâtul-intimat a constatat că reclamanta-recurentă a comis abateri și încălcări ce au condus la micșorarea impozitelor și taxelor la bugetul de stat prin diminuarea venitului impozabil pentru anii 2014 și 2015, respectiv a impozitului pe venit; majorarea pierderilor fiscale pentru a anii 2014 și 2015; diminuarea TVA aferentă bugetului pentru lunile de referință din anii 2015, 2016; întocmirea cu date neautentice Declarația privind impozitul pe venit pentru anul 2014, 2015 și Declarația privind TVA pentru luna septembrie și decembrie 2015, luna iunie și iulie 2016; neachitarea în termen legal impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător și TVA.

Colegiul specifică faptul că la 17 februarie 2017, Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată a depus dezacordul nr. 17 la Actul de control fiscal nr. 5-680627 din 3 februarie 2017, în care a solicitat revizuirea constatărilor expuse în Act și emiterea deciziei privind lipsa încălcărilor din partea reclamantului.

Ulterior, prin decizia nr. 29 din 3 martie 2017, Inspectoratul Fiscal de Stat a decis încasarea la buget din contul Întreprinderii cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată impozitele și taxele calculate în rezultatul controlului fiscal efectuat și majorările de întârziere, inclusiv aplicarea sancțiunii sub formă de amendă pentru încălcarea legislației fiscale.

La 20 martie 2017, reclamanta-recurentă a depus o cerere privind suspendarea executării deciziei nr. 29 din 3 martie 2017, însă pârâtul-intimat a emis hotărârea nr. 1 din 21 martie 2017 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale și Actul de sechestru ca măsură de asigurare a stingerii obligației fiscale.

Instanța de recurs precizează că la 6 aprilie 2017, Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată s-a adresat Inspectoratului Fiscal de Stat cu cerere prealabilă prin care a solicitat anularea deciziei nr. 29 din 3 martie 2017 și Actului de control fiscal total nr. 5-680627 din 3 februarie 2017, cu emiterea unei noi decizii privind constatarea lipsei încălcărilor din partea Întreprinderii cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată pentru perioada de activitate 1 ianuarie 2012 – 31 octombrie 2016, însă, ca rezultat pârâtul-intimat la 4 mai 2017 a emis decizia nr. 21, prin care a respins cererea prealabilă și a menținut decizia nr. 29 din 3 martie 2017.

Colegiul, prin prisma circumstanțelor de fapt constatate în speța dată, coroborate cu probele anexate la dosar, consideră oportun de a reitera prevederile art. 1 din Legea contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000, care statuează expres că contenciosul administrativ ca instituție juridică are drept scop

contracararea abuzurilor și exceselor de putere ale autorităților publice, apărarea drepturilor persoanei în spiritul legii, ordonarea activității autorităților publice, asigurarea ordinii de drept. Orice persoană care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, de către o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri, se poate adresa instanței de contencios administrativ competente pentru a obține anularea actului, recunoașterea dreptului pretins și repararea pagubei ce i-a fost cauzată.

Potrivit art. 16 alin. (1) din Legea citată, persoana care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, printr-un act administrativ și nu este mulțumită de răspunsul primit la cererea prealabilă sau nu a primit nici un răspuns în termenul prevăzut de lege, este în drept să sesizeze instanța de contencios administrativ competentă pentru anularea, în tot sau în parte, a actului respectiv și repararea pagubei cauzate.

Conform art. 24 alin. (3) din Legea contenciosului administrativ, la examinarea în instanța de contencios administrativ a cererii în anulare, sarcina probațiunii este pusă pe seama pârâtului, iar în materie de despăgubire, sarcina probațiunii revine ambelor părți.

Prin urmare, instanța de recurs constată temeinicia poziției primei instanțe prin care a concluzionat că sunt întemeiate pretențiile reclamantei-recurente expuse în cererea de chemare în judecată depusă de către Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

Referitor la anularea Actului de control fiscal total nr. 5-680627 din 3 februarie 2017, prin care pârâtul-intimat a stabilit că reclamanta a comis încălcări de natură fiscală la deducerea neîntemeiată a cheltuielilor în declarația impozitului pe venit pentru anul 2015 și trecerea neîntemeiată în cont a TVA, pentru lunile de referință în anii 2015, 2016, micșorând impozitele și taxele la buget, prima instanța corect a reținut că pârâtul-intimat neîntemeiat a conchis că reclamanta-recurentă a diminuat venitul impozabil pentru anul 2015 cu 7 555 119 de lei, ca rezultat a deducerii neîntemeiate în scopuri fiscale a cheltuielilor ce țin de prestarea de către Societatea cu Răspundere Limitată „Studexan” a serviciilor de publicitate și marketing.

Astfel, instanța de recurs menționează că în Actul de control pârâtul-intimat a indicat că cheltuielile reclamantului nu sunt necesare și ordinare activității de întreprinzător. Facturile fiscale nu au fost eliberate pentru faptele economice care se înscriu în acestea. Documentele primare nu conțin mențiunea perioadei în care au fost prestate, specificul serviciilor care se pretind a fi deduse de reclamant nu puteau fi realizate într-o zi, documentele primare au fost semnate prin facsimil, serviciile nu au fost prestate de către persoanele menționate în facturi și Societatea cu Răspundere Limitată „Studexan” nu dispune de documentele care să descrie serviciile prestate, în care perioadă au fost prestate și în ce cantitate. Conducătorul și fondatorul Societății cu Răspundere Limitată „Studexan”, Tabac Victor, nu recunoaște semnarea facturilor și prestarea serviciilor Întreprinderii cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată.

Totodată, pârâtul-intimat și-a întemeiat concluziile expuse în Actul de control fiscal total nr. 5-580627 din 3 februarie 2017 la lit. b), pct. 1 și 2, în baza următoarelor constatări.

Deduceri s-au efectuat în temeiul unor facturi fiscale documentate din numele Societății cu Răspundere Limitată „Studexan” în calitate de „executant”, prestate pentru Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată și a indicat precum că reclamantul a dedus cheltuieli ce nu sunt necesare și ordinare activității de întreprinzător, acestea fiind costul serviciilor de monitorizare a activităților de marketing pe piața Republicii Moldova a mărcilor comerciale „Bomba”, „Alina Electronic”, „Maximum” și servicii de asigurare a amplasării de reclamă pe diverse site-uri, prestate de Societatea cu Răspundere Limitată „Studexan”.

Totodată, în Actul de control pârâtul-intimat a stabilit anumite încălcări ce nu sunt comise de Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată, dar de Societatea cu Răspundere Limitată „Studexan” și anume că acest din urmă agent economic nu dispune de documente care să descrie serviciile prestate, în ce perioadă și cantitate au fost prestate, care este contribuția serviciilor procurate la activitatea le întreprinzător desfășurată; în perioada pentru care tranzacțiile respective au fost documentate nu a dispus de resurse materiale și personale pentru prestarea de servicii, iar potrivit explicației depuse de administratorul și fondatorul Societății cu Răspundere Limitată „Studexan”, Tabac Victor, acesta nu a semnat careva facturi fiscale, nu a prestat servicii, nu a semnat acte de predare primire a serviciilor, nu cunoaște despre agentul economic Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată și tranzacțiile încheiate cu această companie.

La cele constate în privința Societății cu Răspundere Limitată „Studexan”, pârâtul-intimat a indicat aplicabilitatea Regulamentului cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 77 din 30 ianuarie 2008.

Prin urmare, pârâtul-intimat a concluzionat că facturile fiscale nu au fost eliberate pentru faptele economice care se înscriu în acestea, respectiv cheltuielile deduse conform acestor facturi fiscale nu sunt cheltuieli ordinare și necesare, deoarece nu se referă la cheltuieli aferente tranzacțiilor înscrise și nu au fost prestate de persoanele menționate.

În consecință, pârâtul-intimat a stabilit că nu pot fi acceptate spre deduceri costul serviciilor în sumă de 7 555 119 de lei, procurate în anul 2015 în baza facturilor fiscale eliberate în adresa reclamantei-recurente, ci se ajustează în scopuri fiscale ca și cheltuieli neconfirmate documentar, iar prin aceasta reclamanta-recurentă a diminuat venitul impozabil în anul 2015 cu 7 555 119 de lei, astfel încălcând art. 24 alin. (1) și (10) Cod fiscal și art. 19 alin. (2) și (6) lit. g) din Legea contabilității.

Totodată, pârâtul-intimat a mai indicat că la verificarea corectitudinii calculării impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător a constatat că potrivit Contractului de procurare-vânzare a întreprinderii din 1 decembrie 2013, Societatea cu Răspundere Limitată „Profil Construcția” a transmis Întreprinderii cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată rețeaua

de magazine cu marca Fox Mart (cu titlu gratuit) în afară de active, înstrăinarea cărora urma a fi efectuată în baza livrărilor cu întocmirea facturilor fiscale, iar prin amendamentele la acest contract, Societatea cu Răspundere Limitată „Profil Construcția” a cesionat datoriile către nerezidenți.

Prin prisma circumstanțelor enunțate, pârâțul-intimat a conchis că odată cu cesiunea creanței cesionarul dobândește calitatea de creditor, iar cheltuielile aferente cesionării datoriei nu pot fi deduse și nu pot fi calificate ca și cheltuieli ordinare și necesare suportate de contribuabil exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

Organul fiscal a mai accentuat că diferența de curs valutar formată la cesionarea sumelor date a generat pierderi pentru perioada anului 2014 în sumă de 8 188 879 de lei și pentru anul 2015 în sumă de 12 367 913 de lei, iar prin aceasta contribuabilul a dedus neîntemeiat cheltuielile aferente diferenței de curs valutar pentru anul 2014 în sumă de 8 188 879 de lei și pentru anul 2015 de 12 367 913 de lei.

Încălcările menționate la pct. 1-2 din Actul de control au generat diminuarea venitului impozabil în 2014 cu 4 949 144 de lei și s-a diminuat impozitul pe venit în anul 2014 cu 593 897 de lei, iar majorarea pierderilor fiscale cu 3 210 626 de lei, s-a diminuat venitul impozabil în 2015 cu 8 853 613 de lei, s-a diminuat impozitul pe venit în 2015 cu 1 062 434 de lei, iar majorarea pierderilor fiscale cu 11 032 486 de lei.

Prin urmare, pârâțul-intimat a conchis în privința reclamantei - recurente că a prezentat date neautentice în declarația cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale 2014 – 2015, încălcând astfel art. 8 alin. (2), lit. c), 185 alin. (5) Cod fiscal și Hotărârea Guvernului nr. 596 din 13 august 2012 privind declarația persoanei juridice cu privire la impozitul pe venit, a încălcat prevederile legale prin neplata în termenele stabilite a impozitului pe venit diminuat, pentru care se calculează majorare de întârziere conform art. 228 alin. (2) Cod fiscal, nu a achitat impozitul pe venit în rate, încălcând astfel art. 84 alin. (1) Cod fiscal.

Astfel, analizând concluziile expuse în Actul de control nr. 5-680627 din 3 februarie 2017, prima instanță corect a reținut următoarele:

Cu referire la concluziile expuse la lit. b), pct. 1 din Actul de control precizat, precum că reclamantul a dedus neîntemeiat în declarația impozitului pe venit pentru anul 2015 cheltuieli care nu au fost necesare și ordinare suportate exclusiv în activitatea de întreprinzător, se atestă aplicabilitatea prevederilor art. 24 alin. (1) Cod fiscal, care statuează expres că se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

Potrivit pct. 39 din Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit, aprobat prin Hotărârii Guvernului nr. 77 din 30 ianuarie 2008 cu privire la aprobarea unor regulamente, în componența deducerilor se includ: a) cheltuielile ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

Conform art. 6 din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi nr. 845 din 3 ianuarie 1992, întreprinderea, în conformitate cu legislația în vigoare, are

dreptul: [...] să utilizeze, în cadrul activității sale, orice resurse, inclusiv naturale, informative și intelectuale; să-și stabilească, în mod independent, genurile de activitate, să-și formeze programul de producție, să-și aleagă furnizorii și beneficiarii producției fabricate (lucrărilor și serviciilor prestate), să execute, pe bază de contract, lucrări la comanda statului; să stabilească prețurile și tarifele la producția fabricată (lucrările și serviciile prestate) [...].

Conform art. 8 din Legea citată, Statul creează tuturor întreprinderilor condiții juridice și economice egale de gospodărire, garantează respectarea drepturilor și intereselor lor legitime, contribuie la dezvoltarea concurenței libere, conștiincioase între aceștia, le asigură posibilități egale de a folosi resurse tehnico-materiale, naturale, de muncă, financiare și informative neadmițând monopolizarea piețelor acestor resurse, și reglementează activitatea de antreprenoriat în baza legislației în vigoare.

Coroborând circumstanțele cauzei la normele de drept citate, prima instanța just a concluzionat că este întemeiată pretenția reclamantei-recurente privind anularea Actului de control nr. 5-680627 din 3 februarie 2017 și pe cale de consecință actele administrative emise ulterior, la baza cărora a stat acest Act de control, pe care reclamantul le contestă în prezenta acțiune.

Instanța de recurs precizează că în cazul societăților care desfășoară activitate de întreprinzător, necesitatea beneficiii de servicii de monitorizare a activităților de marketing și a celor de publicitate este caracteristică activității comerciale și este legată de activitatea de întreprinzător.

Or, aceasta se justifică prin obiectivele pe care Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată le-a fixat la momentul fondării și anume creșterea volumului vânzărilor și obținerea de venituri în acest sens prin tehnici ce țin de promovarea produselor și cunoașterea mediului concurențial, tehnici fără de care este imposibil de a avea succes în afaceri.

Totodată, prima instanță corect a reținut că drepturile și obligațiile organului fiscal sunt prevăzute în Codul fiscal, din care rezultă că nu intră în competența pârâtului-intimat să stabilească pentru o persoană juridică cu capital privat care ar fi tranzacțiile ordinare și necesare unui anumit tip de activitate.

Sau potrivit art. 1 din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi nr. 845 din 3 ianuarie 1992, antreprenoriat este activitatea de fabricare a producției, executare a lucrărilor și prestare a serviciilor, desfășurată de cetățeni și de asociațiile acestora în mod independent, din proprie inițiativă, în numele lor, pe riscul propriu și sub răspunderea lor patrimonială cu scopul de a-și asigura o sursă permanentă de venituri.

Conform art. 6 din Legea citată, întreprinderea are dreptul să-și stabilească, în mod independent, genurile de activitate, să-și formeze programul de producție, să-și aleagă furnizorii și beneficiarii producției fabricate (lucrărilor și serviciilor prestate) [...].

Prin urmare, instanța de recurs concluzionează că organul fiscal a admis ingerințe în legătură cu specificul de activitate al reclamantei-recurente prin care a adus atingere principiilor de funcționare a persoanei juridice cu scop lucrativ.

Or, este deviată de la cadrul normativ expunerea pârâtului-intimat asupra posibilității/imposibilității de realizare a anumitor servicii de agentul economic, ceea ce rezultă din concluziile organului fiscal expuse în Actul de control.

Operând cu această poziție eronată a pârâtului-intimat, s-ar crea premisa nejustificată prin care în materia dreptului fiscal ar fi aplicabilă prezumția ilegalității tranzacțiilor până la proba contrară, pe când din prisma legislației rezultă că potrivit atribuțiilor funcționale organul fiscal urma să demonstreze existența încălcării, încadrarea juridică și confirmarea documentară.

Astfel, prima instanța corect a reținut că interpretările eronate și subiective în materia dreptului fiscal, în afara unui suport juridic și factual, sunt inadmisibile, iar prin aceste interpretări se aduce atingere principiilor de activitate a oricărei persoane juridice.

Or, instanța reține, că potrivit legislației autoritățile statului contribuie la dezvoltarea mediului de afaceri, nefiind în drept să creeze obstacole în libertatea de acțiune a agenților economici.

Totodată, sunt eronate concluziile pârâtului-intimat expuse în Actul de control, prin care a plasat răspunderea privind pretinsa lipsă a documentelor justificative de la Societatea cu Răspundere Limitată „Studexan” asupra Întreprinderii cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată.

Or, conform art. 231 alin. (1) Cod fiscal, [...] tragerea la răspundere pentru încălcare fiscală înseamnă aplicarea de către Serviciul Fiscal de Stat, în condițiile prevăzute de legislația fiscală, a unor sancțiuni față de persoanele care au săvârșit încălcări fiscale.

Astfel, instanța de fond just a stabilit că răspunderea fiscală nu este solidară, respectiv Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată nu poartă răspundere juridică pentru eventualele încălcări comise de către Societate cu Răspundere Limitată „Studexan” și prin urmare organul fiscal a admis concluzii inadmisibile în privința reclamantei-recurente în Actul de control fiscal, făcând trimitere la activitatea unei alte societăți comerciale, în speță Societate cu Răspundere Limitată „Studexan”.

În continuare, referitor la concluziile pârâtului-intimat expuse în Actul de control fiscal cu privire la facturile fiscale, precum că nu au fost eliberate pentru faptele economice care se înscriu în acestea, că documentele primare nu conțin mențiunea perioadei în care au fost prestate și că specificul serviciilor care se pretind a fi deduse de Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată nu puteau fi realizate într-o zi, instanța de recurs menționează că.

Contrar celor constatate eronat în Actul de control, faptele economice, indicii calitativi și cantitativi au fost reflectați integral de reclamant în facturile fiscale și în actele de predare-primire a serviciilor anexate la materialele cauzei, acestea fiind eliberate în conformitate cu cerințele stipulate în Legea contabilității și Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 115 din 6 septembrie 2010 cu privire la aprobarea și completarea formularului tipizat de document primar cu regim special „Factură fiscală”.

Prin urmare, prima instanță corect a reținut la caz că potrivit art. 3 din Legea contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007, prin fapt economic se înțelege orice tranzacție, operațiune, eveniment care au modificat sau pot modifica activele, drepturile și datoriile, consumurile, cheltuielile, veniturile, rezultatele financiare ale entității.

Conform art. 19 alin. (1) din Legea contabilității, faptele economice se contabilizează în baza documentelor primare și centralizatoare, iar potrivit art. 3 alin. (1), document primar este o confirmare documentară (pe suport de hârtie sau în formă electronică) care justifică efectuarea operațiunii economice, acordă dreptul de a o efectua sau certifică producerea unui eveniment.

Potrivit art. 19 alin. (6) din Legea contabilității, documentele primare întocmite vor conține -V~ următoarele elemente obligatorii: a) denumirea și numărul documentului; b) data întocmirii L documentului; c) denumirea, adresa, IDNO (codul fiscal) al entității în numele căreia este întocmit documentul; d) denumirea, adresa, IDNO (codul fiscal) al destinatarului documentului, iar pentru persoanele fizice - codul personal; e) conținutul faptelor economice; f) etaloanele cantitative și valorice în care sunt exprimate faptele economice; g) funcția, numele, prenumele și semnătura, inclusiv digitală, a persoanelor responsabile de efectuarea și înregistrarea faptelor economice.

Instanța de recurs menționează că potrivit Anexei nr. 4 a Ordinului Ministerului Finanțelor nr. 115 din 6 septembrie 2010, nu se face nici o referință obligatorie referitor la ordinea și modul de completare a coloanei 10.1, adică, potrivit pct. 11 sub-pct. 5), în coloana 10.1 „Denumirea mărfurilor, serviciilor și cod nomenclator al mărfii” – se indică denumirea serviciilor prestate.

În acest sens, instanța de fond corect a reținut că potrivit art. 117 alin. (2) Cod fiscal, factura fiscală trebuie să includă mai multe mențiuni, la caz fiind relevantă mențiunea despre tipul livrării (pe lângă celelalte mențiuni privind numărul curent al facturii/facturii fiscale; denumirea (numele), adresa și codul fiscal al furnizorului; data eliberării facturii/facturii fiscale; data livrării, dacă ea nu corespunde cu data eliberării facturii/facturii fiscale; denumirea (numele), adresa și codul fiscal al cumpărătorului; pentru fiecare tip de livrare de mărfuri, servicii: a) cantitatea mărfii; a¹) prețul de achiziție/livrare și mărimea adaosului comercial cumulativ - în cazul livrării mărfurilor social importante; b) prețul unui articol de marfă fără T.V.A.; c) cota TVA).

Reieșind din cadrul legal aplicabil, rezultă că în raport de aspectele enunțate supra, Actul de control contestat cuprinde concluzii eronate, deoarece descrierea detaliată a serviciului în factura fiscală și reflectarea perioadei de acordare a serviciului nu sunt cerințe obligatorii ce ar permite organului fiscal să constate încălcări fiscale în acest sens.

Colegiul menționează că lipsa datelor invocate de pârâtul-intimat în privința reclamantei-recurente sunt reflectate în contractele de prestări servicii nr. Ad/28 din 5 august 2015 și nr. R/0215 din 2 ianuarie 2015 și actele de predare-primire a serviciilor semnate de ambele părți ce constituie atașament la fiecare factură fiscală eliberată, anexate la materialele dosarului, din care rezultă că valoarea serviciilor din actele de predare-primire a serviciilor coincide cu valoarea serviciilor din facturile fiscale emise și cu sumele achitate.

Mai mult decât atât, reclamanta-recurentă a invocat că dispune de rapoarte, analize și concluzii referitoare la serviciile prestate, care în timpul controlului nu au fost solicitate de organul fiscal, iar în ședința de judecată pârâtul-intimat nu a combătut acest argument, deși conform art. 24 alin. (3) din Legea contenciosului administrativ, la examinarea în instanța de contencios administrativ a cererii în anulare, sarcina probațiunii aparține pârâtului.

Instanța de fond just a reținut că responsabil de întocmirea corectă a facturii fiscale este furnizorul de prestări servicii, dar nu beneficiarul/cumpărătorul acestor servicii, respectiv este inadmisibil ca pârâtul-intimat să pună în sarcina Întreprinderii cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată asemenea pretinse încălcări.

Referitor la concluzia pârâtului-intimat expusă în Actul de control, precum că reieșind din specificul serviciilor ce se pretind a fi deduse nu puteau fi realizate de reclamanta-recurentă într-o zi, instanța de fond corect a reținut că serviciile nu au fost realizate într-o zi, actele de predare-primire a serviciilor sau contractul, după caz, conțin descrierea exactă a perioadei de timp în care a fost realizat serviciul, cu indicarea timpului, duratei, locului de plasare și frecvența.

Ce ține de concluzia organului fiscal expusă în Actul de control, precum că documentele primare aferente tranzacțiilor menționate nu conțin mențiunea perioadei în care au fost prestate, prima instanță just a accentuat că facturile fiscale sunt completate în modul prevăzut de lege, actele de predare-primire a serviciilor reflectă detaliat indicii cantitativi și calitativi a serviciilor prestate (tabelele expuse în aceste acte indică clar perioada de îndeplinire a lucrărilor, numărul de zile, numărul de accesări, alte informații relevante), iar contractele de prestări servicii conțin în anexe descrierea detaliată a serviciilor ce au format obiectul contractelor vizate.

Or, argumentele organului fiscal la acest aspect ar fi plauzibile doar în cazul în care raportul juridic obligațional între Societatea cu Răspundere Limitată „Studexan” și Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată nu ar fi avut la bază un act juridic (contract), respectiv anume în acest caz ar fi fost necesară descrierea detaliată a serviciilor în cuprinsul facturii fiscale, pentru a nu se admite anumite ambiguități în privința spectrului de servicii prestate.

În continuare, referitor la concluziile pârâtului-intimat expuse în Actul de control, precum că documentele primare au fost semnate prin faximil; serviciile nu au fost prestate de persoanele menționate în facturi; Societatea cu Răspundere Limitată „Studexan” nu dispune de documente care să descrie serviciile prestate, perioada în care au fost prestate și cantitatea; administratorul Societății cu Răspundere Limitată „Studexan”, Tabac Victor, nu recunoaște semnarea facturilor și prestarea serviciilor cu Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată, se reține că fiind plauzibile argumentele reclamantei-recurente care a invocat următoarele:

- la momentul eliberării facturilor fiscale administrator al Societății cu Răspundere Limitată „Studexan” era Calinicev Alexandr, care a avut temei legal de a semna toate documentele justificative (facturile fiscale, actele de predare-primire a serviciilor, contractele de prestări servicii);

- legislația nu exclude posibilitatea aplicării semnăturii prin facsimil, iar aplicarea acesteia pe facturile fiscale nu constituie o încălcare a legii, respectiv a invocat că deciziile organului fiscal au fost bazate în acest context pe aprecieri subiective fără suport normativ;

- în momentul când furnizorul introduce informația din factura fiscală în Registrul electronic, programul solicită indicarea datelor despre cumpărător (beneficiar), iar analiza facturilor fiscale primite de către Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată atestă faptul că toate facturile fiscale eliberate de către Societatea cu Răspundere Limitată „Studexan” au valoarea ce depășește suma de 100 000 de lei;

- la verificarea Registrului general electronic al facturilor fiscale de pe site-ul oficial al Serviciului Fiscal de Stat, www.servicii.fisc.md, s-a constatat că toate facturile fiscale au fost înregistrate de către Societatea cu Răspundere Limitată „Studexan” în Registrul electronic în termen legal, fapt ce atestă că Societatea cu Răspundere Limitată „Studexan” a avut tranzacții încheiate cu Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată, respectiv a eliberat facturi fiscale și a prestat servicii reclamantei-recurente.

Astfel, referitor la cele invocate de reclamanta-recurentă supra, instanța de recurs reține că potrivit art. 123 alin. (6) Cod de procedură civilă, faptele invocate de una din părți nu trebuie dovedite în măsura în care cealaltă parte nu le-a negat, iar potrivit art. 24 alin. (3) din Legea contenciosului administrativ, la examinarea în instanța de contencios administrativ a cererii în anulare, sarcina probațiunii aparține pârâtului.

Or, prima instanță just a stabilit că pârâtul-intimat nu a combătut argumentele invocate de reclamanta-recurentă expuse supra, în privința anulării Actului de control nr. 5-680627 din 3 februarie 2017, respectiv sunt întemeiate argumentele reclamantei-recurente care invocă aplicabilitatea Codului fiscal, Legii contabilității și Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 115 din 6 septembrie 2010 (aplicabil la data efectuării controlului fiscal), actele normative la care face trimitere reclamanta-recurentă și combate concluziile eronate ale pârâtului-intimat cuprinse în Actul de control contestat.

Conform art. 118¹ alin. (1), (1¹) și (2) Cod fiscal, factura fiscală eliberată se supune înregistrării obligatorii de către furnizorul subiect al impunerii cu TVA în Registrul general electronic al facturilor fiscale, în forma și în modul stabilit de Serviciul Fiscal de Stat, în cazul în care totalul valorii impozabile a livrării impozabile cu TVA, inclusiv al valorii impozabile ajustate în condițiile art. 98, depășește suma de 100000 lei. Factura fiscală eliberată urmează să fie înregistrată în Registrul general electronic al facturilor fiscale în termen de 10 zile lucrătoare de la data eliberării. Cumpărătorul are dreptul să verifice corespunderea datelor din factura fiscală eliberată de furnizor cu datele din Registrul general electronic al facturilor fiscale.

Potrivit art. 13 alin. (1) lit. a) din Legea contabilității, răspunderea pentru ținerea contabilității și raportarea financiară revine conducerii (organului executiv) - în entitatea cu răspundere limitată, iar potrivit art. 19 alin. (12) din Legea contabilității, documentele [...] comerciale [...] pot fi semnate unipersonal de

conducătorul entității [...] semnăturile pe documentele menționate se confirmă, după caz, prin aplicarea ștampilei.

În conformitate cu pct. 11 din Anexa nr. 4 a Ordinului Ministerului Finanțelor nr. 1 15 din 6 septembrie 2010 (aplicabil la data efectuării controlului fiscal), era stabilit că pentru livrările de servicii factura fiscală se completează în modul următor, sub-pct. 11). În rândul 17 „Primit bunurile (serviciile) cumpărătorul” pe primul exemplar al facturii fiscale cumpărătorul certifică prin semnătură și ștampilă faptul beneficierii de servicii.

Operând cu dispozițiile legale indicate supra, instanța de recurs consideră ca fiind nejustificată și ilegală neacceptarea spre deducere a cheltuielilor aferente serviciilor prestate de către Societatea cu Răspundere Limitată „Studexan” în scopul desfășurării activității de întreprinzător a Întreprinderii cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată, organul fiscal urmând să revizuiască conceptul deductibilității cheltuielilor.

În continuare, ce ține de concluziile expuse la lit. b), pct. 2 din Actul de control nr. 5-680627 din 3 februarie 2017, se rețin următoarele următoarele.

Conform Actului de control enunțat, pârâtul-intimat afirmă că reclamanta-recurentă a diminuat neîntemeiat în anii 2014 și 2015 impozitul pe venit ca urmare a majorării pierderilor fiscale rezultate din diferențele de curs valutar obținute din sumele cesionate și deduse în scopuri fiscale.

Astfel, în Actul de control se face mențiunea că respectivele cheltuieli aferente cesionării datoriei nu pot fi deduse și nu pot fi calificate ca ordinare și necesare suportate de contribuabil exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

Or, pârâtul-intimat nu a indicat în mod expres norma legală încălcată de reclamant, ceea ce conduce la ideea că nu au fost respectate principiile fundamentale de întocmire a unui act de control.

Conform art. 216 alin. (6) Cod fiscal, Actul de control fiscal este un document [...] în care se consemnează rezultatele controlului fiscal. În act se va descrie obiectiv, clar și exact încălcarea legislației fiscale [...], indicându-se actele normative încălcate.

Totodată, instanța de recurs reține că în speță a intervenit o novație exprimată în convenția prin care părțile unui raport juridic obligațional sting o obligație existentă înlocuind-o cu o nouă obligație și nicidecum operațiunea de cesionare în forma clasică, așa cum, în mod eronat a , fost reținut de organul de control.

Prin urmare, instanța de fond just a stabilit că novația în privința contractului de vânzare-cumpărare a întreprinderii ca și complex patrimonial unic, invocată de către părți inițial, a avut ca efect:

- vânzarea-cumpărarea mărfurilor în baza facturilor fiscale. Or, conform art. 514 Cod civil, obligațiile se nasc din contract, fapt ilicit (delict), din orice alt act/fapt susceptibil de a le produce în condițiile legii. Anume din acest motiv contractual nu a fost înregistrat la CIS;

- cesiunea locațiunii și sub-locațiunii în condițiile art. 984 Cod civil, cu cesiunea aferentă a sumelor de depozit și costul serviciilor de subînchiriere;

- vânzarea drepturilor litigioase în condițiile Codului civil;

• cedarea de vânzătorul Societatea cu Răspundere Limitată „Profil Construcția” a poziției sale contractuale unor terțe persoane: „Inter-Com 2000” LTD și „Amelot Trading Corp” (cesiune de contract și nu cesiune de creanță).

Astfel, vânzătorul inițial și-a pierdut calitatea de vânzător, iar persoana terță a devenit noul vânzător (noua parte contractantă).

Prin prisma art. 665 Cod civil (în redacția de până la 1 aprilie 2019), instanța de recurs menționează că schimbarea creditorului intervine, când cumpărătorul unui bun se obligă la cererea vânzătorului să efectueze plata prețului către o altă persoană. O astfel de novație se aseamănă cu cesiunea de creanță, dar se deosebește prin faptul că se face cu acordul debitorului, fără îndeplinirea formalităților cerute pentru opozabilitate față de terți și are ca efect stingerea obligației debitorului față de creditorul inițial și nașterea unei alte obligații față de noul creditor.

În acest context, se reține că novația intervenită a lăsat neatinsă calitatea cumpărătorului Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată, respectiv obligația lui de plată a prețului nu s-a transformat în una neordinară și nenesesară doar ca efect al substituirii vânzătorului inițial.

Prima instanță corect a concluzionat că în Actul de control în mod eronat s-a constatat că rețeaua de magazine cu marca Fox Mart a fost cedată cu titlu gratuit.

Or, la caz, deținătorul mărcii Fox Mart nu a fost la acel moment Societatea cu Răspundere Limitată „Profil Construcția”, iar sumele expuse în cele trei acorduri adiționale nu depășesc datoria reală a reclamantei-recurente față de vechiul vânzător Societatea cu Răspundere Limitată „Profil Construcția”, ceea ce denotă suplimentar autenticitatea și corectitudinea tranzacției efectuate.

Totodată, deoarece noul vânzător este o persoană nerezidentă lipsită de cont bancar în monedă națională, este plauzibil argumentul reclamantei-recurente că executarea obligației contractuale de plată poate fi realizată în altă valută decât în lei MDL.

În acest context, se reține că potrivit art. 19 alin. (1) din Legea privind reglementarea valutară nr. 62 din 21 martie 2008, pe teritoriul Republicii Moldova rezidenții pot primi/efectua transferuri unilaterale în valută străină fără restricții.

Necesitatea calculării diferențelor de curs valutar este o obligație care rezultă din Codul fiscal.

Astfel, conform art. 21 alin. (3) și (4) Cod fiscal, în cazul efectuării operațiunilor în valută străină: 1) La calcularea venitului impozabil, venitul brut și alte încasări, precum și cheltuielile suportate în valută străină se recalculează în monedă națională la cursul oficial al leului moldovenesc valabil la data tranzacției. 2) Orice datorie atât a contribuabilului, cât și față de contribuabil, a cărei sumă este exprimată în valută străină, se recalculează la cursul oficial al leului moldovenesc valabil pentru ultima zi a perioadei fiscale. 3) Orice venit sau pierdere de pe urma recalculării datoriei conform pct.2) se consideră venit obținut sau pierdere suportată în ultima zi a perioadei fiscale. 33) În cazul în care achitarea pentru datoria creată nu are loc în aceeași perioadă a anului fiscal în care a avut loc tranzacția, aceasta este reevaluată de către contribuabil la cursul oficial al leului moldovenesc în ultima zi a anului fiscal pentru care se prezintă declarația fiscală,

iar diferența de curs valutar apărută este considerată drept venit sau pierdere a aceluiași an fiscal. Indiferent de eventualele fluctuații ale cursului oficial al leului moldovenesc pe viitor, pentru reflectarea situației financiare a contribuabilului la data întocmirii bilanțului, conturile în valută străină se reflectă în sume echivalente în monedă națională la cursul oficial al leului moldovenesc față de valuta străină, valabil în ziua respectivă. Diferența dintre suma indicată în contabilitate și suma în care a fost reflectată în contabilitate tranzacția pe parcursul perioadei sau în anul precedent este considerată drept venit sau pierdere. Operațiunile în care intervin obligații de plată în valută străină se referă la: a) cheltuielile care urmează să fie efectuate sau venitul care urmează să fie obținut în urma calculelor.

Prin urmare, reieșind din faptul că legislația fiscală obligă contribuabilii să calculeze, diferențele de curs valutar, atribuindu-le fie la venit, fie la pierderi, fără restricții sau excepții, instanța de fond corect a stabilit că pârâțul ilegal nu a admis deducerile operate de reclamant la pierderile rezultate din diferențele de curs valutar.

În continuare, referitor la concluziile pârâțului expuse la lit. c) din Actul de control nr. 5-680627 din 3 februarie 2017, precum că în perioada supusă controlului reclamanta-recurentă a trecut neîntemeiat în cont taxa pe valoare adăugată (TVA), se rețin următoarele.

La capitolul TVA, în Actul de control pârâțul-intimat a constatat în privința reclamantei-recurente că în perioada supusă controlului a efectuat livrări de mărfuri și servicii la cota standard și la cota zero (0%).

Totodată, efectuând controlul corectitudinii calculării TVA și reflectarea în declarația privind TVA pentru perioada supusă controlului, pârâțul-intimat a constatat că reclamanta-recurentă a trecut neîntemeiat în cont TVA în sumă de 1 511 023,87 de lei, după cum urmează.

Astfel, conform documentelor prezentate la control pârâțul-intimat a stabilit că Societatea cu Răspundere Limitată „Studexan” (executant) a prestat pentru Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată (client) servicii de monitorizare a activităților de marketing pe piața Republicii Moldova a mărcilor comerciale „Bomba”, „Alina Electronic”, „Maximum” și servicii de asigurare a amplasării de reclamă la diverse site-uri, specificul faptelor economice fiind descris la compartimentul impozitul pe venit din Actul de control fiscal total nr. 5-680627 din 3 februarie 2017 (lit.b), pct. 1 și 2).

În rezultatul controlului la Societatea cu Răspundere Limitată „Studexan”, pârâțul a stabilit că nu s-au confirmat faptele economice ce țin de executarea lucrărilor menționate, respectiv suma TVA reflectată în facturile fiscale eliberate în adresa Întreprinderii cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată nu permite trecerea în cont a sumei TVA achitate sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori de TVA pe serviciile procurate, după cum urmează: pentru anul 2015, luna septembrie în sumă de 300 500,43 de lei; luna octombrie – 92 789,55 de lei; luna noiembrie – 87 011,36 de lei; luna decembrie – 1 030 722,53 de lei.

Totodată, pârâțul-intimat a mai stabilit că reclamanta-recurentă a încălcat legislația fiscală prin necalcularea TVA de la întreaga valoare a livrării în sumă de

812 930 de lei, inclusiv în anul 2016, luna iunie în sumă de 35 815 de lei, iulie - 170 715 de lei, august - 209 063 de lei, septembrie -203 949 de lei și octombrie - 193 388 de lei.

Instanța de recurs constată că pârâtul-intimat a indicat că încălcările menționate la lit. b) pct. 1-2 din Actul de control nr. 5-680627 din 3 februarie 2017, au generat diminuarea sumei TVA aferentă bugetului în sumă de 1 717 554 de lei, inclusiv pentru anul 2015, luna septembrie cu 197 750 de lei, luna decembrie cu 1 313 274 de lei, iar pentru anul 2016, luna iunie cu 35 815 de lei, luna iulie cu 170 715 de lei.

Astfel, pârâtul-intimat a concluzionat că la capitolul achitării TVA de către reclamanta-recurentă s-a încălcat art. 8 alin. (2), lit. e) Cod fiscal privind achitarea la timp și integral TVA, pentru ce se calculează majorare de întârziere conform art. 228 Cod fiscal.

Fiind stabilită concomitent încălcarea art. 8 alin. (2), lit. c) Cod fiscal și prevederile Ordinului IFPS nr. 1164 din 25 octombrie 2012 cu privire la aprobarea formularului declarației privind TVA și a modului de completare a declarației TVA, manifestată de reclamant prin întocmirea neconformă a declarației TVA pentru perioadele fiscale din lunile septembrie-decembrie 2015 și iunie-august 2016, și prezentarea cu date neautentice a declarației TVA pentru lunile septembrie și decembrie 2015, inclusiv iunie și iulie 2016, pârâtul-intimat a conchis în privința reclamantei-recurente că apar obligații suplimentare față de buget din partea acestuia.

Colegiul precizează că analizând conținutul Actului de control nr. 5-680627 din 3 februarie 2017, lit. c), prin care pârâtul a ajuns la concluzia precum că reclamantul a trecut neîntemeiat în cont TVA, prima instanță just a stabilit că nu este întemeiată din următoarele considerente.

Prin neacceptarea de organul fiscal spre deducere a cheltuielilor legate de achitarea serviciilor de publicitate și marketing prestate de Societatea cu Răspundere Limitată „Studexan” și excluderea din trecerea în cont a sumelor TVA aferente acestor servicii în mărime de 1 511 023,87 de lei, se pune pe seama Întreprinderii cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată răspunderea pentru activitatea unei terțe persoane, ceea ce este inadmisibil, deoarece răspunderea solidară la caz nu este aplicabilă potrivit art. 231 alin. (1) Cod fiscal.

În consecință, instanța de fond corect a stabilit că pentru faptele ilegale comise de eventuale terțe persoane, Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată nu poartă răspundere juridică.

De asemenea, se reține că organul fiscal nu este în drept să pună la baza deciziei sale afirmațiile unor persoane a căror veridicitate nu a fost stabilită printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă și anume referitor la faptul că noul administrator al Societății cu Răspundere Limitată „Studexan”, Tabac Victor, pretinde precum că nu cunoaște despre compania Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată și nici nu a avut tranzacții cu aceasta, or probele din dosar confirmă contrariul.

Corect prima instanță a subliniat că este nejustificat din partea pârâtului-intimat să calculeze TVA de la serviciile de asigurare în sumă totală de 1 717 554 de lei.

Astfel, în scopul majorării volumului de vânzări a produselor, reclamanta-recurentă a aprobat și organizat o promoție inedită, prin care cumpărătorii la procurarea mărfii beneficiază și de o poliță de asigurare împotriva unor riscuri potențiale cauzate din utilizarea mărfii procurate. Pentru desfășurarea promoției respective, a fost încheiat Contractul nr. 1/1006 din 10 iunie 2016 cu un broker de reasigurare, în baza căruia reclamanta-recurentă este asistentul brokerului cu drept de mandat din partea companiei de asigurare Moldcargo, în baza Procurii nr. 1061/17 iunie 2016 din 16 iunie 2016 (f.d.59, vol. I).

În baza procurii, reclamanta-recurentă din numele Moldcargo desfășoară toate acțiunile de asigurare facultativă în limitele clauzelor contractului de reprezentare nr. 1/1006 din 10 iunie 2016, enunțat supra. Costul polițelor de asigurare primite, precum și sumele încasate din oferirea polițelor, au fost contabilizate de reclamant la conturile extra-bilanțiere, respectiv acestea nu au fost trecute în proprietatea reclamantei-recurente și nu au fost contabilizate prin clasa 6 a Planului de conturi „Veniturile”.

Potrivit art. 93 pct. 6) Cod fiscal, livrare impozabilă este o livrare de mărfuri, livrare (prestare) de servicii, cu excepția celor scutite de TVA, fără drept de deducere, efectuate de către subiectul impozabil în procesul activității de întreprinzător.

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

Potrivit art. 103 alin. (1) Cod fiscal, se scutesc de TVA fără drept de deducere: 12) serviciile financiare: g) operațiile de asigurare și/sau de reasigurare, inclusiv serviciile de intermediere a acestora.

Conform art. 106 alin. (1) Cod fiscal, livrarea de mărfuri, servicii efectuată de către mandatar în numele mandantului constituie livrare efectuată de mandant, în speță Molcargo.

Totodată, just instanța de fond a reținut că necesitatea eliberării de către reclamanta-recurentă a bonului de casă, cu indicarea valorii poliței de asigurare printr-un rând separat, este impusă reieșind din pct. 1 al Hotărârii Guvernului nr. 474 din 28 aprilie 1998 cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control cu memorie fiscală pentru efectuarea decontărilor în numerar, potrivit căruia se prevede în mod expres că se obligă contribuabilii care potrivit legislației în vigoare au obligativitatea ținerii contabilității, să efectueze decontările bănești în numerar cu utilizarea mașinilor de casă și de control cu memorie fiscală.

Prin urmare, transmiterea către persoanele fizice a polițelor de asigurare din numele Moldcargo, fără reflectarea lor în contabilitatea Întreprinderii cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată, la clasa 6 de venituri, nu poate fi considerată livrare impozabilă a reclamantei-recurente și nici

livrare de servicii legată de livrare de marfă, așa cum se reține în mod eronat de pârât în Actul de control contestat.

Or, livrarea polițelor de asigurare este considerată o livrare separată de livrarea de marfă, scutită de aplicarea TVA și prin urmare valoarea polițelor de asigurare nu poate fi supusă impozitării cu TVA.

În continuare, referitor la pretenția privind anularea deciziei nr. 29 din 3 martie 2017, se reține aplicabilitatea următoarelor prevederi legale.

Conform art. 234 alin. (1) Cod fiscal, sancțiunea fiscală nu se aplică, în întregime sau parțial, iar în cazul în care a fost deja stabilită se anulează, în întregime sau parțial, dacă se prezintă dovezi ce confirmă legalitatea tuturor acțiunilor (inacțiunilor) sau a unor acțiuni (inacțiuni) considerate anterior ilegale. Veridicitatea și autenticitatea dovezilor prezentate pot fi verificate de Serviciul Fiscal de Stat la sursă sau la alte persoane. [...]

Potrivit art. 247 Cod fiscal, persoana care examinează cazul de încălcare fiscală este obligată să clarifice dacă: a) a avut loc într-adevăr o încălcare fiscală; b) trebuie să fie trasă la răspundere persoana respectivă pentru săvârșirea de încălcare fiscală; c) există alte circumstanțe importante pentru soluționarea justă a cazului.

Instanța de recurs menționează că raportând circumstanțele cauzei la normele aplicabile indicate, prima instanță corect a stabilit că este întemeiată pretenția reclamantei-recurente privind anularea deciziei nr. 29 din 3 martie 2017.

S-a concluzionat astfel reieșind din faptul că reclamanta-recurentă a depus dezacordul nr. 17 din 17 februarie 2017, prin care a solicitat revizuirea Actului de control nr. 5-680627 din 3 februarie 2017, anexând probe ce confirmă legalitatea activității desfășurate, însă pârâtul-intimat la emiterea deciziei nr. 29 din 3 martie 2017 nu a luat în considerare aceste probe, nu s-a expus asupra substratului factologic prezentat, respectiv nu a examinat în detaliu toate argumentele expuse, prin care a ajuns la concluzii eronate în privința reclamantei-recurente.

Or, în acest context instanța de fond întemeiat a subliniat că reclamanta-recurentă este în drept să solicite anularea deciziei nr. 29 din 3 martie 2017 în temeiul Legii contenciosului administrativ, ca urmare a examinării superficiale a probelor prezentate de către reclamanta-recurentă, pe care instanța corect le-a apreciat ca pertinente în motivarea hotărârii referitor la ilegalitatea Actului de control nr. 5-680627 din 3 februarie 2017, concluzii ale instanței valabile și pentru decizia nr. 29 din 3 martie 2017 emisă de pârâtul-intimat și având la bază acest Act de control enunțat.

Referitor la pct. 4 din decizia nr. 29 din 3 martie 2017, prin care pârâtul-intimat a invocat că reclamanta-recurentă a încălcat art. 8 alin. (2), lit. c), e), art. 101 alin. (1), art. 102 alin. (1) Cod fiscal, prin trecerea neîntemeiată în cont a TVA în sumă de 1 511 023,87 de lei, aferente serviciilor de publicitate și marketing prestate de către Societatea cu Răspundere Limitată „Studexan”, se reține suplimentar următoarele.

Actele cauzei certifică faptul că potrivit contractului nr. R/0215 din 2 ianuarie 2015, Societatea cu Răspundere Limitată „Studexan”, în calitate de prestator al serviciului, s-a obligat să efectueze în beneficiul Întreprinderii cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată, în calitate de beneficiar,

servicii de monitorizare a activităților de marketing pe piața RM a următoarelor mărci comerciale: „Bomba”, „Alina Electronic”, „Maximum” pe perioada anului 2015.

Prestarea serviciului se confirmă prin Actele de predare-primire din 10 septembrie 2015 și 31 decembrie 2015 și lipsa pretențiilor în acest sens, iar valoarea serviciilor este reflectată atât în contractele încheiate, cât și în actele ulterior emise (facturi, acte de predare-primire).

De asemenea, în temeiul contractului nr. AD/28 din 5 august 2015, Societatea cu Răspundere Limitată „Studexan”, în calitate de prestator, s-a obligat față de Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată, beneficiar, să presteze servicii de amplasare a publicității și a materialelor publicitare video, pe site-uri web (youtube.com, protv.md, point.md etc.) și pe ecranele led amplasate în mun. Chișinău.

Prestarea serviciului este probată prin actele de predare-primire din 30 septembrie 2015, 31 octombrie 2015, 30 noiembrie 2015 și 31 decembrie 2015 anexate la dezacordul nr. 17 depus de reclamant la 17 februarie 2017 (f.d. 87-104, vol. I).

Instanța de recurs punctează că o dovadă pertinentă a veridicității prestării acestor servicii de publicitate și mass-media este și faptul că valoarea lor a fost expres prevăzută în contractele respective și în actele aferente (facturi și acte de predare-primire).

Astfel, prima instanță corect a reținut că o campanie de promovare și marketing reușită, conduce la creșterea veniturilor agentului economic, iar acțiunile de promovare a vânzărilor de marketing, publicitate etc, implică și costuri corespunzătoare, prestatorii de servicii cunoscând relevanța serviciilor sale.

Or, aceste cheltuieli nu pot fi considerate ca neproductive (productive în sensul oportun), deoarece în multe cazuri este mai dificil să vinzi un bun de calitate, decât să-l produci, iar cheltuielile pentru comercializarea lui pot fi mai mari decât valoarea lui de cost. Concurența și relațiile de piață impun agentul economic la noi forme de cheltuieli, în viziunea căruia sunt ordinare și necesare.

La caz, însă, pârâțul-intimat a pus la îndoială caracterul ordinar și necesar al unor cheltuieli atribuite de antreprenor în activitatea de întreprinzător, aceasta fiind o percepție eronată.

Or, cheltuielile reclamantei-recurente, văzute de pârâțul-intimat ca neîntemeiate, sunt de fapt cheltuieli inerente și necesare ce duc la creșterea profitului și prin urmare la suplinirea bugetului de stat prin achitarea ulterioară a impozitelor și taxelor aferente.

Totodată, instanța de fond just a reținut că reclamanta-recurentă a invocat că la 18 noiembrie 2016 în privința Întreprinderii cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată a fost efectuat controlul fiscal la fața locului prin metoda verificării parțiale în scopul stabilirii procesului de divizare a unei părți a prețului de vânzare a mărfii în prime de asigurare.

În rezultatul controlului, reclamanta-recurentă a menționat că prin Actul de control fiscal nr. 1-748576 s-a stabilit că la momentul încasării mijloacelor bănești în numerar este aplicată mașina de casă și control prin reflectarea în bonul fiscal a

două grupuri de mărfuri: suma poliței de asigurare și suma produsului electrocasnic (costul produsului - costul poliței de asigurare).

Însă, ulterior, prin Actul de control fiscal nr. 5-680627 din 3 februarie 2017, s-a stabilit încălcarea prevederilor Codului fiscal, fapt menționat și în decizia nr. 29 din 3 martie 2017, ambele acte administrative contestate de reclamant în prezenta acțiune.

În acest context, reclamanta-recurentă a invocat că pârâtul-intimat nu a demonstrat necesitatea inițierii controlului fiscal repetat, care potrivit art. 216 alin. (3) Cod fiscal prevede că [...] în cursul unui an calendaristic se admite efectuarea unui singur control fiscal la fața locului pe unele și aceleași tipuri de impozite și taxe pentru una și aceeași perioadă fiscală [...].

Instanța de recurs accentuează că argumentele invocate de către reclamanta-recurentă supra, nu au fost negate de către pârâtul-intimat la examinarea cauzei în fond și prin urmare aplicabilitatea art. 123 alin. (6) Cod de procedură civilă, prin care legiuitorul a stabilit că faptele invocate de una din părți nu trebuie dovedite în măsura în care cealaltă parte nu le-a negat, iar conform art. 24 alin.(3) din Legea contenciosului administrativ, aplicabil în speță, la examinarea în instanța de contencios administrativ a cererii în anulare, sarcina probațiunii aparține pârâtului.

Prin urmare, reieșind din circumstanțele și probele administrate la dosar, corect prima instanța a concluzionat că se atestă temei de drept prin prisma cadrului legal indicat supra, conform căruia să fie admisă pretenția reclamantei-recurente privind anularea deciziei nr. 29 din 3 martie 2017 asupra cazului de încălcare a legislației de către Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată, deoarece este bazată pe aplicarea și interpretarea eronată a circumstanțelor speței și probelor administrate.

În continuare, referitor la pretenția privind anularea deciziei nr. 21 din 4 mai 2017, emisă de către pârâtul-intimat pe marginea contestației depuse de reclamanta-recurentă împotriva deciziei nr. 29 din 3 martie 2017, se rețin următoarele.

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 21 din 4 mai 2017 s-a constatat că reclamanta-recurentă a încălcat Codul fiscal prin:

- atribuirea neîntemeiată la deduceri în scopuri fiscale a cheltuielilor în temeiul facturilor fiscale documentate din numele Societății cu Răspundere Limitată „Studexan” și a cheltuielilor aferente diferenței de curs valutar negativ aferente datoriei nerezidenți din cesionarea datoriei;

- atribuirea neîntemeiată în cont a TVA aferentă serviciilor de publicitate și marketing prestate de către Societatea cu Răspundere Limitată „Studexan” și necalcularea TVA de la întreaga valoare a livrării, în cazul divizării a unei părți a prețului mărfii în prime de asigurare.

Asupra cazului de încălcare a legislației fiscale, pârâtul-intimat a calculat în privința reclamantei-recurente suplimentar pentru plată la buget impozite, taxe și alte plăți în sumă totală de 3 373 885 de lei, majorări de întârziere în sumă totală de 826 547 de lei și s-a aplicat amenda de 1 075 493 de lei.

Astfel, referitor la pretinsa deducere neîntemeiată a cheltuielilor achitate aferent serviciilor Societății cu Răspundere Limitată „Studexan” și trecerea neîntemeiată în cont a TVA-lui pentru serviciile respective, se reține următoarele.

Prin actele administrative emise în privința reclamantei-recurente, inclusiv decizia nr. 21 din 4 mai 2017, pârâtul-intimat își întemeiază concluziile pe constatările efectuate în cadrul controlului efectuat la Societatea cu Răspundere Limitată „Studexan” și anume: „în cadrul controlului fiscal a fost examinat sistemul informațional aferent datelor prezentate de către Societatea cu Răspundere Limitată „ Studexan” și s-a constatat că acesta nu dispune de resurse materiale și personale pentru prestarea a careva servicii. De asemenea urmează de menționat că, conform explicației fondatorul întreprinderii nu cunoaște nimic despre careva tranzacții efectuate cu Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată”.

Prin urmare, corect instanța de fond a reținut că actele administrative litigioase contestate de reclamanta-recurentă nu conțin calificarea normativă corespunzătoare a încălcărilor care se pretind a fi comise de Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată, condiție obligatorie conform art. 248 lit. f) Cod fiscal, prin care legiuitorul a stabilit că după examinarea cazului de încălcare fiscală, Serviciul Fiscal de Stat emite o decizie, care trebuie să conțină descrierea încălcării fiscale cu indicarea articolelor, alineatelor, punctelor din actele normative care au fost încălcate.

Astfel, examinând conținutul actelor administrative contestate de reclamanta-recurentă, inclusiv decizia nr. 21 din 4 mai 2017, prima instanță just a concluzionat că nu conțin descrierea detaliată a încălcărilor fiscale ce se impută anume reclamantei-recurente Întreprinderii cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată și nici indicarea concretă a articolelor, alineatelor, punctelor din actele normative care au fost încălcate, organul fiscal limitându-se la indicarea generică a prevederilor legale incidente.

Or, jurisprudența constantă a Curții Europene prevede ca orice decizie a unui organ public trebuie să fie întemeiată cu trimitere la prevederile legale exprese aplicabile speței, în caz contrar conduce la concluzia că măsurile respective nu au fost prevăzute de lege (a se vedea cu titlu de exemplu cauza Hyde Park și alții vs Moldova, nr. 3 din 31 martie 2009).

Prin urmare, având la bază jurisprudența Curții Europene, instanța de fond corect a subliniat că pârâtul-intimat a emis acte administrative în privința reclamantei-recurente fără a reflecta o descriere detaliată a încălcărilor fiscale pretinse a fi comise anume de către Întreprinderii cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată în perioada de activitate supusă controlului fiscal, făcând trimitere la anumite încălcări comise de către Societatea cu Răspundere Limitată „Studexan”.

Ce ține de pretinsa nulitate a contractului de vânzare-cumpărare a întreprinderii, ca un complex patrimonial unic, reținută ca argument de către pârâtul-intimat în decizia nr. 21 din 4 mai 2017, se constată că nu a intrat în vigoare la decizia părților, astfel încât vânzările au fost efectuate în baza facturilor fiscale și actelor de predare-primire pentru fiecare lot de marfă separat.

Or, conform art. 667 alin. (1), (2) și (3) Cod civil, părțile contractante pot încheia în mod liber, în limitele normelor imperative de drept, contracte și pot stabili conținutul lor. Dacă, în scopul protecției intereselor prioritare ale societății sau ale unui individ, efectele unui contract depind de încuviințarea autorităților

statului, limitările și condiționările trebuie reglementate prin lege. Obligarea la încheierea unui contract este interzisă, cu excepția cazurilor când obligația de a contracta este prevăzută de prezentul cod, de lege sau dacă reiese dintr-o obligație asumată benevol. Părțile pot încheia contracte care nu sunt prevăzute de lege (contracte nenumite), precum și contracte care conțin elemente ale diferitelor contracte prevăzute de lege (contracte complexe).

Potrivit art. 554 Cod civil, obligațiile se nasc din contract, fapt ilicit (delict) și din orice alt act sau fapt susceptibil de a le produce în condițiile legii.

La caz, reclamanta-recurentă nu a invocat valabilitatea contractului, a prezentat probe relevante la dezacordul pe marginea Actului de control fiscal din 3 februarie 2017, invocând că raporturile juridice dintre părți s-au născut în baza unui fapt juridic, confirmat prin facturile fiscale și actele de predare-primire anexate la materialele dosarului.

Pe de altă parte, în privința nulității unui act juridic urmează să se pronunțe instanța de judecată, iar pentru aceasta este necesară intentarea unei acțiuni în anulare/nulitate a actului presupus a fi anulabil/nul. Unica nulitate extrajudiciară care poate fi admisă este cea care are loc prin acordul părților, modalitate prevăzută la art. 216 alin. (2) Cod civil, situație care în speță nu a fost invocată de părți.

În acest sens de menționat suplimentar că la caz pârâtul-intimat nu poate argumenta concluziile la care a ajuns în actele administrative emise prin prisma unei eventuale nulități a contractului de vânzare-cumpărare a întreprinderii ca un complex patrimonial unic, până ce nu a fost constată de către instanța de judecată o eventuală nulitate în acest sens.

Referitor la concluzia pârâtului-intimat exprimată în decizia nr. 21 din 4 mai 2017, potrivit căreia cesiunea contractului a transformat obligația debitorului în una mai oneroasă, instanța reține că această cesiune nu a modificat situația debitorului cedat, cuantumul obligațiilor rămânând cel de până la intervenția cesiunii de contract. Astfel, cesiunea contractului a avut ca efect doar substituirea vânzătorului inițial cu alte părți.

Prin urmare, constatările pârâtului-intimat demonstrează superficialitatea examinării circumstanțelor speței și interpretarea eronată a prevederilor legale.

Or, conform art. 556 alin. (5) Cod civil, cesiunea de creanță trebuie să fie încheiată în forma cerută pentru actul juridic în al cărui temei s-a născut creanța cesionată.

În speță, forma autentică nu este necesară pentru perfectarea unei livrări de marfă, așa cum în mod eronat a reținut pârâtul-intimat în decizia nr. 21 din 4 mai 2017.

Ce ține de pretinsele încălcări ale art. 101 alin. (1) și art. 102 alin. (1) Cod fiscal și neacceptarea de organul fiscal spre deducere a cheltuielilor legate de achitarea serviciilor de publicitate și marketing prestate de către Societatea cu Răspundere Limitată „Studexan”, prin care pârâtul-intimat a exclus din trecerea în cont a sumelor TVA aferente acestor servicii în mărime de 1 511 023,87 de lei, instanța reține ca plauzibile și întemeiate argumentele expuse de reclamanta-recurentă în dezacordul nr.17 pe marginea Actului de control din 3 februarie 2017.

Astfel, conform art. 102 Cod fiscal (dispozițiile Codului fiscal aplicabile în perioada de referință a speței), (1) în cazul achitării TVA la buget, subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori ai TVA, li se permite trecerea în cont a sumei TVA achitate sau care urmează a fi achitate furnizorilor plătitori ai TVA pe valorile materiale, serviciile procurate (inclusiv transmise în cadrul realizării contractului de comision) pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător. Se permite trecerea în cont a TVA la serviciile importate, procurate de către subiecții impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător, numai în cazul achitării TVA la buget pentru serviciile menționate în conformitate cu art. 15. (6) Subiectul impozabil are dreptul la trecerea în cont a TVA achitate sau care urmează a fi achitată pe valorile materiale, serviciile procurate dacă dispune: a) de factura fiscală la valorile materiale, serviciile procurate pe care a fost achitată ori urmează a fi achitată TVA. (7) Livrarea, în privința căreia se permite trecerea în cont a TVA achitate sau care urmează a fi achitate pe valorile materiale, serviciile procurate, trebuie să fie efectuată subiectului impozabil de către furnizorul care a eliberat factura fiscală (eliberată în modul stabilit de Ministerul Finanțelor sau imprimată cu aplicarea seriei și numărului atribuit de Serviciul Fiscal de Stat subiectului care își exercită dreptul la imprimarea de sine stătător a facturilor fiscale) [...]. (10) La apariția condițiilor stabilite la art. 118¹, subiectul impozabil este în drept să treacă în cont suma TVA achitată sau care urmează a fi achitată furnizorului pe valorile materiale, serviciile procurate pe teritoriul țării numai în cazul în care factura fiscală este înregistrată în Registrul general electronic al facturilor fiscale. În cazul în care furnizorul mărfurilor, serviciilor nu a înregistrat factura fiscală eliberată în Registrul general electronic al facturilor fiscale sau a înregistrat-o cu depășirea termenului stabilit la art. 118¹ alin. (1), cumpărătorul (beneficiarul) va avea dreptul la trecerea în cont a sumei TVA în condițiile stabilite de prezentul articol, cu informarea organului fiscal, în modul și în termenul stabilit de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, despre nerespectarea de către furnizor a prevederilor art. 118¹.

Reieșind din cadrul legal aplicabil, instanța de fond just a reținut că trecerea în cont TVA în baza facturii fiscale primite de la furnizor, este un drept al cumpărătorului, condiționat de mai mulți factori, care urmează a fi respectați cumulativ de cumpărător și anume: furnizorul trebuie să fie subiect impozabil cu TVA; factura fiscală urmează să fie eliberată de organul autorizat; factura fiscală trebuie să însoțească efectuarea unei livrări impozabile; procurările sunt legate de desfășurarea activității de antreprenoriat; suma TVA din factura fiscală trebuie să fie achitată sau urmează a fi achitată; factura fiscală urmează a fi înregistrată de vânzător, în termen de 10 zile de la livrare, în Registrul electronic, în cazul livrărilor impozabile mai mari de 100 000 de lei.

Or, în situația care vizează reclamanta-recurentă, toți factorii enunțați supra au fost respectați cumulativ.

Prin urmare, în condițiile legislației în vigoare Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată a avut dreptul legal de a trece în cont sumele TVA aferente serviciilor beneficiate, respectiv instanța apreciază că decizia nr. 21 din 4 mai 2017 asupra cazului de încălcare

fiscală pretinsă a fi comisă de către Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată, este neîntemeiată, bazată pe aplicarea și interpretarea eronată a prevederilor legale, fiind pasibilă anulării.

Referitor la pretenția reclamantei-recurente privind repunerea în situația anterioară emiterii deciziei nr. 29 din 3 martie 2017 (restituirea sumelor încasate de organul fiscal prin intermediul ordinelor INCASO), prima instanță corect a concluzionat despre necesitatea admiterii acesteea, reieșind din faptul că este o pretenție subsecventă în raport cu pretențiile principale revendicate de reclamanta-recurentă, în privința cărora instanța a ajuns la concluzia că sunt întemeiate.

Corect au fost apreciate critic probele și argumentele pârâtului-intimat privind respingerea acțiunii.

Or, în opinia instanței probele și argumentele invocate de pârâtul-intimat, prin care solicită să fie respinsă prezenta acțiune, sunt declarative și vin în contradicție cu circumstanțele importante ale cauzei elucidate în dezbaterile judiciare și probele pertinente administrate la dosar.

Astfel, Colegiul concluzionează că este legală hotărârea din 4 iunie 2018 a Judecătorei Chișinău, sediul Buiucani, din care motive urmează a fi menținută.

Din considerentele menționate și având în vedere faptul că, decizia instanței de apel este neîntemeiată, iar hotărârea primei instanțe este legală și fondată, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție, ajunge la concluzia de a casa integral decizia instanței de apel, cu menținerea hotărârii primei instanțe.

În conformitate cu art. 248, 258 alin. (3) Cod administrativ, art. 445, alin. (1), lit. f) Cod de procedură civilă, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție

decide

Se casează integral decizia din 22 noiembrie 2018 a Curții de Apel Chișinău și se menține hotărârea din 4 iunie 2018 a Judecătorei Chișinău, sediul Buiucani, emisă în cauza civilă, la cererea de chemare în judecată depusă de către Întreprinderea cu Capital Străin „Rolling International” Societate cu Răspundere Limitată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței, judecător

Valeriu Doagă

judecătorii

Nina Vascan

Iurie Bejenaru

Tamara Chișca-Doneva

Nicolae Craiu