

dosarul nr. 3ra-229/2020

prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani (L. Holevițcaia)  
instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (V. Negru, E. Palanciuc, A. Malîi)

## DECIZIE

26 februarie 2020

mun. Chișinău

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

în componență:

Președintele ședinței, judecătorul  
Judecătorii

Tamara Chișca-Doneva  
Maria Ghervas  
Nina Vascan  
Sveatoslav Moldovan  
Iurie Bejenaru

examinând recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat,  
în cauza de contencios administrativ la cererea de chemare în judecată depusă  
de Societatea cu Răspundere Limitată „Servivet” împotriva Serviciului Fiscal de  
Stat cu privire la contestarea actului administrativ,  
împotriva deciziei din 04 decembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, prin care  
a fost respins apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat,

### c o n s t a t ă :

La 05 octombrie 2016 Societatea cu Răspundere Limitată „Servivet” a depus  
cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la  
contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii a indicat că în legătură cu inițierea procedurii de  
insolvabilitate a întreprinderii, a fost efectuat un control fiscal, unde, ca rezultat, au  
fost întocmite actele de control nr. 5-677175 și nr. 5-677351 din 03 iunie 2016.

A menționat că în baza materialelor examinate în cadrul controlului fiscal, a  
fost emisă decizia nr. 648/P/1 AV din 01 iulie 2016 pe cazul de încălcare a  
legislației fiscale de către SRL „Servivet”.

A susținut că la pct. 2 din decizia enunțată se indică că SRL „Servivet” a  
încălcat prevederile art. 18 lit. a), n), o) și art. 54<sup>2</sup> alin. (1) din Codul fiscal, prin  
neînregistrarea în componența veniturilor din activitatea operațională pentru anul  
2014 a sumei de 35 000 000 de lei, obținute din comercializarea de bunuri  
imobiliare care nu se încadrează în noțiunea activelor materiale pe termen lung,  
bunuri care au fost vândute către SRL „Financial Invest Group” în temeiul  
contractului de vânzare-cumpărare nr. 2635 din 25 aprilie 2014.

SRL „Servivet” a evidențiat că nu a înregistrat venituri din vânzări de bunuri  
imobiliare în componența veniturilor din activitatea operațională, în legătură cu

faptul că imobilele nu erau marfa destinată comercializării în condiții normale a activității întreprinderii, care urmau a fi reflectate la contul 611. Întreprinderea nu efectuează operațiuni imobiliare în calitate de principal gen de activitate. Scopul achiziționării bunurilor imobile, care a fost ulterior realizată, a fost îmbunătățirea situației financiare a întreprinderii prin această investiție.

A subliniat că veniturile realizate din vânzarea de bunuri imobiliare, care este o investiție pe termen scurt, nu este venit din activitatea operațională, respectiv venitul în mărime de 35 000 000 de lei a fost reflectat în modul prevăzut de lege în contul 621 sau 622.

A mai menționat că a depus către Serviciul Fiscal de Stat cerere prealabilă prin care și-a manifestat dezacordul cu decizia nr. 648/P/1 AV din 01 iulie 2016, însă, prin decizia din 26 august 2016 cererea prealabilă a fost respinsă.

Prin cererea de concretizare din 28.05.2019 reclamantul a specificat că după depunerea prezentei cereri de chemare judecată, prin hotărârea din 25 iulie 2018 a Judecătorei Chișinău, sediul Centru s-a dispus rezolvirea contractului de vânzare-cumpărare din 25 aprilie 2014, încheiat între SRL „Servivet” și SRL „Financial Investment Group” în privința bunurilor imobile situate în mun. Chișinău, str. Uzinelor 2, cu nr. cadastrale xxxxx. Hotărârea a devenit irevocabilă prin decizia din 04 decembrie 2018 a Curții de Apel Chișinău.

A invocat că odată cu emiterea hotărârii din 25 iulie 2018 a Judecătorei Chișinău, sediul Centru, SRL „Financial Investment Group” a pierdut dreptul de proprietate în privința bunurilor imobile enunțate, iar SRL „Servivet” nu a înregistrat venituri din vânzarea acestora, din care considerente întreprinderii nu i se poate calcula impozite spre plată, majorări de întârziere sau penalități.

A solicitat anularea parțială a deciziei nr. 648/P/1 AV din 01 iulie 2016 a IFS mun. Chișinău și anume, pct. III- în ceea ce privește încasarea în buget a sumei în mărime de 1 050 000 de lei cu titlu de impozit pe venit din activitatea operațională în anul 2014; pct. IV – în ceea ce privește calcularea și încasarea în buget a majorării de întârziere în mărime de 141 891,33 de lei, pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea operațională în anul 2014 și pct. V – în ceea ce privește aplicarea amenzii pentru încălcarea legislației în mărime de 315 000 de lei, pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea operațională în anul 2014.

Prin hotărârea din 26 iunie 2019 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani acțiunea a fost admisă; a fost anulată decizia nr. 648/P/1 AV din 01 iulie 2016 a IFS mun. Chișinău în partea punctului III- în ceea ce privește încasarea în buget a sumei în mărime de 1 050 000 de lei cu titlu de impozit pe venit din activitatea operațională în anul 2014; în partea punctului IV – în ceea ce privește calcularea și încasarea în buget a majorării de întârziere în mărime de 141 891,33 de lei, pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea operațională în anul 2014 și în partea punctului V – în ceea ce privește aplicarea amenzii pentru încălcarea legislației în mărime de 315 000 de lei, pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea operațională în anul 2014.

La 22 iulie 2019 Serviciul Fiscal de Stat a declarat apel împotriva hotărârii din 26 iunie 2019 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani, solicitând casarea acesteia și emiterea unei noi hotărâri de respingere a acțiunii.

Prin decizia din 04 decembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău a fost respins apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat.

La 17 decembrie 2019 Serviciul Fiscal de Stat a depus cerere de recurs nemotivată și la 20 ianuarie 2020 a depus motivarea recursului, împotriva deciziei din 04 decembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, solicitând casarea acesteia și emiterea unei noi decizii de respingere a acțiunii.

În motivarea recursului a indicat că soluția instanței de apel este pripită, fapt ce rezultă din nedeterminarea naturii juridice a obiectului în litigiu, criteriu care presupune prin sine lămurirea corectă și certă a situației de fapt și de drept.

În opinia recurentului, instanțele ierarhic inferioare incorect au tratat faptul că deoarece prin hotărârea din 25 iulie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Centru, menținută prin decizia din 04 decembrie 2018 a Curții de Apel Chișinău, s-a dispus rezolvirea contractului de vânzare-cumpărare nr. 2635 din 25.04.2014, încheiat între SRL „Servivet” și SRL „Financial Investment Group”, astfel SRL „Servivet” este absolvită de la achitarea impozitului pe venit din activitatea operațională a întreprinderii. În opinia sa, la examinarea acțiunii în contenciosul administrativ, instanța de judecată examinează legalitatea actelor administrative la momentul adoptării lor, iar situațiile apărute ulterior nu pot influența legalitatea emiterii deciziilor.

A specificat că la momentul emiterii actului administrativ contestat, Serviciul Fiscal de Stat nu avea careva impedimente de sancționare a SRL „Servivet”, având în vedere că ultima nu și-a onorat obligațiunile fiscale aferente impozitului pe venit din activitatea operațională.

Conform avizului de recepție, SRL „Servivet” a recepționat la 06.01.2020 copia recursul. Prin referința depusă la 18.02.2020, SRL „Servivet, reprezentată de avocatul Ciofu Vitalie, a solicitat respingerea recursului.

Prin Legea nr. 116 din 19 iulie 2018 a fost adoptat Codul administrativ al Republicii Moldova.

În conformitate cu art. 257 alin. (1) din Codul administrativ, prezentul cod a intrat în vigoare la 01 aprilie 2019.

În conformitate cu art. 258 alin. (3) din Codul administrativ, procedurile de contencios administrativ inițiate până la intrarea în vigoare a prezentului cod se vor examina în continuare, după intrarea în vigoare a prezentului cod, conform prevederilor prezentului cod.

În conformitate cu art. 247 din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează și soluționează recursul fără ședință de judecată. Dacă consideră necesar, Curtea Supremă de Justiție poate decide citarea participanților la proces.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. c) Cod administrativ, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție casează integral decizia instanței de apel și emite o nouă decizie.

Studiind materialele cauzei, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră recursul întemeiat și care urmează a fi admis, cu casarea deciziei instanței de apel și

hotărârii primei instanțe și emiterea unei noi decizii de respingere a acțiunii, din considerentele ce urmează.

Conform materialelor cauzei, s-a stabilit că la 29.04.2016 și ulterior la 03.06.2016 de către Serviciul Fiscal de Stat a fost efectuat un control pe perioada de activitate cuprinsă între 01.01.2012 – 31.03.2016 la SRL „Servivet”.

În urma controlului fiscal efectuat la SRL „Servivet”, în legătură cu inițierea procedurii de insolvență a întreprinderii, au fost întocmite actele de control nr. 5-677175 și nr. 5-677351 din 03.06.2016, în temeiul cărora la 01.07.2016 Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău a emis decizia nr. 648/P/1 AV, prin care organul fiscal a stabilit că SRL „Servivet” a comis anumite încălcări, aplicându-i sancțiuni pentru încălcările constatate.

În special, conform pct.2 al deciziei contestate se indică că întreprinderea a încălcat articolul 18 lit. a), n), o), art.54<sup>2</sup> alin. (1) din Codul Fiscal, prin neînregistrarea în componența veniturilor din activitatea operațională pentru anul 2014 a sumei de 35 000 000 de lei, obținute din comercializarea de bunuri imobiliare, care nu se încadrează în noțiunea activelor materiale pe termen lung vândute întreprinderii „Financial Investment Group” SRL în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.2635 din 25.04.2014.

Astfel, prin decizia nr. 648/P/1 AV din 01 iulie 2016 au fost calculate suplimentar pentru plata la buget impozitul pe venit din activitatea operațională în sumă de 1 321 100 de lei, impozitul pe bunurile imobile în sumă de 558 de lei, majorări de întârziere în sumă totală de 178 669 de lei și s-au aplicat amenzi în sumă totală de 402 888 de lei.

De asemenea, în cadrul examinării cauzei s-a stabilit că, după înaintarea acțiunii în judecată, la 25 iulie 2018 a fost emisă hotărârea Judecătoriei Chișinău sediul Centru din 25 iulie 2018, menținută prin decizia Curții de Apel Chișinău din 04 decembrie 2018, prin care s-a dispus rezolvirea contractului de vânzare-cumpărare din 25 aprilie 2014, încheiat între SRL „Servivet” și SRL „Financial Investment Group” în privința bunurilor imobile situate în mun. Chișinău, str. Uzinelor, 2 cu nr. cadastrale xxxxx.

Reclamantul, depunând prezenta acțiune și solicitând casarea în parte a deciziei nr. 648/P/1 AV din 01 iulie 2016, a invocat faptul că urmare a emiterii hotărârii judecătorești din 25 iulie 2018 și a deciziei din 04 decembrie 2018, SRL „Financial Investment Group” a pierdut dreptul de proprietate în privința bunurilor imobile menționate, iar SRL „Servivet” nu a înregistrat venituri din vânzarea acestora, astfel considerând că întreprinderii nu i se pot calcula impozite spre plată, majorări de întârziere sau penalități.

Prima instanță și instanța de apel, fiind investite cu judecarea cauzei și admitând acțiunea, au considerat că efectele declarării rezoluției contractului de vânzare-cumpărare nr. 2635 din 25 aprilie 2014 prin hotărârea irevocabilă a Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 25 iulie 2017, constau în stingerea obligațiilor nestinse ce rezultă din contractul enunțat sau partea relevantă a acestor obligații. În special, urmare a faptului că contractul din 25 aprilie 2014 cu privire la vânzarea bunurilor imobile în valoare de 35 000 000 de lei, în legătură cu care întreprinderii i-au fost aplicate sancțiuni, a fost desființat, astfel, cu efect retroactiv,

adică din momentul încheierii lui, SRL „Servivet” nu poate fi sancționată, deoarece nu a înregistrat venituri din vânzări de bunuri imobiliare. Respectiv, acesteia nu-i pot fi calculate impozite spre plată, precum și să fie aplicate majorări de întârziere și penalități.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție reține că instanțele ierarhic inferioare pripit au constatat în privința temeiniciei acțiunii înaintate, anulând decizia organului fiscal în partea contestată, or, soluția instanțelor rezultă din interpretarea eronată a normelor de drept în raport cu circumstanțele cauzei.

În conformitate cu art. 8 pct. 2 lit. c) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte Serviciului Fiscal de Stat și serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență în conformitate cu cerințele legislației, să efectueze încasările bănești în numerar prin intermediul echipamentelor de casă și de control, respectând reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor bănești în numerar fără aplicarea mașinilor de casă și de control.

În conformitate cu art. 54<sup>1</sup> alin. (1) Cod fiscal, subiecți ai impunerii sunt agenții economici care nu sînt înregistrați ca plătitori de TVA, cu excepția gospodăriilor țărănești (de fermier), întreprinzătorilor individuali, iar alin. (4) stipulează că agenții economici care pe parcursul perioadei fiscale declarate, devin plătitori de TVA vor aplica regimul de impozitare în modul general stabilit din momentul în care sunt înregistrați ca plătitori de TVA.

În conformitate cu prevederile Standardului Național de Contabilitate, activitatea operațională este activitatea de bază a întreprinderii în vederea obținerii venitului din vânzarea producției, mărfurilor, executarea lucrărilor, prestarea serviciilor, precum și din alte tipuri de activitate.

În conformitate cu art. 189 alin. (1), (2), (3) Cod fiscal, serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele și taxele contribuabililor în urma controalelor fiscale, dacă au fost stabilite cazuri de nerespectare a legislației fiscale, precum și în alte cazuri prevăzute de legislația fiscală. Dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor și taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza ținerii ei neconforme, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcție de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidență și/sau dările de seamă fiscale, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele și taxele prin metode și din surse indirecte, efectuînd ulterior recalcularea lor după restabilirea evidenței, în conformitate cu legislația, sau după prezentarea documentelor respective. Acțiunile prevăzute la alin.(1) pot fi aplicate persoanelor fizice cetățeni ai Republicii Moldova care nu desfășoară activitate de întreprinzător în cadrul utilizării metodelor indirecte de estimare în conformitate cu prevederile cap.11<sup>1</sup> din prezentul titlu.

Colegiul menționează că din decizia contestată rezultă că SRL „Servivet” i-a fost aplicată sancțiunea pentru faptul neprezentării la prima cerere persoanelor cu

funcții de răspundere ale organelor cu atribuții de administrare fiscală a documentelor de evidență, dărilor de seamă solicitate, cât și nereflectarea la venitul din activitatea operațională pentru anul 2014 a venitului obținute din vânzarea bunurilor imobiliare, care nu se încadrează în noțiunea de active materiale pe termen lung, către SRL „Financial Investment Group” în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. 2635 din 25.04.2014.

Astfel, în cadrul efectuării controlului s-a constatat că temeiul apariției obligației fiscale la impozitul pe venit din activitatea operațională a servit comercializarea către SRL „Financial Investment Grup” a bunurilor imobile în valoare totală de 35 000 000 de lei, conform contractului de vânzare-cumpărare nr. 2635 din 25.04.2014, actului de primire-predare din 25.04.2014 și facturii seria HC nr. 0599319 din 25.04.2014. Întreprinderea nu a calculat și nu a achitat impozitul pe venit din vânzarea bunurilor imobile în valoare de 35 000 000 de lei.

Cum rezultă din hotărârea din 25 iulie 2018 a Judecătorei Chișinău, sediul Centru, SRL „Financial Investment Grup” și-a înregistrat dreptul de proprietate asupra bunurilor imobile procurate de la SRL „Servivet” în Registrul bunurilor imobile, care în conformitate cu art. 22 din Legea cadastrului bunurilor imobile, este documentul de bază al cadastrului. Registrul bunurilor imobile conține înscrieri privind fiecare bun, dreptul de proprietate și alte drepturi patrimoniale, titularii de drepturi, documentele ce confirmă drepturile, tranzacțiile cu bunurile imobile și alte temeuri ale nașterii, modificării, brevării și stingerii drepturilor.

În conformitate cu art. 108 alin. (1), (3) Cod fiscal, data calculării obligației fiscale privind TVA este data livrării. Data livrării se consideră data predării mărfurilor, prestării serviciilor, cu excepția cazurilor stipulate la alin.(5)–(8). În cazul livrării de bunuri imobiliare, data livrării se consideră data trecerii bunurilor imobiliare în proprietatea cumpărătorului la data înscrierii lor în Registrul bunurilor imobiliare.

Conform art. 4 alin. (2), (3) din Legea cadastrului bunurilor imobile nr. 1543 din 25.02.1998, obiecte ale înregistrării sînt bunurile imobile, dreptul de proprietate și celelalte drepturi reale asupra lor. La bunurile imobile ce se înregistrează în registrul bunurilor imobile se raportează: a) terenurile; b) clădirile și construcțiile legate solid de pămînt; c) apartamentele și alte încăperi izolate.

Raportînd la caz normele sus-indicate la materialul probator al cauzei, instanța de recurs remarcă că după încheierea actului juridic, SRL „Financial Investment Grup” și-a materializat prin înregistrare dreptul de proprietate asupra bunurilor imobile vizate, și prin urmare SRL „Servivet” urma să determine, în conformitate cu art. 108 Cod fiscal, obligația fiscală ce-i revine să declare impozitul pe venit obținut aferent livrării bunurilor imobile.

Complețul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că instanțele ierarhic inferioare incorect au interpretat faptul că deoarece prin hotărârile din 25.07.2018 a Judecătorei Chișinău, sediul Centru, menținută prin decizia din 04.12.2018 a Curții de Apel Chișinău, prin care s-a dispus rezolvirea contractului de vânzare-cumpărare nr. 2635 din 25.04.2014,

prin urmare SRL „Servivet” este absolvită de la achitarea impozitului pe venit din activitatea operațională a întreprinderii

În acest sens, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție menționează că la examinarea acțiunii în contencios administrativ, instanța de judecată examinează legalitatea actelor administrative la momentul adoptării lor, iar situațiile apărute ulterior nu pot influența legalitatea deciziilor emise la momentul respectiv.

Deci, la momentul emiterii actului administrativ contestat, Serviciul Fiscal de Stat nu avea anumite impedimente de sancționare a SRL „Servivet”, având în vedere că ultima nu și-a onorat obligațiunile fiscale aferente impozitului pe venit din activitatea operațională pentru anul 2014.

Astfel, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție concluzionează că la emiterea actului administrativ contestat, Serviciul Fiscal de Stat a respectat întocmai cadrul legal și a acționat în strictă conformitate cu prevederile Codului fiscal.

Nu pot fi reținute argumentele invocate în cererea de chemare în judecată inițială, precum că SRL „Servivet” nu a înregistrat venituri din vânzări de bunuri imobile în componența veniturilor din activitatea operațională, în legătură cu faptul că imobilele nu erau marfa destinată comercializării în condiții normale a activității întreprinderii, operațiunile imobiliare neconstituind principalul gen de activitate a întreprinderii. Instanța de recurs menționează în sensul dat, că conform informației din Sistemul Informațional al Serviciului Fiscal de Stat, în genurile de activitate incluse în statutul SRL „Servivet”, pe lângă genul de activitate „comerțul cu ridicata și cu amănuntul în magazinele nespecializate”, este inclus și genul de activitate „cumpărarea și vânzarea bunurilor imobile”.

Astfel, SRL „Servivet” era obligată să reflecte în contabilitatea financiară, venitul obținut din comercializarea bunurilor imobile către SRL „Financial Investment Grup” în valoare de 35 000 000 de lei și să achite impozitul pe venit diminuat din activitatea operațională a întreprinderii.

În acest context, ținând cont de natura litigiului și de marja de apreciere a instanței de judecată, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că instanțele ierarhic inferioare neîntemeiat au admis cererea de chemare în judecată, fapt ce impune necesitatea casării deciziei instanței de apel și hotărârii primei instanțe și emiterii unei noi decizii de respingere a acțiunii.

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

d e c i d e:

Se admite recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat.

Se casează decizia din 04 decembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 26 iunie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani și se emite o nouă decizie prin care:

Se respinge cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Servivet” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței, judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

Judecătorii

Maria Ghervas

Nina Vascan

Sveatoslav Moldovan

Iurie Bejenaru