

Dosarul nr. 3ra-70/20

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud: V. Ciumac)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud: A. Minciuna, V. Mihaila, V. Sîrbu)

## DECIZIE

26 februarie 2020

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței, judecătorul  
judecătorii

Tamara Chișca-Doneva  
Ala Cobăneanu  
Nina Vascan  
Victor Burduh  
Sveatoslav Moldovan

examinând recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală  
Administrare Fiscală mun. Chișinău,

în cauza de contencios administrativ intentată la cererea de chemare în judecată  
depusă de societatea cu răspundere limitată „Fabrica-Tur” împotriva Serviciului Fiscal  
de Stat cu privire la contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei din 09 octombrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, prin care s-a  
respins apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii din 27 februarie  
2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani

### c o n s t a t ă:

La 28 iunie 2017 societatea cu răspundere limitată „Fabrica-Tur” a depus cerere de  
chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului  
administrativ.

În motivarea acțiunii a indicat că pe parcursul perioadei 14 februarie 2017 - 03  
martie 2017 a fost supusă unui control fiscal la fața locului prin metoda verificării  
totale, controlul cuprinzând perioada de activitate de la 26 ianuarie 2012 - până la 31  
decembrie 2016.

Ca urmare a controlului efectuat, la 03 martie 2017 a fost întocmit actul de control  
nr. 5-680699, prelungit prin actul de control nr. 5-680700.

Nefiind de acord cu constatările din actul de control, la 20 martie 2017 a depus la  
Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău dezacord pe marginea acestuia.

Prin decizia nr. 66/2/c din 12 aprilie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat, dezacordul a  
fost respins din lipsă de temeii legal și s-a dispus:

La pct. I reflectarea spre calcul în contul curent al contribuabilului supraplata  
neconfirmată în rezultatul controlului:

- la capitolul 111110 „impozit pe venit reținut din salariu” în sumă de 7132,71 de lei (plată de bază);

- la capitolul 111220 „impozit pe venit la sursa de plată” în sumă de 2144 de lei (plata de bază);

La pct. **II** s-a dispus micșorarea:

- impozitului pe venit reținut din suma dividendelor achitate în sumă de 1951 de lei pentru luna noiembrie 2016;

- impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu 15977 de lei pentru anul 2014 și 7453 de lei pentru anul 2015;

La pct. **III** s-a dispus încasarea la buget sumele impozitelor și plăților calculate în rezultatul controlului:

- 385236 de lei, taxa pe valoare adăugată diminuată pentru perioada fiscală în care agentul economic a fost obligat să se înregistreze în calitate de plătitor al TVA;

- 20686 de lei, TVA la importul de servicii diminuată;

- 734 de lei, taxa pentru unitățile comerciale și/sau de prestări servicii de deservire socială diminuată;

- 3588 de lei, contribuții de asigurări sociale de stat datorate de angajator diminuate;

La pct. **IV** s-a dispus încasarea la buget majorare de întârziere calculată conform art. 228 alin. (2) din Codul fiscal:

- 103188 de lei, pentru neachitarea în termen a taxei pe valoarea adăugată;

- 4620 de lei, pentru neachitarea în termen a TVA aferentă importului de servicii;

- 42 de lei, pentru neachitarea în termen a taxei pentru unitățile comerciale și/sau de prestări servicii de deservire socială;

La pct. **V** s-a dispus încasarea la buget majorarea de întârziere conform prevederilor art. 10 alin. (2) din Legea bugetului asigurărilor sociale pe anul 2013 nr. 250 din 08 noiembrie 2012 și art. 28 din Legea privind sistemul public de asigurări sociale nr. 489 din 08 iulie 1999:

- 4898 de lei, pentru neachitarea în termen a contribuțiilor asigurărilor sociale de stat;

La pct. **VI** s-a dispus încasarea la buget majorarea de întârziere calculată în rezultatul controlului în conformitate cu prevederile art. 30 alin. (1) din Legea cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală nr. 1593 din 26 decembrie 2002:

- 1022 de lei, pentru neachitarea în termen a primelor de asigurări obligatorii de asistență medicală;

La pct. **VII** s-a dispus aplicarea pentru încălcările legislației:

- 1022 de lei, pentru neachitarea în termen a primelor de asigurări obligatorii de asistență medicală;

La pct. **VII** s-a dispus aplicarea pentru încălcările legislației:

- 7000 de lei, amendă conform art. 260 alin. (1) din Codul fiscal pentru prezentarea declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale august 2014 – decembrie 2016 cu informație neautentică;

- 278990 de lei, amendă în mărime de 10% din volumul de livrări impozabile ( $2789904 \times 10\%$ ) conform art. 256 alin. (7) din Codul fiscal pentru neînregistrarea în calitate de plătitor TVA;

- 20686 de lei, amendă conform art. 261 alin. (5) din Codul fiscal pentru eschivarea de la calcul și plata TVA la import de servicii;

La pct. **VIII** s-a dispus aplicarea amenzii conform art. 10 alin. (6) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013 nr. 250 din 08 noiembrie 2012:

- 179 de lei, pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat prin prezentarea declarației ce conține informații ori date neveridice în mărime de 5% din suma diminuată (3588 de lei × 5%);

La pct. **IX** s-a dispus aplicarea sancțiunii sub formă de avertizare pentru încălcarea fiscală nesemnificativă conform art. 235 alin. (1<sup>1</sup>) din Codul fiscal pentru diminuarea taxei pentru unitățile comerciale și/sau de prestări de servicii de deservire socială pentru perioadele martie 2016 în sumă de 321,50 de lei și aprilie 2016 în sumă de 412,50 de lei și pentru prezentarea dărilor de seamă pe taxele locale (Forma TL13) pentru perioadele fiscale martie 2016 și aprilie 2016 cu informație neautentică.

Nefiind de acord cu decizia nr. 66/2/c din 12 aprilie 2017, emisă de către Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală mun. Chișinău în partea ce ține de calcularea TVA la buget în sumă de 385236 de lei, aplicarea majorării de întârzieri în sumă de 103188 de lei și a amenzii în sumă de 278990 de lei pentru neînregistrarea ca plătitor al TVA, la 10 mai 2017 a depus contestație.

Prin decizia nr. 57 din 08 iunie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată și s-a menținut decizia nr. 66/2/c din 12 aprilie 2017.

Consideră societatea cu răspundere limitată „Fabrica-Tur” că decizia nr. 66/2/c din 12 aprilie 2017 urmează a fi anulat în partea: micșorării impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu 15977 de lei pentru anul 2014 și cu 7453 de lei pentru anul 2015; încasării la buget a sumei de 385236 de lei ce reprezintă taxa pe valoarea adăugată diminuată pentru perioada fiscală în care agentul economic a fost obligat să se înregistreze în calitate de plătitor al TVA; încasării la buget a majorării de întârziere în sumă de 103188 de lei pentru neachitarea în termen a taxei pe valoarea adăugată și încasării sumei de 278990 de lei ca amendă în mărime de 10% din volumul de livrări impozabile (2789904 lei x 10%) conform art. 256 alin. (7) din Codul fiscal, pentru neînregistrarea în calitate de plătitor de TVA.

Sancționările aplicate de Serviciul Fiscal de Stat sunt ca urmare a interpretării eronate a prevederilor Codului fiscal în privința impozitării pachetelor de servicii turistice.

Pachetul turistic este un produs scutit de TVA, format din cel puțin două servicii turistice, în servicii turistice se includ: cazarea, masa, transportarea turiștilor, serviciile de agrement, tratamentul balnear, asistența turistică și alte servicii complementare.

Indiferent cine comercializează pachetul turistic (turoperatorul sau agenția de turism), acest produs poartă denumirea de pachet turistic.

Noțiunea de „pachet turistic” nu se modifică nici în cazul prețului comercializării pachetului turistic, fie prețul de cost, cu adaosul turoperatorului sau cu adaosul agenției de turism.

Legislația fiscală clar și expres stabilește că pachetele de servicii turistice sunt scutite de TVA și nu face vreo limitare în privința subiectului livrării pachetului turistic (turoperator sau agenție de turism) sau prețului de comercializare a acestuia (prețul de cost, cu adaosul turoperatorului sau cu adaosul agenției de turism).

Mai mult ca atât, la codul 28.6.4.22 din Baza generalizată a practicii fiscale, plasată pe pagina web a Serviciului Fiscal de Stat [www.fisc.md](http://www.fisc.md) este expusă întrebarea „se

aplică oare TVA la livrarea și importul pachetelor de servicii turistice? răspunsul la această întrebare fiind următorul: în conformitate cu art. 103 alin. (1) pct. 10) din Codul fiscal, livrarea și importul biletelor de tratament (inclusiv cele fără cazare) și de odihnă în stațiunile balneoclimaterice, pachetele de servicii turistice, sunt scutite de TVA.

Prin urmare, însuși Serviciul Fiscal de Stat dă explicații pe pagina oficială web că pachetele de servicii turistice sunt scutite de TVA, fără a evidenția careva limitări în dependență de subiectul care le livrează (turoperator sau agenție de turism) și prețul livrării: prețul de cost, cu adaosul turoperatorului sau cu adaosul agenției de turism.

Asemenea concluzie se regăsește și în scrisoarea nr. 26-08/4-2-14 din 19 mai 2015 a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, care a precizat că pachetele de servicii turistice, potrivit noțiunii expuse în Legea cu privire la organizarea și desfășurarea activității turistice în Republica Moldova nr. 352 din 24 noiembrie 2006, sunt scutite de TVA.

Atât în actul de control din 03 martie 2017, cât și în decizia din 12 aprilie 2017, s-a indicat că comisionul obținut de la livrarea pachetelor turistice reprezintă livrare impozabilă cu TVA.

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

Consideră societatea cu răspundere limitată „Fabrica-Tur” că poziția organului fiscal este incorectă, deoarece adaosul comercial la pachetul turistic nu este o livrare distinctă.

Concluzia Serviciului Fiscal de Stat este contrară art. 95 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, care stipulează că obiecte impozabile cu TVA constituie livrarea mărfurilor, serviciilor de către subiecții impozabili, reprezentând rezultatul activității lor de întreprinzător în Republica Moldova.

Respectiv, dacă include comisionul/adaosul comercial la pachetul turistic drept livrare separată, el nu constituie obiect impozabil cu TVA, deoarece el nu este nici marfa și nici serviciu pentru consumatorul final.

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

Interpretarea incorectă a impozitării pachetelor de servicii turistice se va răsfrânge negativ anume asupra consumatorilor, deoarece acest impozit îl vor achita beneficiarii pachetelor turistice.

Constatarea inspectorilor fiscali că comisionul/adaosul comercial este o livrare impozabilă cu TVA, vine în contradicție cu noțiunea de „taxă pe valoare adăugată”.

Comisionul nu este nici marfă și nici serviciu, fiind un adaos comercial aplicat de agenția de turism la sinecostul pachetului turistic procurat de turoperator, sumă care participă la formarea prețului pachetului turistic comercializat de către ea consumatorului final.

Adaosul comercial aplicat la comercializarea pachetelor turistice constituie un secret comercial al societăți, fapt consemnat expres în Regulamentul privind asigurarea păstrării secretului comercial.

Serviciul Fiscal de Stat de fapt o impune să reflecte în bonul de casă, eliberat consumatorului final, în mod separat prețul de cost al pachetului turistic de adaosul

comercial aplicat de agenția de turism, ceea ce presupune de a face publică informația ce constituie secret comercial și care este proprietatea societății.

Este ilegală încasarea sumei de 385236 de lei taxa pe valoare adăugată diminuată, TVA calculată de la comisionul aplicat la comercializarea pachetelor turistice consumatorului final, începând cu 01 august 2014 și a majorării de întârziere în sumă de 103188 de lei pentru neachitarea în termen a TVA.

În cadrul controlului fiscal s-a calculat adăugător TVA din comisioanele aplicate la realizarea pachetelor turistice, s-a constatat că a majorat venitul impozabil pentru anul 2014 cu 133140 de lei și pentru anul 2015 cu 62111 de lei, respectiv a calculat impozit pe venit la buget mai mult cu 15977 de lei pentru anul 2014 și cu 7453 de lei mai mult pentru anul 2015.

Drept consecință a calculării TVA la buget în sumă de 385236 de lei s-a dispus micșorarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu 15977 de lei pentru anul 204 și cu 7453 de lei pentru anul 2015.

Nu este de acord cu poziția Serviciului Fiscal de Stat că urma să se înregistreze ca plătitor de TVA din 1 august 2014 și respectiv cu sancțiunea aplicată pentru neînregistrare.

Or, reieșind din faptul că livrarea pachetelor turistice este scutită de TVA, nu apare nici obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA.

Pachetul turistic este un produs scutit de TVA, iar art. 112 alin. (1) din Codul fiscal prevede că, la stabilirea plafonului de livrări pentru înregistrarea obligatorie cu TVA, livrările scutite de TVA nu se iau în calcul, nu apare nici obligația de a se înregistra în calitate de subiect al impunerii cu TVA.

La fel, este ilegală aplicarea amenzii pentru neînregistrarea în calitate de plătitor de TVA în sumă de 278990 de lei conform art. 256 alin. (7) din Codul fiscal la pct. VII din decizia nr. 66/2/c din 12 aprilie 2017.

A cerut societatea cu răspundere limitată „Fabrica-Tur” admiterea acțiunii și anularea ca fiind ilegală decizia nr. 66/2/c din 12 aprilie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat în partea: micșorării impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu 15977 de lei pentru anul 2014 și cu 7453 de lei pentru anul 2015; încasării la buget a sumei de 385236 de lei ce reprezintă taxa pe valoarea adăugată diminuată pentru perioada fiscală, în care a fost obligată să se înregistreze în calitate de plătitor al TVA; încasării la buget a majorării de întârziere în sumă de 103188 de lei pentru neachitarea în termen a taxei pe valoarea adăugată și încasării sumei de 278990 de lei amendă în mărime de 10% din volumul de livrări impozabile (2789904 de lei x 10%) conform art. 256 alin. (7) din Codul fiscal pentru neînregistrarea în calitate de plătitor de TVA.

Prin hotărârea din 27 februarie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, acțiunea societății cu răspundere limitată „Fabrica-Tur” a fost admisă.

S-a anulat decizia nr. 66/2/c din 12 aprilie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat ca ilegală în partea:

- micșorării impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu 15977 de lei pentru anul 2014 și cu 7453 de lei pentru anul 2015;

- încasării la buget a sumei de 385236 de lei ce reprezintă TVA diminuată pentru perioada fiscală în care agentul economic a fost obligat să se înregistreze în calitate de plătitor de TVA;

- încasării la buget a sumei de 278990 de lei amendă în mărime de 10% din volumul de livrări impozabile ( $2789904 \times 10\%$ ) conform art. 256 alin. (7) din Codul fiscal pentru neînregistrarea în calitate de plătitor de TVA.

Prin decizia din 27 septembrie 2018 a Curții de Apel Chișinău, s-a respins apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat și s-a menținut hotărârea din 27 februarie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

Prin decizia din 13 februarie 2019 a Curții Supreme de Justiție, s-a admis recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, s-a casat integral decizia din 27 septembrie 2018 a Curții de Apel Chișinău, cu remiterea cauzei spre rejudecare la Curtea de Apel Chișinău, în alt complet de judecată.

Prin încheierea din 17 aprilie 2019 a Curții de Apel Chișinău, cauza a fost ridicată de la examinare în ordine de apel și remisă Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani pentru emiterea unei hotărâri suplimentare.

Prin hotărârea suplimentară din 28 iunie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, s-a anulat decizia nr. 66/2/c din 12 aprilie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat ca ilegală în partea încasării la buget a majorării de întârziere calculată conform art. 228 alin. (2) din Codul fiscal în mărime de 103188 de lei pentru neachitarea în termen a TVA.

Prin decizia din 09 octombrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, s-a respins apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii din 27 februarie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

Prima instanță și instanța de apel au motivat soluțiile că conform art. 103 din Codul fiscal pachetul turistic este scutit de plata TVA.

Orice interpretare dată de Serviciul Fiscal de Stat referitoare că comisionul/adaosul comercial obținut de turoperatori și/sau agențiile de turism de la comercializarea pachetelor turistice constituie livrarea impozabilă și se supune impozitării cu TVA pe principii generale, iar scutirea prevăzută de art. 103 din Codul fiscal se aplică nemijlocit la pachetul turistic livrat de turoperatori și agențiile de turism, este eronată și contrară legislației în vigoare.

Comisionul/adaosul comercial nu este livrat distinct, dar intră în costul pachetului turistic, indiferent de faptul cine îl comercializează precum și indiferent de faptul la ce preț se comercializează, noțiunea de pachet turistic nu se modifică.

Abordarea Serviciului Fiscal de Stat nu și-a găsit niciun suport juridic, având în vedere că legea nu stabilește nicio limitare în privința subiectului livrării pachetului turistic sau prețului de comercializare a acestuia, dar indică expres că livrarea pachetelor turistice este scutită de TVA.

Pachetele de servicii turistice potrivit noțiunii expuse în Legea cu privire la organizarea și desfășurarea activității turistice în Republica Moldova nr. 352-XVI din 24 noiembrie 2006, sunt scutite de TVA (f.d. 78).

Atât timp cât legea prevede în mod clar că pachetul turistic este un produs scutit de TVA, iar art. 112 din Codul fiscal prevede că la stabilirea plafonului de livrări pentru înregistrarea obligatorie cu TVA, livrările scutite de TVA nu se iau în calcul, nu apare nici obligația societății cu răspundere limitată „Fabrica- Tur” de a se înregistra în calitate de subiect al impunerii cu TVA.

La 22 octombrie 2019 Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală mun. Chișinău a depus cerere de recurs nemotivată împotriva deciziei instanței de apel, iar la 05 decembrie 2019 a prezentat partea motivată a recursului, solicitând

admiterea acestuia, casarea deciziei din 09 octombrie 2019 a Curții de Apel Chișinău și a hotărârii din 27 februarie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, cu emiterea unei decizii noi de respingere a acțiunii.

În motivarea recursului Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală mun. Chișinău a invocat ilegalitatea și netemeinicia deciziei instanței de apel, declarând că Curtea de Apel Chișinău a examinat superficial prezenta speță, cu interpretarea și aplicarea eronată a normelor de drept material.

Scutirea prevăzută la art. 103 alin. (1) pct. 10) din Codul fiscal se aplică la costul nemijlocit al pachetului turistic livrat de turoperatori și agențiile de turism, iar comisionul, mărimea căruia o constituie diferența dintre prețul obținut ca urmare a comercializării pachetului turistic, procurat la valoarea scutită de TVA (costul nemijlocit al pachetului turistic), se va impozita cu TVA la cota standard de 20%.

Conform art. 245 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, recursul se depune la instanța de apel în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel, dacă legea nu stabilește un termen mai mic. Instanța de apel transmite neîntârziat Curții Supreme de Justiție recursul împreună cu dosarul judiciar. Motivarea recursului se prezintă Curții Supreme de Justiție în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel. Dacă se depune împreună cu cererea de recurs, motivarea recursului se depune la instanța de apel.

Din materialele cauzei rezultă că Serviciul Fiscal de Stat a recepționat decizia din 09 octombrie 2019 a Curții de Apel Chișinău la 05 noiembrie 2019 (f.d. 143, vol. II)

Cererea de recurs a fost depusă la 22 octombrie 2019, adică în termenul prevăzut de lege.

La 14 noiembrie 2019 în adresa societății cu răspundere limitată „Fabrica-Tur” a fost expediată copia recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală mun. Chișinău, cu înștiințarea despre necesitatea depunerii referinței.

La 05 decembrie 2019 directorul societății cu răspundere limitată „Fabrica-Tur” – Roșca Vladimir a recepționat contra semnătură copia recursului motivat al Serviciului Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală mun. Chișinău, fapt ce rezultă din recipisa anexată la actele cauzei.

La 03 ianuarie 2020 societatea cu răspundere limitată „Fabrica-Tur” a depus referință, solicitând respingerea recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat, cu menținerea deciziei din 09 octombrie 2019 și a hotărârii din 27 februarie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, pe care le consideră legale și întemeiate.

Unul din principiile pe care se bazează impozitele și taxele este echitatea fiscală, ce presupune tratarea egală a persoanelor fizice și juridice care activează în condiții similare în vederea asigurării unei sarcini fiscale egale.

Răspunsul Serviciului Fiscal nr. 26-08/4-2-14/2 din 19 mai 2015 adresat unei agenții de turism, în care este expusă poziția organului fiscal referitor la neimpozitarea pachetelor de servicii turistice cu TVA, nu poate fi valabil doar pentru o agenție de turism, ci prin prisma principiului echității, este aplicabil față de toate agențiile de turism, care livrează pachete de servicii turistice.

Prin încheierea din 15 ianuarie 2020 a Curții Supreme de Justiție, recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală mun. Chișinău împotriva deciziei din 09 octombrie 2019 a Curții de Apel Chișinău a fost numit pentru

examinare în complet din 5 judecători pentru 19 februarie 2020, care a fost amânată pentru 26 februarie 2020.

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

Conform art. 257 alin. (1) din Codul administrativ, prezentul cod intră în vigoare la 01 aprilie 2019, iar potrivit alin. (2), la data intrării în vigoare a prezentului cod se abrogă Legea contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000.

Conform 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. Prin derogare, admisibilitatea unei astfel de acțiuni în contenciosul administrativ se va face conform prevederilor în vigoare până 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.

Din sensul normei de drept enunțate urmează că legiuitorul a optat pentru principiul aplicării imediate a noilor reglementări procedurale.

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

Conform art. 194 alin. (2) din Codul administrativ, în procedura de examinare a cererilor de recurs, hotărârile și deciziile contestate se examinează din oficiu în privința existenței greșelilor procedurale și aplicării corecte a dreptului material.

Conform art. 248 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă una dintre următoarele decizii: respinge recursul.

Studiind materialele dosarului, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră necesar de a respinge recursul, din motivele ce succed.

Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală mun. Chișinău nu a contestat cu apel și recurs hotărârea suplimentară din 28 iunie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, prin care s-a anulat decizia nr. 66/2/c din 12 aprilie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat ca ilegală în partea încasării la buget a majorării de întârziere calculată conform art. 228 alin. (2) din Codul fiscal în mărime de 103188 de lei pentru neachitarea în termen a TVA.

Respectiv, instanța de recurs se va expune doar în privința legalității și temeiniciei deciziei din 09 octombrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, prin care a fost menținută hotărârea din 27 februarie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

Conform art. 3 din Legea cu privire la organizarea și desfășurarea activității turistice în Republica Moldova nr. 352 din 24 noiembrie 2006, prin *agenție de turism* (denumită, de asemenea, detailist) – se înțelege persoană fizică sau juridică care vinde sau oferă spre vânzare servicii turistice proprii sau contractate de la alți furnizori, precum și pachete de servicii turistice stabilite de turoperator; prin *turoperator* (denumit, de asemenea, organizator) – persoană fizică sau juridică care organizează pachete de servicii turistice și le vinde sau le oferă spre vânzare direct sau prin intermediul unei agenții de turism; prin *pachet turistic* (pachet de vacanță, pachet de călătorie) – combinație prestabilită a cel puțin două servicii turistice, vândute sau oferite spre vânzare ca un singur produs, la un preț în care costul fiecărui component nu este identificat separat, aceste prestații depășind 24 de ore, iar prin *servicii turistice* – servicii

prestate de către agenții economici din industria turismului, care includ cazarea, masa și transportarea turiștilor, serviciile de agrement, tratamentul balnear, asistența turistică și alte servicii complementare.

Conform art. 10 alin. (1) din Legea nr. 352 din 24 noiembrie 2006, (în redacția legii în vigoare la data adresării în judecată), comercializarea serviciilor și pachetelor turistice pe teritoriul Republicii Moldova este efectuată de turoperatori și agențiile de turism în baza contractului de servicii turistice și a voucherului turistic, ca parte integrantă a acestuia, în conformitate cu legislația.

Potrivit art. 11 lit. b) din Legea nr. 352 din 24 noiembrie 2006, turoperatorii pot desfășura următoarele activități: comercializarea pachetelor turistice proprii prin intermediul agențiilor de turism sau direct consumatorilor.

Conform art. 12 lit. a) din Legea nr. 352 din 24 noiembrie 2006, agențiile de turism pot desfășura următoarele activități: a) comercializarea pachetelor turistice contractate de la turoperatori.

Conform art. 93 pct.1 ) din Codul fiscal, prin taxă pe valoarea adăugată (T.V.A.) se înțelege – impozit de stat care reprezintă o formă de colectare la buget a unei părți a valorii mărfurilor livrate, serviciilor prestate care sunt supuse impozitării pe teritoriul Republicii Moldova, precum și a unei părți din valoarea mărfurilor, serviciilor impozabile importate în Republica Moldova.

Conform art. 95 alin. (1) lit. a ) din Codul fiscal, obiecte impozabile constituie livrarea mărfurilor, serviciilor de către subiecții impozabili, reprezentând rezultatul activității lor de întreprinzător în Republica Moldova.

Conform art. 12 pct. 12 din Codul fiscal, prin *scutire* se înțelege – sumă care, la calcularea venitului impozabil, se scade din venitul brut al contribuabilului conform art.33, 34 și 35.

Potrivit art. 103 alin. (1) pct. 10) și pct. 12 lit. g) din Codul fiscal, *se scutesc de T.V.A. fără drept de deducere*: biletele de tratament (inclusiv cele fără cazare) și de odihnă în stațiunile balneoclimaterice, *pachetele de servicii turistice*, precum și serviciile financiare: operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare, inclusiv serviciile de intermediere a acestora.

Conform art. 112 alin. (1) din Codul fiscal, (în redacția legii în vigoare la momentul adresării în judecată), subiectul care desfășoară activitate de întreprinzător, cu excepția autorităților publice, instituțiilor publice, specificate la art. 51, exclusiv instituțiilor de învățământ publice, instituțiilor medico-sanitare publice și private, specificate la art. 51<sup>1</sup>, și deținătorilor patentei de întreprinzător, este obligat să se înregistreze ca contribuabil al T.V.A. dacă el, într-o oricare perioadă de 12 luni consecutive, a efectuat livrări de mărfuri, servicii în sumă ce depășește 600000 lei, cu excepția livrărilor scutite de T.V.A. și a celor care nu constituie obiect impozabil în conformitate cu art. 95 alin. (2).

Conform art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

Din materialele cauzei rezultă că în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 24319 din 09 februarie 2016 a Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, la societatea cu răspundere limitată „Fabrica-Tur” a fost efectuat un control fiscal la fața locului prin metoda verificării totale.

Controlul a durat de la 14 februarie 2017 - până la 03 martie 2017 și a cuprins perioada de activitate de la 26 ianuarie 2012 – până la 31 decembrie 2016 și anume,

verificarea corectitudinii calculării și plenitudinii virării la buget a impozitului pe venit provenit din activitatea de întreprinzător și activitatea operațională pentru perioada 01 ianuarie 2012 – 31 decembrie 2015, a altor impozite și taxe pentru perioada 01 ianuarie 2013 – 31 decembrie 2016.

La 03 martie 2017 a fost întocmit actul de control nr. 5-680699, prelungit prin actul de control nr. 5- 680700 (f.d. 12-21, vol. I).

În rezultatul controlului fiscal efectuat la societatea cu răspundere limitată „Fabrica-Tur”, care în perioada 29 februarie 2012 – 06 ianuarie 2015 a desfășurat activitate ca agenție de turism și ca turoperator, s-a constatat:

- neconfirmarea supraplății la buget la compartimentul 111110 „impozit pe venitul reținut din salariu” în sumă de 7132,71 de lei;

- neconfirmarea supraplății la buget la compartimentul 111220 „impozitul pe venit la sursa de plată” în sumă de 2144 de lei;

- majorarea impozitului pe venit reținut din suma dividendelor achitate cap. 111230 în sumă de 1951 de lei pentru luna noiembrie 2016;

- majorarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru anul 2014 cu 15977 de lei și pentru anul 2015 cu 7453 de lei;

- neînregistrarea ca subiect al impunerii cu taxa pe valoare adăugată din 01 iulie 2015;

- diminuarea TVA aferentă bugetului suma totală 385236 de lei, pentru perioada fiscală în care agentul economic a fost obligat să se înregistreze în calitate de plătitor al TVA, inclusiv: luna august 2014 – 75628 de lei; luna septembrie 2014 – 44139 de lei; luna octombrie 2014 – 2121 de lei; luna noiembrie 2014 – 6217 de lei; luna noiembrie 2014 – 6035 de lei; luna ianuarie 2015 – 6326 de lei; luna iunie 2015 – 25501 lei; luna iulie 2015 – 28799 de lei, luna august 2015 – 36095 de lei; luna septembrie 2015 – 35483 de lei; luna octombrie 2015 – 3915 lei; luna mai 2016 – 8346 de lei; luna iunie 2016 – 25911 lei; luna iulie 2016 – 33366 de lei; luna august 2016 – 28378 de lei; luna septembrie 2016 – 13074 de lei; luna octombrie 2016 – 3462 de lei; luna noiembrie 2016 – 421 de lei și luna decembrie 2016 – 2019 lei;

- eschivarea de la calcul și de la plata TVA la importul de servicii în sumă de 20686 de lei, inclusiv 2202,60 de lei pentru anul 2014, 8518,65 de lei pentru anul 2015 și 9961,26 de lei pentru anul 2016;

- diminuarea contribuțiilor datorate de angajator în sumă de 3588 de lei pentru perioada anului 2013 inclusiv T/01/13 – 897 de lei, T/02/13-897 de lei, T/03/13-897 de lei și T/04/13 – 897 de lei;

- diminuarea taxei pentru unitățile comerciale și/sau de prestări servicii de deservire sociale cu 734 de lei inclusiv T/03/2016 cu 321,5 lei și T/04/2016 cu 412,5 lei;

- neachitarea în termen a primelor de asigurări obligatorii de asistență medicală pentru perioada din 07 martie 2014 - până la 23 noiembrie 2016;

- prezentarea Declarației cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale 2014 – 2015 (VEN12), Dării de seamă privind impozitul pe venit reținut la sursa de plată forma IRV14 pentru luna noiembrie 2016, a dărilor de seamă pe taxele locale pentru tr. III și tr. IV ale anului 2016 (forma TL13), cu informația neautentică.

La 20 martie 2017 societatea cu răspundere limitată „Fabrica-Tur” a depus la Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău dezacord la actul de control nr. 5-680699, prelungit pe actul de control nr. 5-680700 din 03 martie 2017, în partea neînregistrării ca subiect al impunerii cu taxa pe valoare adăugată și respectiv încălcările ce reies din

aceasta: diminuarea TVA aferentă bugetului în sumă totală de 385236 de lei și majorarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru anul 2014 cu 15977 de lei și pentru anul 2015 cu 7453 de lei, precum și diminuării contribuțiilor datorate de angajator în sumă de 3588 de lei pentru perioada anul 2013, solicitând revizuirea constatărilor privind încălcarea legislației fiscale (f.d. 22-25, vol. I).

Prin decizia nr. 66/2/c din 12 aprilie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat (f.d. 26-30, vol. I), a fost respins dezacordul societății cu răspundere limitată „Fabrica-Tur” și s-a dispus:

La pct. **I** reflectarea spre calcul în contul curent al contribuabilului supraplata neconfirmată în rezultatul controlului:

- la capitolul 111110 „impozit pe venit reținut din salariu” în sumă de 7132,71 de lei (plată de bază);

- la capitolul 111220 „impozit pe venit la sursa de plată” în sumă de 2144 de lei (plata de bază);

La pct. **II** s-a dispus micșorarea:

- impozitului pe venit reținut din suma dividendelor achitate în sumă de 1951 de lei pentru luna noiembrie 2016;

- impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu 15977 de lei pentru anul 2014 și 7453 de lei pentru anul 2015;

La pct. **III** s-a dispus încasarea la buget sumele impozitelor și plăților calculate în rezultatul controlului:

- 385236 de lei, taxa pe valoare adăugată diminuată pentru perioada fiscală în care agentul economic a fost obligat să se înregistreze în calitate de plătitor al TVA;

- 20686 de lei, TVA la importul de servicii diminuată;

- 734 de lei, taxa pentru unitățile comerciale și/sau de prestări servicii de deservire socială diminuată;

- 3588 de lei, contribuții de asigurări sociale de stat datorate de angajator diminuate;

La pct. **IV** s-a dispus încasarea la buget majorare de întârziere calculată conform art. 228 alin. (2) din Codul fiscal:

- 103188 de lei, pentru neachitarea în termen a taxei pe valoarea adăugată;

- 4620 de lei, pentru neachitarea în termen a TVA aferentă importului de servicii;

- 42 de lei, pentru neachitarea în termen a taxei pentru unitățile comerciale și/sau de prestări servicii de deservire socială;

La pct. **V** s-a dispus încasarea la buget majorarea de întârziere conform prevederilor art. 10 alin. (2) din Legea bugetului asigurărilor sociale pe anul 2013 nr. 250 din 08 noiembrie 2012 și art. 28 din Legea privind sistemul public de asigurări sociale nr. 489 din 08 iulie 1999:

- 4898 de lei, pentru neachitarea în termen a contribuțiilor asigurărilor sociale de stat;

La pct. **VI** s-a dispus încasarea la buget majorarea de întârziere calculată în rezultatul controlului în conformitate cu prevederile art. 30 alin. (1) din Legea cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală nr. 1593 din 26 decembrie 2002:

- 1022 de lei, pentru neachitarea în termen a primelor de asigurări obligatorii de asistență medicală;

La pct. **VII** s-a dispus aplicarea pentru încălcările legislației:

- 1022 de lei, pentru neachitarea în termen a primelor de asigurări obligatorii de asistență medicală;

La pct. **VII** s-a dispus aplicarea pentru încălcările legislației:

- 7000 de lei, amendă conform art. 260 alin. (1) din Codul fiscal pentru prezentarea declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale august 2014 – decembrie 2016 cu informație neautentică;

- 278990 de lei, amendă în mărime de 10% din volumul de livrări impozabile ( $2789904 \times 10\%$ ) conform art. 256 alin. (7) din Codul fiscal pentru neînregistrarea în calitate de plătitor TVA;

- 20686 de lei, amendă conform art. 261 alin. (5) din Codul fiscal pentru eschivarea de la calcul și plata TVA la import de servicii;

La pct. **VIII** s-a dispus aplicarea amenzii conform art. 10 alin. (6) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013 nr. 250 din 08 noiembrie 2012:

- 179 de lei, pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat prin prezentarea declarației ce conține informații ori date neveridice în mărime de 5% din suma diminuată ( $3588 \text{ de lei} \times 5\%$ );

La pct. **IX** s-a dispus aplicarea sancțiunii sub formă de avertizare pentru încălcarea fiscală nesemnificativă conform art. 235 alin. (11) din Codul fiscal pentru diminuarea taxei pentru unitățile comerciale și/sau de prestări de servicii de deservire socială pentru perioadele martie 2016 în sumă de 321,50 de lei și aprilie 2016 în sumă de 412,50 de lei și pentru prezentarea dărilor de seamă pe taxele locale (Forma TL13) pentru perioadele fiscale martie 2016 și aprilie 2016 cu informație neautentică.

La 10 mai 2017 societatea cu răspundere limitată „Fabrica-Tur” a depus la Serviciul Fiscal de Stat contestație împotriva deciziei nr. 66/2/c din 12 aprilie 2017 emisă Direcția Generală Administrare Fiscală mun. Chișinău, solicitând anularea acesteia în partea calculării TVA la buget în sumă de 385236 de lei, aplicării majorării de întârzieri în sumă de 103188 de lei și amenzii în sumă de 278990 de lei pentru neînregistrarea ca plătitor al TVA (f.d. 31-33, vol. I).

Prin decizia nr. 57 din 08 iunie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat, contestația societății cu răspundere limitată „Fabrica-Tur” a fost respinsă ca neîntemeiată și s-a menținut decizia nr. 66/2/c din 12 aprilie 2017 (f.d. 34-35, vol. I).

Judecând cauza în ordine de recurs, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ lărgit al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră corectă soluția instanței de apel și a primei instanțe privind anularea deciziei nr. 66/2/c din 12 aprilie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat ca ilegală în partea: micșorării impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu 15977 de lei pentru anul 2014 și cu 7453 de lei pentru anul 2015; încasării la buget a sumei de 385236 de lei ce reprezintă TVA diminuată pentru perioada fiscală în care agentul economic a fost obligat să se înregistreze în calitate de plătitor de TVA și încasării la buget a sumei de 278990 de lei amendă în mărime de 10% din volumul de livrări impozabile ( $2789904 \times 10\%$ ) conform art. 256 alin. (7) din Codul fiscal pentru neînregistrarea în calitate de plătitor de TVA.

Or, dispozițiile art. 103 alin. (1) pct. 10) din Codul fiscal, cert, expres și imperativ stabilesc că pachetele de servicii turistice sunt scutite de plata TVA, fără drept de deducere.

Nu poate fi reținut argumentul Serviciului Fiscal de Stat invocat în cererea de recurs că scutirea prevăzută la art. 103 alin. (1) pct. 10) din Codul fiscal se aplică la

costul nemijlocit al pachetului turistic livrat de turoperatori și agențiile de turism, iar comisionul, mărimea căruia o constituie diferența dintre prețul obținut ca urmare a comercializării pachetului turistic, procurat la valoarea scutită de TVA (costul nemijlocit al pachetului turistic), se va impozita cu TVA la cota standard de 20%, care vine în contradicție cu legislația în vigoare.

Or, comisionul/adaosul comercial nu este livrat distinct, dar intră în costul pachetului turistic, indiferent de faptul cine îl comercializează precum și indiferent de faptul la ce preț se comercializează, noțiunea de pachet turistic nu se modifică.

Serviciul Fiscal de Stat la emiterea deciziei privind micșorarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pe anul 2014 cu 15977 de lei și pe anul 2015 cu 7453 de lei, incorect a aplicat dispozițiile art. 95 alin. (1) din Codul fiscal, or, adaosul comercial la pachetul turistic nu este o livrare distinctă.

Afară de aceasta, conform informației plasate pe pagina oficială web a Serviciului Fiscal de Stat: [www.fisc.md](http://www.fisc.md) > Baza generalizată a practicii fiscale > Întrebări la ordin, se dau explicații referitor la interpretarea și aplicarea prevederilor art. 103 alin. (1) pct.10) din Codul fiscal, din care rezultă că biletelor de tratament și de odihnă în stațiunile balneoclimaterice, pachetele deservicii turistice sunt scutite de TVA fără drept de deducere, în baza art. 103 alin. (1) pct. 10) din Codul fiscal.

La fel, din scrisoarea nr. 26-08/4-2-14/2 din 19 mai 2015 a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat rezultă că, plata pentru serviciile de comercializare a biletelor în aerian de către agenție și contractanții acesteia constituie comisionul, valoarea impozabilă cu cota 0% a TVA, va constitui mărimea comisionului.

Conform art. 103 alin. (1) pct. 10) din Codul fiscal, pachetele de servicii turistice potrivit noțiunii expuse în Legea cu privire la organizarea și desfășurarea activității turistice în Republica Moldova nr. 352-XVI din 24 noiembrie 2006, sunt scutite de TVA (f.d. 78, vol. I).

Prin urmare, atât timp cât legea prevede în mod clar, expres și imperativ că pachetul turistic este un produs care este scutit de TVA, iar art. 112 din Codul fiscal stipulează că la stabilirea plafonului de livrări pentru înregistrarea obligatorie cu TVA, livrările scutite de TVA nu se iau în calcul, nu apare nici obligația societății cu răspundere limitată „Fabrica- Tur” de a se înregistra în calitate de subiect al impunerii cu TVA.

Or, în situația în care apar îndoieli la aplicarea legislației fiscale, acestea prin prisma art. 11 din Codul fiscal urmează a fi interpretate în favoarea contribuabilului.

La caz, se reiterează jurisprudența CțEDO, speța *Prigală vs. Republica Moldova, hotărârea din 13 februarie 2018*, unde reclamantul s-a plâns în fața Curții de faptul că prevederile legislației cu privire la bugetul asigurărilor sociale de stat pentru anii 2000 – 2002, pentru nerespectarea cărora i-a fost aplicată pedeapsă sub formă de amendă, erau ambigue și lipsite de claritate, iar în urma aplicării unor prevederi legale neclare a fost lipsit de dreptul de proprietate garantat de art. 1 din Protocolul nr. la Convenție.

Curtea a constatat în unanimitate violarea art. 7 din Convenție, observând, în primul rând că legislația era neclară, iar în temeiul art. 11 din Codul fiscal al Republicii Moldova, toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale trebuiau interpretate în favoarea contribuabilului.

Curtea a concluzionat că în perioada de referință, reclamantul ar fi putut în mod rezonabil să se aștepte ca autoritățile statului să rețină interpretarea cea mai favorabilă acestuia.

În circumstanțele expuse, instanța de recurs reține că concluziile Serviciului Fiscal de Stat nu și-au găsit niciun suport juridic, având în vedere că legea nu stabilește în acest sens vreo limitare în privința subiectului livrării pachetului turistic sau prețului de comercializare a acestuia, dar indică expres că livrarea pachetelor turistice este scutită de TVA.

Organul fiscal nu poate impune societatea cu răspundere limitată „Fabrica-Tur” la obligații pecuniare prin interpretarea eronată a legislației în vigoare, în special a prevederilor art. 103 alin. (1) pct. 10) din Codul fiscal.

Date fiind cele relatate, se consideră justă concluzia instanței de apel și a primei instanțe că decizia nr. 66/2/c din 12 aprilie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat în partea: micșorării impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu 15977 de lei pentru anul 2014 și cu 7453 de lei pentru anul 2015; încasării la buget a sumei de 3852,36 de lei ce reprezintă taxa pe valoarea adăugată diminuată pentru perioada fiscală, în care a fost obligată să se înregistreze în calitate de plătitor al TVA și încasării la buget a majorării de întârziere în sumă de 103188 de lei pentru neachitarea în termen a taxei pe valoarea adăugată și încasării sumei de 278990 de lei amendă în mărime de 10% din volumul de livrări impozabile (2789904 de lei x 10%) conform art. 256 alin. (7) din Codul fiscal pentru neînregistrarea în calitate de plătitor de TVA, este emisă contrar legii.

Din considerentele menționate, recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală mun. Chișinău împotriva deciziei din 09 octombrie 2019 a Curții de Apel Chișinău necesită să fie respins.

În conformitate cu art. 258 alin. (3), art. 247 și art. 248 alin. (1) lit. a) și alin. (2) din Codul administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție

d e c i d e:

Se respinge recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală mun. Chișinău împotriva deciziei din 09 octombrie 2019 a Curții de Apel Chișinău.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,  
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Ala Cobăneanu

Nina Vascan

Victor Burduh

Sveatoslav Moldovan