

DECIZIE

04 august 2021

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  
Anatolie Țurcan  
Nicolae Craiu  
Nina Vascan

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 „Esplan-Lux” împotriva Serviciului Fiscal de  
Stat privind contestarea actelor administrative,  
împotriva deciziei din 02 martie 2021 a Curții de Apel Chișinău, prin care s-a  
casat integral hotărârea din 22 iulie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani și  
s-a emis o nouă decizie,

c o n s t a t ă:

La 28 august 2019 SRL „Esplan-Lux” a depus cerere de chemare în judecată  
împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind contestarea actelor administrative.

În motivarea cererii de chemare în judecată, reclamanta a relatat că, la  
22 mai 2019 Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 10, prin care a constatat  
încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. f) și d), art. 115 alin. (1) din Codul fiscal,  
fiind dispusă calcularea suplimentară pentru plată la buget a impozitelor și taxelor în  
sumă totală de 2362281 lei, majorări de întârziere în cuantum de 70392 lei și amendă  
în mărime de 722070 de lei.

Temei pentru adoptarea deciziei vizate au servit rezultatele controlului fiscal  
total efectuat în baza deciziei de inițiere a controlului fiscal nr. 43536/18 din  
18 martie 2019, supunându-se controlului corectitudinea achitării impozitului pe  
venit pentru perioada fiscală a anului 2018, precum și TVA pentru perioada  
01 ianuarie 2018 – 28 februarie 2019.

SRL „Esplan-Lux” a menționat că la 20 iunie 2019 a contestat decizia  
nominalizată la organul ierarhic superior, care însă prin decizia nr. 245 din  
25 iulie 2019, a considerat neîntemeiată contestația depusă pe care a respins-o și a  
menținut decizia nr. 10 din 22 mai 2019.

Reclamanta a susținut că decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 245 din  
25 iulie 2019 i-a fost comunicată la data de 29 iulie 2019, însă cu aceasta nu este de  
acord din următoarele considerente.

La efectuarea controlului inspectorii fiscali s-au condus de materialele prezentate de organele de drept, fără a descrie aceste materiale, denumirea înscrisurilor, proveniența acestora și modalitatea de intrare în posesia lor.

Astfel, în opinia reclamantei, controlul a fost efectuat cu abateri, iar materialele folosite de organul fiscal nu au avut caracter autentic și veridic.

Referitor la încălcările imputate de către organul fiscal, reclamanta a relevat că în constatările lor, funcționarii fiscali au folosit metode și surse indirecte în vederea determinării cuantumului impozitelor ce urmau a fi achitate. Prin urmare, luând în considerare condițiile de aplicabilitate a art. 189 alin. (2) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat putea recurge la calcularea impozitelor și taxelor prin metode și surse indirecte doar dacă în timpul controlului fiscal, sumele impozitelor și taxelor, care urmau a fi vărsate la buget, nu puteau fi determinate din lipsa de contabilitate, ori din cauza ținerii ei neconforme, condiții ce la caz nu au fost depistate.

Cu referire la constatarea neeliberării facturilor fiscale și a caracterului neîntemeiat al reducerilor acordate persoanelor fizice, reclamanta a relevat că conduita respectivă este întemeiată pe dispozițiile art. 117 alin. (3) din Codul fiscal și Legea privind protecția datelor cu caracter personal nr. 133 din 08 iulie 2011.

Respectiv, întreprinderea nu poate cunoaște situația fiecărui cumpărător - persoană fizică și interoga cumpărătorul, în scopul stabilirii dacă el practică sau nu activitate de întreprinzător, sau dacă mărfurile procurate se comercializează ulterior, iar factura fiscală, în condițiile art. 117 alin. (3) din Codul fiscal, se eliberează doar la solicitare.

Mai mult, reclamanta a notat că la comercializarea mărfurilor în cadrul comerțului cu amănuntul către persoanele fizice, legislația în vigoare nu impune limite privind cantitatea și suma mărfurilor care urmează a fi livrate.

Așadar, reclamanta consideră greșite și evident contrare normei legale citate, concluziile formulate de inspectorii fiscali cu privire la pretinsa diminuare a impozitului pe venit, rezultată din acordarea reducerilor la preț (discount) la decizia directorului comercial sau a managerilor clienților permanenți.

Reclamanta a susținut că persoanele fizice citate de Serviciul Fiscal de Stat, pentru a comunica informații relevante achiziționării bunurilor comercializate de către SRL „Esplan-Lux”, intenționat au negat faptul achiziției, deoarece nu-și pot justifica suma cheltuielilor suportate și ulterior pot deveni subiecți ai estimării, conform capitolului 11<sup>1</sup> din Titlului V al Codului fiscal, iar o parte din ei posibil că desfășoară activitate ilicită de întreprinzător.

La afirmația organului fiscal precum că majoritatea tranzacțiilor de comercializare a mărfurilor în adresa persoanelor fizice s-au efectuat în privința persoanelor neidentificate, reclamanta a subliniat că comercializarea mărfurilor în adresa acestor persoane a avut loc de la subdiviziunile întreprinderii (locuri special amenajate), pentru care dispune de notificări eliberate de organele administrației publice locale.

În opinia reclamantei micșorarea numărului de livrări prin aplicarea MCC în perioada postului fiscal, atestă doar o dinamică, care poate fi influențată de mai mulți factori, dar care nu demonstrează diminuarea veniturilor.

SRL „Esplan-Lux” a susținut că, prin acordarea de reduceri mai mari nu s-a diminuat venitul impozabil al întreprinderii, dar dimpotrivă s-a contribuit la creșterea venitului impozabil și impozitului pe venit, deoarece marfa nu a fost vândută la un

preț mai mic decât cel de piață, fiind acordate unele reduceri pentru ca întreprinderea să înregistreze profit și să poată activa în continuare. Prețul de comercializare a mărfii se formează ca rezultat al interacțiunii cererii/ofertei la marfa respectivă, cantitatea achiziționată, modalitatea de transportare a acesteia, periodicitatea de procurare, perioada de timp.

În continuare, reclamanta a punctat că nu a diminuat veniturile impozabile, impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător și respectiv TVA, iar baza legală invocată în dezacord constituie argument și pentru TVA.

Mai mult, a precizat că respectă și ține evidența contabilă, conform actelor normative în vigoare pe teritoriul Republicii Moldova, nu a avut și nu are intenția să se eschiveze de la plata impozitelor.

De altfel, organul fiscal nu a prezentat nicio probă concludentă, care ar atesta refuzul prezentării datelor, informațiilor și actelor necesare în vederea efectuării controlului fiscal.

SRL „Esplan-Lux” a solicitat anularea ca fiind neîntemeiate a deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr. 10 din 22 mai 2019 și nr. 245 din 25 iulie 2019 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 10 din 22 mai 2019.

Prin hotărârea din 22 iulie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, cererea de chemare în judecată depusă de SRL „Esplan-Lux” a fost respinsă ca neîntemeiată (f.d. 213, vol. I).

Pentru a hotărî astfel, prima instanță a constatat că estimarea venitului obținut din activitatea de întreprinzător cu aplicarea adaosului comercial reieșind din informațiile prezentate de către contribuabil și furnizate de sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat, precum și calcularea TVA just au fost efectuate de către organul fiscal din perspectiva art. 95, 97, 101, 102 Cod fiscal.

La 23 iulie 2020, în interiorul termenului prevăzut de art. 232 Codul administrativ, SRL „Esplan-Lux”, reprezentată de avocatul Anatolie Pitel a depus apel, iar la 17 septembrie 2020 a prezentat motivarea apelului împotriva hotărârii din 22 iulie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani solicitând casarea acesteia cu pronunțarea unei noi decizii de admitere integrală a acțiunii. (f.d.239, Vol.I; f.d.5-22, Vol.II)

Prin decizia din 02 martie 2021 a Curții de Apel Chișinău s-a casat integral hotărârea din 22 iulie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani și s-a emis o nouă decizie, prin care s-a anulat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 10 din 22 mai 2019 asupra cazului de încălcarea legislației comisă de SRL „Esplan-Lux” și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 245 din 25 iulie 2019 pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. 10 din 22 mai 2019 (f.d.65-76, Vol.II).

Pentru a pronunța această decizie, instanța de apel a reținut prevederile art. 129 pct. 11), art. 231 alin. (2), art. 189 alin. (2) Cod fiscal, relevând că, calcularea și încasarea la buget a impozitului pe venit în cuantum de 1007780 de lei, din activitatea de întreprinzător, estimat în sumă de 6718530 de lei, a fost determinată urmare a examinării surselor indirecte de informații și estimării veniturilor nedeclarate. În acest fel a fost calculată și TVA în sumă de 1 354501 lei, diminuată, aferentă venitului estimat, inclusiv: pentru L/11/2018 în sumă de 103126 lei, pentru L/12/2018 în sumă de 33631 lei, pentru L/01/2019 în sumă de 10796 lei, ca rezultat al nerefectării în evidența contabilă, respectiv în dările de seamă, ale veniturilor estimate nedeclarate.

În context, instanța de apel a indicat că calcularea impozitelor și taxelor prin metode și din surse indirecte, s-a efectuat din cauza vânzărilor efectuate în adresa persoanelor juridice și consumatorilor persoane fizice ce nu pot fi identificate sau care au negat parțial sau în totalitate faptul procurării mărfurilor și volumul acestora, prin prisma adaosului comercial diferit aplicat (diferența fiind de 10% - coeficient care a fost aplicat suplimentar ca adaos comercial la valoarea totală a livrărilor în adresa persoanelor fizice), precum și alte date, informații prezentate de către contribuabil și din sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat, în perioada anului 2018.

Iar, ținând cont de prevederile legale menționate, circumstanțele de fapt ale speței și temeiurile calculării impozitelor și taxelor prin metode și din surse indirecte, în coroborare cu actele contabile prezentate de către SRL „Esplan-Lux”, instanța de apel a conchis că respectivele temeuri au fost reținute în mod greșit de către Serviciul Fiscal de Stat.

Curtea de Apel Chișinău a respins ca fiind neîntemeiat argumentul organului fiscal despre neeliberarea de către SRL „Esplan-Lux” a facturilor fiscale și caracterul neîntemeiat al reducerilor acordate cumpărătorilor persoane fizice, astfel fiind încălcate prevederile art. 117 alin. (3) din Codul fiscal, în perioada 2018 – februarie 2019 în 6547 de cazuri, deoarece sunt lipsite de orice temei juridic. Or, în condițiile art. 117 alin. (3) din Codul fiscal, pentru vânzarea cu amănuntul și prestările de servicii în locurile special amenajate și în cadrul comerțului electronic, cu plata în numerar și/sau prin intermediul instrumentelor de plată fără numerar, eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie, cu excepția cazurilor când este solicitată de cumpărător. Iar, în conformitate cu Legea nr. 133 din 08 iulie 2011 privind protecția datelor cu caracter personal, prelucrarea datelor cu caracter personal se efectuează cu consimțământul subiectului datelor cu caracter personal.

Astfel, instanța de apel a subliniat că în cazul în care persoana fizică (cumpărător) nu solicită factura fiscală și se opune prezentării datelor cu caracter personal, întreprinderea nu este obligată să elibereze factura fiscală. Iar, fără acordul persoanei întreprinderea nu are dreptul să preia datele cu caracter personal. Din această cauză, nu pot fi imputate apelantei refuzurile cumpărătorilor de a comunica vânzătorului codul IDNP, pentru a fi înregistrat în evidența contabilă a întreprinderii, în programul 1C. Iar, o astfel de opinie este susținută și de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova.

Referitor la constatările organului fiscal privind vânzarea mărfurilor de către SRL „Esplan-Lux” în proporții deosebit de mari în adresa persoanelor fizice, la un preț mai mic decât cel stabilit conform listelor prețurilor la mărfurile comercializate, înregistrarea în contabilitatea întreprinderii, date denaturate privind veniturile, care nu au la bază operațiuni economice reale sau care nu au existat, respectiv diminuând venitul impozabil, instanța de apel a notat că nici aceste constatări ale organului fiscal nu și-au regăsit suport probatoriu. Iar, Serviciul Fiscal de Stat neîntemeiat apreciază livrările efectuate ca - „livrări cu ridicata”, care cad sub incidența prevederilor art. 5 pct. 22) din Codul fiscal.

Instanța de apel a concluzionat că persoana fizică care efectuează cumpărături, se apreciază de către vânzător, ca un cetățean, cumpărător, care cumpără cu amănuntul, respectiv în astfel de cazuri factura fiscală se eliberează doar la solicitarea cumpărătorului, așa cum prevede art. 117 alin. (3) din Codul fiscal, iar la comercializarea mărfurilor în cadrul comerțului cu amănuntul către persoanele fizice,

legislația în vigoare a Republicii Moldova nu impune limite privind cantitatea și suma mărfurilor care urmează a fi livrate.

La fel, instanța de apel a catalogat ca fiind lipsit de temei și argumentul organului fiscal despre pretinsa diminuare a impozitului pe venit rezultată prin acordarea reducerilor la preț (disconturilor) la decizia directorului comercial sau a managerilor clienților permanenți a entității juridice reclamante.

La acest capitol, instanța ierarhic inferioară a notat că întreprinderea organizează activitatea sa în dependență de conjunctura pieței de moment, și anume, face unele reduceri care se stabilesc verbal, dar care sunt oferite în dependență de cererea pe piață. Respectiv, acordarea unor reduceri mai mari, nu poate fi apreciată ca încălcare a legislației fiscale, întrucât efectuarea controlului în acest sens poate fi efectuată de Consiliul concurenței, în vederea stabilirii dacă prețurile stabilite de vânzător (reduceri) nu constituie practică abuzivă în sensul art. 11 din Legea concurenței.

Instanța de apel a respins argumentele organului fiscal că încălcările contribuabilului sunt demonstrate inclusiv prin explicațiile prezentate de către 26 de persoane fizice identificate ca cumpărători, care au negat parțial sau în totalitate faptul procurării mărfurilor, iar de către unii chiar și faptul beneficierii de reducere la prețurile mărfurilor procurate, deoarece din explicațiile acestora rezultă că le-au fost explicate prevederile art. 8 alin. (2) Cod fiscal, adică obligațiunile contribuabilului, în timp ce în speță organul fiscal face trimitere la explicațiile cumpărătorilor menționați. Prin urmare, instanța ierarhic inferioară a menționat că explicațiile cumpărătorilor persoane fizice nu reprezintă probe plauzibile, deoarece persoanele respective nu pot fi imparțiali la depunerea declarațiilor, fapt ce ar duce la sancționarea nejustificată a contribuabilului SRL „Esplan-Lux”. Totodată, prin luarea explicațiilor de la persoanele fizice de către organul fiscal în cadrul procedurii administrative, în lipsa apelantei, s-au încălcat drepturile contribuabilului la o apărare efectivă, în vederea asigurării respectării drepturilor și libertăților prevăzute de lege.

Instanța de apel a considerat greșită concluzia instanței de fond, precum că acțiunea urma a fi respinsă din motiv că SRL „Esplan-Lux” nu a prezentat integral documentele ce țin de vânzarea mărfurilor în adresa persoanelor fizice cetățeni în proporții deosebit de mari și care nu sunt înregistrate după codul IDNO, deoarece legiuitorul nu a stabilit un plafon al mărfii care poate fi vândut unei persoane. Respectiv, acel fapt că persoana fizică a cumpărat marfă în volum mai mare, nu poate fi imputat contribuabilului.

Prin prisma celor relatate, instanța de apel a conchis că organul fiscal în urma efectuării controlului fiscal, greșit a concluzionat că în speță sunt întrunite condițiile pentru determinarea adaosului comercial prin metode indirecte, fiind estimat un venit obținut din activitatea de întreprinzător în mărime de 6718530 de lei și impozit pe venit din activitatea de întreprinzător în mărime de 1007780 de lei pentru perioada anului 2018.

În susținerea concluziei enunțate, instanța ierarhic inferioară a relevat că prețul de comercializare a mărfii se formează ca rezultat al interacțiunii cererii/oferte la marfa respectivă, cantitatea achiziționată, modalitatea de transportare a mărfii, periodicitatea de procurare, perioada de timp. Respectiv, organul fiscal nu era în drept să sancționeze contribuabilul pentru reducerile făcute la vânzarea mărfii, atât timp, cât aceste acțiuni nu încălcă legislația fiscală. Iar, din aceste motive nu-și regăsește suport legal și probatoriu nici decizia organului fiscal de a calcula și a încasa la buget

din contul SRL „Esplan-Lux” a sumei în mărime de 1354501 lei cu titlu de taxă pe valoarea adăugată, pretins diminuată, aferentă venitului estimat.

De altfel, instanța de apel a menționat că, în condițiile în care s-a constatat incorectitudinea calculării efectuate de organul fiscal prin metode și surse indirecte ce țin de veniturile contribuabilului, subsecvent se constată și netemeinicia calculului suplimentar a TVA. Or, în perioada supusă controlului întreprinderea a calculat și achitat TVA în conformitate cu art. 95 alin. (1), art. 97 alin. (1), art. 101 alin. (1) și (2), art. 115 Cod fiscal, iar organul fiscal nu a prezentat suficiente probe în vederea demonstrării faptului că prin acordarea reducerilor la vânzarea mărfurilor, contribuabilul a avut intenția de a micșora TVA.

Referitor la pretenția reclamantului despre anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 245 din 25 iulie 2019, pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 10 din 22 mai 2019, instanța de apel a menționat că aceasta reprezintă o pretenție subsecventă a pretenției ce ține de anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 10 din 22 mai 2019. Respectiv, în circumstanțele în care s-a stabilit că decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 10 din 22 mai 2019 este ilegală în fond, rezultată din aprecierea greșită de către organul fiscal a circumstanțelor speței și aplicarea greșită a legislației fiscale care reglementează activitatea întreprinderilor, subsecvent urmează a fi anulată și decizia organului fiscal prin care a fost respinsă contestația împotriva deciziei organului fiscal asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Esplan-Lux”.

La 10 martie 2021, Serviciul Fiscal de Stat a depus recurs împotriva deciziei din 02 martie 2021 a Curții de Apel Chișinău, prin care a solicitat casarea deciziei instanței de apel și menținerea hotărârii primei instanțe, iar la 07 mai 2021 a depus motivarea recursului, solicitând admiterea pretențiilor inițiale (f.d.77, 87-92, Vol.II).

În susținerea recursului s-au indicat motivele de drept și de fapt invocate în referințele depuse la cererea de chemare în judecată și apel anexate la dosar, suplimentar invocându-se că decizia instanței de apel este neîntemeiată și ilegală, prin faptul că au fost încălcate și aplicate eronat normele de drept material și procedural.

În continuare, recurentul a menționat că a luat cunoștință de decizia motivată din 02 martie 2021 a Curții de Apel Chișinău, la data de 16 aprilie 2021. Astfel, recursul a fost depus cu respectarea termenului stabilit de legiuitor.

Recurentul a menționat că consideră lipsite de orice suport juridic alegațiile instanței de apel în partea ce ține de faptul că Serviciul Fiscal de Stat a reținut în mod greșit temeiurile calculării impozitelor și taxelor prin metode și din surse indirecte, în coroborare cu actele contabile prezentate de către SRL „Esplan-Lux”, deoarece la pag. 10 din actul de control fiscal nr. 692352 din 26 aprilie 2019 s-a constatat încălcarea art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, care prevede că contribuabilul este obligat să țină evidența contabilă conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte organului fiscal și serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație.

Mai mult, recurentul a enunțat că Codul fiscal nu interzice organului fiscal să folosească concomitent metode/surse directe și indirecte la estimarea obligației fiscale, raționamente ce pot fi consolidate din textul dispoziției art. 189 alin. (2) din Codul fiscal. De asemenea, metoda/sursa indirectă poate fi aplicată nu doar în situația când lipsește contabilitatea, ori din cauza ținării ei neconforme, dar și atunci când 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. Prin urmare, recurentul a indicat că afirmațiile instanței de apel, precum că nu a existat niciun motiv consistent pentru declanșarea controlului fiscal în litigiu și că metodele/sursele indirecte pot fi admise exclusiv în ipotezele lipsei contabilității, nu pot fi reținute.

La fel, Serviciul Fiscal de Stat a menționat că pretinsa discordanță sesizată în constatările organului fiscal, care pe de o parte enunță că evidența contabilă a SRL „Esplan-Lux” este organizată în conformitate cu Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova și planul de conturi al activității economico-financiare a întreprinderilor, iar pe de altă parte incumbă ținerea neconformă a evidenței contabile este eronat apreciată de instanța de apel, din moment ce ținerea evidenței contabile și organizarea ei dispun de încărcături semantice distincte și nu pot fi confundate. Or, organizarea unei evidențe contabile nu presupune în același timp și ținerea ei conformă de către contribuabil, la fel cum organizarea unui sistem nu generează și disciplină decât dacă nu este dirijată și impusă de creatorul sistemului.

În context, recurentul a susținut că dacă contribuabilul nu asigură cumulativ întocmirea și prezentarea oportună, completă și corectă a documentelor primare, a registrelor contabile, atunci lipsa unor exigențe din cele reliefate denotă ținerea neconformă a evidenței contabile.

Recurentul nu este de acord cu aserțiunile instanței de apel precum că Serviciul Fiscal de Stat nu a probat fapta de încălcare fiscală, iar pretinsele sume nedeclarate de către contribuabil, calculate de către inspectorii fiscali nu au niciun suport faptic sau legal.

La acest capitol, recurentul a relevat prevederile art. 129 pct. 12) din Codul fiscal, menționând că consideră nefondate invocările instanței de apel precum că concluziile Serviciului Fiscal de Stat cu privire la neeliberarea facturilor fiscale cumpărătorilor persoane fizice, sunt lipsite de orice temei juridic. Or, dincolo de orice dubiu rezonabil, pentru orice obiectiv efectuarea tranzacțiilor în marea majoritate a cazurilor, cu persoanele fizice neidentificare, fără solicitarea facturilor fiscale, cu un decalaj esențial comparativ cu perioadele precedente, consolidează poziția organului fiscal în privința caracterului neîntemeiat al reducerilor acordate persoanelor fizice și comportamentului deviant de la art. 117 din Codul fiscal, ce vizează eliberarea facturilor fiscale.

Subsecvent, recurentul a notat că legislația în vigoare nu instituie prezumția că orice achiziționare de bunuri de către persoane fizice este efectuată pentru uzul personal, o asemenea concluzie în lipsa unei probe contrare ar putea fi dedusă din natura și cantitatea bunurilor achiziționate, care poate contura destinația și scopul lor, astfel încât, livrarea unor mărfuri în proporții deosebit de mari către persoane fizice reprezintă livrări caracteristice pieței cu ridicata (angro), urmând a fi eliberate facturi fiscale la efectuarea acestora.

În final, concluzionând recurentul a menționat că consideră decizia din 02 martie 2021 a Curții de Apel Chișinău neîntemeiată, concluziile instanței de apel fiind neconforme circumstanțelor cauzei, normele de drept material și procedural fiind aplicate/interpretate eronat, or, la materialele cauzei sunt anexate probe concludente și pertinente, care denotă legalitatea actelor emise de către Serviciul Fiscal de Stat, obligațiile fiscale calculate fiind proporționale încălcărilor comise.

Prin referința depusă la 18 mai 2021 SRL „Esplan-Lux”, reprezentată de avocatul Anatolie Pitel a solicitat respingerea recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat și menținerea hotărârii primei instanțe.

În conformitate cu art. 244 alin.(1) Cod administrativ, hotărârile curții de apel ca instanța de fond, precum și deciziile instanței de apel pot fi contestate cu recurs.

În conformitate cu art. 245 alin. (1) și (2) Cod 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. 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.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține că recursul depus la 10 martie 2021 și respectiv motivarea recursului la 07 mai 2021 sunt în termen, or, decizia instanței de apel a fost adoptată la 02 martie 2021 și recepționată de recurent la 16 aprilie 2021 (f.d.83, Vol.II).

Prin încheierea din 09 iunie 2021 a Curții Supreme de Justiție, recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat a fost numit pentru examinare în complet de 5 judecători.

Conform art. 247 Cod 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 speță, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție nu a considerat oportun de a cita participanții la proces pentru a se pronunța cu privire la problemele invocate în recurs, deoarece criticele recurentului, au fost expuse cu suficientă claritate.

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 recursul neîntemeiat și care urmează a fi respins, cu menținerea deciziei instanței de apel, din considerentele ce urmează.

În motivarea concluziei enunțate se rețin următoarele argumente.

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

Conform art. 22 alin. (1) Cod administrativ, autoritățile publice și instanțele de judecată competente cercetează starea de fapt din oficiu. Acestea stabilesc felul și volumul cercetărilor și nu sunt legate nici de expunerile participanților, nici de cererile lor de reclamare a probelor.

Conform art. 194 alin. (2) Cod 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.

Din materialele cauzei rezultă că în perioada 18 martie 2019 – 26 aprilie 2019, Serviciul Fiscal de Stat, Direcția control și constatare infracțiuni, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 43536/18 din 18 martie 2019, a efectuat control la fața locului, prin metoda verificării totale privind respectarea legislației fiscale la SRL „Esplan -Lux”, pentru perioada de activitate de la 01 ianuarie 2018 până la 28 februarie 2019, privind corectitudinea calculării și plenitudinea virării la buget a

impozitelor și taxelor, în urma căruia la 16 aprilie 2019, a emis actul de control nr.5-692351, prelungit pe formularul nr. 5-692352, 5-692353 din 26 aprilie 2019, în care a stabilit unele abateri și încălcări, și anume: ținerea neconformă a evidenței contabile pentru perioada 01 ianuarie 2018 – 28 februarie 2019; neprezentarea de date, informații și documente, necesare organului fiscal asupra problemelor care apar în timpul controlului, și anume informația despre persoanele fizice în adresa cărora au fost livrate mărfuri în valori considerabile, documentele primare confirmative privind argumentarea faptului livrării unor mărfuri și produse fabricate în adresa persoanelor fizice ce nu pot fi identificate și care au negat parțial sau în totalitate faptul procurării mărfurilor și volumul acestora la un preț (adaos comercial) mai mic decât cel stabilit pentru alți contribuabili; diminuarea impozitului pe venit obținut din activitatea de întreprinzător din venitul impozabil estimat pentru perioada fiscală a anului 2018, în mărime de 1382931 lei; prezentarea cu informații neautentice a declarației cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2018, fapt care a generat obligații suplimentare față de buget; neachitarea în termenii stabiliți a impozitului pe venit în rate pentru anul 2018; majorarea sumei TVA destinată trecerii în cont pentru perioada ulterioară pentru L/01/2018 cu 25097 lei, L/02/2018 cu 60900 de lei, L/03/2018 cu 97970 de lei, L/04/2018 cu 217209 lei, L/05/2018 cu 442872 de lei, L/06/2018 cu 700571 lei, L/07/2018 cu 941720 de lei, L/08/2018 cu 1183616 lei, L/09/2018 cu 543480 de lei și L/02/2019 cu 34808 lei, ca rezultat al nereflectării în evidența contabilă, respectiv în dările de seamă, a veniturilor estimate nereflectate, care la data de 28 februarie 2019 constituie 435365 de lei; diminuarea TVA aferentă bugetului în sumă totală de 1862438 lei, inclusiv: pentru L/09/2018 în sumă de 885189 lei, pentru L/10/2018 în sumă de 774634 lei, pentru L/11/2018 în sumă de 141798 lei, pentru L/12/2018 în sumă de 46243 lei, pentru L/01/2019 în sumă de 14844 lei, ca rezultat al nereflectării în evidența contabilă, respectiv în dările de seamă al veniturilor estimate nedeclarate; prezentarea declarațiilor privind TVA ce conțin informații neautentice pentru L/01/18 - L/08/18, fapt care nu a generat obligații suplimentare față de buget (8 cazuri), pentru L/09/2018 – L/02.2019, fapt care au generat obligații suplimentare față de buget (6 cazuri); neeliberarea facturilor fiscale cumpărătorului în termenele prevăzute de legislație, în 6547 cazuri; neachitarea în termen la buget a impozitului pe venit obținut din activitatea de întreprinzător pentru perioada fiscală a anului 2018 și TVA pentru L/08/2018 – L/01/2019 (f.d.50-67, Vol.I).

La 08 mai 2019 SRL „Esplan -Lux” a depus dezacord asupra actului de control nr.5-692351, prelungit pe formularul nr. 5-692352, 5-692353 din 26 aprilie 2019 (f.d.68-73, Vol.I).

La 22 mai 2019, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 10 asupra cazului de încălcare a legislației de către SRL „Esplan -Lux”, prin care a micșorat TVA destinată trecerii în cont cu 25 315 lei, care va constitui la situația din 01 martie 2019 suma de 444 858 lei, a calculat și încasat la buget – 1007780 de lei cu titlu de impozit pe venit din activitatea de întreprinzător aferent venitului estimat în sumă de 6718530 de lei; 1354501 lei cu titlu de TVA, diminuată, aferentă venitului estimat, 70392 de lei în calitate de majorare de întârziere conform art. 228 alin. (2) din Codul fiscal, pentru neachitarea în termen a TVA, diminuată; a aplicat amendă în cuantum de 50000 de lei, conform prevederilor art. 257 alin. (5) din Codul fiscal, pentru lipsa parțială a contabilității, 251945 lei pentru diminuarea impozitului pe venit obținut din

activitatea de întreprinzător aferentă sumei venitului estimat (1007780 de lei x 25 %) care se sancționează cu amendă egală cu 25 % din suma diminuării, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal; 338625 lei pentru diminuarea TVA (1354501 lei x 25 %), care se sancționează cu amendă egală cu 25 % din suma diminuării, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal; 4500 de lei (750 de lei pentru nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a dărilor de seamă fiscale, dar nu mai mult de 10000 de lei pentru toate dările de seamă fiscale), conform prevederilor art. 260 alin. (1) din Codul fiscal, pentru prezentarea cu informație neautentică a declarației cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2018 (1 caz) și a declarațiilor privind TVA, pentru septembrie 2018 - ianuarie 2019 (5 cazuri), fapt care au generat obligații suplimentare la buget, 5000 de lei pentru împiedicarea controlului fiscal prin neprezentarea documentelor necesare Serviciului Fiscal de Stat, conform prevederilor art. 253 alin. (1) din Codul fiscal, 72000 de lei pentru neeliberarea facturilor fiscale cumpărătorului care se sancționează cu amendă de la 3000 de lei la 3600 de lei pentru fiecare factură fiscală neprezentată, dar nu mai mult de 72000 de lei, conform prevederilor art. 260 alin. (4) din Codul fiscal (f.d. 23-31, vol. I).

La 20 iunie 2019 SRL „Esplan-Lux” a depus la Serviciul Fiscal de Stat contestație împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 10 din 22 mai 2019 asupra cazului de încălcare a legislației de către SRL „Esplan-Lux”, prin care a solicitat anularea acesteia (f.d. 37-44, Vol.I).

Prin decizia nr. 245 din 25 iulie 2019, care a fost expediată în adresa contestatei la 29 iulie 2019, Serviciul Fiscal de Stat a respins contestația depusă de SRL „Esplan-Lux” și a menținut decizia nr. 10 din 22 mai 2019 asupra cazului de încălcare a legislației de către SRL „Esplan-Lux” (f.d.45-48, 49 Vol.I).

La 28 august 2019, SA „Esplan -Lux” a depus prezenta cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat.

Fiind investită cu judecarea cauzei în fond, prima instanță a ajuns la concluzia netemeinicii cererii de chemare în judecată depusă de către SRL „Esplan -Lux” pe care a respins-o ca neîntemeiată (f.d.213, Vol.I).

Examinând cauza în ordine de apel, Curtea de Apel Chișinău a casat integral hotărârea din 22 iulie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani și a emis o nouă decizie, prin care a anulat deciziile Serviciului Fiscal de Stat nr. 10 din 22 mai 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de „Esplan-Lux” SRL și nr. 245 din 25 iulie 2019 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 10 din 22 mai 2019 (f.d.65-76, Vol.II).

Instanța de recurs, analizând materialele dosarului în raport cu normele juridice ce guvernează raportul juridic litigios conchide că concluziile instanței de apel expuse în decizia contestată sunt corecte, circumstanțele importante pentru soluționarea cauzei fiind constatate și elucidate pe deplin.

În susținerea concluziei enunțate, precum și referitor la pretenția SRL „Esplan -Lux” privind anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 10 din 22 mai 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de „Esplan-Lux” SRL, instanța de recurs relevă următoarele.

Conform art. 5 Cod administrativ, activitatea administrativă reprezintă totalitatea actelor administrative individuale și normative, a contractelor administrative, a actelor reale, precum și a operațiunilor administrative realizate de

autoritățile publice în regim de putere publică, prin care se organizează aplicarea legii și se aplică nemijlocit legea.

Conform art. 10 alin.(1) Cod administrativ, actul administrativ individual este orice dispoziție, decizie sau altă măsură oficială întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, cu scopul de a produce nemijlocit efecte juridice, prin nașterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public.

În conformitate cu art. 11 alin.(1) lit. a) Cod administrativ, actele administrative individuale pot fi: acte defavorabile – actele care impun destinatarilor lor obligații, sancțiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care resping, în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat.

Conform art. 189 alin.(1) Cod administrativ, orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice poate înainta o acțiune în contencios administrativ.

Iar, conform art. 206 alin.(1) lit. a) Cod administrativ, o acțiune în contencios administrativ poate fi depusă pentru: anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acțiune în contestare).

Totodată, conform art. 1 alin.(1) - (3) Cod fiscal, prin prezentul cod se stabilesc principiile generale ale impozitării în Republica Moldova, statutul juridic al contribuabililor, al Serviciului Fiscal de Stat și al altor participanți la relațiile reglementate de legislația fiscală, principiile de determinare a obiectului impunerii, principiile evidenței veniturilor și cheltuielilor deduse, modul și condițiile de tragere la răspundere pentru încălcarea legislației fiscale, precum și modul de contestare a acțiunilor Serviciului Fiscal de Stat și ale persoanelor cu funcții de răspundere ale acestora.

Prezentul cod reglementează relațiile ce țin de executarea obligațiilor fiscale în ce privește impozitele și taxele de stat, stabilind, de asemenea, principiile generale de determinare și percepere a impozitelor și taxelor locale.

Noțiunile și prevederile prezentului cod se aplică în exclusivitate în limitele relațiilor fiscale și ale altor relații legate de acestea.

Conform art. 5 pct.21), 22), 24-26) Cod fiscal, următoarele noțiuni se aplică în scopul impozitării, fără modificarea statutului juridic al persoanelor juridice și fizice prevăzut de legislația în vigoare: *Piață* – sistem de relații economice ce se formează în procesul producției, circulației și distribuirii mărfurilor, prestării serviciilor, precum și circulației mijloacelor bănești, care se caracterizează prin libertatea subiecților la alegerea cumpărătorilor și vânzătorilor, determinarea prețurilor, formarea și folosirea resurselor.

*Piața comerțului cu ridicata (angro)* – tip de piață în cadrul căreia mărfurile, serviciile, de regulă, se comercializează de către unele persoane altor persoane ce desfășoară activitate de întreprinzător, care ulterior utilizează mărfurile, serviciile în procesul de producție sau le comercializează pe piața comerțului cu amănuntul.

*Piață cu reducere* – tip de piață în cadrul căreia oferta depășește cererea ori se comercializează mărfuri, servicii ce nu corespund standardelor de calitate sau sînt deteriorate în urma calamităților naturale, a catastrofelor, a altor evenimente excepționale care au avut loc ori vânzătorul are dificultăți financiare condiționate de insolvabilitate temporară, de lichidare sau de faliment, ori există alte situații similare

cînd mărfurile, serviciile se oferă spre vînzare la un preț mai mic decît cel stabilit pe piață.

*Piață închisă* – tip de piață în cadrul căreia comercializarea mărfurilor, serviciilor se efectuează între coproprietari sau persoane interdependente. Prețurile de pe piața închisă nu constituie o dovadă a prețurilor de piață.

*Preț de piață, valoare de piață* – prețul mărfii, serviciului, format prin interacțiunea cererii și ofertei pe piața comerțului cu ridicata a mărfurilor, serviciilor identice, iar în cazul lipsei mărfurilor, serviciilor identice – în urma tranzacțiilor încheiate între persoanele ce nu sînt coproprietari sau persoane interdependente pe piața respectivă a comerțului cu ridicata. Tranzacțiile între coproprietari sau persoanele interdependente pot fi luate în considerare numai cu condiția că interdependența acestor persoane nu a influențat rezultatul tranzacției.

Drept surse de informație despre prețurile de piață, la momentul încheierii tranzacției, servesc:

a) informația organelor de stat de statistică și a organelor care reglementează formarea prețurilor; iar în cazul lipsei acesteia –

b) informația despre prețurile de piață, publicată în presă sau adusă la cunoștința opiniei publice prin intermediul mijloacelor de informare în masă; iar în cazul lipsei acesteia –

c) informația oficială și/sau dată publicității despre cotările bursiere (tranzacțiile care au avut loc) la bursa cea mai apropiată de sediul (domiciliul) vînzătorului (cumpărătorului), iar în cazul lipsei tranzacțiilor la bursa menționată ori comercializării (procurării) la o altă bursă – informația despre cotările bursiere ce au avut loc la această altă bursă, precum și informația despre cotările valorilor mobiliare de stat și ale obligațiunilor de stat.

Contribuabilul are dreptul să prezinte Serviciului Fiscal de Stat informația, din alte surse, despre prețurile de piață la momentul transmiterii mărfurilor, serviciilor, iar Serviciul Fiscal de Stat are dreptul să folosească informația prezentată dacă există motive de a o considera veridică.

În conformitate cu art. 8 alin. (2) lit. c), d), e), f) Cod 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, respectînd reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor bănești în numerar fără aplicarea echipamentelor de casă și de control; să prezinte informații veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum și despre alte obiecte ale impunerii; să achite la buget, la timp și integral, ținînd cont de prevederile art.7 alin.(5), sumele calculate ale impozitelor și taxelor, asigurînd exactitatea și veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate; în caz de control al respectării legislației fiscale, să prezinte, la prima cerere, persoanelor cu funcții de răspundere ale organelor cu atribuții de administrare fiscală documentele de evidență, dările de seamă fiscale și alte documente și informații privind desfășurarea activității de întreprinzător, calcularea și achitarea la buget a impozitelor și taxelor și acordarea

facilităților, să permită accesul, în cazul ținerii evidenței computerizate, la sistemul electronic de contabilitate.

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

Articolul 97 alin. (1) Cod fiscal, stipulează că valoarea impozabilă a livrării impozabile, reprezintă valoarea livrării achitate sau care urmează a fi achitată (fără T.V.A.).

Iar, conform art. 101 alin. (1) Cod fiscal, subiecții impozabili stipulați la art.94 lit.a), e) și f) sînt obligați să declare, conform art.115, și să achite la buget pentru fiecare perioadă fiscală, stabilită conform art.114, suma T.V.A., care se determină ca diferență dintre sumele T.V.A. achitate sau ce urmează a fi achitate de către cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate lor și sumele T.V.A. achitate sau ce urmează a fi achitate furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, serviciilor (inclusiv T.V.A. la valorile materiale importate) folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător în perioada fiscală respectivă, ținîndu-se cont de dreptul de deducere conform art.102.

În conformitate cu art. 115 alin. (2) lit. a)-c) Cod fiscal, fiecare subiect impozabil trebuie să verse la buget suma T.V.A., care urmează a fi achitată pentru fiecare perioadă fiscală, cel tîrziu la data stabilită pentru prezentarea declarației pe această perioadă, cu excepția achitării T.V.A. în buget: pentru serviciile aferente importului de mărfuri, a cărei achitare se face la momentul importului mărfii; pentru serviciile importate, a căror achitare se face pînă la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost importat sau achitat serviciul, în funcție de ce a avut loc mai înainte; pentru procurările specificate la art.95 alin.(1) lit.e) și/sau lit.f), achitarea T.V.A. se efectuează nu mai tîrziu de data predării (transmiterii) mărfurilor cumpărătorului (beneficiarului), eliberării facturii fiscale sau la data la care se efectuează plata, parțial sau în întregime, în funcție de ce are loc mai înainte.

Potrivit art. 117 alin. (1) și (3) lit. a), b) Cod fiscal, subiectul impozabil care efectuează o livrare impozabilă pe teritoriul țării este obligat să prezinte cumpărătorului (beneficiarului) factura fiscală pe livrarea în cauză. Prezentarea facturii fiscale se efectuează la momentul apariției obligației fiscale, stabilit prin art.108, cu excepția cazurilor prevăzute de prezentul cod. Pentru livrările impozitate conform art.104 lit.a), eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie.

Pentru vînzarea cu amănuntul și prestările de servicii în locurile special amenajate și în cadrul comerțului electronic, cu plata în numerar și/sau prin intermediul instrumentelor de plată fără numerar, eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie (cu excepția cazurilor cînd este solicitată de cumpărător, dar nu mai tîrziu de ultima zi a lunii în care a avut loc livrarea), dacă sînt respectate următoarele condiții: subiectul impozabil ține evidența sumei primite și achitate în numerar și/sau prin intermediul instrumentelor de plată fără numerar la fiecare punct comercial și de prestări servicii cu utilizarea echipamentelor de casă și de control, prin intermediul serviciilor băncilor, ale Întreprinderii de Stat „Poșta Moldovei”, prin intermediul altor prestatori de servicii de plată. Înregistrarea prin echipamentul de casă și de control se efectuează în momentul primirii sumei în numerar și/sau achitării sumei cu instrument de plată fără numerar, cu excepția sumelor achitate cu instrument de plată fără numerar în cadrul comerțului electronic. La sfîrșitul fiecărei zile de lucru, în

registrul echipamentului de casă și de control se înscriu datele raportului de închidere zilnică a echipamentului de casă și de control; la sfârșitul fiecărei zile de lucru, în documentația de evidență este înscrisă suma totală a T.V.A. pe livrările efectuate, iar în documentul de evidență a valorilor materiale procurate se introduc datele din facturile fiscale care au fost achitate în numerar și/sau prin intermediul instrumentelor de plată fără numerar.

În corespundere cu art. 129 pct. 11) Cod fiscal, în scopul exercitării administrării fiscale, se definesc următoarele noțiuni: control fiscal – verificare a corectitudinii cu care contribuabilul execută obligația fiscală și alte obligații prevăzute de legislația fiscală și alte acte normative, inclusiv verificare a altor persoane sub aspectul legăturii lor cu activitatea contribuabilului prin metode, forme și operațiuni prevăzute de prezentul cod.

În conformitate cu art. 134 alin. (1) pct.12 din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat și funcționarii fiscali, în cadrul acțiunilor de exercitare a funcției, au următoarele drepturi: să utilizeze metode și surse directe și indirecte la estimarea obiectelor impozabile și la calcularea impozitelor și taxelor.

Potrivit art. 189 alin. (2) și (3) cod fiscal, 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, efectuând 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.

Articolul 190 alin. (2) Cod fiscal, stipulează că contabilitatea și/sau o altă evidență pe care se întemeiază evidența obiectelor impozabile și a obligațiilor fiscale trebuie să reflecte oportunitate, integral și veridic operațiunile contribuabilului și situația lui financiară.

Conform art. 225 alin. (1) Cod fiscal, în cadrul controlului fiscal, pentru a determina corectitudinea calculării sumei obligației fiscale, autoritatea care efectuează controlul fiscal poate folosi, în cazurile prevăzute la art.189 alin.(2) și (3), metode și surse indirecte, conform legii. Metodele și sursele indirecte de estimare a obligațiilor fiscale se folosesc și în cadrul administrării fiscale ca urmare a instituirii posturilor fiscale în conformitate cu art.146.

Iar, conform art. 231 alin.(1) și (2) Cod fiscal, în sensul prezentului cod, 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.

Temeiul tragerii la răspundere pentru încălcare fiscală este însăși încălcarea fiscală.

Totodată, conform art. 2 din Legea Constabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007 (Republicată în temeiul art. XLVI din Legea nr. 324 din 23 decembrie 2013 în Monitorul Oficial al republicii Moldova, 2013, nr. 320-321,

art. 871), prevederile prezentei legi se aplică tuturor persoanelor juridice și fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, organizațiilor necomerciale, inclusiv instituțiilor publice, notarilor, avocaților, mediatorilor, administratorilor autorizați și birourilor înființate de aceștia, executorilor judecătorești, precum și reprezentanțelor și filialelor întreprinderilor (organizațiilor) nerezidente, înregistrate în Republica Moldova (denumite în cele ce urmează *entități*), indiferent de domeniul de activitate, tipul de proprietate și forma juridică de organizare.

Potrivit art. 7 alin. (1) din Legea enunțată, entitatea este obligată să țină contabilitatea și să întocmească situațiile financiare în modul prevăzut de prezenta lege, de standardele de contabilitate, de planul de conturi contabile și de alte acte normative aprobate în conformitate cu art.11 alin.(2) lit.a).

Iar, în corespundere cu art. 13 alin. (2) lit. d) al Legii nominalizate, persoanele specificate la alin.(1) sînt obligate: să asigure întocmirea și prezentarea oportună, completă și corectă a documentelor primare, a registrelor contabile conform regulilor stabilite de Ministerul Finanțelor, precum și integritatea și păstrarea acestora conform cerințelor Organului de Stat pentru Supravegherea și Administrarea Fondului Arhivistic al Republicii Moldova.

La fel, relevante speței sunt și prevederile art. 6 al Legii cu privire la antreprenoriat și întreprinderi nr. 845-XII din 03 ianuarie 1992, conform căroră, Întreprinderea, în conformitate cu legislația în vigoare, are dreptul: să practice, sub firmă proprie, activitate de antreprenoriat; să procure (să atragă) de la alte persoane juridice și persoane fizice bunuri și drepturi patrimoniale (inclusiv asupra proprietății intelectuale) în scopul practicării activității de antreprenoriat.

Conform art. 10 pct.8) al Legii nominalizate, neindicarea sau indicarea incorectă de către agentul economic furnizor în factură/faktură fiscală a prețului de livrare pentru o unitate, fixat de agentul economic producător al mărfurilor produse pe teritoriul țării, și a mărimii adaosului comercial cumulativ sau a prețului de achiziție pentru o unitate la mărfurile importate și a mărimii adaosului comercial cumulativ, în cazul livrării mărfurilor social importante, a căror listă este aprobată de Guvern, se sancționează cu amendă în mărime de 10% din valoarea tranzacției cu mărfuri social importante, dar nu mai puțin de 500 de lei pentru fiecare factură/faktură fiscală. În cazul în care amenda stabilită este achitată în termen de 3 zile lucrătoare de la data înmînării deciziei asupra cazului de încălcare, agentul economic furnizor beneficiază de o reducere de 50% din suma amenzii stabilite. Amenda stabilită conform prezentului punct se percepe la bugetul de stat prin decizia adoptată de către Serviciul Fiscal de Stat și autoritatea administrativă de inspectare financiară din subordinea Ministerului Finanțelor.

Conform pct. 1 al Regulamentului de formare a prețurilor de comercializare a produselor social importante, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 774 din 20 iunie 2016 „Cu privire la prețurile de comercializare a produselor social importante”, produsele se comercializează pe teritoriul Republicii Moldova la prețuri libere de vânzare, cu excepția produselor social importante, prevăzute în anexa la prezentul Regulament, față de care se aplică măsurile reglementării de stat a prețurilor.

Iar, conform pct. 3 al Regulamentului nominalizat, în sensul prezentului Regulament se definesc următoarele noțiuni:

*adaos comercial* – component al prețului cu ridicata sau cu amănuntul, care reprezintă diferența dintre prețul de comercializare și prețul de achiziție/livrare a mărfurilor, indicat în documentele primare;

*preț de achiziție* – prețul producătorului/distribuitorului de peste hotare, diminuat cu suma rabatului comercial acordat, indicat în documentele primare, cu luarea în calcul a drepturilor de import achitate (cu excepția taxei pe valoarea adăugată, care se va trece în cont), a cheltuielilor de transport (după caz, în funcție de condițiile de livrare), recalculat în monedă națională (lei), conform cursului oficial al leului moldovenesc stabilit de Banca Națională a Moldovei la data efectuării operațiunii de vâmuire.

În conformitate cu art. 3 al Legii cu privire la comerțul interior nr. 231 din 23 septembrie 2010, în sensul prezentei legi, termenii utilizați semnifică următoarele:

comerț cu ridicata – activitate desfășurată de comercianții care cumpără produse în scopul revânzării acestora către alți comercianți sau utilizatori profesionali ori colectivi;

comerț cu amănuntul – activitate desfășurată de comercianții care vând produse direct consumatorilor pentru uzul personal al acestora (consumul final).

Potrivit art. 7 alin. (1) lit. a) și b) al Legii enunțate, formele principale ale comerțului sînt: comerțul cu ridicata; comerțul cu amănuntul.

În corespundere cu art. 8 alin. (1) și (2) lit. a)-d) al Legii nominalizate, comercianții care desfășoară comerțul cu ridicata dispun, după caz, de depozite, organizează păstrarea și prelucrarea produselor, completează stocurile de marfă, asigură suportul informațional, prestează servicii de transport, oferă și alte servicii aferente comerțului.

La desfășurarea comerțului cu ridicata, comercianții sînt obligați să respecte următoarele cerințe: existența unor încăperi de depozitare dimensionate și dotate tehnic, corespunzătoare volumului și naturii produselor stocate. În cazul comercializării produselor alimentare, unitatea comercială dispune, după caz, de utilaj frigorific, iar în cazul activității de prelucrare (ambalare) a produselor – de utilajul corespunzător acestor activități; dotarea unității comerciale cu un sistem de evidență computerizată; utilizarea mijloacelor de măsurare și control verificate metrologic; respectarea cerințelor tehnice privind vecinătatea locurilor de depozitare și expunere a mărfurilor.

Iar, conform art. 9 alin. (1) și (2) lit. a)-e) al aceleiași Legi, comerțul cu amănuntul se desfășoară prin intermediul unităților comerciale staționare (magazine), staționare provizorii (pavilioane, gherete (chioscuri)), unităților mobile sau prin alte modalități prevăzute de legislație.

Regulile specifice de desfășurare a comerțului cu amănuntul se aprobă de Guvern, fiind respectate următoarele principii generale: asigurarea unui sortiment de mărfuri în funcție de tipul unității comerciale; gestionarea stocurilor de mărfuri – soluționarea problemelor tehnice specifice profilului de comerț (metode de stocaj, dispuneri spațiale, expunerea mărfurilor); cunoașterea formelor și metodelor de comercializare a mărfurilor; asigurarea condițiilor specifice de păstrare și comercializare a unor mărfuri; prestarea serviciilor aferente comerțului cu amănuntul.

Având în vedere normele de drept material enunțate și analizând materialul probator anexat la dosar, instanța de recurs constată că calcularea și încasarea la buget

a impozitului pe venit în cuantum de 1007780 de lei, din activitatea de întreprinzător, estimat în sumă de 6718530 de lei, a fost determinat ca urmare a examinării surselor indirecte de informații și estimării veniturilor nedeclarate. Astfel, fiind calculată și TVA în sumă de 1354501 lei, diminuată, aferentă venitului estimat, inclusiv: pentru L/11/2018 în sumă de 103126 lei, pentru L/12/2018 în sumă de 33631 lei, pentru L/01/2019 în sumă de 10796 lei, ca rezultat al nereflectării în evidență contabilă, respectiv în dările de seamă, a veniturilor estimate nedeclarate.

Totodată, instanța de recurs reține că conform deciziei nr. 10 din 22 mai 2019, calcularea impozitelor și taxelor prin metode și din surse indirecte, s-a efectuat din cauza vânzărilor efectuate în adresa persoanelor juridice și consumatorilor persoane fizice ce nu pot fi identificate, sau care au negat parțial sau în totalitate faptul procurării mărfurilor și volumul acestora, prin prisma adaosului comercial diferit aplicat (diferența fiind de 10% - coeficient care a fost aplicat suplimentar ca adaos comercial la valoarea totală a livrărilor în adresa persoanelor fizice), precum și alte date, informații prezentate de către contribuabil și din sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat, în perioada anului 2018.

Aici, instanța de recurs ținând cont de prevederile art. 189 alin. (2) Cod fiscal analizând temeiurile calculării impozitelor și a taxelor prin metode și din surse indirecte, în coroborare cu actele contabile prezentate de către SRL „Esplan-Lux”, consideră întemeiată concluzia instanței de apel că respectivele temeiuri au fost reținute în mod greșit de către Serviciul Fiscal de Stat.

Or, în condițiile art. 189 alin. (2) Cod fiscal, Serviciul fiscal de stat poate recurge la calcularea impozitelor și taxelor prin metode și surse indirecte, doar dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor și taxelor care urmau să fie vărsate la buget, nu pot fi determinate din lipsa contabilității ori din cauza ținerii ei neconforme, circumstanțe care la caz nu se atestă.

La acest capitol, instanța de recurs relevă că însăși organul fiscal în actul de control nr. 5-692351 a indicat că evidența contabilă a societății este organizată în conformitate cu Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova și planul de conturi al activității economico-financiare a întreprinderilor.

Respectiv, fapta de încălcare fiscală nu a fost probată de către organul fiscal, iar pretinsele sume nedeclarate de către contribuabil, calculate de către inspectorii fiscali, nu au niciun suport factic sau legal.

În context, instanța de recurs reține prevederile art. 11 alin. (1) Cod fiscal, potrivit cărora, apărarea drepturilor și intereselor contribuabilului se face pe cale judiciară sau pe alte căi prevăzute de prezentul cod și de alte acte ale legislației. Toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

La rândul său, principiul conform căruia toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale trebuie interpretate în favoarea contribuabilului, se aplică constant și în jurisprudența CtEDO (a se vedea cauza „Prigală vs Republica Moldova”), unde Curtea a constatat în unanimitate violarea Articolului 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, dar și (cauza „Serkov vs Ucraina”).

Argumentul Serviciului Fiscal de Stat privind neeliberarea facturilor fiscale în

perioada 2018 - februarie 2019 în 6547 de cazuri și caracterul neîntemeiat al reducerilor acordate de SRL „Esplan-lux” cumpărătorilor persoane fizice, instanța de recurs îl consideră neîntemeiat și lipsit de temei juridic.

Or, având în vedere prevederile art. 117 alin. (3) din Codul fiscal, precum și a Legii nr. 133 din 08 iulie 2011 privind protecția datelor cu caracter personal, care stipulează că prelucrarea datelor cu caracter personal se efectuează cu consimțământul subiectului datelor cu caracter personal, persoana fizică care efectuează cumpărături, se apreciază de către vânzător, ca un cetățean, cumpărător, care cumpără cu amănuntul. Respectiv, în astfel de cazuri, factura fiscală se eliberează doar la solicitarea cumpărătorului, iar la comercializarea mărfurilor în cadrul comerțului cu amănuntul către persoanele fizice, legislația în vigoare a Republicii Moldova nu impune limite privind cantitatea și suma mărfurilor care urmează a fi livrate.

Altfel spus, în cazul în care cumpărătorul persoană fizică nu solicită factura fiscală și se opune prezentării datelor cu caracter personal, întreprinderea nu este obligată să elibereze factura fiscală. Iar, fără acordul persoanei întreprinderea nu are dreptul să preia datele cu caracter personal. Din această cauză nu pot fi imputate SRL „Esplan-Lux” refuzurile cumpărătorilor de a comunica vânzătorului codul IDNP, pentru a fi înregistrat în evidența contabilă a întreprinderii, în programul 1C.

De altfel, o astfel de opinie reclamă și Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova, în scrisoarea MF R.M. din 04 iunie 2019 nr. 09/3-06/154, adresată SRL „Esplan-Lux” (f.d.79-80, Vol.I).

Iar, având în vedere cele enunțate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție, consideră neîntemeiat argumentul recurentului precum că legislația în vigoare nu instituie prezumția că orice achiziționare de bunuri de către persoane fizice este efectuată pentru uzul personal, o asemenea concluzie în lipsa unei probe contrare ar putea fi dedusă din natura și cantitatea bunurilor achiziționate, care poate contura destinația și scopul lor, astfel încât, livrarea unor mărfuri în proporții deosebit de mari către persoane fizice reprezintă livrări caracteristice pieței cu ridicata (angro), urmând a fi eliberate facturi fiscale la efectuarea acestora.

Totodată, instanța de recurs consideră neîntemeiate și argumentele Serviciului Fiscal de Stat privind diminuarea de către SRL „Esplan - Lux” a impozitului pe venit, prin acordarea reducerilor la preț (disconturilor) la decizia directorului comercial sau a managerilor clienților permanenți a entității juridice reclamante.

În susținerea acestei concluzii, instanța de recurs ținând cont de prevederile art. 5 pct.21), 22), 24-26) Cod fiscal, relevă că întreprinderea organizează activitatea sa în dependență de conjunctura pieței de moment, și anume, face unele reduceri care se stabilesc verbal, dar care sunt oferite în dependență de cererea pe piață. Respectiv, acordarea unor reduceri mai mari, nu poate fi apreciată ca încălcare a legislației fiscale, întrucât efectuarea controlului în acest sens poate fi efectuată de Consiliul concurenței, în vederea stabilirii dacă prețurile stabilite de vânzător (reduceri) nu constituie practică abuzivă în sensul art. 11 din Legea concurenței nr. 183 din 11 iulie 2012.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție cataloghează ca fiind neîntemeiate și argumentele Serviciului Fiscal de

Stat că încălcările contribuabilului sunt demonstrate inclusiv prin explicațiile prezentate de către 26 de persoane fizice identificate ca cumpărători, care au negat parțial sau în totalitate faptul procurării mărfurilor, iar de către unii fiind negat și faptul beneficierii de reducere la prețurile mărfurilor procurate.

Or, după cum a menționat și Curtea de Apel Chișinău în decizia care face obiectul prezentului recurs, explicațiile persoanelor nominalizate nu reprezintă probe plauzibile, în condițiile în care persoanele respective nu pot fi imparțiale la depunerea declarațiilor, fapt ce ar duce la sancționarea nejustificată a contribuabilului SRL „Esplan-Lux”.

Mai mult, prin luarea explicațiilor de la persoanele fizice de către organul fiscal, în cadrul procedurii administrative, în lipsa SRL „Esplan-Lux”, s-au încălcat drepturile contribuabilului la o apărare efectivă, în vederea asigurării respectării drepturilor și libertăților prevăzute de lege.

De altfel, instanța de recurs consideră întemeiată opinia instanței de apel că organul fiscal în urma efectuării controlului fiscal greșit a concluzionat că în speță sunt întrunite condițiile pentru determinarea adaosului comercial prin metode indirecte, fiind estimat un venit obținut din activitatea de întreprinzător în mărime de 6718530 de lei și impozit pe venit din activitatea de întreprinzător în mărime de 1007780 de lei pentru perioada anului 2018. Or, prețul de comercializare a mărfii se formează ca rezultat al interacțiunii cererii/oferte la marfa respectivă, cantitatea achiziționată, modalitatea de transportare a mărfii, periodicitatea de procurare, perioada de timp. Respectiv, organul fiscal nu era în drept să sancționeze contribuabilul pentru reducerile făcute la vânzarea mărfii, atât timp, cât aceste acțiuni nu încalcă legislația fiscală.

Din motivele nominalizate, instanța de recurs consideră justă concluzia instanței ierarhic inferioare că organul fiscal neîntemeiat a calculat și a încasat la buget din contul SRL „Esplan-Lux” suma de 1354501 lei, cu titlu de taxă pe valoarea adăugată, pretins diminuată, aferentă venitului estimat.

Or, în condițiile în care s-a constatat incorectitudinea calculării efectuate de organul fiscal prin metode și surse indirecte ce țin de veniturile contribuabilului, subsecvent se constată și netemeinicia calculului suplimentar a TVA.

De altfel, în perioada supusă controlului SRL „Esplan-Lux” a calculat și a achitat TVA, în conformitate cu art. 95 alin. (1), art. 97 alin. (1), art.101 alin. (1) și (2), art. 115 ale Codului fiscal, iar Serviciul Fiscal de Stat, în condițiile art. 93 alin. (1) Cod administrativ, nu a prezentat probe în vederea demonstrării faptului că prin acordarea reducerilor la vânzarea mărfurilor, contribuabilul a avut intenția de a micșora TVA.

Așadar, ținând cont de cele enunțate, instanța de recurs consideră întemeiată concluzia instanței de apel asupra temeiniciei acțiunii în partea ilegalității și anulării deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 10 din 22 mai 2019, emise asupra cazului de încălcare a legislației fiscale de către SA „Esplan -Lux”.

Referitor la pretenția reclamantului privind anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 245 din 25 iulie 2019, pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 10 din 22 mai 2019, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție notează că instanța de apel just a admis-o și a anulat actul administrativ contestat, or, aceasta reprezintă o pretenție subsecventă a pretenției ce

ține de anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 10 din 22 mai 2019.

Așadar, având în vedere temeinicia și legalitatea deciziei contestate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră neîntemeiate argumentele recurentului precum că instanța de apel a pronunțat decizia cu aplicarea eronată a normelor de drept material.

În conexiunea celor relatate, instanța de recurs, prin prisma jurisprudenței CEDO și anume cauza Rebai și alții contra Franței din 25 februarie 1995, nr.26561/1995, unde Curtea a menționat că „... art. 6 § 1 al Convenției, nu impune motivarea în detaliu a unei decizii prin care o instanță de recurs, întemeindu-se pe dispoziții legale specifice, respinge recursul declarat împotriva sentinței pronunțate de o instanță inferioară, ca fiind lipsit de șanse de succes”, consideră necesar de a respinge și restul argumentelor invocate în recurs, cu atât mai mult, că acestea nu denotă încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material sau a normelor de drept procedural, respectiv nu constituie temei de casare a deciziei recurate.

Din considerentele menționate și având în vedere că decizia instanței de apel este întemeiată și legală, iar criticele formulate în recurs sunt nejustificate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a respinge recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat și a menține decizia din 02 martie 2021 a Curții de Apel Chișinău.

Conform art. 248 alin. (1) lit. a) și alin. (2) Cod 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.

Se menține decizia din 02 martie 2021 a Curții de Apel Chișinău, în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Esplan-Lux” împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind contestarea actelor administrative.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,  
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Ala Cobăneanu

Anatolie Țurcan

Nicolae Craiu

Nina Vascan