

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (G. Cazacu)  
Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (A. Bostan, V. Negru, I. Muruianu)

## DECIZIE

11 mai 2022

mun. Chișinău

Colegiul Civil Comercial și de Contencios Administrativ  
lărgit al Curții Supreme de Justiție

În componență:

Președintele ședinței, judecătorul  
judecători

Ala Cobăneanu  
Dumitru Mardari  
Mariana Pitic  
Aliona Miron  
Victor Burduh

examinând recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat,  
în cauza de contencios administrativ, intentată la cererea de chemare în judecată  
depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Andextrans-Nord” împotriva Serviciului  
Fiscal de Stat cu privire la anularea actului administrativ individual defavorabil,  
împotriva deciziei din 29 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău,

### c o n s t a t ă :

La 07 august 2019, SRL „Andextrans-Nord” a depus cerere de chemare în judecată  
împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea în tot actului administrativ  
individual defavorabil, solicitând recunoașterea nulă și fără efecte juridice a deciziei  
nr. 2 din 03 aprilie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a  
legislației fiscale comisă de SRL „Andextrans-Nord”.

În motivarea acțiunii SRL „Andextrans-Nord” a indicat că, prin decizia nr. 2 din  
03 aprilie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat, i-au fost stabilite spre achitare obligații și  
amenzi pentru încălcarea legislației fiscale, însă a contestat-o în ordinea stabilită de  
lege, solicitând anularea deciziei indicate cu examinarea contestației în ordinea  
prevăzută de art. 274<sup>1</sup> din Codul fiscal.

Reclamantul a invocat că, prin decizia nr. 231 din 04 iulie 2019 emisă de Serviciul  
Fiscal de Stat în ședința Consiliului de soluționare a disputelor, a fost respinsă  
contestația depusă și menținută decizia nr. 2 din 03 aprilie 2019, motivele invocate fiind  
formale, fără ca pârâțul să se expună asupra argumentelor indicate în contestație.

Reclamantul a relatat că în ședința din 20 iunie 2019, în care a fost examinată contestația, președintele ședinței a ridicat chestiunea privind solicitarea de examinare a contestației în ordinea prevăzută de art. 274<sup>1</sup> din Codul fiscal, dispunând amânarea ședinței pentru 04 aprilie 2019, dată la care avocatul reclamantului a invocat despre imposibilitatea prezentării sale, iar amânarea era imposibilă din cauză că Direcția Contestații a Serviciului Fiscal de Stat nu era îndreptățită de a examina contestația în conjunctura indicată, însă aceasta a fost examinată în lipsa reprezentantului reclamantului, motiv care în opinia sa constituie temei de anulare a actului administrativ individual defavorabil enunțat.

Reclamantul a menționat că, un alt temei de anulare a actului administrativ enunțat a constituit faptul că decizia nr. 231 din 04 iulie 2019 emisă de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 2 din 03 aprilie 2019 a fost adoptată de către directorul adjunct al Serviciului Fiscal de Stat, Ludmila Botnari, adică de către funcționarul care a emis însuși decizia contestată din 03 aprilie 2019, legalitatea căreia a fost verificată în ședința din 04 iulie 2019 a Consiliului de soluționare a disputelor prezidată de Ludmila Botnari în calitate de președinte al Consiliului.

Astfel, consideră reclamantul că i-a fost lezat dreptul la un proces extrajudiciar echitabil, fiind încălcat principiul egalității armelor, procedura de examinare a contestației fiind viciată și prin faptul că decizia de prelungire a termenului de examinare a contestației nr. 184 din 06 iunie 2019 a fost emisă de către o persoană care nu deținea calitatea necesară de Președinte al Consiliului și, deoarece procedura de efectuare a controlului și decizia emisă pe marginea acestuia sunt afectate de vicii de ordin procesual, cât și în esență.

De asemenea, referitor la fondul litigiului reclamantul a menționat că Serviciul Fiscal de Stat deși recunoaște că decizia nr. 2 din 03 aprilie 2019 conține erori, identificându-le prin prisma art. 131 alin. (1) din Codul administrativ, ca erori de redactare. Mai mult, eroarea evidentă este calificată de către autoritatea publică divergența între metodele de control utilizate, or în opinia reclamantului referitor la latura desfășurării procedurii de control fiscal, au fost identificate disconcordanțe și abateri de la prevederile legale care nu pot fi calificate ca erori de redactare.

Reclamantul susține că potrivit deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 2 din 03 aprilie 2019 a fost stabilit că, controlul fiscal a fost efectuat la fața locului prin metoda verificării tematice, iar conform actului de control nr. 5-690070 din 28 februarie 2019 a fost menționat că în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 39673/28 din 28 ianuarie 2019 a fost efectuat controlul prin metoda verificării totale pentru perioada de activitate a SRL „Andextrans Nord”.

Astfel, există disconcordanțe între actul de control fiscal, care este pus la baza emiterii deciziei contestate și conținutul acestei decizii. Metoda utilizată în cadrul controlului, de care depinde corectitudinea acumulării informațiilor și gradul verificărilor efectuate, iar actele menționate prevăd metode de control absolut diferite, și anume actul de control indicând asupra metodei verificării totale, iar decizia contestată indică metoda verificării tematice.

În asemenea circumstanțe, reclamantul a invocat că metoda indicată în decizia contestată, este contrară metodei reale utilizate, indicate în actul de control, care atrage anularea deciziei, fiind bazată pe fapte contradictorii, lipsită de coerență faptică și de jure.

Reclamantul susține că decizia privind inițierea controlului fiscal nr. 39673/28 din 28 ianuarie 2019 nu a fost înregistrată în Registrul de stat al controalelor, în rubricile graficul controalelor și controale planificate, nefiind careva mențiune despre prezentul control, fapt ce contravine prevederilor Codului fiscal și a art. 8 alin. (2) din Legea nr. 131 din 08 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător și atrage nulitatea acesteia, afectează legalitatea efectuării controlului în ansamblu iar drept urmare atrage nulitatea deciziei emise în urma efectuării acestuia.

Reclamantul a invocat că din actul de control întocmit, dar și decizia contestată, nu este clar tipul controlului efectuat, prin prisma Legii nr. 131 din 08 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător : planificat, inopinat, repetat, comun. Or pentru stabilirea corectitudinii documentării și efectuării controlului, urma a fi identificat tipul de control, pentru a nu admite verificarea abuzivă și nejustificată din partea autorităților statale, a contribuabilului numit.

Reclamantul a menționat că a recepționat la 10 iulie 2019, prin intermediul oficiului poștal, decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 231 din 04 iulie 2019.

Prin hotărârea din 23 decembrie 2019 a Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani, cererea de chemare în judecată depusă de SRL „Andextrans-Nord” a fost respinsă ca neîntemeiată (f.d.134-140, vol. III).

Pentru a hotărî astfel, prima instanță a concluzionat că Serviciul Fiscal de Stat corect a stabilit că SRL „Andextrans-Nord”, a admis încălcarea prevederilor art. 161 alin. (8) din Codul fiscal, prin prezentarea cu întârziere la Serviciului Fiscal de Stat a informației despre subdiviziunea „teren (livada)” amplasată în xxxx, xxxx primită în arendă de contribuabil în baza contractului de locațiune nr. 123 din 04.01.2016 (pe termen de 25 de ani) încheiat cu Mîrza Nicolae c.f. xxxx, și anume cu întârziere de 133 de zile (subdiviziunea a fost declarată și înregistrată la Serviciul Fiscal de Stat la data de 14 iulie 2016).

Instanța de fond a reținut ca temeinice constatările Serviciului Fiscal de Stat din care rezultă că în cadrul verificării s-a stabilit că, sumele indicate în documentele primare de procurare a producției agricole de la persoanele fizice (Act de achiziție a mărfurilor, formular de document primar aprobat prin Ordinului Ministerului Finanțelor nr.130 din 30.09.2010) în rândurile „Rețineri” și în rubrica „la buget”, reflectate în contabilitatea întreprinderii, nu coincid cu datele din dările de seamă fiscale prezentate la Serviciul Fiscal de Stat, și anume, suma impozitului pe venit reținut la sursa de plată reflectat în contabilitatea întreprinderii la contul contabil 534.31 fiind cu 120 341 lei mai mare decât suma impozitului pe venit declarat conform dărilor de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (forma IPC18) prezentate pentru perioada fiscală L/01 - 06/2018 și L/07/2018.

Astfel, s-a constatat încălcarea de către SRL „Andextrans-Nord” a prevederilor art. 90<sup>1</sup> alin. (3<sup>5</sup>) și art. 92 alin. (1) din Codul fiscal.

De asemenea, instanța de fond a concluzionat că SRL „Andextrans-Nord” prin nedeclararea venitului calculat și îndreptat spre achitare, cât și impozitului pe venit reținut din plățile efectuate în folosul persoanelor fizice aferente livrării producției din fitotehnie în formă naturală în baza actelor de achiziție a mărfurilor, fapt ce a generat diminuarea impozitului pe venit reținut la sursa de plata în sumă totală de 120 341 lei, inclusiv pentru perioada supusă controlului repetat (01.01.2018 - 31.05.2018) în sumă

de 75 841 lei, și anume: L/01/2018 în sumă de 26 655 lei, L/02/2018 în sumă de 26 739 lei, L/03/2018 în sumă de 11 780 lei, L/04/2018 în sumă de 4 442 lei, L/05/2018 în sumă de 6 225 lei, pentru perioada supusă controlului (01.06.2018 - 31.12.2018) în sumă de 44 500 lei, și anume: L/06/2018 în sumă de 20 460 lei, L/08/2018 în sumă de 24 041 lei.

Conform declarațiilor vamale și scrisorilor de transport internațional (CMR) anexate la acestea, transportarea mărfurilor a fost efectuată inclusiv prin intermediul mijloacelor de transport ce aparțin nerezidenților Republicii Moldova.

Instanța de fond a apreciat ca fiind întemeiată concluzia Serviciului Fiscal de Stat privind încălcarea de către SRL „Andextrans-Nord” a prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) și f) din Codul fiscal, deoarece SRL „Andextrans-Nord” contrar art. 93 alin. (1) din Codul administrativ, nu a prezentat documente confirmative privind suportarea cheltuielilor aferente serviciilor de transport prestate de către nerezidenți, iar conform explicației conducătorului SRL „Andextrans-Nord” și al contabilului șef, documentele confirmative pentru serviciile de transport prestate de către nerezidenți nu le deține și respectiv, nu pot fi prezentate.

Totodată, instanța a considerat justificată și concluzia Serviciului Fiscal de Stat privind încălcarea de către SRL „Andextrans-Nord” a prevederilor art. 7, art. 13 și art. 43 din Legea contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007, prin lipsa parțială a evidenței cheltuielilor întreprinderii în parte ce ține de serviciile de transport internațional de mărfuri prestate de nerezidenți.

De altfel, a fost apreciată ca întemeiată și concluzia Serviciului Fiscal de Stat privind încălcarea de către reclamant a prevederilor art. 71 alin. (1) lit. m) și art. 91 alin. (1) din Codul fiscal, art. 8 alin. (2) lit. c), art. 187 alin. (5) din Codul fiscal și prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 697 din 22 august 2014 pentru aprobarea Regulamentului cu privire la reținerea impozitului pe venit din salariu și din alte plăți efectuate de către patron în folosul angajatului, precum și din plățile achitate în folosul persoanelor fizice care nu practică activitate de întreprinzător pentru serviciile prestate și/sau efectuarea de lucrări.

Totodată, instanța de fond reținut ca fiind întemeiată concluzia Serviciului Fiscal de Stat privind încălcarea de către SRL „Andextrans-Nord” a prevederilor art. 4 alin. (7) lit. a) și lit. c) din Legea nr. 1056-XIV din 16 iunie 2000 pentru punerea în aplicare a titlului VI din Codul fiscal, și Ordinului Serviciului Fiscal de Stat nr. 108 din 19 mai 2017 Cu privire la aprobarea formularului tipizat al Calculului impozitului pe bunurile imobiliare și instrucțiunii privind modul de completare a acestuia, prin prezentarea dării de seamă privind calculul impozitului pe bunurile imobiliare (Forma BIJ17) pentru perioada A/2018 cu informații neveridice prin completarea eronată a coloanei 11: suma calculată a impozitului aferent bunurilor imobiliare amplasate în subdiviziunea respectivă și a coloanei 20: suma impozitului către plată la bugetele unităților administrativ-teritoriale pentru bunurile imobiliare amplasate în subdiviziunea respectivă în Tabelul din anexa nr. 1 la Calcul a informației privind sumele impozitului calculate, divizată pe subdiviziunile întreprinderii, și anume, întreprinderea urma să reflecte suma impozitului funciar pe terenurile cu destinație agricolă (ha) în mărime de 3 920 lei, pe când conform informației din darea de seamă a fost indicată suma de 0 lei.

Prin urmare încălcarea menționată supra a generat necalcularea la buget a impozitului funciar pe terenurile cu destinație agricolă la buget în sumă de 3 920 lei pentru perioada anului 2018.

La fel, instanța a apreciat ca fiind justificată concluzia Serviciului Fiscal de Stat privind încălcarea de către SRL „Andextrans-Nord” a prevederilor art. 5 alin. (1), art. 20 alin. (1), art. 21 alin. (1), art. 22 alin. (1) din Legea privind sistemul public de asigurări sociale nr. 489-XVI din 08 iulie 1999, prin completarea cu date neveridice a Dării de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (Forma IPC 18) pentru perioada L/07/2018, și anume, micșorarea neîntemeiată a fondului de retribuire a muncii cu sumă de 3 500 lei din care urmau să fie calculate contribuțiile de asigurări sociale de stat pentru perioada fiscală respectivă, fapt ce a generat, diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori pentru perioada L/07/2018 în sumă de 560 lei, diminuarea contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii pentru persoanele asigurate pentru perioada L/07/2018 în sumă de 210 lei.

Instanța de fond a constatat că din materialele cauzei rezultă încălcarea de către SRL „Andextrans-Nord” a principiilor generale de evidență a obligațiilor fiscale înscrise în conturile personale ale contribuabilului, prin constatarea supraplății nereale, în fișa contului generalizată a contribuabilului, și anume: suma de 1 838,79 lei (plăți de bază) și 73,79 lei (majorare de întârziere) - cap. 111110; suma de 64 846,41 lei (plăți de bază) - cap.111220; suma de 40 347,3 lei (plăți de bază) - cap. 121100; suma de 5 551,7 lei (plăți de bază) - cap. 121200; suma de 4 158,28 lei (plăți de bază) și 84,20 lei (majorare de întârziere) - cap. 122100.

În cele din urmă, instanța de fond a respins acțiunea depusă de SRL „Andextrans-Nord” stabilind că la emiterea actelor administrative contestate Serviciul Fiscal de Stat și-a exercitat dreptul discreționar conform prevederilor art. 225 alin. (1) și (2) din Codul administrativ în limitele legale prevăzute de Codul fiscal și conform scopului acordat prin lege.

Nefiind de acord cu hotărârea instanței de fond, la 02 ianuarie 2020, SRL „Andextrans-Nord”, în termenul prevăzut de art. 232 alin. (1) din Codul administrativ, a depus cerere de apel nemotivată (f.d. 143, vol. III), ulterior la 14 februarie 2020, respectând termenul prevăzut de art. 232 alin. (2) din Codul administrativ, a depus cerere de apel motivată, prin care a solicitat casarea hotărârii din 23 decembrie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, cu emiterea unei decizii noi de admitere a acțiunii (f.d.148-164, vol.III).

Prin decizia din 05 august 2020 a Curții de Apel Chișinău, a fost casată hotărârea din 23 decembrie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și a fost emisă o hotărâre nouă prin care a fost anulat actul administrativ individual defavorabil – decizia nr. 2 din 03 aprilie 2019, emisă de Serviciul Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Andextrans-Nord”, precum și decizia nr. 231 emisă de Serviciul Fiscal de Stat în ședința Consiliului de soluționare a disputelor din 04 iulie 2019, pe marginea contestației împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 2 din 03 aprilie 2019 (f.d.235, 236-246, vol. III).

Prin decizia din 29 ianuarie 2021 a Curții Supreme de Justiție, a fost admis recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, casată decizia din 05 august 2020 a Curții de

Apel Chișinău, în cauza de contencios administrativ la acțiunea depusă de SRL „Andextrans-Nord” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului administrativ individual defavorabil și restituită cauza spre rejudecare la Curtea de Apel Chișinău, în alt complet de judecată (f.d.70-84, vol. IV).

Rejudecând cauza în ordine de apel, Curtea de Apel Chișinău prin decizia din 29 iunie 2021, a admis apelul declarat de SRL „Andextrans-Nord”.

A fost casată hotărârea din 23 decembrie 2019 a Judecătoriai Chișinău, sediul Rîșcani și a fost emisă o hotărâre nouă prin care acțiunea a fost admisă și a fost anulat actul administrativ individual defavorabil – decizia nr. 2 din 03 aprilie 2019, emisă de Serviciul Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Andextrans-Nord”, precum și decizia nr. 231 emisă de Serviciul Fiscal de Stat în ședința Consiliului de soluționare a disputelor din 04 iulie 2019, pe marginea contestației împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 2 din 03 aprilie 2019 (f.d. 121, 122-137, vol. IV).

Pentru a decide astfel, instanța de apel a reținut că, în conformitate cu art. 4 din Codul fiscal, dacă un tratat internațional care reglementează impozitarea sau include norme care reglementează impozitarea, la care Republica Moldova este parte, stipulează alte reguli și prevederi decât cele prevăzute de legislația fiscală, se aplică regulile și prevederile tratatului internațional.

Prevederile alin. (1) nu se aplică în cazurile când rezidentul statului cu care a fost încheiat tratatul internațional este folosit pentru obținerea facilităților fiscale de către o altă persoană care nu este rezidentă a statului cu care a fost încheiat tratatul internațional și care nu are dreptul la facilități fiscale.

Normele și procedurile potrivit cărora Republica Moldova oferă/recepționează asistența administrativă reciprocă în materie fiscală conform tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte se aprobă de Guvern.

Prin urmare a menționat Curtea de Apel Chișinău că SRL „Andextrans Nord” nu era obligată să achite impozitul pe venit la sursa de plată în mărime de 12% or, aceste impozite din veniturile obținute de transportatorii nerezidenți, urmează să fie achitate de către ultimii, în statul de origine a acestora și nicidecum pe teritoriul R. Moldova.

La 20 iulie 2021, prin intermediul oficiului poștal, Serviciul Fiscal de Stat a depus cerere de recurs nemotivată, iar la 09 decembrie 2021, a prezentat Curții Supreme de Justiție motivarea recursului împotriva deciziei din 29 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău, solicitând casarea deciziei instanței de apel cu pronunțarea unei decizii noi prin care să fie menținută hotărârea instanței de fond (f.d.139-140, 160-138, vol. IV).

În motivarea cererii de recurs Serviciului Fiscal de Stat a invocat că, instanța de apel nu a elucidat pe deplin circumstanțele care au importanță pentru soluționarea cauzei și nu a dat o apreciere corectă probelor prezentate de recurent.

Referitor la cele invocate în decizia din 29 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău că, SRL „Andextrans Nord” nu era obligată să achite impozitul pe venit la sursa de plată în mărime de 12% deoarece aceste impozite din veniturile obținute de transportatorii nerezidenți urmează să fie achitate de către ultimii, în statul de origine a acestora și nicidecum pe teritoriul Republicii Moldova, recurentul a menționat că, în rezultatul verificării relațiilor economico-financiare ale SRL „Andextrans-Nord”, inclusiv cu companiile rezidente ale Federației Ruse, s-a constatat încălcarea

prevederilor art. 71 alin. (1) lit. m) și a art. 91 alin. (1) din Codul fiscal, care stipulează că, persoanele menționate la art. 90 rețin și achită un impozit în mărime de 12% din plățile direcționate spre achitare nerezidentului aferente veniturilor de la art. 71, cu excepția celor specificate la liniuțele a doua, a treia și a patra din prezentul alineat”. Prin nedeclararea veniturilor nerezidenților obținute din prestarea serviciilor de transport internațional rutier în sumă totală de 12 836 833 de lei și a impozitului pe venit reținut din acesta, a fost generată diminuarea impozitului pe venit reținut la sursa de plată în sumă totală de 1 540 420 de lei.

Totodată, s-a stabilit încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c), art. 187 alin. (5) din Codul fiscal și prevederile Hotărârii Guvernului nr. 697 din 22 august 2014 pentru aprobarea Regulamentului cu privire la reținerea impozitului pe venit din salariu și din alte plăți efectuate de către patron în folosul angajatului și a formularelor ce atestă reținerea impozitului pe venit la sursa de plată. Astfel, fiind prezentate informații neautentice a dărilor de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate pentru perioadele fiscale L/01/2018 - L/09/2018, L/11/2018 - L/12/2018, fapt ce a condiționat apariția obligațiilor suplimentare față de buget.

Recurentul a invocat că pentru perioada supusă controlului, SRL „Andextrans Nord” a efectuat export de mărfuri în adresa contribuabililor nerezidenți (Federația Rusă). Conform condițiilor contractuale și declarațiilor vamale, livrarea mărfurilor a fost efectuată în conformitate cu prevederile clauzelor de Comerț Internațional și anume, conform condițiilor de livrare CPT (vânzătorul plătește costul transportului mărfii la destinația convenită).

Prin urmare, SRL „Andextrans-Nord” nu a prezentat, atât în cadrul controlului, cât și la depunerea dezacordului, certificate de rezidență eliberate de autoritatea competentă din statul său de rezidență. Astfel, contribuabilul SRL „Andextrans Nord”, a fost impozitat conform prevederilor legislației Republicii Moldova.

Referitor la cele invocate în decizia instanței de apel din 29 iunie 2021 că, sursele indirecte utilizate nu se regăsesc printre cele prevăzute de art. 225 din Codul fiscal, fiind apreciate de instanța de apel ca fiind arbitrare și subiective, recurentul a menționat că, controlul fiscal a fost inițiat în temeiul scrisorii Procuraturii Anticorupție prin care a fost solicitată verificarea relațiilor economico-financiare ale SRL „Andextrans-Nord”, inclusiv cu companiile rezidente ale Federației Ruse.

Astfel, ținând cont de faptul că, în cadrul efectuării controlului fiscal administratorul și contabilul șef al SRL „Andextrans-Nord” au relatat că documentele confirmative pentru serviciile de transport prestate de către nerezidenți nu le dețin și respectiv nu pot fi prezentate Serviciului Fiscal de Stat, a fost obligat să utilizeze metode și surse directe și indirecte la estimarea obiectelor impozabile și la calcularea impozitelor și a taxelor.

Recurentul a mai invocat că, în rezultatul examinării materialelor controlului s-a stabilit că SRL „Andextrans-Nord” a efectuat export de mărfuri în adresa contribuabililor nerezidenți (Federația Rusă), însă entitatea nu a prezentat documentele primare (ordine de plată, acte de primire predare a serviciilor de transport, contract-comandă de transportare a mărfii), inclusiv a celor cu regim special (facturi, facturi

fiscale), registrele contabile și alte documente (contractele încheiate cu întreprinderile nerezidente privind prestarea serviciilor de transport internaționale de mărfuri).

De asemenea, conform condițiilor contractuale și declarațiilor vamale, livrarea mărfurilor a fost efectuată în conformitate cu prevederile clauzelor de Comerț Internațional și anume, conform condițiilor de livrare CPT, iar transportarea mărfurilor a fost efectuată inclusiv prin antrenarea mijloacelor de transport ce aparțin nerezidenților Republicii Moldova.

Recurentul susține că, SRL „Andextrans-Nord” nu a prezentat în cadrul controlului, cât și la depunerea dezacordului, certificate de rezidență eliberate de autoritatea competentă din statul de rezidență. Astfel, contribuabilul SRL „Andextrans-Nord”, a fost impozitat conform prevederilor legislației Republicii Moldova.

Conform art. 244 alin.(1) din Codul 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 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.

Decizia instanței de apel a fost pronunțată la 29 iunie 2021.

Instanța de recurs constată că la materialele cauzei lipsește notificarea de către Curtea de Apel Chișinău părților în proces a dispozitivului deciziei contestate, însă se constată că la 09 noiembrie 2021, Serviciul Fiscal de Stat, a recepționat decizia motivată, fapt ce se confirmă prin avizul de recepție DS8005662724AS, anexat la materialele dosarului (f.d.149, vol.IV).

Prin urmare, rezultă că Serviciul Fiscal de Stat a respectat prevederile art. 245 din Codul administrativ, depunând recursul nemotivat la 23 iulie 2021, iar la 09 decembrie 2021 prezentând motivarea recursului împotriva deciziei din 29 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău.

Prin încheierea din 02 februarie 2022 a Curții Supreme de Justiție recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, împotriva deciziei din 29 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău, a fost numit pentru examinare în fond, în complet de cinci judecători.

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

La caz, 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. Mai mult, nici un participant nu a solicitat audierea publică a cauzei sale (a se vedea, mutatis mutandis, cauza Auza Vilho Eskelinen și alții vs Finlanda, hotărârea din 19 aprilie 2007, § 72 – 75, cauza Pönkä vs Estonia, hotărârea din 08 noiembrie 2016, § 33 – 34).

Aici, Colegiul lărgit notează că în scopul asigurării unui proces echitabil în ordine de recurs, într-un termen rezonabil a remis în adresa intimatului copia cererii de recurs

depusă de Serviciul Fiscal de Stat, cu înștiințarea despre posibilitatea depunerii referinței.

Prin referința depusă la 17 decembrie 2021, SRL „Andextrans-Nord”, reprezentată de avocatul Prepelița Nicolai, a solicitat respingerea recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat, cu menținerea în vigoare a deciziei contestate, pe motiv că instanța de apel corect a constatat că SRL „Andextrans-Nord” nu era obligată să achite impozitul pe venit la sursa de plată, în mărime de 12%, deoarece aceste impozite din veniturile obișnuite de transportatorii nerezidenți, urmează a fi achitate de către ultimii în statul de origine și nicidecum pe teritoriul Republicii Moldova (f.d.155-156, vol. IV).

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 admite recursul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat, de a casa decizia din 29 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău, și a menține hotărârea din 23 decembrie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, din următoarele considerente.

Conform art. 248 alin. (1) lit. c) din Codul administrativ, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă decizie prin care casează integral decizia instanței de apel și emite o nouă decizie.

În corespundere cu art. 21 alin. (1) din Codul administrativ, autoritățile publice și instanțele de judecată competente trebuie să acționeze în conformitate cu legea și alte acte normative.

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

În temeiul art. 244 alin. (2) în coroborare cu art. 231 alin. (2) din Codul administrativ, pentru procedura de recurs se aplică corespunzător prevederile cap. III din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva. Pentru procedura în apel se aplică corespunzător prevederile cap. II din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva.

În sensul art. 219 alin. (1) - (2) din Codul administrativ, instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți. Instanța de judecată depune eforturi pentru înlăturarea greșelilor de formă, explicarea cererilor neclare, depunerea corectă a cererilor, completarea datelor incomplete și pentru depunerea tuturor declarațiilor necesare constatării și aprecierii stării de fapt. Instanța de judecată indică asupra aspectelor de fapt și de drept ale litigiului care nu au fost discutate de participanții la proces.

După cum denotă actele cauzei, prin decizia nr. DICF-39673/28 din 28 ianuarie 2019, Serviciul Fiscal de Stat a efectuat la SRL „Andextrans-Nord” un controlul fiscal, prin metoda verificării totale pentru perioada de activitate 01 ianuarie 2018 – 31 decembrie 2018 (f.d.42, vol. I).

Conform deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-39673/28 din 28 ianuarie 2019, drept temei pentru inițierea controlului fiscal la SRL „Andextrans-Nord” a servit scrisoarea Procuraturii Anticorupție din 13 noiembrie 2018, care exercită urmărirea penală în cauzele penale pornite la data de 30 martie 2018, 24 mai 2018 și 06

august 2018, conexate într-o singură procedură, atribuindu-i-se numărul comun 2018978124 (f.d.84-86, vol. I). Prin scrisoarea nominalizată, s-a solicitat Serviciului Fiscal de Stat efectuarea unui control fiscal total, aferent corectitudinii cu care contribuabilul execută obligațiile fiscale și alte obligații prevăzute de legislația în vigoare, la entitatea juridică SRL „Andextrans - Nord”, cu sediul în xxxx, xxxx, pentru perioada

01 ianuarie 2018 – până în prezent, privind următoarele aspecte:

1) verificarea relațiilor economico-financiare între SRL „Andextrans-Nord” și entitățile cu care pe parcursul anului 2018 s-a indicat o activitate comună de exploatare agricolă pentru realizarea activității de producție agricolă (fructe), și anume, SRL „Agrovis Export” cu sediul în s. xxx, xxxx, G.Ț. „Tașiuc Galina” cu sediul în s. xxxx, xxxx, SRL „Reghilon Agro” cu sediul în xxxx, r-nul xxxx, SRL „Alex Nord Trans” cu sediul în mun. xxxx, bd. xxxx, ap. xx, SRL „Tip Agro”, cu sediul în or. xxxx, str. xxxx, SRL „Trosor C.T.” cu sediul în s. xxxx, r-nul xxxx, SRL „Vamilagro-Top”, aspectelor ce țin de executarea contractelor de arendă și folosință comună de către SRL „Andextrans-Nord” și beneficiilor obținute, precum și faptul respectării legislației fiscale de către societățile indicate;

2) verificarea relațiilor economico-financiare SRL „Anextrans-Nord” și compania SRL „Linavan”, cu sediul în mun. xxxx, str. xxx, precum și faptul respectării legislației de către societățile indicate;

3) verificarea relațiilor economico-financiare ale SRL „Andextrans-Nord” și companiile rezidente ale Federației Ruse, în special ООО „Мир Фруктов”, ООО „Ева Фрукт” și ООО „Органика Фрукт”;

4) verificarea corectitudinii și legalității anulării facturilor fiscale ale SRL „Andextrans-Nord”;

5) identificarea volumului real de produse proprii - mere, exportate de SRL „Andextrans-Nord”, verificarea corectitudinii calculării taxei pe valoare adăugată, aferent exporturilor merelor declarate de entitate ca produse proprii, precum și calcularea sumei TVA ce a fost restituită ilegal companiei, ca rezultat al denaturării datelor privind originea mărfii exportate.

În urma controlului fiscal efectuat au fost întocmite actele de control fiscal nr. 5-690070, 3-572555, 3-572556, 3-572557 din 28 februarie 2019 (f.d.43-56, vol. I), în baza cărora Serviciul Fiscal de Stat în persoana directorului adjunct interimar Ludmila Botnari a emis decizia nr. 2 din 03 aprilie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Andextrans-Nord”, prin care s-a dispus a reflecta spre calcul supraplățile constatate nereale, în fișa controlului generalizată a contribuabilului, și anume: suma de 1838,79 lei (plăți de bază) și 73,79 lei (majorare de întârziere) – cap. 111110; suma de 64846,41 lei (plăți de bază) – cap. 111220; suma de 40347,30 lei (plăți de bază) – cap. 121100; suma de 5551,70 lei (plăți de bază) – cap. 121200; suma de 4158,28 lei (plăți de bază) și 84,20 lei (majorare de întârziere) – cap. 122100.

A fost calculat și încasat la buget: 914057 lei – impozit pe venit la sursa de plată, diminuat în perioada L/01-05/2018; 746704 lei – impozit pe venit la sursa de plată, diminuat în perioada L/06-09/2018 și L/11-12/2018; 560 lei – contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii, virate de angajatori diminuate; 210 lei – contribuții individuale de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori pentru persoanele

asigurate diminuate; 3920 lei – impozitul funciar pe terenurile cu destinație agricolă necalculat.

A fost calculat și încasat la buget majorare de întârziere, conform prevederilor art. 228 alin. (2) din Codul fiscal, după cum urmează: 50065 – pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit la sursa de plată diminuat; 240 lei – pentru neachitarea în termen a impozitului funciar pe terenurile cu destinație agricolă necalculat.

A fost aplicată amendă pentru încălcarea legislației 5000 lei conform prevederilor art. 255 din Codul fiscal pentru prezentarea cu întârziere la Serviciul Fiscal de Stat a unor informații despre sediul sau despre schimbarea sediului contribuabilului; 60000 lei conform prevederilor art. 257 alin. (5) din Codul fiscal, pentru lipsa parțială a contabilității; 6000 lei conform prevederilor art. 253 alin. (1) din Codul fiscal, pentru împiedicarea controlului fiscal prin neprezentarea de date, informații și în documente necesare Serviciului Fiscal de Stat, asupra problemelor ce apar în timpul controlului; 224011 lei conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal pentru diminuarea impozitului pe venit la sursa de plată pentru perioada fiscală L/06-12/2018 (746704 lei x 30%); 1176 lei conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal pentru necalcularea impozitului funciar pe terenurile cu destinație agricolă pentru perioada A/2018 (3920 lei x 30%); 7000 lei conform prevederilor art. 260 alin. (1) din Codul fiscal pentru nerespectarea modului de întocmire a dării de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (forma ICP18) pentru perioada fiscală L/06/2018 - L/09/2018, L/11/2018, L/12/2018 (6 cazuri), fapt ce a condiționat apariția obligațiilor suplimentare față de buget; calcularea impozitului pe bunurile imobiliare (forma BU17) pentru perioada A/2018 (1 caz), fapt ce a condiționat apariția obligațiilor suplimentare față de buget.

S-a aplicat sancțiune fiscală sub formă de avertizare pentru încălcarea fiscală nesemnificativă, conform prevederilor art. 235 alin. (1<sup>1</sup>) din Codul fiscal privind diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori și contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii pentru L/07/2018, deoarece suma obligației pentru fiecare perioadă fiscală în partea este mai mică de 1000 lei (f.d.72-77, vol. I).

La 08 mai 2019, SRL „Andextrans-Nord” a depus contestație împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 2 din 03 aprilie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de societate, solicitând examinarea acesteia în ordinea prevăzută de art. 274<sup>1</sup> din Codul fiscal, exprimându-și acordul cu privire la divulgarea datelor potrivit alin. (5) al articolului indicat, precum și anularea integrală a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 2 din 03 aprilie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației de către SRL „Andextrans-Nord” (f.d.118-126, vol. I).

Prin decizia nr. 184 din 06 iunie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat, semnată de directorul adjunct Igor Țurcan, s-a prelungit termenul de examinare a contestației SRL „Andextrans-Nord” cu până la 30 zile, fapt despre care a fost înștiințat contribuabilul (f.d.134, vol. I).

Prin decizia nr. 231 din 04 iulie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat pe marginea contestației împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 2 din 03 aprilie 2019 a fost respinsă ca neîntemeiată contestația depusă de SRL „Andextrans-Nord” în lipsa

temeiului legal de modificare sau anulare a deciziei contestate, cu menținerea integrală a deciziei asupra cazului de încălcare a legislației nr. 2 din 03 aprilie 2019.

Tot prin aceeași decizie s-a decis ca Direcția de control și constatare infracțiuni să rectifice decizia nr. 2 din 03 aprilie 2019, în partea ce ține de eroarea admisă (f.d.82-83, vol. I).

Astfel, prin decizia nr. 26/c din 11 iulie 2019 de corectare a erorilor din conținutul deciziei asupra cazului de încălcare fiscală nr. 2 din 03 aprilie 2019 emisă de Serviciul Fiscal de Stat contribuabilului SRL „Andextrans-Nord” SRL, Serviciul Fiscal de Stat a rectificat în partea introductivă a deciziei asupra cazului de încălcare fiscală nr. 2 din 03 aprilie 2019, prin înlocuirea sintagmei „prin metoda verificării tematicе” cu sintagma „prin metoda verificării totale” (f.d.108, vol. III).

SRL „Andextrans-Nord” a depus prezenta acțiune în contestare, solicitând recunoașterea nulă și fără efecte juridice a deciziei nr. 2 din 03 aprilie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației fiscale.

Fiind investită cu examinarea cauzei în fond, prima instanță având ca obiect anularea în tot a actului administrativ individual defavorabil, s-a pronunțat în favoarea netemeinicii acțiunii pe care a respins-o ca neîntemeiată.

Judecând apelul depus de SRL „Andextrans-Nord”, Curtea de Apel Chișinău a casat hotărârea din 23 decembrie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și a emis o hotărâre nouă de admitere a acțiunii.

Prin decizia din 29 ianuarie 2021 a Curții Supreme de Justiție, a fost admis recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, casată decizia din 05 august 2020 a Curții de Apel Chișinău, în cauza de contencios administrativ, la acțiunea depusă de SRL „Andextrans-Nord” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea în tot a actului administrativ individual defavorabil și restituită cauza spre rejudecare la Curtea de Apel Chișinău, în alt complet de judecată (f.d.70-84, vol. IV).

Rejudecând cauza în ordine de apel, Curtea de Apel Chișinău prin decizia din 29 iunie 2021, a admis apelul declarat de SRL „Andextrans-Nord”.

S-a casat hotărârea din 23 decembrie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și a fost emisă o hotărâre nouă prin care acțiunea a fost admisă și a fost anulat actul administrativ individual defavorabil – decizia nr. 2 din 03 aprilie 2019, emisă de Serviciul Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Andextrans-Nord”, precum și decizia nr. 231 emisă de Serviciul Fiscal de Stat în ședința Consiliului de soluționare a disputelor din 04 iulie 2019, pe marginea contestației împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 2 din 03 aprilie 2019 (f.d. 121, 122-137, vol. IV).

Judecând cauza în ordine de recurs, Colegiul lărgit constată, însă, că deși la soluționarea cauzei au fost stabilite pe deplin circumstanțele care au importanță pentru judecarea cauzei în fond, concluziile instanței de apel cu privire la netemeinicia hotărârii primei instanțe sunt incorecte, rezultate din aplicarea greșită și interpretarea eronată de către instanța de apel a normelor de drept material aplicabile la caz, precum și aprecierea incorectă a probelor prezentate.

Totodată, Colegiul lărgit notează că nu poate rămâne netaxată abordarea contradictorie a instanței de apel care pe de o parte casează hotărârea instanței de fond, iar pe de altă parte în motivarea deciziei statuează că analizând legalitatea hotărârii pronunțate în raport cu prevederile art. 225 din Codul administrativ; art. 239 – 241 din

Codul de procedură civilă, consideră că aceasta urmează a fi menținută, deoarece instanța de fond, corect a elucidat și constatat circumstanțele cauzei, a verificat și apreciat obiectiv, probele prezente la materialele cauzei, stabilind corect circumstanțele de fapt și aplicând corect legislația pertinentă ce guvernează raportul litigios.

Cu titlu prealabil, în fapt, Colegiul lărgit reține că contrar criticilor SRL „Andextrans-Nord” expuse în contestație și în acțiunea înaintată, Serviciul Fiscal de Stat a examinat contestația depusă SRL „Andextrans-Nord” împotriva deciziei nr. 2 din 03 aprilie 2019, și a inițiat procedura de examinare a contestației în ordine generală, de către direcția de contestații a Serviciului Fiscal de Stat, conform procedurii stabilite la art. 274<sup>1</sup> din Codul fiscal.

Conform art. 216 alin. (9) din Codul fiscal, prin derogare de la prevederile prezentului capitol, controlul fiscal la fața locului al persoanelor care practică activitate de întreprinzător se înregistrează și se supraveghează în conformitate cu prevederile Legii nr. 131 din 8 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător.

Conform art. 1 alin. (4) lit. e) din Legea nr. 131 din 8 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, dispozițiile prezentei legi nu se extind asupra controalelor efectuate de către Serviciul Fiscal de Stat, cu excepția înregistrării, supravegherii și raportării controalelor în Registrul de stat al controalelor.

Conform art. 9 alin. (1) și (2) din Legea prenotată, Registrul de stat al controalelor reprezintă o resursă informațională specializată care asigură evidența centralizată a informației sistematizate cu privire la controalele de stat, planificate și efectuate, precum și la rezultatele controalelor respective, și este ținut de autoritatea administrației publice centrale de supraveghere a controalelor, în modul stabilit de Guvern.

Accesul tuturor persoanelor la Registrul de stat al controalelor este garantat și gratuit. Accesul în mod electronic al agenților economici se realizează prin metode și/sau tehnici de autentificare în modul stabilit de Guvern.

Prin Hotărârea Guvernului nr. 464 din 23 mai 2018, în vigoare din 25 mai 2018, în temeiul prevederilor art. XXVII alin. (4) din Legea nr. 230 din 23 septembrie 2016 pentru modificarea și completarea unor acte legislative, art. 9 alin. (1) și (2) din Legea nr. 131 din 8 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, cu modificările și completările ulterioare, a fost aprobat Regulamentul privind ținerea Registrului de stat al controalelor.

Pct. 2 din Regulamentul privind ținerea Registrului de stat al controalelor, stipulează că, organele de control specificate în anexa la Legea nr. 131 din 8 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, în termen de o lună de la publicarea prezentei hotărâri, își vor desemna angajații cu drept de acces la Registrul de stat al controalelor și vor solicita Cancelariei de Stat asigurarea lor cu semnătura electronică avansată calificată în vederea asigurării accesului acestora la Registru.

Potrivit pct. 4 din același Regulament, organele de control asigură utilizarea Registrului de stat al controalelor la înregistrare, supraveghere și raportarea controalelor conform prevederilor Legii nr. 131 din 8 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător.

Serviciul Fiscal de Stat și Serviciul Vamal asigură interconexiunea sistemelor informaționale proprii, în care înregistrează informații privind planificarea și efectuarea controalelor, cu Registrul de stat al controalelor, pentru asigurarea schimbului de date

în vederea furnizării electronice în acesta a datelor necesare efectuării și evidenței controalelor.

Iar, conform pct. 9 din Regulamentul enunțat, organele de control continuă să utilizeze registrele proprii de evidență a controalelor pînă la data asigurării funcționalității depline a Registrului de stat al controalelor pentru acestea. Din momentul începerii utilizării Registrului de stat al controalelor la înregistrarea, supravegherea și raportarea controalelor, obligația de ținere a registrelor controalelor de către organele de control încetează.

Din coroborarea dispozițiilor legale mai sus arătate la circumstanțele prezentului caz, Colegiul lărgit apreciază ca neîntemeiate criticile invocate de către SRL „Andextrans-Nord”, referitor la faptul că decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 39673/28 din 28 ianuarie 2019 privind inițierea controlului fiscal la SRL „Andextrans-Nord” nu a fost înregistrată în Registrul de stat al controalelor, iar la emiterea deciziei nu s-a ținut cont de prevederile art. 8, art. 9 și art. 31 din Legea nr. 131 din 08 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător.

Aici, Colegiul lărgit notează că, decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 39673/28 din 28 ianuarie 2019 privind inițierea controlului fiscal la SRL „Andextrans-Nord”, a fost înregistrată în Registrul de stat al controalelor la data de 31 ianuarie 2019 pe site-ul [www.controale.gov.md](http://www.controale.gov.md) în rubrica „alte controale/SFS/planul controalelor/Anul 2019”, astfel se constată că Serviciul Fiscal de Stat nu a admis careva încălcări ale legislației fiscale la efectuarea controalelor în privința SRL „Andextrans-Nord”.

Referitor la legalitatea în fond a actului administrativ contestat, Colegiul lărgit consideră că prima instanță întemeiat a ajuns la concluzia că Serviciul Fiscal de Stat și-a exercitat dreptul discreționar conform prevederilor art. 225 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, în limitele legale prevăzute de Codul fiscal și conform scopului acordat prin lege, în consecință, în mod legal și temeinic a fost emis actul administrativ individual contestat.

În susținerea acestui punct de vedere Colegiul lărgit reține că, conform art. 161 alin. (8) din Codul fiscal, la adoptarea deciziei despre schimbarea sediului și/sau despre constituirea subdiviziunii, contribuabilul, în termen de 60 de zile de la data dobândirii dreptului de proprietate (posesie, locațiune), informează Serviciul Fiscal de Stat despre schimbarea sediului său și/sau prezintă informațiile inițiale, iar ulterior informează despre modificările cu privire la sediul subdiviziunii sale, precum și despre sistarea temporară a activității subdiviziunii.

La caz, Colegiul lărgit atestă că în rezultatul verificării de către Serviciul Fiscal de Stat s-a constatat încălcarea prevederilor art. 161 alin. (8) din Codul fiscal, prin nedeclararea la Serviciul Fiscal de Stat în termenii stabiliți a subdiviziunii „teren (livada)”, amplasată în xxxx, xxxx primită în arendă de contribuabil în baza contractului de locațiune nr. 123 din 04 ianuarie 2016 (pe un termen de 25 de ani) încheiat cu Mîrza Nicolae, c.f. xxxx, cu întârziere de 133 de zile (subdiviziunea a fost declarată și înregistrată la Serviciul Fiscal de Stat la data de 14 iulie 2016).

De altfel, referitor la încălcarea prevederilor art. 161 alin. (8) din Codul fiscal depistată de Serviciul Fiscal de Stat, nu rezultă că SRL „Andextrans-Nord” ar fi obiectat, motiv din care decizia contestată în această parte urmează a fi menținută.

Colegiul lărgit cataloghează ca fiind neîntemeiată concluzia instanței de apel precum că, SRL „Andextrans-Nord”, nu era obligată să achite impozitul pe venit la

sursa de plată, în mărime de 12 %, deoarece aceste impozite din veniturile obținute de transportatorii nerezidenți, urmează să fie achitate de către ultimii, în statul de origine a cestora și nicidecum pe teritoriul Republicii Moldova.

În argumentarea concluziei enunțate, instanța de recurs relevă că venituri ale nerezidenților obținute în Republica Moldova, potrivit art. 71 alin. (1) lit. m) din Codul fiscal, se consideră veniturile din transportul internațional maritim, aerian, feroviar sau rutier, cu excepția cazurilor în care transportul se efectuează numai între punctele situate în afara Republicii Moldova.

Impozitul pe venit la sursa de plată se reține, potrivit art. 90 alin. (1) din Codul fiscal, în mod obligatoriu, de către orice: a) persoană (contribuabil) care desfășoară activitate de întreprinzător, cu excepția deținătorilor de patente de întreprinzător și a persoanelor care desfășoară activități independente conform cap. 10<sup>2</sup> și activități în domeniul achizițiilor de produse din fitotehnie și/sau horticultură și/sau de obiecte ale regnului vegetal conform cap. 10<sup>3</sup>; b) nerezident care desfășoară activitate conform art.5 pct.15<sup>1</sup>); c) reprezentanță permanentă; d) instituție; e) organizație, inclusiv orice autoritate publică și instituție publică.

Conform art. 90<sup>1</sup> alin. (3<sup>5</sup>) din Codul fiscal, persoanele specificate la art.90 rețin un impozit în mărime de 6% din plățile efectuate în folosul persoanei fizice, cu excepția întreprinzătorilor individuali, a gospodăriilor țărănești (de fermier) și a persoanelor fizice care desfășoară activități în domeniul achizițiilor de produse din fitotehnie și/sau horticultură și/sau de obiecte ale regnului vegetal conform cap. 10<sup>3</sup>, pe veniturile obținute de către acestea aferente livrării producției din fitotehnie și horticultură în formă naturală, inclusiv a nucilor și a produselor derivate din nuci, și a producției din zootehnie în formă naturală, în masă vie și sacrificată, cu excepția laptelui natural.

Totodată, dispozițiile art. 91 alin. (1) din Codul fiscal stipulează că, persoanele menționate la art. 90 rețin și achită un impozit în mărime de 12% din plățile direcționate spre achitare nerezidentului aferente veniturilor de la art.71, cu excepția celor specificate la liniuțele a doua, a treia și a patra din prezentul alineat.

Art. 92 alin. (1) din Codul fiscal stipulează că, impozitul reținut conform art.69<sup>18</sup> și art.88–91 se achită la buget de către persoana care a efectuat reținerea pînă la data de 25 a lunii următoare lunii în care au fost efectuate plățile.

Potrivit prevederilor art. 4 alin. (1) din Codul fiscal, dacă un tratat internațional care reglementează impozitarea sau include norme care reglementează impozitarea, la care Republica Moldova este parte, stipulează alte reguli și prevederi decît cele prevăzute de legislația fiscală, se aplică regulile și prevederile tratatului internațional.

Iar art. 79<sup>3</sup> alin. (2) din Codul fiscal reglementează că, pentru aplicarea prevederilor tratatelor internaționale, persoana fizică nerezidentă are obligația de a prezenta plătitorului de venit, pînă la data achitării venitului, certificatul de rezidență pe suport de hârtie în original și/sau în formă electronică, eliberat de autoritatea competentă din statul său de rezidență. Persoana juridică nerezidentă, pentru a-și confirma rezidența, prezintă plătitorului de venit copia certificatului de rezidență sau a documentului ce atestă înregistrarea acesteia în țara sa de rezidență, sau a extrasului de pe pagina web oficială a autorității din statul de rezidență ce atestă rezidența fiscală ori înregistrarea persoanei juridice. Documentul ce atestă rezidența emis într-o limbă străină se prezintă plătitorului de venit cu traducere în limba de stat, cu excepția celui emis în limba engleză sau în limba rusă. Certificatul de rezidență emis pentru o perioadă

fiscală este aplicabil și pe perioada primelor 60 de zile ale perioadei fiscale următoare, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență nu a fost prezentat pentru anul calendaristic respectiv, se vor aplica prevederile legislației fiscale din Republica Moldova.

În condițiile art. 8 alin. (2) lit. c), f) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte Serviciului Fiscal de Stat și serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență în conformitate cu cerințele legislației, să efectueze încasările bănești în numerar prin intermediul echipamentelor de casă și de control, respectând reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor bănești în numerar fără aplicarea echipamentelor de casă și de control; să prezinte organelor cu atribuții de administrare fiscală și persoanelor cu funcții de răspundere ale acestora explicații referitoare la calcularea și achitarea impozitelor și taxelor;

Din coroborarea normele de drept enunțate raportate la materialele cauzei, rezultă că în rezultatul verificării relațiilor economico - financiare ale SRL „Andextrans Nord”, inclusiv cu, companiile rezidente ale Federației Ruse, în special ООО „Мир Фруктов”, ООО „Ева Фрукт” și ООО „Органика Фрукт”, s-a constatat încălcarea prevederilor art. 71 alin. (1) lit. m) și prevederilor art. 91 alin. (1) din Codul fiscal, prin nedeclararea veniturilor nerezidenților obținute din prestarea serviciilor de transport internațional rutier în sumă totală de 12 836 833 lei și a impozitului pe venit reținut din acesta, fapt ce a generat diminuarea impozitului pe venit reținut la sursa de plată în sumă totală de 1 540 420 lei, (anexa nr. 2 la Actul de control fiscal întocmit de către Serviciul Fiscal de Stat), inclusiv:

a) pentru perioada supusă controlului repetat (01.01.2018 - 31.05.2018) în sumă de 838 216 lei, și anume pentru perioadele fiscale L/01/2018 în sumă de 357 428 lei, L/02/2018 în sumă de 272 025 lei, L/03/2018 în sumă de 117034 lei, L/04/2018 în sumă de 34 794 lei, L/05/2018 în sumă de 56 935 lei;

b) pentru perioada supusă controlului (01.06.2018 - 31.12.2018) în sumă de 702 204 lei, și anume: L/06/2018 în sumă de 47446 lei, L/07/2018 în sumă de 215 089 lei, L/08/2018 în sumă de 392 222 lei; L/09/2018 în sumă de 31 631 lei, L/11/2018 în sumă de 6 326 lei și L/12/2018 în sumă de 9 489 lei.

Concomitent, s-a stabilit, încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c), art. 187 alin. (5) din Codul fiscal și prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 697 din 22 august 2014 pentru aprobarea Regulamentului cu privire la reținerea impozitului pe venit din salariu și din alte plăți efectuate de către patron în folosul angajatului și a formularelor ce atestă reținerea impozitului pe venit la sursa de plată, prin prezentarea cu informații neautentice a Dărilor de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (Forma IPC18) pentru perioadele fiscale L/01/2018 - L/09/2018, L/11/2018, L/12/2018 (11 cazuri), fapt ce a condiționat apariția obligațiilor suplimentare față de buget (11 cazuri).

În context, cu privire la impozitul pe venit reținut din sursa de plată, instanța de recurs subliniază că conform actului de control fiscal nr. 5-690070 din 28 februarie 2019, în urma controlului fiscal prin metoda verificării totale pentru perioada L/01/2018

- L/12/2018, inclusiv control repetat pentru perioada L/01/2018 - L/05/2018, fiind analizate datele din registrul cont.531 „datorii privind retribuirea muncii” în contrapondere cu datele declarațiilor privind impozitul pe venit reținut din salariu conform art. 88 din Codul fiscal, s-a stabilit că sold în fișa contului personal clasificare bugetară cap.111110 la situația 31.12.2018 constituie supraplată de 18823,48 lei (plăți de bază) și 73,79 lei (majorare de întârziere). Conform datelor controlului supraplata constituie 16984,69 lei. Respectiv, suma de 1838,79 lei (plăți de bază) și 73,79 lei (majorare de întârziere) nu este reală și nu coincide cu datele contabilității contribuabilului și urmează a fi reflectată în fișa contului curent al contribuabilului.

În cadrul controlului fiscal prin metoda verificării totale pentru perioada L/01/2018 - L/12/2018, inclusiv controlul repetat pentru perioada L/01/2018 - L/05/2018, s-a stabilit că în baza actelor de achiziție a mărfurilor a procurat de la persoane fizice producție din fitotehnice în formă natural, fiind completate inclusiv rândurile „Rețineri” și „Total spre plată”.

Conform Instrucțiunii privind modul de completare a actului de achiziție a mărfurilor aprobată în baza Ordinului Ministerului Finanțelor nr. 130 din 30 septembrie 2010 cu privire la aprobarea formularului tipizat de document primar cu regim special „Act de achiziție a mărfurilor”, în cazul acestora, rândurile „Rețineri” și „Total de plată” nu se completează.

În cadrul verificării s-a stabilit că, sumele indicate în documentele primare de procurare a producției agricole de la persoanele fizice (Act de achiziție a mărfurilor, formular de document primar aprobat prin Ordinului Ministerului Finanțelor nr. 130 din 30 septembrie 2010) în rândurile „Rețineri” și în rubrica „la buget”, reflectate în contabilitatea întreprinderii, nu coincid cu datele de plată reflectate în contabilitatea întreprinderii la contul contabil 534.31 sunt cu 120 341 lei mai mare decât suma impozitului pe venit conform dărilor de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (forma IPC18) prezentate pentru perioada fiscală L/01 - 06/2018 și L/07/2018.

Drept urmare s-a constatat încălcarea prevederilor art. 90<sup>1</sup> alin. (3<sup>5</sup>) și art. 92 alin. (1) din Codul fiscal, prin nedeclararea venitului calculat și îndreptat spre achitare și a impozitului pe venit reținut din plățile efectuate în folosul persoanelor fizice aferente livrării producției din fitotehnie în formă naturală în baza actelor de achiziție a mărfurilor ce a generat diminuarea impozitului pe venit reținut din sursa de plată în sumă de 120341 lei (anexa nr.2), inclusiv:

a) pentru perioada supusă controlului repetat (01.01.2018 - 31.05.2018) în sumă de 75841 lei și anume : L/01/2018 în sumă de 26655 lei, L/02/2018 în sumă de 26739 lei, L/03/2018 în sumă de 11780 lei, L/04/2018 în sumă de 4442 lei, L/05/2018 în sumă de 6225 lei.

b) pentru perioada supusă controlului (01.06.2018 - 31.12.2018) în sumă de 44 500 lei și anume, L/06/2018 în sumă de 20460 lei, L/08/2018 în sumă de 24041 lei.

Colegiul lărgit atestă, că Serviciul Fiscal de Stat a mai stabilit că pentru perioada supusă controlului, entitatea a efectuat export de mărfuri în adresa contribuabililor nerezidenți (Federația Rusă). Conform condițiilor contractuale și declarațiilor vamale, livrarea mărfurilor a fost efectuată în conformitate cu clauzele de Comerț Internațional

(INCOTERMS 2010), și anume, conform condițiilor de livrare CPT (vânzătorul plătește costul transportului mărfii la destinația convenită).

Conform declarațiilor vamale și scrisorilor de transport internațional (CMR) anexate la acestea, transportarea mărfurilor a fost realizată inclusiv prin intermediul mijloacelor de transport ce aparțin nerezidenților Republicii Moldova.

Aici, instanța de recurs reține că, de către contribuabil SRL „Andextrans-Nord” în cadrul controlului nu au fost prezentate documente confirmative privind suportarea cheltuielilor aferente serviciilor de transport prestate de către nerezidenți. Mai mult, conform explicației conducătorului SRL „Andextrans-Nord” și a contabilului șef, documentele confirmative pentru serviciile de transport prestate de către nerezidenți nu le dețin și respectiv, nu pot fi prezentate.

Subsecvent, Colegiul lărgit precizează că înscrisurile anexate la recurs de către Serviciul Fiscal de Stat, și anume răspunsurile parvenit din partea Serviciului Fiscal Federal al Federației Ruse nu pot fi reține ca probe în susținere poziției sale întrucât nu au fost prezentate și cercetate de către instanțele ierarhic inferioare, or la judecarea recursului împotriva deciziei date în apel, nu se vor administra noi dovezi.

În același sens, potrivit pct. 135 din Avizul nr.6 (2004) al Consiliului Consultativ al Judecătorilor Europeni (CCJE) asupra procesului echitabil într-un termen rezonabil și rolul judecătorilor în acest proces, luând în considerare mijloacele alternative de soluționare a disputelor, adoptat la 22-24 noiembrie 2004, la Strasbourg, ar trebui să existe limitări ale dreptului unei părți de a prezenta noi probe sau de a aborda noi puncte de lege. Recursul nu ar trebui să fie privit, ca o posibilitate nelimitată de a efectua corecturi, în privința unor chestiuni factice sau întemeiate pe lege, pe care o parte ar fi putut și ar fi trebuit să le înfățișeze în fața unui judecător de primă instanță.

Nu poate fi reținută ca fondată nici concluzia instanței de apel referitor la faptul că, sursele indirecte utilizate, nu se regăsesc printre cele prevăzute de art. 225 din Codul fiscal astfel au fost apreciate ca fiind arbitrar și subiective.

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

Conform art. 189 din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele și taxele contribuabililor în urma controalelor fiscale, dacă au fost stabilite cazuri de nerespectare a legislației fiscale, precum și în alte cazuri prevăzute de legislația fiscală.

Dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor și taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza ținerii ei neconforme, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcție de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidență și/sau dările de seamă fiscale, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele și taxele prin metode și din surse indirecte, 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.

La rândul său, potrivit art. 225 din Codul 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.

Metodele și sursele indirecte includ: a) tipul și natura activităților practicate de contribuabil; b) mărimea capitalului contribuabilului; c) veniturile din vânzări ale contribuabilului, inclusiv cele constatate în cadrul posturilor fiscale; d) numărul de angajați ai contribuabilului, precum și fondul de remunerare a muncii și alte recompense; e) categoria clienților contribuabilului și numărul lor; f) diferența dintre caracteristicile cantitative și cele calitative ale materiei prime, ale altor materiale procurate și ale celor folosite în producție; g) analiza schimbării valorii nete a proprietății contribuabilului; h) chiria imobilului folosit de contribuabil în afaceri; i) rulajul mijloacelor bănești și soldul lor pe conturile bancare și/sau conturile de plăți ale contribuabilului; j) compararea cheltuielilor contribuabilului cu veniturile lui; k) venitul altor persoane care activează în aceleași condiții sau în condiții similare cu cele ale contribuabilului; l) proprietatea persoanei cu funcție de răspundere (locuința, automobilul etc.) procurată sau folosită în scopuri personale, starea ei fizică, apartenența persoanei la diferite cercuri, numărul personalului ei casnic; m) informații de la băncile (sucursale sau filiale ale acestora), birourile notariale, organele vamale, organele poliției, Agenția Servicii Publice, bursele de valori privind tranzacțiile și operațiunile efectuate de contribuabil și datele despre el; m<sup>1</sup>) indicatorii contoarelor de evidență a elementelor de costuri și cheltuieli; m<sup>2</sup>) capacitatea normativă a utilajului de producție/prelucrare; n) alte obiective, procese și fenomene, informații și date care denotă suma obligației fiscale a contribuabilului, prevăzute în prezentul cod.

În circumstanțele prezentului caz, se atestă că, controlul fiscal a fost inițiat în temeiul scrisorii Procuraturii Anticorupție nr. 10577 din 12 noiembrie 2018, prin care a fost solicitată verificarea relațiilor economico - financiare ale SRL „Andextrans-Nord”, inclusiv cu, companiile rezidente ale Federației Ruse, în special ООО „Мир Фруктов”, ООО „Ева Фрукт” și ООО „Органика Фрукт”.

Așa cum a fost stabilit în actul de control fiscal întocmit de către Serviciul Fiscal de Stat nr. 5-690 070, prelungit pe documentul nr. 3-572 555, nr. 3-572 556 și nr. 3-572 557 din 28 februarie 2019 și decizia emisă de Serviciul Fiscal de Stat nr. 2 din 03 aprilie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Andextrans-Nord, rezultă că, pentru perioada supusă controlului, SRL „Andextrans-Nord” a efectuat export de mărfuri în adresa contribuabililor nerezidenți (Federația Rusă).

Conform condițiilor contractuale și declarațiilor vamale, livrarea mărfurilor a fost efectuată în conformitate cu prevederile Clauzelor de Comerț Internațional (INCOTERMS 2010), și anume, conform condițiilor de livrare CPT (vânzătorul plătește costul transportului mărfii la destinația convenită).

În sprijinul acestei constatări, Colegiul menționează că într-adevăr conform declarațiilor vamale și scrisorilor de transport internațional (CMR) anexate la acestea, transportarea mărfurilor a fost efectuată inclusiv prin intermediul mijloacelor de transport ce aparțin nerezidenților Republicii Moldova (f.d.57-69, vol. I).

Așadar, semnificativ la acest capitol este faptul că, potrivit art. 7 alin. (2) din Legea contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007, 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).

Conform art. 43 alin. (1), (3) din Legea contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007, entitatea este obligată să păstreze pe suport de hârtie sau în formă electronică documentele contabile care includ: documentele primare, registrele contabile, situațiile financiare și alte documente aferente organizării și ținerii contabilității (denumite în cele ce urmează documente contabile).

Răspunderea pentru organizarea păstrării și integritatea documentelor contabile o poartă conducătorul entității. În cazul destituirii conducătorului entității sau a persoanei responsabile de păstrarea documentelor contabile, aceste documente se transmit persoanei nou-numite. Transmiterea se efectuează prin întocmirea unui proces-verbal de predare-primire, în prezența comisiei, cu indicarea, în compartimentele respective ale acestuia, a categoriilor concrete și a termenelor de păstrare a documentelor, precum și a documentelor care lipsesc.

Subsecvent, art. 45 alin. (2) din aceeași Lege stipulează că entitatea prezintă documentele contabile, la cererea organelor abilitate de legislație, pe suport de hârtie sau în formă electronică.

Prin urmare, Colegiul lărgit notează că SRL „Andextrans-Nord” nu a prezentat, atât în cadrul controlului, cât și la depunerea dezacordului, certificate de rezidență eliberate de autoritatea competentă din statul său de rezidență.

Corespunzător, Colegiul lărgit învederează că controlul fiscal a fost efectuat prin metode și surse directe și indirecte la estimarea obiectelor impozabile și la calcularea impozitelor și taxelor.

În cadrul controlului au fost estimate obligațiile fiscale la capitolul impozitul pe venit la sursa de plată. Drept surse indirecte pentru estimarea obligațiilor fiscale au servit: contractele de vânzare-cumpărare în baza cărora au fost efectuate exporturile de mărfuri; declarațiile vamale și scrisorile de transport internațional (CMR) anexate la acestea; valoarea medie a serviciilor de transport prestate de către companiile rezidente care au eliberat în adresa SRL „Andextrans-Nord” documente confirmative (facturi, acte de primire predare a serviciilor de transport, contractul comandă de transport a mărfii), în dependență de țara destinatarului, și anume pentru Federația Rusă care constituie suma de 26359 lei (anexa nr. 1).

În aceeași ordine de idei, Colegiul lărgit notează că în rezultatul controlului fiscal efectuat pentru perioadele fiscale L/06/2018 - L/12/2018, Serviciul Fiscal de Stat a constatat diminuarea impozitului pe venit la sursa de plată în sumă totală de 746704 lei, inclusiv din plățile efectuate în folosul persoanelor fizice aferente livrării producției din fitotehnie în formă naturală în sumă totală de 44500 lei și aferentă veniturilor nerezidenților obținute din prestarea serviciilor de transport internațional rutier în sumă totală de 702204 lei, inclusiv: pentru perioada fiscală L/06/2018 în sumă de 67906 lei, L/07/2018 în sumă de 215089 lei, L/08/2018 în sumă de 416263 lei, L/09/2018 în sumă de 31631 lei, L/11/2018 în sumă de 6326 lei și L/12/2018 în sumă de 9489 lei; neprezentarea de date, informații și documente, necesare organului fiscal asupra problemelor care apar în timpul controlului și anume a documentelor primare privind

serviciile de transport internațional; lipsa parțială a evidenței cheltuielilor întreprinderii în parte ce tine de serviciile de transport internațional; prezentarea cu informații neautentice a Dărilor de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (forma IPC18) pentru perioada fiscală L/06/2018 - L/09/2018, L/11/2018, L/12/2018 (6 cazuri), fapt ce a condiționat apariția obligațiilor suplimentare față de buget.

Subsecvent, urmează a fi apreciat critic argumentul intimatului reflectat în referință precum că sursele indirecte la care a făcut trimitere Serviciul Fiscal de Stat nu se regăsesc printre cele prevăzute expres de art. 225 din Codul fiscal, având în vedere că SRL „Andextrans-Nord” nu a înregistrat în contabilitate obligații financiare aferente serviciilor de transport rutier internațional de mărfuri, respectiv, în condițiile descrise, Serviciul Fiscal de Stat a fost obligat să utilizeze metode și surse directe și indirecte la estimarea obiectelor impozabile și la calcularea impozitelor și taxelor.

De altfel, fundamentarea acestei concluzii rezultă și din rațiunea că art. 93 alin. (1) din Codul administrativ, statuează că fiecare participant probează faptele pe care își întemeiază pretenția. La caz, instanța de fond temeinic a concluzionat că SRL „Andextrans-Nord” nu au fost prezentate documente confirmative privind suportarea cheltuielilor aferente serviciilor de transport prestate de către nerezidenți, iar conform explicației conducătorului SRL „Andextrans-Nord” și al contabilului șef, documentele confirmative pentru serviciile de transport prestate de către nerezidenți nu le dețin și respectiv, nu pot fi prezentate (f.d. 201-203, 207-212, vol. I).

Complementar, instanța de recurs menționează în cazul restabilirii de către SRL „Andextrans-Nord” a documentelor de evidență și informațiilor necesare pentru efectuarea controlului, Serviciul Fiscal de Stat urmează să efectueze recalcularea impozitului pe venit la sursa de plată calculat prin metode și din surse indirecte. Astfel, contribuabilul SRL „Andextrans-Nord”, a fost impozitat conform prevederilor legislației Republicii Moldova.

În aceeași ordine de idei, nu poate fi reținută nici concluzia instanței de apel cu privire la aplicarea Acordului între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Federației Ruse privind evitarea dublei impuneri pe venit și pe proprietate și prevenirea evaziunii fiscale din 12 aprilie 1996, Acordului între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Republicii Belarus privind evitarea dublei impozitări și prevenirea evaziunii ale referitor la impozitele pe venituri și bunuri din 23 decembrie 1994, Convenției între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Republicii Ucraina pentru evitarea dublei impuneri pe venit și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital din 21 februarie 1995 și Convenției între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Republicii România pentru evitarea dublei impuneri pe venit și pe proprietate și prevenirea evaziunii fiscale din 28 septembrie 1995.

Totodată, Colegiul lărgit reține ca justificată concluzia instanței de fond privind sancționarea de către Serviciului Fiscal de Stat SRL „Andextrans Nord” privind încălcarea de către a principiilor generale de evidentă a obligațiilor fiscale înscrise în conturile personale ale contribuabilului, având în vedere că din materialele cauzei rezultă constatarea supraplății nereale, în fișa contului generalizată a contribuabilului, și anume: suma de 1838,79 lei (plăți de bază) și 73,79 lei (majorare de întârziere) - cap. 111110; suma de 64846,41 lei (plăți de bază) - cap.111220; suma de 40347,3 lei (plăți

de bază) - cap. 121100; suma de 5551,7 lei (plăți de bază) - cap. 121200; suma de 4158,28 lei (plăți de bază) și 84,20 lei (majorare de întârziere) - cap. 122100.

La fel, Colegiul lărgit apreciază ca fiind întemeiată concluzia Serviciului Fiscal de Stat privind încălcarea de către SRL „Andextrans Nord” a prevederilor art. 4 alin. (7) lit. a) și lit. c) din Legea nr. 1056-XIV din 16.06.2000 pentru punerea în aplicare a titlului VI din Codul fiscal și Ordinului Serviciului Fiscal de Stat nr. 108 din 19.05.2017 „Cu privire la aprobarea formularului tipizat al Calculului impozitului pe bunurile imobiliare și instrucțiunii privind modul de completare a acestuia”, prin prezentarea dării de seamă privind calculul impozitului pe bunurile imobiliare (Forma BIJ17) pentru perioada A/2018 cu informații neveridice prin completarea eronată a coloanei 11: suma calculată a impozitului aferent bunurilor imobiliare amplasate în subdiviziunea respectivă și a coloanei 20: suma impozitului către plată la bugetele unităților administrativ-teritoriale pentru bunurile imobiliare amplasate în subdiviziunea respectivă în Tabela din anexa nr. 1 la Calcul a informației privind sumele impozitului calculate, divizată pe subdiviziunile întreprinderii, și anume, întreprinderea urma să reflecte suma impozitului funciar pe terenurile cu destinație agricolă (ha) în mărime de 3920 lei, pe când conform informației din darea de seamă a fost indicată suma de 0 lei.

În baza celor enunțate, rezultă că încălcarea menționată supra a generat necalcularea la buget a impozitului funciar pe terenurile cu destinație agricolă la buget în sumă de 3920 lei pentru perioada anului 2018.

De altfel este întemeiat raționamentul instanței de fond privind temeinicia deciziei Serviciului Fiscal de Stat privind încălcarea de către SRL „Andextrans-Nord” a prevederilor art. 5 alin. (1), art. 20 alin. (1), art. 21 alin. (1), art. 22 alin. (1) din Legea privind sistemul public de asigurări sociale nr. 489-XVI din 08.07.1999, prin completarea cu date neveridice a Dării de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (Forma IPC 18) pentru perioada L/07/2018, și anume, micșorarea neîntemeiată a fondului de retribuire a muncii cu sumă de 3500 lei din care urmau să fie calculate contribuțiile de asigurări sociale de stat pentru perioada fiscală respectivă, fapt ce a generat, diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori pentru perioada L/07/2018 în sumă de 560 lei, diminuarea contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii pentru persoanele asigurate pentru perioada L/07/2018 în sumă de 210 lei.

Prin urmare, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră întemeiat argumentul recurentului că instanța de apel a emis decizia contestată cu aplicarea eronată a normelor de drept material.

Din considerentele menționate și având în vedere faptul că hotărârea primei instanțe este legală și întemeiată, iar decizia instanței de apel a fost emisă cu încălcarea normelor de drept material, 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 admite recursul, de a casa din 29 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău și a menține hotărârea din 23 decembrie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani.

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

d e c i d e:

Se admite recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat.

Se casează integral decizia din 29 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău și se menține hotărârea din 23 decembrie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, în cauza de contencios administrativ, intentată la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Andextrans-Nord” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea în tot a actului administrativ individual defavorabil.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,  
judecătorul

Ala Cobăneanu

judecători

Dumitru Mardari

Mariana Pitic

Aliona Miron

Victor Burduh