

Dosarul nr. 3ra-376/2022
2-20039133-01-3ra-11042022

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud: Ig.Barbacaru)
Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud: A. Bostan, V.Negru, G.Dașchevici)

ÎNCHEIERE

27 iulie 2022

mun. Chișinău

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

în componentă:

Președintele completului, judecătorul
judecătoriai

Tamara Chișca-Doneva
Nina Vascan
Iurie Bejenaru

examinând admisibilitatea recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat,
în cauza de contencios administrativ, intentată la cererea de chemare în
judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Vicmobile”, (redenumit în
Societatea cu Răspundere Limitată „Citrus-Fruct”, iar Societatea cu Răspundere
Limitată „Citrus-Fruct” reorganizat prin absorbție în Societate cu Răspundere
Limitată „Mobile Store”) împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea
actelor administrative,

împotriva deciziei din 16 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău,

c o n s t a t ă :

La data de 20 martie 2020, SRL „Vicmobile” (redenumit în SRL „Citrus-Fruct”, iar SRL „Citrus-Fruct” reorganizat prin absorbție în SRL „Mobile Store”), a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, prin care a solicitat anularea în parte a deciziei nr. 14 din 15.01.2020 emisă de Direcția generală administrare contribuabili mari și deciziei nr. 54 din 20.02.2020 emisă de Direcția contestații în privința soluționării cererii prelabile depusă de SRL „Vicmobile” (intrare nr. 8188-C din 06.02.2020); - dispunerea întoarcerii executării executată binevol de SRL „Vicmobile” în baza Actului de control nr. 5-695770 din 20.12.2019 și Deciziei nr. 14 din 15.01.2020.

În motivarea acțiunii, reclamantul a invocat că, la 20.12.2020, inspectorii Lucia Podubnii și Igor Nicolaev, în calitate de inspectori principali ai Direcției control fiscal nr.2 din cadrul Direcției generale administrare contribuabili mari a Serviciului fiscal de Stat, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr.DICF-64415/24 din 24.10.2019 a efectuat un control fiscal la fața locului prin metoda verificării totale privind respectarea legislației fiscale la SRL „Vicmobile” pentru perioada de activitate da 01.01.2015 până la 30.09.2019.

În cadrul controlului au fost supuse verificării corectitudinea calculării și plenitudinea virării la buget a impozitelor, taxelor și altor plăți și anume: impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele fiscale A/2015, A/2016, A/2017 și A/2018; taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe venit reținut din salariu și la sursa de plată, contribuțiile de asigurări sociale de stat pentru perioada

01.09.2015 - 30.09.2019; taxele locale și primele de asigurări obligatorii de asistență medicală pentru perioada 01.07.2015 - 30.09.2019; taxa pentru poluarea mediului pentru perioada 01.01.2017 - 30.09.2019; alte obligații pentru perioada 01.09.2015 - 30.09.2019. Controlul a fost efectuat în oficiul SRL „Vicmobile” amplasat în mun.XXXXX, în baza documentelor primare și a evidenței contabile prezentate la control. Controlul a fost efectuat de la 28.10.2019 până la 20.12.2019 cu acordul și participarea persoanelor cu funcții de răspundere: conducător - Natalia Bînzari, care activează în funcția data începând cu 05.04.2019 și până la momentul efectuării controlul fiscal și contabil-șef dna Valentina Racina care activează în funcția dată începând cu 01.11.2019 și până la momentul efectuării controlul fiscal.

În baza controlului fiscal a fost întocmit Actul de Control nr.5-695770 din 20.12.2019, prin care inspectorii Lucia Poddubmi și Igor Nicolaev au constatat:

- Lipsa evidenței contabile în format electronic pentru perioada 01.01.2015 - 30.04.2019 și prezentarea evidenței contabile pentru perioada 01.01.2015 - 30.04.2019 la control pe suport de hârtie;

- Existența supraplăților în sumă de 648,20 lei la capitolul „Taxa pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în RM”, în sumă de 31 000 lei la capitolul „Taxa de organizare a licitațiilor și loteriilor pe teritoriul unităților administrative-teritoriale ” și în sumă de 8 000 lei la capitolul „Amenzi aplicate de către organele Serviciului Fiscal” a căror termen de prescripție prevăzut la art.266, alin.(1) din Codul Fiscal a expirat și urmează a fi emulate prin reflectarea spre plată în contul curent generalizat al contribuabilului;

- Existența supraplății nereale în sumă totală de 500 lei la capitolul „Alte venituri încasate la bugetele locale” care nu coincide cu datele reflectate în evidența contabilă și urmează a fi introdusă spre calcul;

- Diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru A/2015 cu 140 720 lei, pentru A/2016 cu 275 442 lei și pentru A/2017 cu 25 038 lei;

- Micșorarea pierderilor fiscale pentru anul 2018 cu 12 738 de lei;

- Prezentarea declarațiilor cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale A/2015, A/2016, A/2017 și A/2018 cu informații neautentice (4 cazuri);

- Neachitarea în termen a impozitului pe venit în rate pentru perioada trim.I - 2015, trim.1 - trim. IV - 2016 și trim. I-trim. IV – 2017;

- Diminuarea TVA aferentă bugetului în sumă totală de 867 250 lei pentru perioada septembrie, 2015 - iunie, 2019; -

- Prezentarea Declarațiilor privind TVA cu date neveridice pentru perioada septembrie, 2015 - decembrie, 2018, februarie, 2019 și iunie, 2019 (42 cazuri).

- Neeliberarea facturilor fiscale la efectuarea livrărilor impozabile în cazurile când eliberarea lor a fost obligatorie (mai mult de 100 de cazuri);

- Întocmirea incorectă a Declarației forma IPC18 pentru perioada fiscală iunie, 2019;

- Nerepatrierea în termen a mijloacelor bănești în sumă de 613 153 lei (30 275 euro) rezultate din tranzacții economice externe;

- Contractarea împrumuturilor considerabile de la persoane fizice interdependente și cu funcții de răspundere.

A afirmat reclamanta că, în termenul stabilit în lege, a depus Dezacord la Actul de Control nr.5- 695770 din 20.12.2019 întocmit de Inspectorii Principali ai Direcției Control Fiscal nr.2 din cadrul Direcției Generale Administrare

Contribuabili Mari a Serviciul Fiscal de Stat, și Contestație (Cerere prealabilă) la Decizia nr. 14, din 15.01.2020, emisă de Direcția generală administrare contribuabili mari, care au fost contestate în Direcția Contestații Serviciul Fiscal de Stat.

Conform Deciziei nr.54 din 20.02.2020, emisă de Direcția contestații s-a decis a respinge contestația depusă și a menține Decizia nr. 14 din 15.01.2020, emisă de Direcția generală administrare contribuabili mari, care este obligatorie pentru executare.

A comunicat reclamanta că, nu este de acord în parte cu Actul de Control nr.5-695770 din 20.12.2019, Decizia nr. 14 din 15.01.2020, nici cu decizia adoptată Decizia nr.54 din 20.02.2020, emisă de Direcția contestații în privința soluționării cererii prelabile asupra cererii prelabile depusă SRL „Vicmobile” (intrare nr.8188-C din 06.02.2020) din următoarele considerente.

Din momentul fondării în septembrie 2012 întreprinderea SRL „Vicmobile” este o entitate conștiincioasă a activității de întreprinzător. Din anul 2017, întreprinderea este identificată ca mare contribuabil. De la fondare până în prezent, întreprinderea plătește cu bună-credință toate impozitele și taxele în favoarea autorităților publice și până la momentul actual a plătit. Astfel, a menționat că, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr.DICF64415/24 din 24.10.2019, în cadrul companiei ÎCS „Vicmobile” SRL, a fost efectuat un control fiscal la fața locului prin metoda verificării totale pentru perioada de activitate 01.01.2015 - 30.09.2019. Controlului a fost supusă corectitudinea calculării și plenitudinea virării la buget a impozitelor, taxelor și altor plăți. Controlul a fost efectuat de către inspectorii principali ai Direcției Control Fiscal nr.2 din cadrul Direcției Generale Administrare Contribuabili Mari a Serviciului Fiscal de Stat, Lucia Poddubnii și Igor Nicolaev. În urma efectuării controlului, a fost întocmit Actul de Control nr.5-695770 din 20.12.2019 și Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 14, din 15.01.2020.

Genul principal de activitate al companiei îl constituie importul, comerțul angro și cu amănuntul al echipamentelor pentru telecomunicații (telefoane) în magazine specializate, precum și prestarea serviciilor de reparație a acestora.

Conform prevederilor art.216 alin.(8) din Codul Fiscal al RM, persoanele cu funcții de răspundere din cadrul ÎCS „Vicmobile” SRL pe tot parcursul efectuării controlului au asigurat condiții adecvate pentru efectuarea acestuia, au participat la efectuarea lui și au semnat actul de control fiscal, dar își exprimă dezacordul în legătură cu următoarele aspecte stipulate, care nu au un suport juridic, după cum urmează.

În Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 14 din 15.01.2020 este relatat faptul că, ÎCS „Vicmobile” SRL în perioada anilor 2015-2017, „contrar prevederilor art.24 alin. (1) din Codul fiscal, a dedus neîntemeiat în scopuri fiscale cheltuieli care nu sunt ordinare și necesare pentru activitatea de întreprinzător” și anume servicii de perfecționare (instruire) a cadrelor (2 650 000 lei), servicii de marketing (833 333 lei) prestate de către SRL „Ronil Grup”, „Neocontact”.

Totodată, este citat faptul că companiile prestatoare de servicii „întrunesc posibile riscuri ai pseudoactivității de întreprinzător”. Este de menționat faptul că, genul de activitate al companiei este unul multilateral, care presupune și unele interpretări distincte în ceea ce privește comercializarea mărfurilor și prestarea de servicii de reparații și mentenanță al echipamentului pentru telecomunicații. Echipamentele comercializate și utilajele folosite în cadrul prestării serviciului de asistență tehnică presupun un studiu specific, motiv din care personalul neinstruit

nu poate activa în conformitate cu cerințele tehnologiilor avansate. Instruirea continuă a personalului necesită un studiu permanent al programelor utilizate. Datorită modernizării și avansării tehnologiilor, și creșterii cerințelor companiilor producătoare, și ca vânzătorii să-și poată exercita atribuțiile de bază la locul de muncă, este necesară instruirea acestora prin intermediu a diverse materiale. Toți salariații în momentul angajării, în mod obligatoriu trec cursurile de instruire. În perioada activității întreprinderii, serviciile de instruire erau prestate de către diferite companii, dar în concordanță cu cerințele înaintate de către noi. Cu toți angajații care finalizau cursurile de instruire erau încheiate Contracte de calificare profesională. Suplimentar acestui contract toți angajații semnau obligatoriu și o Anexă în care erau enumerate toate paragrafele studiate în perioada instruirii. Fiecare vânzător, obligatoriu, a fost evaluat după terminarea cursurilor, procentul de susținerea a testului fiind minimum 95 %. În caz de ne susținere a testului la nivelul procentual indicat mai sus, compania prestatoare de servicii era obligată de a face instruire suplimentara vânzătorului.

La momentul actual, este posibilă obținerea unei confirmări a faptului că angajații au trecut cursurile de instruire profesională: prin ridicarea contractelor de calificare profesională, vizualizarea testelor și materialilor didactice elaborate de către companiile prestatoare de servicii în domeniul pregătirii profesionale. În afară de instruirea care avea loc în momentul angajării, vânzătorii erau instruiți și ulterior, la distanță, prin intermediul calculatorului, pentru a fi la curent cu ultimile modificări și noutăți (spre exemplu: noi tipuri de marfă).

A afirmat că, membrii comisiei au recunoscut faptul că procesul de instruire este un proces important și necesar în activitatea firmei, dar nu sunt de acord în ceea ce privește caracteristicile cantitative și calitative.

În argumentarea caracteristicilor calitative și cantitative ale procesului de instruire, au adunat și prezentat contractele de calificare profesională, regulamentul privind procedura de acceptare a calității lucrărilor executate, precum și materialele didactice create de parteneri (conform documentelor anexate) pe baza cărora au fost instruiți toți angajații întreprinderii.

În condițiile unei concurențe pe piața internă, ÎCS „Vicmobile” SRL a recurs la serviciile de marketing cu ajutorul cărora promova produsele noi apărute și comercializate, precum și efectua studiul pieței și a cerințelor consumatorilor. Aceste servicii includ următoarele: Internet marketing și Marketingul rețelei de magazine.

În opinia reclamantului anume aceste tipuri de servicii ocupă rolul cel mai important în promovarea imaginii companiei, a produselor comercializate și a serviciilor acordate. De asemenea, nerecunoașterea și excluderea tranzacțiilor cu „Ronil Grup” SRL și „Neocontact” SRL, este menționată și la capitolul „Taxa pe valoarea adăugată” prin constatarea de către inspectorii fiscali a diminuării TVA și „atribuirea neîntemeiată la decontări cu bugetul a TVA aferentă procurărilor de materiale și servicii care nu au fost utilizate în activitatea de întreprinzător”. Anume încercarea de a nu recunoaște aceste tranzacții atrage după sine presupusele încălcări referitoare la diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru A/2015, A/2016 și A/2017; prezentarea declarațiilor cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale A/2015, A/2016, A/2017 și A/2018 cu informații neautentice; neachitarea în termen a impozitului pe venit în rate pentru perioada trim.I 2015, trim.I-trim.II 2016 și trim.I-trim.IV 2017;

diminuarea TVA aferentă bugetului pentru perioada septembrie 2015-decembrie 2018 precum și prezentarea Declarațiilor privind TVA cu date neveridice.

La capitolul „Corectitudinea achitării impozitelor și taxelor” subcapitol „Taxa pe valoarea adăugată” alin.(1) a fost diminuată suma deducerilor aplicate la calcularea TVA aferent bugetului pentru operațiunile care se referă la procurarea serviciilor de marketing (20 000 lei) și serviciilor de instruire a cadrelor (33 333 lei) prestator „Ronil Grup” SRL, la fel serviciilor de marketing (116 667 lei) și serviciilor privind instruirea cadrelor (de 408 333 lei), prestator „Neocontact” SRL. Sumele TVA indicate au fost diminuate din valoarea deducerii deoarece inspectorii fiscali I. Nicolaev și L. Poddubnîi au considerat că aceste cheltuieli nu pot fi atribuite activității de întreprinzător.

În cele din urmă inspectorii sus vizați argumentând că cheltuielile respective nu sunt considerate deductibile și atribuite activității de întreprinzător, deoarece nu au fost la baza documente confirmative care ar adevăra executarea lucrărilor, prestarea de servicii de către alți subantreprenori, persoane terțe. În legătura cu acest fapt suma cheltuielilor menționate la fel a fost diminuată și din valoarea cheltuielilor deductibile în momentul calculării sumei venitului ce urmează a fi impozitat.

Suplimentar afirmă că, în perioada livrărilor serviciilor sus citate activitatea întreprinderilor prestatoare era monitorizată de către Organele Fiscale, deci livrările efectuate de acestea erau confirmate de către Serviciul Fiscal de Stat. Din acest motiv temeiuri legale privind limitarea întreprinderii în deducerea cheltuielilor și a TVA nu există. La capitolul „Corectitudinea achitării impozitelor și taxelor” subcapitolul „Taxa pe valoarea adăugată” inspectorii fiscali au majorat suma TVA spre achitare aferentă bugetului cu 160 323 lei pentru serviciile de deservire a telefoanelor mobile în baza contractelor încheiate cu companiile: Hong Kong Chengrun Tehnology Co. LTD, Telpa Telekomunikasyon Tic., AS. General Mobile FZC, prestate în perioada anilor 2015 - 2018. Astfel, compania a încheiat un șir de contracte cu producătorii a diferitor mărci de telefoane mobile, care nu dispuneau de centre de deservire tehnică proprii și autorizate. Așa cum fiecare dispozitiv, conform legislației în vigoare, este în mod obligatoriu asigurat prin garanție de către producător pentru o perioadă de 24 luni, producătorii de telefoane mobile au încheiat cu reclamantul contracte de deservire tehnică a dispozitivelor, astfel pe baza acestor contracte reclamantul prestează serviciile respective.

Tipurile serviciilor prestate fiind următoarele: - Diagnostica dispozitivelor; - Reprogramarea; - Înlocuirea pieselor de schimb în cazul depistării defectelor din uzină, etc. Beneficiarul final al serviciilor fiind compania producător, așa cum fără asigurarea garanției dispozitivelor ar fi imposibilă realizarea acestora pe piața de desfacere internă a Republicii Moldova. Cu toate că în decizia contestată nu a fost expusă nici o prevedere legală, și în viziunea reclamantului, concomitent aplicând greșit la adresa acestor relații juridice prevederile lit. c) alin. 1) al articolului 111 din Codul Fiscal al RM, deoarece serviciile prestate privind programarea, înnoirea, lichidarea deficiențelor în procesul de lucru a dispozitivelor, la fel ca și deservirea softului dispozitivelor mobile erau efectuate de către inginerii licențiați ai companiei ÎCS „Vicmobile” SRL, iar locul livrării serviciilor enumerate sunt locul aflării companiilor Hong Kong Chengrun Tehnology Co. LTD, Telpa Telekomunikasyon Tic., AS. General Mobile FZC.

În contextul celor expuse mai sus rezultă faptul că, în privința relațiilor juridice menționate pot fi aplicate doar prevederile lit. e) alin. 1) al art. 111 din

Cod Fiscal, ce la rândul său exclude aplicarea cotei TVA de 20% la suma serviciilor exportate în favoarea Hong Kong Chengrun Tehnology Co. LTD, Telpa Telekomunikasyon Tic., AS. General Mobile FZC. În opinia sa, acestor livrari de servicii poate fi aplicata doar cota TVA de 0%.

Consolidând cele enumerate își exprimă dezacordul față de deciziile SFS pentru următoarele puncte : a) A calcula și a încasa la buget sumele impozitelor și plăților calculate în rezultatul controlului: • 349 379 lei - impozit pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat, pentru perioada fiscală A/2015 -A/2016; • 763 375 lei - TVA diminuată, pentru perioada fiscală L/09/2015- L/12/2018, L/02/2019 și L/06/2019. b) A micșora sumele impozitelor aferente bugetului în rezultatul controlului: • 10 162 lei - impozit pe venit din activitatea de întreprinzător majorat pentru perioada fiscală A/2017. c) A majora pierderile pentru perioada fiscală A/2018 cu 12 738 lei, care în rezultatul controlului vor constitui 1 302 910 lei. d) A încasa la buget majorarea de întârziere (penalitate) calculată în rezultatul controlului în conformitate cu art.228 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal: • 68 195 lei pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat pentru perioadele fiscale A/2015 și A/2016 (anexa nr. 4); • 346 037 lei pentru neachitarea în termen a TVA diminuată pentru perioadele fiscale L/09/2015 - L/12/2018, L/02/2019 și L/06/2019 (anexa nr.5). e) A aplica amendă pentru încălcările legislației : • 69 876 lei conform prevederilor art.261 alin.(4) din Codul fiscal (de la 20% la 30%), în mărime de 20% din suma diminuării, pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele A/2015 și A/2016 (349 379 lei x 20%); • 152 675 lei conform prevederilor art.261 alin.(4) din Codul fiscal (de la 20% la 30%), în mărime de 20% din suma diminuării, pentru diminuarea TVA pentru perioadele L/09/2015 - L/12/2018, L/02/2019 și C/06/2019 (763 375 lei x 20 %); • 10 000 lei conform prevederilor art.260 alin.(1) din Codul fiscal, în mărime de la 500 pînă la 1000 lei pentru fiecare dare de seama, dar nu mai mult de 10 000 lei, pentru nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a dării de seama fiscale, și anume Declarației privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele fiscale A/2015 și A/2016 (2 cazuri) și Declarației privind TVA pentru perioadele fiscale L/09/2015, L/10/2015, L/12/2015, L/01/2016, L/02/2016, L/03/2016, L/08/2016, L/09/2016, L/10/2016, L/11/2016, L/12/2016, L/01/2017, L/02/2017, L/03/2017, L/04/2017, L/05/2017, L/06/2017, L/07/2017, L/08/2017, L/10/2017, L/11/2017, L/12/2017, L/01/2018, L/02/2018, L/03/2018, L/04/2018, L/05/2018 și L/06/2019 (28 cazuri). • 69 592 lei conform prevederilor art.261 alin.(6) din Codul fiscal pentru neachitarea deplină și în termen a impozitului pe venit în rate pentru trim. IV 2015, trim.I- trim. IV anul 2016 și trim. I- trim. IV anul 2017 (anexa nr.6). În drept, invocând prevederile art.art.189, 191, 194, 196-198, 204, 206, 208-209, 211-212, 214, 219 ale Codul Administrativ, solicită admiterea în totalitate a acțiunii.

Prin hotărârea Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani) din 21 octombrie 2020 acțiunea s-a respins ca fiind neîntemeiată.

Invocând ilegalitatea hotărârii instanței de fond, la 17 noiembrie 2020, SRL „Vicmobile” (redenumit în SRL „Citrus-Fruct”, iar SRL „Citrus-Fruct” reorganizat prin absorbție în SRL „Mobile Store”) a declarat apel împotriva hotărârii Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani) din 21 octombrie 2020.

Din materialele cauzei rezultă că, la caz hotărârea instanței de fond a fost pronunțată public la 21 octombrie 2020, iar cererea de apel a fost depusă la 17

noiembrie 2020, prin urmare instanța de apel a constatat că, apelul a fost depus în interiorul termenului legal.

În speță, hotărârea motivată a fost notificată părții apelante la data de 29 decembrie 2020, iar motivarea apelului a fost depusă la 27 ianuarie 2021 cu respectarea prevederilor art. 232 alin. (2) Cod administrativ.

Prin decizia din 16 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău s-a admis apelul declarat de SRL „Mobile Store”, s-a casat hotărârea Judecătoria Chișinău (sediul Rîșcani) din 21 octombrie 2020, și s-a emis o decizie nouă prin care s-a admis parțial acțiunea.

S-a anulat punctul 1 din decizia Direcției generale administrare fiscală contribuabili mari nr. 14 din 15.01.2020, asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Vicmobile”, (redenumit în SRL „Citrus-Fruct”, iar SRL „Citrus-Fruct” reorganizat prin absorbție în SRL „Mobile Store”), în partea dispunerii calculării și încasării la buget sumele impozitelor și plăților calculate în rezultatul controlului: - 349379 lei - impozit pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat, pentru perioada fiscală A/2015- A/2016; - 578332 lei - TVA diminuată, pentru perioada fiscală L/09/2015-L/12/2018, L/02/2019 și L/06/2019.

S-a anulat punctul 4 din decizia Direcției generale administrare fiscală contribuabili mari nr. 14 din 15.01.2020, asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Vicmobile”, (redenumit în SRL „Citrus-Fruct”, iar SRL „Citrus-Fruct” reorganizat prin absorbție în SRL „Mobile Store”), în partea dispunerii încasării la buget majorarea de întârziere (penalitate) calculate în rezultatul controlului în conformitate cu art.228 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal: - 68195 lei pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat pentru perioadele fiscale A/2015 și A/2016 (anexa nr.4); - 281494 lei pentru neachitarea în termen a TVA diminuată pentru perioadele fiscale L/09/2015- L/12/2018, L/02/2019 și L/06/2019 (anexa nr.5).

S-a anulat punctul 5 din decizia Direcției generale administrare fiscală contribuabili mari nr. 14 din 15.01.2020, asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Vicmobile”, (redenumit în SRL „Citrus-Fruct”, iar SRL „Citrus-Fruct” reorganizat prin absorbție în SRL „Mobile Store”), în partea aplicării amenzii pentru încălcările legislației: - 69876 lei, conform prevederilor art.261 alin.(4) din Codul fiscal (de la 20% la 30%), în mărime de 20% din suma diminuării, pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele A/2015 și A/2016. - 115666 lei, conform prevederilor art.261 alin.(4) din Codul fiscal (de la 20% la 30%), în mărime de 20% din suma diminuării, pentru diminuarea TVA pentru perioadele L/09/2015-L/12/2018, L/02/2019 și L/06/2019; - 8000 lei, conform prevederilor art.260 alin.(1) din Codul fiscal, în mărime de la 500 pînă la 1000 lei pentru fiecare dare de seamă, dar nu mai mult de 10000 lei, pentru nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a dării de seamă fiscală, și anume Declarației privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele fiscale A/2015 și A/2016(2 cazuri) și Declarațiile privind TVA pentru perioadele fiscale L/09/2015, L/10/2015, L/12/2015, L/01/2016, L/02/2016, L/03/2016, L/08/2016, L/09/2016, L/10/2016, L/11/2016, L/12/2016, L/01/2017, L/02/2017, L/03/2017, L/04/2017, L/05/2017, L/06/2017, L/07/2017, L/08/2017, L/10/2017, L/11/2017, L/12/2017, L/01/2018, L/02/2018, L/03/2018, L/04/2018, L/05/2018 și L/02/2019. - 22001 lei conform prevederilor art.261 alin.(6) din Codul fiscal pentru neachitarea deplină și în

termen a impozitului pe venit în rate pentru trim.IV 2015, trim.I-trim.IV anul 2016 și trim.I-trim.IV anul 2017 (anexa nr.6).

S-a anulat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 54 din 20.02.2020, pe marginea contestației împotriva deciziei nr.14 din 15.01.2020 emise de Direcția generală administrare fiscală contribuabili mari.

S-a obligat Serviciul Fiscal de Stat de a dispune întoarcerea executării, sumelor indicate în punctul 1 al prezentului dispozitiv, achitate benevol de SRL „Vicmobile” (redenumit în SRL „Citrus-Fruct”, iar SRL „Citrus-Fruct” reorganizat prin absorbție în SRL „Mobile Store”).

În rest cererea de chemare în judecată s-a respins ca fiind neîntemeiată.

Pentru a decide astfel, instanța de apel a invocat că Hotărîrea Guvernului nr. 294 din 17.03.98 și Ordinul Ministerului Finanțelor Nr. 118 din 28.08.2017 prevăd, că în calitate de documente de strictă evidență în scopul documentării prestării serviciilor se utilizează factura fiscală.

Astfel, după cum a fost stabilit anterior, tranzacțiile efectuate între ÎCS „Vicmobile” SRL cu întreprinderile SRL „Ronil Grup” și SRL „Neocontact” au avut loc în baza Contractelor încheiate între părțile menționate și însoțite de acte de executare a lucrărilor (prestare a serviciilor), iar în baza acestora au fost eliberate Facturi Fiscale – care sunt documente de strictă evidență.

Prin urmare, instanța de apel a invocat că în temeiul art. 24 alin. (1) Cod fiscal, se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

Potrivit pct. 39 din Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit, Anexa nr.1 la Hotărîrea Guvernului nr.77 din 30 ianuarie 2008, în componența deducerilor se includ: cheltuielile ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător. Cheltuielile ordinare și necesare reprezintă cheltuielile, caracteristice pentru gestionarea anumitor tipuri de activități de întreprinzător, fără de care este imposibil de a face business, care sînt definite atît cu indici calitativi, cît și cu indici cantitativi.

Astfel, în opinia instanței de apel, toate serviciile prestate în baza contractelor încheiate între ÎCS „Vicmobile” SRL cu SRL „Ronil Grup” și cu SRL „Neocontact” întrunesc aceste criterii, ele fiind prevăzute și în Contractele de prestare a serviciilor. În baza prestărilor efectuate de către furnizor în adresa beneficiarului au fost semnate Acte de efectuare a lucrărilor/ prestare a serviciilor cît și eliberate facturi fiscale.

Instanța de apel a menționat că, necesitatea întocmirii carorva acte suplimentare ce ar confirma aceste cheltuieli Hotărîrea Guvernului nr.77 din 30 ianuarie 2008 nu prevede.

Astfel, din analiza părții dispozitive a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 14 din 15.01.2020, în partea contestată de ÎCS „Vicmobile” SRL (în prezent SRL „Mobile Store”), instanța de apel a reținut că, conform pct.1 s-a dispus: - încasarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat, pentru perioada fiscală A/2015-A/2016 în sumă de 349 379 lei - obligațiile date, fiind generate de neacceptarea la deduceri a serviciilor prestate de SRL „Ronil Grup” și SRL „Neocontact” (p.3 din partea constatatoare a deciziei): - încasarea TVA diminuată pentru perioada fiscală L/09/2015-L/12/2018, L/02/2019 și L/06/2019 în sumă de 763 375 lei, inclusiv: a) 578 332 lei - obligațiile fiind generate de neacceptarea la

deduceri a TVA de la serviciile prestate de SRL „Ronil Grup” și SRL „Neocontact” (p.7 din partea constatatoare a deciziei); b) 160 325 lei - obligațiile fiind generate de aplicarea cotei standard de 20 % a TVA la serviciile de reparație a telefoanelor mobile în perioada de garanție prestate pe teritoriul Republicii Moldova (p.9 din partea constatatoare a deciziei); Conform pct.2 partea dispozitivă a Deciziei nr.14 din 15.01.2020, s-a dispus a micșora sumele impozitelor aferente bugetului în rezultatul controlului: -10 162 lei - impozit pe venit din activitatea de întreprinzător majorat pentru perioada fiscală A/2017 - obligațiile fiind generate de micșorarea venitului impozabil ca rezultat al aplicării cotei standard de 20% a TVA la serviciile de reparație a telefoanelor mobile în perioada de garanție prestate pe teritoriul Republicii Moldova (p.4 și p.9 din partea constatatoare a deciziei); Conform p.3 partea dispozitivă a Deciziei nr.14 din 15.01.2020, s-a dispus de a majora pierderile pentru perioada fiscală A/2018 cu 12 738 lei, care în rezultatul controlului vor constitui 1302910 lei - obligațiile fiind generate de micșorarea venitului impozabil ca rezultat al aplicării cotei standard de 20% a TVA la serviciile de reparație a telefoanelor mobile în perioada de garanție prestate pe teritoriul Republicii Moldova (p.4 și p.9 din partea constatatoare a deciziei); Conform p.4 partea dispozitivă a Deciziei nr.14 din 15.01.2020, s-a dispus de a încasa la buget majorarea de întârziere (penalitate) calculată în rezultatul controlului în conformitate cu art.228 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal: - 68 195 lei, pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat pentru perioadele fiscale A/2015 și A/2016 - obligațiile generate de neacceptarea la deduceri a serviciilor prestate de SRL „Ronil Grup” și SRL „Neocontact” (p.3 din partea constatatoare a deciziei); - 346 037 lei pentru neachitarea în termen a TVA diminuată pentru perioadele fiscale L/09/2015-L/12/2018, L/02/2019 și L/06/2019, inclusiv: a) 281494 lei - obligațiile fiind generate de neacceptarea la deduceri a TVA de la serviciile prestate de SRL „Ronil Grup” și SRL „Neocontact” (p.7 din partea constatatoare a deciziei); b) 53 347 lei - obligațiile fiind generate de aplicarea cotei standard de 20% a TVA la serviciile de reparație a telefoanelor mobile în perioada de garanție prestate pe teritoriul Republicii Moldova (p.9 din partea constatatoare a deciziei); Conform pct.5 partea dispozitivă a Deciziei nr.14 din 15.01.2020, s-a dispus de a aplica amendă pentru încălcările legislației: - 69 876 lei, conform prevederilor art.261 alin.(4) din Codul fiscal (de la 20% la 30%), în mărime de 20% din suma diminuării, pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele A/2015 și A/2016 (349379 lei x 20%) - obligațiile fiind generate de neacceptarea la deduceri a serviciilor prestate de SRL „Ronil Grup” și SRL „Neocontact” (p.3 din partea constatatoare a deciziei); - 152 675 lei, conform prevederilor art.261 alin.(4) din Codul fiscal (de la 20% la 30%), în mărime de 20% din suma diminuării, pentru diminuarea TVA pentru perioadele L/09/2015-L/12/2018, L/02/2019 și L/06/2019 (763375 lei x 20%), inclusiv: a) 115 666 lei - obligațiile fiind generate de neacceptarea la deduceri a TVA de la serviciile prestate de SRL „Ronil Grup” și SRL „Neocontact” (p.7 din partea constatatoare a deciziei); b) 32 065 lei - obligațiile fiind generate de aplicarea cotei standard de 20% a TVA la serviciile de reparație a telefoanelor mobile în perioada de garanție prestate pe teritoriul Republicii Moldova (p.9 din partea constatatoare a deciziei); - 10 000 lei, conform prevederilor art.260 alin.(1) din Codul fiscal, în mărime de la 500 pînă la 1000 lei pentru fiecare dare de seamă, dar nu mai mult de 10000 lei, pentru nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a dării de seamă fiscală, și anume

Declarației privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele fiscale A/2015 și A/2016 (2 cazuri) și Declarațiile privind TVA pentru perioadele fiscale L/09/2015, L/10/2015, L/12/2015, L/01/2016, L/02/2016, L/03/2016, L/08/2016, L/09/2016, L/10/2016, L/11/2016, L/12/2016, L/01/2017, L/02/2017, L/03/2017, L/04/2017, L/05/2017, L/06/2017, L/07/2017, L/08/2017, L/10/2017, L/11/2017, L/12/2017, L/01/2018, L/02/2018, L/03/2018, L/04/2018, L/05/2018 și L/02/2019 (28 cazuri), inclusiv: a) 2000 lei - obligațiile generate de neacceptarea la deduceri a serviciilor prestate de SRL „Ronil Grup” și SRL „Neocontact” (p.3 din partea constatoare a deciziei); b) 6000 lei - obligațiile fiind generate de neacceptarea la deduceri a TVA de la serviciile prestate de SRL „Ronil Grup” și SRL „Neocontact” (p. 7 din partea constatoare a deciziei) și de aplicarea cotei standard de 20% a TVA la serviciile de reparație a telefoanelor mobile în perioada de garanție prestate pe teritoriul Republicii Moldova (p. 9 din partea constatoare a deciziei); - 69 592 lei, conform prevederilor art.261 alin.(6) din Codul fiscal pentru neachitarea deplină și în termen a impozitului pe venit în rate pentru trim.IV 2015, trim.I-trim.IV anul 2016 și trim.I-trim.IV anul 2017, inclusiv: a) 22 001 lei - obligațiile fiind generate de neacceptarea la deduceri a serviciilor prestate de SRL „Ronil Grup” și SRL „Neocontact” (p.3 din partea constatoare a deciziei).

La capitolul dat, instanța de apel a notat prevederile art. 11 Cod Fiscal, 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. Pagubele pricinuite contribuabilului ca urmare a îndeplinirii necorespunzătoare a obligațiilor de către organul cu atribuții de administrare fiscală și persoanele cu funcții de răspundere ale acestuia se recuperează în conformitate cu legislația.

La 25 noiembrie 2021 Serviciul Fiscal de Stat a depus recurs nemotivat împotriva deciziei din 17 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, solicitând casarea deciziei instanței de apel și menținerea hotărârii instanței de fond.

La data de 17 martie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a depus recurs motivat împotriva deciziei din 17 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău.

În susținerea recursului a invocat că ÎCS „Vicmobile” SRL nu a avut dreptul la deducerea cheltuielilor în sumă de 2 650 000 lei pentru perioada fiscală A/2015 și în sumă de 2625000 lei pentru perioada fiscală A/2016.

Concomitent, entitatea a inclus în venitul impozabil, pentru perioadele fiscale A/2015 - A/2018, sumele TVA aferente livrărilor impozabile cu TVA la cota standard de 20% (servicii de reparație a telefoanelor mobile în perioada de garanție, acordate nerezidentului), care constituie 16149 lei pentru perioada fiscală A/2015, 46756 lei pentru perioada fiscală A/2016, 84681 lei pentru perioada fiscală A/2017 și 12738 lei pentru perioada fiscală A/2018, ca rezultat al aplicării incorecte de către entitate a cotei TVA la efectuarea acestor livrări.

În conformitate cu prevederile art. 18 lit.a) din Codul fiscal, în venitul brut se include venitul provenit din activitatea de întreprinzător, iar art.97 alin. 1) din Codul fiscal stipulează că, valoarea impozabilă a livrării impozabile reprezintă valoarea livrării achitate sau care urmează a fi achitată (fără TVA).

Prin urmare, agentul economic neîntemeiat a majorat venitul impozabil pentru perioadele fiscale A/2015 cu 16149 lei, A/2016 cu 46756 lei, A/2017 cu 84681 lei și A/2018 cu 12738 lei.

Potrivit prevederilor art. 102 alin.(4) din Codul fiscal, în redacția legii la data comiterii încălcării, suma TVA achitată sau care urmează a fi achitată pe valorile materiale, serviciile procurate care nu sunt folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător, nu se trece în cont și se raportează la costurile sau cheltuielile perioadei.

A notat recurentul că, ÎCS „Vicmobile” SRL nu a avut dreptul la deducerea TVA în sumă totală de 578333 lei, aferentă procurărilor de servicii care nu au fost utilizate în activitatea de întreprinzător a entității (servicii de perfecționare cadre și servicii de marketing). Totodată, contribuabil a impozitat livrările serviciilor de reparație a telefoanelor mobile în perioada de garanție, acordate nerezidentului, aplicând cota zero a TVA pentru anii 2015- 2017 și a calificat livrările menționate ca fiind scutite de TVA cu drept de deducere, pentru perioada ianuarie 2018 - septembrie 2019, conform art. 104 lit. a) din Codul fiscal, în redacția legii la data efectuării tranzacțiilor.

În conformitate cu prevederile art. 111 alin. (1) lit.c) din Codul fiscal, locul livrării serviciilor se consideră locul prestării efective a serviciilor legate de bunurile mobile tangibile, respectiv, locul prestării serviciilor de reparație a telefoanelor mobile în perioada de garanție, acordate nerezidentului de ÎCS „Vicmobile” SRL, este Republica Moldova.

Reieșind din cele expuse, a menționat recurentul că serviciile de reparație a telefoanelor mobile în perioada de garanție, acordate nerezidentului, urmau a fi impozitate cu TVA la cota standard de 20%, conform prevederilor art.96 lit.a) din Codul fiscal, prin urmare ÎCS „Vicmobile” SRL a micșorat neîntemeiat TVA aferentă livrărilor cu 160324 lei.

Serviciul Fiscal de Stat a menționat că, documentele/probele prezentate suplimentar în procedura de apel de către SRL „Mobile Store”, nu pot fi luate în considerație, întru confirmarea faptului, că serviciile de marketing și serviciile de perfecționare a cadrelor ar fi fost executate de SRL „Ronil Grup” sau de SRL „Neocontact”.

Prin prisma acestor constatări, Serviciul Fiscal de Stat consideră că, decizia asupra cazului de încălcare nr.14 din 15.01.2020, este una legală și întemeiată, emisă în strictă conformitate cu legea, cu respectarea competenței și procedurii stabilite în acest sens de legislația în vigoare, iar instanța de apel eronat a aplicat normele dreptului material, fiind incorect apreciate toate aspectele și circumstanțele cauzei.

Prin referința depusă la 30 mai 2022 de către SRL „Mobile Store” s-a solicitat respingerea recursului declarat de Serviciul Fiscal de Stat.

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.

Iar, conform art. 245 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.

Curtea de Apel Chișinău a pronunțat decizia contestată la 16 noiembrie 2021, iar la 06 decembrie 2021 a fost expediat participanților la proces dispozitivul deciziei din 16 noiembrie 2021 prin intermediul adresei electronice (f.d.40-41).

Decizia motivată din 16 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău a fost recepționată de către Serviciul Fiscal de Stat la 23 februarie 2022 (f.d.49) conform avizului de recepție.

Prin urmare, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ menționează că Serviciul Fiscal de Stat s-a conformat prevederilor legale și a depus recursul nemotivat la 25 noiembrie 2021 și recursul motivat la 17 martie 2022, în termenul prevăzut de art. 245 din Codul administrativ.

Examinând temeiurile invocate în recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, în raport cu materialele cauzei, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție îl consideră inadmisibil, din următoarele motive.

În conformitate cu art. 246, alin. (1) Cod administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează din oficiu admisibilitatea cererii de recurs. Dacă este inadmisibil, recursul se declară ca atare printr-o încheiere, iar în acord cu alin. (2) din art. 246 Cod administrativ, recursul se declară inadmisibil în special în cazurile enumerate la literele a)-f).

Din analiza acestor prevederi, rezultă că admisibilitatea/inadmisibilitatea recursului, în special, nu se limitează doar la temeiurile menționate ci urmează să însușească în condițiile Codului administrativ exercitarea efectivă a unui control de legalitate, veritabil bazat pe temeiuri concludente și serioase.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține cu valoare de principiu jurisprudențial, că sintagma „în special” denotă caracterul neexhaustiv al temeiurilor de inadmisibilitate și în același timp oferă un drept exclusiv al instanței de recurs de a filtra cererile de recurs care nu prezintă o motivare suficient de serioasă și care pe cale de consecință nu pot însuși un eventual succes rezultat din examinarea cererii în completul de 5 judecători.

În această ordine de idei, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ reține, că Codul administrativ dezvoltă nu doar caracterul nedevelopat al recursului dar și cerința de seriozitate a cererii din perspectiva invocării unor veritabile și esențiale încălcări de drept procedural și material capabile să răstoarne deciziile instanței de apel contestate sau, după caz, hotărârile Curții de Apel ca primă instanță într-o eventuală examinare în fond și invocare ex officio a erorilor de drept.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ notează că pentru a trece testul de admisibilitate, cererea de recurs trebuie să conțină o motivare convingătoare și întemeiată în condițiile nominalizate mai sus. Acest argument rezultă și din particularitățile de formă ale reglementării recursului în Codul administrativ și anume din sintagma „motivarea recursului” de la art. 245 alin. (2) din Codul administrativ. În consecutivitate, motivarea cererii de recurs în circumstanțele expuse se referă la formalitățile pe care trebuie să le întrunească cererea în vederea rezistării testului și filtrului de admisibilitate.

De asemenea, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție accentuează că admisibilitatea recursului trebuie privită și în contextul rolului și funcției legale a instanței

judecătorești supreme care constă, în special în asigurarea și interpretarea uniformă a legilor la examinarea cauzelor de contencios administrativ.

Astfel, motivarea oricărei cereri de recurs trebuie să țină cont pentru a trece filtrul de admisibilitate și a avea succes, de aceste însușiri de ordin legal fundamental.

În acest sens, CtEDO în jurisprudența sa constantă statuează că dreptul de acces la instanțe nu este absolut. Există limitări implicit admise [Golder împotriva Regatului Unit, pct. 38; Stanev împotriva Bulgariei (MC), pct. 230]. Acesta este în special cazul condițiilor de admisibilitate a unui recurs, întrucât prin însăși natura sa necesită o reglementare din partea statului, care se bucură în această privință de o anumită marjă de apreciere (Luordo împotriva Italiei, pct. 85). Condițiile de admisibilitate ale unui recurs pot fi mai stricte decât pentru un apel (Levages Prestations Services împotriva Franței, pct. 45). Curtea a mai reiterat că modul de aplicare a articolului 6 procedurilor în fața instanțelor ierarhic superioare depinde de caracteristicile speciale ale procedurilor respective, urmând de ținut cont de totalitatea procedurilor în sistemul de drept național și de rolul instanțelor ierarhic superioare în acest sistem. (Botten v. Norway, hotărâre din 19 februarie 1996, Reports 1996-1, p. 141, § 39). La fel, conform jurisprudenței CtEDO, procedurile cu privire la admisibilitatea căii de atac și procedurile care implică doar chestiuni de drept, și nu chestiuni de fapt, pot fi conforme cu cerințele articolului 6 § 1 (a se vedea Helmers c. Suediei 9 octombrie 1991, § 31, Seria A, nr. 212-A).

În circumstanțele menționate, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a declara inadmisibil recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat.

În conformitate cu art. 230 și art. 246 din Codul administrativ, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție

d i s p u n e:

Recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Nina Vascan

Iurie Bejenaru