



CURTEA SUPREMĂ DE JUSTIȚIE

DECIZIE

cu privire la admiterea recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat,

în cauza de contencios administrativ, intentată la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea Comercială „Loial-DT” Societate cu Răspundere Limitată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, terți Societatea cu Răspundere Limitată „Rolplast Service”, Societatea cu Răspundere Limitată „Led House”, Societatea cu Răspundere Limitată „Fitness-Com”, Societatea cu Răspundere Limitată „Planta” și Societatea cu Răspundere Limitată „Dom Design & Co” cu privire la anularea actelor administrative individuale defavorabile,

împotriva deciziei din 10 mai 2022 a Curții de Apel Chișinău, prin care a fost respins apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat și s-a menținut hotărârea din 10 iunie 2021 a Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani,

(Dosarul nr. 3ra-889/22

NR. PIGD 2-18163677-01-3ra-30082022)

Instanța de apel a cercetat superficial starea de fapt a cauzei în raport cu probele anexate la dosar și cadrul legal aplicabil speței, nu a verificat faptele relevante în contextul respectării dreptului discreționar la emiterea actelor administrative contestate și dacă acest drept a fost exercitat conform scopului urmărit de lege, nu a dat răspuns la argumentele invocate în cererea de apel, în limitele pretențiilor formulate în apel și acțiune.

Prima instanță, Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani jud: V. Dodon
Instanța de apel, Curtea de Apel Chișinău jud: G. Mîra, A. Bostan, G. Dașchevici

13 august 2025

Textul corespunde originalului

Examinând recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat,

Curtea Supremă de Justiție,
în completul de judecată compus din:

Stela Procopciuc, *Președinte*
Diana Stănilă,
Ion Malanciuc,
Oxana Parfeni,
Ghenadie Eremciuc, *Judecători*

ÎN FAPT:

1. La 11 mai 2018, SC „Loial-DT” SRL a depus cerere de chemare în judecată, în procedura contenciosului administrativ, împotriva Serviciului Fiscal de Stat, terți SRL „Rolplast Service”, SRL „Led House”, SRL „Fitness-Com”, SRL „Planta” și SRL „Dom Design & Co” cu privire la anularea actelor administrative individuale defavorabile.

2. În motivarea acțiunii reclamanta a indicat că este o societate comercială înființată în anul 2004 ale cărei genuri de activitate principale sunt comerțul cu ridicata și cu amănuntul al produselor cosmetice și de parfumerie, articolelor de toaletă. Este lider pe piața produselor cosmetice, utilajelor și accesoriilor pentru frizerii, având în stoc peste 2000 de tipuri de produse, obținând statut de contribuabil mare la sfârșitul anului 2016.

3. În perioada 30 octombrie 2017 - 26 decembrie 2017, a fost efectuat un control fiscal de către inspectorii Direcției generale administrare contribuabili mari a Serviciului Fiscal de Stat, în rezultatul căruia a fost întocmit actul de control nr. 5-685336 din 26 decembrie 2017, prelungit pe formularele nr. 5-685337 și nr. 5-685338.

4. Nefiind de acord cu Actul de control, la 09 ianuarie 2018 a depus la Serviciul Fiscal de Stat dezacord în conformitate cu prevederile art. 216 din Codul fiscal.

5. În urma examinării actului de control și a dezacordului înaintat, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 21 din 24 ianuarie 2018, prin care a constatat în privința sa încălcări ale legislației fiscale.

6. La 23 februarie 2018, în conformitate cu prevederile art. 216 din Codul fiscal, a depus contestație la Serviciul Fiscal de Stat, Direcția contestații împotriva deciziei nr. 21 din 24 ianuarie 2018 a Serviciului Fiscal de Stat, solicitând anularea acesteia.

7. Prin decizia nr. 83 din 15 martie 2018 a Serviciului Fiscal de Stat a fost prelungit termenul de examinare a contestației, cu până la 30 de zile în conformitate cu art. 270 alin. (1) din Codul fiscal.

8. Prin scrisoarea din 13 aprilie 2018 a recepționat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 114 din 05 aprilie 2018, prin care a fost respinsă cererea prealabilă.

9. Reclamanta nu este de acord cu concluziile inspectorilor fiscali expuse în actul de control și a factorilor de decizie din cadrul Serviciului Fiscal de Stat care au emis decizia nr. 21 din 24 ianuarie 2018 și decizia nr. 114 din 05 aprilie 2018.

10. Referitor la pretinsa diminuare a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător în sumă de 319 461 lei, SC „Loial-DT” SRL a menționat că potrivit deciziei nr. 21 din 24 ianuarie 2018 a Serviciului Fiscal de Stat suma nominalizată a fost calculată pentru perioada fiscală A/2013 cu 102 215 lei (300 000 de lei + 486 170 de lei + 17 500 de lei + 48 125 de lei) x 12%); pentru perioada fiscală A/2014 cu 106 876 de lei (38 6393 de lei +206 667 de lei + 49 447 de lei + 48 125 de lei + 200 000 de lei) x 12%); pentru perioada fiscală A/2015 cu 107 070 de lei (290 212 lei + 168 457 de lei + 144 375 de lei + 289 207 de lei) x 12%); pentru perioada fiscală A/2016 cu 3 300 de lei (27 500 de lei x 12%).

11. Cu referire la perioada fiscală pentru anul 2013, reclamanta consideră că Serviciul Fiscal de Stat neîntemeiat nu a recunoscut la deduceri suma de 300 000 de lei achitată pentru locațiunea depozitului, suma de 486 170 de lei achitată către SRL „Rolplast Service” pentru reparații, suma de 17 500 de lei achitată către SRL „Rolplast Service” pentru rolete și suma de 48 125 de lei achitată către SRL „Fitness-Com” pentru serviciile de consulting, instruire în tehnologia vânzării efective.

12. Cu referire la perioada fiscală pe anul 2014, reclamanta considera că Serviciul Fiscal de Stat neîntemeiat nu a recunoscut la deduceri suma de 386 393 de lei achitată de către SRL „Rolplast Service” pentru reparații, suma de 206 667 de lei achitată SRL „Rolplast Service” pentru articole din aluminiu, suma de 49 447 de lei achitată către SRL „Led House” pentru servicii, suma de 48 125 de lei achitată SRL „Fitness-Com” pentru serviciile de consulting, instruire în tehnologia vânzării efective, suma de 200 000 de lei achitată SRL „Dom-Design &Co&Co” pentru servicii merceologice și logistică.

13. Cu referire la perioada fiscală anul 2015, reclamanta considera că Serviciul Fiscal de Stat neîntemeiat nu a recunoscut la deduceri suma de 290 212 lei achitată pentru serviciile primite de la SRL „Led House”, suma de 168 457 de lei achitată pentru serviciile primite de la SRL „Led House”, suma de 144 375 de lei achitată SRL „Fitness-Com” pentru serviciile de consulting, instruire în tehnologia vânzării efective și suma de 289 207 lei achitată SRL „Planta” pentru lucrări de deservire tehnică specială a rețelelor de canalizare.

14. Cu referire la perioada fiscală pe anul 2016, reclamanta consideră că Serviciul Fiscal de Stat neîntemeiat nu a recunoscut la deduceri suma de 27 500 de lei achitată SRL „Led House” pentru servicii de deservire a transformatorului.

15. Prin decizia contestată, Serviciului Fiscal de Stat a menționat precum că nu ar fi fost prezentate dovezi că procurările de servicii de deservire a rețelelor de canalizare efectuate de SRL „Planta”, care ar fi fost utilizate în cadrul desfășurării activității de întreprinzător, actele de îndeplinire a lucrărilor aferente serviciilor menționate fiind descrise cu un conținut general, fără a conține specificații concrete cu referire la conținutul serviciilor, care nu pot fi definite cu indici calitativi și cantitativi în corespundere cu legislația în vigoare.

16. Reclamanta consideră că decizia contestată este neîntemeiată în partea specificată, deoarece actele de îndeplinire a lucrărilor se referă la lucrări reale efectuate la rețelele de canalizare aferente imobilelor gestionate de către ea, având în vedere că dispune de mai multe imobile, în special situate la subsol, și pentru buna funcționare a rețelelor de canalizare, este vitală pentru activitatea subdiviziunilor aflate în aceste încăperi.

17. De asemenea, a notat că SRL „Planta” este o companie specializată, deținătoare de licență în domeniu, iar lucrările au fost comandate pentru o bună funcționare a sistemelor de canalizare în locurile de amplasare a subdiviziunilor sale, strict necesare organizării sănătoase a procesului muncii în cadrul companiei.

18. În viziunea reclamantei, nu este justificată concluzia organului fiscal precum că neîntemeiat au fost deduse cheltuielile aferente lucrărilor de deservire a rețelelor de canalizare în sumă de 289 207 lei, procurate de la SRL „Planta”.

19. În decizia contestată Serviciul Fiscal de Stat a indicat că la prestarea lucrărilor de reparație în baza contractului nr. 0012/11/2013 din 01 octombrie 2013 și deservirea canalizației în baza contractului nr. 0012/11/2013/3 din 01 octombrie 2013, actele de îndeplinire a lucrărilor/reparației la subdiviziunile întreprinderii (secții comerciale, magazine, buticuri, depozit), aferente lucrărilor menționate, sunt întocmite cu un conținut general, fără a fi indicate costurile directe, indirecte și alți indicatori calitativi, și cantitativi privind reparația/lucrările care au fost efectuate, lucrările în cauză nu pot fi definite cu indici calitativi și cantitativi. Totodată, actele de îndeplinire a lucrărilor, în care sunt indicate aceleași tipuri de lucrări, se repetă de mai multe ori la aceleași subdiviziuni, materialele casate fiind diferite.

20. Reclamanta considera că concluzia organului fiscal este neîntemeiată, deoarece actele de recepție a lucrărilor efectuate de către SRL „Rolplast Service” sunt emise în baza serviciilor reale efectuate de

către aceasta și corespunde în totalitate cu art. 19 din Legea contabilității.

21. Mai mult, potrivit Instrucțiunii privind completarea formularului tipizat de document primar cu regim special factură fiscală, aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 115 din 06 septembrie 2010, factura fiscală se perfectează de către furnizor pentru fiecare cumpărător în parte, cu excepția cazurilor stabilite de Codul fiscal, cu completarea obligatorie a tuturor rechizitelor necesare pentru achitarea completă și corectă pe livrările efectuate și de asemenea pentru scoaterea din gestiune și intrarea în gestiune a mărfurilor livrate, precum și pentru confirmarea faptului livrării serviciilor impozabile de către furnizor beneficiarilor. Documentarea prestării, executării serviciilor, lucrărilor se efectuează conform actelor normative, prin întocmirea facturilor fiscale, și nu în baza actelor de recepție. Mai mult, standardele naționale de contabilitate nu prescriu cerințe de respectat la perfectarea documentelor primare și nici un act normativ nu stabilește norme exprese de perfectare a actelor de recepție a lucrărilor executate.

22. Reclamanta a menționat că SRL „Rolplast Service” este un agent economic care dispune de licențele corespunzătoare în domeniul construcțiilor și lucrărilor de reparație, iar profesionalismul și competențele antreprenorului nu au fost puse la îndoială. La caz, este neîntemeiată constatarea Serviciului Fiscal de Stat precum că potrivit datelor registrelor de casă a MCC, înregistrate la subdiviziuni, în perioada octombrie-decembrie 2013 și iunie, noiembrie - decembrie 2014, acestea activând în toate zilele, or, lucrările de deservire/reparații au fost organizate în așa mod ca să nu fie perturbată activitatea întreprinderii. Lucrările au fost efectuate de antreprenor pe porțiuni, în afara programului de lucru a subdiviziunii, deoarece nu și-a putut permite să închidă subdiviziunile pe perioada efectuării lucrărilor, întrucât ar fi suferit pierderi nejustificate.

23. Nu este de acord nici cu constatarea Serviciului Fiscal de Stat cu privire la examinarea organoleptică a unităților comerciale, actele de îndeplinire a lucrărilor și materialele casate de către SRL „Rolplast Service”, fiind identificată necorespondere în ce privește materialele casate referitor de tipul lucrărilor efectuate sau a construcției obiectului, respectiv s-a conchis că lucrările menționate de facto nu au fost efectuate.

24. La fel, reclamanta își manifestă dezacordul și cu constatările Serviciului Fiscal de Stat cu referire la faptul că în perioada fiscală A/2013 costul roletelor PA77 în sumă totală de 17 500 de lei, primite în baza facturii fiscale Seria JJ 0706678 din 26 noiembrie 2013, au fost deduse sub formă de cheltuieli materiale efectuate la secția comercială

magazin situat pe adresa str. Cuza Vodă, nr. 24, mun. Chișinău, care lipseau.

25. Reclamanta considera constatările date ca fiind neîntemeiate, deoarece a respectat întocmai prevederile pct. 7.SNC 3 „Componența consumurilor și cheltuielilor”, potrivit cărora, la întreprinderile de comerț consumurile de materiale nu se includ în costul mărfurilor, ci se trec la cheltuielile perioadei de gestiune.

26. Termenul de valabilitate a roletelor este unul limitat, iar ținând cont că între perioada trecerii la cheltuieli și verificarea lor faptică de către inspectorii au trecut 4 ani, iar conform „Design&Co” planificat în cabinetul directorului erau necesare materiale cu suprafața din bambus pentru executarea serviciilor de reparație/amenajare, pentru care au fost procurat aceste rolete de către SRL „Rolplast Service”, FF JJ0706678-26.11.13,10*1750=17 500.00 MDL, inclusiv TVA.

27. Mai mult că, în același an au mai fost procurate și „рулонные жалюзи” (casate în buticuri, depozit conform actelor), „жалюзи вертикальные” (casate în oficiu conform actelor) conform FF JJ0706680 din 27 noiembrie 2013 de la SRL „Rolplast Service”.

28. De asemenea, la 26 noiembrie 2013, au fost procurate de la SRL „Rolplast Service” conform FF JJ0706678, 10 rolete PA77 pentru magazinul din str. Cuza-Voda, în suma de 21 000 de lei, inclusiv TVA 3 500 de lei.

29. Reclamanta nu susține constatarea Serviciului Fiscal de Stat cu referire la perioada fiscală A/2014, potrivit căreia articolele din aluminiu în sumă totală de 206 667 de lei, primite în baza facturii fiscale seria FB 5910957 din 30 decembrie 2014, deduse sub formă de cheltuieli materiale efectuate în secții comerciale. Or, de facto articolele din aluminiu ar fi constituit ferestrele aferente bunului imobil situat pe adresa mun. Chișinău, str. Șoseaua Muncești, nr. 364, construcția căruia se efectua în baza contractului nr. 0012/112013/2 din 01 octombrie 2013, în boxa nr. 5 a facturii fiscale nominalizate, locul descifrării fiind strada Șoseaua Muncești, nr. 364.

30. Este neîntemeiată și afirmația organului fiscal, bazată exclusiv pe informațiile din boxa nr. 5 a facturii fiscale, ce confirmă livrarea acestor bunuri, locul livrării fiind indicat strada Șoseaua Muncești, nr. 364, care potrivit prevederilor art. 117 din Codul fiscal, nu este prevăzut ca element obligatoriu.

31. La fel, consideră neîntemeiată decizia contestată în partea netemeiniciei deducerii cheltuielilor pentru actele de îndeplinire a lucrărilor aferente serviciilor de merceologie și logistică prestate de SRL „Dom Design & Co”, deoarece aceasta se bazează pe opinia superficială a inspectorilor fiscali, fără a avea un suport legal, întrucât conform normelor contabile fiscale în vigoare, nu este prescrisă

întocmirea vreunor acte suplimentare la prestarea serviciilor, altele decât a formularelor cu regim special.

32. Distinct, reclamanta a reținut că serviciile de merceologie/logistică sunt direct atribuite activității ordinare ale sale, deoarece este o companie specializată în comerț, nefiind justificată concluzia inspectorilor fiscali cu privire la cheltuielile serviciilor merceologice/logistice în sumă de 200 000 de lei, procurate de la SRL „Dom Design & Co”.

33. Cu referire la constatările Serviciului Fiscal de Stat privind lucrările efectuate de SRL „Led House”, reclamanta a menționat că actele analizate au fost emise de către un antreprenor specializat, deținător de licență corespunzătoare.

34. Cu atât mai mult, legislația în vigoare obligă doar utilizarea facturii fiscale ca document ce confirmă prestarea serviciilor/executarea lucrărilor, iar beneficiarul avea obligația să atragă atenția sporită doar la facturile fiscale întocmite, fără a fi obligat la analiza minuțioasă a actelor de recepție a lucrărilor executate.

35. Consideră neîntemeiate și concluziile factorilor de decizie ale Serviciului Fiscal de Stat în partea deducerii neîntemeiate a cheltuielilor prin sumele achitate SRL „Fitness-Com”, deoarece conform normelor contabile și fiscale în vigoare nu se prescrie întocmirea actelor suplimentare la prestarea serviciilor decât formularul cu regim special.

36. Deși la examinarea contestației în ședința din 05 aprilie 2018 a prezentat actele suplimentare, care confirmă executarea efectivă a serviciilor respective, acestea au fost ignorate de către pârât.

37. Reclamanta evidențiază că la capitolul venit din activitatea de întreprinzător, este evidentă netemeinicia dispozițiilor Serviciului Fiscal de Stat în partea ce ține de încasarea la buget a sumelor de 319 461 de lei, pe perioada fiscală A/2013-A/2016 potrivit punctului I din decizia nr. 21.

38. Pe cale de consecință, reclamanta considera decizia nr. 21 din 24 ianuarie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SC „Loial-DT” SRL ca fiind neîntemeiată și în partea ce ține de aplicarea majorării de întârziere de 4 079 de lei pentru presupusa neachitare în termen potrivit punctului II, precum și în partea ce ține de aplicarea amenzii de 95 838 de lei pentru presupusa diminuare a impozitului potrivit punctului III.

39. Prin decizia enunțată i-a fost imputată achitarea incompletă a impozitului pe venit în rate pentru perioada fiscală A/2014-A/2016, fiindu-i aplicată amendă în mărime de 22 043 de lei.

40. Din cele menționate, reclamanta consideră concluziile Serviciului Fiscal de Stat ca fiind lipsite de temei juridic, nefiind explicate sau justificate de către acesta.

41. Este lipsită de temei juridic și aplicarea în privința sa a amenzii în mărime de 7 000 de lei pentru prezentarea cu informații neautentice a declarațiilor cu privire la impozitul pe venit pentru A/2013-A/2016, declarațiile privind TVA pentru perioadele fiscale 11/2013, 12/2013, 04/2014, 06/2014, 09/2014-12/2014, 03/2015-07/2017, conform prevederilor art. 260 alin. (3) din Codul fiscal.

42. Referitor la pretinsa diminuare a TVA în sumă de 1 142 962 de lei și dispunerea ajustării spre micșorare a TVA spre trecere în cont, aferentă serviciilor primite de la SRL „Rolplast Service”, SRL „Led House”, SRL „Fitness-Com” și SRL „Planta”, reclamanta consideră concluziile cuprinse în decizia contestată ca fiind eronate și evident neîntemeiate.

43. În decizia nr. 21 din 24 ianuarie 2018, în partea descriptivă, Serviciul Fiscal de Stat a indicat despre inventarierea stocurilor de mărfuri desfășurată în perioada 20 noiembrie 2017 - 27 noiembrie 2017, la toate subdiviziunile sale și contrapuse cu datele evidenței contabile, conturile contabile 217.1 și 217.21; la situația de 20 noiembrie 2017, s-au stabilit lipsuri în cantitate de 355 556 de unități la valoarea de bilanț de 4 454 863 de lei și plusuri în cantitate de 67 208 de unități, care urmează a fi evaluate și reflectate în evidența contabilă la valoarea justă, conform actelor normative în vigoare.

44. În partea dispozitivă a deciziei nr. 21 din 24 ianuarie 2018, Serviciul Fiscal de Stat a dispus ca în declarația privind TVA pentru perioada fiscală L/11/2017 de ajustat spre micșorare TVA spre trecere în cont cu suma de 890 973 de lei, aferentă lipsurilor de mărfuri constatate în rezultatul inventarierii.

45. De asemenea, dispunerea de către Serviciul Fiscal de Stat ca plusurile în cantitate de 67 208 de unități, constatate în rezultatul inventarierii, care urmau a fi evaluate și reflectate în evidența contabilă la valoarea justă, conform actelor normative în vigoare.

46. Considera că decizia contestată este ilegală în partea constatărilor relatate, din motiv că, pe de o parte, contravine legii și, pe de altă parte, Serviciul Fiscal de Stat și-a depășit atribuțiile, dispunând întreprinderea unor acțiuni concrete de către ea în condițiile în care legea acordă dreptul contribuabilului de a decide în privința surplusurilor și neajunsurilor constatate în cadrul inventarierii. Or, în cazul inventarierii petrecute sunt întâlnite multe cazuri pentru care Regulamentul cu privire la inventariere permite compensarea reciprocă.

47. Cu toate acestea, în decizia nr. 114 din 05 aprilie 2018 a Serviciului Fiscal de Stat, se cuprinde doar o enumerare a pretinselor încălcări ale sale și sancțiunilor aplicate, însă nu reprezintă o examinare minuțioasă a contestației.

48. În opinia reclamantei, în partea ce ține de amenzile în mărime fixă aplicate, este identic cu cazul examinat de Curtea Constituțională privind articolul 10 punctul 4 din Legea nr. 845-XII din 3 ianuarie 1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, care prevede o amendă fixă în mărimea venitului brut.

49. În contextul enunțat, SC „Loial-DT” SRL a solicitat admiterea acțiunii și anularea parțială a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 21 din 24 ianuarie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SC „Loial-DT” SRL, după cum urmează: pct. I, în partea ce ține de încasarea la buget a sumelor: 319 461 de lei – impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat în perioadele fiscale A/2013-A/2016 și 1 142 962 de lei – TVA diminuată; pct. II, în partea ce ține de aplicarea majorării de întârziere în sumă de 4 079 de lei pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător și în sumă de 418 915 de lei pentru neachitarea în termen a TVA diminuată; pct. III, în partea ce ține de aplicarea amenzilor: în sumă de 95 838 de lei, în mărime de 30%, pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător; în sumă de 342 887 de lei, în mărime de 30%, pentru diminuarea TVA; în sumă de 22 043 lei pentru plata incompletă a impozitului pe venit în rate; în sumă de 7 000 lei pentru prezentarea cu informații neautentice a declarațiilor cu privire la impozitul pe venit pentru A/2013-A/2016, declarațiile privind TVA pentru perioadele fiscale 11/2013, 12/2013, 04/2014, 06/2014, 09/2014-12/2014, 03/2015-07/2017; pct. IV, în partea ce ține de ajustarea în declarația privind TVA pentru perioada fiscală L/11/2017 spre micșorare TVA spre trecere în cont cu suma de 890 973 lei, aferentă lipsurilor de mărfuri constatate în rezultatul inventarierii, precum și anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 114 din 05 aprilie 2018 emisă în procedura prealabilă și încasarea cheltuielilor de judecată în sumă de 8 750 de lei.

50. La 14 decembrie 2018, Serviciul Fiscal de Stat a depus cerere privind scoaterea de pe rol a acțiunii depuse de SC „Loial-DT” SRL, în partea ce ține de anularea sumei de 30 185 de lei defalcări în fondul creării mijloacelor pentru finanțarea sistemului de documente normative în construcții (pct. I liniuța a III-a din partea decisivă a deciziei nr. 21 din 24 ianuarie 2018, pag. 5) și în a sumei de 11 231 de lei, majorare de întârziere aplicată pentru neachitarea în termen a defalcărilor în fondul creării mijloacelor pentru finanțarea sistemului de documente normative în construcții (pct. II lit. a) liniuța a III- a din partea decisivă a deciziei nr. 21 din 24 ianuarie 2018, pag. 5), din motiv că reclamanta în această parte nu a respectat procedura de soluționare prealabilă a litigiului pe cale extrajudiciară (f.d. 32-33, vol. 7).

51. La 18 noiembrie 2020, SC „Loial-DT” SRL a depus cerere de concretizare a pretențiilor din acțiune, solicitând anularea deciziei nr. 21 din 24 ianuarie 2018 și a deciziei nr. 114 din 05 aprilie 2018 emise de Serviciul Fiscal de Stat ca fiind ilegale, prin care a fost vătămată în drepturi. De asemenea, reclamanta a solicitat constatarea că Serviciul Fiscal de Stat și-a exercitat arbitrar și abuziv dreptul său discreționar de a efectua controlul fiscal și întinderea acestuia, precum și că nu a luat în considerare toate faptele relevante aferente activității sale, ignorând toate probele ce demonstrează efectuarea cheltuielilor pe care organul fiscal le-a calificat ca fiind nedeductibile (f.d. 127-129, vol. 7).

POZIȚIA PRIMEI INSTANȚE:

52. Prin încheierea din 15 decembrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Central a fost admisă cererea Serviciului Fiscal de Stat și s-a dispus scoaterea de pe rol a acțiunii depuse de SC „Loial-DT” SRL, în partea ce ține de anularea sumei de 30 185 de lei defalcări în fondul creării mijloacelor pentru finanțarea sistemului de documente normative în construcții (pct. I liniuța a III-a din partea decisivă a deciziei nr. 21 din 24 ianuarie 2018) și a sumei de 11 231 de lei, majorare de întârziere aplicată pentru neachitarea în termen a defalcărilor în fondul creării mijloacelor pentru finanțarea sistemului de documente normative în construcții (pct. II lit. a) liniuța a III-a din partea decisivă a deciziei nr. 21 din 24 ianuarie 2018), din motiv că reclamanta în această parte nu a respectat procedura de soluționare prealabilă a litigiului pe cale extrajudiciară (f.d. 39-43, vol.7).

53. Prin hotărârea din 10 iunie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani a fost anulată parțial decizia nr. 21 din 24 ianuarie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SC „Loial-DT” SRL, după cum urmează: *pct. I*, în partea ce ține de încasarea la buget a sumelor de 319 461 de lei ce constituie impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat în perioadele fiscale A/2013-A/2016 și 1 142 962 de lei TVA diminuat; *pct. II*, în partea ce ține de aplicarea majorării de întârziere în sumă de 4 079 de lei pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător și în sumă de 418 915 lei pentru neachitarea în termen a TVA diminuată; *pct. III*, în partea ce ține de aplicarea amenzilor: în sumă de 95 838 de lei, în mărime de 30%, pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător, în sumă de 342 887 de lei, în mărime de 30% pentru diminuarea TVA, în sumă de 22 043 de lei pentru plata incompletă a impozitului pe venit în rate și în sumă de 7 000 de lei pentru prezentarea cu informații neautentice a declarațiilor cu privire la impozitul pe venit pentru A/2013-A/2016, declarațiile privind TVA pentru perioadele

fiscale 11/2013, 12/2013, 04/2014, 06/2014, 09/2014-12/2014, 03/2015-07/2017; pct. IV, în partea ce ține de ajustarea în declarația privind TVA pentru perioada fiscală L/11/2017 spre micșorare TVA spre trecere în cont cu suma de 890 973 de lei, aferentă lipsurilor de mărfuri constatate în rezultatul inventarierii. S-a anulat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 114 din 05 aprilie 2018, emisă în procedura prealabilă. S-a încasat din contul Serviciului Fiscal de Stat în beneficiul SC „Loial-DT” SRL cheltuielile de judecată în sumă de 8 750 de lei (f.d. 204, 208-219, vol.7).

EXERCITAREA CĂII DE ATAC ÎN ORDINE DE APEL:

54. La 16 iunie 2021, Serviciul Fiscal de Stat a depus apel împotriva hotărârii primei instanțe, iar la 25 noiembrie – 26 noiembrie 2021 a prezentat motivarea apelului (având în vedere că hotărârea integrală a fost notificată apelantului la 12 noiembrie 2021), solicitând admiterea acestuia, casarea hotărârii din 10 iunie 2021 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani, cu emiterea unei decizii noi de respingere integrală a acțiunii depuse de SC „Loial-DT” SRL ca neîntemeiată (f.d. 207, 227-233, 236-248, vol. 7).

POZIȚIA INSTANȚEI DE APEL:

55. Prin decizia din 10 mai 2022 a Curții de Apel Chișinău s-a respins apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat și s-a menținut hotărârea din 10 iunie 2021 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani.

EXERCITAREA CĂII DE ATAC ÎN ORDINE DE RECURS:

56. La 17 mai 2022, prin intermediul oficiului poștal, Serviciul Fiscal de Stat a depus recurs (nemotivat) împotriva deciziei instanței de apel, iar la 05 septembrie 2022, prin intermediul poștei electronice, a prezentat motivarea recursului, solicitând admiterea acestuia, casarea deciziei din 10 mai 2022 a Curții de Apel Chișinău și a hotărârii din 10 iunie 2021 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani, cu emiterea unei decizii noi de respingere a acțiunii depuse de SC „Loial-DT” SRL ca fiind neîntemeiată.

SOLICITĂRILE RECURRENTULUI:

57. În motivarea recursului Serviciul Fiscal de Stat a invocat ilegalitatea și netemeinicia deciziei instanței de apel, declarând că Curtea de Apel Chișinău a examinat superficial prezenta speță,

apreciind arbitrar probele administrate, nu au fost dovedite circumstanțele considerate de instanța de apel ca fiind stabilite, cu interpretarea eronată a normelor de drept material. În special, a dat apreciere greșită circumstanțelor cauzei bazată pe o interpretare arbitrară a prevederilor Codului fiscal.

58. Instanța de apel nu a motivat ilegalitatea deciziei SFS sub aspectul diminuării impozitelor constatate în urma controlului fiscal. Decizia instanței de apel a fost emisă cu încălcarea prevederilor art. 239 și art. 241 alin. (5) din Codul de procedură civilă, conținând o motivare parțială, numai în partea dreptului la trecerea în cont a TVA de către contribuabil, în rest, la aspectele ce țin de diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător în sumă de 319 461 de lei, TVA în sumă de 1 142 962 de lei, instanța de apel nu s-a expus.

59. În rezultatul examinării materialelor controlului s-a stabilit că SC „Loial-DT” SRL neîntemeiat a atribuit la deduceri cheltuieli în sumă de 300 000 de lei în perioada fiscală A/2013, aferente locațiunii depozitului, amplasat pe adresa mun. Chișinău, șos. Muncești, nr. 364, constatându-se că acesta nu a fost utilizat în activitatea de întreprinzător. Din datele evidenței contabile la depozitul respectiv, începând cu anul 2013, nu s-au păstrat niciun bun material, respectiv cheltuielile aferente locațiunii depozitului menționat nu sunt deductibile prin prisma art. 24 alin. (3) din Codul fiscal și art. 12 pct. 11) din Codul fiscal și pct. 36 din Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor aferente impozitului pe venit, Anexa nr. 1 la Hotărârea Guvernului nr. 77/2008. Or, toate bunurile, indiferent de faptul neutilizării/casării, urmează a fi incluse în evidența contabilă și reflectate la subdiviziunile unde se păstrează în realitate, ceea ce la entitatea reclamantă nu erau reflectate, prin urmare, nu poate fi confirmat faptul păstrării bunurilor, iar în rezultatul controlului aceste deduceri au fost excluse. Aspect, asupra căruia nu s-au expus instanțele de judecată.

60. Referitor la cheltuielile în sumă de 2 362 178 de lei, dintre care în perioadele fiscale: A/2013 - în sumă de 551 795 de lei; A/2014 – în sumă de 890 632 de lei; A/2015 – 892 251 de lei și A/2016 – 27 500 de lei, reflectate și în Actul de control nr. 3-567001 din 27 noiembrie 2017 (întocmit în rezultatul controlului fiscal prin contrapunere efectuat la SRL „Rolplast Service”) și anume: aferente lucrărilor/serviciilor de reparație și deservire a rețelelor de canalizare în sumă de 872 563 de lei (A/2013 – 486 170 de lei; A/2014 – 386 393 de lei) și în sumă de 535 616 lei (A/2015 – 458 669 de lei, A/2014 - 49 447 lei, A/2016 – 27 500 de lei), documentate de SRL „Rolplast Service” către SC „Loial-DT” SRL, s-a stabilit circumstanțe ce atestă faptul neexecutării acestor lucrări și servicii.

61. În baza contractelor nr. 0012/Π/2013 din 01 octombrie 2013, cu Anexa nr. 1 (privind îndeplinirea lucrărilor de reparație) și nr. 0012/Π/2013/3 din 01 octombrie 2013 (privind îndeplinirea lucrărilor privind deservirea instalațiilor de canalizare), încheiate între SC „Loial-DT” SRL și SRL „Rolplast Service” urma să presteze servicii de reparație și deservire a rețelelor de canalizare, documentate prin facturile fiscale și acte de îndeplinire a lucrărilor (JJ 0706674 din 15.11.2013, JJ 0706675 din 18.11.2013, JJ 0706676 din 20.11.2013, JJ 0706678 din 26.11.2013, JJ 0706679 din 27.11.2013, FB 4614847 din 30.12.2013, FB 4614848 din 31.12.2013, și FB 4614849 din 31.12.2013).

62. Iar în baza contractului nr. 0012/Π/2013/2 din 01.10.2013, cu Anexa nr. 1 (privind îndeplinirea lucrărilor de construcție), încheiat între SC „Loial-DT” SRL și SRL „Rolplast Service”, ultima urma să efectueze servicii de construcție/reconstrucție a bunului imobil situat în mn. Chișinău, șos. Muncești, nr. 364, documentate prin facturile fiscale (FB 5910885 din 28.04.2014, FB 5910886 din 30.04.2014, FB 5910901 din 19.05.2014, FB 5910902 din 22.05.2014, FB 5910903 din 26.05.2014, FB 5910893 din 25.06.2014, FB 5910932 din 28.11.2014, FB 5910931 din 28.11.2014, FB 5910934 din 29.11.2014, FB 5910935 din 29.11.2014, FB 5910933 din 29.11.2014, FB 5910936 din 29.11.2014, FB 5910957 din 30.12.2014).

63. În cadrul controlului s-a constatat că în documentele primare de evidență contabilă (facturi fiscale, actele de îndeplinire a lucrărilor), aferente lucrărilor de reparație/deservirea instalațiilor de canalizare/de construcție, au un conținut general, fiind întocmite fără a fi indicate costurile directe, indirecte și alți indicatori calitativi și cantitativi privind reparația/lucrările care au fost efectuate, ceea ce contravine pct. 39 lit. a) din Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 77 din 30.01.2008 și pct. 18-29 din Standardele Naționale de Contabilitate 11 „Contractele de construcție” (aprobat prin ordinul nr. 16 din 29.01.1999 al Ministerului Finanțelor), Anexei nr. 1 la SNC „Contracte de construcții” (aprobat prin ordinul nr. 118 din 06.08.2013 a Ministerului Finanțelor). Această obligației rezultă și din Legea contabilității nr. 113 din 27.04.2007, în special din art. 3 alin. (1), art. 7, art. 19 alin. (1), alin. (6) lit. e), f).

64. Lucrările de reparație/deservirea instalațiilor de canalizare/de construcție nu pot fi definite ca indici calitativi și cantitativi în corespundere cu pct. 39 din Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit care stipulează că în componența deducerilor se includ cheltuielile ordinare și necesare, caracteristice pentru gestionarea anumitor tipuri de activități de

întreprinzător, care sunt definite atât cu indici calitativi cât și cantitativi. Or, în actele de îndeplinire a lucrărilor sunt indicate aceleași tipuri de lucrări, se repetă de mai multe ori la aceleași subdiviziuni, materialele casate fiind cu totul diferite (în Actul nr. 1 din 15.11.2013, Actul nr. 2 din 18.11.2013, Actul nr. 1 din 29.11.2014), nefiind argumentată documentar necesitatea și efectuarea de facto a acestei reparații.

65. Mai mult ca atât, conform datelor registrelor mașinii de casă și control (MCC), înregistrate al subdiviziunile SC „Loial-DT” SRL, la care s-a documentat efectuarea lucrărilor de reparație (secții comerciale, buticuri), în perioada octombrie – decembrie 2013 și iunie, noiembrie și decembrie 2014 (perioadele în care s-au documentat lucrările), acestea au activat în toate zilele, iar la vizualizarea de către inspectorii fiscali a secțiilor comerciale, examinării a actelor de îndeplinire a lucrărilor și materialelor casate de către SRL „Rolplast Service”, a fost constatată incompatibilitatea lucrărilor efectuate cu materialele casate la lucrările de reparație și cu structura constructivă majoritatea acestor unități comerciale. De asemenea, potrivit pozelor realizate în timpul controlului se confirmă faptul neefectuării lucrărilor de reparație în realitate.

66. Circumstanțele de fapt constatate de inspectorii fiscali în cadrul controlului cu privire la corectitudinea deducerii cheltuielilor în sumă 2 362 178 lei aferent lucrărilor/serviciilor de reparație și deservire a rețelelor de canalizare, atestă că lucrările menționate, în realitate, nu au fost efectuate și nu pot fi atribuite la cheltuieli ordinare și necesare deductibile exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

67. Cheltuieli materiale în sumă totală de 17 500 de lei aferente costului roletelor, în perioada fiscală A/2013, procurate la 26.11.2013, în baza facturii fiscale seria JJ nr. 0706678 din 26.11.2013 și atribuite la deduceri în aceeași perioadă fiscală - A/2013 sub formă de cheltuieli materiale, efectuate la subdiviziunea entității. În cadrul controlului, a fost constatat faptul că, în baza facturii fiscale seria JJ nr. 0706678 din 26.11.2013, costul roletelor în sumă de 17 500 lei au fost reflectate de către SC „Loial-DT” SRL în evidența contabilă la intrări prin formula contabilă: „Dt 211” - „Materiale” „Ct 521” - „Datorii comerciale curente”. Tot la 26.11.2013, SC „Loial-DT” SRL casează roletele procurate în aceeași zi, prin reflectarea în evidența contabilă a operațiunii prin formula contabilă: „Dt 713” - „Cheltuieli administrative” „Ct 211” - „Materiale”. În cadrul controlului fiscal la fața locului, la secția comercială – magazin, situat în mun. Chișinău, str. Cuza Vodă, nr. 24, s-a constat că, în realitate, roletele nu au fost instalate la subdiviziunea entității.

68. În viziunea recurentului roletele menționate conform legislației în vigoare sunt din categoria de mijloace fixe, valoarea lor este mai

mare de 6 000 de lei (plafonul în cazul în care bunurile utilizate în activitatea de întreprinzător sunt calificate ca „mijloace fixe”), respectiv nu puteau fi trecute la deduceri. Conform facturii fiscale JJ nr. 0706678 din 26.11.2013, prezentată de furnizor SRL „Rolplast Service” în boxa 10.2 (unitatea de măsură) este indicată o unitate, iar în factura fiscală prezentată de SC „Loial-DT” SRL în aceeași boxă sunt indicate 10 unități, fapt ce creează suspiciuni privitor la posibila corectare/falsificare în factura fiscală în scopul de a le casa la cheltuieli și a le deduce în scopuri fiscale.

69. Recurentul consideră că cheltuielile respective nu pot fi considerate ordinare și necesare suportate exclusiv în cadrul activității de întreprinzător, bunul respectiv fiind mijloc fix, inclusiv și din motiv că în evidența contabilă a subdiviziunii SC „Loial-DT” SRL la categoria mijloace fixe roletele indicate lipsesc.

70. De asemenea, cheltuielile în sumă de 206 667 de lei aferente articolelor din aluminiu, atribuite la deduceri în perioada fiscală A/2014 sub formă de cheltuieli materiale efectuate la șapte secții comerciale.

71. În perioada fiscală A/2014 construcțiile din aluminiu au fost primite în baza facturii fiscale seria FB 5910957 din 30.12.2014, fiind reflectate în evidența contabilă la intrări prin formula contabilă „Dt 211”, „Ct 521” și, tot în aceeași zi, la 30.12.2014, casate „Dt 713”, „Ct 211” în sume a câte 29 523,81 de lei, la șapte secții comerciale (buticuri, magazine). În cadrul controlului fiscal, s-a constatat că în realitate construcțiile din aluminiu sunt de fapt ferestrele aferente bunului imobil situat pe adresa: mun. Chișinău, șos. Muncești, nr. 364, construcția căruia se efectua în baza contractului nr. 0012/Π/2013/2 din 01.10.2013. În boxa nr. 5 a facturii fiscale FB 5910957 din 30.12.2014, locul descărcării este indicat: șos. Muncești, nr. 364, în timp ce casarea acestor materiale a fost efectuată la buticuri și magazine luate în locațiune.

72. De fapt, articolele din aluminiu reprezintă ferestre instalate la depozitul amplasat în mun. Chișinău, șos. Muncești, nr. 364, respectiv, acestea urmau a fi reflectate la majorarea bazei valorice a obiectului.

73. Recurentul consideră că cheltuielile menționate nu pot fi considerate ordinare și necesare suportate exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

74. În partea ce ține de cheltuielile în sumă de 290 212 lei, în cadrul controlului fiscal prin contrapunere efectuat la SRL „Led House” cu privire la relațiile economico-financiare cu SC „Loial-DT” SRL (actul de control nr. 5-685324 din 06.12.2017, prelungit pe formularul nr. 5685325), s-au constatat circumstanțe ce atestă faptul neexecutării de facto a acestor lucrări și servicii (de ex. constatarea lipsei în evidența contabilă a materialelor indicate în actele de îndeplinire a lucrărilor

respective și a actelor de trecere la consumuri/cheltuieli a costurilor acestor materiale, întocmirea actelor de îndeplinire a lucrărilor practic identice, din care materiale de facto în evidența contabilă existau doar pentru un act de îndeplinire a lucrărilor).

75. Referitor la cheltuielile în sumă de 49 447 de lei în perioada fiscală A/2014 și în sumă de 168 457 de lei pentru perioada fiscală A/2015, la fel, în cadrul controlului fiscal prin contrapunere menționat, sau stabilit circumstanțe ce atestă faptul neexecutării în realitate a lucrărilor/serviciilor (la lucrările documentate la o valoare majoră-de zeci de mii de lei, au fost utilizate materiale de câteva sute de lei, lipsa cadrelor angajate și specializate în domeniul lucrărilor respective).

76. Cu privire la cheltuielile în sumă de 27 500 de lei aferent lucrărilor de exploatare și deservire a transformatorului, documentate de SRL „Led House” (care nu are angajați în acest domeniu), la fel, s-a constatat că actele de îndeplinire a lucrărilor respective sunt întocmite cu un conținut general, fără a fi indicate costurile directe și alți indicatori calitativi și cantitativi privind lucrările efectuate.

77. Iar, în privința cheltuielilor aferente: serviciilor de consulting „tehnologia vânzărilor efective”, în perioada fiscală A/2013 în sumă de 48 125 lei, în perioada fiscală A/2014 în sumă de 48 125 lei și în perioada fiscală A/2015 în sumă de 144 375 lei, documentate de către SRL „Fitness-Com” (în baza facturilor fiscale FA 1993528 din 28.05.2013, FA2097510 din 28.06.2013, FA 2351051 din 31.03.2014, FA 4046472 din 30.11.2015, FA 4046494 din 31.12.2015 și actelor de confirmare a executării serviciilor din 28.05.2013 din 28.06.2013, din 31.03.2014, din 30.11.2015); lucrărilor de deservire tehnică specială a rețelelor de canalizare, în perioada fiscală A/2015 în sumă de 289 207 lei, documentate de către SRL „Planta” (în baza facturii fiscale CN 0518687 din 27.03.2015 și actului de îndeplinire a lucrărilor CN0518687 din 27.03.2015); serviciilor merceologie, logistică, în perioada fiscală A/2014 în sumă de 200 000 lei, documentate de către SRL „Dom Design & Co” (unicul fondator și conducător, fiind Deordîța Margarita) - în baza facturilor WI 3570376 din 30.11.2014 și actului de primire a serviciilor nr. WI 3570376 din 30.11.2014, facturii WI 3570377 din 22.12.2014 și actului de primire a serviciilor nr. WI 3570377 din 22.12.2014.

78. În cadrul controlului fiscal s-a constatat că actele de îndeplinire a lucrărilor și primire a serviciilor menționate, au un conținut general și nu conțin date concrete cu privire la conținutul serviciului, iar SC „Loial-DT” SRL nu a prezentat probe justificative care ar dovedi că aceste procurări/servicii au fost efectuate în cadrul desfășurării activității de întreprinzător.

79. Recurentul consideră că cheltuielile menționate nu pot fi calificate ca cheltuieli ordinare și necesare, caracteristice pentru gestionarea activității de întreprinzător a intimatei, fără de care este imposibil de a face business și, respectiv, acestea au fost excluse de la deduceri în rezultatul controlului.

80. Mai mult, informația privind cantitatea bunurilor indicată în documentele primare ale furnizorilor și în evidența contabilă a întreprinderii nu coincide, fiind indicate în documentele primare și în evidența contabilă a SC „Loial-DT” SRL mai multe unități, decât în facturile fiscale ale furnizorilor. Faptul dat deduce că contribuabilul a inclus intenționat date eronate în documentele primare primite de la furnizori cu scopul trecerii costului bunurilor la cheltuieli și drept consecință, a avut loc diminuarea venitului impozabil, și respectiv, a impozitului pe venit.

81. În viziunea recurentului, încălcările enumerate mai sus au determinat diminuarea impozitului pe venit: pentru perioada fiscală A/2013, cu 1 022 015 lei (300 000 lei+486 170 lei+17 500 lei+48 125 lei)x12%); pentru perioada fiscală A/2014, cu 106 876 lei (386 393 lei+206 667 lei+49 447 lei+48 125 lei+200 000)x12%); pentru perioada fiscală A/2015, cu 107 070 lei (290 212 lei+168 457 lei+144 375 lei+28 9207 lei)x12%); pentru perioada fiscală A/2016, cu 3 300 lei (27 500x12%).

82. Din cele menționate, recurentul rezumă că a fost diminuată TVA în sumă de 1 142 962 de lei și impozitul pe venit în sumă de 319 461 de lei, or, potrivit art. 102 alin. (1) din Codul fiscal nu se permite și trecerea în cont/deducerea TVA aferentă acestor cheltuieli.

83. Referitor la argumentul intimatei și a instanțelor de judecată privind diminuarea TVA și micșorarea TVA spre trecere în cont, cu trimitere la prevederile art. 102 alin. (1) din Codul fiscal, recurentul a menționat că în cazul achitării T.V.A. la buget, subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori ai TVA, li se permite trecerea în cont a sumei TVA achitate sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori ai TVA pe valorile materiale, serviciile procurate pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător.

84. În rezultatul examinării materialelor controlului s-a stabilit că SC „Loial-DT” SRL neîntemeiat a trecut în cont TVA în sumă totală de 841 473 de lei aferentă serviciilor/lucrărilor de reparație, construcție, lucrări inginerești, constatându-se, că acestea nu au fost efectuate de facto și în sumă totală de 98 653 de lei, inclusiv: 9 625 de lei - servicii de consulting „tehnologia vânzărilor efective” și 57 841 de lei - servicii de deservire tehnică specială a rețelelor de canalizare, nefiind

prezentate dovezi că aceste procurări au fost utilizate în cadrul desfășurării activității de întreprinzător.

85. La caz, intimata nu era în drept de a trece în cont sumele TVA menționate, iar prin Decizia nr. 21 din 24.01.2018 a fost exclusă din trecerea în cont TVA în sumă de 940 126 lei.

86. De asemenea, în rezultatul examinării materialelor controlului, s-a stabilit că SC „Loial-DT” SRL a transmis clienților fără plată în scopuri de publicitate/promovare a vânzărilor buclețe, agende, broșuri, sacoșe, cartele de vizită, pixuri, plicuri ș.a. în valoare ce depășește 0,2% din venitul din vânzări obținut pe parcursul anului precedent anului în care s-au efectuat aceste livrări, nefiind calculată TVA pe livrările în cauză.

87. Astfel, prin decizia nr. 21 din 24.01.2018, s-a calculat TVA în sumă de 202 837 de lei de la livrările de bunuri materiale în scopuri de publicitate/promovare, valoarea cărora a depășit 0,2% din venitul din vânzări obținut pe parcursul anului precedent anului în care acestea s-au efectuat.

88. Totodată, în rezultatul examinării materialelor controlului, s-a stabilit că, în cadrul inventarierii stocurilor de mărfuri la situația din 20.11.2017, s-au constatat plusuri în cantitate de 67 208 unități și lipsuri în cantitate de 355 556 unități la valoarea de bilanț de 4 454 863 lei.

89. La generalizarea rezultatelor inventarierii bunurilor la subdiviziunile entității, s-a permis compensarea reciprocă a plusurilor cu lipsuri pentru aceeași perioadă de gestiune, același gestionar, aceeași subdiviziune și la aceeași denumire, în conformitate cu prevederile pct. 82 din Regulamentul privind inventarierea, aprobat prin ordinul nr. 60 din 29.05.2012 al Ministerului Finanțelor.

90. Recurentul consideră că intimata urma să evalueze la valoarea justă și să reflecte în contabilitate plusurile constatate în rezultatul inventarierii și să ajusteze (micșoreze) în declarația privind TVA pentru perioada fiscală L/11/2017, suma TVA pe valorile materiale procurate, aferentă lipsurilor de mărfuri. Astfel, pentru încălcările prevederilor Codului fiscal, constatate în rezultatul efectuării controlului fiscal, SRL „Loial-DT” i-au fost aplicate sancțiunile prevăzute de Codul fiscal, în vigoare în timpul și la momentul săvârșirii încălcării.

91. Atât în rezultatul examinării materialelor controlului, cât și a contestației depuse de contribuabil s-a stabilit că încălcările constatate în cadrul controlului fiscal efectuat la SC „Loial-DT” SRL sunt descrise clar în actul de control, indicându-se actele normative încălcate în corespundere cu art. 216 din Codul fiscal.

92. Recurentul apreciază ca fiind eronate concluziile instanțelor de judecată precum că normele speciale ale Codului fiscal acordă dreptul subiectului impozabil la trecerea în cont a TVA achitate sau care

urmează a fi achitată pe valorile materiale, serviciile procurate dacă dispune de factura fiscală la valorile materiale, serviciile procurate pe care a fost achitată sau urmează a fi achitată TVA, or, potrivit art. 102 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul achitării T.V.A. la buget, subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori ai T.V.A., li se permite deducerea sumei T.V.A., achitată sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori ai T.V.A., pe valorile materiale, serviciile procurate (inclusiv transmise în cadrul realizării contractului de comision) pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător.

93. Recurentul consideră că de către legiuitor a fost prevăzută condiția deducerii sumei TVA, achitată sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori ai T.V.A., și anume că, deducerea TVA se permite pentru livrările impozabile efectuate în procesul desfășurării activității de întreprinzător, și nu numai în cazul dispunerii de factură fiscală la valorile materiale, serviciile procurate.

94. În opinia recurentului argumentele instanței de apel precum că intimatul a avut dreptul la trecerea în cont a TVA, care a fost achitată la buget, în baza facturilor fiscale de care dispune, care sunt acte valabile și au stat la baza trecerii în cont a cheltuielilor efectuate, iar Serviciul Fiscal de Stat nu a dovedit netemeinicia trecerii în cont a TVA sunt absolut neîntemeiate și lipsite de suport juridic. Or, în cadrul dezbaterilor judiciare de către Serviciul Fiscal de Stat au fost prezentate toate probele aferent netemeinicii deducerii/trecerii în cont a TVA pentru livrările, care în realitate nu au avut loc și/sau au fost efectuate nu în cadrul desfășurării activității de întreprinzător (actele de control prin contrapunere, efectuate la furnizori, actele de îndeplinire a lucrărilor /serviciilor, datele registrelor de casă a mașinilor de casă și control, actele din evidența contabilă a furnizorilor, lipsa materialelor, indicate în actele de îndeplinire a lucrărilor, incompatibilitatea lucrărilor documentate, lipsa cadrelor angajate și specializate în domeniul lucrărilor respective, etc.).

95. Instanța de apel nu a luat în considerare faptul că aceste cheltuieli au fost atribuite neîntemeiat la deduceri cu încălcarea prevederilor art. 24 din Codul fiscal, fapt consemnat în actul de control, efectuat la SC „Loial-DT” SRL, precum și în actele de control întocmite în rezultatul controalelor fiscale prin contrapunere efectuate la furnizori, SRL „Rolplast Service” (actul de control nr. 3-567001 din 27.11.2017) și SRL „Led House” (actul de control nr. 5685324 din 06.12.2017, prelungit pe formularul 5-685325).

96. În rezultatul controalelor fiscale prin contrapunere efectuate la furnizori, SRL „Rolplast Service” (actul de control nr. 3-567001 din 27.11.2017) și SRL „Led House” (act de control nr. 5-685324 din

06.12.2017, prelungit pe formularul 5-685325) s-a stabilit că serviciile prestate de furnizori (lucrările de reparație, de montare de rețele, de deservire a canalizației, de instalare a roletelor, construcțiilor din aluminiu) nu au fost executate de facto, actele de îndeplinire a acestor lucrări, aferente serviciilor prestate fiind descrise cu un conținut general fără a conține specificații concrete cu referire la conținutul serviciilor, contrar prevederilor legale stipulate la pct. 39 din Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 77 din 30.01.2008, nefiind prezentate probe justificative că aceste procurări au fost efectuate în cadrul desfășurării activității de întreprinzător.

97. Recurentul consideră neîntemeiate și contravin circumstanțelor de fapt ale cauzei invocările instanței de apel potrivit cărora prin actele de control prin contrapunere a fost stabilit faptul efectuării lucrărilor/livrărilor de bunuri și servicii, or, o tranzacție de livrare-cumpărare a valorilor materiale sau de procurare a serviciilor cu utilizarea facturilor T.V.A. (fiscale), ce ar permite deducerea sumei T.V.A. și restituirea ulterioară a T.V.A. din buget, se consideră legală în cazul când: blancheta T.V.A. (fiscală) este eliberată de organul autorizat legal; tranzacția de livrare-cumpărare a valorilor materiale sau de procurare a serviciilor este reală cu achitarea furnizorului de către cumpărător a costului valorilor materiale sau serviciilor, inclusiv și a sumei T.V.A.; furnizorul este plătitor al T.V.A., a declarat și a achitat T.V.A. la buget sau/și a micșorat sumele T.V.A., atribuite în cont de la alte procurări de mărfuri sau servicii; nu se constată ilegalitatea documentelor privind cantitatea, costul mărfii sau serviciilor livrate-procurate și respectiv a sumelor T.V.A. calculate; factura fiscală este înregistrată în Registrul general electronic al facturilor fiscale.

98. Recurentul remarcă că nu se admite deducerea și/sau restituirea sumelor T.V.A. în cazurile când tranzacția de livrare/procurare a valorilor materiale sau serviciilor n-a avut loc în realitate, n-a avut un scop rațional de afaceri și este bazată fie pe blanchete T.V.A. (fiscale), fie pe alte documente false, sau chiar sunt utilizate blanchete T.V.A. fiscale, eliberate de organele autorizate, însă prin alte probe se confirmă că tranzacția între părți n-a fost executată.

99. De asemenea, recurentul a subliniat că instanțele de judecată inferioare au anulat decizia nr. 114 din 05.04.2018 emisă în rezultatul examinării contestației depuse, deși în esență aceasta nu reprezintă act administrativ în sensul Codului administrativ, întrucât nu produce efecte juridice nemijlocit prin sine însăși prin nașterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public, nu lezează niciun drept al intimatului în sensul legislației administrative sau o libertate recunoscută de lege, respectiv, nu constituie obiectul contenciosului

administrativ, fiind rezultatul reexaminării acțiunilor funcționarilor fiscali și reprezintă de fapt finalitatea procedurii de soluționare prealabilă a litigiului pe cale extrajudiciară. Or, actele pregătitoare sau operațiunile administrative și tehnico-materiale care au stat la baza emiterii actului administrativ contestat nu pot constitui de sine stătător obiect al acțiunii în contencios administrativ, deoarece nu produc efecte juridice prin ele însele.

100. Referitor la încasarea cheltuielilor de asistență juridică, Serviciul Fiscal de Stat a notat că în cadrul examinării cauzei în fond și în apel, intimatul nu a prezentat probe concludente care ar confirma lista detaliată a actelor/acțiunilor efectuate de avocat și a timpului aferent acestora. Prin urmare, nefiind prezentate înscrisurile necesare care justifică încasarea cheltuielilor suportate pentru acordarea asistenței juridice, decade posibilitatea de a solicita încasarea lor.

101. La 22 noiembrie 2022, SC „Loial-DT” SRL, reprezentată de avocatul Gheorghe Iudin, a depus referință, solicitând declararea ca fiind inadmisibil recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, or, criticile invocate de recurent se referă la dezacordul acestuia cu decizia instanței de apel și a hotărârii primei instanțe, pe care intimata le consideră legale și întemeiate. Argumentele recurentului au fost invocate anterior în prima instanță și instanța de apel, care au fost apreciate de instanțele de judecată corespunzător, reieșind din circumstanțele cauzei, suportul probator anexat la dosar în raport cu normele de drept aplicabile speței.

LEGISLAȚIA RELEVANTĂ:

102. Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție reține că prin Legea nr. 246 din 31 iulie 2023 (în vigoare din 01 septembrie 2023), a fost modificat cadrul normativ conexe reformei Curții Supreme de Justiție, inclusiv Cartea a III a „Procedura contenciosului administrativ”, Capitolul V „Procedura de recurs” din Codul administrativ, în special ce vizează prevederile cu privire la depunerea cererii de recurs, termenul depunerii, temeiurile recursului și procedura examinării acestuia.

103. Totuși, art. XI alin. (3) din Legea nr. 246 din 31 iulie 2023 (în vigoare din 01 septembrie 2023), prevede că recursurile depuse la Curtea Supremă de Justiție până la data intrării în vigoare a prezentei legi vor fi examinate în baza temeiurilor în vigoare la data depunerii recursului.

104. În contextul enunțat, Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție la examinarea recursului va aplica prevederile Codului administrativ în redacția în vigoare la data declarării recursului.

105. Articolul 244 alin. (1) din Codul administrativ (în redacția legii până la modificările operate prin Legea nr. 246 din 31 iulie 2023, în vigoare din 01 septembrie 2023) prevede că:

„Hotărârile curții de apel ca instanța de fond, precum și deciziile instanței de apel pot fi contestate cu recurs.”

106. Articolul 245 alin. (1) și (2) din Codul administrativ (în redacția legii până la modificările operate prin Legea nr. 246 din 31 iulie 2023, în vigoare din 01 septembrie 2023) statuează că:

„(1) 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.

(2) 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.”

107. Articolul 246 alin. (1) și (2) Codul administrativ (în vigoare până la 01 septembrie 2023) prevede că:

„(1) Curtea Supremă de Justiție examinează din oficiu admisibilitatea cererii de recurs. Dacă este inadmisibil, recursul se declară ca atare printr-o încheiere.

(2) Recursul se declară inadmisibil în special când:

a) decizia instanței de apel nu poate fi contestată cu recurs;

b) recursul este depus în mod repetat;

c) recursul este depus de o persoană neîmputernicită;

d) recursul a fost depus după expirarea termenului stabilit la art. 245 alin. (1);

e) motivarea recursului nu a fost depusă sau a fost depusă după expirarea termenului prevăzut la art. 245 alin. (2);

f) cererea de recurs nu corespunde cerințelor stabilite la art. 244 alin. (2), art. 233 alin. (1) și (2) și art. 234 alin. (2) și recurentul nu a înlăturat neajunsurile în termenul stabilit de Curtea Supremă de Justiție.”

108. Articolul 247 din Codul administrativ stipulează că:

„Recursul considerat admisibil se examinează fără înștiințarea și audierea participanților la proces, cu excepția recursului în care se invocă întemeiat art. 245¹ alin. (1) lit. b) și d). Completul poate decide și în alte cazuri invitarea participanților în ședință pentru a se pronunța cu privire la recursul considerat admisibil.”

109. Articolul 248 alin. (1) lit. d) și (3) din Codul administrativ prevede că:

„(1) În urma examinării recursului, Curtea Supremă de Justiție adoptă una dintre următoarele decizii: d) *admite recursul, casează integral decizia instanței de apel și trimite cauza spre rejudecare în instanța de apel* o singură dată dacă eroarea judiciară nu poate fi corectată de către instanța de recurs.

(3) Decizia instanței de recurs este irevocabilă din momentul emiterii. Decizia se consideră emisă din momentul publicării pe pagina web oficială a Curții Supreme de Justiție.”

110. Articolul 193 alin. (3) și (3¹) din Codul administrativ reglementează că:

„(3) Curtea Supremă de Justiție examinează acțiunile în contencios administrativ și cererile de recurs în complete din 3 judecători. (3¹) În scopul uniformizării practicii judecătorești, completul din 3 judecători poate decide, prin

vot unanim, ca recursul considerat admisibil să fie examinat de un complet din 5 judecători, iar completul din 5 judecători poate decide, prin vot unanim, ca recursul considerat admisibil să fie examinat de un complet din 9 judecători.”

111. Articolul 13 alin. (5¹) din Legea nr. 64 din 30 martie 2023 cu privire la Curtea Supremă de Justiție învederează că:

„(5¹) Până la începerea activității Curții Supreme de Justiție în noua componență, președintele Curții formează completele de judecată. Curtea Supremă de Justiție va examina în complete de 3 judecători cererile de recurs, cererile de recurs în anulare și cererile de revizuire, care au fost inițial repartizate spre examinare completelor din 5 judecători. Acestea vor fi examinate de completul de judecători din care face parte judecătorul raportor.”

112. Articolul 194 alin. (2) din Codul administrativ prevede că:

„În procedura de examinare a cererilor de recurs, hotărârile și deciziile contestate se examinează din oficiu în privința existenței greșelilor procedurale și aplicării corecte a dreptului material.”

113. Aplicabile litigiului sunt și prevederile art. 244 alin. (2) coroborat cu art. 231 alin.(2) din Codul administrativ care reglementează că:

„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.”

114. Articolul 219 alin. (1) din Codul administrativ indică că:

„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.”

115. Prevederi similare se conțin în art. 22 alin. (1) care statuează că:

„Autoritățile publice și instanțele de judecată competente cercetează starea de fapt din oficiu. Acestea stabilesc felul și volumul cercetărilor și nu sunt legate nici de expunerile participanților, nici de cererile lor de reclamare a probelor.”

116. Articolul 17 din Codul administrativ stipulează că:

„Drept vătămât este orice drept sau libertate stabilit/stabilită de lege căruia/căreia i se aduce atingere prin activitate administrativă.”

117. Articolul 5 din Codul administrativ menționează că:

„Activitatea administrativă reprezintă totalitatea actelor administrative individuale și normative, a contractelor administrative, a actelor reale, precum și a operațiunilor administrative realizate de autoritățile publice în regim de putere publică, prin care se organizează aplicarea legii și se aplică nemijlocit legea.”

118. Articolul 20 din Codul administrativ prevede că:

„Dacă printr-o activitate administrativă se încalcă un drept legitim sau o libertate stabilită prin lege, acest drept poate fi revendicat printr-o acțiune în contencios administrativ, cu privire la care decid instanțele de judecată competente pentru examinarea procedurii de contencios administrativ, conform prezentului cod.”

119. Articolul 21 din Codul administrativ stipulează că:

„(1) Autoritățile publice și instanțele de judecată competente trebuie să acționeze în conformitate cu legea și alte acte normative. (2) Exercițarea atribuțiilor legale nu poate fi contrară scopului pentru care acestea au fost reglementate. (3) Autoritățile

publice și instanțele de judecată competente nu pot dispune limitarea exercitării drepturilor și a libertăților persoanelor decât în cazurile și în condițiile expres stabilite de lege.”

120. Articolul 29 din Codul administrativ remarcă că:

„(1) Orice măsură întreprinsă de autoritățile publice prin care se afectează drepturile sau libertățile prevăzute de lege trebuie să corespundă principiului proporționalității. (2) O măsură întreprinsă de autoritățile publice este proporțională dacă: a) este potrivită pentru atingerea scopului urmărit în temeiul împuternicirii atribuite prin lege; b) este necesară pentru atingerea scopului; c) este rezonabilă. (3) Măsura întreprinsă de autoritățile publice este una rezonabilă dacă ingerința produsă prin ea nu este disproporțională în raport cu scopul urmărit.”

121. Articolul 31 din Codul administrativ statuează că:

„Actele administrative individuale și operațiunile administrative scrise trebuie să fie motivate.”

122. Articolul 118 alin. (1)-(3) din Codul administrativ învederează că:

„(1) Motivarea este operațiunea administrativă prin care se expun considerentele care justifică emiterea unui act administrativ individual. În motivare se indică temeiurile esențiale de drept și de fapt pe care le-a luat în considerare autoritatea publică pentru decizia sa. Din motivarea deciziilor discreționare trebuie să poată fi recunoscute și punctele de vedere din care autoritatea publică a reieșit la exercitarea dreptului discreționar. Motivarea trebuie să se refere și la argumentele expuse în cadrul audierii. (2) Motivarea completă a unui act administrativ individual cuprinde: a) motivarea în drept – temeiul legal pentru emiterea actului administrativ, inclusiv formele procedurale obligatorii pe care se bazează actul; b) motivarea în fapt – oportunitatea emiterii actului administrativ, inclusiv modul de exercitare a dreptului discreționar, dacă este cazul; c) în cazul actelor administrative defavorabile – o descriere succintă a procedurii administrative care a stat la baza emiterii actului: investigații, probe, audieri, opinii ale participanților contrare conținutului final al actului etc. (3) Motivarea completă este obligatorie, este parte integrantă a actului administrativ individual și condiționează legalitatea acestuia.”

123. Articolul 225 alin. (1) și (2) din Codul administrativ remarcă că:

„(1) Instanța de judecată nu este competentă să se pronunțe asupra oportunității unui act administrativ. (2) Verificarea exercitării de către autoritatea publică a dreptului discreționar se limitează la faptul dacă autoritatea publică: a) și-a exercitat dreptul discreționar; b) a luat în considerare toate faptele relevante; c) a respectat limitele legale ale dreptului discreționar; d) și-a exercitat dreptul discreționar conform scopului acordat prin lege.”

124. Articolul 93 alin. (1) din Codul administrativ statuează că:

„(1) Fiecare participant probează faptele pe care își întemeiază pretenția.”

125. Articolul 195 din Codul administrativ indică că:

„Procedura acțiunii în contenciosul administrativ se desfășoară conform prevederilor prezentului cod. Suplimentar se aplică corespunzător prevederile Codului de procedura civilă, cu excepția art. 169–171.”

126. Articolul 239 din Codul de procedură civilă statuează că:

„Hotărârea judecătorească trebuie să fie legală și întemeiată. Instanța își întemeiază hotărârea numai pe circumstanțele constatate nemijlocit de instanță și pe probele cercetate în ședința de judecată.”

127. Articolul 240 alin. (1) și (3) din Codul de procedură civilă indică că:

„(1) La deliberarea hotărârii, instanța judecătorească apreciază probele, determină circumstanțele care au importanță pentru soluționarea cauzelor, care au fost sau nu stabilite, caracterul raportului juridic dintre părți, legea aplicabilă soluționării cauzei și admisibilitatea acțiunii.

(3) Instanța judecătorească adoptă hotărârea în limitele pretențiilor înaintate de reclamant.”

128. Articolul 373 alin. (1), (2), (5) din Codul de procedură civilă prevede că:

(1) Instanța de apel verifică, în limitele cererii de apel, ale referințelor și obiecțiilor înaintate, legalitatea și temeinicia hotărârii atacate în ceea ce privește constatarea circumstanțelor de fapt și aplicarea legii în primă instanță.

(2) În limitele apelului, instanța de apel verifică circumstanțele și raporturile juridice stabilite în hotărârea primei instanțe, precum și cele care nu au fost stabilite, dar care au importanță pentru soluționarea cauzei, apreciază probele din dosar și cele prezentate suplimentar în instanța de apel de către participanții la proces.

(5) Instanța de apel este obligată să se pronunțe asupra tuturor motivelor invocate în apel.”

MOTIVAREA INSTANȚEI DE RECURS:

129. Cu referire la termenul de declarare a recursului, Curtea de Apel Chișinău a pronunțat decizia contestată la *10 mai 2022*, în ședință publică.

130. Actele cauzei atestă faptul că dispozitivul deciziei instanței de apel a fost notificat Serviciului Fiscal de Stat la *13 mai 2022*, prin intermediul poștei electronice (f.d. 44, vol. 8).

131. Totodată, din materialele cauzei rezultă că la *11 august 2022* Serviciului Fiscal de Stat i-a fost notificată, prin intermediul poștei electronice, decizia integrală din *10 mai 2022* a Curții de Apel Chișinău, fapt ce se confirmă prin scrisoarea anexată la actele cauzei (f.d. 46, vol. 8).

132. În condițiile enunțate, recursul inițial din *17 mai 2022* și cel motivat din *05 septembrie 2022*, au fost depuse cu respectarea prevederilor art. 245 din Codul administrativ (în redacția legii în vigoare până la modificările din *01 septembrie 2023*).

133. Prin încheierea din *23 noiembrie 2022* a Curții Supreme de Justiție recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat împotriva deciziei din *10 mai 2022* a Curții de Apel Chișinău, a fost considerat admisibil și numit pentru examinare în complet din 5 judecători.

134. În corespundere cu prevederile art. 247 din Codul administrativ, Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție, pentru elucidarea unor aspecte invocate în cererea de recurs, a considerat oportun invitarea participanților la proces în ședința de judecată publică.

135. În cadrul ședinței de judecată, reprezentanții recurentului Serviciul Fiscal de Stat - Natalia Ciobanu și Lidia Haralampov au susținut recursul în sensul formulat și au solicitat casarea deciziei din 10 mai 2022 a Curții de Apel Chișinău și a hotărârii din 10 iunie 2021 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani, cu emiterea unei decizii noi de respingere integrală a acțiunii depuse de SC „Loial-DT” SRL ca fiind neîntemeiată.

136. Reprezentantul intimătei SC „Loial-DT” SRL, avocatul Gheorghe Iudin, a solicitat respingerea recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat, cu menținerea deciziei din 10 mai 2022 a Curții de Apel Chișinău și a hotărârii din 10 iunie 2021 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani, pe care le consideră legale și întemeiate.

137. Examinând materialele cauzei în raport cu argumentele invocate în recurs și referința depusă, audiind declarațiile reprezentanților recurentului și a reprezentantului intimătei, Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul urmează a fi admis, casată integral decizia instanței de apel și de a trimite cauza spre rejudecare în instanța de apel, din următoarele motive.

138. Recapitulând esența litigiului, Completul de judecată constată următoarele aspecte:

139. În baza deciziei nr. 341 din 30 octombrie 2017 privind inițierea controlului fiscal, inspectorii principali ai Direcției control fiscal nr. 1 din cadrul Direcției generale administrare continuabili mari a Serviciului Fiscal de Stat, au efectuat la SC „Loial-DT” SRL un control fiscal prin metoda verificării totale privind corectitudinea calculării, achitării impozitelor și taxelor pentru perioada 01.01.2013 – 30.09.2017, și anume: 01.01.2013 – 31.12.2016 – impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător; 01.10.2013 – 30.09.2017 – taxa pe valoare adăugată, impozitul pe venit reținut la sursa de plată, impozitele și taxele locale, contribuțiile asigurărilor sociale, primele de asigurări medicale, alte impozite și taxe. Controlul a fost efectuat de la 30.10.2017 până la 26.12.2017, cu înștiințarea conducătorului întreprinderii Margarita Deordița și cu participarea contabilului-șef Svetlana Popic.

140. Prin Actul de control nr. 5-685336 din 26.12.2017, prelungit pe formularele nr. 5-685337 și nr. 5-685338, inspectorii principali ai Direcției control fiscal nr.1 din cadrul Direcției generale administrare continuabili mari a Serviciului Fiscal de Stat, au constatat: 1) diminuarea impozitului pe venit pentru perioada supusă controlului cu suma totală de 319 461 de lei, inclusiv perioada fiscală A/2013 cu 102 215 lei, pentru perioada fiscală A/2014 cu 106 876 de lei, pentru fiscală A/2015 cu 107 070 de lei și pentru perioada fiscală A/2016 cu 3 300 de lei; 2) diminuarea TVA aferentă bugetului în sumă totală de 1 142 962

de lei; 3) necalcularea și neachitarea defalcărilor în fondul creării mijloacelor pentru finanțarea sistemului de documente normative în construcții în mărime de 30 185 de lei; 4) constatarea supraplății nereale, în fișa contului generalizată a contribuabilului la cap.114611 „Taxa pentru apă” în sumă de 14,75 de lei, cap. 111210 „Impozit pe venit din activitatea întreprinderii” în sumă de 1788,32 de lei, cap.111220 „Impozit pe venit la sursa de plată” în sumă de 38,20 de lei; 5) prezentarea a 39 de dări de seamă care conțin informație neautentică (declarația cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale A/2013 – A/2016, declarațiile privind TVA pentru perioadele fiscale: 11/2013, 12/2013, 04/2014, 06/2014, 09/2014 – 12/2014, 03/2015-07/2017); 6) în declarația privind TVA pentru perioada fiscală 11/2017 de ajustat spre micșorare TVA spre trecere în cont cu suma de 890 973 de lei aferentă lipsurilor de mărfuri constatate în rezultatul inventarierii; 7) plusurile în cantitate de 67 208 unități, constatate în rezultatul inventarierii, urmează a fi evaluate și reflectate în evidența contabilă la valoarea justă, conform actelor normative în vigoare; 8) de reflectat în evidența contabilă încălcările depistate în rezultatul controlului, cu revizuirea aspectelor reflectate la contul contabil „121”, în contextul încălcărilor specificate la capitolul V al prezentului act, în scopul evitării admiterii în perioadele ulterioare a evaziunilor fiscale; 9) plata incompletă a impozitului pe venit în rate pentru anii 2013 – 2016; 10) neachitarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală în volum deplin odată cu plata salariilor și a altor recompense; 11) prezentarea tardivă (la 01.04.2014) a declarației cu privire la impozitul pe venit pentru perioada fiscală A/2013, suma obligației fiscale constituind 625 746 de lei (f.d. 22-35, vol. I).

141. La 05 ianuarie 2018, înregistrat la 09.01.2018, SC „Loial-DT” SRL a înaintat Serviciului Fiscal de Stat dezacord, prin care și-a manifestat dezacordul parțial cu constatările și concluziile pe marginea controlului fiscal desfășurat la întreprindere în perioada 30.10.2017 – 26.12.2017, expuse în Actul de control nr. 5-685336 din 26.12.2017, prelungit pe formularele nr. 5-685337 și nr. 5-685338 (f.d. 36-39, vol. I), în special SC „Loial-DT” SRL și-a exprimat parțial dezacordul cu încălcările stabilite și anume: calcularea impozitului pe venit în mărime de 319 461 de lei, generată de încălcarea prevăzută la art. 24 alin. (1) și (3) din Codul fiscal și calcularea sumelor TVA în sumă de 1 142 962 de lei, generată de prevederile art. 99 alin. (4) și art. 102 alin. (1) din Codul fiscal. La 24 ianuarie 2018, SC „Loial-DT” SRL a depus supliment la dezacordul din 05.01.2018 (f.d. 42, vol. I).

142. Examinând materialele controlului fiscal efectuat la fața locului prin metoda verificării totale întocmit de inspectorii principali ai Direcției generale administrare contribuabili mari a SFS, Ivan Balica și

Lidia Haralampov și dezacordul nr. 02 din 05 ianuarie 2018 și suplimentul la dezacord din 24 ianuarie 2018 depuse de SC „Loial-DT” SRL, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 21 din 24 ianuarie 2018, prin care s-a decis: *I*) De a calcula și încasa la buget: **319 461 de lei** – impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat în perioadele fiscale A/2013 – A/2016; **1 142 962 de lei** - TVA diminuată; **301 85 de lei** – defalcări în fondul creării mijloacelor pentru finanțarea sistemului de documente normative în construcții; *II*) De a aplica majorare de întârziere: a) pentru încălcările legislației fiscale conform prevederilor art. 228 alin. (2) din Codul fiscal: **4079 de lei** – pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitate de întreprinzător; **418 915 lei** – pentru neachitarea în termen a TVA diminuată; **11 231 de lei** – pentru neachitarea în termen a defalcărilor în fondul creării mijloacelor pentru finanțarea sistemului de documente normative în construcții; **469 de lei** – conform prevederilor art. 30 din Legea nr. 1593 din 26 decembrie 2002 cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, pentru neachitarea în termen a primelor de asigurare medicală în volumul deplin odată cu plata salariilor și altor recompense; *III*) s-a decis aplicarea amenzii pentru încălcările fiscale: **95 838 de lei** (319461 de lei × 30%) în mărime de 30% - pentru diminuarea impozitului pe venit din activitate de întreprinzător conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal; **342 887 de lei** (1 142 962 de lei × 30%) în mărime de 30% - pentru diminuarea TVA conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal; **22 043 de lei** – pentru plata incompletă a impozitului pe venit în rate conform prevederilor art. 261 alin. (6) din Codul fiscal; **7000 de lei** (în mărime de 1000 de lei pentru fiecare dare de seamă, dar nu mai mult de 7000 de lei) - pentru prezentarea cu informații neautentice a declarațiilor cu privire la impozitul pe venit pentru A/2013 – A/2016, declarațiile privind TVA pentru perioadele fiscale 11/2013, 12/2013, 06/2014, 09/2014 – 12/2014, 03/2015 – 07/2017 conform prevederilor art. 260 alin. (3) din Codul fiscal; **200 de lei** – pentru prezentarea tardivă a declarației cu privire la impozitul pe venit pentru perioada A/2013 conform prevederilor art. 261 alin. (2) din Codul fiscal; *IV*) în declarația privind TVA pentru perioada fiscală L/11/2017 de ajustat spre micșorare TVA spre trecere în cont cu suma de **890 973 de lei** aferentă lipsurilor de mărfuri constatate în rezultatul inventarierii. Plusurile în cantitate de 67 208 unități, constatate în rezultatul inventarierii, urmează a fi evaluate și reflectate în evidența contabilă la valoare justă conform actelor normative în vigoare; *V*) s-a decis calcularea în fișa personală supraplățile ireale, cu termen expirat, la următoarele clasificări economice: *114611* – taxa pentru apă în suma de **14,75 de lei**; *111210* – impozit pe venit din activitatea întreprinderii

în sumă de **1788,32 de lei**; 111220 – impozit pe venit la sursa de plată în sumă de **6318,98 de lei**; 122100 – primele de asigurare obligatorii de asistență medicală în sumă de **38,20 de lei** (f.d. 43-45, 46-48, vol. I).

143. La 23 februarie 2018, SC „Loial-DT” SRL a depus contestație la Serviciul Fiscal de Stat, Direcția contestații, solicitând anularea parțială a deciziei nr. 21 din 24 ianuarie 2018 a Serviciului Fiscal de Stat, în partea calculării și încasării la buget a sumelor impozitelor și taxelor estimate în rezultatul controlului: **319 461 de lei** – impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat în perioadele fiscale A/2013 – A/2016; **1 142 962 de lei** - TVA diminuată; privind încasarea la buget a majorărilor de întârziere, calculate în rezultatul controlului conform art. 228 alin. (2) din Codul fiscal: **4079 de lei** – pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitate de întreprinzător; **418 915 lei** – pentru neachitarea în termen a TVA diminuată; privind aplicarea amenzilor pentru încălcarea legislației fiscale: **95 838 de lei** pentru diminuarea impozitului pe venit din activitate de întreprinzător; **342 887 de lei** pentru diminuarea TVA; **22 043 de lei** – pentru plata incompletă a impozitului pe venit în rate pentru anul 2013; **7000 de lei** pentru prezentarea cu informații neautentice a declarațiilor conform prevederilor art. 260 alin. (3) din Codul fiscal; privind ajustarea spre micșorare a TVA spre trecere în cont pentru perioada fiscală L/11/2017 cu suma de 890 973 de lei aferentă lipsurilor de mărfuri constatate în rezultatul inventarierii. Plusurile în cantitate de 67208 unități, constatate în rezultatul inventarierii, urmează a fi evaluate și reflectate în evidența contabilă la valoare justă conform actelor normative în vigoare (f.d. 49-63, vol. I).

144. Prin decizia nr. 83 din 15 martie 2018 a Serviciului Fiscal de Stat a fost prelungit termenul de examinare a contestației (f.d. 64-67, vol. I).

145. Prin decizia nr. 114 din 05 aprilie 2018 „Pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 21 din 24.01.2018 emisă de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția examinare a cazurilor de încălcare fiscală”, Serviciul Fiscal de Stat, Direcția contestații a considerat neîntemeiată contestația depusă de SC „Loial-DT” SRL, din lipsa temeiului legal de anulare sau de modificare a deciziei contestate și a decis respingerea contestației, cu menținerea deciziei nr. 21 din 24.01.2018 a Serviciului Fiscal de Stat, Direcția examinare a cazurilor de încălcare fiscală (f.d. 68-70 verso, vol. I).

146. Nefiind de acord cu actele administrative emise de Serviciul Fiscal de Stat, la 11 mai 2018, SC „Loial-DT” SRL s-a adresat în judecată, în procedura contenciosului administrativ, solicitând anularea parțială a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 21 din 24 ianuarie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SC „Loial-DT” SRL,

după cum urmează: pct. I, în partea ce ține de încasarea la buget a sumelor: 319 461 de lei – impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat în perioadele fiscale A/2013-A/2016 și 1 142 962 de lei – TVA diminuată; pct. II, în partea ce ține de aplicarea majorării de întârziere în sumă de 4 079 de lei pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător și în sumă de 418 915 de lei pentru neachitarea în termen a TVA diminuată; pct. III, în partea ce ține de aplicarea amenzilor: în sumă de 95 838 de lei, în mărime de 30%, pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător; în sumă de 342 887 de lei, în mărime de 30%, pentru diminuarea TVA; în sumă de 22 043 lei pentru plata incompletă a impozitului pe venit în rate; în sumă de 7 000 lei pentru prezentarea cu informații neautentice a declarațiilor cu privire la impozitul pe venit pentru A/2013-A/2016, declarațiile privind TVA pentru perioadele fiscale 11/2013, 12/2013, 04/2014, 06/2014, 09/2014-12/2014, 03/2015-07/2017; pct. IV, în partea ce ține de ajustarea în declarația privind TVA pentru perioada fiscală L/11/2017 spre micșorare TVA spre trecere în cont cu suma de 890 973 lei, aferentă lipsurilor de mărfuri constatate în rezultatul inventarierii, precum și anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 114 din 05 aprilie 2018 emisă în procedura prealabilă și încasarea cheltuielilor de judecată în sumă de 8 750 de lei. Suplimentar, la 18 noiembrie 2020, SC „Loial-DT” SRL a depus cerere de concretizare a pretențiilor din acțiune, solicitând și constatarea că Serviciul Fiscal de Stat și-a exercitat arbitrar și abuziv dreptul său discreționar de a efectua controlul fiscal și întinderea acestuia, precum și că nu a luat în considerare toate faptele relevante aferente activității sale, ignorând toate probele ce demonstrează efectuarea cheltuielilor pe care organul fiscal le-a calificat ca fiind nedeductibile.

147. Fiind investită cu soluționarea cauzei în fond, Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani prin încheierea din 15 decembrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Central a dispus scoaterea de pe rol a acțiunii depuse de SC „Loial-DT” SRL, în partea ce ține de anularea sumei de 30 185 de lei defalcări în fondul creării mijloacelor pentru finanțarea sistemului de documente normative în construcții (pct. I liniuța a III-a din partea decisivă a deciziei nr. 21 din 24 ianuarie 2018) și a sumei de 11 231 de lei, majorare de întârziere aplicată pentru neachitarea în termen a defalcărilor în fondul creării mijloacelor pentru finanțarea sistemului de documente normative în construcții (pct. II lit. a) liniuța a III-a din partea decisivă a deciziei nr. 21 din 24 ianuarie 2018), din motiv că reclamanta în această parte nu a respectat procedura de soluționare prealabilă a litigiului pe cale extrajudiciară.

148. Prin hotărârea din 10 iunie 2021, Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani a anulat parțial decizia nr. 21 din 24 ianuarie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SC „Loial-DT” SRL, după cum urmează: pct. I, în partea ce ține de încasarea la buget a sumelor de 319 461 de lei ce constituie impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat în perioadele fiscale A/2013-A/2016 și 1 142 962 de lei TVA diminuat; pct. II, în partea ce ține de aplicarea majorării de întârziere în sumă de 4 079 de lei pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător și în sumă de 418 915 lei pentru neachitarea în termen a TVA diminuată; pct. III, în partea ce ține de aplicarea amenzilor: în sumă de 95 838 de lei, în mărime de 30%, pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător, în sumă de 342 887 de lei, în mărime de 30% pentru diminuarea TVA, în sumă de 22 043 de lei pentru plata incompletă a impozitului pe venit în rate și în sumă de 7 000 de lei pentru prezentarea cu informații neautentice a declarațiilor cu privire la impozitul pe venit pentru A/2013-A/2016, declarațiile privind TVA pentru perioadele fiscale 11/2013, 12/2013, 04/2014, 06/2014, 09/2014-12/2014, 03/2015-07/2017; pct. IV, în partea ce ține de ajustarea în declarația privind TVA pentru perioada fiscală L/11/2017 spre micșorare TVA spre trecere în cont cu suma de 890 973 de lei, aferentă lipsurilor de mărfuri constatate în rezultatul inventarierii. De asemenea, prima instanță a anulat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 114 din 05 aprilie 2018, emisă în procedura prealabilă. Suplimentar, s-a încasat din contul Serviciului Fiscal de Stat în beneficiul SC „Loial-DT” SRL cheltuielile de judecată în sumă de 8 750 de lei (f.d. 204, 208-219, vo. 7).

149. Nefiind de acord cu hotărârea instanței de fond, la 16 iunie 2021, Serviciul Fiscal de Stat a depus apel.

150. Judecând cauza în ordine de apel, Curtea de Apel Chișinău prin decizia din 10 mai 2022 a respins apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat și a menținut hotărârea din 10 iunie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani.

151. Instanța de apel a apreciat ca fiind legală și întemeiată hotărârea primei instanțe de admitere a acțiunii depuse de SC „Loial-DT” SRL, concluzionând că normele speciale prevăzute de Codul fiscal, acordă dreptul subiectului impozabil la trecerea în cont a T.V.A. achitate sau care urmează a fi achitate pe valorile materiale, serviciile procurate dacă dispune de factura fiscală la valorile materiale, serviciile procurate pe care a fost achitată ori urmează a fi achitată T.V.A.

152. Instanța de apel a stabilit că reclamanta/intimată SC „Loial-DT” SRL a trecut în cont T.V.A. în baza facturilor de cumpărare a mărfurilor și serviciilor eliberate de vânzători/furnizori și prestatori servicii. Facturile care au stat la baza trecerii în cont a cheltuielilor efectuate sunt

acte valabile, iar în baza facturilor fiscale ultima a efectuat achitări în buget a T.V.A. pentru bunurile și serviciile procurate. Mai mult, Serviciul Fiscal de Stat a efectuat controlul fiscal la SRL „Led House”, fapt constatat din actul de control nr. 5-685324, prelungit pe formularul nr. 5-685325 din 08 decembrie 2017, constatând lucrările efectuate la depozitul SC „Loial-DT” SRL, situat în mun. Chișinău, șoseaua Muncești, nr. 364 și livrările efectuate reclamantei în baza facturilor fiscale. Copiile facturilor, actelor de executare a lucrărilor, contractelor și anexelor sunt anexate la dosarul administrativ prezentat de Serviciul Fiscal de Stat (mapa 1). La fel, Serviciul Fiscal de Stat a efectuat control fiscal și la SRL „Rolplast Service”, fapt constatat din actul de control nr. 3-567001 din 27 noiembrie 2017.

153. Instanța de apel a remarcat că nici în cadrul examinării cauzei în instanța de fond și nici la examinarea cauzei în ordine de apel, Serviciul Fiscal de Stat nu a demonstrat prin probe concludente și pertinente, netemeinicia trecerii în cont a T.V.A. de către contribuabilul SC „Loial-DT” SRL.

154. Nici inspectorii fiscali în actul de control nu au reflectat în temeiul căror probe și procedee au stabilit netemeinicia trecerii în cont a T.V.A. de către contribuabilul SC „Loial-DT” SRL în baza facturilor fiscale și documentelor prezentate, or, la examinarea cauzei s-a constatat cu certitudine că reclamanta a efectuat achitarea la buget a T.V.A. în baza facturilor fiscale valabile.

155. Instanța de apel a dedus că concluzia expusă în decizia contestată este neîntemeiată și contravine legii, deoarece acuzația de necalculare a TVA în legătură cu livrarea de marfă decurge din calificarea eronată a materialelor publicitare ca fiind marfă. Or, prin noțiunea de marfă potrivit art. 93 din Codul fiscal se are în vedere: „Rezultat al muncii sub formă de articole, mărfuri de larg consum și produse cu destinație tehnico-economică, clădiri, construcții și alte bunuri imobiliare”. Prin urmare, la catalogarea unor consumuri de active ale contribuabilului, plătitor de TVA, ca fiind livrări de marfa cu titlu gratuit, inițial urma a fi apreciat/determinat, dacă activul dat corespunde noțiunii de marfă, expusa în art. 93 din Codul fiscal și apoi să fie clarificat dacă transmiterea mărfii cu titlu gratuit către terțe persoane poate fi calificată ca livrarea de marfă, și respectiv dacă este necesar de a fi sau nu calculată TVA.

156. Instanța de apel a apreciat justificative argumentele reclamantei precum că astfel de active cum ar fi: buclatele, broșurile, cartelele de vizita, plicurile, și alte asemenea active, nu corespund noțiunii de „marfă”, întrucât în activitatea SC „Loial-DT” SRL acestea nu sunt articole (obiecte care se vând în comerț), mărfuri de larg consum (produse ale industriei ușoare sau alimentare care răspund necesităților

individuale ale oamenilor și prin folosirea cărora nu rezultă produse noi), produse cu destinație tehnico-economică, clădiri, construcții și alte bunuri imobiliare. Toate aceste active nu prezintă interes material pentru persoanele care le-a primit, și poartă exclusiv caracter informațional. Situația în care aceste active, care poartă exclusiv caracter informațional și sunt distribuite potențialilor clienți, poate fi echivalată cu serviciile de publicitate, pe care le prestează SC „Loial-DT” SRL și înșăși, or, inspectorii fiscali nu cataloghează și serviciile de publicitate procurate ca fiind distribuite gratis potențialilor clienți. Mai mult ca atât, în conformitate cu SNC „Cheltuieli”, costul materialelor utilizate în procesul de comercializare a mărfurilor (ambalare, etichetare, păstrare, deservire, etc.) sunt incluse în componenta cheltuielilor de distribuție. Afară de aceasta, din Nomenclatorul cheltuielilor de distribuție conform aceluiași SNC rezultă că se stabilește de către entitate, în funcție de particularitățile activității acesteia, iar pentru SC „Loial-DT” SRL sacoșele reprezintă o cheltuială materială a procesului de deservire a clienților.

157. Instanța de apel a apreciat ca fiind eronate concluziile organului fiscal în decizia de sancționare fiscală precum că de la consumul acestor active ar trebui să se calculeze TVA ca și în cazul unei livrări de marfa.

158. Drept urmare, instanța de apel a considerat ca fiind juste argumentele reclamantei că la capitolul TVA este evidentă netemeinicia dispozițiilor Serviciului Fiscal de Stat în partea ce ține de încasarea la buget a sumelor de 1 142 962 de lei (841 473 lei + 202 837 lei) ca TVA diminuată (pct. I din Decizia nr. 21 din 24.01.2018).

159. Din cele constatate, instanța de apel a concluzionat asupra netemeinicii deciziei nr. 21 din 24.01.2018 și în partea ce ține de aplicare a majorării de întârziere în sumă de 418 915 lei pentru pretinsa neachitare în termen a TVA diminuată (pct. II), precum și în partea ce ține de aplicarea amenzilor de 342 887 de lei pentru diminuarea TVA (pct. III).

160. Referitor la dispoziția de ajustare în declarația privind TVA pentru perioada fiscală L/11/2017 spre micșorare a TVA spre trecere în cont cu suma de 890 973 de lei, aferentă lipsurilor de mărfuri constatate în rezultatul inventarierii, instanța de apel a reținut că decizia contestată în această parte, la fel, este neîntemeiată, deoarece contravine prevederilor Codului fiscal.

161. Instanța de apel a apreciat neîntemeiată concluzia SFS precum că conform art. 102 alin. (4) din Codul fiscal nu se permite trecerea în cont a TVA în sumă de 890 973 de lei aferentă lipsurilor stabilite, or, Codul fiscal stipulează expres pentru care lipsuri nu se permite trecerea în cont, și anume: care au fost sustrate sau care au constituit pierderi supranormativ conform legislației.

162. La fel, instanța de apel a considerat eronată decizia organului fiscal de a priva SC „Loial-DT” SRL de dreptul de a trece TVA în cont în condițiile în care ultima corespunde întocmai prevederilor art. 102 alin. (7) din Cod fiscal, care stipulează că, livrarea, în privința căreia se permite trecerea în cont a T.V.A. achitate sau care urmează a fi achitate pe valorile materiale, serviciile procurate, trebuie să fie efectuată subiectului impozabil de către furnizorul care a eliberat factura fiscală (eliberată în modul stabilit de Ministerul Finanțelor sau imprimată cu aplicarea seriei și numărului atribuit de Serviciul Fiscal de Stat subiectului care își exercită dreptul la imprimarea de sine stătător a facturilor fiscale) sau să fie importată de către subiectul impozabil. Cu atât că, potrivit Regulamentului cu privire la inventariere nr. 60 din 29.05.2012, se permite compensarea reciprocă a plusurilor cu lipsuri pentru aceeași perioadă de gestiune, același gestionar, aceeași subdiviziune și la aceeași denumire, și în cazul când se transmit bunuri de la un gestionar la altul fără întocmirea documentelor primare.

163. În contextul reținut, instanța de apel a rezumat că, dispunând micșorarea TVA spre trecere în cont cu suma de 890 973 de lei, aferentă lipsurilor de mărfuri constatate în rezultatul inventarierii, SFS nu recunoaște contribuabilului SC „Loial-DT” SRL dreptul de a efectua compensarea. Or, în rezultatul compensării, suma TVA spre trecere în cont, aferentă lipsurilor de mărfuri constatate va fi cu totul alta, iar suma de 890 973 de lei este eronată și neîntemeiat indicată de SFS în decizia contestată.

164. Instanța de apel nu a reținut argumentele Serviciului Fiscal de Stat precum că decizia nr. 114 din 05.04.2018 nu reprezintă un act administrativ individual, ci rezultatul reexaminării acțiunilor funcționarilor fiscali, deoarece decizia respectivă a fost emisă în rezultatul examinării cererii prelabile depusă de SC „Loial-DT” SRL, prin urmare, anularea acesteia de către instanța de judecată nu contravine legii.

165. Verificând legalitatea deciziei contestate în raport cu prevederile aplicabile la caz și criticile aduse de recurent, Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție consideră că soluția și concluziile instanței de apel sunt pripite, nefiind elucidate cu suficientă claritate toate circumstanțele importante ale cauzei, decizia conținând o motivare superficială, limitându-se la constatări generalizate contrar prevederilor art. 219 alin. (1) – (3) din Codul administrativ, și art. 239, 241 din Codul de procedură civilă, care impun în mod obligatoriu ca hotărârea să fie motivată.

166. Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție remarcă că instanța de apel în decizia contestată s-a expus parțial asupra temeiniciei și legalității actelor administrative contestate, în special, numai în partea

dreptului la trecerea în cont a TVA de către contribuabilul SC „Loial-DT” SRL, în rest, la aspectele ce țin de diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător în suma de 319 461 de lei, TVA - în sumă de 1 142 962 de lei, instanța de apel nu s-a expus și nu a motivat prin ce probe și-a întemeiat concluziile privitor la circumstanțele, care au fost stabilite prin actul de control fiscal efectuat la fața locului și care au dus la diminuarea impozitelor la bugetul de stat, precum și nu sunt invocate argumentele de respingere a probelor prezentate de SFS.

167. De fapt, instanța de apel în mod superficial și formal a examinat cauza, fără a pătrunde în esența speței și argumentelor invocate în apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, oferind o motivare selectivă în susținerea deciziei adoptate, prin ignorarea circumstanțelor, care sunt în defavoarea contribuabilului, iar argumentele prezentate de organul fiscal nu a fost examinate și apreciate de către instanță.

168. La acest aspect, Completul de judecată reține că după cum rezultă din lucrările dosarului, în urma examinării materialelor controlului, s-a stabilit faptul că, SC „Loial-DT” SRL neîntemeiat a atribuit la deduceri: cheltuielile în sumă de 300 000 lei, în perioada fiscală A/2013, aferente locațiunii depozitului amplasat pe adresa mun. Chișinău, șos. Muncești, nr. 364, constatându-se că acesta nu a fost utilizat în activitatea de întreprinzător.

169. După cum s-a stabilit în rezultatul controlului depozitul menționat a fost luat în locațiune de la persoana fizică Margarita Deordîța (care este și fondator al persoanei juridice SRL „Loial-DT”), în baza contractului nr. 01/06-2012 din 01.06.2013.

170. În cadrul controlului, inspectorii fiscali au constatat că în perioada fiscală A/2013 în depozitul de pe șos. Muncești, nr. 364, nu s-a depozitat nimic. Din datele evidenței contabile la depozitul respectiv, începând cu anul 2013, nu s-a păstrat niciun bun material.

171. Neavând venit de la utilizarea depozitului, cheltuielile aferente serviciilor de locațiune, primite de la Margarita Deordîța (fondator și conducător al persoanei juridice SC „Loial-DT” SRL), drept consecință inspectorii fiscali au concluzionat că cheltuielile aferente locațiunii depozitului menționat nu sunt deductibile în baza art. 24 alin. (3) din Codul fiscal.

172. La acest aspect, instanța de recurs reține că potrivit art. 24 alin. (3) din Codul fiscal (aplicabile litigiului), nu se permite deducerea pierderilor în urmă vânzării sau schimbului proprietății, îndeplinirii lucrărilor și prestării serviciilor, efectuate, în mod direct sau mijlocit, între persoanele interdependente.

173. Reieșind din prevederile art. 12 pct. 11) din Codul fiscal, pct. 36 din Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor aferente impozitului pe venit, Anexa nr. 1 la Hotărârea Guvernului nr. 77/2008,

deducere constituie suma care, la calcularea venitului impozabil, se scade din venitul brut al contribuabilului conform prevederilor legislației fiscale.

174. Potrivit art. 24 alin. (1) și alin. (8) din Codul fiscal, pct. 39 lit. a) din Regulament, se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

175. 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 sunt definite atât cu indici calitativi, cât și cu indici cantitativi.

176. Prin urmare, deducerea cheltuielilor se efectuează doar în condițiile nominalizate supra.

177. În contextul enunțat, instanța de apel nu a verificat în raport cu constatările inspectorilor fiscali și cadrului legal în vigoare, dacă intimata SC „Loial-DT” SRL corect a atribuit la deduceri cheltuielile în sumă de 300 000 de lei, care în viziunea organului fiscal nu pot fi calificate ca ordinare și necesare aferente activității de întreprinzător, precum și dacă aceste deduceri au fost excluse corect în rezultatul controlului.

178. De asemenea, instanța de apel nu s-a expus în privința cheltuielilor în sumă de 2 362 178 de lei, dintre care în perioadele fiscale: A/2013 în sumă de 551 795 lei; A/2014 în sumă de 890 632 lei; A/2015 în sumă de 892 251 lei și A/2016 în sumă de 27 500 lei, reflectate și în Actul de control nr. 3-567001 din 27.11.2017 (întocmit în rezultatul controlului fiscal prin contrapunere efectuat la SRL „Rolplast Service”) (f.d. 224-224a, vol. 6), și anume: aferente lucrărilor/serviciilor de reparație și deservire a rețelelor de canalizare, în sumă de 872 563 lei (A/2013 – 486 170 lei, A/2014 – 386 393 lei) și în sumă de 535 616 lei (A/2015 - 458 669 lei, A/2014 – 49 447 lei, A/2016 – 27 500 lei), documentate de către SRL „Rolplast Service” către SC „Loial-DT” SRL și reflectate în actul de control nr. 3-567001 din 27.11.2017, care în rezultatul controlului fiscal s-a stabilit că aceste lucrări și servicii de fapt nu au fost executate.

179. Astfel, în baza contractelor nr. 0012/II/2013 din 01.10.2013 cu anexa nr. 1 (privind îndeplinirea lucrărilor de reparație) și nr. 0012/II/2013/3 din 01.10.2013 (privind îndeplinirea lucrărilor privind deservirea instalațiilor de canalizare), încheiate de SC „Loial-DT” SRL, SRL „Rolplast Service” urma să presteze servicii de reparație și deservire a rețelelor de canalizare, documentate prin următoarele facturi fiscale și acte de îndeplinire a lucrărilor (JJ 0706674 din 15.11.2013, JJ 0706675 din 18.11.2013, JJ 0706676 din 20.11.2013, JJ 0706678 din 26.11.2013, JJ 0706679 din 27.11.2013, FB 4614847 din 30.12.2013,

FB 4614848 din 31.12.2013, FB 4614849 din 31.12.2013) (f.d.56-57, 61-63, 94, 96, 98, 100, 102, 104, 106, 108, vol. 2).

180. Totodată, în baza contractului nr. 0012/II/2013/2 din 01.10.2013 cu anexa nr. 1 (privind îndeplinirea lucrărilor de construcție), încheiat cu SC „Loial-DT” SRL, SRL „Rolplast Service” urma să efectueze servicii de construcție/reconstrucție a bunului imobil, situat pe adresa mun. Chișinău, șos. Muncești, nr. 364, documentate prin facturile fiscale (FB 5910885 din 28.04.2014, FB 5910886 din 30.04.2014, FB 5910901 din 19.05.2014, FB 5910902 din 22.05.2014, FB 5910903 din 26.05.2016, FB 5910893 din 25.06.2014, FB 5910932 din 28.11.2014, FB 5910931 din 28.11.2014, FB 5910934 din 29.11.2014, FB 5910935 din 29.11.2014, FB 5910933 din 29.11.2014, FB 5910936 din 29.11.2014, FB 5910957 din 30.12.2014) (f.d.58-60, 110, 112, 116, 118, 120, 122, 124, 126, 128, 130, 132, 134, 136, vol. 2).

181. Aici, Completul de judecată reține că potrivit art. 12 pct. 11) din Codul fiscal, pct. 36 din Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor aferente impozitului pe venit, Anexa nr. 1 la Hotărârea Guvernului nr. 77/2008, deducere constituie suma care, la calcularea venitului impozabil, se scade din venitul brut al contribuabilului conform prevederilor legislației fiscale.

182. Totodată, art. 24 alin. (1) și alin. (8) din Codul fiscal, pct. 39 lit. a) din Regulament, stipulează că se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

183. Prin urmare, 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 sunt definite atât cu indici calitativi, cât și cu indici cantitativi.

184. Inspectorii fiscali în cadrul controlului au constatat că actele de îndeplinire a lucrărilor/reparației la subdiviziunile SC „Loial-DT” SRL (secții comerciale, magazine, buticuri, depozit), aferente lucrărilor de reparație/deservirea instalațiilor de canalizare/de construcție, au un conținut general, fiind întocmite, fără a fi indicate costurile, directe/indirecte și alți indicatori calitativi și cantitativi privind reparația/lucrările care au fost efectuate, contrar prevederilor pct. 18-29 din Standardele Naționale de Contabilitate 11 „Contractele de construcție” (aprobat prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 16 din 29.01.1999), Anexei nr. 1 la SNC „Contracte de construcții” (aprobat prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 118 din 06.08.2013).

185. Se reține că Standardele Naționale de Contabilitate 11 „Contractele de construcție”, prevăd costurile directe și indirecte

aferent lucrărilor de reparație, care în viziunea organului fiscal urmau a fi respectate de intimată. Or, potrivit art. 3 alin. (1) din Legea contabilității nr. 113/2007, Standarde Naționale de Contabilitate constituie standarde și interpretări, bazate pe directivele Uniunii Europene și pe I.F.R.S. (în continuare – SNC), elaborate și aprobate de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova, care stabilesc reguli generale obligatorii privind ținerea contabilității și raportarea financiară. De asemenea, art. 7 din Legea contabilității nr. 113/2007, statuează că, standardele de contabilitate constituie baza ținerii contabilității și raportării financiare de către entități și sunt parte componentă a cadrului juridic al Republicii Moldova. Pentru entitate, standardele de contabilitate sunt obligatorii și acestea se selectează potrivit art. 4.

186. Distinct, art. 19 alin. (1), alin. (6) lit. e) și f) din Legea contabilității nr. 113/2007 statuează că, faptele economice se contabilizează în baza documentelor primare și centralizatoare. Documentele primare întocmite vor conține elemente obligatorii precum: e) conținutul faptelor economice; f) etaloanele cantitative și valorice în care sunt exprimate faptele economice. Factura este documentul primar care trebuie să certifice producerea unui fapt economic.

187. Prin urmare, în situația în care intimatei i s-a imputat că lucrările de reparație /deservirea instalațiilor de canalizare/de construcție nu pot fi definite cu indici calitativi și cantitativi, în corespundere cu pct. 39 din Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit, care stipulează că în componența deducerilor se includ cheltuielile ordinare și necesare, caracteristice pentru gestionarea anumitor tipuri de activități de întreprinzător, fără de care este imposibil de a face business, care sunt definite atât cu indici calitativi, cât și cu indici cantitativi. Or, în actele de îndeplinire a lucrărilor sunt indicate aceleași tipuri de lucrări, se repetă de mai multe ori la aceleași subdiviziuni, materialele casate fiind cu totul diferite (de ex. actul nr. 1 din 15.11.2013, actul nr. 2 din 18.11.2013, actul nr. 1 din 29.11.2014), nefiind argumentată documentar necesitatea și efectuarea de facto a acestei reparații. Circumstanțe asupra cărora instanța de apel nu s-a expus.

188. Afară de acesta, din constatările inspectorilor fiscali potrivit datelor registrelor mașinii de casă și control (MCC), înregistrate la subdiviziunile SC „Loial-DT” SRL, la care s-a documentat efectuarea lucrărilor de reparație (secții comerciale, buticuri), în perioada octombrie-decembrie 2013 și iunie, noiembrie și decembrie 2014 (perioadele în care s-au documentat lucrările), acestea au activat în toate zilele, fapt ce a permis organului fiscal de a conchide neefectuare

lucrărilor de reparație în realitate (ex.: teracota din afara buticului și în interiorul acestuia, care se află în cadrul centrului comercial „Elat”, „Sun City”, „Soiuz”, care au suprafața podelei comune pe tot etajul, este una și aceeași, fapt ce confirmă neefectuarea lucrărilor de reparație, indicate în actul de îndeplinire a lucrărilor), constatările respective au fost întărite prin pozele realizate în timpul controlului (f.d. 148152, vol. 4).

189. În contextul enunțat, Completul de judecată atestă că instanța de apel a omis să se expună și în privința circumstanțelor constatate de către inspectorii fiscali în cadrul controlului cu privire la corectitudinea deducerii cheltuielilor în sumă 2 362 178 de lei aferent lucrărilor/serviciilor de reparație și deservire a rețelelor de canalizare, fapt ce a rămas neelucidat dacă lucrările menționate, în realitate, au fost sau nu efectuate, respectiv nu s-a constatat dacă deducerile nominalizate corect au fost atribuite la cheltuieli ordinare în cadrul activității de întreprinzător.

190. Referitor la cheltuielile materiale în sumă totală de 17 500 de lei aferente costului roletelor, în perioada fiscală A/2013, procurate la 26.11.2013, în baza facturii fiscale seria JJ nr.0706678 din 26.11.2013 și atribuite la deduceri în aceeași perioadă fiscală - A/2013 sub formă de cheltuieli materiale, efectuate la subdiviziunea entității (f.d. 100, vol. 2).

191. În cadrul controlului, inspectorii fiscali au stabilit că în baza facturii fiscale seria JJ nr. 0706678 din 26.11.2013, costul roletelor în sumă de 17 500 de lei au fost reflectate de către SC „Loial-DT” SRL în evidența contabilă la intrări prin formula contabilă: „Dt 211 „Materiale” „Ct 521 „Datorii comerciale curente”. La aceeași dată - 26.11.2013, intimată casează roletele în cauză, procurate în aceeași zi, prin reflectarea în evidența contabilă a operațiunii prin formula contabilă: „Dt 713 „Cheltuieli administrative” „Ct 211 „Materiale”.

192. Totodată, în cadrul controlului fiscal la fața locului, la secția comercială – magazin, situat în mun. Chișinău, str. Cuza Vodă, nr. 24, s-a constatat că în realitate roletele nu au fost instalate la subdiviziunea entității. Mai mult, roletele menționate conform legislației în vigoare sunt din categoria de mijloace fixe, valoarea lor este mai mare de 6000 de lei (plafonul în cazul în care bunurile utilizate în activitatea de întreprinzător sunt calificate ca mijloace fixe), drept consecință organul fiscal a dedus că roletele nu puteau fi trecute la deduceri.

193. Suplimentar, conform facturii fiscale JJ nr. 0706678 din 26.11.2013 (f.d. 100-101, vol. 2), prezentată de furnizor SRL „Rolplast Service”, în boxa 10.2 (unitatea de măsură) este indicată o unitate, iar în factura fiscală prezentată de intimată în aceeași boxă sunt indicate 10 unități, fapt ce creează suspiciuni privitor la pasibila

corectare/falsificare în factura fiscală în scopul de a le casa la cheltuieli și a le deduce în scopuri fiscale.

194. În contextul enunțat, instanța de apel nu a stabilit dacă cheltuielile respective pot fi considerate ordinare și necesare suportate exclusiv în cadrul activității de întreprinzător și dacă bunul respectiv constituie „mijloc fix”, în situația în care în evidența contabilă a subdiviziunii SC „Loial-DT” SRL, la categoria mijloace fixe, roletele indicate lipsesc.

195. Referitor la cheltuielile în sumă de 206 667 de lei aferente articolelor din aluminiu, atribuite la deduceri în perioada fiscală A/2014 sub formă de cheltuieli materiale efectuate la șapte secții comerciale.

196. De asemenea, în timpul controlului fiscal s-a stabilit că în perioada fiscală A/2014, construcțiile din aluminiu au fost primite în baza facturii fiscale seria FB 5910957 din 30.12.2014, fiind reflectate în evidența contabilă la intrări prin formula contabilă „Dt 211 Ct 521” și, tot în aceeași zi, la 30.12.2014, casate „Dt 713 Ct 211” în sume a câte 29 523,81 lei, la șapte secții comerciale (buticuri, magazine) (f.d. 128, vol. 2). Inspectorii fiscali au considerat că în realitate, construcțiile din aluminiu de fapt constituie ferestrele aferente bunului imobil situat pe adresa: mun. Chișinău, șos. Muncești, nr. 364, construcția căruia se efectua în baza contractului nr. 0012/II/2013/2 din 01.10.2013 (f.d. 58-60, vol. 2). Totodată, în boxa nr. 5 a facturii fiscale FB 5910957 din 30.12.2014, locul descărcării este indicat: șos. Muncești, nr. 364, în timp ce casarea acestor materiale a fost efectuată la buticuri și magazine luate în locațiune. Din cele stabilite, organul fiscal a considerat că articolele din aluminiu reprezintă ferestre instalate la depozitul amplasat în mun. Chișinău, șos. Muncești, nr. 364 și, respectiv, acestea urmau a fi reflectate la majorarea bazei valorice a obiectului.

197. Din cele reținute, Completul de judecată atestă că instanța de apel nu a elucidat dacă cheltuielile menționate pot sau nu fi considerate ordinare și necesare suportate exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

198. Referitor la cheltuielile aferente lucrărilor/serviciilor de reparație, de montare de rețele și deservire la subdiviziunile întreprinderii, documentate de către SRL „Led House” către SC „Loial-DT” SRL în sumă de: 290 212 lei și în sumă de 168 457 de lei pentru perioada fiscală A/2015, în sumă de 49 447 lei în perioada fiscală A/2014, în sumă de 27 500 de lei în perioada fiscală A/2016.

199. În partea ce ține de cheltuielile în sumă de 290 212 lei, în cadrul controlului fiscal prin contrapunere efectuat la SRL „Led House” cu privire la relațiile economico-financiare cu intimata (actul de control nr. 5-685324 din 08.12.2017, prelungit pe formularul nr. 5685325) (f.d. 221-223a, vol. 6), inspectorii fiscali au constatat circumstanțe care în

viziunea acestora atestă faptul neexecutării de facto a acestor lucrări și servicii (de ex. constatarea lipsei în evidența contabilă a materialelor indicate în actele de îndeplinire a lucrărilor respective și a actelor de trecere la consumuri/cheltuieli a costurilor acestor materiale, întocmirea actelor de îndeplinire a lucrărilor practic identice, din care materiale de facto în evidența contabilă existau doar pentru un act de îndeplinire a lucrărilor) (vol. VI).

200. Referitor la cheltuielile în sumă de 49 447 de lei în perioada fiscală A/2014 și în sumă de 168 457 de lei pentru perioada fiscală A/2015, la fel, în cadrul controlului fiscal prin contrapunere menționat, sau stabilit circumstanțe ce atestă faptul neexecutării în realitate a lucrărilor/serviciilor (de ex.: la lucrările documentate la o valoare majoră-de zeci de mii de lei, au fost utilizate materiale de câteva sute de lei, lipsa cadrelor angajate și specializate în domeniul lucrărilor respective).

201. Referitor la cheltuielile în sumă de 27 500 de lei, aferente lucrărilor de exploatare și deservire a transformatorului, documentate de SRL „Led House” (care nu are angajați în acest domeniu), la fel, s-a dedus că actele de îndeplinire a lucrărilor respective sunt întocmite cu un conținut general, fără a fi indicate costurile directe și alți indicatori calitativi și cantitativi privind lucrările efectuate.

202. Referitor la cheltuielile aferente: serviciilor de consulting „tehnologia vânzărilor efective”, în perioada fiscală A/2013 în sumă de 48 125 lei, în perioada fiscală A/2014 în sumă de 48 125 lei și în perioada fiscală A/2015 în sumă de 144 375 lei, documentate de către SRL „Fitness-Com” (în baza facturilor fiscale FA 1993528 din 28.05.2013, FA2097510 din 28.06.2013, FA 2351051 din 31.03.2014, FA 4046472 din 30.11.2015, FA 4046494 din 31.12.2015 și actelor de confirmare a executării serviciilor din 28.05.2013 din 28.06.2013, din 31.03.2014, din 30.11.2015) (f.d. 64, 66, 70-83, vol. 2; f.d. 201, 203, 205, 209, 211, vol.6); lucrărilor de deservire tehnică specială a rețelelor de canalizare, în perioada fiscală A/2015 în sumă de 289 207 lei, documentate de către SRL „Planta” (în baza facturii fiscale CN 0518687 din 27.03.2015 și actului de îndeplinire a lucrărilor CN0518687 din 27.03.2015) (f.d. 84-85, vol. 2); serviciilor merceologie, logistică, în perioada fiscală A/2014 în sumă de 200 000 lei, documentate de către SRL „Dom Design & Co” (unicul fondator și conducător, fiind Margarita Deordița, care este inclusiv și fondatorul și conducătorul SC „Loial-DT” SRL) în baza facturilor WI 3570376 din 30.11.2014 și actului de primire a serviciilor nr. WI 3570376 din 30.11.2014, facturii WI 3570377 din 22.12.2014 și actului de primire a serviciilor nr. WI 3570377 din 22.12.2014 (f.d. 86-93, vol. 2; f.d. 214-215, 218 vol. 6).

203. În cadrul controlului fiscal, s-a constatat că actele de îndeplinire a lucrărilor, primire a serviciilor menționate, au un conținut general și anume, nu conțin date concrete cu privire la conținutul serviciului, iar intimata SC „Loial-DT” SRL nu a prezentat probe justificative, care ar dovedi că aceste procurări/servicii au fost efectuate în cadrul desfășurării activității de întreprinzător.

204. În rezultatul controlului, inspectorii fiscali au conchis că cheltuielile menționate nu pot fi calificate ca cheltuieli ordinare și necesare, caracteristice pentru gestionarea activității de întreprinzător a SC „Loial-DT” SRL, fără de care este imposibil de a face business și, respectiv, acestea au fost excluse de la deduceri în rezultatul controlului.

205. Afară de aceasta, documentele primare ale furnizorilor și în evidența contabilă a întreprinderii nu coincide, fiind indicate în documentele primare și în evidența contabilă a SC „Loial-DT” SRL mai multe unități, decât în facturile fiscale ale furnizorilor.

206. Toate aceste circumstanțe nu au fost elucidate de instanța de apel și nu a dat apreciere înscrisurilor probatorii menționate supra.

207. Dat fiind cele reținute, Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție constată că instanța de apel nu a elucidat și nu a clarificat dacă a avut loc diminuarea impozitului pe venit: pentru perioada fiscală A/2013, cu 1 022 015 lei (300 000 lei+486 170 lei+17 500 lei+48 125 lei)x12%); pentru perioada fiscală A/2014, cu 106 876 lei (386 393 lei+206 667 lei+49 447 lei+48 125 lei+200 000)x12%); pentru perioada fiscală A/2015, cu 107 070 lei (290 212 lei+168 457 lei+144 375 lei+289 207 lei)x12%); și pentru perioada fiscală A/2016, cu 3 300 lei (27 500x12%). În situația în care, organul fiscal invocă că contribuabilul a inclus intenționat date eronate în documentele primare primite de la furnizori cu scopul trecerii costului bunurilor la cheltuieli și drept consecință, a avut loc diminuarea TVA în sumă de 1 142 962 lei și respectiv, a impozitului pe venit în sumă de 319 461 lei.

208. Potrivit art. 102 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul achitării T.V.A. la buget, subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori ai T.V.A., li se permite trecerea în cont a sumei T.V.A. achitate sau care urmează a fi achitate furnizorilor plătitori ai T.V.A. pe valorile materiale, serviciile procurate pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător.

209. Cu referire la argumentul instanței de apel privind diminuarea T.V.A. și micșorarea T.V.A. spre trecere în cont, Completul de judecată reține că în rezultatul controlului inspectorii fiscali au stabilit că SC „Loial-DT” SRL neîntemeiat a trecut în cont T.V.A. în sumă totală de 841 473 lei, aferentă serviciilor/lucrărilor de reparație, construcție, lucrări inginerești, constatându-se, că acestea nu au fost efectuate de

facto și în sumă totală de 98 653 lei, inclusiv: 9 625 lei - servicii de consulting „tehnologia vânzărilor efective” și 57 841 lei - servicii de deservire tehnică specială a rețelelor de canalizare, nefiind prezentate dovezi că aceste procurări au fost utilizate în cadrul desfășurării activității de întreprinzător.

210. La acest aspect, instanța de apel a ignorat să verifice dacă SC „Loial-DT” SRL a avut dreptul de a trece în cont sumele T.V.A. menționate, respectiv, în situația în care prin decizia nr. 21 din 24.01.2018, a fost exclusă din trecerea în cont T.V.A. în sumă de 940 126 de lei.

211. Totodată, dispozițiile art. 95 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal statuează că, nu constituie obiect impozabil livrarea de mărfuri și servicii efectuată cu titlu gratuit în scopuri de publicitate și/sau de promovare a vânzărilor în mărime anuală de 0,2% din venitul din vânzări obținut pe parcursul anului precedent anului în care se efectuează această livrare. Iar, dispozițiile art. 93 pct. 3) din Codul fiscal învederează că, livrare de mărfuri constituie transmitere a dreptului de proprietate asupra mărfurilor prin comercializarea lor, schimb, transmitere gratuită, transmitere cu plată parțială, împrumutul bunurilor fungibile, cu excepția mijloacelor bănești, achitarea salariului în expresie naturală, prin alte plăți în expresie naturală, prin comercializarea mărfurilor gajate în numele debitorului gajist, prin transmiterea mărfurilor în baza contractului de leasing financiar; transmitere a mărfurilor de către comitent comisionarului, de către comisionar cumpărătorului, de către furnizor comisionarului și de către comisionar comitentului în cadrul realizării contractului de comision.

212. Afară de aceasta, în rezultatul examinării materialelor controlului s-a stabilit că SC „Loial-DT” SRL a transmis clienților fără plată în scopuri de publicitate/promovare a vânzărilor buclete, agende, broșuri, sacoșe, cartele de vizită, pixuri, plicuri ș.a. în valoare ce depășește 0,2% din venitul din vânzări obținut pe parcursul anului precedent anului în care s-au efectuat aceste livrări, nefiind calculată T.V.A. pe livrările în cauză. Totodată, în rezultatul examinării materialelor controlului, s-a stabilit că, în cadrul inventarierii stocurilor de mărfuri la situația din 20.11.2017, s-au constatat plusuri în cantitate de 67 208 unități și lipsuri în cantitate de 355 556 unități la valoarea de bilanț de 4 454 863 lei.

213. La generalizarea rezultatelor inventarierii bunurilor la subdiviziunile entității, s-a permis compensarea reciprocă a plusurilor cu lipsuri pentru aceeași perioadă de gestiune, același gestionar, aceeași subdiviziune și la aceeași denumire, în conformitate cu prevederile pct. 82 din Regulamentul privind inventarierea, aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor nr. 60 din 29.05.2012. În viziunea organului,

fiscal intimata urma să evalueze la valoarea justă și să reflecte în contabilitate plusurile constatate în rezultatul inventarierii și să ajusteze (micșoreze) în declarația privind T.V.A. pentru perioada fiscală L/11/2017, suma T.V.A. pe valorile materiale procurate, aferentă lipsurilor de mărfuri.

214. Prin urmare, argumentele Curții de Apel Chișinău precum că intimata SC „Loial-DT” SRL a avut dreptul la trecerea în cont a T.V.A., care a fost achitată la buget, în baza facturilor fiscale de care dispune, care sunt acte valabile și au stat la baza trecerii în cont a cheltuielilor efectuate, iar Serviciul Fiscal de Stat nu a dovedit netemeinicia trecerii în cont a TVA, sunt absolut neîntemeiate, pripite și lipsite de suport juridic, în situația în care contrar prevederilor art. 22 și art. 219 din Codul administrativ în coroborare cu prevederile art. 373 din Codul de procedură civilă, instanța de apel nu a verificat circumstanțele și raporturile juridice, care au importanță pentru soluționarea justă a cauzei, care nu au fost stabilite de prima instanță, dar care au importanță pentru soluționarea cauzei, și fără a da apreciere probelor din dosar.

215. Cele nominalizate supra, denotă faptul că Curtea de Apel Chișinău în esență nu s-a expus asupra temeiniciei și legalității actelor administrative contestate, motivând decizia de admitere a acțiunii în baza unor constatări generalizate, în lipsa unui control judiciar complet.

216. În contextul enunțat, instanța de apel nu a elucidat dacă decizia autorităților fiscale de a impune societății reclamante o ajustare fiscală și sancțiuni financiare, echivalează cu o ingerință în dreptul ei de a se bucura pașnic de bunurile sale (a se vedea *Buffalo S.R.L. în lichidare v. Italia*, nr. 38746/97, § 32, 3 iulie 2003, „*Bulves*” AD v. *Bulgaria*, nr. 3991/03, § 60, 22 ianuarie 2009, și *Bežanić și Baškarad v. Croația*, nr. 16140/15 și 13322/16, § 60, 19 mai 2022).

217. Prin urmare, Curții de Apel Chișinău, revenindu-i rolul de control judiciar, nu a stabilit dacă ingerință organului fiscal a fost prevăzută de lege și dacă a existat un echilibru just între diferitele interese în litigiu (a se vedea, de exemplu, *Khodorkovskiy și Lebedev v. Rusia*, nr. 11082/06 și 13772/05, §§ 869-870, 25 iulie 2013), ținând seama în același timp de marja de apreciere largă de care se bucură Statele în materie fiscală („*Bulves*” AD, pre-citată, § 63).

218. În cauza „*Bulves*” AD (pre-citată), Înalta Curte a concluzionat, că dreptul companiei reclamante la respectarea bunurilor sale fusese încălcat. În acea cauză, Curtea a hotărât, printre altele, ținând cont de faptul că societatea reclamantă își respectase integral obligațiile de raportare a T.V.A., că ea nu a putut obține respectarea de către furnizor a obligațiilor sale fiscale și că nu a știut și nici nu ar fi putut ști despre existența unei fraude fiscale, astfel încât ea nu ar fi trebuit să sufere din cauza tuturor consecințelor provocate de abaterile comise de către

furnizor. Prin urmare, Curtea a considerat că societatea reclamantă în acea cauză avusese o sarcină specială și exorbitantă, și că nu fusese produs un echilibru just (a se vedea „*Bulves*” AD, pre-citată, §71). Această jurisprudență a fost ulterior confirmată în cauza *Euromak Metal Doo* (pre-citată, §§ 45-49) și aplicată și într-o cauză împotriva Republicii Moldova (*Edata-Trans S.R.L. v. Republica Moldova [comitet]*, nr. 55887/07, §§ 22-27, 17 martie 2020).

219. În conjunctură enunțată, permite Completului de judecată al Curții Supreme de Justiție de a rezuma că instanța de apel nu a efectuat o apreciere multiaspectuală, completă și nemijlocită a probelor administrate la materialele dosarului întru elucidarea circumstanțelor cauzei ce pot duce la emiterea unei hotărâri judecătorești întemeiate și legale, cu respectarea principiului proporționalității reglementat la art. 29 din Codul administrativ.

220. La caz, instanța de apel trebuia să indice cu suficientă claritate motivele pe care-și întemeiază decizia, iar având în vedere caracterul determinant al concluziilor sale, să precizeze noțiunile ce implică o apreciere a faptelor supuse aprecierii. Or, în situația în care instanța de judecată se abține de a da un răspuns special și explicit la cele mai importante întrebări, fără a acorda părții care a formulat acțiunea posibilitatea de a ști dacă acest mijloc de apărare a fost neglijat sau respins, acest fapt se va considera o încălcare a dreptului la un proces echitabil (*speța Hiro Balani c. Spaniei, hotărârea din 09 decembrie 1994*).

221. Actul judecătoresc trebuie să corespundă tuturor normelor de drept, să fie clar, înțeles de părțile implicate în litigiu și să răspundă în mod sigur și expres la toate cererile și obiecțiile formulate de către părți, ceea ce, la cazul dedus judecății, lipsește.

222. Din considerentele menționate și având în vedere faptul că corectarea erorii instanței de apel la judecarea cauzei în ordine de recurs nu este posibilă, Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție concluzionează de a admite recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, de a casa integral decizia din 10 mai 2022 a Curții de Apel Chișinău și de a trimite cauza spre rejudecare la Curtea de Apel Centru, în alt complet de judecată.

223. Ținând cont de rolul specific al instanței de recurs și de preeminența dreptului, este imperios, ca la reexaminarea cauzei în ordine de apel, să fie remediate neajunsurile procedurii inițiale (a se vedea cauzele *Baka vs Ungaria (Marea Cameră)*, 23 iunie 2016, parag. 117; *Zubac vs Croația (Marea Cameră)*, 5 aprilie 2018, parag. 123 – 125).

224. Astfel, la rejudecarea cauzei, instanța de apel urmează să țină cont de cele menționate și reexaminând cauza, să emită o decizie legală și întemeiată.

225. Conform art. 247, art. 248, alin .(1) lit. d) și alin. (2) din Codul administrativ,

COMPLETUL, CU UNANIMITATE DE VOTURI:

Admite recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat.

Casează integral decizia din 10 mai 2022 a Curții de Apel Chișinău, emisă în cauza de contencios administrativ, intentată la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea Comercială „Loial-DT” Societate cu Răspundere Limitată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, terți Societatea cu Răspundere Limitată „Rolplast Service”, Societatea cu Răspundere Limitată „Led House”, Societatea cu Răspundere Limitată „Fitness-Com”, Societatea cu Răspundere Limitată „Planta” și Societatea cu Răspundere Limitată „Dom Design & Co” cu privire la anularea actelor administrative individuale defavorabile, și trimite cauza spre rejudecare la Curtea de Apel Centru, în alt complet de judecată.

Decizia nu se supune niciunei căi de atac.

Președintele

Stela Procopciuc

Judecători

Diana Stănilă

Ion Malanciuc

Oxana Parfeni

Ghenadie Eremciuc