Prima instanţă: Judecătoria Chișinău, sediul Centru (Judecător Dodon Viorica)
Dosarul nr. 3a-2739/25
2-23137157-02-3a-08092025

D E C I Z I E

09 decembrie 2025 municipiul Chişinău

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ
al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ
al Curții de Apel Centru

În componența:
Preşedintelui completului, judecătorul Mîra Ghenadie
Judecătorilor Bostan Angela și Ghedrovici Nicolae
Grefier Mitcov Sofia

examinând în ședință publică, cererea de apel depusă de S.R.L. „Trans Cargo Terminal" împotriva hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 14 februarie 2025, prin care s-a respins ca neîntemeiată acțiunea depusă de S.R.L. „Trans Cargo Terminal" împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor administrative individuale defavorabile,

A C O N S T A T A T :

Obiectul și temeiurile acțiunii deduse judecății:

La 22 septembrie 2023 S.R.L. „Trans Cargo Terminal" a depus acțiune în contencios administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat, solicitând:

1) anularea parțială a deciziei nr. 517/2043 din 14 iunie 2023 emisă de Serviciul Fiscal de Stat, în partea neacceptării la deduceri a cheltuielilor de 3 694 100 lei şi calculării TVA de 3 061 111 lei;

2) anularea integrală a deciziei nr. 754/235 din 27 iulie 2023 emisă de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea contestaţiei;

3) anularea integrală a deciziei Ministerului Finanțelor nr. 04-07/781 din 23 august 2023 pe marginea contestaţiei.

În motivarea acțiunii, partea reclamantă a indicat că, în perioada 6 aprilie 2023 - 17 mai 2023, de către Direcția generală control contribuabili mari nr. 2, la sediul S.R.L. „Trans Cargo Terminal" a fost efectuat controlul fiscal total pentru perioada de activitate 1 ianuarie 2019 - 28 februarie 2023.

La 17 mai 2023 organul de control a emis Actul de control nr. 5-726088 prelungit pe blanchetele nr. 5-726089, nr. 5-726090, nr. 5-726091, nr. 5-726092, prin care a stabilit:

- încălcarea prevederilor art. 24 (10) din Codul fiscal, prin deducerea diferenței de sumă aferentă închiderii datoriei cu OOO „Trading Grup" în lipsa documentului confirmativ, în perioada fiscală A/2019, în sumă de 3 694 100 MDL;

- încălcarea art. 101 alin (1) din Codul fiscal, prin necalcularea TVA în sumă de 3 061 889 lei (38 263 889 x 8%) în perioada fiscală L/07/2019, aferentă livrării de marja (livrarea impozabilă la cota redusă 8%), efectuată în adresa OOO „Trading Grup", entitate care activează pe teritoriul Republicii Moldova (Transnistria).

Partea reclamantă a declarat dezacord asupra actului de control, argumentarea căruia a fost respinsă de autoritatea fiscală cu adoptarea deciziei nr. 517/2043 din 14 iunie 2023 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către S.R.L. „Trans Cargo Terminal", pe care acesta din urmă o consideră absolut neîntemeiată pentru ce şi a înaintat la data de 14 iulie 2023 contestaţia respectivă, care fără luarea în considerare a argumentelor expuse a fost respinsă.

Astfel, prin prezenta partea reclamantă a solicitat să fie supus controlului judecătoresc actul administrativ individual defavorabil în partea următoarelor constatări:

- de micșorare a pierderilor fiscale cu 3 694 100 lei, sumă ce constituie valoarea cheltuielilor neacceptată la deduceri, cheltuieli provenite din diferența de curs valutar în A/2019.

- de calculare a TVA în mărime de 3 061 889 lei pentru L/07/2019 pentru tranzacția de restituire a semințelor de floarea soarelui urmare a rezoluțiunii contractului de vânzare-cumpărare al acestor bunuri.

Partea reclamantă apreciază critic şi consideră motivele autorităţii fiscale expuse în decizia nr. 517/2043 din 14 iunie 2023 şi în actele administrative emise de organele superioare pe marginea contestaţiei ca fiind neîntemeiate, declarative şi ilegale, fapt ce demonstrează examinarea superficială a materialelor procedurii administrative.

Mai mult ca atât, pe lângă faptul că decizia nr. 517/2043 din 14 iunie 2023 şi în actele administrative emise de organele superioare pe marginea contestaţiei lezează grav drepturile contribuabilului garantate de legislația Republicii Moldova, aceste decizii prejudiciază S.R.L. „Trans Cargo Terminal" şi în sensul material prin micșorarea ilegală a sumelor spre deducere în perioada ulterioară care va priva contribuabilul de opțiunea legală de a le folosi pentru livrările viitoare.

De asemenea, partea reclamantă a susținut că la 9 decembrie 2018 a semnat cu agentul economic din regiunea Transnistreană OOO „Trading Grup", contractul nr. 09/12-01-TCT privind vânzarea - cumpărarea semințelor de floarea soarelui în cantitate de 7 500 000 kg, cu preţul de 268 USD/tona şi valoarea totală de 2 010 000

USD. La 10 decembrie 2018 bunurile procurate au fost predate părții reclamante prin actul de predare primire şi factura nr. 2497.

Partea reclamantă a menționat că la data recepționării bunurilor şi actelor confirmative a înregistrat în evidența sa contabilă echivalentul în MDL a valorii contractului, care conform ratei oficiale a BNM a fost de 34 569 789 MDL (curs 1 USD = 17,1989 MDL). Aplicarea acestei rate a fost condiționată de pct. 2.1. şi 2.2. din contract care stabileau că costul mărfii se determină potrivit ratei BNM la data livrării.

Partea reclamantă a precizat că în corespundere cu pct. 2.4 din contractul menționat reclamantul urma să achite marfa primită nu mai târziu de 31 martie 2019. Având în vedere că reclamantul trecea printr-o perioadă grea de deficit bănesc, nu şi-a putut onora obligația de achitare a bunurilor primite. Astfel părțile contractuale, de comun acord, au decis să rezoluționeze contractul nr. 09/12-01-TCT din 9 decembrie 2018 semnând în acest sens Acordul de reziliere din 30 iulie 2019. Pe faptul restituirii mărfii au fost eliberate: factura fiscală nr. IV4545108 din 31 iulie 2019 şi factura 1053 din 31 iulie 2019.

Partea reclamantă a indicat că urmare a înregistrării sumei contractuale de 34 569 789 MDL, fixată la data livrării mărfii şi sumei contractuale de 38 263 888,89 MDL, la data returnării mărfii a apărut diferența de curs valutar în mărime de 3 694 100 lei. Diferența de curs valutar apărută din tranzacția nominalizată în mod corect şi legal a fost dedusă în scopuri fiscale în strictă conformitate cu art. 24 alin (1) din Codul fiscal prin care, se permite deducerea cheltuielilor ordinare şi necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

Suplimentar partea reclamantă a menționat că potrivit art. 14 al Standardului național de contabilitate, diferențele de curs valutar favorabile şi nefavorabile care apar ca rezultat al recalculării la data raportării a elementelor monetare precum şi a acțiunilor evaluate la valoarea justă, se recunosc ca venituri şi cheltuieli curente şi se contabilizează în conformitate cu prevederile pct. 9 şi 10 din prezentul standard.

Prin urmare, partea reclamantă consideră că toate condiţiile legale pentru a deduce cheltuielile apărute din diferența de curs valutar au fost îndeplinite de reclamant, prezentând autorităţii fiscale toate actele confirmative necesare, iar constatarea autorităţii precum că reclamantul nu deține documente justificative este eronată de drept şi se combate cu probatoriul administrativ, în special actele juridice specificate supra.

Referitor la cea de-a doua situație care a generat constatarea de către pârât de încălcare a legislației fiscale la calcularea TVA, partea reclamantă a explicat că provine tot din cazul descris mai sus, unde autoritatea fiscală a stabilit că reclamantul urma să calculeze TVA în mărime de 3 061 889 lei pentru restituirea către persoana juridică din Transnistria OOO „Trading Grup” a semințelor de floarea

soarelui urmare a rezilierii contractului de vânzare-cumpărare nr. 09/12-01-TCT din 9 decembrie 2018.

Cu această constatare reclamantul nu este de acord, considerând-o abuzivă şi ilegală, iar autoritatea fiscală depășindu-şi dreptul discreționar acordat de legiuitor.

Reclamantul a relevat că că de fapt a avut loc o rezoluțiune a contractului de vânzare-cumpărare a 7 500 000 kg de semințe de floarea soarelui, iar reclamantul a fost obligat şi a returnat vânzătorului întreaga cantitate de marfă.

Urmare a acestei operațiuni de retur, partea reclamantă a invocat că a fost îndreptățită să nu aplice TVA reieșind din prevederile art. 98 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, potrivit căruia, valoarea impozabilă a livrării impozabile a mărfurilor, serviciilor, după livrarea sau achitarea lor, urmează a fi ajustată, cu condiția prezentării documentelor de confirmare, dacă livrarea impozabilă a fost, în totalitate sau parțial, restituită subiectului impozabil care a efectuat livrarea, în sensul declarat reclamantul a prezentat documentele de confirmare, care sunt: Acordul de reziliere din 30 iulie 2019 al contractului nr. 09/12-01-TCT din 9 decembrie 2018, factura fiscală nr. IV4545108 din 31 iulie 2019 emisă de reclamant, şi factura 1053 din 31 iulie 2019 emisă de vânzător.

Reclamantul a explicat că pârâtul consideră însă că tranzacția avută loc conform facturii fiscale nr. IV4545108 din 31 iulie 2019 (Floarea soarelui RETUR), nu reprezintă retur de marfă, dar livrare impozabilă, deoarece marfa procurată la 10 decembrie 2018 a fost vândută, iar pentru returul mărfii reclamantul a procurat marfă identică de la un alt furnizor. Cu acest considerent reclamantul nu este de acord deoarece vânzătorului i-a fost returnată aceiași cantitate de 7 500 000 kg de semințe de floarea soarelui, ce constituie obiect al contractului nr. 09/12-01-TCT din 9 decembrie 2018 şi al Acordului de reziliere din 30 iulie 2019.

Partea reclamantă a evidențiat faptul că pârâtul nu a dat apreciere corectă tipului de marfa, şi anume clasificării civile a semințelor de floarea soarelui, care în corespundere cu prevederile art. 468, 469 din Codul civil sunt clasificate ca bunuri fungibile determinate generic, adică bunuri ce sunt individualizate doar prin cântărire. Iar în corespundere cu norma art. 468 alin (1) din Codul civil, bunurile fungibile pot fi înlocuite cu altele în executarea unei obligații.

Partea reclamantă a susținut că bunurile fungibile pot fi înlocuite cu alte bunuri fungibile şi acest lucru nu afectează obligația. Această regulă este susținută şi de art. 879 din Codul civil, care determină că, dacă obiectul datorat este doar generic determinat, debitorul răspunde, atât cât este posibilă executarea din bunuri de același gen, pentru neexecutarea obligației, chiar dacă neexecutarea este justificată.

Partea reclamantă a indicat că, la caz, este relevantă şi scrisoarea Serviciului Vamal al RM nr. 20/25-19130 din 22 septembrie 2020 prin care organul vamal, instituție subordonată Ministerului Finanțelor, de rând cu Serviciul Fiscal de Stat, identifică semințele de floarea soarelui ca fiind un bun determinat generic.

Partea reclamantă a relevat că cadrul legal enunțat supra stabilește cu certitudine că semințele de floarea soarelui cumpărate de reclamant de la OOO „Trading Grup” în luna decembrie anul 2018 şi returnate vânzătorului în luna iulie anul 2019 sunt bunuri de același gen, respectiv întoarcerea acestei mărfi este o operațiune legală de restituire (retur) ce permite ajustarea valorii impozabile a livrării după restituirea mărfii subiectului impozabil care a efectuat livrarea (art. 98 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal).

Partea reclamantă a remarcat că la procurarea de la OOO „Trading Grup” a 7 500 000 kg de semințe de floarea soarelui reclamantul nu a trecut în cont TVA din livrarea dată, deoarece marfa a fost procurata şi a rămas stocată în Transnistria, adică nu a fost permutată prin punctele vamale interne. Ulterior vânzând această marfă către un terț („Trans Oil Commodities” S.R.L.), reclamantul adițional a calculat şi a declarat un TVA de 2 777 777,78 MDL, ceea ce înseamnă că statul şi-a obținut impozitul din această partidă de semințe de floarea soarelui şi respectiv bugetul de stat nu a suferit careva prejudicii.

Partea reclamantă a concluzionat că pârâtul nu a demonstrat legalitatea constatărilor sale pe care-şi bazează decizia de sancționare, respectiv dosarul administrativ nu conține un instrumentam probationis care stabilește cu precizie săvârșirea încălcărilor legislației fiscale imputate de autoritate reclamantului.

În sensul declarat, partea reclamantă a notat că autoritatea publică a emis actul administrativ individual defavorabil reclamantului, care nu poate fi confirmat de emitent, contrar art. 93 din Codul administrativ care statuează că participantul probează faptele pe care îşi întemeiază pretenția, şi care sunt atribuite exclusiv sferei sale. În contextul argumentelor expuse pe marginea temeiniciei actului administrativ individual defavorabil din speţă se atestă prezența circumstanțelor de fapt şi de drept ce produc o îndoială serioasă asupra prezumției de legalitate de care trebuie să se bucure un act administrativ.

Astfel, partea reclamantă a conchis că există suspiciuni serioase şi dubii rezonabile privind legalitatea în tot a actelor contestate şi care urmează a fi anulate.

Poziția pârâtului expusă în instanța de fond:

La 20 octombrie 2023, Serviciul Fiscal de Stat a depus referință, prin care și-a exprimat dezacordul cu acțiunea înaintată de S.R.L. „Trans Cargo Terminal” și a solicitat respingerea acesteia ca fiind neîntemeiată (f.d. 48-52).

Soluția instanței de fond:

Prin hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 14 februarie 2025, s-a respins ca fiind neîntemeiată acțiunea în contencios administrativ depusă de S.R.L. „Trans Cargo Terminal” împotriva Serviciului Fiscal de Stat, cu privire la anularea actelor administrative individuale defavorabile.

Calea de atac exercitată:

Nefiind de acord cu hotărârea primei instanțe, la 26 februarie 2025, S.R.L. „Trans Cargo Terminal” a declarat apel, solicitând casarea integrală a hotărârii

Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 14 februarie 2025, cu pronunțarea unei noi hotărâri prin care să fie admisă integral acțiunea formulată de S.R.L. „Trans Cargo Terminal”.

La 8 septembrie 2025, S.R.L. „Trans Cargo Terminal” a depus motivarea cererii de apel.

În motivarea cererii de apel, partea apelantă a indicat că instanţa a examinat superficial circumstanţele cauzei, nu a luat în consideraţie probele reclamantului, bazându-se doar pe argumentele formale ale pârâtului, fapt ce contravine prevederilor art. 239 din Codul de procedură civilă.

Partea apelantă menționat că unica concluzie a instanţei de fond inclusă în actul judecătoresc este faptul că reclamantul atât la contestaţia, cât si în cadrul examinării contestaţiei depuse, nu a prezentat careva documente pentru a demonstra contrariul celor constatate de Serviciului Fiscal de Stat, astfel prima instanță nu a apreciat probele şi argumentele aduse de reclamant, fapt pentru care consideră că hotărârea Judecătoriei Chişinău, sediul Centru din 14 februarie 2025 nu este motivată.

Partea apelantă a explicat că fondul acţiunii se întemeiază pe faptele ce demonstrează cu certitudine că în urma rezoluţiunii Contractului nr. 09/12-01-TCT de vânzare-cumpărare încheiat între apelant şi agentul economic din regiunea Transnistreană OOO „Traiding Grup” a fost înregistrată o diferenţă de curs valutar în mărime de 3 694 100 lei. Această diferenţă se datorează faptului că la data procurării (10.12.2018) obiectului contractului, şi anume 7 500 000 kg de seminţe de floarea soarelui cu preţul de 268 USD/tona şi valoarea totală de 2 010 000 USD, apelantul a înregistrat în evidenţa sa contabilă echivalentul în MDL a valorii contractului, care conform ratei oficiale a BNM a fost de 34 569 789 MDL (curs 1 USD = 17,1989 MDL). Aplicarea acestei rate a fost condiţionată de pct. 2.1. şi 2.2. din contract care stabileau că costul mărfii se determină potrivit ratei BNM la data livrării.

Ulterior, odată cu rezoluţiunea contractului la 30.07.2019 şi obligarea apelantului să retumeze vânzătorului toată marfa primită de 7 500 000 kg de seminţe de floarea soarelui cu preţul de 268 USD/tona şi valoarea totală de 2 010 000 USD, apelantul a convertit această valoare în MDL care a constituit suma de 38 263 888,89 MDL. Respectiv la data efectivă a returnării mărfii (31.07.2019) a apărut diferenţa de curs valutar în mărime de 3 694 100 lei, or,38 263 888,89 MDL minus 34 569 789 MDL rezultă suma de 3 694 100 lei. Aşadar, această diferenţă de curs valutar în mod absolut transparent şi legal a fost dedusă în scopuri fiscale în strictă conformitate cu art. 24 alin. (1) din Codul fiscal, prin care, se permite deducerea cheltuielilor ordinare şi necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal, exclusiv în cadrul activităţii de întreprinzător.

Partea apelantă a invocat că potrivit pct. 26 din Anexa nr. 1 a Regulamentului cu privire la determinarea obligaţiilor fiscale aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice şi persoanelor fizice care practică activitate de întreprinzător

aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 693/2018, cheltuielile ordinare şi necesare reprezintă cheltuielile caracteristice gestionării activităţii de întreprinzător şi cheltuielile reglementate prin acte normative în vigoare, caracteristice pentru gestionarea anumitor tipuri de activităţi de întreprinzător, în scopul desfăşurării activităţii economice şi obţinerii de venituri. În corespundere cu art. 14 al Standardului naţional de contabilitate „Diferenţe de curs valutar şi de sumă", diferenţele de curs valutar favorabile şi nefavorabile care apar ca rezultat al recalculării la data raportării a elementelor monetare precum şi a acţiunilor evaluate la valoarea justă, se recunosc ca venituri şi cheltuieli curente şi se contabilizează în conformitate cu prevederile pct. 9 şi 10 din prezentul standard. În acelaşi timp, potrivit pct. 24^1 din Regulamentul cu privire la determinarea obligaţiilor fiscale aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice şi persoanelor fizice, deducerea cheltuielilor se permite cu condiţia confirmării documentare a acestora, cu excepţia cazurilor stabilite de Codul fiscal.

Partea apelantă a susținut că justificarea documentară urmează a fi efectuată conform Legii contabilităţii şi raportării financiare nr. 287/2017, potrivit căreia document primar reprezintă confirmare documentară care justifică producerea faptelor economice sau care acordă dreptul de a le efectua (produce); certifică producerea unui eveniment (art. 3 alin. (1); faptele economice se contabilizează în temeiul documentelor primare (art. 11 alin. (i); documentele primare cu regim special se întocmesc conform formularelor tipizate şi se utilizează în cazurile înstrăinării activelor cu transmiterea dreptului de proprietate, cu excepţia valorilor mobiliare (art. 12 alin. (1) lit. a); pentru operaţiunile prevăzute la art. 12 alin. (1) din Legea menţionată care au caracter internaţional, drept documente primare pot servi documentele aplicate în practica internaţională sau cele prevăzute de contract (art. 12 alin. (3).

Partea apelantă a explicat că în condiţiile prevederilor normative expuse supra, deducerea cheltuielilor aferente operaţiunii apelantului a fost confirmată prin documentele prevăzute de contract, şi care sunt acordul de reziliere din 30.07.2019, factura fiscală nr. IV4545108 din 31.07.2019 și factura 1053 din 31.07.2019.

În această ordine de idei, partea reclamantă a invocat prevederile art. 11 alin. (1) - (4) din Legea contabilităţii şi raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017; art. 3 alin. (2) din Legea cu privire la prevederile de bază ale statutului juridic special al localităţilor din stânga Nistrului (Transnistria) nr. 173-XVI din 22.07.2005, Transnistria este parte componentă inalienabilă a Republicii Moldova şi, în limita împuternicirilor stabilite de Constituţie şi alte legi ale Republicii Moldova, soluţionează problemele date în competenţa ei.

Totodată, partea apelantă a relevat că în baza explicaţilor Ministerului Finanţelor nr. 15-09/535 din 15.10.2015, documente primare întocmite de către persoanele juridice şi fizice rezidente care se află pe teritoriul Republicii Moldova şi care nu au relaţii cu sistemul ei bugetar pentru persoanele juridice şi fizice rezidente

care se află pe teritoriul Republicii Moldova şi care au relaţii cu sistemul ei bugetar, referitor la operaţiunile economice efectuate, se recunosc ca documente primare pentru înregistrarea acestora în contabilitate.

Prin urmare, partea apelantă a precizat că diferenţa de curs valutar apărută în urma raportului economic de returnare a mărfurilor către agentul economic rezident care se află pe teritoriul Republicii Moldova şi care nu are relaţii cu sistemul ei bugetar, vor fi permise spre deducere în scopuri fiscale prin prisma art. 24 alin. (1) din Codul fiscal, fiind confirmată documentar. Sub acest aspect, consideră că concluziile şi decizia autorităţii fiscale în privinţa neacceptării la deduceri a pierderilor fiscale ale reclamantului în mărime de 3 694 100 lei este contrară prevederilor legale citate mai sus. Astfel există temei juridic de anulare a actului administrativ în partea contestată.

În ce priveşte a doua cerinţă din acţiunea apelantului/reclamant privind contestarea calculului al Taxei pe valoare adăugată în mărime de 3 061 889 lei pentru operaţiunea de restituire a seminţelor de floarea soarelui urmare a rezoluţiunii al aceluiaşi contract de vânzare-cumpărare nr. 09/12-01 din 09.12.2018, partea apelantă a menționat că că autoritatea fiscală abuziv şi în mod neîntemeiat a impus spre plată TVA pentru un fapt raport care nu se impozitează cu această taxă.

Partea apelantă a subliniat că la caz este important de luat în consideraţie natura juridică a tranzacţiei avută loc între apelant şi OOO „Trading Grup”, prin care iniţial a fost procurată marfa prin contractul nr. 09/12- 01-TCT din 09.12.2018, iar ulterior părţile au semnat acordul de reziliere din 30.07.2019, prin care au convenit să rezoluţioneze contractul cu restituirea efectivă a mărfii.

Partea reclamantă a indicat că în conformitate cu art. 916 alin. (1) din Codul civil, creditorul are dreptul la rezoluţiune dacă neexecutarea de către debitor a obligaţiei contractuale este esenţială. Potrivit art. 925 alin. (1) CC în coroborare cu art. 926 alin. (1) CC, prin efectul rezoluţiunii se sting obligaţiile nestinse rezultate din contract sau partea relevantă a acestor obligaţii. Prin efectul rezoluţiunii o parte contractantă (beneficiarul) care a primit vreo prestaţie prin executarea obligaţiilor de către cealaltă parte contractantă în temeiul contractului supus rezoluţiunii sau al tranşei contractului supusă rezoluţiunii este obligată să i-o restituie.

Aşadar, partea apelantă a precizat că la caz părţile au aplicat instituţia rezoluţiunii amiabile a contractului, efectul căreia constă în restituirea prestaţiei, adică întoarcerea a 7 500 tone companiei OOO „Trading Grup”. În această succesiune consideră inconsistentă aprecierea autorităţii fiscale a faptului că tranzacţia descrisă nu reprezintă retur de marfă, ci constituie o livrare impozabilă. Conform art. 98 lit. b) din Codul fiscal, valoarea impozabilă a livrării impozabile a mărfurilor, serviciilor, după livrarea sau achitarea lor, urmează a fi ajustată, cu condiţia prezentării documentelor de confirmare, dacă livrarea impozabilă a fost, în totalitate sau parţial, restituită subiectului impozabil care a efectuat livrarea

Astfel, partea reclamantă a menționat că documentarea ajustării bazei impozabile pe faptul returului de marfa în conformitate cu art. 117 alin. (12) din Codul fiscal, se va efectua prin emiterea facturii fiscale de către furnizor cu semnul (minus), iar de către cumpărător, în temeiul prevederilor pct. 15 subpct. 5) al Instrucţiunii privind completarea formularului tipizat de document primar cu regim special „Factura fiscală”, aprobată prin Ordinul Ministerului Finanţelor nr. 118 din 28.08.2017, prin emiterea facturii fiscale. Totodată, potrivit bazei generalizate a practicii fiscale a SFS, factura fiscală emisă de cumpărător pe faptul returului nu generează obligaţii de aplicare a TVA, fiind necesară înscrierea în rândul 7 „Redirijări” a menţiunii „Non livrare”.

Prin urmare, partea apelantă a concluzionat că a respectat prevederile legislaţiei, fapt confirmat prin factura fiscală nr. IV4545108 din 31.07.2019, unde la rândul 7 „Redirijări” a consemnat menţiunea de „NON LIVR”. Respectiv, returul de marfă a fost documentat corespunzător şi nu generează calculul Taxei pe valoare adăugată.

Poziția intimatului pe marginea apelului:

La 25 septembrie 2025, Serviciului Fiscal de Stat a depus referință asupra cererii de apel, prin care a solicitat respingerea apelului ca fiind neîntemeiat, cu menținerea hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 14 februarie 2025.

Admisibilitatea apelului:

Potrivit fișei de repartizare a dosarului, la 8 septembrie 2025, prin intermediul Programului Integrat de Gestionare a Dosarelor, cauza de contencios administrativ a fost repartizată spre examinare în ordine de apel, în mod automat-aleatoriu judecătorului raportor Mîra Ghenadie.

În conformitate cu prevederile art. 236 alin. (1) din Codul administrativ, „*instanţa de apel examinează din oficiu admisibilitatea apelului*”.

Potrivit art. 232 alin. (1) din Codul administrativ, „*apelul se depune la instanţa de judecată care a emis hotărârea contestată în termen de 30 de zile de la pronunţarea dispozitivului hotărârii, dacă legea nu stabileşte un termen mai mic. Instanţa de judecată care a emis hotărârea contestată transmite neîntârziat apelul împreună cu dosarul judiciar, după motivarea hotărârii, instanţei de apel*”.

Din materialele cauzei rezultă că dispozitivul hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Centru, a fost pronunțat public la data de 14 februarie 2025, iar cererea de apel a fost depusă 26 februarie 2025. Prin urmare, Completul judiciar constată că apelul a fost declarat în termenul legal.

Conform art. 232 alin. (2) din Codul administrativ, „*motivarea apelului se prezintă la instanţa de apel în termen de 30 de zile de la data notificării hotărârii motivate. Dacă se depune împreună cu apelul, motivarea apelului se depune la instanţa de judecată care a emis hotărârea contestată*”.

În speță, hotărârea motivată a Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 14 februarie 2025 a fost notificată părții apelante la 28 august 2025 (f.d. 106), iar

motivarea apelului a fost depusă la 8 septembrie 2025, respectiv în termenul prevăzut la art. 232 alin. (2) din Codul administrativ.

Totodată, se constată că partea apelantă a prezentat dovada achitării taxei de timbru în sumă de 200 de lei, în conformitate cu prevederile art. 2 din Legea taxei de stat nr. 213 din 31 iulie 2023.

Astfel, în temeiul prevederilor art. 232, 233, 236 și 241 din Codul administrativ, Completul specializat în materie de contencios administrativ concluzionează despre întrunirea condițiilor de admisibilitate a cererii de apel, motiv pentru care se purcede la examinarea apelului în fond.

Argumentele părților în cadrul judecării apelului:

În cadrul ședinței de judecată în fața instanței de apel, reprezentantul apelantului S.R.L. „Trans Cargo Terminal", fiind legal citat, nu s-a prezentat, însă prin cererea depusă la 8 decembrie 2025, a solicitat examinarea cauzei în lipsa sa, astfel, Completul judiciar, conducându-se de prevederile art. 239 alin. (2) din Codul administrativ, a dispus examinarea cauzei în lipsa părții apelante, care a fost citat legal cu privire la timpul și locul examinării cauzei.

În cadrul ședinței de judecată, reprezentantul intimatului, Serviciul Fiscal de Stat, Estrati Gheorghe, a pledat pentru respingerea cererii de apel și menținerea hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 14 februarie 2025.

Aprecierea instanței de apel:

Subsumând punctul de vedere al participanților, normele procesuale și starea de fapt constatată în privința cererii de apel, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții de Apel Centru conchide că apelul este admisibil pentru examinare, dar neîntemeiat, motiv pentru care se impune respingerea cererii de apel, din următoarele considerente.

În conformitate cu art. 240 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, „*examinând cererea de apel, instanța de apel adoptă una dintre următoarele decizii: respinge apelul*".

Potrivit art. 219 alin. (1) și (3) din Codul administrativ, „*instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți. Instanța de judecată nu are dreptul să depășească limitele pretențiilor din acțiune, însă, totodată, nu este legată de textul cererilor formulate de participanții la proces*".

În acord cu prevederile art. 225 alin. (1) - (2) din Codul administrativ, „*instanța de judecată nu este competentă să se pronunțe asupra oportunității unui act administrativ. 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".

Conform jurisprudenței CtEDO instanța de apel, potrivit regulilor unui proces echitabil pornind de la aprecierea rolului determinant al concluziilor sale, are obligația să examineze efectiv problemele esențiale care îi sunt supuse aprecierii şi să nu se limiteze doar la însuşirea motivelor și concluziilor date de instanţa inferioară (*HirroBalani v. Spaniei*, nr.18064/91 din 09.12.1994 §27; *Georgiadis v. Greciei* nr.21522/93 din 29.05.1997 §43).

Potrivit recomandărilor avizului nr. 11 din 2008 al Consiliului Consultativ al Judecătorilor Europeni (CCJE) în atenţia Comitetului de Miniştri al Consiliului Europei privind calitatea hotărârilor judecătoreşti, o motivaţie şi o analiză clară sunt cerinţele fundamentale ale hotărârilor judecătoreşti şi un aspect important al dreptului la un proces echitabil. Pentru a răspunde cerinţelor procesului echitabil, motivarea ar trebui să evidenţieze, că judecătorul a examinat cu adevărat chestiunile esenţiale ce iau fost prezentate.

Instanţa de apel menționează că art. 6 din Convenţia Europeană a Drepturilor Omului garantează dreptul justiţiabilului la o hotărâre motivată sub aspectul instituirii obligaţiei instanţelor de judecată de a-şi argumenta hotărârile adoptate din perspectiva unei analize ample a circumstanţelor cauzei. Îndatorirea de a motiva coerent şi unitar hotărârea sub aspectul tuturor cererilor, fără a exista contradicţii între motivare şi dispozitiv, constituie o garanţie pentru justiţiabili, în faţa eventualului arbitrariu judecătoresc, fiind singurul mijloc prin care se dă posibilitatea de a putea exercita un eficient control judiciar.

În opinia Completului judiciar, prima instanţă a ţinut cont de aceste deziderate şi a adoptat o hotărâre bazată pe materialul probator administrat și legislația în vigoare, asigurându-se că toate aspectele relevante au fost analizate cu rigurozitate.

Pe parcursul judecării cauzei s-a constatat că, în temeiul deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-144985/29 din 29 martie 2023, Serviciul Fiscal de Stat a efectuat la S.C. „Trans Cargo Terminal" S.R.L. control fiscal la fața locului, prin metoda verificării totale, pentru perioada de activitate 1 ianuarie 2019 – 28 februarie 2023. Controlul fiscal s-a desfășurat în perioada 6 aprilie 2023 – 17 mai 2023, la sediul contribuabilului din mun. Chișinău, str. Lev Tolstoi nr. 27, cu acordul administratorului societății, Mihail Redchin.

În rezultatul controlului fiscal, la 17 mai 2023, a fost întocmit actul de control fiscal nr. 5-726088, prelungit pe blanchetele nr. 5-726089, nr. 5-726090, nr. 5-726091 și nr. 5-726092, care a fost comunicat contribuabilului în aceeași zi.

Nefiind de acord cu constatările actului de control, la 31 mai 2023, S.C. „Trans Cargo Terminal" S.R.L. a depus dezacord asupra actului de control fiscal.

Prin citația seria C nr. 150878 din 18 mai 2023, Serviciul Fiscal de Stat a invitat contribuabilul pentru data de 14 iunie 2023 la examinarea cazului de încălcare a legislației.

În urma examinării actului de control fiscal și a dezacordului depus de contribuabil, la 14 iunie 2023, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 517/2043 asupra cazului de încălcare a legislației, prin care a calculat suplimentar obligații fiscale în sumă totală de 190 233 lei, inclusiv impozite și taxe în sumă de 50 210 lei, majorări de întârziere în sumă de 11 848 lei și amenzi în sumă de 128 175 lei, fiind, totodată, micșorate pierderile fiscale și suma TVA spre deducere în perioada ulterioară.

Nefiind de acord cu decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 517/2043 din 14 iunie 2023, S.C. „Trans Cargo Terminal" S.R.L., la 18 iulie 2023, a depus contestație la Serviciul Fiscal de Stat, solicitând anularea acesteia.

În urma examinării contestației, la 27 iulie 2023, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 754/235, prin care contestația a fost respinsă și a fost menținută decizia nr. 517/2043 din 14 iunie 2023.

Ulterior, în conformitate cu prevederile art. 168 alin. (1) din Codul administrativ, dosarul a fost remis Ministerului Finanțelor pentru emiterea deciziei definitive asupra contestației.

La 23 august 2023, Ministerul Finanțelor a emis decizia nr. 04-07/781, prin care a fost menținută soluția adoptată de Serviciul Fiscal de Stat.

Nefiind de acord cu actele administrative emise de autoritatea fiscală și cu soluția adoptată în procedura prealabilă, la 22 septembrie 2023, S.C. „Trans Cargo Terminal" S.R.L. s-a adresat instanței de judecată cu prezenta acțiune în contencios administrativ, solicitând anularea parțială a deciziei nr. 517/2043 din 14 iunie 2023, anularea deciziei nr. 754/235 din 27 iulie 2023 și anularea actului administrativ al Ministerului Finanțelor nr. 04-07/781 din 23 august 2023.

Prima instanță, fiind învestită cu judecarea prezentei cauze, a ajuns la concluzia netemeiniciei acţiunii şi a respins-o integral.

Completul specializat în examinarea cauzelor de contencios administrativ al Curţii de Apel Centru, analizând legalitatea hotărârii pronunţate în raport cu prevederile art. 225 din Codul administrativ, art. 239 - 241 din Codul de procedură civilă, constată că aceasta urmează a fi menţinută, or, instanţa de fond, corect a elucidat şi constatat circumstanţele cauzei, a verificat şi apreciat obiectiv, probele prezente la materialele cauzei, stabilind corect circumstanțele de fapt și aplicând corect legislația pertinentă ce guvernează raportul litigios.

Admisibilitatea acțiunii.

Conform art. 207 alin. (1) din Codul administrativ, „*instanța verifică din oficiu dacă sunt întrunite condițiile pentru admisibilitatea unei acțiuni în contenciosul administrativ. Dacă este inadmisibilă, acțiunea în contencios administrativ se declară ca atare prin încheiere judecătorească susceptibilă de recurs*".

În conformitate cu art. 3 din Codul administrativ, „*legislația administrativă are drept scop reglementarea procedurii de înfăptuire a activității administrative şi a controlului judecătoresc asupra acesteia, în vederea asigurării respectării*

drepturilor şi a libertăţilor prevăzute de lege ale persoanelor fizice şi juridice, ţinându-se cont de interesul public şi de regulile statului de drept".

Articolul 5 din Codul administrativ, prevede că „*activitatea administrativă reprezintă totalitatea actelor administrative individuale şi normative, a contractelor administrative, a actelor reale, precum şi a operaţiunilor administrative realizate de autorităţile publice în regim de putere publică, prin care se organizează aplicarea legii şi se aplică nemijlocit legea*".

Potrivit art. 20 din Codul administrativ, „*dacă printr-o activitate administrativă se încalcă un drept legitim sau o libertate stabilită prin lege, acest drept poate fi revendicat printr-o acţiune în contencios administrativ, cu privire la care decid instanţele de judecată competente pentru examinarea procedurii de contencios administrativ, conform prezentului cod*".

Conform art. 206 alin.(1) lit. a) din Codul administrativ, „*o acţiune în contencios administrativ poate fi depusă pentru: a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acţiune în contestare)*".

Din punct de vedere a felului acțiunii în contencios administrativ, reieșind din cerințele formulate, Completul de judecată apreciază că acțiunea înaintată de reclamantul S.R.L. „Trans Cargo Terminal" reprezintă o acțiune în contestare în conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) lit. a), coroborate cu art. 224 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ.

Potrivit art. 191 alin. (1) din Codul administrativ, „*cu excepţia cazurilor prevăzute la alin.(2) şi (3), judecătoriile soluţionează în fond toate acţiunile în contencios administrativ*".

În acord cu prevederile art. 196 alin. (1) din Codul administrativ, „*acţiunea în contencios administrativ se depune la instanţa de judecată în a cărei rază teritorială îşi are sediul autoritatea publică care a desfăşurat activitatea administrativă contestată, daca legea nu prevede altfel*".

Astfel, ținând cont de obiectul acțiunii și având în vedere prevederile art. 191 alin. (1) din Codul administrativ, examinarea prezentei cauze ține de competența Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, ulterior Judecătoriei Chișinău, sediul Centru, or, obiectul acesteia nu se regăsește în excepțiile de la alin. (2) și (3) a art. 191 din Codul administrativ.

Prin urmare, acțiunea în contencios administrativ a fost înaintată de S.R.L. „Trans Cargo Terminal", cu respectarea competenței jurisdicționale materiale și teritoriale.

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

Articolul 11 alin. (1) lit. a) și (2) din Codul administrativ, prescrie că „*actele administrative individuale pot fi: a) acte defavorabile - actele care impun destinatarilor lor obligaţii, sancţiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care resping, în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat. Destinatarul unui act administrativ individual este doar persoana către care actul administrativ se îndreaptă. Terţii, ale căror drepturi sunt afectate de actul administrativ individual, nu sunt destinatarii acestuia*”.

La caz, instanța de apel reține că decizia nr. 517/2043 din 14 iunie 2023 emisă de Serviciul Fiscal de Stat, decizia nr. 754/235 din 27 iulie 2023 emisă de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea contestaţiei, precum și decizia Ministerului Finanțelor nr. 04-07/781 din 23 august 2023, au natura juridică a unor acte administrative individuale, emise în vederea reglementării unui caz concret în sfera dreptului public, cu scopul de a produce efecte juridice externe.

În sensul dispozițiilor art. 10 și art. 11 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, aceste acte se califică drept acte administrative individuale defavorabile, întrucât prin emiterea lor reclamantului S.R.L. „Trans Cargo Terminal” i-au fost impuse obligații fiscale suplimentare, au fost diminuate pierderile fiscale și suma TVA spre deducere în perioada ulterioară. Totodată, actele contestate prevăd aplicarea unor sancțiuni de natură fiscală, respectiv amenzi și avertismente, pentru încălcări ale legislației fiscale.

Conform art. 53 alin.(1) din Constituție, „*persoana vătămată într-un drept al său de o autoritate publică, printr- un act administrativ sau prin nesoluţionarea în termenul legal a unei cereri, este îndreptăţită să obţină recunoaşterea dreptului pretins, anularea actului şi repararea pagubei*”.

În conformitate cu art. 17 din Codul administrativ, „*drept vătămat este orice drept sau libertate stabilit/stabilită de lege căruia/căreia i se aduce atingere prin activitate administrativă*”.

În accepţiunea art. 39 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, „*controlul judecătoresc al activităţii administrative este garantat şi nu poate fi îngrădit. Orice persoană care revendică un drept vătămat de către o autoritate publică în sensul art. 17 sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri se poate adresa instanței de judecată competente*”.

Potrivit art. 189 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, „*orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorităţi publice poate înainta o acţiune în contencios administrativ. O acţiune în contencios administrativ poate fi înaintată şi atunci când autoritatea publică nu a soluţionat în termen legal o cerere*”.

Prin urmare, în sensul Legii revendicarea dreptului trebuie să se deducă din susținerile formulate prin cererea de chemare în judecată, în conținutul căreia urmează a fi arătată vătămarea dreptului personal, deoarece expresiile utilizate în textul art. 17, 39 și 189 din Codul administrativ de „*drept vătămat*” și de „*încălcarea*

unui drept al său” se referă la drepturi subiective concrete, fiind excluse așa numitele drepturi prin ricoșeu, ipotetice, iluzorii sau virtuale, precum și acțiunile populare (*actio popularis*).

În speţă, se atestă că aceste condiţionalităţi au fost respectate de către S.R.L. „Trans Cargo Terminal”, care a invocat vătămarea dreptului propriu în motivele de fapt și de drept ale cererii de chemare în judecată, ce constituie în sine un drept subiectiv concret, astfel încât este evidentă revendicarea încălcării drepturilor sale prin activitate administrativă conform art. 20, 39 și 189 alin. (1) din Codul administrativ.

Completul judiciar relevă că reclamantul are dreptul la înaintarea acțiunii în contencios administrativ ori de câte ori se deduce la o examinare *prima facie* - circumstanțele din cererea sa, acte, dosar administrativ etc., probabilitatea (posibilitatea) lezării unui drept al său prin actul administrativ individual contestat. Probabilitatea că dreptul subiectiv ar putea fi vătămat este prezumată de fiecare dată când o persoană este destinatar (art. 11 alin. (2) enunțul 1 din Codul administrativ) al actului administrativ individual defavorabil sau este terț.

În speță, reclamantul S.R.L. „Trans Cargo Terminal” este destinatarul actelor contestate.

Astfel, Completul judiciar reține că, prin acțiunea depusă, S.R.L. „Trans Cargo Terminal” a revendicat apărarea pe calea controlului judecătoresc a unui drept în sensul art. 17 din Codul administrativ. Corespunzător, condiția revendicării unui drept legitim și în conformitate cu art. 39 din Codul administrativ este întrunită.

Conform art. 19 din Codul administrativ, „*cererea prealabilă este instituţia care oferă o cale de soluţionare prejudiciară a litigiilor administrative*”.

În conformitate cu art. 162 din Codul administrativ, „*(1) Procedura prealabilă urmăreşte scopul de a verifica legalitatea actelor administrative individuale. (2) Dacă autoritatea publică nu soluţionează petiţia în termenele prevăzute de prezentul cod, persoana afectată este în drept să depună cerere prealabilă. (3) Cererea prealabilă poate fi îndreptată spre: a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual ilegal sau nul; b) emiterea unui act administrativ individual*”.

Conform art. 164 alin. (1) din Codul administrativ, „*cererea prealabilă se depune în scris la autoritatea publică emitentă*”.

Potrivit art. 165 alin. (1) din Codul administrativ, „*(1) Cererea prealabilă se depune în termen de 30 de zile de la comunicarea sau notificarea actului administrativ individual ori a respingerii petiţiei. Dacă autoritatea publică nu soluţionează cererea în termenul prevăzut de prezentul cod, cererea prealabilă poate fi depusă în decursul unui an de la expirarea termenului*”.

În conformitate cu prevederile art. 167 alin. (1) -(3) din Codul administrativ, „*dacă consideră cererea prealabilă ca fiind admisibilă şi întemeiată, autoritatea publică emitentă anulează în tot sau în parte actul administativ individual contestat*

sau emite actul administrativ individual solicitat. Dacă respinge în tot sau în parte cerearea prealabilă ca fiind inadmisibilă sau neîntemeiată, autoritatea publică emitentă transmite dosarul administrativ cu toate actele autorităţii publice ierahic superioare. Autoritatea publică emitentă soluţionează cererea prealabilă în termen de 15 zile calendaristice. Prevederile art. 60 alin. (2) -(5) se aplică corespunzător".

Potrivit art. 168 din Codul administrativ, „*(1) Dacă autoritatea publică emitentă a respins în tot cererea prealabilă, decizia definitivă cu privire la cererea prealabilă este luată de autoritatea publică ierarhic superioară. Dacă autoritatea publică emitentă a respins în parte cererea prealabilă, autoritatea publică ierarhic superioară soluţionează doar partea respinsă a cererii prealabile. (2) Dacă este necesară investigarea circumstanţelor, autoritatea publică ierarhic superioară poate efectua ea însăşi aceste investigaţii sau poate împuternici autoritatea emitentă să le efectueze. (3) Soluţionând cererea prealabilă, autoritatea publică ierarhic superioară poate decide în sensul agravării situaţiei participantului care a depus cererea prealabilă (reformatio in pejus), dacă legea nu prevede expres altfel*".

Conform art. 208 alin. (1) din Codul administrativ, „*(1) până la înaintarea acţiunii în contencios administrativ se va respecta procedura prealabilă, cu excepţiile prevăzute de lege*".

Potrivit art. 267 alin. (1) din Codul fiscal (în vigoare la data emiterii actului administrativ contestat), „*(1) Decizia Serviciului Fiscal de Stat sau acţiunea funcţionarului fiscal poate fi contestată numai de persoana vizată în decizie sau împotriva căreia a fost întreprinsă acţiunea ori de reprezentantul ei, în modul stabilit de prezentul cod*".

După cum rezultă din materialele cauzei elucidate anterior, urmează că, până la înaintarea acţiunii în contencios administrativ, reclamantul a respectat procedura prealabilă.

În speță, Completul judiciar reține că, nefiind de acord cu decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 517/2043 din 14 iunie 2023, S.C. „Trans Cargo Terminal" S.R.L., la 18 iulie 2023, a depus contestație la Serviciul Fiscal de Stat, solicitând anularea acesteia.

În urma examinării contestației, la 27 iulie 2023, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 754/235, prin care contestația a fost respinsă și a fost menținută decizia nr. 517/2043 din 14 iunie 2023.

Ulterior, în conformitate cu prevederile art. 168 alin. (1) din Codul administrativ, dosarul a fost remis Ministerului Finanțelor pentru emiterea deciziei definitive asupra contestației.

La 23 august 2023, Ministerul Finanțelor a emis decizia nr. 04-07/781, prin care a fost menținută soluția adoptată de Serviciul Fiscal de Stat.

În acelaşi timp, art. 209 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, stipulează că, „*acţiunea în contestare şi acţiunea în obligare se înaintează în decurs de 30 de zile, dacă legea nu prevede altfel. Acest termen începe să curgă de la: a) data*

comunicării sau notificării deciziei cu privire la cererea prealabilă sau data expirării termenului prevăzut de prezentul cod pentru soluţionarea acesteia".

Acțiunea în contencios administrativ a fost depusă la 22 septembrie 2023.

Astfel, coroborând prevederile normelor legale citate anterior, cu circumstanțele de fapt ale cauzei, Completul judiciar statuează că, reclamantul S.C. „Trans Cargo Terminal" S.R.L. este subiect de sesizare a instanței de contencios administrativ, a respectat procedura de adresare în instanța de judecată, precum și termenul de depunere a acțiunii în instanța de judecată, iar acțiunea depusă nu este exceptată de la controlul judiciar, prin urmare motive de inadmisibilitate a acțiunii în conformitate cu prevederile art. 207 alin. (2) din Codul administrativ, la caz nu sunt, din care considerente, instanța de fond corect a conchis asupra întrunirii condițiilor de admisibilitate a acțiunii.

Cu referire la fondul acțiunii.

Potrivit art. 224 alin. (1) lit. a) și f) din Codul administrativ, „*examinând acțiunea în contencios administrativ în fond, instanța de judecată adoptă una dintre următoarele hotărâri: a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acțiune în contestare);* ***f) respinge acţiunea ca fiind neîntemeiată, dacă nu sunt îndeplinite condiţiile de adoptare a unei hotărîri prevăzute la lit.a)–e)***".

Conform art. 93 alin. (1) din Codul administrativ, „*fiecare participant probează faptele pe care îşi întemeiază pretenţia*".

La acest capitol se reține și dispozițiile art. 22 alin. (1), coroborat cu art. 219 alin. (1) din Codul administrativ, care stipulează 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*".

În cele ce succed, Completul judiciar reiterează că, reclamantul S.C. „Trans Cargo Terminal" S.R.L. înaintând prezenta acțiune în contencios administrativ, a solicitat:

1) anularea parțială a deciziei nr. 517/2043 din 14 iunie 2023 emisă de Serviciul Fiscal de Stat, în partea neacceptării la deduceri a cheltuielilor de 3 694 100 lei şi calculării TVA de 3 061 111 lei;

2) anularea integrală a deciziei nr. 754/235 din 27 iulie 2023 emisă de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea contestaţiei;

3) anularea integrală a deciziei Ministerului Finanțelor nr. 04-07/781 din 23 august 2023 pe marginea contestaţiei.

Cu raportare la speța în cauză, Completul specializat în examinarea cauzelor de contencios administrativ al Curții de Apel Centru reține că, potrivit art. 24 alin. (1) și (10) din Codul fiscal (în redacția aplicabilă perioadelor fiscale examinate), „*(1) Se permite deducerea cheltuielilor ordinare şi necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activităţii de întreprinzător. (10) Se permite deducerea cheltuielilor ordinare şi necesare*

suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, neconfirmate documentar, în mărime de 0,2% din venitul impozabil".

Potrivit art.101 alin. (1) din Codul fiscal „*Subiecții impozabili stipulați la art. 94 lit. a), c), e) și f) sunt obligați să declare, conform art. 115, și să achite la buget pentru fiecare perioadă fiscală, stabilită conform art. 114, suma TVA, care se determină ca diferență dintre sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate de către cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate lor, inclusiv sumele TVA calculate pentru serviciile de import, și sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, serviciilor (inclusiv TVA la valorile materiale importate), precum și sumele TVA calculate pentru serviciile de import, folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător în perioada fiscală respectivă, ținându-se cont de dreptul de deducere conform art. 102*".

În conformitate cu art. 108 alin. (1) și (2) din Codul fiscal „*(1) Data calculării obligaţiei fiscale privind T.V.A. este data livrării. Data livrării se consideră data predării mărfurilor, prestării serviciilor, cu excepţia cazurilor stipulate la alin.(5)–(8). (2) Pentru mărfuri, data livrării se consideră data predării (transmiterii) mărfurilor cumpărătorului (beneficiarului) sau dacă mărfurile sînt transportate, data livrării se consideră data la care începe transportarea, cu excepţia mărfurilor de export pentru care data livrării se consideră data scoaterii lor de pe teritoriul Republicii Moldova*".

Conform art. 133 alin. (2) pct. 14 din Codul fiscal „*(2) În realizarea funcţiilor sale, Serviciul Fiscal de Stat are următoarele atribuţii în domeniul administrării fiscale: 14) efectuează controlul fiscal, examinează cazurile de încălcare fiscală, aplică sancţiuni fiscale şi emite acte administrative în scopul aplicării prezentului cod*".

În conformitate cu art. 214 alin. (1) – (3) din Codul fiscal „*(1) Controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislaţia fiscală într-o anumită perioadă sau în câteva perioade fiscale. (2) Controlul fiscal este exercitat de Serviciul Fiscal de Stat şi/sau de un alt organ cu atribuţii de administrare fiscală, în limitele competenţei acestora, la faţa locului şi/sau la oficiul acestora. (3) Procedura controlului fiscal constă într-un ansamblu de metode şi operaţiuni de organizare şi desfăşurare a controlului, precum şi de valorificare a rezultatelor lui. Controlul fiscal la faţa locului şi/sau la oficiul organului, prevăzut la alin.(2), poate fi organizat şi efectuat prin următoarele metode şi operaţiuni: verificarea faptică, verificarea documentară, verificarea totală, verificarea parţială, verificarea tematică, verificarea operativă, verificarea prin contrapunere. Metodele şi operaţiunile concrete utilizate la organizarea şi exercitarea controlului fiscal sînt determinate, în baza prezentului cod, în instrucţiunile cu caracter intern ale Serviciului Fiscal de Stat*".

Potrivit art. 216 alin. (1) – (6) din Codul fiscal „*(1) Controlul fiscal la faţa locului are drept scop verificarea respectării legislaţiei fiscale de contribuabil sau de o altă persoană supusă controlului, care se efectuează la locurile aflării acestora de către funcţionarii fiscali sau de persoane cu funcţie de răspundere ale altor organe cu atribuţii de administrare fiscală. În cazul în care contribuabilul sau o altă persoană supusă controlului nu dispune de sediu sau de oficiu ori sediul lui se află la domiciliu, în alte cazuri cînd nu există condiţii adecvate de lucru, controlul fiscal menţionat se efectuează la oficiul organului care exercită controlul fiscal, cu respectarea tuturor prevederilor art.145 alin.(2)-(6), inclusiv cu întocmirea obligatorie a unui act de ridicare de la contribuabil a documentelor necesare. (2) Controlul fiscal la faţa locului poate fi efectuat numai în temeiul unei decizii scrise a conducerii organului care exercită controlul. Necesitatea efectuării verificării prin contrapunere la unele persoane cu care contribuabilul supus controlului are sau a avut raporturi economice şi financiare, pentru a se constata autenticitatea acestora, se determină, de sine stătător, de către funcţionarul fiscal sau altă persoană cu funcţie de răspundere care efectuează controlul. (3) Controlul fiscal la faţa locului referitor la un contribuabil poate cuprinde atît unul, cît şi mai multe tipuri de impozite şi taxe. În cursul unui an calendaristic se admite efectuarea unui singur control fiscal la faţa locului pe unele şi aceleaşi tipuri de impozite şi taxe pentru una şi aceeaşi perioadă fiscală. Această restricţie nu se extinde asupra cazurilor cînd controlul fiscal la faţa locului se efectuează în legătură cu reorganizarea sau lichidarea contribuabilului; cînd după efectuarea controlului se depistează semne de încălcări fiscale; cînd acesta este o verificare prin contrapunere; cînd controlul ţine de activitatea posturilor fiscale; cînd controlul se efectuează în legătură cu auditul activităţii Serviciului Fiscal de Stat de către organul ierarhic superior; cînd necesitatea controlului a apărut în urma examinării cazului cu privire la încălcarea fiscală sau în urma examinării contestaţiei. (4) Durata unui control fiscal la faţa locului nu trebuie să depăşească două luni calendaristice. În cazuri excepţionale, conducerea organului care exercită controlul fiscal poate să decidă prelungirea duratei în cauză cu cel mult 3 luni calendaristice sau să suspende controlul. Perioada suspendării controlului şi prezentării documentelor nu se include în durata efectuării controlului, ultima fiind calculată din ziua începerii lui pînă la ziua semnării actului respectiv, inclusiv. (5) La finalizarea controlului fiscal la faţa locului, se întocmeşte un act de control fiscal. La posturile fiscale, actul de control fiscal se va întocmi numai în caz de depistare a încălcării legislaţiei fiscale. În cazul depistării vreunei încălcări fiscale, organul care exercită controlul ia decizia corespunzătoare. Prin derogare de la prevederile prezentului alineat, dacă încălcarea fiscală se depistează de către serviciul de colectare a impozitelor şi taxelor locale, decizia respectivă se emite de Serviciul Fiscal de Stat, cu respectarea prevederilor de la art.159 alin. (2). (6) Actul de control fiscal este un document întocmit de funcţionarul fiscal sau altă persoană cu funcţie de răspundere a organului care exercită controlul, în care se consemnează rezultatele*

controlului fiscal. În act se va descrie obiectiv, clar şi exact încălcarea legislaţiei fiscale şi/sau a modului de evidenţă a obiectelor impunerii, cu referire la documentele de evidenţă respective şi la alte materiale, indicîndu-se actele normative încălcate. În act va fi reflectată fiecare perioadă fiscală în parte, specificîndu-se încălcările fiscale depistate în ea".

Conform art. 219 din Codul fiscal „*(1) Verificarea totală se aplică în cazul controlului fiscal la faţa locului asupra tuturor actelor şi operaţiunilor de determinare a obiectelor (bazei) impozabile şi de stingere a obligaţiilor fiscale în perioada de după ultimul control fiscal. (2) Verificarea totală este una documentară şi, în acelaşi timp, faptică a modului în care contribuabilul execută legislaţia fiscală*".

Potrivit art. 241 din Codul fiscal „*(1) Cauzele privind încălcările fiscale sunt examinate de către Serviciul Fiscal de Stat. (2) Sunt în drept să examineze cauzele privind încălcările fiscale şi să aplice sancţiuni fiscale, în numele autorităţilor abilitate, conducerea Serviciului Fiscal de Stat*".

În conformitate cu art. 260 alin. (1) din Codul fiscal „*Nerespectarea modului de întocmire şi de prezentare a dării de seamă fiscale se sancţionează cu o amendă de la 200 la 400 de lei pentru fiecare dare de seamă fiscală, dar nu mai mult de 2000 de lei pentru toate dările de seamă fiscale, aplicată contribuabililor specificaţi la art.232 lit.b), şi cu amendă de la 500 la 1000 de lei pentru fiecare dare de seamă fiscală, dar nu mai mult de 10000 de lei pentru toate dările de seamă fiscale, aplicată contribuabililor specificaţi la art.232 lit.a) şi c)*".

Potrivit art. 261 alin. (4) din Codul fiscal „*Diminuarea impozitelor, a taxelor, a primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală şi a contribuţiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, stabilite în cotă procentuală, prin prezentarea către Serviciul Fiscal de Stat a unei dări de seamă fiscale cu informaţii sau date neveridice se sancţionează cu amendă de la 20% la 30% din suma diminuată*".

La caz, Completul judiciar constată că litigiul dedus judecății a fost determinat de rezultatele controlului fiscal efectuat de Serviciul Fiscal de Stat la S.C. „Trans Cargo Terminal" S.R.L., în urma căruia autoritatea fiscală a constatat existența unor încălcări ale legislației fiscale, consemnate în actul de control fiscal nr. 5-726088 din 17 mai 2023 și valorificate prin emiterea deciziei nr. 517/2043 din 14 iunie 2023 asupra cazului de încălcare a legislației.

Din materialele cauzei rezultă că, prin decizia menționată, în partea contestată de reclamant, Serviciul Fiscal de Stat a reținut că contrar prevederilor art. 24 alin. (10) din Codul fiscal contribuabilul a dedus diferența de sumă aferentă închiderii datoriei cu OOO „Trading Grup" în lipsa documentului confirmativ, în perioada fiscală A/2019 în sumă de 3 694 100 lei. Totodată, Serviciul Fiscal de Stat a indicat că suma respectivă a fost calificată în mod neîntemeiat de contribuabil drept pierderi rezultate din diferența de curs valutar și nu a demonstrat necesitatea acestor cheltuieli în cadrul

activității de întreprinzător, nefiind întrunite condițiile pentru recunoașterea deductibilității fiscale.

Deasemenea, autoritatea fiscală a stabilit că contrar art. 93 pct. 3 și 6, art 101 alin. (1) și art. 108 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, contribuabilul nu a calculat și nu a declarat TVA în sumă de 3 061 111 lei (38 263 889 lei x 8%) în perioada fiscală L/07/2019, aferentă livrării de marfa (seminţe de floarea soarelui -livrare impozabilă cu TVA la cota redusă 8%), efectuată în adresa OOO „Trading Grup", entitate care activează pe teritoriul Republicii Moldova (or. Tiraspol).

Completul judiciar constată că, în susținerea poziției sale, reclamantul a invocat că diferența de curs valutar sumă de 3 694 100 lei s-a format ca urmare a rezoluțiunii Contractului de vânzare-cumpărare nr. 28/12-18 din 28 decembrie 2018 încheiat cu OOO „Trading Grup", fiind determinată de fluctuația cursului oficial al dolarului SUA între data recepționării mărfii și data restituirii acesteia către furnizor.

În examinarea acestei susțineri, Completul judiciar apreciază necesar să verifice dacă, în circumstanțele speței, suma litigioasă putea fi calificată drept diferență de curs valutar, prin raportare la dispozițiile legislației valutare și ale reglementărilor contabile incidente.

În acest sens, instanța de apel reține că potrivit art.21 alin. (1) din Legea nr. 62 din 21 martie 2008 privind reglementarea valutar pe teritoriul Republicii Moldova „*Pe teritoriul Republicii Moldova plăţile şi transferurile între rezidenţi se efectuează în monedă naţională*".

Din materialele cauzei rezultă că raporturile juridice analizate s-au desfășurat între persoane juridice rezidente.

Subsecvent, pct. 5 din Standardul Național de Contabilitate „Diferențe de curs valutar și de sumă", aprobat prin Ordinul Ministrului Finanţelor nr. 118 din 06.08.2013, „*5. Operaţiunile în valută străină includ:*

1) exportul/importul de active, servicii, lucrări, alte operaţiuni de comerţ internaţional;

2) primirea/acordarea creditelor şi împrumuturilor în valută străină;

3) efectuarea investiţiilor financiare în valută străină (procurarea valorilor mobiliare, cotelor de participaţie în capitalul social al entităţii străine etc.);

4) primirea în capitalul social a aporturilor exprimate în valută străină;

5) *eliberarea avansurilor spre decontare, primirea/transmiterea bunurilor în leasing şi alte operaţiuni în valută străină între rezidenţii Republicii Moldova permise de legislaţia în vigoare*".

În susținerea poziției sale, reclamantul a mai invocat și prevederile pct. 14 din Standardul Național de Contabilitate „Diferențe de curs valutar și de sumă", apreciind că acestea justifică înregistrarea diferenței de curs valutar în contabilitate și, implicit, recunoașterea deductibilității fiscale a acesteia.

Completul judiciar reține că potrivit pct. 14 din Standardul Național de Contabilitate „Diferențe de curs valutar și de sumă", „*14. Diferenţele de curs valutar*

favorabile şi nefavorabile care apar ca rezultat al recalculării la data raportării a elementelor monetare precum şi a acţiunilor evaluate la valoarea justă, se recunosc ca venituri şi cheltuieli curente şi se contabilizează în conformitate cu prevederile pct. 9 şi 10 din prezentul standard".

Prin urmare, din interpretarea sistemică a pct.5 și pct.14 rezultă că regulile privind recunoașterea diferențelor de curs valutar sunt aplicabile exclusiv operațiunilor expres enumerate la pct.5. Or, reclamantul interpretează izolat dispozițiile pct.14, fără a demonstra că operațiunea litigioasă se încadrează în categoria operațiunilor valutare reglementate de standard.

În continuarea analizei argumentelor invocate de apelant, Completul judiciar reține că reclamantul/apelant a susținut că respectiva diferență a fost înregistrată în contabilitate în conformitate cu Standardul Național de Contabilitate „Diferențe de curs valutar și de sumă", fiind confirmată prin Acordul de reziliere din 30 iunie 2019, factura fiscală nr. IV4545108 și factura nr. 1053 din 31 iulie 2019, motiv pentru care ar întruni condițiile prevăzute de art. 24 din Codul fiscal pentru a fi recunoscută drept cheltuială deductibilă.

În acest context, Completul judiciar reiterează că, potrivit dispozițiilor art. 24 din Codul fiscal, legiuitorul a condiționat recunoașterea deductibilității fiscale de întrunirea a mai multor cerințe, și anume ca respectivele cheltuieli să fie ordinare și necesare, să fie suportate pe parcursul perioadei fiscale în cadrul activității de întreprinzător și să fie confirmate în modul prevăzut de lege.

Astfel, Completul judiciar apreciază necesar să sublinieze că, în prezenta cauză, Serviciul Fiscal de Stat nu a contestat existența Contractului de vânzare-cumpărare încheiat între apelant și OOO „Trading Grup", nici faptul încheierii Acordului de reziliere din 30 iunie 2019 și nici reflectarea diferenței de sumă în evidența contabilă a societății.

Astfel, contrar susținerilor apelantului, obiectul divergenței dintre părți îl constituie împrejurarea dacă documentele invocate de reclamant confirmă, în sensul legislației fiscale, că suma de 3 694 100 lei reprezintă o cheltuială deductibilă și dacă tratamentul fiscal aplicat acestei operațiuni corespunde situației de fapt stabilite în cadrul controlului fiscal.

Or, astfel cum rezultă din actul de control fiscal și din decizia nr. 517/2043 din 14 iunie 2023, Serviciul Fiscal de Stat nu a fundamentat soluția contestată pe simplul fapt al existenței diferenței de sumă sau pe neconcordanțe de ordin contabil, ci pe concluzia că operațiunea economică invocată de contribuabil nu este confirmată de ansamblul documentelor contabile și fiscale administrate în cadrul controlului și, în consecință, nu întrunește condițiile prevăzute de art. 24 din Codul fiscal pentru recunoașterea deductibilității fiscale.

În acest sens, Completul judiciar reține că, în cadrul controlului fiscal, Serviciul Fiscal de Stat a procedat la verificarea documentelor primare, a registrelor contabile și a evidenței analitice aferente operațiunilor economice invocate de reclamant.

Astfel, din constatările consemnate în actul de control fiscal și valorificate prin decizia nr. 517/2043 din 14 iunie 2023 rezultă că în baza contractului nr.09-12/01-TCT din 9 decembrie 2018, conform facturii nr. 2497 din 10.12.2018 și actului de primire predare din 10.12.2018, S.C. „Trans Cargo Terminal" S.R.L. a procurat de la OOO „Traiding Grup", seminţe de floarea-soarelui în cantitate de 7 500 tone (roada anului 2018) la preț de 268 Dolari USD per tonă, în valoare de 2 010 000 Dolari USD, echivalentul a 34 569 789 lei (conform cursului valutar stabilit de BNM la data tranzacţiei).

Ulterior, conform Acordului din 30 iunie 2019 la contractul nr. 09-12/01-TCT din 9 decembrie 2018, S.C. „Trans Cargo Terminal" S.R.L. și OOO „Traiding Grup" au decis rezilierea contractului menţionat, pe motiv că cumpărătorul nu s-a achitat pentru marfă, având obligația de a returna marfa procurată şi neachitată, în termen de până la 31 iulie 2019.

Potrivit datelor contabilității, balanța de verificare a contului 217 „Mărfuri", la situația din 31 decembrie 2018 soldul cantitativ al semințelor de floarea-soarelui provenite din raporturile contractuale cu OOO „Trading Grup" era egal cu 0 kg, împrejurare ce denotă că marfa recepționată în baza contractului nu se mai afla în patrimoniul reclamantului la momentul încheierii Acordului de reziliere din 30 iunie 2019, or, la 12 decembrie 2018, marfa menționată (semințele de floarea-soarelui în cantitate de 7 500 000 kg) a fost vândută către S.R.L. „Trans-Oil Commodities", conform facturii fiscale FB7591840 din 12.12.2018 (punct încărcare/ descărcare or. Tiraspol), în valoare totală de 37 500 000 lei, inclusiv TVA 2 777 777,78 lei.

Mai mult decât atât, din materialele dosarului rezultă că bunurile transmise ulterior către OOO „Trading Grup" au fost procurate de apelant de la un alt agent economic, și anume S.R.L. „Agrofloris Nord", în baza facturii fiscale IM 0866991 din 31 iulie 2019, la preț de 5,102 lei (fără TVA) în valoare totală fără TVA de 38 263 888,89 lei, TVA aferentă - 3 061 111,11 lei (care a fost dedusă în Declarația privind TVA pentru perioada fiscală L/07/2019), iar conform facturii fiscale nr.IV4545108 din 31.07.2019, Non livrare, în care s-a indicat denumirea mărfurilor „floarea-soarelui RETUR", cantitatea de 7 500 000 kg, S.C. „Trans Cargo Terminal" S.R.L. a livrat marfa menționată către OOO „Traiding Grup", care, la rândul său, a eliberat factura 1053 din 31.07.2019, indicând retur de floarea-soarelui, cantitatea de 7500 tone, preț de 268 Dolari USD per tonă, suma de 2 010 000 Dolari USD.

Astfel, organul fiscal a reținut că tranzacția ulterioară către OOO „Trading Grup" conform facturii fiscale nr. IV4545108 din 31.07.2019, nu reprezintă retur de marfă, întrucât marfa procurată anterior și care urma a fi returnată, a fost vândută, respectiv, tranzacția menționată constituie livrare de mărfuri efectuată de S.C. „Trans Cargo Terminal" S.R.L. către OOO „Trading Grup". Prin urmare, S.C. „Trans Cargo Terminal" S.R.L. a avut obligaţia de a calcula TVA la cota redusă de 8%, în sumă de 3 061 889 lei pe livrarea în cauză (38 263 889 lei x 8%).

În consecință, Completul judiciar reține că analiza efectuată de Serviciul Fiscal de Stat nu s-a limitat la verificarea formală a documentelor prezentate de contribuabil, ci a avut în vedere întregul circuit al mărfurilor și al operațiunilor economice desfășurate de reclamant, concluzionând că bunurile remise în executarea Acordului de reziliere din 30 iunie 2019 nu reprezintă bunurile care au făcut obiectul livrării inițiale, ci bunuri provenite dintr-o achiziție ulterioară, efectuată de la un alt agent economic.

În aceste condiții, Completul judiciar nu poate reține susținerea apelantului potrivit căreia existența Acordului de reziliere din 30 iunie 2019 și a documentelor fiscale întocmite ulterior ar fi suficientă pentru a demonstra caracterul deductibil al diferenței de sumă. Aceste înscrisuri atestă existența unor raporturi juridice și efectuarea unor operațiuni contabile, însă nu răstoarnă constatările organului fiscal referitoare la proveniența bunurilor.

Totodată, nu poate fi reținut nici argumentul apelantului potrivit căruia împrejurarea că semințele de floarea-soarelui constituie bunuri fungibile ar conduce, prin ea însăși, la concluzia că bunurile remise către OOO „Trading Grup” în executarea Acordului de reziliere din 30 iunie 2019 reprezintă aceeași marfă care a făcut obiectul livrării inițiale.

În dezvoltarea acestui argument, apelantul a invocat dispozițiile art. 468 și art. 469 din Codul civil, susținând că semințele de floarea-soarelui sunt bunuri determinate generic, iar obligația de restituire putea fi executată prin remiterea unor bunuri de același gen, cantitate și calitate, fără a fi necesară restituirea exact a acelorași bunuri recepționate inițial.

Sub acest aspect, Completul judiciar nu contestă caracterul fungibil al bunurilor care au făcut obiectul raportului contractual și nici faptul că, din perspectiva dreptului civil, obligațiile având ca obiect bunuri determinate generic pot fi executate prin remiterea unor bunuri de același gen, aceeași cantitate și aceeași calitate.

Cu toate acestea, litigiul dedus judecății nu privește însă modalitatea de executare a obligațiilor civile asumate de părți prin Contractul de vânzare-cumpărare nr. 28/12-18 din 28 decembrie 2018 și nici validitatea Acordului de reziliere încheiat ulterior între acestea, or, problema dedusă judecății privește exclusiv calificarea fiscală a operațiunilor economice efectuate de contribuabil și verificarea îndeplinirii condițiilor prevăzute de legislația fiscală pentru recunoașterea deductibilității cheltuielilor și a tratamentului fiscal aplicat acestora.

Din această perspectivă, împrejurarea că, potrivit normelor dreptului civil, obligația putea fi executată prin remiterea unor bunuri fungibile nu conduce automat la concluzia că orice operațiune efectuată ulterior trebuie calificată, din punct de vedere fiscal, drept simplă restituire a bunurilor livrate inițial.

În acest context, la caz, verificările efectuate de Serviciul Fiscal de Stat au evidențiat că, la data încheierii Acordului de reziliere din 30 iunie 2019, societatea

nu mai deținea în patrimoniu marfa procurată inițial de la OOO „Trading Grup”, aceasta fiind anterior înstrăinată, iar bunurile remise ulterior către furnizor proveneau dintr-o altă operațiune economică, fiind procurate de la un alt agent economic.

În aceste condiții, simpla invocare a caracterului fungibil al bunurilor nu este aptă să înlăture constatările rezultate din documentele contabile și fiscale analizate în cadrul controlului și nici să demonstreze că tratamentul fiscal aplicat de contribuabil corespunde realității economice a operațiunilor efectuate.

Prin urmare, Completul judiciar apreciază că argumentele apelantului întemeiate pe dispozițiile art. 468 și art. 469 din Codul civil vizează modalitatea de executare a obligațiilor civile dintre părțile contractului și nu răstoarnă constatările Serviciului Fiscal de Stat referitoare la tratamentul fiscal al operațiunilor economice efectuate de contribuabil.

Față de considerentele expuse, Completul judiciar apreciază că Serviciul Fiscal de Stat a aplicat în mod corect dispozițiile art. 24 din Codul fiscal la circumstanțele concrete ale cauzei, motiv pentru care critica apelantului privind neacceptarea la deducere a cheltuielilor în sumă de 3 694 100 lei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la argumentele apelantului privind calcularea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de 3 061 111 lei, Completul judiciar reține că regimul juridic al taxei pe valoarea adăugată este determinat de natura operațiunilor economice efectiv realizate și de încadrarea acestora în ipotezele prevăzute de legislația fiscală.

În conformitate cu art. 93 pct. 3 și 6 din Codul fiscal, „*În sensul prezentului titlu, se definesc următoarele noţiuni:* 3) *Livrare de mărfuri – transmitere a dreptului de proprietate asupra mărfurilor prin comercializarea lor, schimb, transmitere gratuită, transmitere cu plată parţială, împrumutul bunurilor fungibile, cu excepţia mijloacelor băneşti, achitarea salariului în expresie naturală, prin alte plăţi 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 şi de către comisionar comitentului în cadrul realizării contractului de comision.* 6) *Livrare impozabilă – livrare de mărfuri, livrare (prestare) de servicii, cu excepţia celor scutite de T.V.A., fără drept de deducere, efectuate de către subiectul impozabil în procesul activităţii de întreprinzător*”.

În susținerea poziției sale, reclamantul/apelant a invocat că transmiterea semințelor de floarea-soarelui către OOO „Trading Grup” nu reprezintă o livrare de mărfuri, ci executarea obligațiilor asumate prin Acordul de reziliere din 30 iunie 2019, motiv pentru care operațiunea nu putea genera obligația de calculare a taxei pe valoarea adăugată, or, aceste susțineri nu pot fi reținute întrucât așa cum s-a arătat

anterior, verificările efectuate de Serviciul Fiscal de Stat au evidențiat că bunurile remise către OOO „Trading Grup” în luna iulie 2019 nu proveneau din stocul mărfurilor achiziționate în baza Contractului de vânzare-cumpărare nr. 28/12-18 din 28 decembrie 2018, ci dintr-o achiziție ulterioară efectuată de la S.R.L. „Agrofloris Nord”.

Această împrejurare rezultă din coroborarea documentelor contabile și fiscale examinate în cadrul controlului și nu a fost răsturnată prin probe pertinente administrate în cauză.

În aceste condiții, Completul judiciar apreciază că autoritatea fiscală a concluzionat în mod întemeiat că operațiunea efectuată de reclamant nu poate fi calificată drept simplă restituire a bunurilor livrate inițial, ci reprezintă transmiterea unor bunuri provenite dintr-o operațiune economică distinctă, împrejurare care justifică încadrarea acesteia în categoria livrărilor impozabile.

Nu poate fi reținut nici argumentul reclamantului potrivit căruia în speță sunt incidente prevederile art. 98 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal potrivit căruia „*Valoarea impozabilă a livrării impozabile a mărfurilor, serviciilor, după livrarea sau achitarea lor, urmează a fi ajustată, cu condiţia prezentării documentelor de confirmare, dacă: b) livrarea impozabilă a fost, în totalitate sau parţial, restituită subiectului impozabil care a efectuat livrarea*”.

În susținerea acestei teze, reclamantul a invocat că transmiterea bunurilor către OOO „Trading Grup” reprezintă executarea obligațiilor asumate prin Acordul de reziliere din 30 iunie 2019, astfel încât operațiunea urma să fie tratată fiscal drept o restituire a mărfii livrate inițial, cu aplicarea mecanismului de ajustare prevăzut de dispozițiile art. 98 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.

Completul judiciar apreciază că o asemenea interpretare nu poate fi reținută, întrucât mecanismul de ajustare prevăzut de art. 98 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal este aplicabil în ipoteza în care ulterior efectuării unei livrări impozabile, intervine ajustarea bazei impozabile ca urmare a restituirii bunurilor. Or, din circumstanțele de fapt stabilite în cadrul controlului fiscal rezultă că operațiunea efectuată de reclamant nu întrunește aceste premise, deoarece bunurile remise ulterior către OOO „Trading Grup” nu au fost identificate de organul fiscal ca reprezentând marfa care a făcut obiectul livrării inițiale, ci bunuri provenite dintr-o operațiune economică distinctă, fiind achiziționate ulterior de reclamant. Prin urmare, operațiunea realizată nu poate fi calificată, din punct de vedere fiscal, drept o simplă restituire a mărfurilor anterior livrate.

În aceste condiții, autoritatea fiscală a apreciat în mod întemeiat că nu sunt întrunite premisele de aplicare a mecanismului de ajustare prevăzut de art. 98 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.

Nici invocarea Acordului de reziliere nu este de natură să conducă la o altă concluzie. Deși acest înscris produce efecte juridice în raporturile civile dintre părțile contractante, el nu poate modifica regimul fiscal al unor operațiuni economice ale

căror consecințe urmează a fi determinate în funcție de circumstanțele de fapt constatate în cadrul controlului fiscal și de dispozițiile imperative ale legislației fiscale.

Prin urmare, Completul judiciar apreciază că Serviciul Fiscal de Stat a calificat în mod corect operațiunea economică supusă verificării și a aplicat în mod corespunzător dispozițiile art. 93 pct. 3 și pct. 6, art. 98 și art. 101 alin. (1) din Codul fiscal, motiv pentru care nici critica reclamantului privind calcularea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de 3 061 111 lei nu poate fi reținută ca fiind întemeiată.

În această ordine de idei, reiterând considerentele expuse anterior, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Curții de Apel Centru, pornind de la constatările reținute și analizate mai sus și în temeiul prevederilor art. 224 alin. (1) lit. f) din Codul administrativ, concluzionează că instanța de fond în mod corect a respins, ca fiind neîntemeiate, pretențiile reclamantului S.R.L. „Trans Cargo Terminal” privind anularea a deciziei nr. 517/2043 din 14 iunie 2023 emisă de Serviciul Fiscal de Stat, în partea neacceptării la deduceri a cheltuielilor de 3 694 100 lei şi calculării TVA de 3 061 111 lei, anularea integrală a deciziei nr. 754/235 din 27 iulie 2023 emisă de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea contestaţiei precum și anularea integrală a deciziei Ministerului Finanțelor nr. 04-07/781 din 23 august 2023 pe marginea contestaţiei.

Cât privește argumentele părții apelante, precum instanța de fond nu și-a motivat hotărârea și a ignorat argumentele sale, Completul de judecată menționează că, este motivată în mod corespunzător o decizie care permite părților să facă uz efectiv de dreptul lor de apel (*Hirvisaari împotriva Finlandei*, pct. 30). Întinderea obligației privind motivarea poate varia în funcție de natura deciziei și trebuie analizată în lumina circumstanțelor speței: trebuie să se țină seama în special de diversitatea motivelor pe care un justițiabil le poate ridica în instanță și de diferențele din statele contractante în materie de dispoziții legale, cutume, concepții doctrinare, prezentarea și redactarea hotărârilor și deciziilor (*Ruiz Torija împotriva Spaniei*, pct. 29; *Hiro Balani împotriva Spaniei*, pct. 27).

Astfel, analizând hotărârea judecătorească în contextul obligației instanței judecătorești de a-și motiva hotărârea, inclusiv analiza argumentelor principale ale reclamantului în acțiune, Completul de judecată observă că judecătorul instanței de fond a motivat hotărârea sa în lumina circumstanțelor cauzei și a înscrisurilor prezentate, iar prin interpretarea corectă a normelor materiale, just a ajuns la concluzia respingerii pretențiilor reclamantului S.R.L. „Trans Cargo Terminal”.

Completul judiciar va respinge ca neîntemeiată și critica apelantului referitoare la aprecierea circumstanțelor cauzei de către instanța de fond. Este evident că instanța a exercitat un rol activ în clarificarea raportului dintre părți, manifestându-se în mod eficient în analiza apărărilor formulate de reclamant pe cale incidentă.

Aceasta a realizat analiza în cadrul stabilit de reclamant și în limitele obiectului dedus judecății, asigurând astfel o evaluare corectă și echitabilă a situației juridice.

În consecință, Completul judiciar apreciază cu certitudine caracterul formal al alegațiilor apelantului, care nu generează opozabilitate instanței de apel atât timp cât aceste alegații nu au fost confirmate prin probe relevante și admisibile, astfel, în viziunea Completului judiciar, toate argumentele și afirmațiile invocate de către apelantul S.R.L. „Trans Cargo Terminal", sunt lipsite de suport juridic, instanța de apel apreciindu-le ca fiind inconsistente și fără raționament valabil circumstanțelor speţei.

Sintetizând cele detaliate mai sus, statuând cu certitudine că hotărârea instanţei de fond este legală și întemeiată, Completul specializat în examinarea cauzelor de contencios administrativ al Curții de Apel Centru conchide asupra respingerii apelului declarat de S.R.L. „Trans Cargo Terminal" și menținerii fără modificări a hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 14 februarie 2025.

În conformitate cu prevederile art. 240 alin. (1) lit. a), alin. (3) din Codul administrativ, art. 389-390 din Codul de procedură civilă, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial şi de contencios administrativ al Curţii de Apel Centru,

D E C I D E :

Se respinge apelul declarat de S.R.L. „Trans Cargo Terminal".

Se menține hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 14 februarie 2025.

Decizia este executorie de la emitere, însă cu drept de recurs la Curtea Supremă de Justiție. Recursul se depune la Curtea Supremă de Justiţie în termen de două luni.

Preşedintele completului, judecătorul Mîra Ghenadie

Judecătorii Bostan Angela

Ghedrovici Nicolae