Instanța de fond: Judecătoria Chişinău (sediul Centru) (jud. Vitalii Ciumac)
Dosarul nr. 3a-47/25 (2-21094067-02-3a-15012025)

Republica Moldova
Curtea de Apel Centru
D E C I Z I E

07 octombrie 2025 mun. Chişinău

Colegiul Civil, Comercial şi de Contencios Administrativ al
Curţii de Apel Centru

Având în componenţa sa:
Preşedintele şedinţei, judecătorul Mîra Ghenadie
Judecătorii Ghedrovici Nicolae şi Bostan Angela
Grefier Zabulica Ionela

Judecînd în şedinţă publică, cererea de apel declarată de ***Serviciul Fiscal de Stat*** asupra hotărârii Judecătoriei Chişinău (sediul Centru) din 28 iunie 2024, adoptată la acțiunea în contencios administrativ depusă de SRL „Orom-Imexpo" împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind contestarea actelor administrative,

C O N S T A T Ă:

Obiectul acțiunii, circumstanţele cauzei.

La 23 iunie 2021, SRL „Orom-Imexpo" a depus cerere de chemare în judecată îndreptată către Serviciul Fiscal de Stat (SFS) solicitând anularea actului de control fiscal nr. ***** din 25 februarie 2021, deciziei asupra cazului de încălcare a legislației nr. ***** din 26 martie 2021 și deciziei pe marginea contestației nr. 168 din 20 mai 2021.

În motivarea acțiunii în contestare s-a menționat că, SRL „Orom-Imexpo" în perioada ianuarie 2019 - aprilie 2020, a procurat produse cerealiere în sumă totală de 16 898 446,83 lei, inclusiv TVA 1 286 154 lei, de la ***** și *****. Conform contractului de vînzare-cumpărare a producției agricole nr. ***** din 24.01.2019 SRL „Orom-Imexpo" SRL a procurat produse cerealiere în valoare totală de 11 090 436,30 lei, inclusiv TVA în sumă de 821 513 lei, de la *****, iar conform contractului de vînzare-cumpărare a producției agricole nr. 289 AC din 24.10.2018 SRL „Orom-Imexpo" a procurat produse cerealiere, în valoare totală de 5 808 010,53 lei, inclusiv TVA în sumă de 464 641 lei de la *****.

Toate transportările de producție agricolă de la ***** și ***** către SRL „Orom-Imexpo”, au fost documentate corespunzător, prin facturi de expediție, cu emiterea ulterioară a facturilor fiscale, atît emise pe suport de hârtie cît și prin intermediul sistemului E-factura. SRL „Orom-Imexpo” a achitat integral, prin intermediul contului bancar și a decontărilor reciproce, produsele cerealiere procurate de la ***** și *****. Produsele agricole procurate au fost exportate ceea ce se confirmă prin CMR și Invoice. Procurările efectuate au fost înregistrate de către SRL „Orom-Imexpo” în Registrul de procurări și au fost incluse în Declarații privind TVA pentru perioada fiscală 01.01.2019-30.04.2020, supusă controlului.

La data de 25.02.2021, Direcția generală administrare contribuabili mari, a efectuat control fiscal repetat, prin metoda verificării tematice la SRL „Orom-Imexpo”, pentru perioada de activitate 01.01.2019-30.04.2020. Prin actul de control nr. ***** din 25.02.2021, s-au stabilit presupusele încălcări contestate de contribuabil: încălcarea prevederilor art. 11 alin. (1)-(3) din Legea contabilității și raportării financiare, nr. 287 din 15.12.2017, art. 102 alin. (1), art. 102 alin. (14) din Codul fiscal, prin deducerea în perioadele fiscale L412/2019-L/05/2019 a TVA în sumă totală de 1286154 lei aferentă procurărilor documentate de la ***** și SRL „Agriva Promagro”, conform documentelor primare (facturi fiscale) care nu reflectă în fapt operațiuni economice, având ca bază constatările controalelor fiscale efectuate prin metoda verificării tematice la ***** și SRL „Expoterm-Grup”, conform cărora documentele primare eliberate din numele acestora către ***** și ***** nu pot să reflecte fapte economice care au avut loc și nu a fost confirmată veridicitatea faptelor economice înscrise în documentele primare prin care au fost reflectate procurări de produse cerealiere și, respectiv, nu pot servi drept documente justificative de procurare. Încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, ale Ordinului IFPS nr. 1164 din 25.10.2012 „Cu privire la aprobarea formularului Declarației privind TVA și a modului de completare a Declarației privind TVA”, prin prezentarea declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale L/02 2019-L/05/2019 cu informații neveridice, fapte care au cauzat obligații suplimentare față de buget.

La data de 11.04.2021, SRL „Orom-Imexpo” a înaintat către IFS, Dezacord la actul de control nr. ***** din 25.02.2021. Prin Decizia SFS nr. ***** din 26.03.2021, asupra presupusului caz de încălcare a legislației, comise de SRL „Orom-Imexpo”, a fost decis: A calcula și achita la buget TVA în sumă de 635 846 lei, restituită în plus pentru perioada supusă controlului, care urmează a fi transferat la clasificația economică cap.114110. A micșora TVA spre deducere în perioada ulterioară, luna mai 2020, cu 650 308 lei și va constitui 447 417 lei aferentă procurărilor pentru care nu poate fi confirmată proveniența mărfurilor după principiul pînă la producător și/sau importator. La data de 23.04 2021, SRL

„Orom-Imexpo” a înaintat către IPS, Contestație la Decizia SFS nr. ***** din 26.03.2021. Prin Decizia SFS nr. 168 dm 20.05.2021 a fost decis: A respinge contestația depusă și a menține Decizia nr.***** din 26.03.2021 emisă de Serviciul Fiscal de Stat, care este obligatorie pentru executare. Direcția generală administrare contribuabili mari va rectifica Decizia nr.*****din 26.03.2021, în partea ce ține de eroarea admisă.

Consideră Decizia SFS nr. 168 din 20.05.2021, pe marginea contestației depuse de către SRL „Orom-Imexpo”, împotriva Deciziei nr. *****din 26.03.2021 asupra cazului de încălcare a legislației, emisă de Serviciul Fiscal de Stal, una ilegală și abuzivă din ce motiv a înaintat prezenta cerere de chemare în judecată.

Indică societatea reclamantă că, SFS prin actele administrative contestate și anume: Actul de control nr. ***** din 25.02.2021, Decizia SFS nr. ***** din 26.03.2021, Decizia SFS nr. 168 din 20.05.2021, a aplicat greșit normele legale, prin ce a încălcat dreptul legitim a SRL „Orom-Imexpo” la deducerile TVA. În decizia contestată, organul de control a reținut: în cadrul controlului fiscal repetat efectuat prim metoda verificării tematice la SRL „Orom-Imexpo” s-a stabilit că, în perioadele fiscale L/02/2019 L/05/2019 entitatea neîntemeiat a atribuit la deducere TVA în sumă totală de 1286154 lei, aferentă procurărilor do ta ***** și SRL „Agriva Promagro”, în baza facturilor fiscale care nu pot să reflecte fapte economice care au avut loc, având ca bază constatările controalelor fiscale efectuate la ***** și ***** conform cărora acestea au documentat tranzacții de procurare a bunurilor de la ***** și SRL Expoterm-Grup, în baza documentelor primare care nu au fost acceptate pentru efectuarea înscrisurilor de rigoare, pe motiv că nu a fost confirmată veridicitatea faptelor economice înscrise în documentele primare. Urmare a neacceptării la deduceri a TVA în sumă de 1286154 lei aferentă procurărilor de la ***** și *****, SFS a dispus calcularea spre plată la buget a TVA restituită în plus în sumă de 635 846 lei și micșorarea sumei spre deducere pentru perioada ulterioară cu 650 308 lei. Urmare a examinării contestației și a materialelor controlului fiscal efectuat la SRL „Orom-Imexpo” s-a stabilit că, la ***** și ***** au fost efectuate controale fiscale prin metoda verificării tematice în cadrul cărora s-a constatat că, acestea au documentat achiziția produselor cerealiere (livrate ulterior în adresa SRL „Orom-Imexpo”) de la ***** și SRL „Expoterm-Grup” în baza documentelor primare (facturi fiscale) care nu pot să reflecte fapte economice care au avut loc, nu a fost confirmată veridicitatea faptelor economice înscrise în documentele primare și nu au fost acceptate pentru efectuarea înscrisurilor de rigoare. Totodată, în lipsa altor intrări suficiente de producție, ***** și ***** au fost în incapacitate de a efectua de facto livrările de mărfuri către SRL „Orom-Imexpo”, respectiv, facturile fiscale eliberate nu pot să reflecte fapte economice care au avut loc și, ca rezultat, prin control a

fost micșorată suma TVA dedusă urmare a procurărilor neconfirmate de la ***** și SRL „Expoterm Grup”, cu recalcularea obligațiilor fiscale aferente.

Menționează că la ***** și SRL „Expoterm-Group”, au fost efectuate controale fiscale privind estimarea obligațiilor fiscale prin metode și din surse indirecte, în cadrul cărora s-a constatat că, acestea au documentat achiziții de produse cerealiere de la persoane fizice în baza actelor de achiziție a produselor agricole. În urma măsurilor întreprinse în cadrul controalelor, persoanele fizice nu au confirmat livrarea producției reflectate în actele de achiziție, respectiv, în rezultatul controalelor nu au fost confirmate livrările produselor în adresa ***** și *****. Sumele TVA restituite în modul stabilit la punctul 13 din Regulament, au fost supuse de către SFS controlului tematic efectuat pentru perioadele fiscale L/10/2018-L/04/2019 cu întocmirea actului de control nr. 5-693263 din 07.06.2019, conform căruia s-a menționat despre constatarea atribuirii la deduceri în perioadele fiscale 2019 aferentă procurărilor de la ***** și ***** pentru care nu poate fi continuată proveniența mărfurilor conform principiului până la producător și/sau imporator, potrivit prevederilor pct. 27 din Regulament. Concomitent, atât în actul de control, cât și în Decizia emisă (nr. 19/516/T/220 din 17.06.2019), SFS a remarcat că își rezervă dreptul de a efectua recalculul sumelor TVA acceptate spre restituire din buget și a obligațiilor fiscale aferente. În cazul parvenirii unor informații suplimentare privind neconfirmarea procurărilor până la producător sau importator conform prevederilor pct. 27 din Regulamentul privind restituirea TVA.

În urma celor relatate, SFS invocă faptul încălcării de către SRL „Orom-Imexpo” a prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c), lit. d) și lit. e) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte Serviciului Fiscal de Stat dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență în conformitate cu cerințele legislației, să prezinte informații veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum și despre alte obiecte ale impunerii, să achite la buget, la timp și integral sumele calculate ale impozitelor și taxelor, asigurând exactitatea și veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate. Art. 11 alin. (1) din Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017, faptele economice se contabilizează în baza documentelor primare și centralizatoare, iar alin. (3) prevede că documentele primare se întocmesc în timpul efectuării (producerii) faptelor economice, iar dacă acest lucru este imposibil - nemijlocit după efectuarea (producerea) faptelor respective. Art. 101 alin. (1) din Codul fiscal, subiecții impozabili stipulați la art. 94 lit.a) sunt obligați să deducă, 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 și sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, la valorile materiale importate) folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător în perioada fiscală respectivă, ținându-se cont de dreptul dc deducere confom art. 102. Potrivit prevederilor art. 102 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul achitării TVA la buget, subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori ai TVA, li se permite deducerea sumei TVA, achitată 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, iar potrivit alin. (14), livrarea în privința căreia se permite deducerea sumei achitată sau care urmează a fi achitată, pe mărfurile, serviciile procurate trebuie să fie efectuată subiectului impozabil de către furnizorul care a eliberat factura fiscală.

Consideră motivele SFS la emiterea Deciziei contestate ca fiind nefondate și cu aplicarea eronată a normelor legale, din următoarele considerente:

Cu referire la corectitudinea procedurii de restituire a TVA, actele confirmative a relațiilor comerciale, SRL Orom-Imepxo a acționat în strictă conformitate cu prevederile legale, și anume cu referire la art. 10 alin. (1) lit. a-d) din Legea nr. 287 din 15.12.2017, cu privire la contabilitate și raportare financiară, ciclul contabil al entității cuprinde: a) documentarea faptelor economice; b) recunoașterea și evaluarea elementelor contabile; c) reflectarea informațiilor in conturile contabile; d) întocmirea registrelor contabile". Conform art. 11 alin. (1)-(4), al Legii nr. 287 din 15.12.2017, cu privire la contabilitate și raportare financiară, faptele economice se contabilizează în temeiul documentelor primare. Deținerea de către entitate a activelor cu orice titlu, înregistrarea surselor de proveniență a acestora și a faptelor economice fără documentarea și reflectarea acestora în contabilitate sînt interzise. Documentele primare se întocmesc în timpul efectuării (producerii) faptelor economice, iar dacă acest lucru este imposibil nemijlocit după efectuarea (producerea) faptelor respective. Entitatea utilizează formulare tipizate de documente primare aprobate de Ministerul Finanțelor și alte autorități publice sau poate elabora și utiliza formulare de documente primare, aprobate de conducerea acesteia, cu respectarea prevederilor alin. (7) și (3).

Reține că, SRL „Orom-Imexpo" în relațiile economice cu ***** și SRL AgrivaPromagro, a fost beneficiar iar ultimii furnizori, deci nici o întreprindere nu este în drept și nici nu are obligația de a verifica corectitudinea întocmirii, ducerea evidenței contabile, raporturilor fiscale și onorarea obligațiilor față de stat a furnizorului sau altor participanți la faptele economice, de la care a procurat o marfă sau servicii.

Cu referire la caz, documentele primare pentru SRL „Orom-Imexpo" au constituit: facturile de expediție și facturile fiscale, prezentate în cadrul controlului

efectuat, altfel spus, este cert faptul că contribuabilul SRL „Orom-Imexpo” a contabilizat faptele economice în strictă conformitate cu normele legale. Despre relațiile comerciale între ***** și ***** și SRL Budza Romantica, SRL Expoterm-Grup, întreprinderea SRL „Orom-Imexpo” nu cunoștea și nici nu avea temei legal de a solicita careva informație de la acestea cu referire la producția agricolă livrată. Iar despre neconcordanțele în contabilitatea entităților menționate, SRL „Orom-Imexpo” nu cunoștea, fiindu-i eliberate facturile fiscale și de transport corespunzătoare. Prin urmare, este cert faptul că SRL „Orom-Imexpo” acționînd în strictă conformitate cu normele legale, nu a avut careva încălcări constatate de către SFS până la Decizia contestată, care a fi motivat majorarea neîntemeiată a sumei TVA atribuită în cont. Dimpotrivă, în conformitate cu art. 102 Cod fiscal, alin. (1) în cazul achitării TVA la buget, subiecților impozabili, înregistrați in calitate de plătitori ai TVA li se permite deducerea sumei TVA, achitată sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori ai TVA valorile materiale, serviciile procurate (inclusiv transmise în cadrul realizării contractului de comision) pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător. Se permite deducerea sumei TVA la mărfurile importate, procurate de către subiecții impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător numai în cazul achitării TVA la buget pentru mărfurile, serviciile menționate în conformitate cu art. 115. Pentru serviciile importate, procurate de către subiecții impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător, deducerea sumei TVA se permite pentru sumele TVA achitate sau care urmează a fi achitate la buget. Alin. (10) Subiectul impozabil are dreptul la deducerea sumei TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate dacă dispune: a) de factura fiscală la valorile materiale, serviciile procurate pentru care a fost achitată ori urmează a fi achitată TVA.

Cu referire la art. 104, lit. a) Cod fiscal, se scutesc de TVA cu drept de deducere: a) mărfurile, serviciile pentru export și toate tipurile de transporturi internaționale de mărfuri (inclusiv de expediție) și pasageri, serviciile de transport internațional al gazelor naturale, precum și serviciile operatorului aerodrom (aeroport), de comercializare a biletelor de călătorie în trafic internațional, de deservire la sol a aeronavelor, inclusiv de livrare a combustibilului și a mărfurilor la bordul aeronavei, de securitate aeronautică, de căutare-salvare și de navigație aeriană, aferente aeronavelor în trafic internațional, combustibilul destinat aprovizionării în Portul Internațional Giurgiulești, a navelor maritime implicate în transportul internațional de mărfuri și pasageri, indiferent de naționalitatea navei sau de pavilionul acesteia.

Astfel, prin prisma celor indicate supra și în conformitate cu prevederile pct. 7 al Regulamentului privind restituirea taxei pe valaore adăugată, aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr. 93 din 01.02.2013, SRL „Orom-Imexpo” a depus cereri la SFS, de restituire a TVA, cu indicarea sumelor solicitate. În cazul în care SFS depista careva neajunsuri la cererile de restituire a TVA, urma în conformitate cu prevederile pct. 15 al Regulamentului privind restituirea taxei pe valoare adăugată, să inițieze control tematic, ceea ce nu a fost, deci se prezumă corectitudinea și legalitatea atît a cererilor de restituire a TVA cît și a Deciziilor SFS de restituire a TVA, or conform pct. 15, în cazul în care subiectul impozabil care a depus cererea nu satisface cerințele stabilite la punctul 13 din prezentul Regulament, Serviciul Fiscal de Stat, în baza cererii recepționate privind restituirea TVA, inițiază controlul tematic. Astfel, SRL „Orom-Imexpo” a beneficiat pe deplin drept de restituirea TVA din buget, în sumă totală de 82 761 076 lei, pentru perioada ianuarie 2019 aprilie 2020, potrivit deciziilor: *****

Mai mult ca atît, în conformitate cu pct. 14 al Regulamentului privind restituirea taxei pe valaore adăugată, sumele TVA restituite subiecților impozabili, în modul stabilit la punctul 13 din prezentul Regulament, sunt supuse de către Serviciul Fiscal de Stat controlului tematic cel puțin o dată pe an. Astfel, controlul tematic a fost efectuat conform mai multor acte de control, Actului nr.*****din 17.06.2019, de către inspectorii principali Telești, Angela și Costin Natalia, prin care s-a concluzionat: ... se confirmă suma TVA restituită din buget pentru perioada octombrie 2018 - martie 2019 în sumă de 22 800 000 lei. Controlul tematic a fost efectuat conform Actului nr. ***** din 04.07.2019, de către inspectorii principali Telești, Angela și Costin Natalia, prin care s-a concluzionat: ... se propune TVA spre restituire din buget pentru luna mai 2019 în sumă de totală de 2 500 000 lei. Conform Actului nr. 578361 din 12.12.2019, emis de către inspectorii principali Telești, Angela și Costin Natalia, prin care sa concluzionat: ... se confirmă suma TVA restituită din buget, conform Deciziilor SFS, pentru perioadele fiscale iunie-octombrie 2019 în sumă de 30 400 000 lei. Se propune spre restituire din buget TVA aferent exportului de mărfuri pentru luna noiembrie 2019 în sumă de 5 900 000 lei, în limita sumei TVA solicitată de agentul economic.

Deci, consideră reclamanta neclară situația cum a putut fi considerată (conform actului de control fiscal nr. nr. ***** din 25 februarie 2021) procedura de restituire a TVA ”efectuată cu încălcări”, dacă aceasta a fost respectată de către contribuabilul SRL „Orom-Imexpo” și verificată de către SFS (aceeași inspectori care au întocmit și actele anterioare de control tematic), de nenumărate ori ceea ce se dovedește prin Deciziile la actele de control, care indică direct corectitudinea calculării sumelor TVA restituite.

Cu referire la cele invocate de către SFS, precum că furnizorii de produse agricole SRL Naghedar Privat și ***** au fost în incapacitatea de a efectua de facto livrările de mărfuri către SRL „Orom-Imexpo”, însăși factorul decizional în Decizia nr. ***** din 26.03.2021, indică că, controlul efectuat la SRL „Orom-Imexpo” a fost efectuat reieșind din rezultatele controalelor efectuate la ***** și *****, care au fost furnizorii de producție agricolă a SRL „Orom-Imexpo”. Conform rezultatelor controalelor fiscale efectuate la agenții economici respectivi s-a constatat, că acestea în perioadele L/02/2019- L/05/2019 au documentat procurări de mărfuri (producție agricolă) de la ***** și *****, în baza documentelor primare (facturi fiscale). Conform rezultatelor controalelor, probelor acumulate, s-a stabilit lipsa capacităților ultimelor de a efectua de facto livrările conform facturilor eliberate. Astfel, la momentul documentării livrărilor în adresa SRL „Orom-Imexpo” în lipsa altor intrări suficiente de producție agricolă de la alte entități, înregistrate în evidența contabilă, acești contribuabili erau în incapacitate de a transmite de facto cantitatea de produse reflectată în documentele primare și în facturile fiscale.

SRL „Orom-Imexpo” nu a urmărit careva caracter fictiv al tranzacțiilor, acțiunilor economice la procurarea producției agricole de la furnizori. SRL „Orom-Imexpo” nu a avut de unde să cunoască despre riscul pseodoactivității întreprinderilor ***** și *****, prin urmare nu pot fi imputate doar față de SRL „Orom-Imexpo” încălcările normelor legale care au dus la presupusa majorare neîntemeiată a sumei TVA, dar ar trebui de atras toți furnizorii, care au participat în acest lanț, atfel încît sarcina achitării presupusei majorări de TVA, să nu cadă doar pe SRL „Orom-Imexpo”, or, toate entitățile sunt plătitoare de TVA. Reieșind din logica organului decizional, reiese că majorarea sumei de TVA urmează să o achite doar SRL „Orom-Imexpo”, fiind ultimul din acest lanț comercial, iar ceilalți participanți (plătitori de TVA), fiindu-le anulate facturile care presupus nu au demonstrat proveniența mărfii și existența de facto a acesteia, să le aplice amendă pentru neconformitățile în actele contabile, iar ce ține de majorarea de TVA (ce reiese din facturile anulate), de pasat către SRL „Orom-Imexpo”, precum că marfa nu a existat. Deci, nu este clară modalitatea de calcul a sumei de 635 846 lei, pe care factorul decizional a apreciat ca fiind sumă TVA aferentă procurărilor neconfirmate pe principiul pînă la producător sau importator și care nu participă la restituirea TVA din buget. Conform actelor de controale tematice cu privire la restituirea TVA și conform actului de control total nr. 175 din 09.09.2020, nu au fost găsite careva încălcări cu privire la deductibilitatea TVA, or inspectorii fiscali nu se conduc după aceleași legi și instrumente pentru a emite decizii. La fiecare control cu privire la restituirea TVA din buget, a avut loc verificarea deductibilității de TVA și respectiv a fost admise cererile în limitile legale, deci nu

ar fi posibil emiterea unei decizii de restituire mai mult decât a existat dreptul, respectiv, consideră neîntemeiat pct. 1 cu privire la restituirea sumei de 6358846 lei, din dispozitivul Deciziei contestate. Cu referire la pct. 2 din dispozitivul Deciziei nr. ***** din 26.03.2021, conform căruia factorul decizional a majorat suma TVA spre deducere cu 650308 lei, invocând precum că, conform pct. 27 al Regulamentului cu privire la restituire a TVA nu poate fi demonstrată proveniența mărfurilor după principiul până la producător, tot conform pct. 27 al prezentului Regulament, la determinarea sumelor TVA spre restituire se verifică sumele TVA aferente livrărilor și procurărilor, în modul stabilit de legislația în vigoare. În cazul existenței dubiilor în partea ce ține de autenticitatea raporturilor economice, financiare, la decizia șefului (șefului adjunct) al organului fiscal, se va efectua verificarea prin contrapunere la furnizorii de marfă și servicii, conform principiului - pînă la producător sau importator.

Conform actului de control și a deciziei, inspectorii fiscali au constatat faptul că SRL „Orom-Imexpo” are toate facturile aferente procurărilor și a achitat integral marfa. Respectiv obligațiunea de transmitere mai departe statului a TVA-ului aferent acestor procurări îi revine ***** și *****, sau furnizorilor lor. Suma de 650 308 lei care sunt scoși din deducere de la SRL „Orom-Imexpo” nu au fost achitați de către furnizori către stat, pe cînd SRL „Orom-Imexpo” a achitat furnizorilor prețul produselor agricole, inclusive TVA. Respectiv factorul decizional prin Decizia contestată nu este în drept de a scoate din debit această sumă. În cazul în care furnizorii luna viitoare vor achita benevol sau prin executare silită TVA (achitat anterior de către SRL „Orom-Imexpo” la procurarea producției agricole), cum statul va restitui acești bani (surplus la aceeași poziție (taxa dublă)) în debit către SRL „Orom-Imexpo”. În același sens, reține că în conformitate cu prevederile art. 102, alin. 10 din Codul fiscal, subiectul impozabil are dreptul la deducerea sumei TVA achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate dacă dispune: de factura fiscală la valorile materiale, serviciile procurate pentru care a fost achitată ori urmează a fi achitată TVA) de documentul de plată care confirmă achitarea TVA la buget pentru procurarea proprietății întreprinderilor declarate în proces de insolvabilitate în conformitate cu prevederile Legii insolvabilității nr. 149/2012; de documentul de plată care confirmă achitarea T.V.A. la buget pentru procurarea proprietății gajate, proprietății ipotecate, proprietății sechestrate; de documentul, eliberat de organul vamal, care confirmă achitarea TVA la mărfurile importate.

Astfel, SRL „Orom-Imexpo” are toate aceste condiții îndeplinite, fapt constatat și de inspectorii fiscali în decursul controlului. Deci SFS nu are nici un temei legal să majoreze suma TVA spre deducere. Concluzionînd cele indicate supra consideră că prin deciziile contestate au fost interpretate eronat prevederile legale și în

defavoarea contribuabilului SRL „Orom-Imexpo”, fiind încălcate prevederile art. 8 alin. (1), lit. b) din Codul fiscal, contribuabilul are dreptul să se bucure de o atitudine corectă din partea organelor cu atribuții de administrare fiscală și a persoanelor cu funcții de răspundere ale acestora. În același sens reține și prevederile art. 11 din Codul fiscal, apărarea drepturilor și intereselor contribuabilului se face pe cale judiciară sau pe alte căi prevăzute de prezentul cod și de alte acte ale legislației. Toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta in favoarea contribuabilului. Pagubele pricinuite contribuabilului ca urmare a îndeplinirii necorespunzătoare a obligațiilor de către organul cu atribuții de administrare fiscală și persoanele cu funcții de răspundere ale acestuia se recuperează in conformitate cu legislația. O astfel de abordare consideră că constituie o încălcare directă a jurisprudenței CEDO, art. 7 și anume cauza Prigală vs Republica Moldova. Articolul 7 din Convenție. Interpretarea în defavoarea contribuabilului a legislației fiscale neclare. În materie administrativă consideră că SFS prin actele contestate a încălcat prevederile Codului administrativ. Art. 10, actul administrativ individual este orice dispoziție, decizie sau altă măsură oficială întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual In domeniul dreptului public, cu scopul de a produce nemijlocit efecte juridice, prin nașterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public. Art. 21, autoritățile publice și instanțele de judecată competente trebuie să acționeze în conformitate cu legea și alte acte normative. Exercitarea atribuțiilor legale nu poate fi contrară scopului pentru care acestea au fost. Autoritățile publice și instanțele de judecată competente nu pot dispune limitarea exercitării drepturilor și a libertăților persoanelor decît în cazurile și în condițiile expres stabilite de lege. Art. 25, autoritățile publice și instanțele de judecată competente trebuie să își exercite atribuțiile legale în mod imparțial, indiferent de propriile convingeri sau interesele persoanelor care le reprezintă.

<u>Hotărîrea instanței de fond ce constituie obiectul apelului.</u>

Prin hotărârea Judecătoriei Chişinău (sediul Centru) din 28 iunie 2024, a fost admisă parțial acțiunea depusă de SRL „Orom-Imexpo”. S-a anulat Decizia nr.** emisă de Serviciul Fiscal de Stat la 26 martie 2021, Decizia nr.168 emise de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea cererii prealabile la 20 mai 2021, Decizia nr.*****emisă de Serviciul Fiscal de Stat la 07 iulie 2021, Decizia nr.*****emise de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea cererii prealabile la 30 septembrie 2021, ca ilegale.***

În rest pretențiile SRL „Orom-Imexpo”, s-au respins ca neîntemeiate.

<u>Verificarea întrunirii condițiilor de admisibilitate a apelului.</u>

Invocând ilegalitatea hotărârii instanței de fond, la 19 iulie 2024, Serviciul Fiscal de Stata declarat apel asupra hotărârii Judecătoriei Chişinău (sediul Centru) din 28 iunie 2024.

În conformitate cu prevederile art. 232 alin. (1) Cod administrativ, apelul se depune la instanţa de judecată care a emis hotărîrea contestată în termen de 30 de zile de la pronunţarea dispozitivului hotărîrii, dacă legea nu stabileşte un termen mai mic. Instanţa de judecată care a emis hotărîrea contestată transmite neîntîrziat apelul împreună cu dosarul judiciar, după motivarea hotărîrii, instanţei de apel.

Din materialele cauzei rezultă că, la caz dispozitivul hotărîrii instanţei de fond a fost pronunţat public la 28 iunie 2024, iar cererea de apel a fost depusă la 19 iulie 2024, prin urmare Completul judiciar constată că, apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat a fost depus în interiorul termenului legal.

Potrivit art. 232 alin. (2) Cod administrativ, *motivarea apelului se prezintă la instanţa de apel în termen de 30 de zile de la data notificării hotărîrii motivate. Dacă se depune împreună cu apelul, motivarea apelului se depune la instanţa de judecată care a emis hotărîrea contestată.*

În speță, hotărîrea motivată a fost comunicată părții apelante la data de 21 noiembrie 2024, iar motivarea apelului a fost depusă la 13 decembrie 2024, adică cu respectarea prevederilor art. 232 alin. (2) Cod administrativ.

<u>Argumentele apelantului vis-a-vis de pretinsa ilegalitate a hotărîrii atacate cu apel.</u>

În motivarea apelului, Serviciul Fiscal de Stat a indicat că, în fapt, prin Decizia privind inițierea controlului fiscal, DICF – 100334/18 din 18.02.2021, întru verificarea corectitudinii calculării taxei pe valoare adăugată la mărfurile produse şi serviciile prestate pe teritoriul Republicii Moldova, Serviciul Fiscal de Stat a demarat procedura administrativă de control fiscal tematic repetat la contribuabilul SRL „Orom -Imexpo”.

În urma controlului exercitat, rezultatele căruia au fost consemnate în actul de control nr. ***** din 25.02.2021 și Decizia asupra cazului de încălcare a legislației nr.***** din 26.03.2021 s-a dispus calcularea și achitarea la buget TVA în sumă de 635 846 lei restituită în plus pentru perioada supusă controlului, şi micşorarea TVA spre deducere în perioada ulterioară, luna mai 2020 cu suma de 650 308 lei și va constitui 447 417 lei aferentă procurărilor pentru care nu poate fi confirmată proveniența mărfurilor după principiul „„până la producător sau importator".

La data de 23.04.2021, SRL„Orom-Imexpo" a contestat Decizia nr. ***** din 26.03.2021, în rezultatul examinării căreia a fost emisă Decizia nr. 168 din 20.05.2021 pe marginea contestației, prin care s-a dispus respingerea contestației cu menținerea deciziei contestate.

Similar, prin Decizia privind inițierea controlului fiscal nr.DICF-107111/13 din 31.05.2021, întru verificarea corectitudinii calculării impozitului pe venit obţinut din activitatea de întreprinzător, Serviciul Fiscal de Stat a demarat procedura administrativă de control fiscal tematie repetat la contribuabilul nominalizat, rezultatele căruia au fost consemnate în actul de control nr.***** din 04.06.2021 și Decizia asupra cazului de încălcare a legislației nr.*****din 07.07.2021, prin care s-a dispus calcularea și achitarea la buget impozit pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat pentru perioada anului 2019 în sumă de 1 873 475 lei.

La data de 02.08.2021, SRL „Orom-Imexpo" a contestat Decizia nr. *****din 07.07.2021. În rezultatul examinării contestației, a fost emisă Decizia nr. *****din 30.09.2021, prin care s-a dispus respingerea contestației cu menținerea deciziei contestate.

Nefiind de acord cu poziția Serviciului Fiscal de Stat, SRL „Orom -Imexpo" a contestat Deciziile nr. ***** din 26.03.2021 și nr.*****din 07.07.2021, actele de control aferente acestora şi deciziile adoptate în procedură prealabilă, prin depunerea cererilor de chemare în judecată, examinarea cărora ulterior a fost conexată într-o procedură și finalizată cu emiterea actului judecătoresc contestat cu prezenta cerere de apel.

Revenind la temeiurile declarării apelului în raport cu argumentele instanței de fond reținute în favoarea anulării actelor administrative vizate, SFS menționează faptul că motivarea soluției adoptate este una lipsită de forță probatorie şi spirit convingător al concluziilor invocate.

Partea motivatoare a actului judecătoresc emis de prima instanță în mare parte conține extrase din acte normative fără a face certitudinea unei concluzii clare privind ilegalitatea actelor administrative anulate. Or, analizând legalitatea hotărârii pronunțate prin prisma prevederilor art.225 din Codul administrativ, se poate concluziona că respectiva hotărâre este adoptată cu aprecierea eronată a normelor procesual - materiale în raport cu circumstanțele faptice ale cauzei, motiv din care urmează a fi casată cu emiterea unei noi decizii.

Astfel, instanța de fond în favoarea soluției adoptate a invocat faptul că scopul controlului fiscal este stabilirea obiectivă a circumstanțelor la determinarea venitului, ceea ce în viziunea instanţei, nu a fost respectat de Serviciul Fiscal de Stat în cazul contribuabilului SRL „Orom-Imexpo".

Corespunzător, instanța a mai invocat și faptul că din perspectiva atribuțiilor funcționale conferite organului fiscal, acesta nu poate invoca o pretinsă neveridicitate sau fictivitate a actelor juridice, faptelor economice, dispunând unilateral și abuziv invalidarea contractelor încheiate şi facturilor emise. O asemenea concluzie ar putea fi luată doar de către instanța de judecată, însă detaliile litigiului atestă că contractele de vînzare-cumpărare a producției agricole

şi actele fiscale disputate în speță sunt valide și constituie o emanație liberă și licită a contractanților SRL „Orom-Imexpo”, SRL „Neghedar-Privat”, *****, SRL„Budza-Romantica”, SRL „Expoterm Grup".

Concluziile instanței de fond și motivarea hotărârii judecătorești contestate, denotă despre apreciere eronată a circumstanțelor cauzei examinate, or, instanța de fond nu a reținut şi nu a rezultat din întregul tablou al circumstanțelor părții reclamante/intimate de fapt şi probelor administrate la dosar, preluînd argumentele în proces.

Instanța de fond la deliberarea soluției sale a omisă pornească de la circumstanța importantă potrivit căreia SRL „Orom-Imexpo” în perioadele fiscale L/02/2019- L/05/2019 a documentat procurări de produse cerealiere în sumă totală de 16 898 446,83 lei de la SRL „Neghedar-Privat" şi SRL „Romantica”, ***** care la rîndul său au procurat produse cerealiere de la SRL„Budza- Romantica” și *****.

Controalele efectuate la ***** şi ***** au dovedit că ultimii au documentat livrări de producție agricolă fără confirmarea procurării acestora, ca urmare a constatărilor de documentare a achizițiilor de cereale de la persoane fizice neimplicate, care infirmă faptul livrării producției agricole în adresa ***** şi ***** sau care, la momentul presupusei tranzacții nu erau pe teritoriul țării.

Respectiv, nefiind producători de producție agricolă, neavând persoane angajate, în lipsa unităților de transport și în situația constatată privind neautenticitatea procurărilor de producție agricolă de la alte persoane, entitățile ***** şi ***** nu au avut posibilitatea de a livra producție agricolă în adresa S***** și în consecință ultimii în adresa SRL „Orom-Imexpo”.

Rezultând din aceste circumstanțe, instanța de fond urma să aplice norma specială relevantă situației, care prevede expres:

1) Pct.13 din Regulamentului privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr.93/2013 (în continuare - Regulament), potrivit căruia, la respectarea condițiilor statuate la subpct.1)-4), cererea de restituire a TVA este examinată și pe marginea ei se adoptă decizia fără efectuarea controlului tematic, or, aferent speței examinate, cu certitudine s-a constatat aplicarea acestei norme şi s-a dispus în unele perioade fiscale restituirea TVA fără control.

2) Pct.14 din Regulament, sumele TVA restituite subiecţilor impozabili, în modul stabilit la pct. 13 din Regulament, sînt supuse de către Serviciul Fiscal de Stat controlului tematic cel puțin o dată pe an.

3) Pct. 27 din Regulament, la determinarea sumelor TVA spre restituire se verifică sumele TVA aferente livrărilor şi procurărilor, în modul stabilit de legislaţia în vigoare. În cazul existenței dubiilor în partea ce ţine de autenticitatea

raporturilor economice, financiare, la decizia conducerii Serviciului Fiscal de Stat, se va efectua verificarea prin contrapunere la furnizorii de marfă şi servicii, conform principiului – până la producător sau importator.

Pornind de la prevederile invocate supra, instanța de fond urma să rețină că, Serviciul Fiscal de Stat în raport cu contribuabilul SRL „Orom –Imexpo" a întreprins acțiunile statuate la pct.14 şi a verificat prin control sumele TVA acceptate spre restituire prin aplicarea procedeului statuat la pct.13, fără control, precum și constatând ulterior alte circumstanțe ale cauzei, a efectuat verificarea prin contrapunere la furnizorii de marfă și servicii, conform principiului – până la producător sau importator, verificare ce a generat alte circumstanțe și în consecință, alte concluzii decât cele existente la data acceptării restituirii TVA din buget.

Alegațiile părții reclamante/intimate, preluate și de către instanță la deliberarea soluției, precum că reclamantul/intimatul a documentat corect tranzacțiile înregistrate în datele de evidență contabilă, nu au relevanță în situația în care controlul provenienței mărfurilor exportate nu a trecut testul de proveniență pînă la producătorul acesteia, iar tranzacțiile înscrise în contabilitate de fapt sunt neautentice în situația în care furnizorul de producție nu a dispus de această producție şi în consecință nu a avut posibilitatea de a o furniza", nu poți vinde/livra sau transmite ceea de ce nu dispui".

Circumstanța de lipsă a provenienței producției exportate îngrădește dreptul entități la restituirea sumei TVA din buget, or, prin atribuirea unei proveniențe false a mărfurilor exportate se urmăreşte diminuarea plăților la buget ca rezultat al necontabilizării acestei producții de către producătorul autentic/de facto a acestei producții şi ulterior, restituirea neîntemeiată din bugetul de stat a sumelor TVA de la exportul producției necontabilizate.

Pentru contracararea unor astfel de intenții legiuitorul a instituit obligația organului fiscal privind evaluarea existenței şi înlăturării dubiilor în partea ce ține de autenticitatea raporturilor economice până la producătorul producției pentru exportul căreia se solicită restituirea TVA și în consecință, a oferit dreptul Serviciului Fiscal de Stat de a decide în conformitate cu pct. 4) din Regulament, în sensul acceptării sau neacceptării restituirii TVA din buget, drepturi care nu pot fi îngrădite/limitate nici de instanțele judecătoreşti.

De fapt, dreptul la restituire nu este un drept absolut, dar este un drept relativ, condiționat de respectarea unor obligații şi împrejurări strict reglementate de lege, iar nerespectarea acestora sau neautenticitatea entităților sau a raporturilor între aceste entități limitează/înlătură caracterul legal al dreptului la restituire.

Concluzia instanței, potrivit căreia principiul până la producător presupune verificarea aparte a relațiilor între doi agenți economici, până la identificarea

eschivării de la plata impozitelor şi taxelor, este una eronată, or, în speță, pretinde restituirea TVA din buget entitatea care a exportat producția agricolă, iar verificarea cumulării condițiilor ce oferă dreptul la restituire are loc pe principiul până la producător şi/sau importator, acest şir de entități participante se finalizează cu producătorul sau importatorul producției şi nu cu un intermediar.

Instanța de fond, în motivarea soluției sale a neglijat dispoziția expresă prevăzută la pct.27 din Regulament, potrivit căreia, Serviciul Fiscal de Stat la existența unor dubii de autenticitate a raporturilor economice este obligat să verifice autenticitatea tranzacțiilor până la producător sau importator.

Exercitarea acestei obligații nu are efectul invalidării contractelor încheiate sau a raporturilor juridice de drept civil, precum şi nu are scopul calificării acestora ca fiind nule sau viciate, acesta limitându-se doar la înlăturarea dubiilor de autenticitate a raporturilor, verificarea acestora, iar în cazul confirmării neautenticității tranzacțiilor, excluderea rezultatelor acestor tranzacții de a participa la calculul sumelor TVA îndreptate spre restituire din contul Bugetului de Stat.

În acest sens, prin aplicarea dispoziției pct.14 din Regulament, în ceea ce priveşte obligația supunerii controlului tematic cel puţin o dată pe an, a sumelor TVA restituite fără control şi pct.27 privind obligația verificării sumele TVA aferente livrărilor şi procurărilor, în modul stabilit de legislația în vigoare, inclusiv cu obligația verificării pe principul până la producător sau importat Serviciul Fiscal de Stat a constatat deducerea neîntemeiată a sumelor TVA în baza facturilor fisca emise de ***** şi ***** şi în consecință, a dispus prin Decizia nr.***** din 26.03.2021 recalcularea sumelor TVA, inclusiv şi a celor restituite anterior.

În aceleaşi circumstanțe, bazându-se pe aceleaşi constatări, organul fiscal prin Decizia nr.*****din 07.07.2021, a intervenit și asupra corectitudinii determinării impozitului pe veni din activitatea de întreprinzător, prin constatarea caracterului neautentic al livrărilor de cereale de la ***** şi ***** în adresa *****și ulterior, în adresa SRL „Orom-Imexpo” și în consecință excluderea de la cheltuieli în scopuri fiscale a valorii mărfurilor documentate ca livrări de la furnizorii indicați.

Generalizând cele expuse, Serviciul Fiscal de Stat reiterează despre existența a două proceduri administrative, ce au fost inițiate din oficiu, în rezultatul constatării circumstantelor de neconfirmare a faptelor descrise în datele de evidență contabilă pe tot lanțul de entități participante la aşa zisul circuit de marfă/producție de la producător până la exportator. Aceste circumstanțe au determinat necesitatea revederii unor rezultate constatate anterior prin care s-au restituit anterior neîntemeiat din buget sume în favoarea entității solicitante.

Pe această cale, Serviciul Fiscal de Stat reiterează faptul că acțiunile întreprinse și actele administrative adoptate corespund în totalitate actelor normative aplicabile speței, atât material, cât și procedural, la emiterea cărora autoritatea publică nu a

admis careva încălcări privind legalitatea şi proporţionalitatea aplicării dreptului discreţionar, iar expunerea asupra oportunității actelor administrative depăşeşte competența instanței judecătoreşti.

În temeiul celor expuse, a argumentelor de fapt şi de drept invocate, este cert că instanța de fond la deliberarea hotărârii din 28.06.2024, nu a constatat circumstanțele importante pentru soluționarea justă a cauzei (a ales însă să ofere interpretare unor circumstanțe într-o manieră favorabilă intimatului, însă contrară normelor legale), fapt ce a determinat ca concluziile expuse în hotărâre să fie în contradicţie cu circumstanțele cauzei şi cu probele administrate, nu a aplicat legea ce urma a fi aplicată la soluționarea cauzei, precum și a interpretat eronat normele aplicate, prin aceasta oferind o apreciere şi o soluţie eronată, ceea ce face această hotărâre pasibilă anulării în totalitate.

Solicită partea apelantă admiterea apelului, casarea hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 28.06.2024 în partea anulării actelor administrative, cu emiterea unei decizii prin care acțiunea înaintată de către SRL „Orom-Imexpo" împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor administrative să fie respinsă ca fiind neîntemeiată.

<u>Argumentele participanţilor la proces:</u>

Reprezentantul părții apelante Serviciul Fiscal de Stat, Dormencu Ion, în ședința instanței de apel a susținut integral argumentele indicate în motivarea apelului. A solicitat admiterea acestuia în sensul formulat.

Reprezentantul părții intimate SRL „Orom-Imexpo", avocatul Pînzaru Dorian, în ședința instanței de apel a pledat pentru respingerea apelului declarat de Serviciul Fiscal de Stat, cu menținerea hotărîrii instanței de fond ca fiind legală și întemeiată.

Audiind participanții prezenți la proces, studiind materialele dosarului şi înscrisurile administrate, verificând argumentele expuse în cererea de apel, precum și cercetând din oficiu starea de fapt în baza tuturor probelor administrate la caz, Completul judiciar specializat în examinarea cauzelor de contencios administrativ al Curţii de Apel Centru conchide că apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat este neîntemeiat, motiv din care urmează a fi respins cu menţinerea hotărîrii Judecătoriei Chişinău (sediul Centru) din 28 iunie 2024, din următoarele considerente.

<u>Aprecierea instanţei de apel a argumentelor părţilor şi cadrului legal aplicabil speţei:</u>

În conformitate cu prevederile art. 195 Cod administrativ, *procedura acţiunii în contenciosul administrativ se desfăşoară conform prevederilor prezentului cod. Suplimentar se aplică corespunzător prevederile Codului de procedura civilă, cu excepţia art.169–171.*

Potrivit dispoziţiilor art.219 alin.(1), (3) Cod administrativ, *(1) Instanţa 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. (3) 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 conformitate cu prevederile art. 240 alin. (1) lit. a) Cod administrativ, *examinînd cererea de apel, instanţa de apel adoptă una dintre următoarele decizii-* ***respinge apelul.***

Conform art. 239 Codul de procedură civilă, *hotărârea judecătorească trebuie să fie legală şi întemeiată. Instanţa îşi întemeiază hotărârea numai pe circumstanţele constatate nemijlocit de instanţă şi pe probele cercetate în şedinţă de judecată.*

În temeiul art.240 alin.(1) Cod de procedură civilă, *la deliberarea hotărîrii, instanţa judecătorească apreciază probele, determină circumstanţele care au importanţă pentru soluţionarea cauzelor, care au fost sau nu stabilite, caracterul raportului juridic dintre părţi, legea aplicabilă soluţionării cauzei şi admisibilitatea acţiunii.*

Hotărârea este întemeiată, dacă în ea sunt expuse toate circumstanţele care au importanţă la soluţionarea cauzei şi care au fost verificate în şedinţa de judecată multilateral, complet, fiind elucidate probele privind circumstanţele constatate ale cauzei.

Prevederile legale enunţate impun în mod expres, obligația instanţei de apel să verifice circumstanţele şi raporturile juridice stabilite în hotărârea primei instanţe, precum şi cele care nu au fost stabilite şi este obligată să verifice legalitatea hotărârii în întregul ei şi să se pronunţe asupra tuturor motivelor invocate în apel.

Respectiv, conform practicii CEDO instanţa de apel, potrivit regulilor unui proces echitabil pornind de la aprecierea rolului determinant al concluziilor sale, are obligaţia să examineze efectiv problemele esenţiale care îi sunt supuse aprecierii şi să nu se limiteze doar la însuşirea motivelor și concluziilor date de instanţa inferioară. (*Hirro Balani c. Spaniei*, nr.18064/91 din 09.12.1994 §27; *Georgiadis v. Greciei* nr.21522/93 din 29.05.1997 §43).

Completul specializat în examinarea cauzelor de contencios administrativ al Curţii de Apel Centru, analizând legalitatea hotărârii pronunţate în raport cu prevederile art.225 Cod administrativ; art. 239 – 241 Cod 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.

Materialul probatoriu administrat de instanţa de fond, denotă următoarea situaţie;

<u>În fapt:</u>

Materialele cauzei atestă că, în rezultatul efectuării controlului tematic repetat la contribuabilul SRL „Orom-Imexpo” rezultatele căruia au fost consemnate în actul de control fiscal nr. ***** din 25.02.2021 și Decizia asupra cazului de încălcare fiscală nr. ***** din 26.03.2021, s-a dispus calcularea și achitarea la buget TVA în sumă de 635 846 lei, restituită în plus pentru perioada supusă controlului, și micșorarea TVA spre deducere în perioada ulterioară, luna mai 2020, cu 650 308 lei și va constitui 447 417 lei aferentă procurărilor pentru care nu poate fi confirmată proveniența mărfurilor după principiul „până la producător și/sau importator”.

Controlul a fost inițiat în baza deciziei privind inițierea controlului nr. DICF - 100334/18 din 18.02.2021, în vederea verificării corectitudinii calculării TVA la mărfurile produse și serviciile prestate pe teritoriul Republicii Moldova.

La data de 23.04.2021 SRL „Orom-Imexpo” a înaintat contestație împotriva Deciziei asupra cazului de încălcare fiscală nr. ***** din 26.03.2021.

Prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat emisă pe marginea contestației nr. 168 din 20.05.2021 a fost dispusă respingerea contestației, menținerea Deciziei asupra cazului de încălcare fiscală nr. ***** din 26.03.2021 și rectificarea în partea ce ține de necalcularea majorării.

De asemenea, în rezultatul efectuării controlului tematic repetat la contribuabilul SRL „Orom-Imexpo” rezultatele căruia au fost consemnate în actul de control fiscal nr. ***** din 04 iunie 2021, decizia asupra cazului de încălcare a legislației nr. *****din 07 iulie 2021, s-a dispus calcularea și achitarea la buget a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat pentru anul 2019 în sumă de 1 873 475 lei.

Controlul a fost inițiat în baza deciziei privind inițierea controlului nr. DICF - 107111/31 din 31.05.2021, în vederea verificării corectitudinii calculării impozitului pe venit obținut din activitatea de întreprinzător.

La data de 02 august 2021, SRL „Orom-Imexpo” a înaintat contestație împotriva Deciziei asupra cazului de încălcare fiscală nr. *****din 07.07.2021.

Prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat emisă pe marginea contestației nr. *****din 30.09.2021 a fost dispusă respingerea contestației, cu menținerea Deciziei asupra cazului de încălcare fiscală nr. *****din 07.07.2021.

Manifestând dezacordul cu actele administrative menționate supra, reclamantul a sesizat instanța de contencios administrativ cu prezenta acțiune, prin care a solicitat anularea actului de control fiscal nr. ***** din 25 februarie 2021, deciziei asupra cazului de încălcare a legislației nr. ***** din 26 martie 2021 și deciziei pe

marginea contestației nr. 168 din 20 mai 2021.

<u>Admisibilitatea acţiunii:</u>

Prevederi relevante ale Codului administrative sunt următoarele:

Articolul 20. *Acţiunea în contencios 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.

Articolul 206. *Felurile acţiunilor în contencios administrativ*

(1) O acţiune în contencios administrativ poate fi depusă pentru:

a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acţiune în contestare);

Reieșind din cerințele formulate, rezultă că, acțiunea SRL „Orom -Imexpo” este una în contestare.

Articolul 191. *Competenţa jurisdicţională pentru acţiunea în contencios administrativ*

(1) Cu excepţia cazurilor prevăzute la alin.(2) şi (3), judecătoriile soluţionează în fond toate acţiunile în contencios administrativ.

Articolul 196. *Competenţa teritorială pentru acţiunea în contencios administrativ*

(1) 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.

Ținînd cont de obiectul acțiunii și avînd în vedere prevederile art.191 alin.(1) Cod administrativ, examinarea prezentei cauze ține de competența Judecătoriei Chișinău, or obiectul acesteia nu se regăsește în excepțiile de la alin.(2) și (3) a art.191 Cod administrativ.

Astfel, acțiunea în contencios administrativ a fost înaintată de reclamant cu respectarea competenței jurisdicționale și teritoriale.

Articolul 17. *Dreptul vătămat*

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

Articolul 39. *Accesul liber la justiţie*

(1) Controlul judecătoresc al activităţii administrative este garantat şi nu poate fi îngrădit.

(2) Orice persoană care revendică un drept vătămat de către o autoritate publică în sensul art.17 sau prin nesoluţionarea în termenul legal a unei cereri se poate adresa instanţei de judecată competente.

Articolul 189. *Înaintarea acţiunii în contencios administrativ*

(1) Orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorităţi publice poate înainta o acţiune în contencios administrativ.

Articolul 10. *Actul administrativ individual*

(1) 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. *Categoriile actelor administrative individuale*

(1) 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.

Instanța de apel statuează că, Decizia nr.***** emisă de Serviciul Fiscal de Stat la 26 martie 2021, Decizia nr.168 emisă de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea cererii prealabile la 20 mai 2021, Decizia nr.*****emisă de Serviciul Fiscal de Stat la 07 iulie 2021, Decizia nr.*****emisă de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea cererii prealabile la 30 septembrie 2021- constituie acte administrative individuale defavorabile SRL „Orom -Imexpo”.

Articolul 19. *Cererea prealabilă*

Cererea prealabilă este instituţia care oferă o cale de soluţionare prejudiciară a litigiilor administrative.

Articolul 162. *Scopul procedurii prealabile*

(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.

Articolul 208. *Respectarea procedurii prealabile*

(1) Până la înaintarea acţiunii în contencios administrativ se va respecta procedura prealabilă, cu excepţiile prevăzute de lege.

După cum rezultă din materialele cauzei elucidate anterior, se atestă că anterior sesizării instanței de contencios administrativ cu prezenta acțiune, SRL „Orom - Imexpo” a respectat procedura prealabilă.

Articolul 209. *Termenul de înaintare a acţiunii în contencios administrativ*

(1) 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;

Astfel, coroborând prevederile normelor legale citate anterior, cu circumstanțele de fapt ale cauzei, Completul judiciar statuează că, acțiunea înaintată de SRL „Orom -Imexpo", a fost depusă în instanța de contencios administrativ în termen, cît și cu respectarea procedurii prealabile, din care motive, instanța de fond corect a conchis asupra admisibilității acțiunii și a reținut spre examinare fondul cerințelor formulate în acțiune.

<u>Referitor la fondul acțiunii.</u>

Prevederi relevante ale Codului administrative sunt următoarele:

Articolul 224. *Hotărîrile instanţei de judecată*

(1) Examinînd acţiunea în contencios administrativ în fond, instanţa de judecată adoptă una dintre următoarele hotărîri:

a) în baza unei acţiuni în contestare, anulează în tot sau în parte actul administrativ individual, precum şi o eventuală decizie de soluţionare a cererii prealabile, dacă acestea sînt ilegale şi prin ele reclamantul este vătămat în drepturile sale;

Prin hotărârea Judecătoriei Chişinău (sediul Centru) din 28 iunie 2024, a fost admisă parțial acțiunea depusă de SRL „Orom-Imexpo". S-a anulat Decizia nr.***** emisă de Serviciul Fiscal de Stat la 26 martie 2021, Decizia nr.168 emise de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea cererii prealabile la 20 mai 2021, Decizia nr.*****emisă de Serviciul Fiscal de Stat la 07 iulie 2021, Decizia nr.*****emise de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea cererii prealabile la 30 septembrie 2021, ca ilegale. În rest pretențiile SRL „Orom-Imexpo", s-au respins ca neîntemeiate.

Completul specializat în examinarea cauzelor de contencios administrativ al Curții de Apel Centru, apreciază hotărîrea Judecătoriei Chişinău (sediul Centru) din 28 iunie 2024, ca fiind întemeiată din considerentele ce vor fi expuse în continuare.

<u>LEGISLAȚIA PERTINENTĂ:</u>

Articolul 8. Drepturile şi obligaţiile contribuabilului

(1) *Contribuabilul are dreptul:*

b) să se bucure de o atitudine corectă din partea organelor cu atribuţii de administrare fiscală şi a persoanelor cu funcţii de răspundere ale acestora;

(2) *Contribuabilul este obligat:*

c) să ţină contabilitatea conform formelor şi modului stabilit de legislaţie, să întocmească şi să prezinte Serviciului Fiscal de Stat şi serviciului de colectare a impozitelor şi taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislaţie, să

asigure integritatea documentelor de evidenţă în conformitate cu cerinţele legislaţiei, să efectueze încasările băneşti în numerar prin intermediul echipamentelor de casă şi de control, respectînd reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor băneşti în numerar fără aplicarea echipamentelor de casă şi de control;

d) să prezinte informaţii veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum şi despre alte obiecte ale impunerii;

e) să achite la buget, la timp şi integral, ţinînd cont de prevederile art.7 alin.(5), sumele calculate ale impozitelor şi taxelor, asigurînd exactitatea şi veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate;

Articolul 11. Apărarea drepturilor şi intereselor contribuabilului

(1) Apărarea drepturilor şi intereselor contribuabilului se face pe cale judiciară sau pe alte căi prevăzute de prezentul cod şi de alte acte ale legislaţiei. Toate îndoielile apărute la aplicarea legislaţiei fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

Articolul 24. Deducerea cheltuielilor aferente activităţii de întreprinzător

(1) Se permite deducerea cheltuielilor ordinare şi necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activităţii de întreprinzător.

Articolul 83. Prezentarea declaraţiei cu privire la impozitul pe venit

(4) Declaraţia cu privire la impozitul pe venit se completează în modul şi forma stabilite de Ministerul Finanţelor. Cu excepţia cazurilor prevăzute la alin.(5)–(10), declaraţia cu privire la impozitul pe venit se prezintă Serviciului Fiscal de Stat nu mai tîrziu de:

a) data de 25 a lunii a treia după finele perioadei fiscale de gestiune – în cazul persoanelor juridice, formelor organizatorice rezidenţi cu statut de persoană fizică, potrivit legislaţiei, reprezentanţelor permanente ale nerezidentului în Republica Moldova;

b) data de 30 aprilie a anului următor anului fiscal de gestiune – în cazul persoanelor fizice (cetăţeni ai Republicii Moldova, cetăţeni străini şi apatrizi, inclusiv membri ai societăţilor şi acţionari ai fondurilor de investiţii).

Articolul 102. Deducerea sumei T.V.A. pentru mărfurile, serviciile procurate

(1) În cazul achitării T.V.A. la buget, subiecţilor impozabili, înregistraţi 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 desfăşurării activităţii de întreprinzător. Se permite deducerea sumei T.V.A. la mărfurile importate, procurate de către subiecţii impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în

procesul desfăşurării activităţii de întreprinzător numai în cazul achitării T.V.A. la buget pentru mărfurile, serviciile menţionate în conformitate cu art.115. Pentru serviciile importate, procurate de către subiecţii impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfăşurării activităţii de întreprinzător, deducerea sumei T.V.A. se permite pentru sumele T.V.A. achitate sau care urmează a fi achitate la buget.

(10) Subiectul impozabil are dreptul la deducerea sumei T.V.A., achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate dacă dispune:

a) de factura fiscală la valorile materiale, serviciile procurate pentru care a fost achitată ori urmează a fi achitată T.V.A.; sau

b) de documentul, eliberat de organul vamal, care confirmă achitarea T.V.A. la mărfurile importate;

c) de documentul care confirmă achitarea T.V.A. pentru serviciile importate.

Legea contabilităţii și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017:

Articolul 10. Ciclul contabil

(1) Ciclul contabil al entităţii cuprinde:

a) documentarea faptelor economice;

b) recunoaşterea şi evaluarea elementelor contabile;

c) reflectarea informaţiilor în conturile contabile;

d) întocmirea registrelor contabile;

Articolul 11. Documentele primare

(1) Faptele economice se contabilizează în temeiul documentelor primare.

(2) Deţinerea de către entitate a activelor cu orice titlu, înregistrarea surselor de provenienţă a acestora şi a faptelor economice fără documentarea şi reflectarea acestora în contabilitate sînt interzise.

(3) Documentele primare se întocmesc în timpul efectuării (producerii) faptelor economice, iar dacă acest lucru este imposibil – nemijlocit după efectuarea (producerea) faptelor respective.

(4) Entitatea utilizează formulare tipizate de documente primare aprobate de Ministerul Finanţelor și alte autorități publice sau poate elabora și utiliza formulare de documente primare, aprobate de conducerea acesteia, cu respectarea prevederilor alin. (7) și (8).

Articolul 18. Obligațiile și drepturile entităţii privind ținerea contabilității și raportarea financiară

(1) Entitatea are obligaţia de a ţine contabilitatea şi de a întocmi situaţiile financiare în modul prevăzut de prezenta lege, de standardele de contabilitate şi de alte acte normative aprobate în conformitate cu art. 8 alin. (1) lit. b).

(2) Răspunderea pentru ţinerea contabilităţii şi raportarea financiară revine:

a) conducătorului, administratorului – pentru entitățile indicate la art. 2 lit. a), c) și d);

b) conducătorului, directorului – pentru entitățile indicate la art. 2 lit. b);

c) fondatorului – pentru entitățile indicate la art. 2 lit. e);

d) persoanei fizice care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției (notar, avocat, executor judecătoresc, mediator, administrator autorizat) – pentru entitățile indicate la art. 2 lit. f).

(3) Persoanele indicate la alin. (2) sînt obligate:

d) să asigure întocmirea completă şi corectă, precum și integritatea şi păstrarea documentelor contabile;

f) să asigure documentarea faptelor economice şi reflectarea acestora în contabilitate;

Aprobat

Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr.93 din 1 februarie 2013:

13. Cererea de restituire a TVA, cu excepţia cazurilor de restituire a TVA solicitată în temeiul art.101^1, 101^2, 101^3 și 101^4 din Codul fiscal, este examinată şi pe marginea ei se adoptă decizia fără efectuarea controlului tematic, dacă simultan se respectă următoarele cerinţe:

1) subiectul impozabil îşi desfăşoară activitatea cel puţin 2 ani;

2) subiectul impozabil a beneficiat de restituirea TVA de cel puţin două ori;

3) în cadrul ultimului control tematic privind restituirea TVA suma impozitului spre restituire, confirmată de către Serviciul Fiscal de Stat, corespunde sumei solicitate de către plătitor;

4) în cadrul ultimului control fiscal sumele impozitelor, taxelor, contribuţiilor de asigurări sociale de stat obligatorii şi ale primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală, calculate de Serviciul Fiscal de Stat, nu depăşeau 1% din valoarea totală a livrărilor efectuate în perioadele fiscale controlate.

14. Sumele TVA restituite subiecţilor impozabili, în modul stabilit la punctul 13 din prezentul Regulament, sînt supuse de către Serviciul Fiscal de Stat controlului tematic cel puţin o dată pe an.

27. La determinarea sumelor TVA spre restituire se verifică sumele TVA aferente livrărilor şi procurărilor, în modul stabilit de legislaţia în vigoare. În cazul existenţei dubiilor în partea ce ţine de autenticitatea raporturilor economice, financiare, la decizia conducerii Serviciului Fiscal de Stat, se va efectua verificarea prin contrapunere la furnizorii de marfă şi servicii, conform principiului – pînă la producător sau importator.

Raportînd cadrul legal precitat la circumstanțele faptice ale cauzei, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului

civil, comercial și de contencios administrativ al Curții de Apel Centru reține că, prin Decizia asupra cazului de încălcare fiscală nr. ***** din 26.03.2021, s-a dispus calcularea și achitarea la buget TVA în sumă de 635 846 lei, restituită în plus pentru perioada supusă controlului, și micșorarea TVA spre deducere în perioada ulterioară, luna mai 2020, cu 650 308 lei și va constitui 447 417 lei aferentă procurărilor pentru care nu poate fi confirmată proveniența mărfurilor după principiul „până la producător și/sau importator”.

Controlul a fost inițiat în baza deciziei privind inițierea controlului nr. DICF - 100334/18 din 18.02.2021, în vederea verificării corectitudinii calculării TVA la mărfurile produse și serviciile prestate pe teritoriul Republicii Moldova.

La data de 23.04.2021 SRL „Orom-Imexpo” a înaintat contestație împotriva Deciziei asupra cazului de încălcare fiscală nr. ***** din 26.03.2021.

Prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat emisă pe marginea contestației nr. 168 din 20.05.2021 a fost dispusă respingerea contestației, menținerea Deciziei asupra cazului de încălcare fiscală nr. ***** din 26.03.2021 și rectificarea în partea ce ține de necalcularea majorării.

De asemenea, în rezultatul efectuării controlului tematic repetat la contribuabilul SRL „Orom-Imexpo” rezultatele căruia au fost consemnate în actul de control fiscal nr. ***** din 04 iunie 2021, **prin Decizia asupra cazului de încălcare a legislației nr. *****din 07 iulie 2021**, s-a dispus calcularea și achitarea la buget a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat pentru anul 2019 în sumă de 1 873 475 lei.

În motivarea soluției sale SFS a reținut următoarele:

„ I. Încălcarea prevederilor Codului fiscal nr.1163-XIII din 24.04.1997 (republicat în Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 08.02.2007), a Legii contabilităţii şi raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017, şi anume:

1. Potrivit prevederilor art. 11 alin. (1)-(3) din Legea contabilităţii şi raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017, „Faptele economice se contabilizează în temeiul documentelor primare", alin (3), prevede că Documentele primare se întocmesc în timpul efectuării (producerii) faptelor economice, iar dacă acest lucru este imposibil-nemijlocit după efectuarea (producerea) faptelor respective". Asfel, documentul primar, factura fiscală nu poate să fie întocmit şi să reflecte fapte economice care nu s-au produs de facto și nu au fost realizate de către emitentul documentului primar.

*Conform rezultatelor controalelor fiscale exercitate de către SFS, agenții economici “Naghedar-Privat” SRL şi „ ***** au eliberat documente primare, în lipsa producerii faptelor economice. În conformitate cu atribuțiile stabilite conform Codului Fiscal, în scopul verificării corectitudinii aprecierii obiectelor impozabile, au fost efectuate controale fiscale pe întreg lanțul de documentare a*

*circuitului de mărfuri indicate în facturile fiscale eliberate de "Naghedar-Privat" SRL şi „*****. Ca rezultat al controalelor exercitate, nu au fost confirmate producerea faptelor economice între furnizor şi beneficiar, înscrise în facturile fiscale, documentate la fiecare etapă a circuitului de marfă.*

*În cadrul controalelor fiscale, efectuate la „Budza-Romantică" SRL şi ***** s-a stabilit că facturile fiscale eliberate în perioada fiscală L/03/2019-L/05/2019 nu pot să reflecte fapte economice care au avut loc, fapt ce denotă caracterul fictiv al tranzacţiilor şi neconfirmarea veridicităţii faptelor economice. Astfel, s-a constatat că *****erau în incapacitate de a efectua livrări de mărfuri (producţie agricolă) către „Orom -Imexpo" SRL, dat fiind faptul că alţi furnizori, decît de la ***** şi *****, procurări de produse cerealiere nu au fost înregistrate.*

Respectiv, în cadrul controalelor efectuate la contribuabilii care au participat în circuitul de facturi fiscale a fost constatată lipsa producerii faptelor economice ceea ce constituie încălcarea prevederilor art. 11 alin. (1)-(3), art. 18 alin. (3) lit d), f) din Legea contabilităţii şi raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017, prevederilor art. 8 alin. (2) lit c), art. 117 din Codul Fiscal.

*2. În cadrul controlului exercitat la „Orom -Imexpo" SRL s-a stabilit reflectarea în evidenţa contabilă şi atribuirea la sine costul mărfurilor documentate ca livrări de la procurări de producţie agricolă în valoare totală de 15 612 292,24 lei, inclusiv: suma de de 10 268 922,56 lei, procurări de la ***** si suma de 5 343 369,68 lei, procurări de la „*****.*

Contrar prevederilor art.24 alin.(1) din Codului fiscal care stipulează, că „se permite deducerea cheltuielilor ordinare şi necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal, exclusiv în cadrul activităţii de întreprinzător", contribuabilul, în anul 2019, neîntemeiat a dedus cheltuieli în scopuri fiscale aferente procurărilor de la contribuabili care ***întrunesc posibile riscuri ai pseudoactivităţii de întreprinzător*** *şi care erau în incapacitate de a efectua livrări de mărfuri în valoare totală de 15 612 292,24. Încălcarea menţionată a generat diminuarea venitului impozabil pentru anul 2019 cu suma de 15 612 292,24 lei şi a impozitului pe venit în sumă de 1 873 475 lei.*

Concomitent au fost încălcate prevederile art. 8 alin. (2) lit. c), art. 83 alin. (4) din Codul fiscal şi Hotărârea Guvernului RM nr. 596 din 13.08.2012 privind „Modul de completare a declaraţiei cu privire la impozitul pe venit", prin întocmirea neconformă a Declaraţiei persoanei juridice cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2019.

II. SRL „Orom-Imexpo", la data de 18.06.2021 a prezentat dezacordul f/nr., prin care se expune că nu este acord cu cele constatate în actul de control şi anume:

*-nu este de acord cu constatarea caracterului fictiv al tranzacţiilor şi neconfirmarea veridicităţii faptelor economice privind procurarea producţiei agricole în valoare totală de 15 612 292,24 lei, inclusiv: suma de de 10 268 922,56 lei, procurări de la "Naghedar-Privat" SRL şi suma de 5 343 369,68 lei, procurări de la ,,*****;*

-excluderea de la cheltuieli în scopuri fiscale, valoarea mărfurilor documentate ca livrări de la procurările de producţie agricolă în valoare totală de 15 612 292,24 lei;

- calcularea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru anul 2019 în sumă de 1 873 475 lei.

Totodată, agentul economic solicită revederea constatărilor stipulate în actul de control cu anularea acestuia.

De remarcat, că în cadrul controlului efectuat la SRL ,,Orom-Imexpo" au fost supuse verificării toate aspectele expuse în dezacord în conformitate cu prevederile legislaţiei în vigoare. Controlul a fost efectuat reieşind din operaţiunile documentate în contabilitatea întreprinderii, cît şi luînd în consideraţie rezultatele controalelor fiscale efectuate la SRL ,,Naghidar-Privat" şi SRL ,,Agriva-Promagro", care au fost furnizorii de producţie agricolă a SRL ,,Orom-Imexpo".

Conform rezultatelor controalelor fiscale efectuate la agenţii economici respectivi s-a constatat, că aceştia în perioadele L/02/2019 - L/05/2019, la rîndul lor, au documentat procurări de mărfuri (producţie agricolă) de la SRL ,,Budza Romantica" şi SRL ,,Expoterm Grup" în baza documentelor primare (facturi fiscale).

Conform rezultatelor controalelor, probelor acumulate, s-a stabilit lipsa capacităţilor SRL ,,Budza Romantica" şi SRL ,,Expoterm Grup" de a efectua de facto livrările conform facturilor eliberate.

*Astfel, la momentul documentării livrărilor în adresa SRL ,,Orom-Imexpo", în lipsa altor întrări suficiente de producţie agricolă de la alte entităţi, înregistrate în evidenţa contabilă a SRL ,,Naghidar-Privat" şi *****, aceşti contribuabili erau în incapacitate de a transmite de facto cantitatea de produse reflectată în documentele primare şi în facturile fiscale.*

Respectiv, în rezultatul controalelor fiscale efectuate la entităţile menţionate, nu au fost confirmate livrările de producţie agricolă către SRL ,,Orom-Imexpo".

*Prin urmare, în rezultatul controlului actual a fost exclusă de la sinecostul mărfurilor documentate ca livrări de la procurări de producţie agricolă în valoare totală de 15 612 292,24 lei, inclusiv: suma de de 10 268 922,56 lei, procurări de la ***** şi suma de 5 343 369,68 lei, procurări de la ,,*****,* ***din motivul că nu este***

posibil de confirmat veridicitatea tranzacțiilor reflectate în contabilitatea agenților economici.

Reieşind din cele expuse, în cadrul controlului repetat ***au fost excluse din cheltuieli în scopuri fiscale valoarea produselor agricole de la contribuabili care întrunesc posibile riscuri ai pseudoactivității de întreprinzător*** *şi care erau în incapacitate de a efectua livrări de mărfuri în valoare totală de 15 612 292,24 lei.*

În contextul faptelor expuse şi în rezultatul recalculului efectuate în cadrul controlului repetat, impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător, calculate suplimentar pentru anul 2019, constituie suma de 1 873 475 lei.

Astfel, argumentele SRL „Orom-Imexpo" expuse în dezacordul la prezentul act de control nu sunt întemeiate şi nu pot fi luate în considerație la examinare a cazului de încălcare a legislației".

Prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat emisă pe marginea contestației nr. *****din 30.09.2021 a fost dispusă respingerea contestației, cu menținerea Deciziei asupra cazului de încălcare fiscală nr. *****din 07.07.2021.

Bazat pe argumentele invocate de reclamant și pe documentele care reflectă situația de fapt, Completul judiciar conchide că instanța de fond întemeiat a anulat Decizia nr.***** emisă de Serviciul Fiscal de Stat la 26 martie 2021, Decizia nr.168 emise de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea cererii prealabile la 20 mai 2021, Decizia nr.*****emisă de Serviciul Fiscal de Stat la 07 iulie 2021, Decizia nr.*****emise de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea cererii prealabile la 30 septembrie 2021, ca ilegale.

Or, reieșind din materialele cauzei, Completul judiciar reține că, SRL „Orom-Imexpo" a demonstrat că deține un set complet de documente justificative, ceea ce oferă substanță dreptului de deducere. Astfel la materialele cauzei au fost prezentate facturi fiscale (inclusiv E-facturi) și facturi de expediție care identifică clar părțile, bunurile (cereale) și valoarea TVA. Conform Legii contabilității, acestea constituie baza legală pentru înregistrarea faptelor economice.

Marfa nu doar că a fost facturată, dar a fost și achitată integral prin sistemul bancar. Mai mult, SRL „Orom-Imexpo" a probat circuitul economic complet: produsele au fost exportate, fapt confirmat prin documente de transport internațional (CMR) și Invoice-uri. Aceasta demonstrează că tranzacțiile nu au fost simulate, ci au avut o finalitate economică reală.

Deși SFS susține că: „*tranzacțiile de procurare de la ***** și ***** nu pot reflecta fapte economice reale deoarece furnizorii acestora (***** şi SRL „Expoterm-Grup") nu au avut capacitatea de facto de a livra marfa. Prin urmare, facturile fiscale emise către SRL „Orom-Imexpo" sunt considerate lipsite de conținut economic, fiind anulat dreptul de deducere a TVA și deducerea cheltuielilor".* Completul judiciar nu poate reține ca întemeiat acest argument,

deoarece SFS ignoră realitatea fizică a mărfii. SFS ignoră faptul că produsele cerealiere au existat fizic în posesia SRL „Orom-Imexpo”, probă fiind exportul efectiv al acestora. Exportul este confirmat prin declarații vamale, CMR și Invoice-uri.

Prin urmare, Completul judiciar susține ca întemeiată poziția instanței de fond precum că, realitatea faptului economic în cazul SRL „Orom-Imexpo” este confirmată prin intrarea bunurilor în gestiune, recepția fizică și, cel mai important, exportul acestora. Este imposibil ca o tranzacție să fie „fictivă” dacă marfa care a făcut obiectul acelei facturi a fost ulterior încărcată în camioane, a trecut controlul vamal și a părăsit teritoriul Republicii Moldova (fapte confirmate prin CMR și Declarații Vamale).

Conform art. 11 alin. (1) din Legea 287/2017, faptele se contabilizează în temeiul documentelor primare. SRL „Orom-Imexpo” deține facturi fiscale valabile, emise de furnizori înregistrați. Deficiențele de contabilitate ale unor terți (furnizorii furnizorilor) nu pot anula validitatea unui document primar deținut de un cumpărător de bună-credință care a recepționat marfa.

Instanța de apel subliniază că, contribuabilul nu are obligația legală și nici instrumentele de a verifica „capacitatea de facto” a furnizorilor de rangul II sau III. Atât timp cât marfa a fost recepționată, cântărită și achitată prin bancă, SRL „Orom-Imexpo” a respectat diligența necesară.

Potrivit art. 18 din Legea 287/2017, răspunderea pentru documentarea faptelor economice revine administratorului entității respective. Legea nu instituie în sarcina SRL „Orom-Imexpo” obligația de a audita capacitățile de producție sau lanțul de aprovizionare al partenerilor săi de afaceri.

Deasemenea SFS susține că: „*în conformitate cu pct. 27 din Regulamentul privind restituirea TVA, suma TVA solicitată spre restituire trebuie confirmată pe tot lanțul până la producător sau importator. Deoarece furnizorii nu au putut demonstra de unde au cerealele, dreptul de restituire al SRL „Orom-Imexpo” este anulat.”*

La acest capitol, Completul judiciar subliniază că, pct. 27 din Regulament este o normă de procedură pentru organul fiscal, nu o obligație de garantare pusă în sarcina contribuabilului pentru greșelile terților. SRL „Orom-Imexpo” a prezentat facturi fiscale valabile. Dacă furnizorii nu au declarat corect sursa, SFS trebuie să sancționeze acei furnizori (prin metode indirecte de estimare), nu să anuleze dreptul de deducere al cumpărătorului care a achitat TVA-ul inclus în preț.

Completul judiciar subliniază că, toate îndoielile SFS privind proveniența mărfii pe lanț trebuiau interpretate în favoarea SRL „Orom-Imexpo”, care a demonstrat circuitul economic complet. SFS a ales însă o interpretare defavorabilă,

transformând un dubiu asupra furnizorilor într-o certitudine de vinovăție a cumpărătorului.

Mai mult, deși SFS menționează că a verificat toate aspectele, în textul deciziei nu explică cum a fost posibil exportul mărfii dacă aceasta „nu a existat”. Această omisiune face motivarea deciziei vădit părtinitoare și incompletă.

O decizie care ignoră o probă materială de o asemenea amploare (exportul) nu este doar incompletă, ci devine arbitrară.

Conform prevederilor Codului Administrativ al Republicii Moldova (art.31, 118), orice act administrativ individual trebuie să fie motivat clar, indicând circumstanțele de fapt și temeiurile legal.

SFS a reținut exclusiv probele care susțin ipoteza „fictivității” (controalele la furnizori), dar a omis complet să analizeze și să respingă motivat probele prezentate de reclamant care demonstrează contrariul (Declarațiile vamale de export).

O motivare care trece sub tăcere faptul că marfa a părăsit țara sub control vamal este o motivare selectivă. Aceasta transformă procesul de control fiscal într-un demers părtinitor, menit doar să colecteze sume suplimentare la buget, nu să stabilească adevărul.

Argumentele SFS suferă de o fractură logică insurmontabilă. Or deși SFS susține că tranzacțiile de achiziție sunt fictive (marfa nu a existat la furnizor), totuși, aceleași loturi de marfă (identificate prin volum și perioadă) au fost exportate de către SRL „Orom-Imexpo”.

SFS nu explică în decizie cum ar fi putut reclamantul să „simuleze” un export (care implică transportatori, sigilii vamale, puncte de trecere a frontierei) fără ca acesta să fie real. În absența unei probe care să demonstreze că exportul a fost, la rândul lui, fictiv (ceea ce SFS nu a susținut), achiziția rămâne o necesitate economică certă.

Art. 102 din Codul Fiscal condiționează deducerea de deținerea facturii fiscale și utilizarea bunurilor în activitatea de întreprinzător, condiții îndeplinite integral de SRL „Orom-Imexpo”.

Nu poate fi reținut ca întemeiat nici argumentul SFS precum că, prin includerea în declarații a TVA-ului aferent unor tranzacții „neconfirmate”, contribuabilul a prezentat date eronate, cauzând prejudicii bugetului. Or, documentele contabile ale SRL „Orom-Imexpo” sunt veridice – ele reflectă plăți reale efectuate prin bancă și recepții reale de marfă. „Informația neveridică” ar presupune o falsificare a documentelor de către reclamant, fapt ce nu a fost demonstrat.

Atât timp cât facturile există, sunt semnate, ștampilate și marfa a fost recepționată/plătită, datele din declarația fiscală sunt conforme cu documentele primare, deci sunt veridice.

Completul judiciar reține că, în susținerea poziției sale SFS a reținut că: „*în rezultatul controlului actual a fost exclusă de la sinecostul mărfurilor documentate ca livrări de la procurări de producție agricolă în valoare totală de 15 612 292,24 lei, inclusiv: suma de de 10 268 922,56 lei, procurări de la "Naghedar-Privat" SRL şi suma de 5 343 369,68 lei, procurări de la „*****,* ***din motivul că nu este posibil de confirmat veridicitatea tranzacțiilor reflectate în contabilitatea agenților economici****."*

Prin această formulare, SFS recunoaște că mărfurile au fost înregistrate în contabilitatea SRL „Orom-Imexpo", dar decide să le elimine din „sinecost" (cheltuieli deductibile) folosind un singur argument: imposibilitatea confirmării veridicității la furnizori.

Astfel, SFS nu menționează că facturile deținute de SRL „Orom-Imexpo" sunt false sau că plățile nu au fost făcute.

Conform Legii contabilității și raportării financiare, veridicitatea tranzacției pentru SRL „Orom-Imexpo" este probată prin propriile documente primare (facturi, acte de recepție, extrase bancare). Atât timp cât facturile emise de furnizori sunt valide și reflectă realitatea recepției mărfii de către reclamant, deficiențele contabile ale furnizorilor nu pot anula forța probantă a actelor deținute de cumpărătorul de bună-credință.

Instanța de apel subliniază că, SFS folosește sintagma „nu este posibil de confirmat" pentru a anula tranzacțiile, deși conform art. 11 alin. (1) din Codul Fiscal, orice îndoială apărută la aplicarea legislației fiscale trebuie interpretată în favoarea contribuabilului. SFS a procedat invers, transformând o neclaritate de la furnizori într-o sancțiune certă pentru reclamant.

SFS a mai reținut că: *„reieşind din cele expuse, în cadrul controlului repetat* ***au fost excluse din cheltuieli în scopuri fiscale valoarea produselor agricole de la contribuabili care întrunesc posibile riscuri ai pseudoactivității de întreprinzător*** *şi care erau în incapacitate de a efectua livrări de mărfuri în valoare totală de 15 612 292,24 lei."*

Interpretarea acestui argument scoate la iveală utilizarea de către SFS a unor noțiuni vagi, care nu sunt definite clar în Codul Fiscal, pentru a sancționa un contribuabil de bună-credință. Accentul pe „posibile riscuri ai pseudoactivității" indică o trecere de la probatoriul cert la prezumții de vinovăție.

Prin utilizarea sintagmei *„contribuabili care întrunesc posibile riscuri ai pseudoactivității"*, SFS recunoaște implicit că, nu are dovezi certe de fraudă. Termenul „posibile riscuri" indică o suspiciune, nu o certitudine.

În dreptul fiscal, obligațiile și sancțiunile se stabilesc în baza faptelor demonstrate, nu a „posibilităților".

SFS a exclus cheltuieli de 15,6 milioane lei bazându-se pe „posibile riscuri”, deși Legea nu permite anularea unui drept (deducerea) pe baza unui risc potențial al unui terț.

Sintagma „întrunesc posibile riscuri” este definiția însăși a unei îndoieli, iar conform art. 11 alin. (1) Cod Fiscal, toate îndoielile se interpretează în favoarea contribuabilului. Dacă SFS doar „bănuiește” o pseudoactivitate la furnizori, dar nu poate demonstra că reclamantul a participat la o schemă frauduloasă, atunci dubiul trebuie să ducă la menținerea deducerilor, nu la anularea lor.

Astfel, urmare a analizei expuse supra, Completul judiciar specializat examinând criticile formulate prin cererea de apel, reține că acestea nu sunt de natură să răstoarne concluziile instanței de fond, care a realizat o apreciere corectă atât circumstanțelor de fapt, cât și cadrului normativ aplicabil.

Reinterând, în acest context, Completul consideră necesar a sublinia că fundamentul constatărilor organului fiscal este construit, în esență, pe neconfirmarea proveniență bunurilor la nivelul unor furnizori anteriori din circuitul comercial, concluzie din care s-a dedus, în mod automat, lipsa realității operațiunilor economice derulate de contribuabilul verificat.

Or, o asemenea abordare nu corespunde standardului probator în materie fiscală. În lipsa unor constatări directe și individualizate privind inexistența livrărilor în raporturile juridice nemijlocite ale contribuabilului, simpla invocare a unor neregularități la nivelul altor participanți la circuitul economic nu este aptă să conducă, prin sine, la negarea efectelor fiscale ale operațiunilor înregistrate de acesta. Or, materialele cauzei atestă că, în raport cu contribuabilul, au fost prezentate documente primare, inclusiv facturi fiscale și documente de expediție, precum și dovezi ale efectuării plăților și ale valorificării ulterioare a bunurilor. În aceste condiții, organul fiscal avea obligația de a demonstra, în mod direct și concludent, că aceste operațiuni nu au avut loc în realitate, iar nu de a substitui această probă prin inferențe rezultate din verificarea altor entități.

În ceea ce privește aplicarea dispozițiilor art. 102 Cod fiscal, Completul judiciar specializat va reține că dreptul de deducere este condiționat de existența unei procurări destinate activității de întreprinzător și de deținerea documentelor justificative prevăzute de lege. Or, aceste condiții rezultă a fi îndeplinite în speță, nefiind demonstrat contrariul prin probe directe și pertinente.

Referitor la invocarea pct. 27 din Regulamentul aprobat prin HG nr. 93/2013, Completul subliniază că această normă instituie o metodă de verificare prin contrapunere, iar nu o condiție suplimentară de fond pentru recunoașterea dreptului de deducere sau restituire. În consecință, neconfirmarea integrală a proveniență bunurilor în cadrul acestei proceduri nu poate constitui, în lipsa altor probe directe, temei autonom pentru negarea drepturilor fiscale ale contribuabilului.

În fortificarea concluziilor sale instanța va mai reține că actele administrative contestate nu conțin o analiză individualizată a fiecărei operațiuni nerecunoscute, a fiecărui document fiscal și a consecințelor fiscale aferente, ci se limitează la o concluzie generală privind pretinsa neautenticitate a tranzacțiilor. O asemenea motivare nu satisface exigențele de claritate și verificabilitate ale actului administrativ fiscal și împiedică exercitarea unui control judiciar efectiv. În ceea ce privește recalcularea impozitului pe venit, instanța constată că aceasta a fost fundamentată pe aceeași premisă – inexistența procurărilor –, fără o analiză distinctă a caracterului real al cheltuielilor. Or, în măsura în care bunurile au fost efectiv procurate și utilizate în activitatea economică, aceste cheltuieli nu pot fi înlăturate din baza impozabilă exclusiv în considerarea unor deficiențe constatate la nivelul altor entități.

Suplimentar Completul judiciar va reține și faptul că organul fiscal nu a demonstrat existența unei conduite culpabile a contribuabilului, constând în participarea la mecanisme de evitare a obligațiilor fiscale sau în acceptarea conștientă a unor operațiuni fictive. În lipsa unor asemenea constatări, transferarea consecințelor fiscale ale comportamentului terțelor persoane asupra contribuabilului apare ca fiind nejustificată.

De asemenea, din materialele cauzei rezultă că, anterior, organul fiscal a acceptat raportările fiscale ale contribuabilului, inclusiv în urma unor controale tematice, fără a formula obiecții asupra acelorași operațiuni. Schimbarea ulterioară a poziției autorității impunea o motivare riguroasă, bazată pe elemente noi și determinante, care însă nu rezultă din actele contestate. Or, în măsura în care persistă îndoieli serioase asupra întinderii obligației fiscale sau asupra realității unor operațiuni, acestea nu pot fi valorificate în defavoarea contribuabilului în absența unei probe clare și concludente, fiind incident principiul interpretării în favoarea contribuabilului consacrat de art. 11 Cod fiscal.

Urmare a constatărilor detaliate supra vis-a-vis de circumstanțele faptice ale cazului dedus judecării în ordine de apel, Completul judiciar concluzionează că, argumentele expuse de către Serviciul Fiscal de Stat în cererea de apel sunt lipsite de substanță juridică obiectivă, iar instanța de fond - reieșind din cumulul probelor administrate, a soluționat cauza sub toate aspectele de fapt și de drept, în consecință hotărârea emisă fiind legală şi întemeiată, în corespundere cu art. 130 CPC.

Prin prisma acestor constatări, instanța de apel concluzionează că la caz dubiul judiciar a fost înlăturat, netemeinicia cerințelor părții apelante a fost demonstrată, iar argumentele invocate de către apelant poartă caracter pur formal.

Cercetând cu maximă diligență materialul probator prezentat în raport cu starea de fapt reținută la caz, Completul specializat în examinarea cauzelor de contencios administrativ al Curții de Apel Centru notează că dosarul nu conţine vre-un element susceptibil să o facă să ajungă la o altă concluzie în prezenta cauză.

Sintetizând cele detaliate mai sus, statuând cu certitudine că argumentele părții apelante sunt neîntemeiate, iar hotărârea instanţei de fond este legală și întemeiată, Completul de Contencios Administrativ conchide a respinge apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat şi a menţine hotărârea Judecătoriei Chişinău (sediul Centru) din 28 iunie 2024.

În conformitate cu prevederile art. 240 alin (1) lit. a) Cod administrativ, art. 389-390 CPC, Completul de Contencios Administrativ din cadrul Colegiului Civil, Comercial şi de Contencios Administrativ al Curţii de Apel Centru

D E C I D E :

Apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, ***se respinge.***

Se menține hotărîrea Judecătoriei Chişinău (sediul Centru) din 28 iunie 2024.

Decizia este executorie de la emitere, însă poate fi contestată cu recurs la Curtea Supremă de Justiţie.

Recursul se depune la Curtea Supremă de Justiţie în termen de două luni.

Președintele completului,

Judecătorul Mîra Ghenadie

Judecătorii Ghedrovici Nicolae

Bostan Angela