Instanța de fond: Judecătoria Chișinău, sediul Centru (jud. T. Avasiloaie)
Dosarul nr. 3a-1042/24 (2-22131948-02-3a-10092024)

D E C I Z I E

24 septembrie 2025 mun. Chișinău

Colegiul civil, comercial şi de contencios administrativ al Curţii de Apel Centru

Completul de Contencios Administrativ în componența:

Preşedintele completului, judecătorul	Sîrbu Victoria
Judecătorii	Bagrin Lucia și Cașcaval Andrei
Grefier	Negrei Corina

examinând în ședință publică, apelul declarat de SRL „Agrofloris-Nord” împotriva hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 15 aprilie 2024, adoptată în cauza de contencios administrativ, la acțiunea înaintată de SRL „Agrofloris-Nord” către Serviciul Fiscal de Stat, cu privire la contestarea actelor administrative individuale,

CONSTATĂ:

La 8 septembrie 2022 SRL ”Agrofloris-Nord” a depus acțiune în contencios administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea deciziei nr.516/2115 din 29.06.2022 și a deciziei nr.754/166 din 09.08.2022.

În motivarea cerințelor sale, reclamanta explică faptul că, având în vedere caracterul litigiului dedus judecății, respectiv un litigiu de contencios administrativ, aceasta și-a îndeplinit pe deplin obligația prealabilă prevăzută de art. 208 Cod administrativ, prin depunerea cererii prealabile adresate Serviciului Fiscal de Stat, prin care a solicitat anularea parțială a actului administrativ individual defavorabil decizia din 29.06.2022.

Ca urmare a acestei solicitări, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia din 09.08.2022 (comunicată la 10.08.2022), prin care a respins contestația formulată și a menținut actul administrativ contestat.

Astfel, procedura prealabilă a fost realizată integral, în conformitate cu exigențele art. 208 Cod administrativ, motiv pentru care orice susținere privind lipsa contestării prealabile este lipsită de temei.

În fapt, reclamanta a specificat că în perioada 16.05.2022-30.05.2022, Direcția generală administrare contribuabili mari a efectuat la sediul SRL „Agrofloris-Nord" un control fiscal tematic privind corectitudinea calculării și achitării TVA pentru perioadele fiscale L/01/2022–L/04/2022, precum și determinarea sumei TVA spre restituire pentru perioadele L/06/2021, L/07/2021 și L/09/2021–L/12/2021.

La 30.05.2022 a fost întocmit Actul de control nr. 5-721374, prelungit pe formularele nr. 5-721375 și nr. 3-613526, în care s-a concluzionat că TVA spre deducere ar fi fost majorată cu 141 917 293 lei, că în două cazuri nu ar fi fost eliberate facturi fiscale cumpărătorilor și că declarațiile TVA pentru perioadele L/01/2022, L/02/2022 și L/04/2022 ar fi fost întocmite neconform.

Ulterior, la 29.06.2022, Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 516/2115, prin care a dispus micșorarea TVA spre deducere cu suma de 141 917 293 lei și a aplicat o amendă de 7 200 lei pentru pretinsa neprezentare a facturilor fiscale în termenele prevăzute de Codul fiscal.

La 09.08.2022, examinând contestația depusă, Serviciul Fiscal de Stat a respins argumentele reclamantei.

Reclamanta solicită admiterea acțiunii astfel cum a fost formulată, întrucât se consideră prejudiciată prin actele administrative contestate, care diminuează în mod ilegal suma TVA spre deducere cu 141 917 293 lei.

Totodată, apreciază critic constatarea autorității fiscale, precum că reclamanta a admis necalcularea și nedeclararea TVA aferentă livrărilor - schimbului de marfa (semințe de floarea soarelui) efectuat către două companii nerezidente din Transnistria în luna februarie anul 2022.

În acest sens, indică că prin contractul nr. 01/09-1/AFS-GS din 01.09.2021, încheiat între reclamantă și compania „Greatco Solutions" LLP (Irlanda de Nord) prin trei tranzacții din 8, 9 și 15 septembrie 2021, reclamanta a procurat semințe de floarea soarelui în volum total de 78 180 600 kg, la preț total de 723 894 442 lei.

Consecutiv, prin contractul nr. 21/09-1/AFS-IS din 21.09.2021, încheiat între reclamantă și compania „Interatex Sales" LLP (Scoția), la data de 22.09.2021 reclamanta a procurat semințe de floarea soarelui în volum de 15 095 000 kg, la preț de 141 445 388 lei.

La fel, menționează că depozitarea mărfurilor procurate a avut loc la elevatoarele din or. Tiraspol și or. Bender (Transnistria), respectiv, reclamanta nu a avut obligația de a calcula și achita TVA potrivit art. 4 alin. (6) din Legea pentru punerea în aplicare a Titlului III din Codul fiscal nr. 1417/1997, fapt recunoscut de însăși pârâtă în actul de control.

Or, din considerentul neachitării mărfii procurate, ambele contracte au fost rezoluționate la 01.02.2022, cu returnarea faptică a mărfii la 04.02.2022. Returul mărfii a fost efectuat în baza actelor de retur și a debit note emise de vînzători („Greatco Solutions" LLP și „Interatex Sales" LLP).

Reclamanta precizează că a aplicat corect normele art. 98 alin. (1) lit. b) Cod fiscal privind ajustarea valorii impozabile în caz de retur și art. 117[1] alin. (12) Cod fiscal privind reflectarea ajustărilor, iar deoarece cumpărătorii sunt nerezidenți, facturi fiscale cu semnul minus nu au fost emise, returul fiind documentat în mod legal.

Reclamanta respinge categoric interpretarea Serviciului Fiscal de Stat potrivit căreia, marfa restituită nu ar fi aceeași cu cea livrată inițial, subliniind că organul fiscal nu a indicat niciun act normativ care să justifice reclasificarea juridică a bunului.

Potrivit doctrinei și art. 468–469 Cod civil, semințele de floarea-soarelui constituie bunuri fungibile determinate generic, individualizate prin cantitate, nu prin caracteristici fizice individuale, iar Serviciul Vamal, într-o scrisoare oficială din 22.09.2020, a calificat același tip de marfă drept bun determinat generic.

Totodată, marfa nu a părăsit elevatoarele din Tiraspol și Bender între septembrie 2021 și februarie 2022, fapt verificat și acceptat de organul fiscal, care nu a contestat documentele prezentate. Singura problemă invocată de Serviciul Fiscal de Stat privește o clasificare eronată a bunului, care a generat concluzii greșite și dispoziții ilegale în actul de control și în deciziile emise.

Reclamanta subliniază că Serviciului Fiscal de Stat nu și-a îndeplinit obligația de a demonstra legalitatea concluziilor pe care își întemeiază sancțiunea și că dosarul administrativ nu conține probe concludente, care să confirme pretinsa încălcare a legislației fiscale, contrar art. 93 Cod administrativ, care impune participantului sarcina de a proba faptele pe care își întemeiază pretențiile. Circumstanțele de fapt și de drept expuse relevă existența unor dubii serioase privind legalitatea actelor administrative contestate, ceea ce înlătură prezumția de legalitate de care acestea ar trebui să se bucure.

În consecință, reclamanta solicită, în temeiul art. 224 alin. (1) lit. a) Cod administrativ, admiterea integrală a acțiunii și anularea actelor administrative individuale defavorabile emise de Serviciul Fiscal de Statși anume anularea deciziei nr.516/2115 din 29.06.2022 și a deciziei nr.754/166 din 09.08.2022.

La data de 30.11.2022, Serviciul Fiscal de Stat a depus referință prin care solicită respingerea cererii de chemare în judecată.

Poziţia instanţei de fond:

Prin hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 15 aprilie 2024, s-a respins acțiunea înaintată de S.R.L. ”Agrofloris - Nord” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea deciziei nr.516/2115 din 29.06.2022 și a deciziei dată în procedura prealabilă nr.754/166 din 09.08.2022.

Solicitarea apelantului:

Nefiind de acord cu soluția primei instanțe, la data de 17 aprilie 2024 S.R.L. ”Agrofloris - Nord” a declarat cerere de apel, solicitând admiterea acestuia, casarea hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 15 aprilie 2024, cu emiterea unei noi decizii prin care acțiunea reclamantului să fie admisă.

Termenul de declarare a apelului:

Potrivit art.232 alin.(1) și (2) din Codul 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.

Motivarea apelului se prezintă la instanţa de apel în termen de 30 de zile de la data notificării hotărîrii motivate.

Din materialele cauzei rezultă că dispozitivul hotărârii instanței de fond a fost pronunțat public la data de 15 aprilie 2024, iar apelul nemotivat a fost depus la 17 aprilie 2024, hotătârea motivată a fost comunicată la 16 august 2024 iar apelul motivat a fost declarat la data de 22 august 2024. Prin urmare, Colegiul constată că atât apelul nemotivat, cât și cel motivat au fost depuse în interiorul termenului legal.

Argumentele participanților la proces:

În motivarea cererii de apel a invocat apelanta susține că hotărârea primei instanțe este netemeinică, deoarece instanța de fond a aplicat în mod greșit normele fiscale și civile referitoare la livrările impozabile, la natura bunurilor fungibile și la efectele rezoluțiunii contractelor de vânzare–cumpărare.

În viziunea apelantei, returnarea semințelor de floarea-soarelui către vânzători nu reprezintă o livrare impozabilă și nici un schimb de mărfuri, ci

constituie exclusiv efectul juridic al rezoluțiunii contractuale, conform art. 916, 925 și 926 Cod civil, care impun restituirea prestațiilor primite, fără a genera nașterea unei obligații fiscale noi.

Apelanta arată că bunurile în discuție sunt bunuri fungibile determinate generic, fapt confirmat prin înscrisuri oficiale ale Serviciului Vamal, iar instanța a omis să analizeze aceste probe, pronunțându-se arbitrar și fără fundament probator.

Totodată, ajustarea valorii impozabile a fost efectuată legal în temeiul art. 117 alin. (12) Cod fiscal, prin emiterea facturilor fiscale cu minus, însă instanța de fond nu a explicat de ce a înlăturat această apărare. Prin atribuirea nejustificată a caracterului de livrare operațiunilor de retur, Serviciul Fiscal de Stat a creat o obligație fiscală fictivă, iar instanța a preluat fără verificare concluziile acesteia.

Astfel, apelanta solicită, casarea hotărârii, întrucât prima instanță a interpretat și a aplicat eronat legea, a ignorat probe esențiale din dosar și a pronunțat o soluție contrară situației reale și normelor legale incidente.

În şedința de judecată, reprezentantul apelantei a solicitat admiterea apelului și casarea hotărârii primei instnațe.

În şedinţa de judecată, reprezentantul intimatului a solicitat respingerea apelului.

Aprecierea instanţei de apel:

Potrivit art.195 Cod administrativ, p*rocedura acțiunii în contenciosul administrativ se desfășoară conform prevederilor prezentului cod. Suplimentar se aplică corespunzător prevederile Codului de procedura civilă, cu exceptia art. 169–171.*

Potrivit art.194 alin.(1) Cod administrativ, *în procedura în prima instanță, în procedura de apel și în procedura de examinare a recursurilor împotriva încheierilor judecătorești se soluționează din oficiu probleme de fapt și de drept.*

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.*

În conformitate cu prevederile art.231 alin.(2) Cod administrativ, *pentru procedura în apel se aplică corespunzător prevederile cap. II din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva.*

Potrivit art.219 alin.(1)-(3) Cod administrativ, *instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a*

probelor înaintate de participanți. Instanța de judecată depune eforturi pentru înlăturarea greșelilor de formă, explicarea cererilor neclare, depunerea corectă a cererilor, completarea datelor incomplete și pentru depunerea tuturor declarațiilor necesare constatării și aprecierii stării de fapt. Instanța de judecată indică asupra aspectelor de fapt și de drept ale litigiului care nu au fost discutate de participanții la proces. 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.

Prevederile art.220 alin.(1) Cod administrativ stabilesc că *obținerea probelor în procedura contenciosului administrativ are loc conform art. 87–93.*

Din conținutul art.93 Cod administrativ, se stabilește sarcina probațiunii, potrivit căreia, *fiecare participant probează faptele pe care își întemeiază pretenția. Prin derogare de la prevederile alin. (1), fiecare participant probează faptele atribuite exclusiv sferei sale. Reglementări suplimentare sau derogatorii sînt admisibile doar în baza prevederilor legale.*

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

Din materialele cauzei urmează că materialul probator demonstrează că, la data de 30.05.2022, în temeiul Deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-126587/12 din 12.05.2022, inspectorii Direcţiei control fiscal nr. 1 din cadrul Direcţiei generale administrare contribuabili mari au efectuat, la SRL „Agrofloris-Nord” un control fiscal prin metoda verificării tematice.

Acesta a vizat corectitudinea calculării și plenitudinea transferării la buget a taxei pe valoare adăugată pentru perioadele fiscale L/01/2022–L/04/2022, precum și determinarea sumei TVA spre restituire din buget aferente livrărilor de mărfuri scutite de TVA cu drept de deducere pentru perioadele fiscale L/06/2021, L/07/2021 și L/09/2021–L/12/2021.

Controlul a fost efectuat în conformitate cu art. 104 lit. a) și lit. i) din Codul fiscal și cu Regulamentul privind restituirea taxei pe valoare adăugată, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 01.02.2013.

În rezultatul controlului fiscal efectuat la SRL ”Agrofloris-Nord” a fost întocmit actul de control fiscal nr. 5-721374 prelungit pe formularele nr. 5-721375,

nr. 3-613526 din 30.05.2022, privind corectitudinea calculării şi achitării TVA pentru perioada fiscală 01.01.2022-30.04.2022, prin care s-a constatat:

„1. Majorarea neîntemeiată a TVA spre deducere cu 141 917 293 lei.

2. Neeliberarea şi neprezentarea facturilor fiscale cumpărătorului pentru livrările efectuate în 2 cazuri.

3. întocmirea neconformă a Declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale L/01/2022, L/02/2022 şi L/04/2022.

4. Suma TVA spre deducere pentru perioada ulterioară la situația din 31.12.2021 în rezultatul controlului constituie suma de 73 525 841 lei, achitată, inclusiv 73 054 778 lei, aferentă procurărilor pentru care nu poate fi confirmată proveniența mărfurilor după principiul „până la producător şi/sau importator”.

5. Suma TVA spre deducere pentru perioada ulterioară la situația din 30.04.2022 în rezultatul controlului constituie suma de 150 056 138 lei.

6. Se acceptă spre restituire din buget TVA în sumă de 57 550 279 lei”.

În urma examinării actului de control fiscal nr. 5-721374, din 30.05.2022, Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 516/2115 din 29.06.2022 referitoare la cazul de încălcare a legislației imputat societăți SRL ”Agrofloris-Nord”.

Serviciul Fiscal de Stat a decis:

„1. A micşora suma T.V.A. spre deducere din perioada precedentă cu 141 917 293 lei, care la situația din 30.04.2022 va constitui 150 056 138 lei, ţinând cont de TVA acceptată spre restituire în sumă de 57 550 279 lei, conform deciziei cu privire la restituirea TVA nr. 22/516/T/l 148 din 03.06.2022.

2. A aplica amendă pentru încălcarea legislației fiscale şi a incasa 7 200 lei (2 cazuri x 3600 lei), pentru neprezentarea facturii fiscale în termenul prevăzut de art. 117 şi art. 117[1], conform art. 260 alin. (4) din Codul fiscal”.

Nefiind de acord, la data de 21.07.2022, SRL „Agrofloris-Nord” a depus la Serviciul Fiscal de Stat contestația cu nr. 21/07-2022 împotriva deciziei nr. 516/2115 din 29.06.2022, solicitând anularea parţială a deciziei contestate şi anume, anularea micşorării sumei TVA spre deducere în perioada ulterioară cu 141 917 293 lei.

Astfel, pe marginea contestației depuse împotriva deciziei nr. 516/2115 din 29.06.2022 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL ”Agrofloris-Nord”, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 754/166 din 09.08.2022 prin care s-a respins contestația depusă de SRL ”Agrofloris-Nord” şi s-a menținut decizia nr. 516/2115 din 29.06.2022

Ulterior, la 8 septembrie 2022, SRL ”Agrofloris-Nord” s-a adresat instanței de judecată cu prezenta acțiune în contencios administrativ.

Prima instanță fiind investită cu examinarea cauzei a respins acțiunea.

Pentru a hotărî astfel, prima instanță a reținut că SRL „Agrofloris-Nord” a declarat că a returnat nerezidenților marfa procurată în 2021, însă potrivit evidenței contabile, la data rezoluțiunii contractelor din 01.02.2022, societatea nu mai avea în stoc cantitatea de 93 milioane kg, ci doar aproximativ 419 mii kg. Prin urmare, instanța a considerat că marfa pretins „returnată” nu putea fi aceea achiziționată în 2021.

Instanța a stabilit că la 04.02.2022 SRL „Agrofloris-Nord” a procurat de la SRL „Trans-Oil Commodities” o nouă cantitate de 93 274 465 kg de semințe de floarea-soarelui, în baza facturilor fiscale, și că această marfă a fost ulterior livrată nerezidenților „Greatco Solutions” LLP și „Intratex Sales” LP. Această operațiune reprezintă o livrare impozabilă în sensul art. 93 Cod fiscal.

În consecință, societatea avea obligația de a emite facturi fiscale și de a calcula și achita TVA aferent livrărilor, conform art. 101 și art. 117 Cod fiscal. Întrucât nu a emis două facturi fiscale la timp, instanța a menținut amenda aplicată.

Pe baza acestor constatări, instanța a considerat că Serviciul Fiscal de Stat a emis corect deciziile de impunere și de micșorare a TVA spre deducere, iar acțiunea SRL „Agrofloris-Nord” a fost respinsă ca neîntemeiată.

Completul specializat în examinarea cauzelor de contencios administrativ al Curții de Apel Centru, analizând temeinicia și legalitatea hotărârii instanței de fond, constată că aceasta este legală și întemeiată și urmează a fi menținută, din raționamentele ce succed.

Admisibilitatea acțiunii:

În conformitate cu art. 207 alin. (1) din Codul administrativ, *instanţa verifică din oficiu dacă sunt întrunite condiţiile pentru admisibilitatea unei acţiuni în contenciosul administrativ. Dacă este inadmisibilă, acţiunea în contencios administrativ se declară ca atare prin încheiere judecătorească susceptibilă de recurs.*

Conform art. 3 Cod administrativ, *legislaţia administrativă are drept scop reglementarea procedurii de înfăptuire a activităţii administrative şi a controlului judecătoresc asupra acesteia, în vederea asigurării respectării drepturilor şi a libertăţilor prevăzute de lege ale persoanelor fizice şi juridice, ţinându-se cont de interesul public şi de regulile statului de drept.*

Conform art. 6 Cod administrativ, *procedura administrativă este activitatea autorităţilor publice cu efect în exterior, îndreptată spre examinarea condiţiilor, pregătirea şi emiterea unui act administrativ individual, spre examinarea condiţiilor, pregătirea şi încheierea unui contract administrativ sau examinarea condiţiilor, pregătirea şi întreprinderea unei măsuri strict de autoritate publică. Emiterea unui act administrativ individual, încheierea unui contract administrativ sau întreprinderea unei măsuri strict de autoritate publică sînt părţi ale procedurii administrative.*

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

Conform art. 11 alin.(1) - (2) Cod administrativ, *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; b) acte favorabile – actele care creează destinatarilor săi un beneficiu sau un avantaj de orice fel. Destinatarul unui act administrativ individual este doar persoana către care actul administrativ se îndreaptă. Terţii, ale căror drepturi sînt afectate de actul administrativ individual, nu sînt destinatarii acestuia.*

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

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

Analizând obiectul cererii și conținutul actului contestat, instanța reține că „*deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 516/2115 din 29.06.2022*” și „*decizia nr. 754/166 din 09.08.2022*” constituie acte administrative individuale defavorabile emise de o autoritate publică în exercitarea prerogativelor de putere publică, producând efecte juridice directe asupra reclamantului.

În aceste condiții, acțiunea formulată, având ca obiect anularea acestor decizii, se circumscrie tipului de acțiune în contestare, prevăzut de art. 206 alin. (1) lit. a) coroborat cu art. 224 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ.

Totodată, în temeiul dispozițiile art.191 alin.(1) și art.196 alin.(1) Cod administrativ referitoare la competența materială și teritorială a instanțelor în materie de contencios administrativ, se constată că acțiunea introdusă de reclamant a fost înaintată instanței competente, fiind respectate cerințele privind competența jurisdicțională atât sub aspect material, cât și teritorial.

Conform art. 17 Cod administrativ, *drept vătămat este orice drept sau libertate stabilit/stabilită de lege căruia/căreia i se aduce atingere prin activitate administrativă.*

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

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

Completul de judecată reține că în speță, prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/166 din 09.08.2022 s-a respins contestația reclamantului ceea ce poate afecta în mod direct drepturile sale legale.

Prin urmare, reclamantul este îndreptățit să solicite instanței de judecată anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat și recunoașterea drepturilor sale vătămate.

Astfel, condiția privind revendicarea unui drept legitim, necesară admisibilității acțiunii în contencios administrativ, este întrunită, iar reclamantul beneficiază de control judecătoresc asupra activității administrative contestate.

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

Conform art. 209 Codul administrativ, a*cţiunea 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: b) data comunicării sau notificării actului administrativ individual, dacă legea nu prevede procedura prealabilă. Prevederile art.165 alin.(1) referitoare la nesoluţionarea în termen se aplică corespunzător.

Potrivit art.274 din Codul fiscal, *Decizia Serviciului Fiscal de Stat şi acţiunile funcţionarilor fiscali pot fi atacate, în modul stabilit de legislaţie, şi în instanţă judecătorească.*

Totuși, potrivit cu art. 274[1] alin. (11) din Codul fiscal, *persoana care nu este de acord cu decizia cu privire la contestaţie este în drept să se adreseze în instanţa de contencios administrativ.*

Completul judiciar constată că reclamantul are calitatea de persoană legitimă pentru a sesiza instanța de contencios administrativ, a respectat procedura și termenul de depunere a acțiunii, iar obiectul cererii nu se încadrează în situațiile exceptate de la controlul judiciar. În aceste condiții, nu se identifică motive de inadmisibilitate a acțiunii, iar instanța de fond a apreciat corect că sunt întrunite condițiile pentru admiterea acesteia.

Raționamentele asupra fondului acțiunii:

În conformitate cu art.93 din Codul fiscal, *în sensul prezentului titlu, se definesc următoarele noţiuni: 3) Livrare de mărfuri – transmitere a dreptului de proprietate asupra mărfurilor prin comercializarea lor, schimb, transmitere gratuită, transmitere cu plată parţială, împrumutul bunurilor fungibile, cu excepţia mijloacelor băneşti, achitarea salariului în expresie naturală, prin alte plăţi în expresie naturală, prin comercializarea mărfurilor gajate în numele debitorului gajist, prin transmiterea mărfurilor în baza contractului de leasing financiar; transmitere a mărfurilor de către comitent comisionarului, de către comisionar cumpărătorului, de către furnizor comisionarului şi de către comisionar comitentului în cadrul realizării contractului de comision.*

Potrivit art. 95 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal, *obiecte impozabile constituie: livrarea mărfurilor, serviciilor de către subiecţii impozabili, reprezentînd rezultatul activităţii lor de întreprinzător în Republica Moldova.*

În conformitate cu art.96 din Codul fiscal, *se stabilesc următoarele cote ale T.V.A.: b) cote reduse în mărime de: - 8% – la producţia din zootehnie în formă naturală, masă vie, fitotehnie şi horticultură în formă naturală, produsă, importată şi/sau livrată pe teritoriul Republicii Moldova, de la poziţiile tarifare: 010221, 010231000, 010290200, 010310000, 010410100, 010420100, ex.0105 – pui vii de reproducţie, 060210, 060220, 0701, 07020000, 0703, 0704, 0705, 0706, 070700,*

0708, 070920000, 070930000, 070940000, 070951000, 070959100, 070959300, 070960, 070970000, 070993100, 070999100, 070999400, 070999500, 070999600, ex. 070999900 – mărar şi pătrunjel, 0713, 071420100, 080231000, 080610, 080711000, 080719000, 080810, 080830, 080840000, 0809, 08101000, 081020, 081030, 1001, 1002, 1003, 1004, 1005, 1007, 1201, 1205, ***120600****, 1209, ex. 121291800 – sfeclă de zahăr proaspătă sau refrigerată, 121300000, 1214.*

Potrivit art.98 din Codul fiscal*, valoarea impozabilă a livrării impozabile a mărfurilor, serviciilor, după livrarea sau achitarea lor, urmează a fi ajustată, cu condiţia prezentării documentelor de confirmare, dacă: a) valoarea livrării impozabile, aprobată anticipat, s-a schimbat ca rezultat al schimbării preţurilor;* ***b) livrarea impozabilă a fost, în totalitate sau parţial, restituită subiectului impozabil care a efectuat livrarea;*** *c) valoarea impozabilă a livrării impozabile a fost redusă în urma acordării discontului.*

Potrivit art.101 alin. (1) din Codul fiscal, *subiecţii impozabili stipulaţi la art.94 lit.a), e) şi f) sînt obligaţi să declare, conform art.115, şi să achite la buget pentru fiecare perioadă fiscală, stabilită conform art.114, suma T.V.A., care se determină ca diferenţă dintre sumele T.V.A. achitate sau ce urmează a fi achitate de către cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate lor şi sumele T.V.A. achitate sau ce urmează a fi achitate furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, serviciilor (inclusiv T.V.A. la valorile materiale importate) folosite pentru desfăşurarea activităţii de întreprinzător în perioada fiscală respectivă, ţinîndu-se cont de dreptul de deducere conform art.102.*

În conformitate cu art.102 alin. (1) din Codul fiscal*, 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.

Alin. (6) din art.102 stabilește că *sumele T.V.A. deduse de subiectul impozabil pe mărfurile, serviciile procurate se exclud din deducere şi se raportează la costuri sau la cheltuieli în cazul modificării regimului fiscal pentru livrarea mărfurilor, serviciilor în procesul desfăşurării activităţii de întreprinzător din impozabil în scutit de T.V.A. fără drept de deducere sau în cazul schimbării destinaţiei utilizării mărfurilor pentru efectuarea livrărilor scutite de T.V.A. fără drept de deducere în locul livrărilor impozabile. Din deducere se exclud sumele T.V.A. în mărimea atribuită anterior la deducere pentru stocurile de mărfuri rămase, iar pentru mijloacele fixe şi imobilizările necorporale supuse amortizării – în mărimea sumei T.V.A. aferente valorii contabile, fără a lua în considerare valoarea reevaluată. Sumele T.V.A. care se exclud din deducere în conformitate cu prezentul alineat se raportează la costuri sau la cheltuieli. Raportarea sumelor T.V.A. la costuri sau la cheltuieli în cazul modificării regimului fiscal se efectuează în perioada fiscală în care a avut loc modificarea regimului fiscal din livrare impozabilă în livrare scutită de T.V.A. fără drept de deducere. Raportarea sumelor T.V.A. la costuri sau la cheltuieli în cazul schimbării destinaţiei utilizării mărfurilor se efectuează la momentul utilizării mărfurilor în calitate de materie primă, materiale sau mijloc fix pentru efectuarea livrărilor scutite de T.V.A. fără drept de deducere în locul livrărilor impozabile.*

Alin. (10) din același articol, prevede că *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

a1) de documentul de plată care confirmă achitarea T.V.A. la buget pentru procurarea proprietăţii întreprinderilor declarate în proces de insolvabilitate în conformitate cu prevederile Legii insolvabilităţii nr.149/2012;

a2) de documentul de plată care confirmă achitarea T.V.A. la buget pentru procurarea proprietăţii gajate, proprietăţii ipotecate, proprietăţii sechestrate;

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

Potrivit art.108 alin. (1), (2) din Codul fiscal, *data calculării obligaţiei fiscale privind T.V.A. este data livrării. Data livrării se consideră data predării*

mărfurilor, prestării serviciilor, cu excepţia cazurilor stipulate la alin.(5)–(8). Pentru mărfuri, data livrării se consideră data predării (transmiterii) mărfurilor cumpărătorului (beneficiarului) sau dacă mărfurile sînt transportate, data livrării se consideră data la care începe transportarea, cu excepţia mărfurilor de export pentru care data livrării se consideră data scoaterii lor de pe teritoriul Republicii Moldova.

Potrivit art.112 alin.(1) din Codul fiscal, *subiectul care desfăşoară activitate de întreprinzător, cu excepţia autorităţilor publice, instituţiilor publice, specificate la art.51, exceptînd instituţiile de învăţămînt publice, este obligat să se înregistreze ca contribuabil al T.V.A. dacă el, într-o oricare perioadă de 12 luni consecutive, a efectuat livrări de mărfuri, servicii în sumă ce depăşeşte 1,2 milioane de lei, cu excepţia livrărilor scutite de T.V.A. fără drept de deducere şi a celor care nu constituie obiect impozabil în conformitate cu art.95 alin.(2). Subiectul este obligat să înştiinţeze oficial Serviciul Fiscal de Stat, completînd formularul respectiv, şi să se înregistreze nu mai tîrziu de ultima zi a lunii în care a avut loc depăşirea. Subiectul se consideră înregistrat din prima zi a lunii următoare celei în care a avut loc depăşirea.*

În temeiul art.117 alin. (1), (1^1) din Codul fiscal*, Subiectul impozabil care efectuează o livrare impozabilă pe teritoriul ţării este obligat să prezinte cumpărătorului (beneficiarului) factura fiscală pe livrarea în cauză. Prezentarea facturii fiscale se efectuează la momentul apariţiei obligaţiei fiscale, stabilit prin art.108, cu excepţia cazurilor prevăzute de prezentul cod. Pentru livrările impozitate conform art.104 lit.a), eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie. Subiectul impozabil inclus în lista privind utilizarea obligatorie a facturii fiscale electronice (e-factura), aprobată de Serviciul Fiscal de Stat, la efectuarea livrării impozabile pe teritoriul ţării, este obligat să prezinte cumpărătorului (beneficiarului) pentru livrarea în cauză factura fiscală electronică, eliberată în modul stabilit de Serviciul Fiscal de Stat.*

Potrivit art.117^1 alin.(1) din Codul fiscal, *La efectuarea livrărilor de mărfuri, în cazul în care acestea se transportă, data eliberării facturii fiscale este data la care începe transportul lor, cu excepţia cazurilor specificate la alin.(11) şi (13).*

Alin.(12) din același articol stabilește că *la ajustarea valorii impozabile a livrării impozabile de mărfuri, de servicii după livrarea sau achitarea lor, furnizorul eliberează factura fiscală cu reflectarea în aceasta a denumirii*

mărfurilor, serviciilor la care a fost modificată valoarea impozabilă, a obligaţiei fiscale ajustate privind T.V.A. şi a mărimii ajustării valorii impozabile a mărfurilor, serviciilor care se indică cu semnul "minus" la micşorare şi cu semnul "plus" la majorare.

În acord cu prevderile art.260 alin. (4) din Codul fiscal, *neprezentarea facturii fiscale în termenele prevăzute la art.117 şi 117[1] se sancţionează cu o amendă de la 3000 la 3600 de lei pentru fiecare factură fiscală neprezentată, dar nu mai mult de 72000 lei pentru toate facturile fiscale neprezentate în termenele stabilite.*

Colegiul menționează că deducerea sumei T.V.A. reprezintă un mecanism fiscal prin care subiectului impozabil, înregistrat ca plătitor de T.V.A., i se recunoaște dreptul de a diminua obligația sa fiscală față de bugetul de stat cu suma T.V.A. achitată sau care urmează a fi achitată furnizorilor pentru bunurile și serviciile procurate, în măsura în care acestea sunt utilizate pentru realizarea livrărilor impozabile în cadrul activității de întreprinzător. Prin acest mecanism se asigură neutralitatea T.V.A., impozitul fiind suportat, în final, de consumatorul final, iar nu de agenții economici implicați în lanțul de producție și distribuție.

Potrivit reglementărilor fiscale, dreptul de deducere a T.V.A. nu este unul absolut, ci este condiționat de îndeplinirea cumulativă a mai multor cerințe legale, printre care se numără existența calității de plătitor de T.V.A., utilizarea bunurilor sau serviciilor procurate pentru efectuarea livrărilor impozabile, achitarea sau exigibilitatea sumei T.V.A., precum și deținerea documentelor justificative corespunzătoare, în special a facturii fiscale. În lipsa îndeplinirii acestor condiții, deducerea T.V.A. nu este permisă sau poate fi exclusă din deducere.

În esență, deducerea sumei T.V.A. presupune compensarea între T.V.A. colectată de la cumpărători pentru livrările impozabile și T.V.A. suportată de contribuabil la achiziționarea bunurilor și serviciilor necesare desfășurării activității economice.

Astfel, contribuabilul achită la buget doar diferența dintre aceste sume, iar în situația în care T.V.A. deductibilă depășește T.V.A. colectată, poate apărea un sold de T.V.A. reportabil sau, după caz, restituibil, în condițiile expres prevăzute de lege.

În cazul în care bunurile sau serviciile pentru care a fost dedusă T.V.A. nu mai sunt utilizate pentru livrări impozabile, ci pentru operațiuni scutite sau pentru alte scopuri care nu dau drept de deducere, legislația fiscală prevede obligația

ajustării sau excluderii din deducere a sumei T.V.A. anterior deduse. Această regulă reflectă caracterul funcțional al deducerii T.V.A., care este strâns legat de destinația economică a bunurilor și serviciilor și de existența efectivă a unei livrări impozabile.

În primul rând, Colegiu atrage atenția că apelanta contestă calificarea eronată a returnării semințelor de floarea-soarelui drept livrare impozabilă ori schimb de mărfuri, susținând că operațiunea reprezintă exclusiv efectul rezoluțiunii contractelor de vânzare–cumpărare și nu poate genera obligația de a calcula și achita TVA.

În esență, apelanta contestă faptul că instanța de fond și Serviciul Fiscal de Stat au calificat greșit returul mărfii ca fiind o livrare impozabilă sau un schimb de mărfuri, generând astfel o obligație fiscală (TVA) care, în realitate, nu există.

Raportul juridic dedus judecății în prezenta cauză privește calificarea operațiunilor economice efectuate de SRL „Agrofloris-Nord” cu semințe de floarea-soarelui și determinarea dacă acestea constituie o livrare impozabilă supusă TVA ori reprezintă o simplă restituire de prestații ca efect al rezoluțiunii contractelor civile, precum și legalitatea măsurilor fiscale dispuse de Serviciul Fiscal de Stat.

Așadar, instanța de apel a reținut că, în urma controlului fiscal efectuat de Serviciul Fiscal de Stat și consemnat prin actele din 30.05.2022, s-a constatat că reclamanta a procurat în luna septembrie 2021 o cantitate totală de 93 275 600 kg de semințe de floarea-soarelui de la două companii nerezidente care activează pe teritoriul Republicii Moldova (regiunea Transnistria), în baza mai multor contracte de procurare a mărfurilor. Marfa a fost depozitată în elevatoarele din orașele Tiraspol și Bender, fără a fi strămutată fizic.

Din materialele cauzei a rezultat că, urmare a neachitării mărfii procurate, părțile contractante au încheiat la 01.02.2022 acorduri de rezoluțiune, fiind emise debit-note și acte de retur, prin care s-a convenit returnarea integrală a semințelor de floarea-soarelui către vânzători. Reclamanta a susținut că aceste operațiuni reprezintă o restituire a prestațiilor, ca efect al rezoluțiunii contractelor, motiv pentru care nu a calculat și nu a achitat TVA, invocând prevederile Codului fiscal privind inexistența unei livrări impozabile.

Potrivit evidenței contabile a reclamantei, la data rezoluțiunii contractelor din 01.02.2022, în contul 217 „Mărfuri” figura un stoc de doar 419 297 kg de semințe de floarea-soarelui, cantitate mult inferioară celei pretins returnate.

Colegiul reține ca corectă constatarea primei instanțe precum că, reclamanta nu a negat existența contractelor de procurare, nici faptul încheierii acordurilor de rezoluțiune la data de 01.02.2022 și nici emiterea debit-note-urilor prin care s-a declarat returnarea mărfii către vânzători.

Cu toate acestea, din probele administrate, în special din evidența contabilă a reclamantei, rezultă că la data rezoluțiunii contractelor aceasta mai dispunea în stoc de doar 419 297 kg de semințe de floarea-soarelui, și nu de cantitatea de peste 93 milioane kg pretins restituită. Acest fapt exclude, în mod obiectiv, posibilitatea restituirii prestației inițiale din anul 2021.

Totodată, instanța constată că la data de 04.02.2022 reclamanta a procurat o nouă cantitate de 93 274 465 kg de semințe de floarea-soarelui de la SRL „Trans-Oil Commodities", în baza a patru facturi fiscale, pentru care a fost calculată și achitată TVA.

Ulterior, această cantitate a fost transmisă companiilor nerezidente „Greatco Solutions" LLP și „Intratex Sales" LP.

În aceste circumstanțe, instanța apreciază că operațiunea realizată în februarie 2022 întrunește elementele unei livrări de mărfuri în sensul art. 93 pct. 3 din Codul fiscal, întrucât a avut loc o transmitere distinctă a dreptului de proprietate asupra bunurilor.

În temeiul art. 95 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, livrarea mărfurilor efectuată de un subiect impozabil în cadrul activității de întreprinzător constituie obiect impozabil.

Prin urmare, livrarea semințelor de floarea-soarelui realizată de reclamantă în anul 2022 intră în sfera de aplicare a TVA.

Având în vedere că semințele de floarea-soarelui se încadrează la poziția tarifară 120600 și fac parte din producția fitotehnică în formă naturală, instanța reține că livrarea este supusă impozitării cu TVA la cota redusă de 8%, conform art. 96 lit. b) din Codul fiscal.

Colegiul subliniază că dispozițiile art. 98 din Codul fiscal, invocate de reclamantă, referitoare la ajustarea valorii impozabile în cazul restituirii livrării, nu sunt aplicabile în speță, întrucât acestea presupun existența unei livrări inițiale și restituirea aceleiași prestații. Or, în cauză, marfa pretins restituită nu mai exista în patrimoniul reclamantei la data rezoluțiunii, iar transmiterea către nerezidenți a avut loc cu bunuri achiziționate ulterior de la un alt furnizor, ceea ce exclude calificarea operațiunii drept restituire.

În ceea ce privește momentul nașterii obligației fiscale, instanța reține că, potrivit art. 108 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, data calculării TVA este data livrării, respectiv data predării mărfurilor sau data începerii transportului acestora.

În speță dedusă judecății, livrarea impozabilă a fost efectuată în februarie 2022, motiv pentru care, în temeiul art. 101 alin. (1) din Codul fiscal, reclamanta avea obligația de a calcula, declara și achita TVA aferentă acestei perioade fiscale.

Deasemenea, instanța constată că reclamanta nu a eliberat facturi fiscale pentru livrările efectuate către companiile nerezidente „Greatco Solutions" LLP și „Intratex Sales" LP în două cazuri.

Or, potrivit art. 117 alin. (1) și alin. (11) din Codul fiscal, subiectul impozabil care efectuează o livrare impozabilă este obligat să prezinte cumpărătorului factura fiscală, inclusiv în formă electronică, la momentul apariției obligației fiscale, astfel cum este stabilit prin art. 108 din Codul fiscal. În lipsa unei restituiri reale, nu sunt aplicabile nici dispozițiile art. 117^1 alin. (12) privind ajustarea valorii impozabile prin factură cu „minus".

Respectiv, neprezentarea facturilor fiscale în termenele legale atrage incidența art. 260 alin. (4) din Codul fiscal, sancțiunea aplicată de Serviciul Fiscal de Stat fiind justificată.

Raportând ansamblul probelor la normele legale incidente, Colegiul ajunge la concluzia că operațiunea realizată de reclamantă în anul 2022 reprezintă o livrare impozabilă de mărfuri și nu o restituire a prestației din anul 2021.

Astfel, deciziile Serviciului Fiscal de Stat nr. 516/2115 din 29.06.2022 și nr. 754/166 din 09.08.2022 au fost emise cu respectarea prevederilor legale și sunt temeinic fundamentate, motiv pentru care acțiunea reclamantei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Cât privește poziția apelantei, Completul de judecată reține că deducerea sumei T.V.A. nu este aplicabilă în forma invocată de reclamantă, iar măsura autorității fiscale de micșorare a T.V.A. spre deducere se impune ca fiind legală și întemeiată.

Această concluzie rezultă din faptul că dreptul de deducere a T.V.A. este indisolubil legat de realizarea unor livrări impozabile pentru care subiectul impozabil are obligația de a colecta, declara și achita T.V.A. la buget, precum și de respectarea obligației de facturare.

În circumstanțele cauzei, reclamanta a procurat în februarie 2022 semințe de floarea-soarelui de la SRL „Trans-Oil Commodities", achitând T.V.A. la achiziție,

însă ulterior a transmis această marfă către companiile nerezidente „Greatco Solutions” LLP și „Intratex Sales” LP fără a colecta T.V.A., susținând în mod neîntemeiat că operațiunea ar constitui o restituire a prestației din anul 2021.

Or, Colegiul a constatat că această transmitere reprezintă o livrare impozabilă distinctă, realizată în anul 2022, pentru care reclamanta avea obligația de a aplica regimul de impozitare cu T.V.A.

Întrucât reclamanta nu a colectat și nu a declarat T.V.A. aferentă livrărilor efectuate și nici nu a eliberat facturi fiscale pentru aceste operațiuni, condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzute de art. 102 alin. (1) din Codul fiscal nu sunt întrunite.

Mai mult, în temeiul art. 102 alin. (6) din Codul fiscal, sumele de T.V.A. anterior deduse se exclud din deducere atunci când bunurile procurate nu sunt utilizate pentru livrări impozabile în condițiile stabilite de lege.

Astfel, în lipsa colectării T.V.A. la livrare și a respectării obligațiilor de facturare, reclamanta nu poate beneficia de deducerea T.V.A. aferente mărfurilor procurate, iar ajustarea efectuată de Serviciul Fiscal de Stat reflectă aplicarea corectă a mecanismului fiscal. În aceste condiții, deducerea sumei T.V.A. nu este incidentă în speță, iar menținerea acesteia ar conduce la o denaturare a principiului neutralității T.V.A. și la diminuarea nejustificată a veniturilor bugetare.

În consecință, Completul judiciar concluzionează că argumentele expuse de către SRL „Agrofloris-Nord” în cererea de apel sunt lipsite de substanță juridică obiectivă, reprezentând, în esență, o reiterație a pozițiilor și cererilor deja formulate în acțiunea de contencios administrativ.

Astfel, din considerentele menționate şi având în vedere că hotărârea primei instanţe este legală şi întemeiată, iar argumentele invocate de către apelant sunt nefondate şi combătute integral prin constatările expuse supra, Colegiul civil, comercial şi de contencios administrativ al Curţii de Apel Centru ajunge la concluzia de a respinge apelul declarat de către SRL „Agrofloris-Nord” şi a menţine hotărârea primei instanţe.

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 SRL „Agrofloris-Nord”, se respinge.

Se menține hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 15 aprilie 2024.

Decizia cu drept de recurs la Curtea Supremă de Justiție în termen de două luni.

Preşedintele şedinţei,
Judecătorul Sîrbu Victoria

Judecătorii Bagrin Lucia

Cașcaval Andrei