Instanța de fond: Judecătoria Chişinău, sediul Râşcani (jud. Liudmila Holeviţcaia)

Dosarul nr. 3a-196/24 (2-21121106-02-3a-06022024)

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

20 august 2024 mun. Chişinău

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

Având în componenţa sa:

Preşedintele şedinţei, judecătorul Mîra Ghenadie

Judecătorii Dașchevici Grigore și Bostan Angela

Grefier Alin Andrieș

Judecînd în şedinţă publică, cererea de apel declarată de S.R.L. „Centaur" asupra hotărârii Judecătoriei Chişinău, sediul Râşcani din 31 octombrie 2023, adoptată la acțiunea în contencios administrativ depusă de S.R.L. „Centaur" împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea actului administrativ individual defavorabil și a deciziei adoptate în procedură prealabilă,

c o n s t a t ă :

La data de 12 august 2021 S.R.L. „Centaur" s-a adresat cu acțiunea în contencios adsministrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea actului administrativ individual defavorabil – deciziei nr.52605/1498 din 05 mai 2021 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de S.R.L. „Centaur" și deciziei adoptate în procedură prealabilă – deciziei nr. 645/224 din 15 iulie 2021 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 52605/1498 din 05 mai 2021.

În argumentarea acțiunii, reclamanta S.R.L. „Centaur" a menționat că la 05 mai 2021 Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 52605/1498 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de S.R.L. „Centaur" prin care s-a decis a încasa la buget sumele impozitelor și plăților calculate în rezultatul controlului, a încasa la buget majorarea de întârziere (penalitate) calculată în rezultatul controlului în conformitate cu art. 228 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, fiind aplicate amenzi corespunzător încălcărilor depistate în urma controlului efectuat.

Nefiind de acord cu actul administrativ emis, reclamanta a depus la 21 mai 2021 cerere prealabilă, iar potrivit deciziei Serviciului Fiscal nr. 645/224 din 15 iulie 2021 s-a decis a respinge contestația depusă şi a menţine Decizia nr. 52605/1498 din 05.05.2021 emisă de Serviciul Fiscal de Stat.

Reclamanta consideră ambele acte menționate ca fiind ilegale şi neîntemeiate, lipsite de suport juridic, pasibile de anulat, remarcând că în motivarea deciziei contestate Serviciul Fiscal de Stat, invocă actul de control fiscal nr.5-707209 şi nr.5-707210 din 16.04.2021, cât şi nerespectarea prevederilor pct.pct.3, 7 al Regulamentului privind formarea preţurilor de comercializare a produselor social importante (anexa nr.1 al Hotărîrii Guvernului nr.774 din 20.06.2016), prin indicarea eronată în documentele primare privind rabatul comercial şi ulterior comercializate în 12213 cazuri.

Invocînd prevederile art. 248 lit. i) și 216 alin. (1), (5) şi (6) din Codul fiscal, reclamantul menționează că, în perioada supusă controlului fiscal S.R.L. „Centaur" nu a admis încălcări a legislaţiei fiscale în vigoare și a altor acte normative, respectând modul de întocmire a documentelor primare cu regim special (facturi fiscale) și a prețului de livrare/preţului de achiziție și mărimea adaosului comercial, a mărfurilor social importante aflate în stoc la data primirii documentului primar și ulterior comercializate, mărfuri procurate în baza contractului nr. 2024 din 18.10.2016 încheiat cu S.R.L. „Vitalcomus".

Consideră că legiuitorul prevede în mod expres şi exhaustiv în art. 117 alin. (2) din Codul fiscal temeiurile şi condiţiile de întocmire a facturii fiscale, fiind interzisă interpretarea extensivă în detrimentul contribuabililor. Mai mult ca atât, inspectorii fiscali în urma controlului fiscal, nu ar fi indicat în actul de control sumele exacte prin care ar fi fost depășit adaosul comercial cumulativ pentru fiecare factură fiscală (caz) în parte, limitându-se la o formulare generală şi concluzie neîntemeiată, fapt inadmisibil.

Reclamantul mai accentuează și faptul că în perioada supusă controlului, S.R.L. „Centaur" a procurat produse social importante - marca comercială „Gurmania" (arpacaş, crupe, orez etc.) de la S.R.L. „Vitalcomus" conform contractului nr. 2034 din 18.10.2016 cu anexa nr. 004 din 01.03.2017, și dat fiind faptul că S.R.L. „Centaur" era un cumpărător angro permanent şi stabil, S.R.L. „Vitalcomus" la fiecare sfârșit de lună oferea reducere comercială (rabat) cumpărătorului, eliberând factură fiscală cu semnul „minus" şi act de oferire a reducerii comerciale.

Susține reclamantul că modul de formare a prețurilor de comercializare pe piața internă pentru produsele social importante se stabilește conform pct.4 al Regulamentului de formare a prețurilor de comercializare a produselor social importante, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.774 din 20.06.2016 şi anume:

a) produsele social importante se comercializează la preţuri de achiziţie/preţuri de livrare cu aplicarea adaosului comercial ce nu depăşeşte 20%, cu excepţia pâinii şi a colacilor, pentru care adaosul cqmercial aplicat nu va depăşi 10%;

b) produsele social importante, atât din import, cât şi autohtone, care au fost supuse procesării în unităţile comerciale, se comercializează cu aplicarea adaosului comercial ce nu depăşeşte 40% cumulativ de la preţul de achiziţie/preţul de livrare.

Adaugă că potrivit Legii contabilității nr.287 din 15.12.2017, document primar este confirmare documentară care justifică producerea faptelor economice sau care acordă dreptul de producere a unui eveniment.

Livrarea produselor social importante se efectua în baza facturilor fiscale eliberate la momentul livrării, acestea constituind document primar pentru livrarea şi înregistrarea faptului economic. Ulterior livrărilor, la sfârșitul fiecărei luni, S.R.L. „Vitalcomus" acorda reducerea pentru care se elibera factura fiscală cu semnul minus, care la rândul său, constituie document primar pentru înregistrarea faptului economic a rabatului comercial.

Menționează că la primirea facturii fiscale pentru rabatul comercial ulterior momentului livrării (după intrarea bunurilor), se contabilizează ca diminuare a datoriilor şi majorare a veniturilor curente, conform pct. 47 şi 48 ale Standardului Național de Contabilitate.

Respectivul document primar pentru rabat comercial se reglementează prin prisma art. 98 pct. c) din Codul fiscal, unde valoarea impozabilă a livrării impozabile se ajustează, adică se reduce în urma acordării discountului. Drept urmare, factura fiscală aferentă livrărilor de produse social importante nu conţine în sine rabatul comercial, corespunzător nu afectează preţul iniţial de achiziţie a produselor social importante.

Consideră că legislația fiscală nu prevede „revizuirea prețurilor de livrare", cât şi formarea prețurilor în cazul acordării rabatului comercial în alt moment decât livrarea produselor social importante.

Astfel, în cazul în care s-ar fi revizuit prețul de achiziţie în urma înregistrării rabatului comercial, atunci o parte din produse social importante s-ar fi livrat pe parcursul lunii la un preţ, iar după revizuire s-ar fi livrat la un alt preţ.

Accentuează, că S.R.L. „Centaur" produce şi comercializează produse social importante, în strictă conformitate cu Anexa la Regulamentul de formare a preţurilor de comercializare a produselor social importante, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.774/2016.

Reclamanta conchide că reducerea oferită de S.R.L. „Centaur" către celelalte entități nu produce efecte asupra modalității de calculare şi reflectare a adaosului comercial aplicat doar pentru comercializarea produselor social importante, întrucât, facturile fiscale emise de S.R.L. „Centaur" reflectă corect suma adaosului

comercial aplicat, iar în continuarea lanțului de distribuție, celelalte entități implicate, trebuie să respecte prevederile Hotărârii de Guvern nr. 774/2016, şi cumulativ să nu admită depășirea adaosului comercial de 20%, sau după caz de 40%.

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

Prin hotărârea Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani) din 31 octombrie 2023, acţiunea în contencios administrativ a reclamantului S.R.L. „Centaur" împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea actului administrativ individual defavorabil și a deciziei adoptate în procedură prealabilă, s-a respins ca fiind neîntemeiată.

<u>Verificarea admisibilității apelului.</u>

Invocând ilegalitatea hotărârii instanței de fond, la 22 noiembrie 2023, S.R.L. „Centaur" a declarat apel asupra hotărârii Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani) din 31 octombrie 2023.

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 31 octombrie 2023, iar cererea de apel a fost depusă la 22 noiembrie 2023, prin urmare Completul judiciar constată că, apelul declarat de S.R.L. „Centaur" 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, apelantul S.R.L. „Centaur" a depus cererea de apel motivat odată cu apelul, la 22 noiembrie 2023, 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 susținerea apelului, S.R.L. „Centaur", a reiterat argumentele de fapt și de drept expuse în acțiunea depusă. Suplimentar a menționat că, de către instanța de fond nu au fost constatate si elucidate pe deplin circumstanţele care au importanţă pentru soluţionarea cauzei; circumstanţele importante pentru soluţionarea cauzei pe care prima instanţă le consideră constatate, nu au fost dovedite cu probe veridice şi suficiente; concluziile primei instanţe expuse în hotărâre sînt în contradicţie cu circumstanţele cauzei.

Indică apelantul că întru motivarea hotărârii contestate, instanţa de fond invocă nerespectarea prevederilor pct. 3 și 7 al Regulamentului privind formarea preţurilor de comercializare a produselor social importante (anexa nr. 1 al Hotărîrii Guvernului nr. 774 din 20.06.2016), prin indicarea eronată în documentele primare privind rabatul comercial şi ulterior comercializate în 12 213 cazuri. Astfel, inspectorii fiscali în urma controlului fiscal, nu au indicat în actul de control sumele exacte prin care ar fi fost depăşit adaosul comercial cumulativ pentru fiecare factură fiscală (caz) în parte, limitîndu-se la o formulare generală şi concluzie neîntemeiată, fapt inadmisibil.

Mai menționează apelantul și faptul că în perioada supusă controlului, S.R.L. „Centaur" a procurat produse social importante - marca comercială „Gurmania" (arpacaş, crupe, orez ş.a.) de la S.R.L. „Vitalcomus" conform Contractului nr. 2034 din 18.10.2016 cu anexa nr. 004 din 01.03.2017.

Dat fiind faptul că S.R.L. „Centaur" era un cumpărător angro permanent şi stabil, S.R.L. „Vitalcomus" la fiecare sfîrşit de lună oferea reducere comercială (rabat) cumpărătorului, eliberînd factură fiscal cu semnul „minus" şi act de oferire a reducerii comerciale.

Potrivit articolului 20 alin. (6) din Legea nr. 231/2010 cu privire la comerţul interior, produsele şi serviciile se comercializează pe teritoriul Republicii Moldova la preţuri libere de vânzare, cu excepţia preţurilor/tarifelor reglementate de către stat. Preţul la comercializarea produselor/serviciilor social importante de primă necesitate, a căror listă reflectă coşul alimentar al minimului de existenţa, se aproba de către Guvern şi se reglementează prin limitarea rentabilităţii la producere şi/sau a adaosului comercial la vânzarea acestora.

Modul de formare a preţurilor de comercializare pe piaţa internă pentru produsele social importante se stabileşte conform pct. 4 al Regulamentului de formare a preţurilor de comercializare a produselor social importante, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 774 din 20.06.2016 şi anume: a) produsele social importante se comercializează la preţuri de achiziţie/preţuri de livrare cu aplicarea adaosului comercial ce nu depăşeşte 20%, cu excepţia pâinii şi a colacilor, pentru care adaosul comercial aplicat nu va depăşi 10%; b) produsele social importante, atât din import, cât şi autohtone, care au fost supuse procesării în unităţile comerciale, se comercializează cu aplicarea adaosului comercial ce nu depăşeşte 40% cumulativ de la preţul de achiziţie/preţul de livrare.

Regulamentul menţionat mai sus defineşte următoarele noţiuni:

- preţ de achiziţie - preţul producătorului/distribuitorului de peste hotare, diminuat cu suma rabatului comercial acordat, indicat în documentele primare, cu luarea în calcul a drepturilor de import achitate (cu excepţia taxei pe valoarea adăugată, care se va trece în cont), a cheltuielilor de transport (după caz, în funcţie de condiţiile de livrare), recalculat în monedă naţională (lei), conform cursului

oficial al leului moldovenesc stabilit de Banca Naţională a Moldovei la data efectuării operaţiunii de vămuire;

- preţ de livrare - preţul producătorului autohton diminuat cu suma rabatului comercial acordat, indicat în documentele primare (cu excepţia taxei pe valoarea adăugată, care se va trece în cont);

- rabat comercial (discount) - reducere din preţul furnizorului de produse (producător, importator, comerciant), convenită între părţi.

Potrivit Legii contabilităţii nr. 287 din 15.12.2017, document primar este confirmare documentară care justifică producerea faptelor economice sau care acordă dreptul de a le efectua (produce); certifică producerea unui eveniment.

Astfel, apelantul consideră că în perioada supusă controlului fiscal nu a admis încălcări a legislației fiscale în vigoare și a altor acte normative, respectând modul de întocmire a documentelor primare cu regim special (facturi fiscale) și a prețului de livrare / prețului de achiziție și mărimea adaosului comercial, a mărfurilor social importante aflate în stoc la data primirii documentului primar privind rabatul comercial și ulterior comercializate, mărfuri procurate în baza contractului nr. 2034 din 18 octombrie 2016 încheiat cu S.R.L. „Vitalcomus”.

Solicită S.R.L. „Centaur” admiterea apelului, casarea hotărârii instanței de fond, cu emiterea unei noi decizii prin care cererea de chemare în judecată să fie admisă integral în modul în care a fost formulată.

Argumentele participanţilor la proces:

În ședința de judecată în instanța de apel, reprezentantul apelantei S.R.L. „Centaur”, avocatul Vladimir Spoială a pledat pentru admiterea apelului declarat, pe motivele invocate în acțiune și cererea de apel.

În ședința de judecată în instanța de apel, reprezentantul intimatului, Serviciului Fiscal de Stat, Natalia Janu a pledat pentru respingerea apelului și menținerea în vigoare a hotărârii instanței de fond.

Audiind participanții la proces, studiind materialele dosarului şi înscrisurile administrate, verificând argumentele expuse în cererea de apel, Completul specializat în examinarea cauzelor de contencios administrativ al Curţii de Apel Chișinău conchide că apelul declarat S.R.L. „Centaur” este neîntemeiat, motiv din care urmează a fi respins cu menţinerea hotărîrii Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani) din 31 octombrie 2023, din următoarele considerente.

Aprecierea instanţei de apel a argumentelor părţilor şi cadrului legal aplicabil speţei:

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) 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. (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 Chişinău, 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, conform deciziei privind inițierea controlului nr.DICF-99077/04 din 04 februarie 2021 s-a inițiat controlul fiscal la fața locului, prin metoda verificării totale, prin control planificat conform riscurilor, începând cu 08 februarie 2021 (fila 231, din dosarul administrativ).

Prin Actul SFS nr.5-707209 din 16 aprilie 2021, prelungit pe blancheta nr.5-707210 din 16 aprilie 2021, a stabilit mai multe încălcări a respectării legislației fiscale (f.d.7-18 verso).

La data de 30 aprilie 2021 și ulterior la 04 mai 2021, S.R.L. „Centaur" și-a exprimat dezacordul asupra Actului nr.5-707209 din 16 aprilie 2021, prelungit pe blancheta nr.5-707210 din 16 aprilie 2021 (fila 80-74; 90-83 din dosarul administrativ;).

Prin Decizia nr. 52605/1498 din 05 mai 2021 Serviciul Fiscal de Stat a decis:

„1) A încasa la buget sumele impozitelor și plăților calculate în rezultatul controlului:

- 13605 lei, taxa pe valoarea adăugată diminuată, care urmează de achitat la clasificația economică 114110,

- 1135 lei, taxa pentru mărfurile care în procesul utilizării cauzează poluarea mediului, care urmează a fi achitată la clasificația economică 114534,

2) A încasa la buget majorarea de întârziere (penalitate) calculată în rezultatul controlului în conformitate cu art. 228 alin. și alin. (2) din Codul fiscal,

- 1249 lei, pentru neplata în termenii prevăzuți de legislație a taxei pe valoare adăugată diminuată, care urmează a fi achitată la clasificația economică 114110,

- 4 lei, pentru neplata în termenii prevăzuți de legislație a taxei pentru mărfurile care în procesul utilizării cauzează poluarea mediului, care urmează a fi achitată la clasificația economică 114534,

3) A aplica pentru încălcarea legislației:

- 1500 lei (750 lei x 2), de la 500 la 1000 lei pentru fiecare dare de seamă fiscală, dar nu mai mult de 10000 lei în total), conform prevederilor art. 260 alin. (1) din Codul fiscal, declarația privind TVA (TVA 12) pentru L/09/2018 și L/12/2020 (2 cazuri),

- 3401 lei (de la 20% la 30% din suma diminuată), conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal, amendă pentru diminuarea taxei pe valoarea adăugată (13605 lei x 25%),

- 6106500 lei (10% din valoarea tranzacției cu mărfuri social importante, dar nu mai puțin de 500 lei pentru fiecare factură/factură fiscală) conform prevederilor art. 10 alin. 8 din Legea nr. 845 din 3 ianuarie 1992 cu privire la

antreprenoriat şi întreprinderi, amendă ***pentru indicarea incorectă de către agentul economic furnizor în factură/factură fiscală a preţului de livrare pentru o unitate şi a mărimii adaosului comercial cumulativ, sau a preţului de achiziţie pentru o unitate la mărfurile importate şi a mărimii adaosului comercial cumulativ, în cazul livrării mărfurilor social importante a căror listă este aprobată de Guvern*** *(12213 cazuri x 500 lei), amenzile aplicate urmând a fi achitate la clasificaţia economică 143321.*

4) A aplica sancţiune fiscală sub formă de avertizare pentru încălcările fiscale nesemnificative, conform prevederilor art. 235 alin. (1^1) din Codul fiscal, pentru nerespectarea modului de declarare a taxei pentru mărfurile care în procesul utilizării cauzează poluarea mediului pentru perioadele L/09/2020 şi L/11/2020, dat fiind faptul ca suma taxei este mai mica de 1000 lei pentru fiecare perioadă în parte.

5) A calcula în fişa contului curent al contribuabilului supraplăţile ireale:

- 75 lei la clasificaţia economică 114412 „Taxa pentru amenajarea teritoriului", penalitate în sumă de 4,04 lei;

- 1363 lei la clasificaţia economica H4535 „Plata pentru poluarea mediului în limitele/cu depăşirea normativelor stabilite".

6) În perioada fiscală 02/2021 de ajustat (spre micşorare) TVA dedusă cu suma de 850 lei, aferentă bunurilor constate ca lipsuri în rezultatul inventarierii.

7) Conform art. 252 alin. (1) din Codul fiscal, decizia urmează a fi executată în termen de 30 zile din data pronunţării ei.

8) În conformitate cu drepturile prevăzute de art. 234 alin. (2) din Codul fiscal, persoana trasă la răspundere pentru încălcarea fiscală beneficiază de o reducere cu 50% a amenzilor aplicate, dacă respectă strict condiţiile prezentului articol.

9) În cazul în care amenda stabilită in baza prevederilor art. 10 alin. 8 din Legea nr. 845 din 03.01.1992 „cu privire la antreprenoriat şi întreprinderi" este achitată în termen de 3 zile lucrătoare de la data înmânării deciziei asupra cazului de încălcare, agentul economic furnizor beneficiază de o reducere de 50% din suma amenzii stabilite".

Nefiind de acord cu decizia nr. 52605/1498 din 05 mai 2021, la 24 mai 2021 S.R.L. „Centaur" a depus contestaţie către Serviciul Fiscal de Stat, solicitând anularea deciziei nr. 52605/1498 din 05 mai 2021 asupra cazului de încălcare a legislaţiei comisă de S.R.L. „Centaur" (fila 250 din dosarul administrativ).

Prin decizia SFS nr.645/224 din 15 iulie 2021 pe marginea contestaţiei împotriva Deciziei nr. 52605/1498 din 05 mai 2021, Serviciul Fiscal de Stat a decis a respinge contestaţia depusă de S.R.L. „Centaur" şi a menţine Decizia SFS nr. 52605/1498 din 05 mai 2021 (f.d. 35)

Nefiind de acord cu decizia SFS nr. 645/224 din 15 iulie 2021, la 12 august 2021 S.R.L. „Centaur” a sesizat instanța de contencios administrativ cu prezenta acțiune.

Admisibilitatea acțiunii:

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 reclamantului 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, sediul autorității publice pîrîte și avînd în vedere prevederile art.191 alin.(1) Cod administrativ, examinarea prezentei cauze ține de competența Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, 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, actul administrativ individual defavorabil emis de autoritatea publică pîrîtă – Decizia nr. 52605/1498 din 05 mai 2021, emisă de către Serviciul Fiscal de Stat - reprezintă act administrativ defavorabil reclamantei S.R.L. „Centaur”.

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, urmează că, pînă la înaintarea acţiunii în contencios administrativ, S.R.L. „Centaur” a respectat

procedura prealabilă. Cererea prealabilă asupra deciziei SFS nr. 52605/1498 din 05 mai 2021 fiind depusă la 24 mai 2021.

Prin decizia SFS nr. 645/224 din 15 iulie 2021 s-a decis a respinge contestația înaintată de S.R.L. „Centaur" (f.d. 35-38).

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 S.R.L. „Centaur" la 12 august 2021, a fost depusă în instanța de contencios administrativ în termen, cît și cu respectarea procedurii prealabile, din care motive, instanța de fond corect a reținut spre examinare fondul cerințelor formulate în acțiune.

<u>Cu referire la fondul acţiunii:</u>

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.

f) respinge acţiunea ca fiind neîntemeiată, dacă nu sînt îndeplinite condiţiile de adoptare a unei hotărîri prevăzute la lit.a)–e).

Fiind învestită cu soluționarea cauzei ca instanță de fond, Judecătoria Chișinău (sediul Rîșcani), prin hotărîrea din 31 octombrie 2023 a respins acțiunea formulată de S.R.L. „Centaur" împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea actului administrativ individual defavorabil - deciziei nr. 52605/1498 din 05 mai 2021 și a deciziei adoptate în procedura prealabilă - deciziei nr. 645/224 din 15 iulie 2021, ca neîntemeiată.

Completul specializat în examinarea cauzelor de contencios administrativ al Curții de Apel Chișinău susține ca fiind legală soluția primei instanțe, iar în argumentarea poziției sale reține următoarele.

LEGISLAȚIA PERTINETĂ (în vigoare la data inițierii procedurii administrative):

Codul fiscal

Articolul 8. Drepturile şi obligaţiile contribuabilului

(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 93. Noțiuni generale

În sensul prezentului titlu, se definesc următoarele noţiuni: 16) ***Factură fiscală*** – formular tipizat de document primar cu regim special, pe suport de hîrtie sau în formă electronică, prezentat cumpărătorului (beneficiarului) la livrare de mărfuri, servicii.

Articolul 177. Factura fiscală

(1) 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.

(2) Factura fiscală trebuie să includă următoarele informaţii:

1) numărul curent al facturii/facturii fiscale;

2) denumirea (numele), adresa şi codul fiscal al furnizorului;

3) data eliberării facturii/facturii fiscale;

4) data livrării, dacă ea nu corespunde cu data eliberării facturii/facturii fiscale;

5) denumirea (numele), adresa şi codul fiscal al cumpărătorului;

6) tipul livrării;

7) pentru fiecare tip de livrare de mărfuri, servicii:

a) cantitatea mărfii;

a[1]) ***preţul de achiziţie/livrare şi mărimea adaosului comercial cumulativ – în cazul livrării mărfurilor social importante***;

b) preţul unui articol de marfă fără T.V.A.;

c) cota T.V.A.;

d) - *abrogată;*

e) suma totală a livrării de mărfuri, servicii, care urmează a fi achitată;

f) suma totală a T.V.A.

Articolul 133. Atribuţiile Serviciului Fiscal de Stat

(2) În realizarea funcţiilor sale, Serviciul Fiscal de Stat are următoarele atribuţii în domeniul administrării fiscale:

14) efectuează controlul fiscal, examinează cazurile de încălcare fiscală, aplică sancţiuni fiscale şi emite acte administrative în scopul aplicării prezentului cod;

Articolul 214. Principiile generale de efectuare a controlului fiscal

(1) Controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislaţia fiscală într-o anumită perioadă sau în cîteva perioade fiscale.

(2) Controlul fiscal este exercitat de Serviciul Fiscal de Stat şi/sau de un alt organ cu atribuţii de administrare fiscală, în limitele competenţei acestora, la faţa locului şi/sau la oficiul acestora.

(3) Procedura controlului fiscal constă într-un ansamblu de metode şi operaţiuni de organizare şi desfăşurare a controlului, precum şi de valorificare a rezultatelor lui. Controlul fiscal la faţa locului şi/sau la oficiul organului, prevăzut la alin.(2), poate fi organizat şi efectuat prin următoarele metode şi operaţiuni: verificarea faptică, verificarea documentară, verificarea totală, verificarea parţială, verificarea tematică, verificarea operativă, verificarea prin contrapunere. Metodele şi operaţiunile concrete utilizate la organizarea şi exercitarea controlului fiscal sînt determinate, în baza prezentului cod, în instrucţiunile cu caracter intern ale Serviciului Fiscal de Stat.

(4) Activitatea contribuabilului poate fi supusă controlului fiscal pentru o perioadă ce nu depăşeşte termenele de prescripţie, stabilite la art.264, pentru determinarea obligaţiei fiscale.

Articolul 264. Termenul de prescripţie pentru determinarea obligaţiilor fiscale

(1) Cu excepţia cazurilor prevăzute la alin.(2), obligaţiile fiscale pot fi determinate de către contribuabil şi Serviciul Fiscal de Stat sau alte organe cu atribuţii de administrare fiscală în următoarele termene:

a) impozitele, taxele, majorările de întîrziere – în cel mult 4 ani de la ultima dată stabilită pentru prezentarea dării de seamă fiscale respective sau pentru plata impozitului, taxei, majorării de întîrziere (penalităţii), în cazul în care nu este prevăzută prezentarea unei dări de seamă fiscale;

b) sancţiunile fiscale aferente unor impozite şi taxe concrete – în cel mult 4 ani de la ultima dată stabilită pentru prezentarea dării de seamă fiscale privind impozitul şi taxa menţionată sau pentru plata impozitului şi taxei în cazul în care nu este prevăzută prezentarea unei dări de seamă fiscale;

c) sancţiunile fiscale neaferente unor impozite şi taxe concrete – în cel mult 4 ani din data săvîrşirii încălcării fiscale.

Legea nr. 845 din 03 ianuarie 1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi (în vigoare la data efectuării controlului)

Articolul 5. Legislația privind antreprenoriatul

1. Relaţiile în legătură cu antreprenoriatul, indiferent de forma de proprietate şi genul de activitate, sînt reglementate de prezenta Lege, de legislaţia civilă şi de alte legi.

2. Particularităţile activităţii de antreprenoriat practicate de persoane juridice şi persoane fizice străine sînt reglementate de asemenea de legislaţia privind investiţiile străine.

3. Relaţiile în care una dintre părţi este persoană juridică sau persoană fizică străină se reglementează de condiţiile acordului internaţional, dacă acestea se deosebesc de normele stabilite în legislaţia privind antreprenoriatul.

Articolul 10.

(8) Neindicarea sau indicarea incorectă de către agentul economic furnizor în factură/factură fiscală a preţului de livrare pentru o unitate, fixat de agentul economic producător al mărfurilor produse pe teritoriul ţării, şi a mărimii adaosului comercial cumulativ sau a preţului de achiziţie pentru o unitate la mărfurile importate şi a mărimii adaosului comercial cumulativ, în cazul livrării mărfurilor social importante, a căror listă este aprobată de Guvern, se sancţionează cu amendă în mărime de 10% din valoarea tranzacţiei cu mărfuri social importante, dar nu mai puţin de 500 de lei pentru fiecare factură/factură fiscală. În cazul în care amenda stabilită este achitată în termen de 3 zile lucrătoare de la data înmînării deciziei asupra cazului de încălcare, agentul economic furnizor beneficiază de o reducere de 50% din suma amenzii stabilite. Amenda stabilită conform prezentului punct se percepe la bugetul de stat prin decizia adoptată de către Serviciul Fiscal de Stat și autoritatea administrativă de inspectare financiară din subordinea Ministerului Finanţelor.

Legea cu privire la comerțul interior nr. 231 din 23 septembrie 2010 (în vigoare la data efectuării controlului)

Articolul 4. Reglementarea activităților de comerț

Reglementarea din partea statului a activităţilor de comerţ cuprinde:

h) stabilirea mecanismului de formare a preţurilor/tarifelor la produsele/serviciile de importanţă socială;

Legea contabilităţii nr. 113-XVI din 27.04.2007:

Articolul 19. Documente primare

(1) Faptele economice se contabilizează în baza documentelor primare şi centralizatoare.

(2) Documentele primare se întocmesc în timpul efectuării operaţiunii, iar dacă aceasta este imposibil - nemijlocit după efectuarea operaţiunii sau după producerea evenimentului.

(3) Entitatea utilizează formulare tipizate de documente primare, aprobate de Ministerul Finanţelor. În lipsa formularelor tipizate sau dacă acestea nu satisfac necesităţile entităţii, entitatea elaborează şi utilizează formulare de documente, aprobate de conducerea ei, cu respectarea cerinţelor alin. (6).

(4) Documentele primare întocmite pe suport de hîrtie sau în formă electronică au aceeaşi putere juridică.

Articolul 20. Documente primare cu regim special

(1) Formularele tipizate cu regim special se utilizează în cazurile:

b) prestării serviciilor, cu excepţia serviciilor financiare prestate de către instituţiile financiare, organizaţiile de microfinanţare, asociaţiile de economii şi împrumut;

Legea contabilităţii şi raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017:

Articolul 11. Documentele primare

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

Articolul 12. Documente primare cu regim special

(1) Documentele primare cu regim special se întocmesc conform formularelor tipizate şi se utilizează în cazul:

b) prestării serviciilor, cu excepţia serviciilor financiare prestate de către instituţiile financiare, organizaţiile de creditare nebancară, asociaţiile de economii şi împrumut;

Totodată, Completul specializat consideră relevante următoarele reglementări speciale:

Regulamentul de formare a prețurilor de comercializare a produselor social importante, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 774 din 26 iunie 2016

3. În sensul prezentului Regulament se definesc următoarele noţiuni:

adaos comercial – component al preţului cu ridicata sau cu amănuntul, care reprezintă diferenţa dintre preţul de comercializare şi preţul de achiziţie/livrare a mărfurilor, indicat în documentele primare;

preţ de achiziţie – preţul producătorului/distribuitorului de peste hotare, diminuat cu suma rabatului comercial acordat, indicat în documentele primare, cu luarea în calcul a drepturilor de import achitate (cu excepţia taxei pe valoarea adăugată, care se va trece în cont), a cheltuielilor de transport (după caz, în funcţie de condiţiile de livrare), recalculat în monedă naţională (lei), conform cursului oficial al leului moldovenesc stabilit de Banca Naţională a Moldovei la data efectuării operaţiunii de vămuire;

preţ de livrare – preţul producătorului autohton diminuat cu suma rabatului comercial acordat, indicat în documentele primare (cu excepţia taxei pe valoarea adăugată, care se va trece în cont);

rabat comercial (discount) – reducere din preţul furnizorului de produse (producător, importator, comerciant), convenită între părţi.

7. La comercializarea produselor social importante persoanele juridice şi fizice care practică activitate de întreprinzător ***sînt obligate să indice în documentele primare cu regim special (facturi/facturi fiscale) preţul de achiziţie/preţul de livrare şi mărimea adaosului comercial cumulativ aplicat.***

Instrucțiunea privind completarea formularului tipizat de document primar cu regim special „Factura fiscală" aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 28 august 2017

11. În cadrul livrărilor de mărfuri factura fiscală se completează în modul următor:

19) În coloana 10.9 „Altă informaţie", în cazul livrării mărfurilor supuse accizelor se indică, de către entităţile ce deţin statut deantrepozitar autorizat, suma în lei a accizelor aferentă lor. ***Pentru mărfurile social-importante pentru care***, potrivit Hotărîrii Guvernului nr.774 din 20 iunie 2016 cu privire la preţurile de comercializare a produselor social importante, ***este reglementat adaosul comercial***, la fiecare etapă de comercializare ***se va indica preţul de achiziţie/livrare şi mărimea adaosului comercial cumulativ***. Informaţia referitor la preţuri ***se înscrie iniţial de către producător sau importator, fiind transcrisă ulterior de fiecare furnizor***.

Raportînd cadrul legal precitat la circumstanțele faptice ale cauzei, Completul judiciar reține că, în temeiul deciziei privind iniţierea controlului fiscal nr.DICF-99077/04 din 04 februarie 2021, Direcţia generală administrare contribuabililor mari a Serviciului Fiscal de Stat a efectuat un control fiscal la faţa locului prin metoda verificării totale la S.R.L. „Centaur", c/f 1002602005259, privind corectitudinea respectării legislaţiei fiscale pentru perioada de activitate 01 ianuarie 2017 pînă la 31 decembrie 2020.

Rezultatele controlului fiscal au fost consemnate în actul de control nr.5-707209 prelungit pe formularul nr.5-707210 din 16 aprilie 2021.

Contribuabilul S.R.L. „Centaur" a depus dezacord asupra actului de control.

La 05 mai 2021, de către Sedrviciul Fiscal de Stat a fost emisă Decizia nr. 52605/1498 din 05 mai 2021 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de S.R.L. „Centaur", în care au fost reflectate inclusiv rezultatele examinării obiecţiilor formulate în dezacordul depus de contribuabil. În rezultatul controlului s-au stabilit un şir de încălcări ale legislaţiei, printre care şi cele contestate de contribuabil:

- Încălcarea prevederilor pct. 3 din Regulamentul de formare a prețurilor de comercializare a produselor social importante, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 774 din 26 iunie 2016 și a prevederilor pct. 11 subpct. (19) din Instrucțiunea privind completarea formularului tipizat de document primar cu regim special „Factura fiscală" aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 28 august 2017, prin reflectarea eronată în documentele primare cu regim special (facturi fiscale) a prețului de livrare/prețului de achiziție și mărimea adaosului comercial cumulativ aplicat în 12 213 cazuri, aferente mărfurilor aflate în stoc la data primirii documentului primar privind rabatul comercial acordat de către furnizor și ulterior comercializate, la care urma a fi modificat prețul de livrare și adaosul comercial cumulativ aplicat.[…]

Nefiind de acord cu decizia indicată, la 24 mai 2021 S.R.L. „Centaur" a depus contestație către Serviciul Fiscal de Stat asupra acesteia Deciziei nr. 52605/1498 din 05 mai 2021.

În contestația depusă, S.R.L. „Centaur" s-a expus parțial împotriva Deciziei nr. 52605/1498 din 05 mai 2021, și anume în partea ce ține de aplicarea amenzii în sumă de 6 106 500 lei, pentru reflectarea eronată în documentele primare cu regim special (facturile fiscale) a prețului de livrare/de achiziție și mărimea adaosului commercial cumulative aplicat în 12 213 cazuri, aferente mărfurilor aflate în stoc, solicitând modificarea acesteia.

Urmare a examinării contestației, Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 645/224 din 15 iulie 2021 pe marginea contestației împotriva Deciziei SFS nr. 52605/1498 din 05 mai 2021, prin care a fost respinsă contestația depusă de S.R.L. „Centaur" și menținută Decizia nr. 52605/1498 din 05 mai 2021.

Instanța de apel reține că, S.R.L. „Centaur" a fost supusă unui control fiscal prin metoda verificării totale pentru perioada de activitate 01 ianuarie 2017 pînă la 31 decembrie 2019, pe rezultatele căruia, ţinîndu-se cont de dezacordul depus de enitate, Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 52605/1498 din 05 mai 2021, conform căreia s-au calculat amenzi în sumă de 6 106 500 lei, pentru reflectarea eronată în documentele primare cu regim special (facturi fiscale) a prețului de livrare/ de achiziție și mărimea adaosului comercial cumulativ aplicat în 12 213 cazuri, aferente mărfurilor aflate în stoc, contestate de contribuabil.

Corespunzător, în cadrul controlului fiscal s-a stabilit că, entitatea a reflectat incorect în documentele primare cu regim special (facturi fiscale) a prețului de livrare/ de achiziție și mărimea adaosului comercial cumulativ aplicat în 12 213 cazuri, aferente mărfurilor aflate în stoc, la data primirii documentului primar privind rabatul comercial acordat de către furnizor și ulterior comercializate, la care urma a fi modificat prețul de livrare și adaosul commercial cumulative aplicat.

Completul judiciar reiterează că, norma articolului 93 pct. 16 din Codul fiscal reglementează expres că, ***Factura fiscală*** este formular tipizat de *document primar*

cu regim special, pe suport de hîrtie sau în formă electronică, prezentat cumpărătorului (beneficiarului) la livrare de mărfuri, servicii, iar art. 117 alin. (2) pct. 7a[1]) din Codul fiscal, statuează că, ***Factura fiscală*** trebuie să includă următoarele informaţii: - ***preţul de achiziţie/livrare şi mărimea adaosului comercial cumulativ*** – în cazul livrării mărfurilor social importante.

Completul specializat notează că Regulamentul de formare a prețurilor de comercializare a produselor social importante, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 774 din 26 iunie 2016, reglementează expres noțiunile de „preț de achiziție" și „preț de livrare", iar potrivit acestora, entitatea economică este obligată să indice prețul diminuat cu suma „rabatului comercial" acordat, care la rîndul său reprezintă reducerea din preţul furnizorului de produse (producător, importator, comerciant), convenită între părţi.

Așadar, din analiza materialelor cauzei în coraport cu materialele dosarului administrativ, Completul judiciar atestă că în cadrul controlului efectuat de către Serviciul Fiscal de Stat pentru perioada cuprinsă între 01 ianuarie 2017 și pînă la 31 decembrie 2020, s-au constatat 12 213 cazuri de încălcare fiscală, potrivit cărora, entitatea economică S.R.L. „Centaur" a reflectat incorect în 12 213 facturi fiscale eliberate cumpărătorilor pentru mărfurile social importante livrate, prețul de achiziție și mărimea adaosului comercial cumulativ aplicat pentru o unitate, fără a fi luate în considerare rabaturile comerciale, nefiind efectuată recalcularea prețului de achiziție la mărfurile existente în stoc.

În acest sens, potrivit art. 10 alin. (8) din Legea nr. 845 din 03 ianuarie 1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi (în vigoare la data efectuării controlului), neindicarea sau ***indicarea incorectă*** *de către agentul economic furnizor în factură/factură fiscală* a preţului de livrare pentru o unitate, fixat de agentul economic producător al mărfurilor produse pe teritoriul ţării, şi a mărimii adaosului comercial cumulativ sau a ***preţului de achiziţie pentru o unitate la mărfurile importate şi a mărimii adaosului comercial cumulativ, în cazul livrării mărfurilor social importante***, a căror listă este aprobată de Guvern, *se sancţionează cu* ***amendă în mărime de 10%*** *din valoarea tranzacţiei cu mărfuri social importante*, ***dar nu mai puţin de 500 de lei pentru fiecare factură/factură fiscală***. În cazul în care amenda stabilită este achitată în termen de 3 zile lucrătoare de la data înmînării deciziei asupra cazului de încălcare, agentul economic furnizor beneficiază de o reducere de 50% din suma amenzii stabilite. Amenda stabilită conform prezentului punct se percepe la bugetul de stat prin decizia adoptată de către Serviciul Fiscal de Stat și autoritatea administrativă de inspectare financiară din subordinea Ministerului Finanţelor.

Consecvent, în urma constatărilor efectuate de Serviciul Fiscal de Stat în cadrul controlului efectuat în baza deciziei privind inițierea controlului nr. DICG-99077/04 din 04 februarie 2021, pentru perioada din 01 ianuarie 2017 pînă la 31

decembrie 2020, a fost emisă Decizia nr. 52605/1498 din 05 mai 2021 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de S.R.L. „Centaur” potrivit căreia, printre altele, a fost aplicată pentru încălcarea legislației amendă în sumă de 6 106 500 lei, calculată conform art. 10 alin. (8) din Legea nr. 845 din 03 ianuarie 1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, și este formată din suma amenzii de 10% din valoarea tranzacției cu mărfuri sociale importante (dar nu mai mică de 500 lei) pentru fiecare factură fiscală, fapt ce la caz constituie 12 213 facturi fiscale (12 213 facturi fiscale x 500 lei).

Raportând constatările din cadrul controlului şi obiecţiile formulate în acţiune și în motivarea apelului depus de către S.R.L. „Centaur” la prevederile legale menţionate supra, se atestă faptul că însăși apelantul reține prevederile reglementate de pct. 3 din Regulamentul de formare a prețurilor de comercializare a produselor social importante, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 774 din 26 iunie 2016 și a prevederilor pct. 11 subpct. (19) din Instrucțiunea privind completarea formularului tipizat de document primar cu regim special „Factura fiscală” aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 28 august 2017, însă oferă o interpretare eronată acestora fără o justificare/motivare corespunzătoare în acest sens, or, nu poate fi reținut în calitate de argument simplul fapt al dezacordului invocat de către ultimul, fiind necesară probarea și confirmarea prin probe veridice a circumstanțelor de fapt și de drept formulate.

Cu atît mai mult, argumentul părții apelante S.R.L. „Centaur” precum că a întocmit corect și în conformitate cu legea facturile fiscale ce au constituit obiectul controlului Serviciului Fiscal de Stat, nu poate fi reținut de către Completul judiciar drept un argument viabil desinestătător, de vreme ce însăși apelantul în cererea de apel declarată face trimitere la prevederile Regulamentului „de formare a prețurilor de comercializare a produselor social importante”, care prevede expres obligativitatea indicării prețului producătorului autohton diminuat cu suma rabatului comercial acordat, respectiv, prezintă relevanță argumentul Serviciul Fiscal de Stat care just și întemeiat a reținut că, în cazul în care, la sfîrșit de lună, entitatea dispunea de stoc de mărfuri social importante și de factură fiscală prin care s-a acordat rabat comercial la această marfă, la comercializarea acesteia, în facture fiscală corespunzătoare, în coloana 10.9, urma să reflecte prețul de livrare în contextul pct. 3 din Regulament, adică diminuat cu rabatul comercial, ceia ce nu a fost efectuat de S.R.L. „Centaur”, fiind astfel reflectate date incorect în facturile fiscale respective.

Totodată, nu poate fi reținut nici argumentul apelantului S.R.L. „Centaur” privitor la aplicabilitatea reglementărilor din Hotărârea Curții Constituționale nr. 10 din 14 aprilie 2022 prin care ultima a declarat neconstituțional textul „în mărime de 10 % din valoarea tranzacției cu mărfuri social importante, dar nu mai puțin de 500 lei pentru fiecare factură/factură fiscală” din art. 10 alin. (8) din Legea

cu privire la antreprenoriat și întreprinderi nr. 845 din 03 ianuarie 1992. Or, după cum a reținut just și întemeiat instanța de fond, încălcarea legislației fiscale a fost constatată prin Decizia SFS nr.52605/1498 din 05 mai 2021, însă neconstituționalitatea articolului a survenit la data pronunțării hotărârii Curții Constituționale, adică 14 aprilie 2022. Astfel, potrivit art.140 alin. (1) din Constituția Republicii Moldova, legile şi alte acte normative sau unele părţi ale acestora devin nule, ***din momentul adoptării hotărîrii corespunzătoare*** a Curţii Constituţionale.

Deasemenea nu poate fi reținut ca întemeiat și aplicabil speței argumentul S.R.L. „Centaur" cu referire la prevederile art. 21^1 din Legea cu privire la comerțul interior nr. 231 din 23 septembrie 2010, **în vigoare din 21 ianuarie 2021**, potrivit căruia, „Reducerile comerciale nu pot fi oferite, sub sancțiunea nulității clauzelor contractuale, pentru produsele social importante de primă necesitate conform listei aprobate de către Guvern". Or norma în cauză nu exista la momentul emiterii facturilor fiscale ce au constituit obiectul controlului. Speței fiind aplicabile reglementările pct. 3 din Regulamentul de formare a prețurilor de comercializare a produselor social importante, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 774 din 26 iunie 2016 și a pct. 11 subpct. (19) din Instrucțiunea privind completarea formularului tipizat de document primar cu regim special „Factura fiscală" aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 28 august 2017, care erau în vigoare în perioada supusă controlului și sunt aplicabile cazului din speță alături de prevederile art. 10 alin. (8) din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi nr. 845 din 03 ianuarie 1992.

Cele supra relatate, în ansamblu, atestă faptul că, Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 52605/1498 din 05 mai 2021 asupra cazului de încălcare a legislației şi Decizia SFS nr.645/224 din 15 iulie 2021 adoptată în procedură prealabilă, sînt legale şi întemeiate, avînd la bază un cumul de probe real acumulate şi administrate, cărora le-a fost dată o apreciere cuvenită prin prisma normelor legale, considerent din care instanța de fond corect a conchis asupra netemeiniciei pretențiilor formulate de S.R.L. „Centaur".

Urmare a constatărilor detaliate supra vis-a-vis de circumstanțele faptice ale cazului dedus judecării în ordine de apel, Colegiul concluzionează că, argumentele expuse de către partea apelantă în cererea de apel sunt lipsite de substanță 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, Completul judiciar concluzionează că la caz dubiul judiciar a fost înlăturat, netemeinicia cerințelor părții apelante a fost demonstrată, iar argumentele invocate de către S.R.L. „Centaur" poartă caracter pur formal.

Cercetând cu maximă diligență materialele prezentate, Colegiul 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 S.R.L. „Centaur" şi a menţine hotărârea Judecătoriei Chişinău (sediul Rîşcani) din 31 octombrie 2023.

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 Chişinău

d e c i d e :

Apelul declarat de S.R.L. „Centaur", ***se respinge.***

Se menține hotărîrea Judecătoriei Chişinău, sediul Râşcani din 31 octombrie 2023.

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 Dașchevici Grigore

Bostan Angela