Dosarul nr.3-1424/2022

Republica Moldova
H O T Ă R Î R E
În numele Legii

24 aprilie 2025 mun. Chişinău

Judecătoria Chişinău (sediul Centru)
Instanţa compusă din
Preşedinte de şedinţă, judecător Vitalii Ciumac
Grefier Aliona Busuioc

examinînd în şedinţă de judecată publică acțiunea depusă de SRL Multival împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind contestarea actelor administrative,

A C O N S T A T A T :

Argumentele participanților la proces:

La data de 10 iunie 2022, SRL Multival, reprezentată de administratorul statutar Dodița Nicolae, a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat solicitând anularea următoarelor acte:

- Deciziei nr. 780/758 din 21.03.2022 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL Multival;

- Deciziei nr. 754/95 din 12.05.2022 pe marginea contestației împotriva Decizie nr.780/758 din 21.03.2022.

În motivarea acțiunii se menționează că, la data de 21.03.2022, în urma controlului fiscal efectuat prin metoda verificării totale pentru perioada 01.01.2018 - 31.12.2021, în legătură cu intentarea procedurii de insolvabilitate a SRL Multival, a fost emisă Decizia nr. 780/758, prin care s-a constatat încălcarea unor norme prevăzute de legislația fiscală în vigoare. În acest sens, autoritatea pârâtă a invocat o scrie de încălcări ale legislației fiscale, în special a normelor prevăzute de art. 8 (2) lit. c, d, e, art. 226^{11} (2), P. 12, art. 187 (1) și (5), art. 83 (4), art. 14 (1) lit. a, art. 24 (1), art. 26 (2) din Codul fiscal, norme care de altfel nu își regăsesc sfera de acțiune în circumstanțele descrise în decizia 780/758 din 21.03.2022. Pârâtul a evidențiat anumite aspecte pe care reclamantul le consideră nerelevante pentru situația de fapt și de drept, fiind de părere că acestea nu au legătură cu SRL Multival și că nu există un suport faptic și juridic adecvat pentru constatările făcute.

Ca primă încălcare a legislației fiscale, autoritatea pârâtă a făcut referire la faptul că contribuabilul SRL Multival nu a prezentat informația privind contractarea/rambursarea împrumuturilor pe parcursul anului fiscal de către persoanele fizice pentru perioada anului 2018 în sumă de ***** lei împrumutați/ ***** lei rambursați cet. *****, ***** lei rambursați în adresa cet. ***** și ***** lei rambursați în adresa cet.*****și pentru perioada anului 2020 suma de *****lei împrumutați/ *****lei rambursați cet. *****.

Mai mult, autoritatea pârâtă a constatat și alte încălcări, referitoare la faptul nerespectării modului de întocmire a declarației cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale A/2018 - A/2020, prin ce contribuabilul a admis micșorarea neîntemeiată a veniturilor în declarația cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2018 cu suma de 75 lei și pentru anul 2020 cu suma de 34 563 lei, respectiv, s-a invocat micșorarea neîntemeiată a cheltuielilor pentru anul 2018 cu suma de 14734 lei și pentru anul 2019 cu

suma de *****lei. Autoritatea pârâtă a invocat, de asemenea, atribuirea neîntemeiată la deduceri a cheltuielilor contabilizate pentru anul 2019 în suma de *****lei aferente mărfurilor ridicate în temeiul acțiunilor întreprinse de organele de drept la 19.04.2019.

Totodată, în calitate de încălcare, reprezentanții pârâtului au constatat că SRL Multival a atribuit la deduceri cheltuieli privind uzura mijloacelor fixe în suma de *****lei pentru anul 2018, în suma de *****lei pentru anul 2019 și în suma de *****lei pentru 2020, fără ca sumele respective să fie ajustate în anexele declarațiilor fiscale pentru anii 2018-2020. În această privință, reclamantul consideră că, deși aceste sume nu au fost reflectate în actele de referință, acest fapt nu înseamnă că ele nu au fost efectiv realizate. Reclamantul susține că pârâtul a abuzat de situație și a considerat această circumstanță drept o încălcare, limitându-i astfel drepturile.

Reclamantul atrage atenția asupra faptului că, deși de către SRL Multival au fost deduse cheltuielile pentru lipsurile și pierderile din deteriorarea activelor circulante în sumă de 489095 lei pentru anul 2018 și *****lei pentru 2019, pârâtul a considerat aceste deduceri drept încălcări ale legislației fiscale, deși deducerea cheltuielilor a avut loc în strictă conformitate cu art. 24 (13) din Codul fiscal.

În acest context, reprezentanții pârâtului au considerat și au concluzionat că SRL Multival și-a diminuat și nu a achitat impozitele pe venit din activitatea de întreprinzător (activitate care nu a avut loc faptic în perioada de referință), intenționat a provocat majorarea pierderilor fiscale în suma totală de 23259978 lei pentru perioada anilor 2018-2019, precum și micșorarea veniturilor impozabile.

De asemenea, SRL Multival i s-a incriminat faptul că nu a ajustat TVA aferente lipsurilor și pierderilor din deteriorarea activelor circulante contabilizate la rubrica „alte cheltuieli operaționale" pentru anul 2018 în sumă de 93677 lei, iar pentru anul 2019 în sumă de 34962 lei, precum și necalcularea TVA în suma de 247420 lei aferente alcoolului etilic stabilit ca lipsă în cadrul inventarierii petrecute de organele de drept la 19.04.2019. Reclamantul consideră că aceste aspecte nu au fost corect reflectate și că nu au fost luate în considerare în mod adecvat de autoritatea pârâtă, întrucât ancheta a fost efectuată de organe nespecializate, care au avut un impact negativ asupra situației fiscale a societății. Aceste aspecte urmează a fi examinate în instanță, în strictă conformitate cu normele legale în vigoare.

Drept urmare, prin Decizia 780/758 din 21.03.2022, în temeiul art. 133 și 241 CF, Serviciul Fiscal de Stat a dispus următoarele măsuri: 1. A micșora pierderile fiscale în suma totală de *****lei și a sumei TVA spre deducere cu 249 lei în 2021, care conform datelor controlului constituie *****lei; 2. A încasa la buget suma de *****lei - impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător pentru anii 2018 și 2020, suma de *****lei - TVA pentru decembrie 2018, ianuarie 2019, martie 2019 și aprilie 2019, suma de *****lei - accize pentru aprilie 2019 și suma de 33141 lei - impozitul pe bunurile imobiliare; 3. A încasa la buget majorare de întârziere în sumă totală de *****lei (necătând la faptul că acestea sunt prescrise) pentru neplata la buget în termene a accizelor, TVA și alte impozite; 4. A aplica pentru încălcarea legislației sancțiuni sub formă de amenzi fiscale în cuantum total de *****lei.

Reclamantul notează că, nefiind de acord cu Decizia nr.780/758 din 21.03.2022, a formulat cerere prealabilă, care a fost respinsă prin Decizia nr.754/95 din 12.05.2022, pe care o consideră nemotivată întrucât reproduce aceleași argumente care au stat la baza deciziei inițiale contestate, fără a examina critic obiecțiile formulate de SRL Multival.

Reclamantul susține că perioada supusă controlului nu a constituit o perioadă de activitate efectivă, întrucât societatea se afla în procedură de insolvabilitate. În acest context, încălcările reținute în actele de control nu corespund situației reale de fapt, mai ales în condițiile în care, la momentul efectuării controlului, nu se afla la fața locului nicio persoană cu atribuții legale de administrare sau reprezentare, în special administratorul de insolvabilitate, a cărui prezență era indispensabilă.

În ceea ce privește pretinsele încălcări reținute în deciziile litigioase, reclamantul le califică drept neîntemeiate, întrucât nu sunt susținute nici de probe factuale, nici de temeiuri legale.

Ulterior, reprezentantul SRL „Multival", avocatul Chisilița Corneliu, a depus o **cerere de concretizare a pretențiilor**, prin care a solicitat anularea parțială a Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 780/758 din 21.03.2022 privind cazul de încălcare a legislației fiscale de către SRL „Multival", după cum urmează:

– anularea parțială a punctului II, în partea încasării la buget a sumelor impozitelor și taxelor, calculate în rezultatul controlului și anume – a sumei de *****lei cu titlu de TVA pentru L/12/2018, L/01/2019, L/03/2019, L/04/2019; a sumei de *****lei cu titlu de accize pentru L/04/2019;

– anularea parțială a punctului III, în partea încasării la buget a majorării de întârziere (penalitate) calculată conform art.228 alin.1 și alin.2 din Codul Fiscal și anume a sumei de 336665 lei pentru neplata la buget în termenele stabilite de legislație a TVA; a sumei de 1601510 lei pentru neplata la buget în termenele stabilite de legislație a accizelor;

– anularea parțială a punctului IV, în partea aplicării amenzii în sumă de 221163 lei pentru diminuarea TVA pentru L/12/2018, L/01/2019, L/03/2019, L/04/2019 și aplicării amenzii în sumă de 1166643 lei pentru diminuarea accizelor pentru L/04/2019. (f.d. 127–128)

La data de 29 iulie 2022, autoritatea publică pârâtă — Serviciul Fiscal de Stat — a depus **referință** la cererea de chemare în judecată, prin care și-a exprimat dezacordul față de acțiunea înaintată de SRL Multival, solicitând respingerea acesteia ca neîntemeiată.

În motivarea referinței, pârâtul a indicat că, în fapt, în baza deciziei SFS nr. DICF-121514/21 din 21.01.2022 a fost inițiat controlul fiscal la fața locului prin metoda verificării totale la SRL „Multival”, în legătură cu intentarea procedurii de insolvabilitate, pentru perioada de activitate 01.01.2018-31.12.2021.

Controlul fiscal a durat de la 26.01.2022 până la 03.03.2022, în incinta subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat, amplasată în mun. Bălți, str. Ștefan cel Mare și Sfînt, 128, cu acordul administratorului autorizat dlui Vladimir Poleacov, în baza hotărârii nr.2i-44/2019 din 10.12.2021, privind intentarea procedurii de insolvabilitate față de SRL „Multival”.

Rezultatele controlului fiscal, au fost consemnate în actul nr.5-715775 din 03.03.2022, prelungit pe blanchetele nr.5-715776, 5-715777, 5-715778, 5-721028, adus la cunoștința reclamantului prin intermediul administratorului Vladimir Poleacov, contra semnătură, la data de 03.03.2022.

Pârâtul a menționat că, prin citația seria C nr. 148097 din 14.03.2022, contribuabilul SRL „Multival” a fost invitat să se prezinte la data de 21.03.2022 la sediul subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat pentru a participa la examinarea cazului privind pretinsele încălcări ale legislației fiscale. La data de 05.04.2022, a fost recepționată cererea administratorului insolvabilității, Vladimir Poleacov, prin care acesta a solicitat adoptarea deciziei pe marginea actului de control în lipsa sa, declarându-și acordul cu rezultatele controlului și menționând că nu va formula dezacord. Cu toate acestea, la data de 20.04.2022, administratorul insolvabilității a depus contestație împotriva Deciziei nr. 780/758 din 21.03.2022, prin care SRL „Multival” a fost obligată la plata suplimentară la buget a impozitelor, taxelor și altor plăți obligatorii în sumă totală de 7.070.337 lei, precum și a majorărilor de întârziere în cuantum de 1.956.854 lei, fiind totodată aplicată o amendă fiscală în sumă totală de 1.651.016 lei, solicitând anularea acesteia. Drept urmare, prin Decizia nr. 754/95 din 12.05.2022, recepționată de contribuabil la data de 21.06.2022 conform avizului de recepție, s-a dispus respingerea contestației și menținerea Deciziei nr. 780/758 din 21.03.2022.

În urma controlului fiscal efectuat prin metoda verificării totale la SRL „Multival” (act nr. 5-715775, prelungit pe blanchetele nr. 5-715776-715778, nr. 5-721028 din 03.03.2022), pentru perioada 01.01.2018-31.12.2021, s-au stabilit următoarele:

- încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c), art. 226^{11} alin. (2) pct. 12) din Codul fiscal, prin neprezentarea informației privind contractarea/rambursarea împrumuturilor pe parcursul anului fiscal de către persoanele fizice (forma CISI-12) pentru perioada anului 2018 în sumă de ***** lei contractate/4682166,13 lei rambursate și pentru perioada anului 2020 în sumă de 425 000 lei contractate/*****lei rambursate;
- încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2), lit. d), lit. e), art. 14 alin. (1) lit. a), art. 83 alin. (4) din Codul fiscal, prin micșorarea neîntemeiată a veniturilor (clasa 6 „Venituri”) în Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2018 cu 75 lei și pentru anul 2020 cu 34563 lei;
- încălcarea prevederilor art.24 alin.(1) din Codul fiscal, prin micșorarea neîntemeiată a cheltuielilor (clasa 7 „Cheltuieli”) în Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2018 cu 14734 lei și pentru anul 2019 cu *****lei, atribuirea neîntemeiată la deduceri pentru anul 2019 a costului

mărfurilor ridicate în temeiul acțiunilor întreprinse de organele de drept la 19.04.2019, în sumă de 1 176 385 lei;

- încălcarea prevederilor art. 26 alin. (2), alin. (5) din Codul fiscal, prin deducerea cheltuielilor privind uzura mijloacelor fixe în sumă de ***** lei pentru A/2018, în sumă de 290 008 lei pentru A/2019 și în mărime de 285 887 lei pentru A/2020, fără a fi ajustată în anexa 2D a Declarației VEN 12, fapt care a dus la majorarea uzurii pentru A/2018 cu 489 774 lei, micșorarea pentru A/2019 cu 367 770 lei și pentru A/2020 cu 279 973 lei;
- încălcarea prevederilor art. 24 alin. (13) din Codul fiscal, prin deducerea neîntemeiată a costului bunurilor materiale constatate lipsă și pierderile din deteriorarea activelor, nefiind ajustate în anexa 2D a Declarației VENI2, pentru A/2018 în sumă 489 095 lei, pentru A/2019 în sumă de 1 411 912 lei (inclusiv 1 237 100 lei costul alcoolului etilic constatat lipsă în cadrul inventarierii petrecute de organele de drept la 19.04.2019);
- încălcarea prevederilor art. 30 alin. (1) din Codul fiscal, prin deducerea neîntemeiată a amenzilor și penalităților calculate pentru A/2018 în sumă de 123 123 lei și pentru A/2019 în sumă de 91 476 lei, nefiind ajustate spre micșorare în anexa 2D a Declarației VENI2. încălcările menționate au generat diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu 98 166 lei (38 926 lei pentru A/2018, 59 240 lei pentru A/2020) și majorarea pierderilor fiscale cu ***** lei (A/2018 cu 81 026 lei, A/2019 cu 2 244 972 lei);
- încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c), lit. e), art. 95 lit. a), art. 101 alin. (1), art. 102 alin. (8) din Codul fiscal, pct. 79 din Ordinul MF nr. 60 din 29.05.2012 cu privire la aprobarea Regulamentului privind inventarierea, prin neajustarea TVA aferentă lipsurilor și pierderilor din deteriorarea activelor circulante, pentru anul 2018 în sumă de ***** lei, pentru anul 2019 în sumă de 34 962 lei, precum și necalcularea TVA în sumă de ***** lei aferentă alcoolului etilic stabilit lipsă în cadrul inventarierii petrecute de organele de drept la 19.04.2019;
- încălcarea prevederilor art. 116 alin. (3) din Codul fiscal, prin neajustarea TVA dedusă anterior în sumă de 729 754 lei, aferentă veniturilor rezultate din neachitarea datoriei compromise;
- încălcarea prevederilor art. 115 alin. (1) din Codul fiscal, prin prezentarea tardivă a Declarației privind TVA pentru 19 perioade fiscale, inclusiv cu apariția obligației fiscale în 4 cazuri. încălcările depistate au generat diminuarea sumei TVA aferentă bugetului cu 1 105 813 lei și majorarea TVA spre deducere în perioada ulterioară cu 249 lei;
- încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c), art. 123 alin. (2), art. 127 alin. (3) din Codul fiscal, prin neajustarea accizelor în sumă de ***** lei, aferentă alcoolului etilic (cod 216) stabilit lipsă în cadrul inventarierii petrecute de organele de drept la 19.04.2019, fapt care a dus la diminuarea sumei accizelor aferente bugetului cu ***** lei, precum și prezentarea tardivă a Declarației privind accizele (Forma ACZ09) pentru 22 perioade fiscale, fără apariția obligației fiscale;
- încălcarea prevederilor art. 280 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, art. 281 alin. (12), art. 292 alin. (1) din Codul fiscal, anexa nr. 1 la ordinul Directorului SFS nr. 108 din 19.05.2017, prin aplicarea eronată a cotei impozitului pe bunurile imobiliare achitat din valoarea estimată de piață potrivit art. 280 lit. a) din Codul fiscal (în mărime de 0,1% în loc de 0,3%), fiind diminuat impozitul pe bunurile imobiliare cu 33 141 lei (pentru A/2019 cu 11 251 lei, pentru A/2020 cu 10 945 lei și pentru A/2021 cu 10 945 lei), precum și prezentarea tardivă a Darii de seamă pe taxele locale (Forma TL13) pentru 7 perioade fiscale;
- încălcarea prevederilor art. 3 alin. (1), lit. (a) din Legea nr. 1466-XIII din 29.01.98 cu privire la reglementarea repatrierii de mijloace bănești, mărfuri și servicii provenite din tranzacțiile economice externe, prin încălcarea termenului de repatriere a mijloacelor bănești transferate în avans la data de 16.05.2016 către ООО „МНПК СТАНКО-ГРУПП" (Ukraina) în sumă 1502,45 $ SUA (echivalentul a 29 715 lei) cu încălcarea termenului de repatriere timp de 1318 zile.

Pârâtul relevă că, în conformitate cu prevederile art. 8 alin. (2) lit. c), lit. d) și lit. e) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte Serviciului Fiscal de Stat dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să prezinte informații veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum și

despre alte obiecte ale impunerii, să achite la buget, la timp și integral sumele calculate ale impozitelor și taxelor, asigurând exactitatea și veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate.

În conformitate cu prevederile art. 226^{11} alin. (2) pct. 12) din Codul fiscal, persoanele care desfășoară activitate de întreprinzător, cu excepția deținătorilor de patente de întreprinzător și a persoanelor fizice care practică activitate independentă, sunt obligate să prezinte informația privind împrumuturile contractate de la persoane fizice în perioada anului fiscal și cele rambursate persoanelor fizice.

Potrivit art. 83 alin. (4), art. 85 alin. (1) din Codul fiscal, declarația cu privire la impozitul pe venit se completează în modul și forma stabilite de Ministerul Finanțelor, iar declarația, darea de seamă sau alte documente care, potrivit prevederilor Codului fiscal, urmează a fi prezentate Serviciului Fiscal de Stat trebuie să fie perfectate și semnate în conformitate cu regulile și formele stabilite de către Serviciul Fiscal de Stat.

Articolul 14 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal prevede că, obiect al impunerii cu impozitul pe venit îl constituie venitul din orice surse aflate în Republica Moldova, precum și din orice surse aflate în afara Republicii Moldova, cu excepția deducerilor și scutirilor la care au dreptul, obținut de persoanele juridice și fizice rezidente ale Republicii Moldova care desfășoară activitate de întreprinzător, iar art. 24 alin. (1) stipulează că, se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

Totodată, art. 24 alin. (13) din Codul fiscal stabilește că, deducerea reziduurilor, deșeurilor și perisabilității naturale se permite în limitele aprobate anual de către conducătorii întreprinderilor, iar în conformitate cu prevederile art. 24 alin. (10) din Cod, se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, neconfirmate documentar, în mărime de 0,2% din venitul impozabil.

În conformitate cu prevederile art. 30 alin. (1) din Codul fiscal, nu se permite deducerea impozitului pe venit, a penalităților și a amenzilor aferente lui, precum și a amenzilor și penalităților aferente altor impozite, taxe și plăți obligatorii la buget, a amenzilor și penalităților aplicate pentru încălcarea actelor normative.

Potrivit prevederilor art. 26 alin. (2) din Codul fiscal (în vigoare pentru anii 2018-2019), proprietatea pe care se calculează uzura este proprietatea materială reflectată în bilanțul contribuabilului în conformitate cu legislația și folosită în activitatea de întreprinzător, a cărei valoare scade prezumtiv ca urmare a uzurii fizice și morale, iar art. 26 alin. (5) din Codul fiscal stipulează că, mărimea amortizării mijloacelor fixe ce urmează a fi dedusă se determină prin înmulțirea bazei valorice a mijloacelor fixe, la sfârșitul perioadei de gestiune, ce se raportă la o anumită categorie de proprietate, la norma de amortizare respectivă prevăzută la alin. (8). Baza valorică a mijloacelor fixe la sfârșitul perioadei de gestiune se determină ca valoare a mijloacelor fixe la începutul perioadei de gestiune, majorată cu valoarea mijloacelor fixe nou - procurate și cu suma corectărilor și micșorată cu suma de la comercializarea lor sau cu baza valorică ajustată în cazul altor ieșiri.

Articolul 101 alin. (1) din Codul fiscal prevede că, subiecții impozabili stipulați la art. 94 lit. a), e) și f) sunt obligați să declare, conform art. 115 și să achite la buget pentru fiecare perioadă fiscală, stabilită conform art. 114, suma TVA, care se determină ca diferență dintre sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate de către cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate lor și sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, serviciilor (inclusiv TVA la valorile materiale importate) folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător în perioada fiscală respectivă, ținându-se cont de dreptul de deducere conform art. 102. Totodată, art. 102 alin. (8) din Codul fiscal stipulează că, suma TVA achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care nu sunt folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător, pe mărfurile procurate care, în procesul activității de întreprinzător, au fost sustrase sau au constituit deșeuri și perisabilități naturale peste limitele lunare stabilite de conducător, precum și pe valoarea care nu a fost supusă amortizării mijloacelor fixe casate, nu se deduce și se raportează la costurile sau cheltuielile perioadei.

În conformitate cu prevederile art. 123 alin. (2) din Codul fiscal, în cazul transmiterii mărfurilor supuse accizelor cu plată sau cu titlu gratuit, inclusiv în contul salariului, angajaților antrepozitarului autorizat, altor persoane, în cazul atribuirii mărfurilor de către antrepozitarul autorizat sau de către membrii familiei acestuia, în cazul deplasării în alt mod a mărfurilor din antrepozitul fiscal, precum și în cazul pierderilor și perisabilităților, peste limitele stabilite de către Ministerul Agriculturii, Dezvoltării Regionale și Mediului, la produsele din alcool etilic clasificate la pozițiile tarifare 2207, 2208, achitarea accizelor se efectuează în modul specificat la alin. (1), care stabilește că, subiecții impunerii specificați la art. 120 lit. a), care expediază (transportă) mărfuri supuse accizelor din antrepozitul fiscal, calculează accizele pornind de la volumul mărfurilor în expresie naturală sau de la valoarea acestora (în funcție de cotă - în sumă absolută sau *ad valorem* în procente).

Potrivit prevederilor art. 280 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, cota impozitului pentru bunurile imobiliare cu altă destinație decât cea locativă sau agricolă, inclusiv exceptând garajele și terenurile pe care acestea sunt amplasate și loturile întovărășirilor pomicole cu sau fără construcții amplasate pe ele, constituie 0,3% din baza impozabilă a bunurilor imobiliare.

Art.3 alin.(1), lit.(a) din Legea nr.1466-XIII din 29.01.98 cu privire la reglementarea repatrierii de mijloace bănești, mărfuri și servicii provenite din tranzacțiile economice externe, prevede că, agenții economici rezidenți ai Republicii Moldova, indiferent de tipul de proprietate și forma juridică de organizare, sunt obligați să înregistreze în conturile lor din băncile licențiate ale Republicii Moldova încasările de la export, sumele transferate în avans pentru importul neefectuat, să efectueze importul de mărfuri și servicii în urma plăților pentru import sau să repatrieze mijloacele bănești și/sau materiale în urma altor tranzacții economice externe în termenele stabilite: în contractele de vânzare-cumpărare, barter, de export în regim de consignație - în cel mult 3 ani de la data expedierii mărfurilor respective sau efectuării plății pentru marfa.

Pârâtul subliniază că, în urma examinării contestației și a materialelor controlului fiscal efectuat la SRL „Multival", au fost constatate încălcări ale prevederilor legislației comise în procesul de calculare, declarare și achitare a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător, a taxei pe valoarea adăugată, accizelor la produsele din alcool etilic, impozitul pe bunurile imobiliare, neprezentarea informației privind contractarea/ rambursarea împrumuturilor pe parcursul anilor 2018 și 2020 de către persoanele fizice, precum și nerespectarea termenelor de repatriere a mijloacelor bănești provenite din tranzacțiile economice externe.

Drept urmare, ca rezultat al încălcărilor constatate, a fost calculat spre plată la buget impozit pe venit din activitatea de întreprinzător în sumă de 98 166 lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de 1 105 813 lei, accize în sumă de ***** lei, impozit pe bunurile imobiliare în sumă de 33 141 lei, a fost calculată majorare de întârziere în sumă totală de 1 956 854 lei, s-au aplicat sancțiuni în sumă totală de 1 651 016 lei, au fost micșorate pierderile fiscale cu ***** lei și TVA spre deducere în perioada ulterioară cu 249 lei.

Pârâtul menționează că, în conformitate cu art. 267 alin. (3) din Codul fiscal, sarcina de a dovedi incorectitudinea deciziei emise de Serviciul Fiscal de Stat revine persoanei care o contestă, iar SRL „Multival", deși solicită anularea Deciziei nr. 780/758 din 21.03.2022 invocând lipsa activității în perioada verificată și caracterul pretins exagerat al sumelor de TVA și accize calculate, nu a prezentat niciun argument, document sau probă care să demonstreze nelegalitatea ori netemeinicia acesteia, cererea de chemare în judecată limitându-se la reiterarea constatărilor organului fiscal; totodată, corectitudinea acțiunilor Serviciului Fiscal de Stat este confirmată prin materialele dosarului administrativ.

Cu privire la alegațiile reclamantului potrivit cărora Decizia nr. 754/95 din 12.05.2022 ar fi nemotivată, pârâtul notează că, potrivit art. 118 alin. (1) din Codul administrativ, motivarea reprezintă operațiunea administrativă prin care sunt expuse considerentele ce justifică emiterea unui act administrativ individual, indicându-se temeiurile esențiale de drept și de fapt avute în vedere de autoritatea publică la adoptarea deciziei, iar în cazul deciziilor discreționare trebuie să poată fi identificate și criteriile care au stat la baza exercitării dreptului discreționar. Totodată, art. 118 alin. (2) din Codul administrativ prevede că motivarea completă a unui act administrativ individual cuprinde motivarea în drept, respectiv temeiul legal și procedurile aplicabile, motivarea în fapt, inclusiv aprecierea oportunității

și modul de exercitare a dreptului discreționar, precum și, în cazul actelor administrative defavorabile, o prezentare succintă a procedurii administrative care a stat la baza emiterii actului, cu indicarea investigațiilor, probelor, audierilor și pozițiilor părților.

Raportat la aceste prevederi, Serviciul Fiscal de Stat susține că reclamantul nu a invocat și nu a probat nicio justificare în susținerea afirmațiilor sale, neprezentând documente sau probe relevante nici în fața instanței de judecată, nici în cadrul procedurii prealabile.

În concluzie, având în vedere circumstanțele expuse, pârâtul susține că Decizia nr. 780/758 din 21.03.2022, precum și Decizia nr. 754/95 din 12.05.2022, emisă pe marginea contestației, sunt legale și conforme reglementărilor în vigoare.

În ședința de judecată, reprezentantul SRL Multival, avocatul Corneliu Chisilița, a solicitat admiterea acțiunii conform motivelor de fapt și de drept invocate în cererea de chemare în judecată.

În ședința de judecată reprezentanții Serviciului Fiscal de Stat, Tatiana Nicolai, Irina Moraru, Natalia Anușca, Irina Macovei nu au recunoscut acțiunea și au pledat pentru respingerea acesteia ca fiind neîntemeiată.

Terțul Dodița Nicolae a pledat pentru admiterea acțiunii înaintate de SRL Multival.

Aprecierea instanței de judecată:

Audiind explicaţiile participanţilor la proces, studiind materialele cauzei şi probele prezentate pe parcursul examinării cauzei, instanţa de judecată ajunge la concluzia că cererea de chemare în judecată depusă de SRL Multival împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor administrative individuale defavorabile, este întemeiată şi urmează a fi admisă din următoarele considerente.

Conform prevederilor art. 189 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice poate înainta o acțiune în contencios administrativ. O acțiune în contencios administrativ poate fi înaintată și atunci cînd autoritatea publică nu a soluționat în termen legal o cerere.

Conform art. 3 din Codul administrativ, legislația administrativă are drept scop reglementarea procedurii de înfăptuire a activității administrative și a controlului judecătoresc asupra acesteia, în vederea asigurării respectării drepturilor și a libertăților prevăzute de lege ale persoanelor fizice și juridice, ținîndu-se cont de interesul public și de regulile statului de drept.

Conform art. 18 din Codul administrativ, interesul public vizează ordinea de drept, democraţia, garantarea drepturilor şi a libertăţilor persoanelor, precum şi obligaţiile acestora, satisfacerea necesităţilor sociale, realizarea competenţelor autorităţilor publice, funcţionarea lor legală şi în bune condiţii.

Conform art. 22 alin. (1) din Codul administrativ, autoritățile publice şi instanţele de judecată competente cercetează starea de fapt din oficiu. Acestea stabilesc felul şi volumul cercetărilor şi nu sunt legate nici de expunerile participanţilor, nici de cererile lor de reclamare a probelor.

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

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

Conform art. 225 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, instanţa de judecată nu este competentă să se pronunţe asupra oportunităţii unui act administrativ. Verificarea exercitării de către autoritatea publică a dreptului discreţionar se limitează la faptul dacă autoritatea publică: a) şi-a exercitat dreptul discreţionar; b) a luat în considerare toate faptele relevante; c) a respectat limitele legale ale dreptului discreţionar; d) şi-a exercitat dreptul discreţionar conform scopului acordat prin lege.

Conform art. 206 alin. (1) 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); b) obligarea autorităţii publice să emită un act administrativ individual (acţiune în obligare); c) impunerea la acţiune, la tolerare a acţiunii sau la inacţiune (acţiune în realizare); d) constatarea existenţei sau inexistenţei unui raport juridic ori nulităţii unui act administrativ individual sau a unui contract administrativ (acţiune în constatare); sau e) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ normativ (acţiune de control normativ).

Potrivit art. 208 alin. (1) din Codul administrativ, în cazurile prevăzute de lege, până la înaintarea acțiunii în contencios administrativ, se va respecta procedura prelabilă.

Analizând circumstanțele speței în coraport cu normele legale precitate, instanța de judecată, constată că reclamantul a respectat procedura și termenul de înaintare a acțiunii în instanța de contencios administrativ, motiv pentru care instanța judecătorească constatând că acțiunea este admisibilă, va examina fondul acesteia.

Reieșind din dreptul subiectiv al subiectului afectat, care la fel a fost predeterminat de legiuitorul şi care a fost formulat astfel - orice persoană care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, de către o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri, se poate adresa instanţei de contencios administrativ competente pentru a obține anularea actului, recunoaşterea dreptului pretins şi repararea pagubei ce i-a fost cauzată.

Fiind investită cu atribuția cercetării stării de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, în temeiul art. 22 și 219 din Codul administrativ, instanța de judecată reține că obiect al examinării prezentei cauze în instanța de contencios administrativ îl constituie anularea actelor administrative individuale.

În privința competenței instanței de judecată la examinarea acțiunii în contencios administrativ se constată că competența, în conformitate cu prevederile art. 191 alin. (1) și art. 196 alin. (1) Cod administrativ, revine Judecătoriei Chișinău (sediul Râșcani). Prin urmare acțiunea este depusă cu respectarea prevederilor art. 191 alin. (1), art. 192 alin. (2) și art. 196 alin. (1) Cod administrativ.

Astfel, instanța de judecată constată că acțiunea este admisibilă și respectiv va purcede la examinarea fondului litigios.

Din materialele cauzei, instanța de judecată reține că, în baza deciziei Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat nr.DICF-121514/21 din 21.01.2022, a fost inițiat controlul fiscal la fața locului, prin metoda verificării totale, la persoana juridică SRL „Multival", în legătură cu inițierea procedurii de insolvabilitate, pentru perioada fiscală 01.01.2018 - 31.12.2021.

Controlul fiscal s-a desfășurat în perioada 26.01.2022 - 03.03.2022, iar rezultatele controlului au fost consemnate în Actul nr.5-715775 din 03.03.2022, prelungit pe blanchetele nr.5-715776, 5-715777, 5-715778, 5-721028, act care a fost adus la cunoștința reclamantului prin intermediul administratorului insolvabilității Vladimir Poleacov, contra semnătură, la data de 03.03.2022.

Potrivit actului menționat, în urma controlului fiscal au fost constate următoarele încălcări:

- micșorarea venitului impozabil din activitatea de întreprinzător în suma totală de 818048 lei, inclusiv: pentru perioada A/2018 în sumă de 324380 lei și pentru A/2020 în sumă de 493668 lei;
- diminuarea și neachitarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător în suma totală de *****lei, inclusiv: 38926 lei pentru A/2018 și 59240 lei pentru A/2020;
- majorarea pierderilor fiscale în suma totală de *****lei, inclusiv: pentru perioada A/2018 cu 81026 lei și pentru A/2019 cu 2244972 lei, care conform datelor controlului constituie 771186 lei;
- nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a Declarațiilor privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător (forma VENI2) pentru perioadele fiscale A/2018 - A/2020, inclusiv 1 fără apariția obligației fiscale;
- nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a Notei de informare privind salariul și alte plăți efectuate de către patron în folosul angajaților și privind impozitul pe venit reținut din acesfe plăți (forma IALS18) pentru perioadele fiscale A/2018 (etapa II), A/2020 și Darea de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (IPC18/21) pentru L/12/2020, L/01/2021, L/02/2021 L/03/2021, L/04/2021;
- diminuarea și neachitarea sumei TVA în mărime totală de *****lei, inclusiv: 791782 lei - L/12/2018, 44907 lei - L/01/2019, 21704 lei - L/03/2019, 247420 -L/04/2019;
- majorarea TVA spre deducere la 31.12.2021 cu 249 lei, care conform datelor controlului constituie *****lei;
- nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a Declarației privind TVA (Forma TVA12) pentru perioadele fiscale L/12/2018, L/01/2019, L/03/2019 - L/04/2019;

- diminuarea și neachitarea sumei accizelor aferente bugetului în sumă totală de *****lei pentru L/04/2019;
- nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a Declarației privind accize (Forma ACZ09) pentru perioadele fiscale L/04/2019-L/05/2019, L/08/2019-L/12/2019, L/01/2020-L/03/2020, L/12/2020, L/01/2021- L/l 1/2021- total 22, inclusiv 21 cazuri fără apariția obligației fiscale;
- diminuarea și neachitarea impozitului pe bunurile imobiliare în sumă totală de 33141 lei, inclusiv pentru A/2019 - 11251 lei, pentru A/2020 - 10945 lei și pentru A/2021 - 10945 lei;
- nerespectarea modului de întocmire a Calculului impozitului pe bunurile imobiliare (forma BIJ17) pentru A/2019-2021;
- nerespectarea modului de prezentarea a dării de seamă pe taxele locale (Forma TL13) pentru T/02/2019, T/03/2019, T/04/2019, T/01/2020, T/04/2020, T/01/2021, T/02/2021;
- nerespectarea modului de prezentare a Dărilor de seamă pe taxele locale (Forma TL13) pentru T/02/2019, T/03/2019, T/04/2019, T/01/2020, T/04/2020 - 5 cazuri nesemnificative;
- nerespectarea modului de prezentarea a Dării de seamă pe taxele pentru resursele naturale (TRN15) pentru T/01/2019, T/02/2019 și T/03/2019;
- încălcarea termenelor de repatriere privind achitarea mijloacelor financiare mai mult de 3 ani a sumei de 29715 lei;
- neprezentarea informația privind contractarea/rambursarea împrumuturilor pe parcursul anului fiscal de către persoanele fizice (forma CISI-12) pentru perioada A/2018 și A/2020.

La data de 21 martie 2022, organul fiscal a emis decizia nr. 780/758 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL Multival, prin care s-a decis:

I. A micșora:
- pierderile fiscale în sumă totală de *****lei, inclusiv: pentru perioada A/2018 cu 81026 lei și pentru A/2019 cu 2244972 lei, care conform datelor controlului constituie 771186 lei;
- suma TVA spre deducere cu 249 lei la 31.12.2021, care conform datelor controlului constituie *****lei.

II. A încasa la buget sumele impozitelor și taxelor, calculate în rezultatul controlului:
- *****lei, impozitul pe venit din activitate de întreprinzător pentru A/2018 și A/2020;
- *****lei, taxa pe valoare adăugată pentru L/12/2018, L/01/2019, L/03/2019 și L/04/2019;
- *****lei, accize pentru L/04/2019;
- 33141 lei, impozitul pentru bunurile imobiliare pentru A/2019, A/2020 și A/2021.

III. A încasa la buget majorare de întârziere (penalitate) calculată în rezultatul controlului în conformitate cu prevederile art.228 alin.(1) și (2) din Codul fiscal:
- 14703 lei, pentru neplata la buget în termenele stabilite de legislație a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător;
- 336665 lei, pentru neplata la buget în termenele stabilite de legislație a TVA;
- 1601510 lei, pentru neplata la buget în termenele stabilite de legislație a accizelor;
- 3976 lei, pentru neplata la buget în termenele stabilite de legislație a impozitului pe bunurile imobiliare.

IV. A aplica pentru încălcarea legislației și a încasa:
- 5000 lei (10 x 500 lei, dar nu mai mult de 10000 lei), amendă, conform prevederilor art.260 alin.(1) Cod fiscal, pentru nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a Declarației cu privire la impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător (forma VEN12) pentru A/2018 și A/2020, Declarației privind TVA (forma TVA12) pentru L/12/2018, L/12/2019, L/03/2019, L/04/2019, Declarației privind accize (ACZ09) pentru L/04/2019, Calculului impozitului pe bunurile imobiliare (BIJ17) pentru A/2019, A/2019, A/2021;
- 1414067 lei, amendă conform prevederilor art. 261 alin.(4) Cod fiscal pentru diminuarea: - impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru A/2018 și A/2020 – 19633 lei (*****lei x 20%); - TVA pentru L/12/2018, L/01/2019, L/04/2019 – 221163 lei (*****lei x 20%); acciz pentru L/04/209 – 1166643 lei (*****lei x 20%); impozitului pe bunuri imobiliare pentru A/2019, A/2020 și A/2021 – 6628 lei (33141 lei x 20%);

- 226600 lei (150000+76600) conform prevederilor art.253 alin.(8) Cod fiscal pentru neprezentarea informației prevăzute la art.226[11] alin.(5) de către persoanele indicate la art.226[11] alin.(2) pct.12 (de la 10% până la 20% din suma care urma să fie indicată în informație, dar nu mai mult de 150 mii de lei) (A/2018 – 1511053 lei – N. Dodița, ***** lei – Natalia Lupan și ***** lei – Svetlana Lupan; și A/2020 – 766000 lei – Natalia Lupan).

V. A aplica pentru încălcarea legislației și a încasa:

- 5349 lei, sancțiune pecuniară pentru nerespectarea termenelor de repatriere a mijloacelor bănești, conform prevederilor art.5 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.1466-XIII di 29.01.1998 cu privire la reglementarea repatrierii de mijloace bănești, mărfuri și servicii provenite din tranzacțiile economice externe.

Se obligă contribuabilul să indice numărul și data Deciziei asupra cazului de încălcare a legislației în ordinele de plată a sumelor impozitelor, taxelor și plăților calculate suplimentar în rezultatul controlului.

VI. A aplica avertizare conform art.235 alin.(11) din Codul fiscal pentru comiterea încălcării fiscale nesemnificative prevăzute de art.260 alin.(1) Cod fiscal, prin nerespectarea modului de prezentare a Dării de seamă pe taxele locale (Forma TL13) pentru perioada fiscală T/02/2019 – T/04/2019; T/01/2020, T/04/2020, T/01/2021-T/02/2021; Dării de seamă pe resursele naturale (TRN15) pentru T/01/2019-T/03/2019.

La 20 aprilie 2022, SRL „Multival” în proces de insolvabilitate a contestat Deciziei SFS nr. 780/758 din 21.03.2022, solicitând anularea acesteia.

Prin Decizia nr. 754/95 din 12.05.2022, organul fiscal a respins contestația depusă de SRL „Multival”, menținând Decizia nr. 780/758 din 21.03.2022.

În consecință, la 10 iunie 2022, SRL „Multival” s-a adresat instanței de contencios administrativ cu prezenta acțiune, concretizată prin cererea din 17 aprilie 2025. (f.d.5-7, 127-128)

Efectuând controlul judiciar al actelor contestate din perspectiva argumentelor reclamantului, în limitele obiectului acțiunii și cercetând din oficiu situația de fapt și de drept a cauzei deduse judecății, instanța conchide că pretențiile reclamantului sunt întemeiate, urmând a fi admise, raționamentele instanței regăsindu-se infra.

Cadrul normativ general.

În concordanță cu art. 3 din Codul 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.

În corespundere cu art. 6 din Codul 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 sunt părţi ale procedurii administrative.

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

Potrivit art. 11 din Codul 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 sunt afectate de actul administrativ individual, nu sunt destinatarii acestuia.

Un act administrativ de acordare periodică a prestaţiilor materiale sau băneşti este un act administrativ individual prin care o astfel de prestaţie se acordă pentru un număr determinat sau nedeterminat de perioade succesive.

În acord cu art. 16 din Codul administrativ, dreptul discreţionar al autorităţii publice reprezintă posibilitatea acesteia de a opta între mai multe soluţii posibile corespunzătoare scopului legii atunci când aplică o dispoziţie legală. Exercitarea dreptului discreţionar nu permite desfăşurarea unei activităţi administrative arbitrare.

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

Conform art. 18, 19, 20 din Codul administrativ, interesul public vizează ordinea de drept, democraţia, garantarea drepturilor şi a libertăţilor persoanelor, precum şi obligaţiile acestora, satisfacerea necesităţilor sociale, realizarea competenţelor autorităţilor publice, funcţionarea lor legală şi în bune condiţii. Cererea prealabilă este instituţia care oferă o cale de soluţionare prejudiciară a litigiilor administrative. 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. 21 din Codul administrativ, autorităţile publice şi instanţele de judecată competente trebuie să acţioneze în conformitate cu legea şi alte acte normative. Exercitarea atribuţiilor legale nu poate fi contrară scopului pentru care acestea au fost reglementate. Autorităţile publice şi instanţele de judecată competente nu pot dispune limitarea exercitării drepturilor şi a libertăţilor persoanelor decât în cazurile şi în condiţiile expres stabilite de lege.

În consonanță cu art. 22 din Codul administrativ, autorităţile publice şi instanţele de judecată competente cercetează starea de fapt din oficiu. Acestea stabilesc felul şi volumul cercetărilor şi nu sunt legate nici de expunerile participanţilor, nici de cererile lor de reclamare a probelor. Faptele deja cunoscute autorităţilor publice sau instanţelor de judecată competente, faptele general notorii şi faptele prezumate în virtutea prevederilor legale nu necesită a fi probate, până la proba contrarie.

Conform art. 30 din Codul administrativ, autorităţile publice nu pot întreprinde măsuri cu efect retroactiv, cu excepţia cazurilor prevăzute de lege. Autorităţile publice nu pot întreprinde măsuri care să afecteze situaţiile juridice definitive sau drepturile dobândite, decât în situaţii în care, în condiţiile stabilite de lege, acest lucru este absolut necesar pentru interesul public.

În concordanță cu art. 31 din Codul administrativ, actele administrative individuale şi operaţiunile administrative scrise trebuie să fie motivate.

Potrivit art. 32 din Codul administrativ, procedura administrativă se structurează astfel încât participanţii să poată înţelege fiecare etapă a procedurii. Dacă este necesară contribuţia unui participant, acestuia i se comunică neîntârziat, într-un limbaj clar şi uşor de înţeles, acţiunile care trebuie întreprinse. În condiţiile legii, autorităţile publice trebuie să asigure participarea neîngrădită la procedura administrativă a persoanelor interesate.

În conformitate cu art.38 din Codul administrativ, înaintea fiecărei decizii judecătoreşti pe fond, participanţilor la proces li se oferă posibilitatea de a-şi expune punctul de vedere. Audierea poate fi făcută verbal sau în scris. Orice persoană are dreptul la judecarea cauzei în mod echitabil, în termen rezonabil, de către o instanţă de judecată independentă, imparţială şi instituită prin lege. În acest scop, instanţa de judecată este obligată să dispună toate măsurile permise de lege şi să asigure desfăşurarea cu celeritate a procesului.

În corespundere cu art. 94 din Codul administrativ, înainte de emiterea unui act administrativ individual defavorabil pentru un participant sau înainte de respingerea unui act administrativ individual favorabil, participantul are dreptul să fie audiat în legătură cu faptele şi circumstanţele relevante pentru actul ce urmează a fi emis. Audierea poate fi făcută verbal sau în scris.

Potrivit art. 118 din Codul administrativ, motivarea este operaţiunea administrativă prin care se expun considerentele care justifică emiterea unui act administrativ individual. În motivare se indică temeiurile esenţiale de drept şi de fapt pe care le-a luat în considerare autoritatea publică pentru decizia sa. Din motivarea deciziilor discreţionare trebuie să poată fi recunoscute şi punctele de vedere din care autoritatea publică a reieşit la exercitarea dreptului discreţionar. Motivarea trebuie să se refere şi la argumentele expuse în cadrul audierii.

Motivarea completă a unui act administrativ individual cuprinde:

a) motivarea în drept – temeiul legal pentru emiterea actului administrativ, inclusiv formele procedurale obligatorii pe care se bazează actul;

b) motivarea în fapt – oportunitatea emiterii actului administrativ, inclusiv modul de exercitare a dreptului discreţionar, dacă este cazul;

c) în cazul actelor administrative defavorabile – o descriere succintă a procedurii administrative care a stat la baza emiterii actului: investigaţii, probe, audieri, opinii ale participanţilor contrare conţinutului final al actului etc.

Motivarea completă este obligatorie, este parte integrantă a actului administrativ individual şi condiţionează legalitatea acestuia.

Motivarea nu este obligatorie în cazul în care:

a) autoritatea publică admite o petiţie în totalitate fără ca prin decizia de soluţionare a ei să fie afectate drepturile sau interesele legitime ale altor persoane;

b) acest lucru este prevăzut expres de lege; sau

c) autoritatea publică emite acte administrative individuale de acelaşi fel într-un număr mai mare sau automatizat şi, conform circumstanţelor de fapt ale cazului în parte, nu se cere o motivare.

În acord cu art. 120 din Codul administrativ, un act administrativ individual emis sau confirmat în scris trebuie să cuprindă:

a) numele/denumirea autorităţii publice care a emis actul administrativ;

b) numele colaboratorului autorităţii publice care a emis actul administrativ;

c) numele destinatarului actului administrativ;

d) data la care a fost emis actul administrativ;

e) decizia luată (partea dispozitivă a actului administrativ);

f) motivarea deciziei luate, inclusiv indicarea actelor normative pentru a căror punere în aplicare se emite actul administrativ;

g) decizia cu privire la cheltuieli;

h) informaţia cu privire la exercitarea căilor de atac;

i) semnătura colaboratorului autorităţii publice care a emis actul administrativ.

Prin derogare de la prevederile alin. (1) lit. b) şi i), în cazul unui act administrativ individual scris emis în mod automatizat, pot lipsi datele despre nume şi semnătură. Pentru indicarea conţinutului pot fi utilizate semne-cheie dacă, în baza explicaţiilor făcute în acest sens, persoana căreia îi este destinat actul administrativ sau care este afectată de acesta poate recunoaşte clar conţinutul actului administrativ.

Potrivit art. 137 din Codul administrativ, în exercitarea dreptului discreţionar atribuit, autorităţile publice trebuie să acţioneze cu bună-credinţă în limitele legal stabilite şi cu respectarea scopului pentru care le-a fost atribuit dreptul.

Daca autoritatea publică poate decide discreţionar şi doar una din mai multe consecinţe juridice este legală, atunci dreptul discreţionar al autorităţii publice se reduce la alegerea consecinţei juridice/soluţiei legale.

Stările de fapt identice în esenţă se tratează identic. O tratare neidentică a două stări de fapt identice se admite numai dacă există un motiv obiectiv.

Dacă într-un caz autoritatea publică şi-a exercitat dreptul discreţionar într-un anumit mod, atunci în cazuri similare ea este obligată să îşi exercite dreptul discreţionar în acelaşi mod. Această regulă nu se aplică dacă autoritatea publică intenţionează să îşi schimbe în viitor practica de exercitare a dreptului discreţionar în cazuri similare.

În conformitate cu art. 225 din Codul administrativ, instanţa de judecată nu este competentă să se pronunţe asupra oportunităţii unui act administrativ.

Verificarea exercitării de către autoritatea publică a dreptului discreţionar se limitează la faptul dacă autoritatea publică:

a) şi-a exercitat dreptul discreţionar;

b) a luat în considerare toate faptele relevante;

c) a respectat limitele legale ale dreptului discreţionar;

d) şi-a exercitat dreptul discreţionar conform scopului acordat prin lege.

În cazul în care au fost emise acte administrative individuale şi normative referitoare la securitatea naţională a Republicii Moldova, la exercitarea regimului stării excepţionale, la măsurile de urgenţă luate de autorităţile publice în vederea combaterii calamităţilor naturale, a incendiilor, a epidemiilor, a epizootiilor şi a altor fenomene similare, instanţa de judecată poate fi sesizată doar pentru exercitarea controlului următoarelor circumstanţe:

a) existenţa situaţiei excepţionale la data la care a fost emis actul;

b) competenţa autorităţii publice de a emite actul;

c) existenţa interesului public care justifică emiterea actului administrativ;

d) imposibilitatea efectivă a autorităţii publice de a emite actul în condiţii obişnuite.

Alte limitări ale examinării judiciare în cauzele de contencios administrativ sunt reglementate expres prin legi speciale.

Cadrul normativ special.

În acord cu art. 8 alin.(2) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat:

a) să respecte modul stabilit de înregistrare (reînregistrare) de stat şi de desfăşurare a activităţii de întreprinzător;

b) să se pună la evidenţă la subdiviziunea Serviciului Fiscal de Stat în a cărei rază îşi are sediul stabilit în documentele de constituire (înregistrare) şi să primească certificatul de atribuire a codului fiscal. Aceste prevederi nu se aplică persoanelor al căror număr de identificare de stat reprezintă codul fiscal, cu excepţia contribuabililor pentru care codul fiscal este cel atribuit în conformitate cu art.5 pct.28) lit.a), b), c), d) şi e). Contribuabilii care sînt înregistraţi de către organele abilitate cu dreptul de înregistrare de stat se iau la evidenţa subdiviziunii respective a Serviciului Fiscal de Stat conform informaţiei prezentate de către aceste organe;

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, respectând 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;

f) în caz de control al respectării legislaţiei fiscale, să prezinte, la prima cerere, persoanelor cu funcţii de răspundere ale organelor cu atribuţii de administrare fiscală documentele de evidenţă, dările de seamă fiscale şi alte documente şi informaţii privind desfăşurarea activităţii de întreprinzător, calcularea şi achitarea la buget a impozitelor şi taxelor şi acordarea facilităţilor, să permită accesul, în cazul ţinerii evidenţei computerizate, la sistemul electronic de contabilitate;

f^{1}) în caz de solicitare a soluţiei fiscale individuale anticipate, să prezinte Serviciului Fiscal de Stat, la prima cerere, informaţii veridice, documente, explicaţii şi/sau probe suplimentare privind activitatea desfăşurată, privind situaţiile şi/sau tranzacţiile viitoare;

g) în caz de control al respectării legislaţiei fiscale, să asigure persoanelor cu funcţii de răspundere ale organelor cu atribuţii de administrare fiscală accesul liber în spaţiile de producţie, în depozite, în localurile de comerţ, în alte încăperi şi locuri (cu excepţia încăperilor utilizate exclusiv ca spaţiu locativ) pentru inspectarea lor în scopul verificării autenticităţii datelor din documentele contabile, din dările de seamă, din declaraţiile fiscale, din calcule, precum şi a verificării îndeplinirii obligaţiilor faţă de buget;

h) să asiste la efectuarea controlului privind respectarea legislaţiei fiscale, să semneze actele privind rezultatul controlului, să dea explicaţii în scris sau oral;

i) în caz de calculare greşită şi determinare incorectă de către Serviciul Fiscal de Stat a sumei impozitului, penalităţii, dobînzii sau amenzii, să dovedească acest lucru prin documente justificative;

j) să îndeplinească deciziile adoptate de organele cu atribuţii de administrare fiscală şi alte organe învestite cu funcţii de control pe marginea rezultatelor controalelor efectuate, respectînd cerinţele legislaţiei fiscale;

k) să îndeplinească alte obligaţii prevăzute de legislaţia fiscală.

Potrivit art.11 din Codul fiscal, apărarea drepturilor şi intereselor contribuabilului se face pe cale judiciară sau pe alte căi prevăzute de prezentul cod şi de alte acte ale legislaţiei. Toate îndoielile apărute la aplicarea legislaţiei fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

Pagubele pricinuite contribuabilului ca urmare a îndeplinirii necorespunzătoare a obligaţiilor de către organul cu atribuţii de administrare fiscală şi persoanele cu funcţii de răspundere ale acestuia se recuperează în conformitate cu legislaţia.

Serviciul Fiscal de Stat perfectează materialele pentru a restitui contribuabilului suma plătită în plus şi dobînda calculată la această sumă (inclusiv mijloacele decontate ilicit de pe conturile contribuabilului conform dispoziţiilor Serviciului Fiscal de Stat), în modul stabilit.

Conform art. 132^1 alin. (1), (7) și (8) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat este autoritatea administrativă care îşi desfăşoară activitatea în subordinea Ministerului Finanţelor, fiind o structură organizaţională separată în sistemul administrativ al acestui minister, constituită pentru prestarea serviciilor publice administrative contribuabililor, pentru supravegherea, controlul în domeniul fiscal, constatarea şi efectuarea urmăririi penale a infracţiunilor în cazurile prevăzute de Codul de procedură penală, precum şi pentru efectuarea activităţii speciale de investigaţii în conformitate cu Legea nr.59/2012 privind activitatea specială de investigaţii.

Serviciul Fiscal de Stat este persoană juridică de drept public şi dispune de ştampilă cu imaginea Stemei de Stat a Republicii Moldova.

Subdiviziunile Serviciului Fiscal de Stat fără statut de persoană juridică utilizează ştampile cu imaginea Stemei de Stat a Republicii Moldova.

În consonanță cu art. 189 din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele şi taxele contribuabililor în urma controalelor fiscale, dacă au fost stabilite cazuri de nerespectare a legislaţiei fiscale, precum şi în alte cazuri prevăzute de legislaţia fiscală.

Dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor şi taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza ţinerii ei neconforme, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcţie de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidenţă şi/sau dările de seamă fiscale, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele şi taxele prin metode şi din surse indirecte, efectuând ulterior recalcularea lor după restabilirea evidenţei, în conformitate cu legislaţia, sau după prezentarea documentelor respective.

Acţiunile prevăzute la alin.(1) pot fi aplicate persoanelor fizice cetăţeni ai Republicii Moldova care nu desfăşoară activitate de întreprinzător în cadrul utilizării metodelor indirecte de estimare în conformitate cu prevederile cap. 11^1 din prezentul titlu.

Conform art. 190 alin.(5) din Codul fiscal, evidenţa impozitelor şi taxelor locale pe obiectele impozabile care nu se află în raza de activitate a subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat în a cărei evidenţă este contribuabilul o ţine subdiviziunea Serviciului Fiscal de Stat în a cărei rază se află obiectul impozabil. Evidenţa impozitelor şi taxelor calculate de serviciile de colectare a impozitelor şi taxelor locale se ţine de aceste servicii.

În acord cu art. 236 din Codul fiscal, amenda este o sancţiune fiscală care constă în obligarea persoanei ce a săvârşit o încălcare fiscală de a plăti o sumă de bani. Amenda se aplică indiferent de faptul dacă au fost aplicate sau nu alte sancţiuni fiscale ori plătite impozite, taxe, majorări de întârziere (penalităţi) calculate suplimentar la cele declarate sau nedeclarate. Amenda reprezintă o parte a obligaţiei fiscale şi se percepe în modul stabilit pentru impunerea fiscală. În cazul în care contribuabilul descoperă că darea de seamă fiscală prezentată anterior conţine greşeli sau omisiuni şi prezintă darea de seamă corectată, precum şi în cazul în care contribuabilul nu are obligaţia prezentării dării de seamă, dar descoperă că au fost efectuate greşit calculul şi plata impozitelor şi taxelor, iar în urma acestora apar obligaţii fiscale suplimentare şi acestea sunt achitate până la anunţarea unui control fiscal, amenda nu se aplică.

În consonanță cu art. 241 din Codul fiscal, cauzele privind încălcările fiscale sunt examinate de către Serviciul Fiscal de Stat. Sunt în drept să examineze cauzele privind încălcările fiscale şi să aplice sancţiuni fiscale, în numele autorităţilor abilitate, conducerea Serviciului Fiscal de Stat.

În acord cu art. 248 din Codul fiscal, după examinarea cazului de încălcare fiscală, Serviciul Fiscal de Stat emite o decizie, care trebuie să conţină:

a) denumirea organului în al cărui nume se pronunţă decizia;

b) funcţia, numele şi prenumele persoanei care a emis decizia;

c) data şi locul examinării cazului;

d) remarca despre participarea persoanelor care au săvîrşit încălcarea fiscală (reprezentanţilor lor);

e) denumirea (numele, prenumele), sediul (domiciliul), codul fiscal al persoanei care a săvîrşit încălcarea fiscală;

f) descrierea încălcării fiscale cu indicarea articolelor, alineatelor, punctelor din actele normative care au fost încălcate;

g) indicarea articolului, alineatului, punctului din actul normativ care prevede sancţiunea fiscală;

h) decizia asupra cazului;

i) termenul şi modul de contestare a deciziei;

j) alte date referitoare la caz;

k) semnătura persoanei care a emis decizia.

În conformitate cu art. 249 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, asupra cazului de încălcare fiscală poate fi pronunţată una din următoarele decizii privind: aplicarea de sancţiune fiscală şi/sau încasarea de impozit, taxă, calculate suplimentar, de majorare de întârziere.

În consonanță cu art. 267 din Codul fiscal, decizia Serviciului Fiscal de Stat sau acţiunea funcţionarului fiscal poate fi contestată numai de persoana vizată în decizie sau împotriva căreia a fost întreprinsă acţiunea ori de reprezentantul ei, în modul stabilit de prezentul cod. Contestaţia împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acţiunii funcţionarului fiscal făcută de alte persoane decît cele indicate la alin. (1) va rămîne neexaminată de Serviciul Fiscal de Stat. Obligaţia de a dovedi incorectitudinea deciziei emise de Serviciul Fiscal de Stat se atribuie persoanei care contestează.

Conform art. 269 și art. 274 din Codul fiscal, contestaţia împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acţiunii funcţionarului fiscal se depune la Serviciul Fiscal de Stat şi se examinează de către acesta. În cazul unui dezacord cu decizia pe care Serviciul Fiscal de Stat a emis-o pe marginea contestaţiei, contribuabilul este în drept să se adreseze în instanţa de judecată competentă. Decizia Serviciului Fiscal de Stat şi acţiunile funcţionarilor fiscali pot fi atacate, în modul stabilit de legislaţie, şi în instanţă judecătorească.

Raționamentele instanței de judecată.

Articolul 6 § 1 din Convenţia Europeană pentru Drepturile Omului, obligă instanţele să-şi motiveze deciziile, acesta nu poate fi interpretat ca impunând instanţelor să ofere un răspuns detaliat la fiecare argument (a se vedea *Van de Hurk c. Olandei, 19 aprilie 1994, §§ 59 şi 61, Seria A nr. 288, şi Burg c. Franţei (dec.), nr. 34763/02, CEDO 2003-II*). Întinderea obligaţiei de a-şi motiva deciziile poate varia în conformitate cu natura deciziei şi trebuie determinată în lumina circumstanţelor cauzei (a se

vedea *Ruiz Torija c. Spaniei şi Hiro Balani c. Spaniei, 9 decembrie 1994, Series A nr. 303-A şi 303-B, § 29 şi, respectiv, § 27; şi Helle c. Finlandei, 19 decembrie 1997, § 55, Rapoarte privind hotărîrile şi deciziile 1997-VIII*).

Noţiunea de „act administrativ" este definită atât în Codul administrativ, cât şi în Rezoluţia (77) Cu privire la protecţia individului faţă de actele autorităţilor administrative, adoptată de Comitetul de Miniştri al Consiliului Europei la 28 septembrie 1997. În accepțiunea reglementărilor enunțate, actul administrativ este o manifestare juridică unilaterală de voinţă, cu caracter normativ sau individual, din partea unei autorități publice în vederea organizării executării sau executării în concret a legii, actul administrativ desemnează orice măsuri individuale sau decizii luate în cadrul exercitării autorităţii publice, susceptibile de a afecta direct drepturile, libertăţile sau interesele persoanelor fizice sau juridice şi care nu este un act îndeplinit în cadrul exercitării unei funcții judiciare.

Controlul judiciar al legalității actelor administrative rezidă în apărarea drepturilor și intereselor legitime ale persoanelor fizice sau juridice, împotriva abuzurilor autorităților publice, în condițiile Codului administrativ. Instanța de judecată nu poate interveni în discreția decizională a organului fiscal dar poate verifica dacă această discreție nu a depășit limitele legale sau dacă a fost exprimată în mod arbitrar și abuziv.

În general, controlul judiciar asupra puterii executive este denumit sugestiv „contencios administrativ", prin care se înţelege activitatea de soluţionare de către instanţele de contencios administrativ, prevăzute de lege, a conflictelor în care, cel puţin, una dintre părţi este o autoritate a administraţiei publice, un funcţionar al acesteia sau un serviciu public administrativ, conflicte generate din acte administrative ilegale ori din refuzul soluţionării unei cereri referitoare la un drept recunoscut de lege.

Controlul judiciar exercitat asupra administraţiei publice dispune de câteva trăsături distincte:

- este exercitat de către instanţa judecătorească care este independentă sub aspect organizaţional şi funcţional faţă de subiectul controlat;
- prin intermediul controlului se exercită funcţia instanţei de judecată (justiţiei) în calitatea sa de putere independentă din sistemul frânelor şi contrabalanţelor, care constituie o garanţie a legalităţii şi a contracarării abuzurilor de putere din partea autorităţilor executive;
- se realizează în cadrul procesului judiciar reglementat de normele juridice procesuale;
- un cerc de subiecţi speciali ai acestor raporturi juridice;
- existenţa unui litigiu de drept public în calitate de temei al activităţii de control judiciar;
- controlul judiciar urmăreşte realizarea a două scopuri: pe de o parte, asigurarea protecţiei drepturilor şi intereselor legale ale persoanelor izice şi juridice, adică a interesului particular, pe de altă parte, neadmiterea excesului de putere din partea executivului, adică a interesului public;
- activitatea instanţelor de control asupra autorităţilor administraţiei publice este limitată de următoarele condiţii:
- temei al exercitării acestuia serveşte doar depunerea unei cereri din partea persoanelor interesate, adică controlul judiciar este mijlocit sau pasiv;
- obiect al activităţii de control îl constituie doar respectarea de către subiect a cerinţelor legalităţii, dar nu şi ale oportunităţii;
- dispunerea de către instanţe de un set destul de îngust de mijloace şi metode de exercitare a controlului, care, de asemenea, sunt limitate de lege;
- lipsa posibilităţilor de executare de sine stătătoare coercitivă a deciziilor judiciare.

Contracararea abuzurilor şi a exceselor de putere se realizează prin evaluarea de către judecător a puterii discreţionare a autorităţii publice pârâte, raportând-o la situaţia de caz concretă, pentru a stabili dacă limitele acesteia sunt depăşite, iar autoritatea publică a intrat în zona excesului de putere. Acest fapt nu trebuie interpretat ca fiind o imixtiune în activitatea autorităţilor, deoarece actul administrativ este anulat doar în cazul în care este ilegal şi nu inoportun.

În segmentul dat, sunt elocvente concluziile Curții Europene a Drepturilor Omului care a menționat că, obiectul și scopul art. 18 din Convenție îl constituie interzicerea abuzului de putere [*Merabishvili împotriva Georgiei* (MC), 2017, pct. 303 şi 306; *Ilgar Mammadov împotriva*

Azerbaidjanului (procedură privind neîndeplinirea obligațiilor) (MC), 2019, pct. 189]. În conformitate cu *Travaux préparatoires* [Lucrările pregătitoare] ale Convenției, aceasta prezintă o „aplicare a teoriei aplicării greșite a puterii" [CDH (75) 11, pag. 8]. Acesta protejează împotriva reprimării de către stat a drepturilor și libertăților enunțate în Convenție „prin măsuri minore care, deși sunt aplicate sub pretextul organizării exercitării acestor libertăți pe teritoriul său, sau al protejării literei legii, au efectul opus" (*ibidem*, pag. 3). Susținerile privind existența unor motive necorespunzătoare sau scopuri ascunse aflate la baza restrângerilor aplicate drepturilor enunțate în Convenție sunt formulate uneori și examinate în temeiul normelor materiale ale Convenției. Cu titlu exemplificativ cauzele, *Organizația Macedoneană Unită Ilinden – PIRIN și alții împotriva Bulgariei (nr. 2)*, *Jordan împotriva Regatului Unit*, *Bączkowski și alții împotriva Poloniei, Merabishvili împotriva Georgiei.*

Potrivit art. 214 alin. (1)–(3) din Codul fiscal al Republicii Moldova, controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislația fiscală într-o anumită perioadă sau în câteva perioade fiscale și se exercită de Serviciul Fiscal de Stat sau de un alt organ cu atribuții de administrare fiscală, în limitele competenței acestora, la fața locului și/sau la oficiul acestora. Procedura controlului fiscal constă într-un ansamblu de metode și operațiuni de organizare și desfășurare a controlului, precum și de valorificare a rezultatelor acestuia.

În conformitate cu art. 216 alin. (1) din Codul fiscal, controlul fiscal la fața locului are drept scop verificarea respectării legislației fiscale de către contribuabil și se efectuează la locul aflării acestuia. În situațiile în care nu există condiții adecvate de lucru, controlul poate fi efectuat la oficiul organului fiscal, cu respectarea procedurii legale, inclusiv cu întocmirea unui act de ridicare a documentelor.

Potrivit art. 219 din Codul fiscal, verificarea totală se aplică în cadrul controlului fiscal la fața locului asupra tuturor actelor și operațiunilor de determinare a obiectelor (bazei) impozabile și de stingere a obligațiilor fiscale pentru perioada de după ultimul control fiscal, fiind o verificare atât documentară, cât și faptică.

La finalizarea controlului fiscal la fața locului se întocmește un act de control fiscal, care, potrivit art. 216 alin.(6) din Codul fiscal, trebuie să cuprindă descrierea obiectivă, clară și exactă a încălcărilor legislației fiscale și/sau a modului de evidență a obiectelor impunerii, cu referire la documentele de evidență și la alte materiale relevante, cu indicarea normelor legale încălcate și cu reflectarea distinctă a fiecărei perioade fiscale verificate.

Instanța reține că SRL „Multival" nu este de acord cu următoarele constatări ale Serviciului Fiscal de Stat:

- încălcarea prevederilor art. 115 alin. (1) din Codul fiscal, prin prezentarea tardivă a Declarației privind TVA pentru 19 perioade fiscale, inclusiv cu apariția obligației fiscale în 4 cazuri, încălcări care, potrivit autorității fiscale, au generat diminuarea sumei TVA datorate bugetului în cuantum de 1 105 813 lei și majorarea TVA spre deducere în perioada ulterioară cu 249 lei.
- încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c), art. 123 alin. (2) și art. 127 alin. (3) din Codul fiscal, prin neajustarea accizelor în sumă totală de ***** lei, aferentă alcoolului etilic (cod 216) stabilit lipsă în cadrul inventarierii efectuate de organele de drept la 19.04.2019, fapt care a dus la diminuarea sumei accizelor datorate bugetului, precum și prezentarea tardivă a Declarației privind accizele (Forma ACZ09) pentru 22 perioade fiscale, fără apariția obligației fiscale.

Prin urmare, reclamantul contestă Decizia SFS nr. 780/758 din 21.03.2022, în partea în care s-a dispus:

La pct. II – Încasarea la buget a sumelor impozitelor și taxelor, calculate în rezultatul controlului:

- 1 105 813 lei, TVA pentru perioadele fiscale L/12/2018, L/01/2019, L/03/2019 și L/04/2019;
- ***** lei, accize pentru perioada L/04/2019.

La pct. III – Încasarea la buget a majorării de întârziere (penalitate), calculate în rezultatul controlului în conformitate cu art. 228 alin. (1) și (2) din Codul fiscal:

- 336 665 lei, pentru neplata la buget în termenele stabilite de legislație a TVA;
- 1 601 510 lei, pentru neplata la buget în termenele stabilite de legislație a accizelor.

La pct. IV – Aplicarea amenzilor, conform art. 261 alin. (4) Cod fiscal, pentru diminuarea:

- TVA pentru perioadele L/12/2018, L/01/2019, L/03/2019 și L/04/2019 - 221 163 lei (1 105 813 lei x 20%);

- accize pentru L/04/2019 - 1 166 643 lei (***** lei x 20%).

Studiind materialele cauzei, instanța a constatat următoarele:

Pentru TVA, cuantumul impus și majorările de întârziere aplicate nu au fost susținute de documente clare care să demonstreze efectiv tranzacțiile și deducerile realizate de contribuabil. Apariția obligației fiscale în patru cazuri nu a fost dovedită în mod concret, ceea ce ridică dubii cu privire la legalitatea calculului efectuat de autoritatea fiscală.

În ceea ce privește accizele pentru alcool etilic (cod 216), sumele considerate diminuate provin din inventarierea efectuată de organele de drept. Instanța constată că neajustarea declarațiilor și prezentarea tardivă a declarațiilor (Forma ACZ09) pentru 22 de perioade fiscale nu a fost demonstrată că ar fi imputabilă efectiv SRL „Multival". În plus, penalitățile și amenzile aplicate pentru aceste sume sunt disproporționate, neținând cont de contextul specific al societății și de principiul proporționalității sancțiunilor.

Instanța subliniază că, potrivit cadrului legal național (art. 214–219 Cod fiscal), controlul fiscal trebuie să se desfășoare în conformitate cu procedurile legale, iar actele rezultate trebuie să descrie clar și obiectiv încălcările, indicând documentele relevante și perioada fiscală afectată. În speță, Serviciul Fiscal nu a demonstrat suficient legătura directă între contribuabil și sumele calculate.

Instanța de judecată constată că alcoolul etilic, care a fost stabilit ca fiind lipsă la SRL Multival, de fapt a fost transmis spre păstrare la SRL Zernoff la 19.04.2019, cantitatea acestuia fiind de 41 100 litri. Se mai reține că acest alcool a fost ridicat de la SRL Multival ca urmare a efectuării percheziției. (f.d.a. 168-169, vol. III)

În această ordine de idei, instanța de judecată constată caracterul eronat al acțiunilor Serviciului Fiscal de Stat privind imputarea SRL Multival a necalculării TVA aferentă alcoolului etilic stabilit lipsă, or această cantitate de alcool nu a fost comercializată de către reclamant și nu a intrat în circuitul economic, dar a fost transmis de organul de urmărire penală spre păstrare la SRL Zernoff, respectiv nu pot fi calculate careva sume în sarcina reclamantului.

Corespunzător, instanța de judecată conchide asupra ilegalității stabilirii, calculării și dispunerea spre încasare de la SRL Multival a sumelor aferente alcoolului etilic, inclusiv TVA, accize, penalități cît și amenzi, or nu este în culpa reclamantului lipsa alcoolului etilic în perioada cînd s-a efectuat controlul fiscal, acesta fiind transmis de către organul de urmărire penală la păstrare către alt agent economic.

Pe cale de consecință, se impune necesitatea admiterii acțiunii reclamantului cu anularea parțială a Deciziei nr.780/758 emisă de Serviciul Fiscal de Stat la 21 martie 2022 și anume pct.II în partea încasării la buget a sumelor impozitelor și taxelor, calculate în rezultatul controlului și anume – a sumei de *****lei cu titlu de TVA pentru L/12/2018, L/01/2019, L/03/2019, L/04/2019; a sumei de *****lei cu titlu de accize pentru L/04/2019; pct.III în partea încasării la buget a majorării de întîrziere (penalitate) calculată conform art.228 alin.1 și alin.2 din Codul Fiscal și anume a sumei de 336665 lei pentru neplata la buget în termenele stabilite de legislație a TVA; a sumei de 1601510 lei pentru neplata la buget în termenele stabilite de legislație a accizelor; pct.IV în partea aplicării amenzii în sumă de 221163 lei pentru diminuarea TVA pentru L/12/2018, L/01/2019, L/03/2019, L/04/2019 și aplicării amenzii în sumă de 1166643 lei pentru diminuarea accizelor pentru L/04/2019

Prin urmare, efectuând controlul judiciar al actelor contestate, instanța constată că probele prezentate nu au demonstrat în mod clar existența efectivă a obligațiilor fiscale neachitate sau legătura directă între contribuabil și diminuările constatate. În plus, sancțiunile aplicate depășesc limitele discreției legale, fără a respecta principiile proporționalității și ale responsabilității fiscale efective. Aceasta constituie un exces de putere, justificând anularea parțială a deciziei contestate.

Instanța reține că jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului (art. 6 § 1 și art. 18) protejează împotriva abuzului de putere al autorităților publice și asigură obligativitatea motivării deciziilor, chiar dacă nu impune răspuns detaliat la fiecare argument (Van de Hurk c. Olandei, 1994; Burg c. Franței, 2003-II; Merabishvili c. Georgiei, 2017).

În temeiul celor de mai sus, instanța constată că pretențiile SRL „Multival” sunt întemeiate și urmează a fi admise, iar Decizia nr. 780/758 din 21.03.2022 emisă de Serviciul Fiscal de Stat urmează a fi anulată parțial, conform solicitărilor reclamantului.

În temeiul celor expuse și în conformitate cu prevederile art.art.224-225 din Codul administrativ, instanţa de judecată,

H O T Ă R Ă Ş T E :

Se admite acțiunea depusă de SRL Multival.

Se anulează parțial Decizia nr.780/758 emisă de Serviciul Fiscal de Stat la 21 martie 2022 și anume pct.II în partea încasării la buget a sumelor impozitelor și taxelor, calculate în rezultatul controlului și anume – a sumei de *****lei cu titlu de TVA pentru L/12/2018, L/01/2019, L/03/2019, L/04/2019; a sumei de *****lei cu titlu de accize pentru L/04/2019; pct.III în partea încasării la buget a majorării de întîrziere (penalitate) calculată conform art.228 alin.1 și alin.2 din Codul Fiscal și anume a sumei de 336665 lei pentru neplata la buget în termenele stabilite de legislație a TVA; a sumei de 1601510 lei pentru neplata la buget în termenele stabilite de legislație a accizelor; pct.IV în partea aplicării amenzii în sumă de 221163 lei pentru diminuarea TVA pentru L/12/2018, L/01/2019, L/03/2019, L/04/2019 și aplicării amenzii în sumă de 1166643 lei pentru diminuarea accizelor pentru L/04/2019.

Hotărîrea cu drept de apel la Curtea de Apel Centru în termen de 30 zile de la pronunțarea dispozitivului, prin intermediul Judecătoriei Chişinău (sediul Centru).

Preşedinte de şedinţă, judecător Vitalii Ciumac