Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud. I. Barbacaru)
Dosarul nr. 3a-208/25 (2-22150087-02-3a-30012025)

D E C I Z I E

08 octombrie 2025 mun. Chișinău

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

Completul de Contencios Administrativ în componența:
Preşedintele completului, Sîrbu Victoria
judecătorul Bagrin Lucia și Cașcaval Andrei
Judecătorii
Grefier Negrei Corina, Pîrvu Mihaela

examinând în ședință publică, apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 12 noiembrie 2024, adoptată în cauza de contencios administrativ, la acțiunea înaintată de SRL „Tradn Grup" către Serviciul Fiscal de Stat, cu privire la anularea actelor administrative,

A C O N S T A T A T:

Pretențiile reclamantului:

La data de 13 octombrie 2022 SRL „Tradn Grup", reprezentată de administratorul Natalia Neculcea a înaintat cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, solicitând anularea deciziei nr.658/1671 din 2 iunie 2021, emisă pe cazul pretinsei încălcări a legislației fiscale de către societate.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că, la 1 aprilie 2021 a recepționat un act administrativ emis de Serviciul Fiscal de Stat la 31 martie 2021, prin care s-a dispus efectuarea unui control fiscal prin metoda verificării totale, cu estimarea obligațiilor fiscale prin metode și surse indirecte, pentru perioada 1 ianuarie 2016 - 31 ianuarie 2021. Neacceptând concluziile acestui act, la 7 iunie 2021 a fost depusă o cerere prin care s-a solicitat efectuarea unui control repetat pentru aceeași perioadă, cerere care a rămas nesoluționată până în prezent.

S-a menționat că verificarea fiscală a avut loc în perioada 18 martie 2021- 31 martie 2021, în temeiul unei decizii de inițiere a controlului fiscal din 10 martie 2021.

Totodată, la 12 februarie 2021, Natalia Neculcea a achiziționat integral cota-parte a societății SRL „Tradn Grup”, iar la 22 februarie 2021 a fost desemnată oficial în funcția de administrator, conform datelor din registrul de stat al persoanelor juridice.

La 23 februarie 2021 a fost semnat actul de predare-primire, prin care fostul administrator, Radu Talmațchi, a transmis documentele ce țin de activitatea societății, inclusiv evidența contabilă, fără a preda însă acte privind efectuarea vreunui control fiscal.

Ulterior, la 18 ianuarie 2022, juristul companiei, Andrei Madan, a luat cunoștință cu materialele cauzei de insolvabilitate inițiate la cererea Serviciului Fiscal de Stat, precum și cu decizia contestată, fapt confirmat prin semnătura aplicată pe coperta dosarului.

Întrucât societatea nu a fost de acord cu actele respective, la 15 februarie 2022 a fost înaintată o contestație prealabilă prin care s-a solicitat anularea deciziei respective. Până la momentul adresării în instanță, Serviciul Fiscal de Stat nu a comunicat niciun răspuns, motiv pentru care reclamanta consideră că este îndreptățită să solicite anularea actului administrativ pe cale judecătorească.

Reclamanta susține că are un drept legitim de a se adresa instanței pentru apărarea intereselor sale, inclusiv în situația în care autoritatea publică nu soluționează în termen o cerere formulată. În acest context, se invocă faptul că decizia emisă produce efecte juridice defavorabile, impunând sarcini și afectând interesele legitime ale societății, fără ca obligațiile fiscale pretins stabilite să fi devenit certe și exigibile.

Se subliniază că obligația fiscală poate lua naștere doar în urma finalizării procedurii de control fiscal și a emiterii unei decizii definitive, după epuizarea dreptului de contestare. În lipsa unei decizii valabile, adoptate ca urmare a examinării dezacordului față de actul de control și a actelor anexate, nu poate fi considerată născută vreo obligație fiscală.

Deasemenea, se menționează că, în baza unei alte decizii de inițiere a controlului fiscal din 29 aprilie 2021, a fost efectuat un control suplimentar, finalizat prin emiterea unui act la 12 mai 2021, în temeiul căruia a fost emisă o decizie similară la 2 iunie 2021. Reclamanta arată că dreptul de contestare aparține exclusiv persoanei vizate de decizie sau reprezentantului său legal, iar sarcina probei privind legalitatea sau temeinicia deciziei revine autorității emitente.

Totodată, se arată că legislația prevede termene clare pentru examinarea contestațiilor administrative, precum și posibilitatea suspendării executării actului contestat și efectuării unui control repetat. În cazul de față, nerespectarea acestor proceduri generează îndoieli serioase cu privire la legalitatea deciziei contestate.

În concluzie, reclamanta afirmă că actul administrativ contestat produce efecte extrem de grave asupra activității economice a SRL „Tradn Grup”,

conducând la blocarea operațiunilor financiare și la imposibilitatea onorării obligațiilor contractuale față de partenerii comerciali. Aceste consecințe afectează atât interesele private ale societății, cât și interesele publice, generând prejudicii financiare considerabile și ireversibile, motiv pentru care se impune anularea actului administrativ și, după caz, suspendarea executării acestuia.

Prin cererea de chemare în judecată privind majorarea pretențiilor depusă de SRL ”Tradn Grup” s-a solicitat următoarele:

1. Anularea actului de control fiscal nr. 5-709364 prelungit pe formularul nr. 5-709365 din 12 mai 2021 și deciziei nr. 658/1671 din 02 iunie 2021 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL ”Tradn Grup”

2. Anularea actului de control fiscal nr. 5-721487, prelungit pe formularul nr. 5-721488 din 25 martie 2022 și a deciziei nr. 772/888 din 31 martie 2022 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL ”Tradn Grup”.

Serviciul Fiscal de Stat a examinat solicitarea formulată de S.R.L. „Tradn Grup” privind anularea deciziei emise asupra cazului de încălcare a legislației fiscale și a comunicat poziția sa în raport cu acțiunea înaintată în instanță. Instituția a apreciat că pretențiile reclamantei sunt inadmisibile și neîntemeiate, motiv pentru care a prezentat instanței argumentele pe care își întemeiază punctul de vedere.

Din perspectiva admisibilității acțiunii, Serviciul Fiscal de Stat a arătat că actele și acțiunile sale pot fi contestate doar de persoana vizată ori de un reprezentant împuternicit în mod legal, iar atunci când cererea este depusă prin reprezentant trebuie indicate datele acestuia și trebuie să existe o împuternicire valabilă (procura). În acest context, Serviciul Fiscal de Stat a menționat că demersul administrativ (contestația) din februarie 2022 a fost depus de Neculcea Natalia, în calitate de administrator și fondator al societății, însă acesteia i-ar fi fost ridicat dreptul de administrare al entității printr-o hotărâre judecătorească anterioară. Prin urmare, autoritatea fiscală a considerat că demersurile depuse ulterior au fost formulate de o persoană fără drept de reprezentare și, din acest motiv, acțiunea în instanță urmează a fi calificată ca inadmisibilă.

Pe fondul cauzei, Serviciul Fiscal de Stat a descris desfășurarea controlului fiscal inițial. În baza planificării controlului, a fost inițiat un control fiscal prin verificare totală pentru perioada 2016–2020 la S.R.L. „Tradn Grup”. În urma verificărilor efectuate inclusiv prin metode și surse indirecte, a fost întocmit un act de control în martie 2021, prin care au fost constatate mai multe încălcări ale legislației fiscale.

Nemulțumită de constatările controlului, societatea – prin administrator – a solicitat efectuarea unui control fiscal repetat și s-a obligat să prezinte documentele contabile cerute de autoritatea fiscală. Ca urmare, Serviciul Fiscal de Stat a dispus suspendarea cazului inițial și inițierea unui control repetat pentru o perioadă extinsă, care a cuprins intervalul 2016–februarie 2021. În cadrul acestui control

repetat, autoritatea fiscală a expediat o citație la adresele electronice declarate ale agentului economic, solicitând prezentarea documentelor necesare până la o dată indicată, însă până la efectuarea controlului societatea nu ar fi prezentat documente primare și/sau contabile relevante.

Ulterior, în urma controlului repetat, a fost întocmit un nou act de control în mai 2021, care a confirmat încălcările constatate în cadrul controlului inițial. Actul de control a fost transmis societății prin poșta electronică. În continuare, pentru examinarea cazului, Serviciul Fiscal de Stat a expediat o citație pe email, recepționată la aceeași dată, iar după finalizarea procedurii a adoptat, la începutul lunii iunie 2021, decizia asupra cazului de încălcare a legislației. Prin această decizie au fost stabilite obligații fiscale totale în cuantum de 21 115 564 lei, compuse din impozite și taxe în sumă de 14 426 561 lei, majorări de întârziere de 3 195 352 lei și amenzi în sumă de 3 493 651 lei.

Serviciul Fiscal de Stat a arătat că decizia a fost transmisă societății atât prin poștă, cât și prin email, însă expedierea poștală a fost returnată cu mențiunea „nereclamat”. În aceste condiții, autoritatea fiscală a considerat decizia ca fiind comunicată prin publicitate, prin plasarea anunțului pe pagina web a instituției, indicând și momentul de la care a tratat comunicarea ca fiind efectuată.

În continuare, Serviciul Fiscal de Stat a relatat că societatea a formulat o cerere prealabilă în februarie 2022 prin care a solicitat anularea deciziei contestate. După examinarea argumentelor, autoritatea fiscală a concluzionat că cererea a fost depusă de o persoană neîmputernicită și peste termenul legal, motiv pentru care a rămas neexaminată. Decizia privind soluționarea cererii prealabile a fost transmisă prin scrisoare, care la rândul ei a fost restituită ca „nereclamată”, iar ulterior răspunsul ar fi fost comunicat tot prin publicitate, prin anunț pe pagina web a instituției.

Serviciul Fiscal de Stat a menționat că societatea a sesizat instanța în octombrie 2022, solicitând anularea deciziei fiscale.

Autoritatea fiscală a reiterat că, în urma controlului, au fost identificate încălcări ce țin de neprezentarea documentelor și informațiilor necesare verificării, lipsa evidenței contabile și imposibilitatea de a verifica corectitudinea calculării și achitării obligațiilor fiscale. În consecință, Serviciul Fiscal de Stat a procedat la estimarea obligațiilor fiscale prin metode și surse indirecte și a stabilit diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător, inclusiv pe ani, precum și diminuarea TVA aferente bugetului în sumă totală de 11 563 409 lei, cu defalcări pe perioade fiscale. Totodată, instituția a indicat că au fost depistate și nereguli legate de întocmirea și prezentarea declarațiilor fiscale, neachitarea în termen a obligațiilor și neprezentarea declarației pentru o anumită perioadă fiscală.

În ceea ce privește cererea concretizată depusă ulterior în instanță, Serviciul Fiscal de Stat a arătat că reclamanta a adăugat pretenții noi, solicitând suplimentar

anularea unei alte decizii fiscale, care ar aparține unei proceduri administrative distincte legate de insolvabilitatea companiei. Autoritatea fiscală a apreciat că această „concretizare” reprezintă, în realitate, o pretenție nouă și a susținut necesitatea respingerii ei.

În concluzie, Serviciul Fiscal de Stat a susținut că acțiunile sale au fost întreprinse în conformitate cu legislația și că actul administrativ contestat nu este pasibil de anulare, solicitând instanței declararea inadmisibilității acțiunii formulate de S.R.L. „Tradn Grup” privind anularea deciziei din 02.06.2021.

Poziţia instanţei de fond:

Prin hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 12 noiembrie 2024, s-a admis acțiunea de contencios administrativ, înaintată de către SRL „Tradn Grup” împotriva Serviciului Fiscal de Stat, cu privire la anularea actelor administrative. S-a anulat în tot decizia nr.658/1671 din 02.06.2021, precum și decizia nr.772/888 din 31.03.2022.

Solicitarea apelantului:

Nefiind de acord cu soluția primei instanțe, la data de 5 decembrie 2024, Serviciului Fiscal de Stat a declarat cerere de apel, solicitând admiterea acestuia, casarea hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 12 noiembrie 2024, cu emiterea unei noi decizii prin care acțiunea reclamantului să fie respinsă.

Termenul de declarare a apelului:

Potrivit art.232 alin.(1) și (2) din Codul administrativ, apelul se depune la instanţa de judecată care a emis hotărîrea contestată în termen de 30 de zile de la pronunţarea dispozitivului hotărîrii, dacă legea nu stabileşte un termen mai mic.

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

Din materialele cauzei rezultă că dispozitivul hotărârii instanței de fond a fost pronunțat public la data de 12 noiembrie 2024, iar apelul nemotivat a fost depus la 5 decembrie 2024, hotătârea motivată a fost comunicată la 20 ianuarie 2025 iar apelul motivat a fost declarat la data de 6 februarie 2025. Prin urmare, Colegiul constată că atât apelul nemotivat, cât și cel motivat au fost depuse în interiorul termenului legal.

Argumentele participanților la proces:

În apel, Serviciul Fiscal de Stat a susținut că hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 12.11.2024 este ilegală și neîntemeiată, fiind pronunțată cu aplicarea și interpretarea eronată a normelor de drept material, precum și cu o apreciere greșită a circumstanțelor de fapt.

Apelantul a arătat că litigiul își are originea în controlul fiscal inițiat la S.R.L. „Tradn Grup”, în baza planului de control și a deciziei de inițiere, control efectuat prin metoda verificării totale pentru perioada 01.01.2016–31.12.2020.

În urma controlului, au fost constatate încălcări fiscale, consemnate într-un act de control. Ulterior, la solicitarea administratorului societății, care a declarat că deține documentele și s-a obligat să le prezinte, autoritatea fiscală a suspendat cazul inițial și a dispus efectuarea unui control repetat pentru perioada 01.01.2016–28.02.2021.

În acest context, Serviciul Fiscal de Stat a menționat că a expediat citații la adresele electronice declarate de agentul economic, solicitând prezentarea actelor necesare, însă până la efectuarea controlului societatea nu a prezentat documentele primare și contabile. În consecință, autoritatea fiscală a recurs la mecanismul de estimare a obligațiilor fiscale prin metode și surse indirecte, utilizând date din declarațiile fiscale, informații din sistemul informațional privind livrările și procurările, declarațiile de TVA și date privind rulajele mijloacelor bănești și conturile bancare. Ca rezultat al controlului, a fost emisă decizia prin care au fost estimate obligații fiscale semnificative, iar aceasta a fost transmisă atât prin poștă, cât și prin email.

Serviciul Fiscal de Stat a contestat concluzia instanței de fond potrivit căreia controlul ar fi depășit termenul de prescripție, arătând că perioadele fiscale efectiv verificate au fost încadrate în intervalele relevante și că autoritatea fiscală a respectat termenul în interiorul căruia putea valorifica dreptul de a efectua controlul.

Deasemenea, apelantul a criticat constatările primei instanțe referitoare la pretinse încălcări de procedură, invocând că instanța a pus accent pe prevederi dintr-un regulament cu caracter intern (folosit ca ghid pentru funcționari), ignorând că regulile determinante sunt cele prevăzute de legislația fiscală și actele normative de aplicare, care reglementează exhaustiv conduita necesară în cadrul controlului.

Apelantul a calificat ca nejustificată interpretarea instanței privind necesitatea de a face distincție între „lipsa contabilității” și „neprezentarea contabilității”, subliniind că însăși societatea a afirmat că actele contabile ar fi fost preluate și disponibile, iar obligația de a le prezenta a fost asumată expres, dar nu a fost executată. În aceste condiții, autoritatea fiscală a susținut că estimarea indirectă a obligațiilor fiscale a fost o măsură legală și necesară.

Un alt capăt esențial al apelului a vizat modul în care instanța de fond a examinat și a anulat inclusiv o a doua decizie fiscală, prin conexarea a două proceduri administrative distincte. Serviciul Fiscal de Stat a arătat că aceste proceduri au avut temeiuri diferite și au vizat perioade fiscale diferite, iar anularea celei de-a doua decizii ar fi fost dispusă în mod neîntemeiat, inclusiv, deoarece pretenția privind aceasta a fost introdusă printr-o cerere de „concretizare” pe care apelantul o consideră, în realitate, o pretenție nouă.

În plus, apelantul a invocat că cererea ar fi fost formulată de administratorul statutar al societății în condițiile în care, în procedura de insolvabilitate, dreptul

acestuia de administrare fusese ridicat, fiind desemnat un administrator autorizat, astfel că persoana care a promovat demersurile nu ar fi avut împuterniciri corespunzătoare.

Pe latura admisibilității, Serviciul Fiscal de Stat a insistat că demersurile societății au fost depuse tardiv și de o persoană fără drept de reprezentare, iar cererea prealabilă a rămas neexaminată tocmai din aceste motive.

Totodată, apelantul a arătat că actele au fost comunicate societății, inclusiv prin publicitate după returnarea corespondenței cu mențiunea „nereclamat", astfel încât termenul pentru contestare a început să curgă de la datele la care comunicarea s-a considerat efectuată. În viziunea apelantului, nu au fost demonstrate motive obiective care să justifice repunerea în termen și nici probe care să confirme existența unor impedimente independente de voința societății.

Serviciul Fiscal de Stat a mai reproșat instanței de fond că a apreciat eronat probatoriul, invocând lipsa unor înscrisuri, deși acestea ar fi fost transmise ulterior instanței pentru examinarea completă a cauzei, iar instanța nu ar fi depus efortul necesar pentru clarificarea multiaspectuală a stării de fapt.

În concluzie, prin apel, Serviciul Fiscal de Stat a solicitat admiterea căii de atac, casarea integrală a hotărârii primei instanțe și pronunțarea unei noi hotărâri prin care acțiunea S.R.L. „Tradn Grup" să fie declarată inadmisibilă, iar dacă instanța de apel va considera acțiunea admisibilă, aceasta să fie respinsă ca neîntemeiată.

În ședința de judecată reărezentantul apelantului a susținut cererea de apel, solictînd admiterea acestuia.

Intimatul, find citat legal nu s-a prezentat, nu a comunicat instanței motivele neprezenței sale.

Având în vedere dispozițiile art. 218 lit. d) din Codul administrativ, potrivit cărora neprezentarea la ședința de judecată a participanților și/sau a reprezentanților acestora, fără motive temeinic justificate, nu constituie un impediment pentru soluționarea acțiunii în contencios administrativ.

În aceste condiții, constatând lipsa unor motive temeinic justificate pentru neprezentare, instanța a dispus continuarea examinării cauzei și a procedat la soluționarea acesteia în fond, în conformitate cu normele procedurale aplicabile.

Aprecierea instanței de apel:

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

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

În conformitate cu prevederile art. 240 alin. (1) lit. a) Cod administrativ, *examinînd cererea de apel, instanţa de apel adoptă una dintre următoarele decizii –respinge apelul.*

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

Potrivit art.219 alin.(1)-(3) Cod administrativ, *instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți. Instanța de judecată depune eforturi pentru înlăturarea greșelilor de formă, explicarea cererilor neclare, depunerea corectă a cererilor, completarea datelor incomplete și pentru depunerea tuturor declarațiilor necesare constatării și aprecierii stării de fapt. Instanța de judecată indică asupra aspectelor de fapt și de drept ale litigiului care nu au fost discutate de participanții la proces. Instanța de judecată nu are dreptul să depășească limitele pretențiilor din acțiune, însă, totodată, nu este legată de textul cererilor formulate de participanții la proces.*

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

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

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

Admisibilitatea acțiunii:

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

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

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

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

Conform art. 11 alin.(1) - (2) Cod administrativ, actele administrative individuale pot fi: a) acte defavorabile – actele care impun destinatarilor lor obligații, sancțiuni, 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. Terții, ale căror drepturi sînt afectate de actul administrativ individual, nu sînt destinatarii acestuia.

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

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

Analizând obiectul cererii de chemare în judecată şi conţinutul actelor contestate, instanţa reţine că Deciziile Serviciului Fiscal de Stat nr. 658/1671 din 02.06.2021 şi nr. 772/888 din 31.03.2022 constituie acte administrative individuale defavorabile, emise de o autoritate publică în exercitarea prerogativelor de putere publică, care produc efecte juridice directe asupra reclamantei S.R.L. „Tradn Grup”, prin stabilirea obligaţiilor fiscale, sancţiunilor şi accesoriilor aferente.

În aceste condiţii, acţiunea formulată de reclamantă, având ca obiect anularea deciziilor respective, se circumscrie tipului de acţiune în contestare, prevăzut de art. 206 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ.

Totodată, în temeiul dispozițiile art.191 alin.(1) și art.196 alin.(1) Cod administrativ referitoare la competența materială și teritorială a instanțelor în

materie de contencios administrativ, se constată că acțiunea introdusă de reclamant a fost înaintată instanței competente, fiind respectate cerințele privind competența jurisdicțională atât sub aspect material, cât și teritorial.

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

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

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

Din conţinutul cererii de chemare în judecată rezultă că reclamanta invocă existenţa unui drept subiectiv vătămat, inclusiv dreptul de proprietate şi dreptul la un control fiscal legal, ca urmare a emiterii actelor administrative contestate.

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

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

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

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

Cu referire la excepția inadmisibilității întemeiată pe pretinsa tardivitate a acțiunii, instanța reține că modalitatea de comunicare prin publicitate este prevăzută și reglementată de lege, însă eficiența acesteia trebuie analizată în raport cu circumstanțele concrete ale cauzei și cu posibilitatea reală a destinatarului de a lua cunoștință de actul administrativ.

Din materialele dosarului rezultă că, în perioade diferite de timp, societatea reclamantă a fost administrată succesiv de mai mulți administratori, context care a

coincis cu declanșarea procedurii de insolvabilitate și cu remiterea întârziată a documentelor societății. Această succesiune de administratori a generat o stare obiectivă de incertitudine privind persoana efectiv abilitată să recepționeze și să gestioneze corespondența oficială, inclusiv actele administrative contestate.

Totodată, din materialele dosarului rezultă existența unor erori în indicarea adreselor electronice, ceea ce este de natură să împiedice recepționarea mesajelor transmise pe această cale. Instanța reține că utilizarea unei adrese electronice eronate sau incomplete nu poate produce efecte juridice în privința destinatarului, întrucât lipsa recepționării nu îi este imputabilă acestuia.

În aceste condiții, deși comunicarea prin publicitate a fost realizată în temeiul normelor legale aplicabile, instanța apreciază că aceasta nu a asigurat, în mod efectiv, cunoașterea actelor administrative de către reclamantă, aspect relevant sub perspectiva momentului de la care putea începe curgerea termenului de contestare.

Instanța reține că termenul de sesizare a instanței trebuie raportat la momentul în care destinatarul, în mod rezonabil, a avut posibilitatea efectivă de a lua cunoștință de actul administrativ, iar nu exclusiv la îndeplinirea formală a procedurii de comunicare, atunci când există circumstanțe obiective care afectează această posibilitate.

Prin urmare, având în vedere incertitudinea administrativă existentă la nivelul societății reclamante în perioadele relevante, instanța apreciază că nu se poate reține cu certitudine că termenul de contestare a început să curgă la datele invocate de autoritatea fiscală. În consecință, excepția inadmisibilității pentru tardivitate urmează a fi respinsă, acțiunea fiind admisibilă sub acest aspect.

Raționamentele asupra fondului acțiunii:

Din materialele cauzei rezultă că, potrivit înștiințării din 16.02.202(f.6, dosar administrativ), în temeiul Ordinului directorului SFS nr. 579 din 20.11.2020 și al deciziei de inițiere a controlului fiscal nr. DICF-101754/10 din 10.03.2021, Serviciul Fiscal de Stat a inițiat un control fiscal la fața locului prin metoda verificării totale asupra activității SRL „Tradn Grup”, pentru perioada 01.01.2016 – 31.12.2020, ulterior extinsă până la 31.01.2021.

În urma desfășurării controlului fiscal, la data de 31.03.2021 a fost întocmit actul de control fiscal nr. 5-708427, prelungit prin blanchetele nr. 708428 și nr. 3-604472, prin care au fost constatate presupuse încălcări ale legislației fiscale.

Prin cererea depusă la data de 2 aprilie 2021, Neculcea Natalia, în calitate de administrator al S.R.L. „Tradn Grup”, a solicitat Serviciului Fiscal de Stat efectuarea unui control fiscal repetat, prin metoda verificării totale, inclusiv prin estimarea obligațiilor fiscale, pentru perioada de activitate 01.01.2016 – 31.01.2021.

Totodată, aceasta și-a asumat obligația de a prezenta toate documentele

contabile solicitate de către organul fiscal în vederea desfășurării controlului.

În considerarea acestei cereri, prin decizia din 21 aprilie 2021, Serviciul Fiscal de Stat a dispus suspendarea examinării cazului inițial și efectuarea unui control fiscal repetat, reținând expres că entitatea dispune de documente contabile necesare efectuării controlului. Suspendarea și reluarea procedurii au fost motivate de faptul că organul fiscal a luat în considerare solicitarea administratorului societății și disponibilitatea declarată a acesteia de a coopera și de a prezenta actele contabile aferente perioadei verificate.

Controlul fiscal repetat a fost inițiat prin decizia nr. DICF-105261/29 din 29.04.2021, vizând perioada 01.01.2016 – 28.02.2021, fiind întocmit ulterior actul de control fiscal nr. 5-709364, prelungit pe formularul nr. 5-709365 din 12.05.2021.

În contextul desfășurării controalelor fiscale, societatea a cunoscut schimbări succesive de administratori, respectiv: până la 18.02.2021 – administrator Radu Talmațchi; ulterior – administrator Natalia Neculcea, iar începând cu inițierea procedurii de insolvabilitate – administrator/lichidator desemnat prin hotărâre judecătorească.

În urma controlului fiscal repetat, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 658/1671 din 02.06.2021, prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sarcina SRL „Tradn Grup”, constând în impozit pe venit, TVA, majorări de întârziere și amenzi.

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 658/1671 din 02 iunie 2021 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL ”Tradn Grup” s-a decis:

„*I. A calcula și încasa la buget sumele impozitelor, taxelor calculate suplimentar în rezultatul controlului:*

- *2038152 lei,* ***impozitul pe venitul din activitatea de întreprinzător*** *diminuat pentru anii 2016-2019.*
- *12388409 lei,* ***taxa pe valoare adăugată diminuată****, pentru perioadele fiscale iunie 2017 - decembrie 2020, și eschivată de la calcul și plată pentru ianuarie 2021.*

II. A încasa majorare de întârziere, conform art. 228 alin. (2) și (3) Cod fiscal în sumă de: 657057 lei, pentru neachitarea în termenii stabiliți a impozitului pe venitul din activitatea de întreprinzător.

- *2538301 lei, pentru neachitarea în termenii stabiliți a taxei pe valoare adăugată.*

III. A aplica amenzi pentru încălcările legislației fiscale și a încasa la buget:

- *40000 lei, pentru lipsa totală a contabilității, ceea ce a condiționat imposibilitatea efectuării controlului privind corectitudinea calculării impozitelor și taxelor, conform prevederilor art. 257 alin.*

(5) Cod fiscal.

- *4000 lei, pentru neexecutarea cerinţelor din citaţia Serviciului Fiscal de Stat, conform prevederilor art. 253 alin. (5) Cod fiscal.*
- *407630 lei (2038152 lei x 20 %), pentru diminuarea impozitului pe venitul din activitatea de întreprinzător prin nerespectarea modului de întocmire şi de prezentare a Declaraţiei cu privire la impozitul pe venit, pentru perioadele fiscale A/2016-A/2019 către Serviciul Fiscal de Stat, conform prevederilor art. 261 alin. (4) Cod fiscal.*
- *2312682 lei, pentru diminuarea taxei pe valoare adăugată prin nerespectarea modului de întocmire şi de prezetnare a declaraţiei privind TVA pentru perioadele fiscale iunie 2017 - decembrie 2020, conform prevederilor art. 261 alin. (4) Cod fiscal.*
- *660000 lei, pentru eschivarea de la calcul şi de la plata taxei pe valoare adăugată pentru luna ianuarie 2021, conform prevederilor art. 261 alin. (5) Cod fiscal.*
- *10000 lei, în mărime de 500 lei (26 cazuri), pentru fiecare dare de seamă fiscală prezentată cu nerespectarea modului de întocmire şi de prezentare a declaraţiilor cu privire la TVA, pentru perioadele fiscale iunie 2017 – decembrie 2020.*
- *500 lei, în mărime de 500 lei (1 caz), pentru neprezentarea declaraţiei TVA pentru perioada fiscală ianuarie 2021.*
- *53839 lei, pentru neachitarea impozitului pe venit în rate pentru perioadele fiscale A/2016-A/2019, conform art. 261 alin. (6) Cod fiscal".*

Ulterior, în cadrul unei proceduri administrative distincte, a fost emisă şi decizia nr. 772/888 din 31.03.2022.

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 772/888 din 31 martie 2022 asupra cazului de încălcare a legislaţiei comisă de către SRL "Tradn Grup" s-a decis:

„*I. A calcula şi încasa la buget sumele impozitelor, taxelor calculate suplimentar în rezultatul controlului:*

- *1842757 lei,* ***impozitul pe venitul din activitatea de întreprinzător*** *pentru anul 2020.*
- *611101 lei, taxa pe valoare adăugată pentru perioada fiscală L/02/2021.*

II. A încasa majorare de întârziere, conform art. 228 alin. (2) şi (3) Cod fiscal în sumă de:

- *115397 lei, pentru neachitarea în termenii stabiliţi a impozitului pe venitul din activitatea de întreprinzător.*

- *38268 lei, pentru neachitarea în termenii stabiliți a taxei pe valoare adăugată.*

III. A aplica amenzi pentru încălcările legislației fiscale și a încasa la buget:

- *40000 lei, pentru lipsa totală a contabilității, ceea ce a condiționat imposibilitatea efectuării controlului privind corectitudinea calculării impozitelor și taxelor, conform prevederilor art. 257 alin. (5) Cod fiscal.*
- *4000 lei, pentru neexecutarea cerințelor din citația Serviciului Fiscal de Stat, conform prevederilor art. 253 alin. (5) Cod fiscal.*
- *474206 lei (1842757 lei x 80 %), pentru eschivarea de la calculul și plata impozitului pe venitul din activitatea de întreprinzător pentru anul 2020, conform prevederilor art. 261 alin. (5) Cod fiscal.*
- *488881 lei (611101 lei x 80 %), pentru eschivarea de la calculul și plata taxei pe valoare adăugată pentru luna februarie 2021, conform prevederilor art. 261 alin. (5) Cod fiscal.*
- *1000 lei, pentru neprezentarea declarației privind TVA pentru perioada fiscală ianuarie 2021.*
- *14690 lei, pentru neachitarea impozitului pe venit în rate pentru perioada fiscală A/2020, conform art. 261 alin. (6) Cod fiscal.*

Controlul a fost efectuat de la 21 martie 2022 până la 25 martie 2022, cu informarea lichidatorului Andrei Postica, la oficiul subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat, amplasat pe adresa mun. Chișinău, str. C. Tănase 9.

Responsabil de activitatea economico-financiară a entității pentru perioada: de la 01 ianuarie 2020 până la 18 februarie 2021 a fost administratorul Radu Talmațchi; de la 18 februarie 2021 până la 24 noiembrie 2021 – administratorul Natalia Neculcea; de la 24 noiembrie 2021 – lichidatorul Andrei Postica.

Nefiind de acord cu actele administrative fiscale emise, SRL „Tradn Grup” a formulat cerere prealabilă, iar ulterior, la data de 13.10.2022, a sesizat instanța de contencios administrativ, solicitând anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat menționate.

Soluționând cauza, prima instanță a concluzionat asupra temeiniciei a acțiunii.

Pe fond, prima instanță a reținut că, în speță, controlul fiscal și deciziile Serviciului Fiscal de Stat au fost emise în urma unei proceduri administrativ-fiscale derulate necorespunzător, fiind constatate deficiențe esențiale atât sub aspectul *perioadei supuse verificării*, cât și al temeiului pentru estimarea obligațiilor fiscale prin metode și surse indirecte. Instanța a subliniat că aplicarea metodelor indirecte este permisă numai în condițiile expres prevăzute de lege și trebuie fundamentată pe constatări clare și acte relevante, iar în dosarul administrativ nu au fost

prezentate în mod complet și coerent înscrisurile necesare care să justifice recurgerea la această modalitate de calcul.

Deasemenea, instanța a evidențiat inconsecvențe în poziția organului fiscal, care a invocat pe de o parte lipsa totală a contabilității, iar pe de altă parte, neprezentarea documentelor, noțiuni distincte ce nu pot fi confundate.

Totodată, instanța a remarcat existența unor suprapuneri și lacune în organizarea controlului repetat și în corelarea actelor de control cu deciziile finale, apreciind că autoritatea fiscală nu a clarificat suficient evoluția procedurii și soarta constatărilor anterioare.

În concluzie, instanța a apreciat că materialul probator și motivarea oferită de organul fiscal nu ating standardul necesar pentru a susține legalitatea actelor contestate, iar viciile procedurale identificate nu pot fi remediate altfel decât prin anularea deciziilor SFS contestate.

Completul specializat în examinarea cauzelor de contencios administrativ al Curții de Apel Centru, analizând temeinicia și legalitatea hotărârii instanței de fond, constată că aceasta este urmează a fi casată iar acțiunea respinsă, din raționamentele ce urmează.

Raportul litigios dedus judecății îl constituie raportul juridic de drept fiscal, născut între contribuabilul S.R.L. „Tradn Grup” și Serviciul Fiscal de Stat, în cadrul căruia autoritatea publică, în exercitarea prerogativelor sale de putere publică, a emis acte administrative individuale fiscale, prin care a stabilit în sarcina contribuabilului obligații fiscale suplimentare.

Litigiul vizează, în esență, dacă Serviciul Fiscal de Stat a determinat obligațiile fiscale cu respectarea condițiilor legale privind termenul de prescripție, procedura controlului fiscal, utilizarea metodelor și surselor indirecte, precum și garanțiile procedurale ale contribuabilului.

Din instrumentul de atac, rezultă că Serviciul Fiscal de Stat urmărește menținerea legalității controalelor fiscale efectuate și a aplicării metodelor și surselor indirecte de estimare a obligațiilor fiscale, susținând că acestea au fost realizate în limitele termenelor de prescripție și cu respectarea cadrului normativ aplicabil.

Legilația relevantă:

În conformitate cu art.189 din Codul fiscal

„*(1)* 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.

(2) 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, efectuînd ulterior recalcularea lor după restabilirea evidenţei, în conformitate cu legislaţia, sau după prezentarea documentelor respective.

(3) 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".

Potrivit art.214 din Codul fiscal

„(6) Organele cu atribuţii de administrare fiscală pot efectua controlul fiscal repetat în cazul în care rezultatele controlului fiscal exercitat anterior sînt neconcludente, incomplete sau nesatisfăcătoare ori dacă ulterior au fost depistate circumstanţe ce atestă existenţa unor semne de încălcare fiscală şi, prin urmare, se impune un nou control.

(7) Controlul fiscal repetat poate fi efectuat în cadrul examinării contestaţiilor împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acţiunii funcţionarului fiscal şi, în alte cazuri, la decizia conducerii organelor menţionate la alin.(6).

(8) Se interzice efectuarea repetată a controalelor fiscale la faţa locului asupra unora şi aceloraşi impozite şi taxe pentru o perioadă fiscală care anterior a fost supusă controlului, cu excepţia cazurilor cînd efectuarea controlului fiscal repetat se impune de reorganizarea sau lichidarea contribuabilului, ţine de auditul activităţii Serviciului Fiscal de Stat de către organul ierarhic superior, de activitatea posturilor fiscale sau de depistarea, după efectuarea controlului, a unor semne de încălcări fiscale, cînd aceasta este o verificare prin contrapunere, cînd controlul se efectuează la solicitarea organelor de drept şi a celor specificate la art.131 alin.(5), cînd necesitatea a apărut în urma examinării cazului cu privire la încălcarea legislaţiei fiscale sau în urma examinării contestaţiei. Drept temei pentru efectuarea controlului fiscal repetat la faţa locului, în legătură cu auditul activităţii Serviciului Fiscal de Stat de către organul ierarhic superior, poate servi numai decizia acestuia din urmă, cu respectarea cerinţelor prezentului articol".

În temeiul art.225 din Codul fiscal

„ (1) În cadrul controlului fiscal, pentru a determina corectitudinea calculării sumei obligaţiei fiscale, autoritatea care efectuează controlul fiscal poate folosi, în cazurile prevăzute la art.189 alin.(2) şi (3), metode şi surse indirecte, conform legii. Metodele şi sursele indirecte de estimare a obligaţiilor fiscale se folosesc şi în cadrul administrării fiscale ca urmare a instituirii posturilor fiscale în conformitate cu art.146.

(2) Metodele şi sursele indirecte includ: a) tipul şi natura activităţilor practicate de contribuabil; b) mărimea capitalului contribuabilului; c) veniturile din

vînzări ale contribuabilului, inclusiv cele constatate în cadrul posturilor fiscale; d) numărul de angajaţi ai contribuabilului, precum şi fondul de remunerare a muncii şi alte recompense; e) categoria clienţilor contribuabilului şi numărul lor; f) diferenţa dintre caracteristicile cantitative şi cele calitative ale materiei prime, ale altor materiale procurate şi ale celor folosite în producţie; g) analiza schimbării valorii nete a proprietăţii contribuabilului; h) chiria imobilului folosit de contribuabil în afaceri; i) rulajul mijloacelor băneşti şi soldul lor pe conturile bancare şi/sau conturile de plăţi ale contribuabilului; j) compararea cheltuielilor contribuabilului cu veniturile lui; k) venitul altor persoane care activează în aceleaşi condiţii sau în condiţii similare cu cele ale contribuabilului; l) proprietatea persoanei cu funcţie de răspundere (locuinţa, automobilul etc.) procurată sau folosită în scopuri personale, starea ei fizică, apartenenţa persoanei la diferite cercuri, numărul personalului ei casnic; m) informaţii de la băncile (sucursale sau filiale ale acestora), birourile notariale, organele vamale, organele poliţiei, Agenţia Servicii Publice, bursele de valori privind tranzacţiile şi operaţiunile efectuate de contribuabil şi datele despre el; m1) indicatorii contoarelor de evidenţă a elementelor de costuri şi cheltuieli; m2) capacitatea normativă a utilajului de producţie/prelucrare”.

Potirivt art.264 din Codul fiscal

„ (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.

(2) Termenul de prescripţie nu se extinde asupra impozitului, taxei, majorării de întîrziere (penalităţii) sau sancţiunilor fiscale aferente unui impozit, unei taxe concrete dacă darea de seamă fiscală care stabileşte obligaţia fiscală conţine informaţii ce induc în eroare sau reflectă fapte ce constituie infracţiuni fiscale ori nu a fost prezentată”.

În conformitate cu art.249 din Codul fiscal

„*(1)* Asupra cazului de încălcare fiscală poate fi pronunţată una din următoarele decizii privind:

a) aplicarea de sancţiune fiscală şi/sau încasarea de impozit, taxă, calculate suplimentar, de majorare de întîrziere;

b) clasarea cazului;

c) suspendarea cazului şi efectuarea unui control repetat.

(2) Decizia privind clasarea cazului se pronunţă în cazul în care:

a) există circumstanţe, prevăzute de prezentul cod, ce exclud sau absolvă de răspundere pentru săvîrşirea încălcării fiscale şi nu există sume ale impozitului, taxei, majorării de întîrziere (penalităţii) necesare de a fi încasate conform legislaţiei fiscale;

b) este adoptat, conform art.172, un act de anulare a sancţiunii fiscale, sumei impozitului, taxei, majorării de întîrziere (penalităţii);

c) există, pentru acelaşi fapt, în privinţa persoanei trase la răspundere pentru încălcare fiscală, o decizie privind aplicarea unei sancţiuni fiscale şi/sau încasarea sumei impozitului, taxei, majorării de întîrziere (penalităţii) ori există o decizie de clasare a cazului;

d) materialele cazului se transmit conform competenţei, dacă se constată că examinarea acestuia poate fi efectuată cu plenitudine de o altă autoritate abilitată să examineze cazurile de încălcare fiscală.

(3) Se pronunţă decizie privind suspendarea cazului şi efectuarea unui control repetat dacă există mărturii contradictorii care, la momentul examinării cazului, nu pot fi argumentate prin probe. După încheierea controlului repetat, reîncepe examinarea cazului.

(4) Se pronunţă decizie privind stingerea/restabilirea dreptului persoanei fizice de a beneficia, ulterior perioadei de efectuare a controlului fiscal, de suma declarată în conformitate cu art.2266 alin.(6) dacă în urma controlului fiscal cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil au fost luate în considerare prevederile art.2266 alin. (4)–(6) şi nu s-a calculat suplimentar la buget impozit pe venit”.

Potirivt art.267 din Codul fiscal

„ (1) Decizia Serviciului Fiscal de Stat sau acţiunea funcţionarului fiscal poate fi contestată numai de persoana vizată în decizie sau împotriva căreia a fost întreprinsă acţiunea ori de reprezentantul ei, în modul stabilit de prezentul cod.

(2) 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.

(3) Obligaţia de a dovedi incorectitudinea deciziei emise de Serviciul Fiscal de Stat se atribuie persoanei care contestează”.

Potirivt art.236 din Codul fiscal

„ (1) Amenda este o sancţiune fiscală care constă în obligarea persoanei ce a săvîrşit 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 întîrziere (penalităţi) calculate suplimentar la cele declarate sau nedeclarate.

(2) Amenda reprezintă o parte a obligaţiei fiscale şi se percepe în modul stabilit pentru impunerea fiscală.

(3) 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 sînt achitate pînă la anunţarea unui control fiscal, amenda nu se aplică".

În conformitate cu art.253 din Codul fiscal

„ (1) Împiedicarea controlului fiscal prin neasigurarea accesului în încăperile de producţie, în depozite, în locurile de păstrare a bunurilor, în spaţiile comerciale şi în spaţiile cu o altă destinaţie, prin neprezentarea de explicaţii, date, informaţii şi documente, necesare Serviciului Fiscal de Stat, asupra problemelor care apar în timpul controlului, prin alte acţiuni sau inacţiune se sancţionează cu amendă de la 4000 la 6000 de lei.

(5^1) Amenzile prevăzute la alin.(5) nu se aplică în cazul în care persoanele prezintă documente justificative în partea ce ţine de imposibilitatea prezentării acestora la Serviciul Fiscal de Stat".

Din circumstanțele cauzei rezultă că Serviciul Fiscal de Stat a dispus controlul în temeiul Ordinului Directoarei SFS nr. 579 din 20.11.2020 și al deciziei de inițiere a controlului fiscal nr. DICF-101754/10 din 10.03.2021, prin care s-a inițiat un control fiscal la fața locului, prin metoda verificării totale, asupra activității SRL „Tradn Grup", pentru perioada 01.01.2016–31.12.2020, ulterior extinsă până la 31.01.2021.

Aceste acte confirmă că inițierea controlului a fost realizată printr-un act administrativ procedural emis de organul competent, în cadrul atribuțiilor de administrare fiscală.

În drept, cadrul normativ fiscal recunoaște organului fiscal dreptul de a efectua controale fiscale pentru verificarea modului de executare a obligațiilor fiscale și, în consecință, de a întocmi actul de control și, după caz, de a emite decizia asupra cazului de încălcare fiscală.

Prin urmare, existența ordinului de planificare și emiterea deciziei de inițiere, constituie elementele esențiale care condiționează legalitatea declanșării controlului ca procedură administrativă fiscală.

În consecință, Curtea concluzionează că nu se constată vicii de legalitate ale inițierii controlului fiscal din 2021, întrucât acesta a fost dispus de autoritatea fiscală competentă, în baza actelor administrative de inițiere existente și cu

delimitarea perioadei supuse verificării. Aprecierea primei instanțe în sens contrar nu poate fi menținută, întrucât confundă planul legalității declanșării procedurii cu planul legalității/temeiniciei stabilirilor fiscale operate ulterior.

În continuare Colegiul specializat se va expune pe legalitatea suspendării invocată de reclamant.

Instanța de apel apreciază că măsura suspendării cazului și dispunerea efectuării controlului fiscal repetat trebuie examinate distinct, prin prisma temeiurilor legale care guvernează: (i) suspendarea examinării cazului de încălcare fiscală și (ii) condițiile de inițiere a unui control repetat, precum și prin raportare la datele concrete existente la momentul adoptării deciziei de suspendare.

Din materialele cauzei rezultă că, după întocmirea actului de control fiscal din 31.03.2021, administratorul SRL „Tradn Grup", Neculcea Natalia a adresat la 02.04.2021 o cerere către Serviciul Fiscal de Stat prin care:

- a solicitat efectuarea unui control fiscal repetat, prin metoda verificării totale, inclusiv prin estimarea obligațiilor fiscale, pentru perioada 01.01.2016–31.01.2021;
- a declarat că entitatea dispune de documente contabile necesare și s-a obligat să le prezinte organului fiscal.

În considerarea acestei cereri, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 658/28 din 21.04.2021, prin care a dispus suspendarea cazului inițial și efectuarea unui control fiscal repetat, reținând expres că entitatea ar putea dispune de documente contabile pentru efectuarea controlului.

În drept, art. 249 alin. (1) lit. c) și alin. (3) Cod fiscal reglementează posibilitatea pronunțării unei decizii privind suspendarea cazului și efectuarea unui control repetat, în situația în care există împrejurări care reclamă clarificarea suplimentară a stării de fapt înainte de a se finaliza examinarea cazului de încălcare fiscală.

Totodată, art. 214 alin. (6)–(8) Cod fiscal permite efectuarea unui control repetat atunci când rezultatele controlului anterior sunt neconcludente/incomplete ori când apar circumstanțe care impun un nou control, cu respectarea interdicției de dublare a controalelor pentru aceeași perioadă, în afara excepțiilor expres prevăzute.

În speță, cererea administratorului din 02.04.2021 prin care s-a solicitat explicit control repetat și s-a declarat existența documentelor contabile –reprezintă o circumstanță obiectivă nouă în dinamica procedurii fiscale: organul fiscal era sesizat că verificarea poate fi reconfigurată pe baza unor evidențe contabile pretins existente, ceea ce, în mod rezonabil, putea schimba atât metoda de verificare, cât și acuratețea obligațiilor fiscale.

Prin urmare, instanța reține că decizia de suspendare și de efectuare a controlului repetat se încadrează în logica normelor fiscale: autoritatea fiscală,

confruntată cu o solicitare explicită de recontrol și cu angajamentul contribuabilului de a prezenta documente, a ales soluția procedurală prevăzută de lege pentru clarificarea completă a stării de fapt înainte de a finaliza cazul.

Mai mult, Colegiul subliniază că legalitatea suspendării se apreciază la momentul adoptării deciziei nr. 658/28 din 21.04.2021 prin raportare la datele și premisele existente atunci: exista o cerere formală de control repetat; exista o declarație/angajament privind existența și prezentarea documentelor contabile; organul fiscal a presupus în baza acestei cereri că entitatea ar dispune de documente contabile, ceea ce justifică, la acel moment, opțiunea de a relua verificările.

Faptul că ulterior, în derularea controlului repetat, documentele contabile nu ar fi fost prezentate sau au apărut incertitudini privind disponibilitatea acestora (în contextul schimbărilor succesive de administratori) este o chestiune care ține de temeinicia concluziilor controlului repetat și de justificarea metodelor utilizate (inclusiv recurgerea la metode indirecte), dar nu desființează retroactiv legalitatea măsurii procedurale de suspendare, adoptată pe baza informațiilor disponibile la acel moment.

În aceste condiții, instanța reține că suspendarea cazului și dispunerea controlului fiscal repetat au fost conforme legii, fiind determinate de solicitarea explicită a administratorului societății, de angajamentul de prezentare a documentelor contabile și de necesitatea obiectivă de a reexamina situația fiscală în vederea unei stabiliri corecte a obligațiilor.

Prin urmare, raționamentul primei instanțe, în măsura în care a tratat suspendarea și dispunerea controlului repetat ca ilegale doar prin prisma rezultatului ulterior, nu poate fi reținut.

Cât privește justificarea utilizării metodelor și surselor indirecte de estimare, Curtea reține că problema aplicării metodelor și surselor indirecte constituie un punct central al litigiului, întrucât aceste metode au stat la baza obligațiilor fiscale semnificative din deciziile contestate.

Potrivit art. 189 alin. (2) Cod fiscal, Serviciul Fiscal de Stat poate calcula impozitele și taxele prin metode și din surse indirecte dacă, în timpul controlului fiscal:

- sumele nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza ținerii ei neconforme sau
- contribuabilul nu prezintă, total ori parțial, documentele de evidență și/sau dările de seamă fiscale.

În același sens, art. 225 alin. (1) Cod fiscal permite folosirea metodelor și surselor indirecte în cadrul controlului fiscal, pentru determinarea corectitudinii obligației fiscale, în cazurile prevăzute de lege.

Din aceste norme rezultă că metoda indirectă are un caracter subsidiar/excepțional doar atunci când verificarea directă, pe baza evidenței contabile/documentelor, este imposibilă sau serios compromisă.

Curtea constată că, deși controlul repetat a fost dispus ca urmare a cererii din 02.04.2021, în care administratorul a declarat existența documentelor și s-a obligat să le prezinte, în procedura efectivă a controlului repetat organul fiscal a reținut:

- contribuabilul nu a prezentat documentele primare și/sau contabile solicitate;
- în consecință, s-a procedat la estimarea obligațiilor fiscale prin metode și surse indirecte.

Totodată, instanța de apel ține cont de faptul că, în perioada relevantă, societatea a avut schimbări succesive de administratori (Talmațchi - Neculcea - lichidator), ceea ce a generat o incertitudine obiectivă privind localizarea și gestionarea efectivă a documentelor contabile în timp. Această incertitudine nu face ilegală metoda indirectă, însă impune organului fiscal o motivare și o probare riguroasă a imposibilității verificării directe.

Curtea reține suplimentar că, dincolo de cadrul legal care permite aplicarea metodelor și surselor indirecte, comportamentul procesual și administrativ al contribuabilului după declanșarea controlului repetat este determinant pentru a aprecia caracterul inevitabil al estimării indirecte.

Astfel, deși administratorul SRL „Tradn Grup” a solicitat expres la 02.04.2021 efectuarea unui control repetat și și-a asumat în mod direct obligația de a prezenta documentele contabile necesare, la întocmirea actului de control fiscal acesta nu a formulat obiecții și nu a valorificat mecanismul legal de contestare administrativă în termenul prevăzut.

În mod particular, Curtea constată că administratorul contribuabilului nu a depus argumente de dezacord și nu a prezentat clarificări ori înscrisuri justificative în termenul de 15 zile de la comunicarea actelor, deși avea această posibilitate procedurală, iar anterior declarase că dispune de documente contabile și că le va pune la dispoziția organului fiscal.

Or, această pasivitate procedurală are relevanță nu doar sub aspect formal, ci și sub aspect probator: în lipsa unei poziții active a contribuabilului, organul fiscal rămâne în imposibilitatea obiectivă de a verifica direct situația fiscală a entității pe baza evidenței primare și contabile.

Curtea mai reține că, din materialele dosarului administrativ, rezultă că actele și solicitările organului fiscal au fost expediate la mai multe adrese electronice, inclusiv la adresa indicată ca aparținând administratoarei Natalia Neculcea.

În aceste condiții, chiar dacă reclamanta invocă faptul că una dintre adrese ar fi fost indicată eronat, această împrejurare nu este de natură să anuleze efectul

comunicărilor efectuate către celelalte adrese electronice funcționale, utilizate în mod repetat de autoritatea fiscală pentru notificarea contribuabilului.

Mai mult, Curtea constată că Serviciul Fiscal de Stat a întreprins demersuri repetate și concrete pentru obținerea documentelor:

- prin înștiințarea din 17 februarie, expediată prin poșta electronică, contribuabilul a fost informat despre inițierea controlului fiscal și despre necesitatea prezentării informațiilor relevante;
- prin citația expediată la 22 aprilie 2021, conducătorul Natalia Neculcea a fost chemat să prezinte documentele primare și contabile, dările de seamă fiscale, contractele și alte înscrisuri privind activitatea întreprinderii.

Prin urmare, Curtea constată că organul fiscal a acționat cu diligență în vederea asigurării dreptului contribuabilului de a participa efectiv la procedură și de a furniza documentele justificative, iar încercările autorității au fost efectuate în interesul contribuabilului, pentru stabilirea completă și corectă a situației fiscale.

În pofida acestor notificări și solicitări, contribuabilul nu a prezentat documentele solicitate, ceea ce a determinat imposibilitatea efectuării unei verificări directe pe baza evidenței contabile.

În acest context, Curtea apreciază că organul fiscal a fost pus într-o situație obiectivă care se circumscrie ipotezelor prevăzute de art. 93 alin.(2) Cod fiscal: fie documentele contabile au lipsit în mod real, fie acestea au existat, însă nu au fost prezentate, total sau parțial, organului fiscal.

Colegiul subliniază că, din perspectiva aplicabilității metodei indirecte, nu este decisiv dacă ne aflăm strict în ipoteza „lipsei totale a contabilității” sau în ipoteza distinctă a „neprezentării documentelor existente”, întrucât în ambele situații rezultatul juridic este același: determinarea directă a obligațiilor fiscale devine imposibilă, iar organul fiscal poate recurge la metode și surse indirecte, cu respectarea cerințelor de motivare și verificabilitate.

Prin urmare, conduita concretă a contribuabilului după angajamentul din 02.04.2021caracterizată prin neprezentarea documentelor, lipsa obiecțiilor și pasivitate în etapa administrativă – a făcut ca utilizarea metodelor indirecte să devină nu doar justificată, ci inevitabilă, ca instrument subsidiar pentru stabilirea obligațiilor fiscale.

Instanța de apel reține totodată că organul fiscal, prin actele sale, a indicat:

- sursele de informații utilizate,
- indicatorii selectați,
- raționamentul de calcul,
- corelarea acestora cu activitatea contribuabilului.

Aceste elemente sunt relevante întrucât, în cazul metodei indirecte, cerința esențială nu este existența absolută a tuturor documentelor primare, ci faptul că estimarea să fie realizată într-o manieră transparentă, motivată și verificabilă, astfel

încât contribuabilul să poată înțelege modul de formare a obligației fiscale și să poată combate, prin probe, ipotezele utilizate.

În consecință, Curtea reține că aplicarea metodelor și surselor indirecte a fost determinată de imposibilitatea verificării directe din culpa/pasivitatea contribuabilului, iar analiza critică urmează să se concentreze asupra modului concret de aplicare a metodei indirecte și asupra caracterului rezonabil al indicatorilor utilizați, nu asupra oportunității recurgerii la această metodă.

Cât privește obiecțiile reclamantului referitoare la faptul că prin cele două decizii ale Serviciului Fiscal de Stat s-ar fi dispus examinarea aceleiași perioade fiscale, Curtea constată că această critică nu poate fi reținută, reieșind din următoarele argumente.

Într-adevăr, din perspectiva descrierii generale a perioadei supuse verificării, în Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 658/1671 din 02 iunie 2021 este indicată perioada 01.01.2016–31.01.2021, iar în Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 772/888 din 31 martie 2022 este indicată perioada 01.01.2020–31.01.2022.

Totuși, instanța specializată subliniază că, pentru aprecierea existenței unei eventuale suprapuneri juridice relevante (în sensul interdicției de dublare a controalelor ori al dublei impuneri), determinant nu este doar intervalul generic menționat în partea introductivă, ci perioada fiscală pentru care au fost stabilite efectiv obligații fiscale suplimentare, astfel cum aceasta rezultă din dispozitivul fiecărei decizii.

Or, prin Decizia nr. 658/1671 din 02 iunie 2021, Serviciul Fiscal de Stat a dispus calcularea și încasarea la buget a următoarelor obligații fiscale:

- impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat pentru anii 2016–2019;
- taxa pe valoare adăugată diminuată pentru perioadele fiscale iunie 2017 – decembrie 2020 și eschivată de la calcul și plată pentru ianuarie 2021.

Prin urmare, această decizie vizează obligații fiscale stabilite pentru intervalul 2016–2019 (impozit pe venit), respectiv pentru TVA aferentă perioadelor iunie 2017 – decembrie 2020 și ianuarie 2021.

În schimb, prin Decizia nr. 772/888 din 31 martie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a dispus calcularea și încasarea la buget a unor obligații fiscale distincte, și anume:

- impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător pentru anul 2020;
- taxa pe valoare adăugată pentru perioada fiscală L/02/2021.

Astfel, aici Colegiul reține că, prin decizia din 31 martie 2022 au fost stabilite obligații fiscale pentru anul 2020 (impozit pe venit) și pentru luna februarie 2021 (TVA), care nu se regăsesc în dispozitivul deciziei din 02 iunie 2021, aceasta din urmă vizând alte intervale fiscale (2016–2019 la impozit pe venit, respectiv iunie 2017 – decembrie 2020 și ianuarie 2021 la TVA).

Astfel, chiar dacă perioadele menționate în antetul deciziilor pot părea parțial convergente ca interval temporal general, analiza conținutului obligațiilor fiscale stabilite efectiv, demonstrează că acestea sunt aferente unor perioade diferite, fără suprapunere în ceea ce privește stabilirea sumelor datorate.

Prin urmare, Curtea concluzionează că susținerea privind dublarea verificării aceleiași perioade și pretinsa suprapunere a obligațiilor fiscale stabilite nu este întemeiată, întrucât cele două decizii fiscale au ca obiect impuneri distincte pentru perioade fiscale diferite, iar nu aceleași obligații calculate de două ori.

În concluzie, Colegiul reține că raționamentul primei instanțe este viciat, întrucât aceasta a apreciat în mod eronat circumstanțele de fapt și a aplicat greșit normele de drept incidente speței.

Or, din materialele cauzei rezultă că organul fiscal a acționat în limitele competenței sale legale, în baza actelor administrative de inițiere existente, cu respectarea procedurilor fiscale aplicabile, iar măsurile dispuse în cadrul controlului inclusiv suspendarea cazului, efectuarea controlului repetat și recurgerea la metode și surse indirecte au fost determinate de conduita contribuabilului și de imposibilitatea obiectivă a verificării directe.

Astfel, în raport cu considerentele expuse și constatând că hotărârea primei instanțe este adoptată cu interpretarea eronată a normelor de drept material și cu aprecierea greșită a circumstanțelor relevante ale cauzei, Colegiul ajunge la concluzia că apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat este întemeiat și urmează a fi admis.

În conformitate cu prevederile art.240 alin.(1) lit. c) Cod administrativ, art. 389-390 CPC, Completul de contencios administrativ din cadrul Colegiului civil, comercial şi de contencios administrativ al Curţii de Apel Centru,

D E C I D E :

Apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, se admite.

Se casează integral hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 12 noiembrie 2024, și pe cauza dată se emite o nouă decizie prin care:

Acțiunea în contencios administrativ înaintată de SRL „Tradn Grup” către Serviciul Fiscal de Stat, cu privire la anularea actelor administrative, se respinge ca fiind neîntemeiată.

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

Preşedintele şedinţei,
Judecătorul Sîrbu Victoria

Judecătorii Bagrin Lucia

Cașcaval Andrei