Dosarul nr. 3-1089/2024
2-24024212-12-3-01032024

H O T Ă R Î R E
În numele Legii

11 iulie 2025 **mun. Chișinău**

Judecătoria Chișinău (sediul Rîșcani)
În componența:
Președintele ședinței, judecător Marcel POPESCU
Grefieri Mariana PREPELEAC și Ludmila TIMOFTICA

examinând în ședință de judecată publică, acțiunea în contencios administrativ înaintată de SRL „Pronibur” către Serviciul Fiscal de Stat cu privire la anularea actului administrativ individual defavorabil,

A C O N S T A T A T :

ARGUMENTELE PARTICIPANȚILOR LA PROCES

1. La 1 martie 2024, SRL „Pronibur” s-a adresat în instanța de judecată cu cerere de chemare în judecată către Serviciul Fiscal de Stat (în continuare SFS), prin care a solicitat: anularea deciziei nr. 780/3475 din 14 decembrie 2023 emisă de Serviciul Fiscal de Stat, ca fiind emisă contrar normelor legale.

2. În motivarea acțiunii, reclamanta a indicat că, potrivit actului de control nr. 3-622589 din 31 octombrie 2023, compania SRL „Pronibur” a fost supusă unui control fiscal, în urma căruia organul de control nu a acceptat deducerea TVA aferent procurărilor efectuate de la ***** în perioada fiscală L/5/2023, invocând prevederile art. 102 alin. (18) din Codul fiscal. În justificarea acestei măsuri s-a menționat că ***** figurează în lista companiilor obligate să utilizeze sistemul „e-Factura”, conform art. 117 alin. (11) din Codul fiscal și Ordinului SFS nr. 73/2023.

3. La data de 14 decembrie 2023, de către SFS a fost emisă decizia nr. 780/3475 asupra cazului de încălcare a legislației.

4. Ulterior, la data de 12 ianuarie 2024, SRL „Pronibur” a depus contestație (cererea prealabilă) împotriva deciziei nr. 780/3475 din 14 decembrie 2023, care a foste respinsă ca neîntemeiată prin decizia nr. 754/21 din 8 februarie 2024.

5. A menționat că obligația de a emite factura fiscală prin intermediul sistemului „e-

Factura” revine contribuabilului care efectuează livrarea bunurilor sau serviciilor, astfel încât eventualele sancțiuni pot fi aplicate doar acestuia, și nu cumpărătorului.

6. Invocând art. 1 alin. (3) din Codul administrativ, reclamanta a menționat că, deși Codul fiscal nu stabilește un termen-limită pentru emiterea facturii fiscale, autoritatea fiscală, prin Ordinul SFS nr. 317/2020, a impus o astfel de limitare, contrar prevederilor legale, restrângând nejustificat dreptul cumpărătorului de a solicita furnizorului respectarea obligației legale de utilizare a sistemului „e-Factura”.

7. A specificat că, pentru a fi supus impozitului pe valoarea adăugată (TVA), este necesar să fie îndeplinite două condiții cumulative: condiția de subiect și condiția de obiect.

8. Totodată, a notat că prin prisma art. 9, pct. 9) din Legea nr. 209/2016 privind deșeurile, care stabilește că deșeu este orice substanță sau obiect pe care deținătorul îl aruncă sau are intenția ori obligația să îl arunce, reclamanta colectează în activitatea sa deșeuri de metale feroase și neferoase de la agenții economici, care le obțin ca deșeu în cadrul activității lor principale, inclusiv de la compania *****, al cărei domeniu de activitate este agricol.

9. Prin urmare, metalele feroase și neferoase comercializate în adresa reclamantului, inclusiv de compania *****, nu se încadrează în noțiunea redată la art. 93 pct. 1) și 2) din Codul Fiscal, nefiind rezultat al muncii sub formă de articole, mărfuri de larg consum și produse cu destinație tehnico-economică, clădiri, construcții și alte bunuri imobiliare și, în consecință, livrarea metalului uzat în calitate deșeu, nu se încadrează în noțiunea de obiect al impunerii cu TVA și nu trebuie supusă acestui impozit.

10. În drept partea reclamantul își întemeiază pretențiile făcând referire la pct. 26 - 27 din Ordinul SFS nr. 317 din 26.06.2020 privind aprobarea Regulamentului cu privire la sistemul informațional automatizat de creare și circulație a facturilor fiscale electronice „e-Factura”; art. art. 93,94, 95, 102, 108, 117 din Cod fiscal; art. art.17, 20, 162, 164, 165, 166, 172, 206, 211 -212, 214 din Cod administrativ.

Obiecțiile autorității publice pârâte:

11. La 8 mai 2024 reprezentantul autorității pârâte, din cadrul Serviciul Fiscal de Stat, a depus referință la cererea de chemare în judecată, prin care a solicitat respingerea acțiunii ca fiind neîntemeiată (f.d. 42-44).

12. În susținerea poziției, autoritatea pârâtă a indicat că în urma efectuării controlului de către Direcția generală control, a fost emisă Decizia asupra cazului de încălcare a legislației nr. 780/3475 din 14 decembrie 2023 prin care s-a decis încasarea la bugetul de stat a sumelor impozitelor și taxelor, calculate în rezultatul controlului fiscal compuse din: 358 320 lei - taxa pe valoare adăugată pentru perioada fiscală L/05/2023; încasarea la bugetul de stat a majorării de întârziere (penalitate) calculată în conformitate cu art. 228 alin. (1) și alin. (2) din Codul fiscal, în sumă de 45 875 lei, pentru ne plata la buget în termenele stabilite de legislație a taxei pe

valoare adăugată diminuată; aplicarea pentru încălcările legislației și încasarea la bugetul de stat a sumei de 500 lei în calitate de amendă conform prevederilor art. 260 alin. 1) din Codul fiscal, pentru nerespectarea modului de întocmire a Declarației privind TVA (forma TVA12) pentru perioada fiscală L/05/2023 și a sumei de 71664 lei în calitate de amendă conform art. 261 alin (4) din Codul fiscal, pentru diminuarea taxei pe valoare adăugată pentru perioada fiscală L/05/2023 (358 320 lei x 20%).

13. În continuare, autoritatea pârâtă a comunicat că în rezultatul controlului fiscal, prin metoda verificării tematice privind corectitudinea calculării și declarării TVA, pentru perioada 1 ianuarie 2023 - 30 iunie 2023, efectuat la SRL ''Pronibur" (act nr. 3-622589, prelungit pe blancheta 3-622590 din 31 octombrie 2023 și Decizia nr. 780/3475 din 14 decembrie 2023 asupra cazului de încălcare a legislației) s-a stabilit încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. d) și lit. e), art. 101 alin. (l) și art. 102 alin (18) din Codul fiscal prin deducerea neîntemeiată în perioada fiscală L/05/2023 a sumei TVA în mărime de 151 926 lei, în baza facturilor fiscale eliberate de *****, furnizor inclus în lista contribuabililor obligați să utilizeze facturi fiscale electronice (e-factura), conform ordinului Serviciului Fiscal de Stat nr. 73 din 20.03.2023 și majorarea neîntemeiată a sumei TVA spre deducere din perioada precedentă cu 206 394.

14. Astfel, a susținut autoritatea pârâtă, a fost stabilită diminuarea TVA aferentă bugetului pentru perioada fiscală L/05/2023 cu 358 320 lei, precum și, nerespectarea modului de întocmire a Declarației privind TVA pentru perioada fiscală L/05/2023.

15. Autoritatea pârâtă a menționat că modul de completare a declarației privind TVA este prevăzut prin Ordinul IFPS ''"Cu privire la aprobarea formularului Declarației privind TVA și a modului de completare a Declarației privind TVA", nr. 1164 din 25.10.2012 cu modificările și completările ulterioare, iar conform Ordinului Serviciului Fiscal de Stat nr. 73 din 20.03.2023" Cu privire la modificarea Ordinului SFS nr. 124 din 15.03.2019, cu modificările și completările ulterioare, *****, a fost inclusă în lista agenților economici obligați să utilizeze factura electronică, selectați conform Instrucțiunii privind modul de determinare și aprobare a listei contribuabililor obligați de a utiliza factura electronică, aprobată prin Ordinul SFS nr. 645 din 30.11 2018 cu modificările și completările ulterioare, conform anexei.

16. A reiterat că entitatea a dedus neîntemeiat în perioada fiscală L/05/2023, TVA în mărime de 151 926 lei în baza facturilor fiscale pe suport de hârtie, eliberate de ***** furnizor inclus în lista contribuabililor obligați să utilizeze facturi fiscale electronice.

17. Prin urmare, autoritatea a constatat că SRL „Pronibur" nu a avut dreptul la deducerea TVA aferent procurărilor efectuate de la *****, în lipsa facturii fiscale electronice.

18. Totodată, în cadrul controlului s-a stabilit majorarea neîntemeiată în Declarația privind TVA pentru perioada fiscală L/05/2023 a sumei TVA spre deducere din

perioada precedentă cu 206 394 lei, prin reflectarea acesteia în boxa 19 „Suma TVA spre deducere din perioada precedentă”, pe când conform Declarației privind TVA pentru perioada fiscală L/04/2023, prezentate de contribuabil, în boxa 21„TVA aferentă bugetului” este reflectată suma de 198 728 lei, iar în boxa 23 „Suma TVA spre deducere din perioada ulterioara” suma reflectată constituie 0 lei, astfel se consideră că entitatea nu a avut dreptul la deducerea TVA în sumă de 206 394 lei.

19. În ceea ce privește faptul, precum că Codul fiscal nu stabilește un termen limită de eliberare a facturii fiscale, iar Serviciul Fiscal de Stat, prin Ordinul nr. 317/2020, a exclus posibilitatea cumpărătorului de a solicita de la furnizorul de mărfuri onorarea obligației de a utiliza factura electronică” e-Factura”, autoritatea pârâtă a menționat că art. 117 alin. (1) din Codul fiscal stabilește că, prezentarea facturii fiscale se efectuează la momentul apariției obligației fiscale, stabilit prin art. 108, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 117 alin.fl[1]) din Codul fiscal.

20. Suplimentar, autoritatea pârâtă a notat că, prevederile art. 108 alin. (2) din Codul fiscal stabilesc că data calculării obligației fiscale privind TVA este data livrării, iar data livrării se consideră data predării mărfurilor, prestării serviciilor, cu excepția cazurilor stipulate la alin.(5)-(8). Totodată, prevederile art. 108 alin. (2) stipulează că, pentru mărfuri, data livrării se consideră data predării (transmiterii) mărfurilor cumpărătorului (beneficiarului) sau dacă mărfurile sînt transportate, data livrării se consideră data la care începe transportarea, cu excepția mărfurilor de export pentru care data livrării se consideră data scoaterii lor de pe teritoriul Republicii Moldova.

21. Prin urmare, autoritatea pârâtă a invocat că factura fiscală electronică (e-Factura), urma a fi eliberată cumpărătorului SRL ’’Pronibur”, la momentul apariției obligației fiscale, conform prevederilor legale menționate supra, respectiv, argumentul invocat de entitate este neîntemeiat și lipsit de temei legal.

Explicațiile participanților la proces:

22. **În ședința de judecată**, reprezentantul reclamantului, SRL „Pronibur” – Bejenaru Eugeniu, fiind înștiințat legal despre data, ora, locul examinării cauzei, nu s-a prezentat. Astfel, ținând cont de întrunirea rigorilor de citare legală, în temeiul art. 218 lit. d) din Codul administrativ s-a dispus examinarea cauzei în lipsa acestuia.

23. **În ședința de judecată**, reprezentantul autorității pârâte din cadrul Serviciul Fiscal de Stat – Tomșa Valeria, a solicitat respingerea acțiunii ca fiind neîntemeiată, pentru motivele de fapt și de drept invocate în referință.

Aprecierea instanței de judecată:

24. Audiind explicațiile participanților la proces, studiind înscrisurile anexate la materialele cauzei, precum și raportând circumstanțele de fapt și de drept invocate de părți la prevederile legale aplicabile, instanța de judecată apreciază cererea de chemare în judecată ca fiind admisibilă, însă urmează a fi respinsă în fond, din considerentele ce urmează:

Admisibilitatea acțiunii în contencios administrativ:

25. Conform prevederilor art. 189 alin. (1) şi (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 şi atunci când autoritatea publică nu a soluționat în termen legal o cerere.

26. Potrivit 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.

27. Conform art.11 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ actul administrativ individual defavorabil este actul care impune destinatarilor lor obligații, sancțiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care resping, în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat.

28. În condițiile cauzei deduse judecății, deciziei nr. 780/3475 din 14 decembrie 2023 emisă de Serviciul Fiscal de Stat, constituie în sine act administrativ individual defavorabil pentru reclamant, pasibil controlului judecătoresc în ordinea contenciosului administrativ.

29. În conformitate cu art. 191 alin.(1) din Codul administrativ, cu excepția cazurilor prevăzute la alin.(2) și (3), judecătoriile soluționează în fond toate acțiunile în contencios administrativ.

30. Așadar, în temeiul art.191 alin.(1) din Codul administrativ, controlul de legalitate a actelor emise de Serviciul Fiscal de Stat este de competența Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani) or aceste acte nu se regăsesc în excepțiile de la alin. (2) și (3) a art. 191 Cod administrativ. Astfel, acțiunea în contencios administrativ este înaintată de reclamant cu respectarea competenței jurisdicționale și teritoriale.

31. Cu referire la condiția de respectare a remediului extrajudiciar cu privire la anularea actului administrativ individual defavorabil până la înaintarea acțiunii în contenciosul administrativ, instanța de judecată reține următoarele:

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

33. Suportul probator al cauzei atestă că la 14 decembrie 2023, Serviciul Fiscal de Stat, în rezultatul controlului fiscal a emis decizia nr. 780 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Pronibur” (f.d. 14-14 verso).

34. Prin scrisoarea nr. 26-21/12-04-180085 din 15 decembrie 2023, Serviciul Fiscal de Stat a remis spre informare SRL „Pronibur”, decizia nr. 780 din 14 decembrie 2023 (f.d. 15).

35. Nefiind de acord cu decizia autorității, la 12 ianuarie 2024 partea reclamantă a depus o cerere prealabilă, prin care a solicitat anularea acestei decizii (f.d. 16-16 verso).

36. La 8 februarie 2024 Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr.754/21 pe marginea

contestației depuse, prin care a respins cererea reclamantului cu menținerea deciziei nr. 780/3475 din 14 decembrie 2023 (f.d. 17-18). Potrivit mențiunilor din acest act administrativ, rezultă că aceasta urmează a fi contestată în instanța de judecată în termen de 30 de zile de la comunicare.

37. În sensul enunțat, art. 209 alin. (1), lit. a) și (2) din Codul administrativ prevede că acțiunea în contestare și acțiunea în obligare se înaintează în decurs de 30 de zile, dacă legea nu prevede altfel. Acest termen începe să curgă de la: a) data comunicării sau notificării deciziei cu privire la cererea prealabilă sau data expirării termenului prevăzut de acest cod pentru soluționarea acesteia.

38. Așa cum rezultă din actele cauzei, acțiunea în contencios a fost înaintată la data 1 martie 2024, fapt care denotă respectarea termenului de înaintare a acțiunii de către reclamant.

39. Prin urmare, instanța de judecată a constatat că motive de inadmisibilitate în conformitate cu prevederile art. 207 alin. (2) din Codul administrativ în privința acțiunii de contencios administrativ înaintate, nu se regăsesc. Așadar, acțiunea este admisibilă și pe cale de consecință se va purcede la examinarea fondului acesteia.

Cu privire la temeinicia acțiunii în contenciosul administrativ:

40. În conformitate cu prevederile art. 20 alin. (1) 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 acțiune în contencios administrativ, cu privire la care decid instanțele de judecată competente pentru examinarea procedurii de contencios administrativ, conform acestui cod.

41. În corespundere cu art. 189 alin. (1) 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.

42. Potrivit art. 93 alin. (1) din Codul administrativ, fiecare participant probează faptele pe care își întemeiază pretenția.

43. Suportul probator al cauzei atestă că prin decizia nr. DICF-14904926 din 26 iulie 2023, Direcția generală control al SFS a dispus inițierea controlului fiscal privind corectitudinea calculării și declarării TVA pentru perioada 1 ianuarie 2023 - 30 iunie 2023, efectuat la SRL „Pronibur” (f.d. 20 din dosar administrativ).

44. Prin decizia nr. 780/3475 din 14 decembrie 2023, în conformitate cu prevederile art. 133 alin. (2) pct. 14) şi art. 241 din Codul fiscal, autoritatea publică Direcția generală control al SFS a dispus încasarea la bugetul de stat a sumelor impozitelor și taxelor, calculate în rezultatul controlului fiscal compuse din: 358 320 lei - taxa pe valoare adăugată pentru perioada fiscală L/05/2023; încasarea la bugetul de stat a majorării de întârziere (penalitate) calculată în conformitate cu art. 228 alin. (1) și alin. (2) din Codul fiscal, în sumă de 45 875 lei, pentru ne plata la buget în termenele stabilite de legislație a taxei pe valoare adăugată diminuată; aplicarea pentru încălcările legislației și încasarea la bugetul de stat a sumei de 500 lei în calitate de amendă conform prevederilor art. 260 alin. 1) din Codul fiscal, pentru nerespectarea modului de întocmire a Declarației privind TVA (forma TVA12)

pentru perioada fiscală L/05/2023 și a sumei de 71664 lei în calitate de amendă conform art. 261 alin (4) din Codul fiscal, pentru diminuarea taxei pe valoare adăugată pentru perioada fiscală L/05/2023 (358 320 lei x 20%).

45. Așadar, obiect al examinării prezentei cauze în instanța de contencios administrativ îl constituie anularea deciziei Serviciul Fiscal de Stat nr. 780/3475 din 14 decembrie 2023, prin care s-a dispus încasarea de la reclamant a impozitelor și taxelor calculate în urma controlului fiscal, precum și aplicarea sancțiunii pentru încălcarea legislației fiscale.

46. Mai întâi de toate, instanța de judecată reține că la baza statului de drept, consacrat de art. 1 alin. (3) din Constituție, stă principiul legalității. În domeniul administrativ, legalitatea, ca principiu de bază a statului de drept, presupune conformitatea actului administrativ cu normele superioare, care stabilesc condiții privind adoptarea sau emiterea lor cuprinse în actele legislative.

47. În măsura în care legalitatea vizează actele administrative emise de către autoritățile publice, exigența este ca acestea să acționeze în strictă conformitate cu actele legislative, în limita competenței și atribuțiilor care le-au fost conferite și cu respectarea procedurii reglementate de lege.

48. Astfel, instanța notează că legalitatea activității administrative se referă, deopotrivă, atât la aspectul *formal* – acționarea autorității publice în limitele competenței și atribuțiilor care le-au fost conferite și cu respectarea procedurii administrative reglementate de lege, cât și aspectul *material* – acționarea autorităților publice în strictă conformitate cu actele legislative de nivel superior.

49. În vederea exercitării atribuției de verificare a legalității actului administrativ contestat, instanța de judecată, în temeiul principiului cercetării stării de fapt din oficiu, urmează să supună verificării aspectele legalității formale și materiale ale actului administrativ individual defavorabil, iar în acest sens aplicabile speței sunt următoarele prevederi legale:

50. Așadar, verificând legalitatea actului administrativ contestat, instanța reține că aplicabile speței sunt următoarele prevederi legale:

51. În conformitate cu art. 129 pct. 2) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat este autoritate publică, împuternicită să administreze impozitele, taxele și alte plăți în interesul statului.

52. După cum rezultă din art. 131 alin. (1) din Codul fiscal, organe care exercită atribuții de administrare fiscală sunt: Serviciul Fiscal de Stat, organele vamale, serviciile de colectare a impozitelor și taxelor locale din cadrul primăriilor și alte organe abilitate, conform legislației.

53. Potrivit art. 132 din Codul fiscal, sarcina de bază a Serviciului Fiscal de Stat constă în asigurarea administrării fiscale, prin crearea de condiții contribuabililor pentru conformare la respectarea legislației, aplicarea uniformă a politicii şi reglementărilor în domeniul fiscal.

54. Iar potrivit art. 132^1 alin. (3) din Codul fiscal, în vederea realizării sarcinilor, Serviciul Fiscal de Stat dispune de autonomie administrativă şi decizională, cu respectarea prevederilor legislației în vigoare. Nicio autoritate națională sau

internațională nu admite ingerințe în activitatea Serviciului Fiscal de Stat.

55. În conformitate cu pct. 132[4] pct. 5) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat îndeplinește următoarele funcții: 5) controlul fiscal.

56. Totodată, potrivit art. 133 alin. (2) pct. 10) din Codul fiscal, în realizarea funcțiilor sale, Serviciul Fiscal de Stat are următoarele atribuții în domeniul administrării fiscale: 10) emite decizii asupra cazurilor de încălcare fiscală stabilite în urma aplicării metodelor și surselor indirecte de estimare a obligațiilor fiscale.

57. După cum s-a reținut anterior, legalitatea formală a actului administrativ individual reprezintă emiterea acestuia de către o autoritate competentă, în procedura prevăzută de lege și cu respectarea cerințelor de formă.

58. Prin prisma normelor de drept citate, în coraport cu circumstanțele de fapt expuse, se constată că actele administrative individuale defavorabile contestate au fost emise de autoritatea competentă în acest sens, în limita și în conformitate cu atribuțiile conferite de lege.

59. În continuare, se reiterează că legalitatea materială privește conformitatea conținutului actului cu normele juridice superioare, impunând condiția ca soluția adoptată să fie corectă în fond, proporțională, întemeiată pe lege și să nu contravină scopului acesteia.

60. În conformitate cu art. 8 alin. (2) lit. c), d), e) și f) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat: c) să tina contabilitatea conform formelor şi modului stabilit de legislație, să întocmească şi să prezinte Serviciului Fiscal de Stat şi serviciului de colectare a impozitelor şi taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență în conformitate cu cerințele legislației, să efectueze încasările bănești 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 bănești în numerar fără aplicarea echipamentelor de casă şi de control; d) să prezinte informații 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, ținând cont de prevederile art. 7 alin. (5), sumele calculate ale impozitelor şi taxelor, asigurând exactitatea şi veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate; f) în caz de control al respectării legislației fiscale, să prezinte, la prima cerere, persoanelor cu funcții de răspundere ale organelor cu atribuții de administrare fiscală documentele de evidență, dările de seamă fiscale şi alte documente şi informații privind desfășurarea activității de întreprinzător, calcularea şi achitarea la buget a impozitelor şi taxelor şi acordarea facilităților, să permită accesul, în cazul tinerii evidenței computerizate, la sistemul electronic de contabilitate.

61. Potrivit art. 94 lit. a) din Codul fiscal, subiecții impozabili sunt: a) persoanele juridice şi fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, nerezidenții care desfășoară activitate de întreprinzător în Republica Moldova prin intermediul reprezentanței permanente conform art. 5 pct. 15), care sunt înregistrați sau trebuie să fie înregistrați în calitate de plătitori de TVA.

62. După cum rezultă din art. 101 alin. (1) din Codul fiscal, subiecții impozabili stipulați la art. 94 lit. a), c), 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, inclusiv sumele TVA calculate pentru serviciile de import, și sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, serviciilor (inclusiv TVA la valorile materiale importate), precum și sumele TVA calculate pentru serviciile de import, folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător în perioada fiscală respectivă, ținându-se cont de dreptul de deducere conform art. 102.

63. Totodată, conform art. 83 alin. (4) din Codul fiscal, declarația cu privire la impozitul pe venit se completează în modul şi forma stabilite de Ministerul Finanțelor. Cu excepția cazurilor prevăzute la alin.(5)–(10), declarația cu privire la impozitul pe venit se prezintă Serviciului Fiscal de Stat nu mai târziu de: a) data de 25 a lunii a treia după finele perioadei fiscale de gestiune – în cazul persoanelor juridice, formelor organizatorice rezidenți cu statut de persoană fizică, potrivit legislației, reprezentanțelor permanente ale nerezidentului în Republica Moldova; b) data de 30 aprilie a anului următor anului fiscal de gestiune – în cazul persoanelor fizice (cetățeni ai Republicii Moldova, cetățeni străini şi apatrizi, inclusiv membri ai societăților şi acționari ai fondurilor de investiții).

64. Conform art. 187 alin. (5) din Codul fiscal, darea de seamă fiscală se consideră prezentată la data la care Serviciul Fiscal de Stat o primește, dacă este întocmită în modul stabilit de legislația fiscală şi dacă este perfectată în modul reglementat de Serviciul Fiscal de Stat.

65. Conform art. 115 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, fiecare subiect impozabil, specificat la art. 94 lit. a), c), e) şi/sau lit. f), este obligat să prezinte declarația privind TVA pentru fiecare perioadă fiscală. Declarația se întocmește pe un formular oficial, care este prezentat la Serviciul Fiscal de Stat nu mai târziu de data de 25 a lunii care urmează după încheierea perioadei fiscale. Fiecare subiect impozabil trebuie să verse la buget suma TVA, care urmează a fi achitată pentru fiecare perioadă fiscală, cel târziu la data stabilită pentru prezentarea declarației pe această perioadă, cu excepția achitării TVA în buget: a) pentru serviciile aferente importului de mărfuri, a cărei achitare se face la momentul importului mărfii; b) pentru serviciile importate, a căror achitare se face până la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost importat sau achitat serviciul, în funcție de ce a avut loc mai înainte; c) pentru procurările specificate la art.95 alin.(1) lit. e) şi/sau lit. f), achitarea TVA se efectuează nu mai târziu de data predării (transmiterii) mărfurilor cumpărătorului (beneficiarului), eliberării facturii fiscale sau la data la care se efectuează plata, parțial sau în întregime, în funcție de ce are loc mai înainte.

66. Așadar, din cadrul legal aplicabil rezultă că persoanele juridice care desfășoară activitatea de întreprinzător și sunt înregistrate ca plătitori de TVA au obligația de

a ține o evidență contabilă corectă, de a reflecta verific operațiunile economice în dările de seamă fiscale și de a determina și achita TVA pentru fiecare perioadă fiscală în condițiile stabilite de legislația fiscală. Exercitarea dreptului de deducere a TVA este permisă doar în măsura în care acesta este justificat prin documente întocmite conform cerințelor legale și reflectat corect în declarațiile fiscale.

67. Totodată, cadrul normativ impune ca declarațiile fiscale să fie completate și prezentate în forma și în termenul prevăzut de lege, iar sumele de TVA declarate spre deducere trebuie să corespundă realității fiscale a perioadei precedente și celei curente. Orice neconcordanță între datele declarate și evidențele contabile sau documentele justificative poate atrage recalcularea obligațiilor fiscale și aplicarea măsurilor de răspundere prevăzute de lege.

68. Așadar, din acțiunea în contencios administrativ înaintată de reclamantă rezultă că aceasta își fundamentează acțiunea pe trei argumente de bază.

69. În primul rând, reclamanta a susținut că obligația de emitere a facturii fiscale prin intermediul sistemului „e-Factura" revine exclusiv contribuabilului care efectuează livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, iar eventualele consecințe sancționatorii pentru neutilizarea acestui sistem pot fi aplicate doar acestuia, nu și cumpărătorului, În aceste condiții, refuzul dreptului de deducere a TVA în sarcina reclamantei, pentru fapta furnizorului de a nu emite factura fiscală electronică, este neîntemeiată.

70. Aici, instanța de judecată reține că după cum stabilesc prevederile art. 102 alin. (18) din Codul fiscal (*în vigoare în perioada fiscală supusă examinării*), în cazul procurării de pe teritoriul țării a valorilor materiale, serviciilor de la un furnizor inclus în lista contribuabililor obligați să utilizeze facturi fiscale electronice (e-factura), subiectul impozabil are dreptul la deducerea sumei TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, dacă dispune de factura fiscală electronică, eliberată de furnizor în modul stabilit de Serviciul Fiscal de Stat.

71. Totodată, potrivit art. 117 alin. (1^1) din Codul fiscal, subiectul impozabil inclus în lista privind utilizarea obligatorie a facturii fiscale electronice (e-factura), aprobată de Serviciul Fiscal de Stat, la efectuarea livrării impozabile pe teritoriul țării, este obligat să prezinte cumpărătorului (beneficiarului) pentru livrarea în cauză factura fiscală electronică, eliberată în modul stabilit de Serviciul Fiscal de Stat.

72. După cum rezultă din Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 73 din 20 martie 2023 „Cu privire la modificarea Ordinului Serviciului Fiscal de Stat nr. 124 din 15 martie 2019, cu modificările și completările ulterioare, ***** a fost inclusă în lista agenților economici obligați să utilizeze factura electronică, selectați conform Instrucțiunii privind modul de determinare și aprobare a listei contribuabililor obligați de a utiliza factura electronică, aprobată prin Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 645 din 30 noiembrie 2018, cu modificările și completările ulterioare, conform anexei (f.d. 78-80 – dosar administrativ).

73. Așadar, contrar celor expuse de reclamantă, cadrul normativ aplicabil în perioada fiscală supusă examinării condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA, în cazul procurărilor efectuate de la furnizori incluși în lista contribuabililor

obligați să utilizeze factura fiscală electronică, de deținerea de către cumpărător a facturii fiscale electronice, eliberată în modul stabilit de autoritatea fiscală. Prin urmare, lipsa acestui document atrage imposibilitatea exercitării dreptului de deducere, independent de motivul pentru care factura electronică nu a fost emisă.

74. Totodată, instanța constată că, deși obligația de a emite factura fiscală electronică revine furnizorului, efectul juridic al neîndeplinirii acestei obligații se răsfrânge asupra cumpărătorului sub aspectul exercitării dreptului de deducere a TVA, întrucât legislația fiscală leagă în mod expres existența acestui drept de deținerea facturii fiscale.

75. În asemenea circumstanțe, instanța de judecată constată că autoritatea fiscală a refuzat în mod întemeiat dreptul reclamantei de a deduce TVA aferent procurărilor efectuate de la ***** , în perioada fiscală examinată, întrucât deducerea a fost operată în lipsa facturii fiscale electronice obligatorii.

76. Astfel, susținerea reclamantei potrivit căreia refuzul deducerii TVA ar reprezenta o sancționare indirectă a cumpărătorului pentru fapta furnizorului nu poate fi reținută, întrucât nu este vorba despre aplicarea unei sancțiuni, ci despre neîndeplinirea unei condiții legale imperative pentru exercitarea dreptului de deducere.

77. Totodată, instanța reține că, din examinarea declarațiilor privind TVA depuse de reclamantă pentru perioadele fiscale L/04/2023 și L/05/2023, rezultă că în luna aprilie 2023 aceasta nu a înregistrat o sumă TVA deductibilă ce putea fi raportată în perioada fiscală următoare, întrucât, potrivit propriei declarații, a fost reflectată TVA aferentă bugetului, iar suma TVA spre deducere din perioada ulterioară a fost indicată ca fiind „0”. În aceste condiții, completarea în declarația pentru L/05/2023 a sumei de 206.394 lei la rubrica „TVA spre deducere din perioada precedentă” nu are suport faptic, constatându-se, astfel, că autoritatea fiscală a reținut în mod nejustificat caracterul neîntemeiat al acestei deduceri, fără a încălca dreptul reclamantei la deducerea TVA, întrucât un asemenea drept nu a luat naștere în perioada fiscală anterioară.

78. În continuare, reclamanta invocă faptul că legislația fiscală nu instituie un termen limită pentru emiterea facturii fiscale, iar autoritatea fiscală, prin acte normative subordonate, a restrâns nejustificat această posibilitate, excluzând dreptul cumpărătorului de a solicita furnizorului respectarea obligației legale de utilizare a sistemului „e-Factura”, cu încălcarea principiului legalității.

79. În acest sens, se reține că potrivit art. 117 alin. (1) din Codul fiscal, subiectul impozabil care efectuează o livrare impozabilă pe teritoriul țării este obligat să prezinte cumpărătorului (beneficiarului) factura fiscală pe livrarea în cauză. Prezentarea facturii fiscale se efectuează la momentul apariției obligației fiscale, stabilit prin art.108, cu excepția cazurilor prevăzute de prezentul cod. Pentru livrările impozitate conform art.104 lit. a), eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie.

80. Tot aici, se notează că prin prisma art. 108 alin. (1)-(2) din Codul fiscal, data calculării obligației fiscale privind T.V.A. este data livrării. Data livrării se

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

81. Prin prisma normelor expuse, instanța reține că obligația de emitere a facturii fiscale este corelată direct cu momentul apariției obligației fiscale privind TVA, aceasta intervenind, de regulă, la data livrării bunurilor sau prestării serviciilor. Factura fiscală nu constituie un act autonom, ci un document care reflectă o operațiune impozabilă deja realizată.

82. Deși Codul fiscal nu stabilește un termen calendaristic distinct pentru emiterea facturii fiscale, aceasta determină în mod expres momentul la care factura trebuie eliberată, respectiv la data apariției obligației fiscale. Prin urmare, lipsa unui termen-limită formulat explicit nu eschivează cu posibilitatea emiterii facturii la un momente ulterior, nedeterminat sau discreționar.

83. În acest context, instanța notează că reglementările subsecvente emise de autoritatea fiscală – Ordinul nr. 317/2020, nu instituie obligații noi și nu restrâng drepturi conferite de Codul fiscal, ci stabilesc reguli procedurale și tehnice privind modul de emitere a facturii fiscale prin sistemul „e-Factura”, în vederea asigurării corelării acesteia cu data efectivă a livrării bunurilor sau prestării serviciilor. Limitarea posibilității de indicare a datei eliberării facturii fiscale la ziua curentă sau la un termen de cel mult 10 zile calendaristice nu afectează dreptul material la emiterea facturii sau la deducerea TVA, ci reprezintă o măsură de organizare și funcționare a sistemului informațional, menită să asigure disciplina fiscală și trasabilitatea operațiunilor impozabile.

84. În ceea ce privește ultimul argument, reclamanta susține că livrările de metale feroase și neferoase efectuate în adresa sa nu întrunesc condițiile obiectului impunerii cu TVA, întrucât aceste bunuri au caracter de deșeuri în sensul legislației speciale. În opinia sa, TVA este aplicabil doar în cazul livrării bunurilor care constituie rezultat al muncii sub forma articolelor, mărfurilor sau produselor cu destinație tehnico-economică, iar metalul uzat, colectat ca deșeu de la agenți economici a căror activitate principală nu constă în producerea sau comercializarea metalelor, nu se încadrează în această noțiune.

85. Aici, instanța reține că potrivit art. 93 pct. 1)-3) din Codul fiscal, *taxa pe valoare adăugată* reprezintă impozit de stat care reprezintă o formă de colectare la buget a unei părţi a valorii mărfurilor livrate, serviciilor prestate care sunt supuse impozitării pe teritoriul Republicii Moldova, precum şi a unei părți din valoarea mărfurilor, serviciilor impozabile importate în Republica Moldova; *marfă, valori materiale* reprezintă rezultatul muncii sub formă de articole, mărfuri de larg consum şi produse cu destinație tehnico-economică, clădiri, construcții şi alte bunuri imobiliare; *livrarea de mărfuri* reprezintă transmitere a dreptului de proprietate asupra mărfurilor prin comercializarea lor, schimb, transmitere

gratuită, transmitere cu plată parțială, împrumutul bunurilor fungibile, cu excepția mijloacelor bănești, achitarea salariului în expresie naturală, prin alte plăți în expresie naturală, prin comercializarea mărfurilor gajate în numele debitorului gajist, prin transmiterea mărfurilor în baza contractului de leasing financiar; transmitere a mărfurilor de către comitent comisionarului, de către comisionar cumpărătorului, de către furnizor comisionarului şi de către comisionar comitentului în cadrul realizării contractului de comision.

86. Așadar, definiția TVA are în vedere impozitarea livrării bunurilor și serviciilor cu valoare economică, fără a condiționa aplicarea impozitului de natura strictă a bunului ca „rezultat al muncii" sau de proveniența acestuia din activitatea principală a furnizorului. Noțiunea de „rezultat al muncii" are un caracter general și nu exclude bunurile uzate sau scoase din uz care continuă să fie valorificate economic. În acest sens, livrarea de mărfuri este determinată de transmiterea dreptului de proprietate, indiferent de starea fizică a bunului, iar materialele feroase și neferoase uzate constituie bunuri corporale susceptibile de comercializare.

87. Calificarea metalelor uzate drept deșeuri în temeiul legislației de mediu nu influențează regimul fiscal aplicabil, întrucât acestea nu instituie scutiri sau excluderi de la TVA, or, având în vedere art. 103 din Codul fiscal, această categorie de bunuri nu se regăsește prin scutirile expres și limitativ prevăzute de lege.

88. Instanța reține că regimul scutirilor de TVA este unul de strictă interpretare, iar aplicarea lor este posibilă doar în cazurile enumerate expres de legiuitor, fără posibilitatea extinderii prin analogie sau interpretare extensivă.

89. Aici, în mod relevant pentru speță, instanța scoate în evidență că art. 103 alin. (9^4) din Codul fiscal prevede scutirea de TVA doar pentru deșeurile și reziduurile de hârtie, carton, cauciuc, plastic și sticlă, cu condiția utilizării lor nemijlocite în activitatea de întreprinzător. Deșeurile metalice nu sunt incluse în această listă, ceea ce denotă voința expresă a legiuitorului de a le exclude de la regimul de scutire.

90. În consecință, livrarea metalelor feroase și neferoase uzate rămâne supusă regimului general de impozitare cu TVA, iar argumentul reclamantei privind inexistența obiectului impunerii este contrazic de cardul legal aplicabil.

91. În virtutea sarcinii probațiunii puse pe seama reclamantei SRL „Pronibur" în corespundere cu art. 93 din Codul administrativ și 267 din Codul fiscal, acesta a eșuat să demonteze poziția Serviciului Fiscal de Stat exprimată în actele de control fiscal și deciziile de încălcare a legislației fiscale fundamentate pe înscrisuri/documente ce compun dosarul administrativ. Or, raționamentele organului fiscal au ca bază prevederi legale și înscrisuri probatorii concludente și plauzibile, pe când afirmațiile reclamantului poartă o conotație declarativă.

92. Actul administrativ contestat este întemeiat pe probe obiective – documente contabile, extrase din sistemul „e-Factura", date din evidențele contabile ale reclamantului – și respectă cerințele de formă și fond impuse de legislația fiscală.

93. Coroborând normele legal citate cu circumstanțele speței, instanța deduce, că activitatea administrativă efectuată de către Serviciul Fiscal de Stat este una legală și întemeiată. Or, autoritatea publică la soluționarea speței a cercetat complet și multi-aspectual circumstanțele și în limita competenței, a emis act administrativ, prin care și-a realizat scopul său legal.

94. Subsecvent instanța atestă că, în cadrul examinării prezentei cauze, reclamanta SRL „Pronibur" a depus o cerere prin care a solicitat sesizarea Curții Constituționale cu privire la excepția de neconstituționalitate a art. 102 alin. (18) din Codul fiscal, invocând pretinsa neconcordanță a acestei norme cu prevederile Constituției Republicii Moldova. Prin încheierea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, din 10 septembrie 2024, cererea respectivă a fost admisă spre examinare, fiind transmisă Curții Constituționale spre soluționare. Cu toate acestea, prin Decizia Curții Constituționale din 21 ianuarie 2025, sesizarea a fost declarată inadmisibilă, instanța constituțională reținând că dispozițiile art. 102 alin. (18) din Codul fiscal sunt clare, previzibile și nu contravin principiilor constituționale invocate, iar argumentele prezentate de autorul excepției nu au demonstrat existența unei probleme de constituționalitate. Prin urmare, având în vedere caracterul definitiv și general obligatoriu al deciziilor Curții Constituționale, în conformitate cu art. 140 alin. (2) din Constituția Republicii Moldova și art. 28 din Legea cu privire la Curtea Constituțională, instanța de contencios administrativ nu poate reexamina și nici ignora considerentele acestei decizii. În consecință, excepția de neconstituționalitate invocată de reclamant nu produce niciun efect asupra soluționării prezentei cauze, iar prevederile art. 102 alin. (18) din Codul fiscal rămân aplicabile în întregime.

95. În circumstanțele de fapt și de drept expuse, instanța de judecată constată că reclamanta SRL „Pronibur" a eșuat în probarea celor invocate în susținerea pretențiilor sale înaintate în acțiunea de contencios administrativ.

96. În consecință, se atestă legalitatea actului administrativ individual emis, or, de către autoritatea pârâtă a fost respectată procedura de emitere, actul a fost emis în conformitate cu competențele și normele materiale, în conformitate cu legislația în vigoare, iar asupra oportunității actului administrativ instanța de contencios nu se va expune, deoarece aceasta ar constitui o subrogare în competențele autorității publice.

97. Instanța de judecată concluzionează asupra faptului că activitatea administrativă efectuată de autoritatea publică pârâtă este una legală și întemeiată, fiind efectuată în conformitate cu prevederile legislației și, dat fiind faptul că instanța nu a constatat admiterea de încălcări la emiterea actului administrativ contestat, legalitatea acestuia nefiind pusă la îndoială și nefiind combătută prin probe pertinente și concludente de către reclamantă, instanța constată că nu sunt îndeplinite condițiile de adoptare a unei hotărâri prevăzute la lit. a)-b) alin. (1) al art. 224 din Codul administrativ.

98. Astfel, prin prisma circumstanțelor de fapt și de drept constatate, instanța de judecată concluzionează că acțiunea în contencios administrativ înaintată de SRL

„Pronibur” către Serviciul Fiscal de Stat cu privire la anularea actului administrativ individual defavorabil - Decizia nr. 780/3475 din 14 decembrie 2023 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Pronibur”, emisă de Serviciul Fiscal de Stat, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

99. Potrivit art. 224 alin. (1) lit. f) din Codul administrativ, examinând acțiunea în contencios administrativ în fond, instanța de judecată adoptă una dintre următoarele hotărâri: respinge acțiunea ca fiind neîntemeiată, dacă nu sunt îndeplinite condițiile de adoptare a unei hotărâri prevăzute la lit. a)–e).

100. În conformitate cu prevederile art. 224 alin.(1) lit. f) din Codul administrativ, instanța de judecată,

H O T Ă R Ă Ş T E :

Acțiunea înaintată de SRL „Pronibur” către Serviciul Fiscal de Stat cu privire la anularea actului administrativ individual defavorabil - Decizia nr. 780/3475 din 14 decembrie 2023 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Pronibur”, emisă de Serviciul Fiscal de Stat, se respinge ca neîntemeiată.

Hotărârea poate fi atacată cu apel la Curtea de Apel Centru, în termen de 30 zile de la data pronunțării dispozitivului hotărârii, prin intermediul Judecătoriei Chişinău (sediul Rîșcani).

Președintele ședinței,
Judecător **Marcel POPESCU**