Dosar nr. 3-1926/2025

H O T Ă R Î R E
Î N N U M E L E L E G I I
Dispozitivul hotărârii pronunţat public la 01 iulie 2026 în mun. Chişinău
Hotărârea integrală întocmită la 07 septembrie 2026

Judecătoria Chişinău (sediul Rîşcani)
Instanţa compusă din:
Preşedintele şedinţei, judecătorul Gheorghe MÎŢU
Grefier Olga SUŞCHEVICI

Cu participarea:
Reprezentanților reclamantului S.R.L. ”Free Fluid – avocatul *****
Reprezentantului pîrîtului Serviciul Fiscal de Stat – *****

Examinînd în ședința de judecată publică cauza de contencios administrativ la cererea de chemare în judecată depusă de S.R.L. ”Free Fluid către Serviciul Fiscal de Stat privind contestarea actelor administrative individuale defavorabile,

A C O N S T A T A T:

Argumentele și solicitările reclamantului.

La data de 30 iulie 2025, Societatea cu Răspundere Limitată ”Free Fluid” a depus acțiune în contencios administrativ către Serviciul Fiscal de Stat, prin care a solicitat anularea:

1. Deciziei nr. 773/1609 din 07.05.2025, emisă de către Direcția Generală Control a Serviciului Fiscal de Stat al Ministerului Finanțelor RM;

2. Deciziei nr. 773/1639 din 07.05.2025, emisă de către Direcția Generală Control a Serviciului Fiscal de Stat al Ministerului Finanțelor RM;

3. Deciziei nr. 754/135 din 26.06.2025, emisă de către Serviciul Fiscal de Stat al Ministerului Finanțelor RM (f.d. 4-27).

În motivarea acțiunii, reclamanta a invocat faptul că, în cadrul controlului fiscal privind operațiunile economico-financiare derulate cu S.R.L. „Agrobiz”, a prezentat organului fiscal facturi fiscale, avize de însoțire a mărfii, acte contabile, acte de verificare a decontărilor și alte documente care, în opinia sa, confirmă realitatea procurării porumbului, depozitării, prelucrării acestuia și utilizării materiei prime în procesul de producere a alcoolului, inclusiv comercializarea ulterioară a produsului finit.

Potrivit reclamantei, în pofida documentelor prezentate, organul fiscal a apreciat că operațiunile economice nu ar fi fost confirmate, întemeindu-și concluziile în principal pe constatările efectuate în privința S.R.L. „Agro Biz”, fără a demonstra inexistența operațiunilor economice dintre cele două societăți. Reclamanta a susținut că au fost ignorate nejustificat documentele contabile și fiscale valabile și neanulate, precum și actele care confirmau prelucrarea și utilizarea ulterioară a materiei prime.

De asemenea, reclamanta a invocat încălcarea prevederilor art. 239, 231, 234 și 248 din Codul fiscal, susținând că organul fiscal nu a demonstrat existența unei încălcări fiscale proprii,

ci s-a limitat la constatările efectuate în privința contragentului S.R.L. „Agro Biz”. Totodată, aceasta a invocat prevederile art. 31 și art. 118 din Codul administrativ, susținând că actele contestate nu ar fi fost motivate suficient în fapt și în drept și că autoritatea fiscală nu ar fi oferit o apreciere corespunzătoare probelor și argumentelor prezentate de contribuabil.

Reclamanta a mai invocat existența Deciziei SFS nr. 22/773/T/452 din 15.03.2022, prin care anterior ar fi fost constatată existența operațiunilor economice și a materiei prime aferente, susținând că această decizie, nefiind anulată, trebuia avută în vedere la efectuarea controlului repetat. În acest context, a invocat și prevederile art. 234 alin. (5) din Codul fiscal referitoare la absolvirea de aplicarea amenzilor și penalităților în cazul controlului fiscal repetat.

În concluzie, reclamanta a susținut că nu a fost demonstrată existența unei încălcări a legislației fiscale din partea sa și că procedura de examinare urma să fie finalizată în temeiul art. 240 lit. a) din Codul fiscal, prin constatarea inexistenței încălcării legislației.

În consecință, S.R.L. „Free Fluid” a solicitat admiterea acțiunii și anularea integrală a Deciziei nr. 773/1609 din 07.05.2025, a Deciziei nr. 773/1639 din 07.05.2025 și a Deciziei SFS nr. 754/135 din 26.06.2025.

În drept, reclamanta și-a întemeiat acțiunea pe prevederile art. 189 și art. 224 din Codul administrativ, precum și pe dispozițiile art. 231 alin. (2), art. 234, art. 239, art. 240 lit. a) și art. 248 din Codul fiscal.

Obiecțiile autorității publice pîrîte.

La data de 11 septembrie 2025, autoritatea publică pârâtă, Serviciul Fiscal de Stat, a depus referință, prin care a solicitat respingerea acțiunii înaintate de SRL „Free Fluid” ca neîntemeiată (f.d. 31-41).

În susținerea poziției sale, a indicat că, în anul 2022, în privința reclamantei a fost efectuat un control fiscal privind corectitudinea calculării și achitării TVA, în rezultatul căruia a fost acceptată spre restituire TVA în sumă de 1 895 871 lei. Ulterior, în cadrul unui control fiscal repetat, efectuat pentru perioadele fiscale L/11/2021–L/01/2022, au fost constatate suplimentar încălcări privind deducerea TVA în sumă de 194 250 lei aferentă procurărilor de la SRL „Agro Biz”, precum și alte încălcări ale legislației fiscale și contabile.

În cadrul controlului efectuat la SRL „Agro Biz” s-a constatat lipsa capacităților reale ale acestei entități de a livra producția agricolă indicată în facturile fiscale, inclusiv lipsa terenurilor agricole, a angajaților, a intrărilor de produse agricole și a serviciilor de transport. În aceste condiții, SFS a apreciat că operațiunile economice dintre SRL „Agro Biz” și SRL „Free Fluid” nu reflectau fapte economice reale, iar documentarea acestora prin facturi fiscale nu era suficientă pentru confirmarea caracterului efectiv al tranzacțiilor.

În consecință, prin Decizia nr. 773/1639 din 07.05.2025, reclamantei i-au fost calculate suplimentar obligații fiscale în sumă de 275 082 lei, dintre care 192 543 lei cu titlu de TVA și 82 539 lei majorare de întârziere. Totodată, prin Decizia nr. 773/1609 din 07.05.2025, suma pierderilor fiscale declarate pentru anul 2021 a fost diminuată cu 2 428 129 lei, aferentă cheltuielilor pentru procurarea producției agricole de la SRL „Agro Biz”.

SFS a menționat că, deși reclamanta a invocat existența facturilor fiscale și a documentelor contabile care ar confirma realitatea operațiunilor economice, acestea nu sunt suficiente, în opinia autorității, pentru confirmarea faptelor economice, în condițiile în care verificările efectuate la furnizor au relevat lipsa capacității acestuia de a efectua livrările respective.

Autoritatea publică pârâtă a invocat prevederile art. 8 alin. (2) lit. c) și d), art. 24 alin. (1), art. 83 alin. (4), art. 93, art. 95 alin. (1) lit. a), art. 101 alin. (1) și (2), art. 102 alin. (1) și (15), art.

134 alin. (1) pct. 6), art. 214 alin. (6), art. 223, art. 228 alin. (10), art. 248 și alte dispoziții relevante din Codul fiscal, precum și prevederile Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017 și ale Regulamentului privind restituirea TVA, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93/2013.

Referitor la critica privind lipsa motivării actelor contestate, SFS a susținut că Deciziile nr. 773/1609 și nr. 773/1639 din 07.05.2025 conțin atât motivarea în fapt, cât și motivarea în drept, fiind indicate circumstanțele constatate în cadrul controalelor, probele examinate și normele legale aplicate. În acest sens, autoritatea a invocat art. 118 și art. 120 din Codul administrativ, precum și art. 248 din Codul fiscal.

De asemenea, pârâtul a susținut legalitatea efectuării controlului fiscal repetat, invocând existența unor dubii privind autenticitatea raporturilor economice dintre SRL „Free Fluid" și SRL „Agro Biz" și competența SFS de a verifica autenticitatea datelor prezentate de contribuabil. În acest context, a făcut trimitere inclusiv la jurisprudența Curții Supreme de Justiție și la Decizia de inadmisibilitate nr. 116 din 21.08.2025 a Curții Constituționale.

Prin urmare, SFS a concluzionat că actele administrative contestate au fost emise cu respectarea competenței și a procedurii legale, fiind motivate în fapt și în drept, iar argumentele reclamantei nu constituie temeiuri pentru anularea acestora.

În temeiul art. 224 alin. (1) lit. f) din Codul administrativ, autoritatea publică pârâtă a solicitat respingerea acțiunii depuse de SRL „Free Fluid" privind anularea Deciziilor nr. 773/1609 și nr. 773/1639 din 07.05.2025 și a Deciziei nr. 754/135 din 26.06.2025, ca neîntemeiată.

Poziția participanților la proces expusă în ședința de judecată.

În ședința de judecată, reprezentantul reclamantei S.R.L. „Free Fluid" - avocatul *****, împuternicit prin mandatul seria/nr. MA 2502306 din 21.05.2026, a susținut integral cererea de chemare în judecată și a solicitat admiterea acesteia în sensul formulat.

În ședința de judecată reprezentantul pârâtului Serviciul Fiscal de Stat - *****, împuternicită prin procura nr. 94 din 31.03.2026, a solicitat respingerea acțiunii ca neîntemeiată, susținând argumentele de fapt și de drept expuse în referință.

Verificarea întrunirii condițiilor de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ.

În privința admisibilității acțiunii în contencios administrativ, instanța de judecată relevă următoarele.

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

Potrivit art. 207 alin. (1) Cod administrativ, instanța verifică din oficiu dacă sunt întrunite condițiile pentru admisibilitatea unei acțiuni în contenciosul administrativ. Dacă este inadmisibilă, acțiunea în contencios administrativ se declară ca atare prin încheiere judecătorească susceptibilă de recurs.

Conform art. 207, alin. (2) Cod administrativ, acțiunea în contencios administrativ se declară inadmisibilă în special când:

a) există o hotărâre judecătorească definitivă cu privire la un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept;

b) există o încheiere judecătorească prin care s-a dispus încetarea procesului în legătură cu faptul că reclamantul a renunțat la acțiune sau și-a retras acțiunea într-un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept sau că între părți s-a încheiat o tranzacție de împăcare;

c) la aceeași sau la altă instanță de judecată se examinează o acțiune între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept;

d) acțiunea a fost depusă după expirarea termenului prevăzut la art. 209;

e) reclamantul nu poate revendica încălcarea, prin activitatea administrativă, a unui drept în sensul art. 17;

f) nu sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 208;

g) acțiunea a fost depusă de o persoană fără împuterniciri în acest sens;

h) cererea de chemare în judecată nu corespunde cerințelor prevăzute la art. 211 alin. (1) și (2) și art. 212 alin. (1) și reclamantul nu a înlăturat neajunsurile în termenul stabilit de instanța de judecată.

Lista temeiurilor de inadmisibilitate a acțiunii în contenciosul administrativ prevăzută de art. 207, alin. (2) din Codul administrativ nu este una exhaustivă, ci enunțiativă, fapt care poate fi dedus din interpretarea literală a cuvintelor ”în special cînd” din cuprinsul acestui text de lege.

Prin urmare, prin raportare la prevederile art. 207, alin. (1) Cod administrativ, instanța verifică din oficiu dacă sînt întrunite condițiile pentru admisibilitatea unei acțiuni în contenciosul administrativ sau a unor capete de cerere din cuprinsul acțiunii în contencios administrativ, nefiind legată exclusiv de temeiurile de inadmisinbilitate menționate la art. 207, alin. (2) din Codul administrativ.

Dispozițiile legale citate mai sus enunță temeiurile de bază de admisibilitate a acțiunii în contencios administrative, după cum urmează:

a) prezența unui act administrativ individual defavorabil (dispoziție, decizie sau altă măsură oficială) întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, comunicat destinatarului;

b) competența jurisdicțională materială și teritorială a instanței de judecată pentru examinarea acțiunii în contenciosul administrativ;

c) respectarea cerințelor de formă și conținut a acțiunii în contencios administrativ;

d) respectarea procedurii prealabile;

e) respectarea termenului de înaintare a acțiunii;

f) prezența unui drept vătămat căruia i s-a adus atingere prin activitate administrativă.

Respectiv, instanța de judecată va analiza fiecare temei de admisibilitate a acțiunii în contencios administrative în baza criteriilor enunțate.

Având în vedere necesitatea verificării întrunirii condițiilor de admisibilitate, instanța urmează să stabilească, cu prioritate, tipul acțiunii cu care a fost sesizată.

Din materialele dosarului rezultă că, în temeiul Deciziilor privind inițierea controlului fiscal nr. 175062/1 și nr. 175064/1 din 25.03.2025, la S.R.L. „FREE FLUID”, cod fiscal 16600031444, a fost efectuat un control fiscal la fața locului, prin metoda verificării tematice, având ca obiect verificarea corectitudinii determinării și declarării impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător aferent perioadei fiscale A/2021, precum și, în mod repetat, verificarea obligațiilor privind taxa pe valoarea adăugată aferente perioadei 01/2021–01/2022, în partea ce ține de relațiile economico-financiare derulate cu S.R.L. „AGRO-BIZ” (f.d. 22, vol. I; f.d. 13, vol. II al dosarului administrativ).

Rezultatele controlului fiscal au fost consemnate în Actul de control nr. 5-741973 din 14.04.2025, precum și în Actul de control fiscal nr. 5-741977 prelungit pe blancheta nr. 5-741978 din 15.04.2025 (f.d. 26–30, vol. I; f.d. 78–82, vol. II al dosarului administrativ).

În baza rezultatelor controlului, a fost emisă Decizia nr. 773/1639 din 07.05.2025 asupra cazului de încălcare a legislației. Prin aceasta, în sarcina contribuabilului au fost stabilite

obligații fiscale suplimentare spre plată la buget în sumă totală de 275 082 lei, dintre care 192 543 lei cu titlu de taxă pe valoarea adăugată și 82 539 lei cu titlu de majorare de întârziere (f.d. 83–88, vol. I al dosarului administrativ).

Totodată, prin Decizia nr. 773/1609 din 07.05.2025 asupra cazului de încălcare a legislației, a fost diminuată suma pierderilor fiscale declarate pentru perioada fiscală A/2021 cu 2 428 129 lei, acestea urmând, potrivit constatărilor controlului fiscal, să constituie suma de 1 094 818 lei (f.d. 135–137, vol. II al dosarului administrativ).

Nefiind de acord cu constatările și soluțiile adoptate de organul fiscal, la data de 10.06.2025 contribuabilul a depus o contestație, înregistrată la Serviciul Fiscal de Stat cu nr. de intrare 38857-CR, împotriva Deciziilor nr. 773/1639 și nr. 773/1609 din 07.05.2025, contestând constatările privind încălcările legislației fiscale reținute în actele administrative respective (f.d. 139–142, vol. II; f.d. 89–93, vol. I al dosarului administrativ).

Prin Decizia nr. 754/135 din 26.06.2025, Serviciul Fiscal de Stat a respins contestația depusă de S.R.L. „FREE FLUID”, menținând în vigoare Deciziile nr. 773/1609 și nr. 773/1639 din 07.05.2025. Potrivit mențiunii înscrise pe act, acesta a fost remis contribuabilului prin poștă (f.d. 97–99, vol. I; f.d. 146–148, vol. II al dosarului administrativ).

Decizia nr. 754/135 din 26.06.2025, expediată reclamantei prin scrisoare recomandată, a fost recepționată de către aceasta la data de 16.07.2025, fapt confirmat prin avizul poștal anexat la materialele dosarului administrativ (f.d. 114, vol. I).

În dezacord cu soluția adoptată de organul fiscal în procedura administrativă prealabilă, S.R.L. „FREE FLUID” s-a adresat instanței de judecată la data de 30.07.2025, solicitând anularea Deciziilor nr. 773/1639 și nr. 773/1609 din 07.05.2025, precum și, implicit, înlăturarea consecințelor juridice rezultate din acestea (f.d. 4–27).

Astfel, pornind de la circumstanțele nominalizate și solicitările invocate, instanța constată că acțiunea înaintată de către reclamantă reprezintă o acțiune în contestare în conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) lit. a) Codul administrativ, deoarece elementul central al obiectului acțiunii în contestare rezidă în faptul că reclamantul urmărește pe cale judiciară scopul de a anula actul administrativ individual defavorabil.

a) În ceea ce privește prima condiție de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ, care presupune existența unui act administrativ individual defavorabil (dispoziție, decizie sau altă măsură oficială) întreprins de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public și comunicat destinatarului, instanța de judecată relevă că Deciziile nr. 773/1609 și nr. 773/1639 din 07.05.2025, emise de Serviciul Fiscal de Stat în urma controlului fiscal efectuat la S.R.L. „FREE FLUID”, precum și Decizia nr. 754/135 din 26.06.2025, emisă în soluționarea contestației contribuabilului, întrunesc trăsăturile unui act administrativ individual, în sensul art. 10 și 11 din Codul administrativ, fiind emise de o autoritate publică în vederea reglementării unei situații individuale în domeniul dreptului public și producând efecte juridice directe asupra reclamantei.

Caracterul defavorabil al actelor contestate rezultă din faptul că, prin Decizia nr. 773/1639 din 07.05.2025, în sarcina reclamantei au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sumă totală de 275 082 lei, iar prin Decizia nr. 773/1609 din 07.05.2025 a fost diminuată suma pierderilor fiscale aferente perioadei A/2021 cu 2 428 129 lei. Prin Decizia nr. 754/135 din 26.06.2025, organul fiscal a respins contestația reclamantei și a menținut actele administrative fiscale contestate.

Totodată, reclamanta pretinde vătămarea drepturilor și intereselor sale legitime, invocând, în esență, afectarea situației sale patrimoniale prin stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare și diminuarea pierderilor fiscale.

Prin urmare, actele contestate reprezintă acte administrative individuale defavorabile, susceptibile de a fi contestate în contencios administrativ, fiind astfel întrunită prima condiție de admisibilitate a acțiunii.

b) Referitor la cea de-a doua condiție de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ, care vizează competența jurisdicțională materială și teritorială a instanței de judecată pentru examinarea acțiunii în contenciosul administrativ, se apreciază că la caz, competența pentru examinarea prezentei acțiuni, în conformitate cu prevederile art.191 alin. (1) și art.196 alin. (1) Cod administrativ revine Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani), astfel, cererea de chemare în judecată fiind depusă cu respectarea dispozițiilor legale menționate.

c) Referitor la cea de-a treia condiție de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ, care vizează respectarea cerințelor de formă și conținut a acțiunii în contencios administrativ, instanța de judecată relevă că cererea de chemare în judecată înaintată de reclamant corespunde în totalitate exigențelor privind forma și conținutul, iar careva inadvertențe în acest sens nu au fost constatate și nici invocate de către pîrît.

d) Referitor la cea de-a patra și a cincea condiție de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ, care vizează respectarea procedurii prealabile și a termenului de înaintare a acțiunii, instanța de judecată reține următoarele.

Potrivit art. 208 alin. (1) și (3) Cod administrativ, în cazurile prevăzute de lege, până la înaintarea acțiunii în contencios administrativ, se va respecta procedura prealabilă. Dacă procedura prealabilă nu este prevăzută de lege, acțiunea în obligare se admite numai în cazul în care reclamantul a depus anterior la autoritatea publică competentă o cerere de emitere a actului administrativ individual.

Conform art. 209 alin. (1) Cod administrativ, acțiunea în contestare şi 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 prezentul cod pentru soluționarea acesteia.

Referitor 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 că în conformitate cu articolul 267 alin.(1) din Codul fiscal, decizia organului fiscal sau acțiunea funcționarului fiscal poate fi contestată numai de persoana vizată în decizie sau împotriva căreia a fost întreprinsă acțiunea ori de reprezentantul ei, în modul stabilit de prezentul cod.

În conformitate cu art. 267^1 alin. (1) și art.267^2 alin. (1)-(2) Codul fiscal, contestația împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acțiunii funcționarului fiscal poate fi depusă în decursul a 30 de zile de la data comunicării sau notificării privind decizia sau întreprinderea acțiunii contestate. Contestaţia împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acţiunii funcţionarului fiscal se depune la Serviciul Fiscal de Stat şi se examinează de către acesta. În cazul unui dezacord cu decizia pe care Serviciul Fiscal de Stat a emis-o pe marginea contestaţiei, contribuabilul este în drept să se adreseze în instanţa de judecată competentă.

Actele dosarului și circumstanțele cauzei confirmă faptul că reclamanta a respectat atât procedura prealabilă obligatorie, cât și termenul legal pentru sesizarea instanței de contencios administrativ.

Astfel, în temeiul Deciziilor privind inițierea controlului fiscal nr. 175062/1 și nr. 175064/1 din 25.03.2025, la S.R.L. „FREE FLUID” a fost efectuat un control fiscal la fața locului, prin metoda verificării tematice (f.d. 21–22, 11–13 din dosarul administrativ).

În urma finalizării controlului, au fost întocmite Actele de control nr. 5-741973 din 14.04.2025, comunicat contribuabilului la aceeași dată, precum și nr. 5-741977 și nr. 5-741978 din 15.04.2025, acestea fiind expediate contribuabilului prin poșta electronică (f.d. 23, 77 din dosarul administrativ).

Ulterior, la 07.05.2025, au fost emise Deciziile nr. 773/1639 și nr. 773/1609 asupra cazului de încălcare a legislației, care au fost comunicate contribuabilului la 08.05.2025, prin expediere la adresele electronice indicate în materialele dosarului (f.d. 132–137, 88–88 din dosarul administrativ).

Nefiind de acord cu actele administrative emise, la 10.06.2025 contribuabilul a depus contestație, înregistrată la Serviciul Fiscal de Stat cu nr. 38857-CR, împotriva Deciziilor nr. 773/1639 și nr. 773/1609 din 07.05.2025 (f.d. 89–93, 138–142 din dosarul administrativ).

Prin Decizia nr. 754/135 din 26.06.2025, contestația S.R.L. „FREE FLUID” a fost respinsă, cu menținerea Deciziilor nr. 773/1609 și nr. 773/1639 din 07.05.2025 (f.d. 110–111, 146–148 din dosarul administrativ). Decizia a fost expediată reclamantei prin scrisoare recomandată și recepționată de aceasta la data de 16.07.2025, fapt confirmat prin avizul poștal anexat la dosar (f.d. 114 din dosarul administrativ).

Întrucât reclamanta nu a fost de acord cu soluția adoptată în cadrul procedurii prealabile, la data de 30.07.2025 aceasta a sesizat instanța de contencios administrativ cu prezenta acțiune.

În aceste circumstanțe, instanța constată că reclamanta a respectat procedura prealabilă obligatorie și a sesizat instanța în termenul prevăzut de art. 209 din Codul administrativ.

e) Referitor la cea de-a șasea condiție de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ, care vizează revendicarea de către reclamant a unui drept vătămat propriu căruia i s-a adus atingere prin activitate administrativă, instanța de judecată reține următoarele.

Admisibilitatea acțiunii în contencios administrativ este condiționată *inter alia* de revendicarea de către reclamant a încălcării unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice.

Din prevederile art. 53, alin. (1) din Constituție, rezultă că persoana *vătămată într-un drept al său* (s.i.) de o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluţionarea în termenul legal a unei cereri, este îndreptăţită să obţină recunoaşterea dreptului pretins, anularea actului şi repararea pagubei.

Din prevederile art. 20 din Codul administrativ rezultă: 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 prezentului cod.

Din prevederile art. 207, alin. (2), lit. e) Cod administrativ, rezultă că acțiunea în contencios administrativ se declară inadmisibilă în special cînd: reclamantul nu poate revendica încălcarea, prin activitatea administrativă, a unui drept în sensul art. 17.

Conform art. 39 din Codul administrativ, controlul judecătoresc al activității 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 nesoluționarea în termenul legal a unei cereri se poate adresa instanței de judecată competente.

În art. 17 se dă noțiunea dreptului vătămat, în sens material, iar noțiunea „revendică încălcarea” din dispozițiile normelor art. 189 și art. 207 alin. (1) lit. e) Cod administrativ, relevă un aspect procesual și se referă la dreptul reclamantului de a înainta acțiunea în contencios administrativ.

Prin urmare, reclamantul are dreptul de a sesiza instanța ori de câte ori, dintr-o analiză sumară a circumstanțelor – inclusiv a conținutului cererii, a actelor administrative contestate și a documentelor din dosar – reiese o posibilă atingere adusă unui drept subiectiv. Această probabilitate este prezumată atunci când persoana este destinatarul unui act administrativ individual cu caracter defavorabil sau are calitatea de terț afectat.

Așadar, noțiunea de „revendicare a încălcării” nu se confundă cu cea de „vătămare a dreptului”: prima fundamentează dreptul procesual de a acționa în instanță, iar a doua trebuie dovedită în cadrul fondului cauzei. Stabilirea vătămării este, așadar, o chestiune de fond și nu o condiție preliminară pentru accesul la justiție, în acord cu prevederile art. 6 din CEDO, art. 20 din Constituția Republicii Moldova și art. 39 din Codul administrativ.

S.R.L. „FREE FLUID” revendică, prin prezenta acțiune, apărarea pe calea controlului judecătoresc a unui drept în sensul art. 17 din Codul administrativ. Or, în speță, reclamanta își exercită dreptul de a solicita verificarea legalității actelor administrative individuale defavorabile emise de autoritatea fiscală, invocând vătămarea drepturilor și intereselor sale legitime prin stabilirea unor obligații fiscale suplimentare și a unor majorări de întârziere pe care le consideră neîntemeiate.

Astfel, se constată că acțiunea în contencios administrativ a fost depusă la instanța competentă material și teritorial, cu respectarea termenului legal. Cererea de chemare în judecată îndeplinește toate condițiile de formă și conținut, nefiind constatate sau invocate neregularități de către pârât. De asemenea, reclamanta a ales corect tipul acțiunii în realizare, conform art. 206 din Codul administrativ, pentru a-și revendica drepturile. Prin urmare, nu există motive de inadmisibilitate în sensul art. 207 alin. (2) din Codul administrativ.

Temeinicia acţiunii.

Examinînd acţiunea depusă, audiind explicaţiile participanţilor la proces şi analizînd probele administrate, în contextul corelării acestora şi în raport cu prevederile legale aplicabile, instanţa de judecată, ajunge la concluzia că acţiunea formulată este întemeiată şi pasibilă de a fi admisă, din următoarele motive.

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 prezentului cod.

Conform 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.

În conformitate cu prevederile art. 219, alin. (1) Cod administrativ, instanţa 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.

Din prevederile art. 224, alin. (1) Cod administrativ rezultă că examinînd acțiunea în contencios administrativ în fond, instanța de judecată adoptă una dintre următoarele hotărîri:

a) în baza unei acțiuni în contestare, anulează în tot sau în parte actul administrativ individual, precum și o eventuală decizie de soluționare a cererii prealabile, dacă acestea sînt ilegale și prin ele reclamantul este vătămat în drepturile sale;

b) în baza unei acțiuni în obligare, anulează în tot sau în parte actul administrativ individual de respingere a solicitării sau o eventuală decizie adoptată în procedura prealabilă și obligă autoritatea publică să emită un act administrativ individual, dacă revendicarea pretenției reclamantului de emitere a actului este întemeiată;

c) în baza unei acțiuni în realizare, obligă la acțiune, tolerare sau inacțiune, dacă o astfel de pretenție a reclamantului este întemeiată;

d) în baza unei acțiuni în constatare, constată existența sau inexistența unui raport juridic ori nulitatea unui act administrativ individual sau a unui contract administrativ, dacă raportul juridic există sau, respectiv, nu există ori actul administrativ individual sau contractul administrativ este nul;

e) în baza unei acțiuni de control normativ, anulează în tot sau în parte actul administrativ normativ, dacă acesta este ilegal, sau constată nulitatea acestuia, dacă acesta este nul;

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

În cadrul examinării prezentei cauze, instanța de judecată a constatat că „FREE FLUID” S.R.L., cu sediul în mun. Chișinău, bd. Moscova nr. 21, a fost înregistrată la data de 07.10.2016, IDNO 1016600031444, având în calitate de administrator pe Bosîi Sergiu, iar în calitate de asociați și beneficiari efectivi pe Tureac Alexandru și Ciorbă Sergiu. Potrivit Extrasului din Registrul de stat al persoanelor juridice, principalele genuri de activitate ale societății includ fabricarea și comercializarea produselor chimice, importul și comercializarea produselor alcoolice, fabricarea articolelor de ambalaj, activități de ambalare, precum și distilarea, rafinarea și mixarea băuturilor alcoolice, fabricarea vinurilor și a altor băuturi obținute prin fermentare, precum și comerțul cu ridicata al băuturilor (f.d. 11).

Din materialele dosarului rezultă că, anterior controlului contestat în prezenta cauză, S.F.S. a efectuat la „FREE FLUID” S.R.L. un control fiscal prin metoda verificării tematice privind corectitudinea calculării și plenitudinea achitării TVA, cu determinarea sumei TVA spre restituire din buget aferente livrărilor de mărfuri la export, scutite de TVA cu drept de deducere, pentru perioadele fiscale L/04/2021–L/01/2022. Rezultatele acestui control au fost consemnate în Actul de control nr. 5-721420 din 04.03.2022 (f.d. 1-5, vol. I dosar administrativ)

În cadrul controlului menționat s-a constatat, între altele, reflectarea incorectă în Declarația privind TVA pentru perioada fiscală L/12/2021 a valorii livrărilor scutite de TVA cu drept de deducere, prin majorarea acesteia cu 58 lei, încălcare care nu a generat obligații fiscale suplimentare față de buget.

Prin Decizia nr. 22/773/T/452 din 15.03.2022 cu privire la restituirea sumelor TVA din buget, contribuabilului i-a fost acceptată spre restituire TVA în sumă totală de 1 895 871 lei pentru perioadele fiscale L/04/2021–L/01/2022, inclusiv suma de 1 733 951 lei aferentă perioadelor L/11/2021–L/01/2022 (f.d. 6-7, vol. I dosar administrativ)

Ulterior, în urma acțiunilor de control efectuate la S.R.L. „AGRO BIZ”, prin Actul de control nr. 5-719187 din 18.11.2022, organul fiscal a constatat că aceasta nu dispunea de resursele necesare pentru efectuarea livrărilor de producție agricolă documentate către „FREE FLUID” S.R.L., fiind stabilite, între altele, lipsa intrărilor de produse agricole, lipsa terenurilor agricole, lipsa angajaților și lipsa serviciilor de transportare a producției agricole. În consecință,

organul fiscal a apreciat că tranzacțiile documentate prin facturile fiscale emise către „FREE FLUID” S.R.L. nu corespundeau unor fapte economice reale.

La data de 26.02.2025, „FREE FLUID” S.R.L. a fost înștiințată cu privire la inițierea unui control fiscal la fața locului, prin metoda verificării tematice, privind corectitudinea calculării și plenitudinea transferării la buget a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător aferent perioadei fiscale A/2021, precum și a unui control fiscal repetat privind TVA aferent perioadei L/11/2021–L/01/2022, în partea ce ține de relațiile economico-financiare cu S.R.L. „AGRO BIZ” (f.d. 14–15 vol. I; f.d. 6–7 din dosarul administrativ).

În temeiul Deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 175062/1 din 25.03.2025, a fost efectuat controlul fiscal privind impozitul pe venit pentru perioada fiscală A/2021, rezultatele căruia au fost consemnate în Actul de control nr. 5-741973 din 14.04.2025 (f.d. 11–13, 77–82, vol. II al dosarului administrativ).

Prin Actul de control menționat s-a constatat că „FREE FLUID” S.R.L. a dedus în Declarația cu privire la impozitul pe venit (Forma VEN12) pentru perioada fiscală A/2021 cheltuieli în sumă de 2 428 129 lei, aferente costului producției agricole procurate, potrivit documentelor primare, de la S.R.L. „AGRO BIZ”. Potrivit constatărilor organului fiscal, aceste procurări nu au fost confirmate ca fapte economice reale, întrucât furnizorul nu dispunea de posibilitatea efectivă de a efectua livrările respective.

În consecință, organul fiscal a constatat încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c), art. 24 alin. (1) și art. 83 alin. (4) din Codul fiscal, precum și a prevederilor Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017 și a Ordinului Ministerului Finanțelor nr. 153 din 22.12.2017. Încălcarea constatată a determinat majorarea neîntemeiată a pierderilor fiscale pentru perioada A/2021 cu suma de 2 428 129 lei, pierderile fiscale urmând să constituie, potrivit datelor controlului, suma de 1 094 818 lei.

La data de 23.04.2025, contribuabilul a depus dezacordul nr. 1/23-04, înregistrat la Serviciul Fiscal de Stat cu nr. 19104-CR, prin care a contestat constatările din Actul de control nr. 5-741973 din 14.04.2025. Contribuabilul a susținut, în esență, că porumbul procurat de la S.R.L. „AGRO BIZ” a fost efectiv utilizat în procesul tehnologic de producere a alcoolului etilic, fapt confirmat prin rapoartele lunare privind utilizarea materiei prime, precum și prin documentele contabile și comerciale prezentate organului fiscal, inclusiv contracte, facturi fiscale, avize de însoțire a mărfurilor și documente privind transmiterea materiei prime spre păstrare și prelucrare (f.d. 84–129, vol. II al dosarului administrativ).

Prin Decizia nr. 773/1609 din 07.05.2025 asupra cazului de încălcare a legislației, constatările controlului au fost menținute, fiind dispusă micșorarea pierderilor fiscale aferente perioadei A/2021 cu suma de 2 428 129 lei, acestea constituind, potrivit datelor controlului, 1 094 818 lei (f.d. 132–137, vol. II al dosarului administrativ).

Totodată, în temeiul Deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-175064/1 din 25.03.2025, a fost efectuat un control fiscal repetat la fața locului, prin metoda verificării tematice, privind corectitudinea calculării, declarării și plenitudinea transferării la buget a TVA, cu determinarea sumei TVA spre restituire din buget pentru perioadele fiscale L/11/2021–L/01/2022, aferentă livrărilor scutite de TVA cu drept de deducere (f.d. 19–22, vol. I al dosarului administrativ).

Rezultatele controlului fiscal repetat au fost consemnate în Actul de control nr. 5-741977, prelungit pe blancheta nr. 5-741978 din 15.04.2025 (f.d. 23–30, vol. I al dosarului administrativ). În cadrul acestuia au fost confirmate constatările controlului precedent și, suplimentar, s-a stabilit că „FREE FLUID” S.R.L. a reflectat neîntemeiat la deducere TVA în sumă totală de 194 250 lei,

aferentă procurărilor documentate de la S.R.L. „AGRO BIZ” prin facturile fiscale AAN 1397014 din 17.11.2021, AAN 1397017 din 22.11.2021, AAN 1397021 din 29.11.2021, AAN 1397028 din 06.12.2021 și AAN 1397030 din 09.12.2021.

Potrivit constatărilor organului fiscal, tranzacțiile respective nu au fost confirmate prin producerea efectivă a faptelor economice, întrucât S.R.L. „AGRO BIZ” nu dispunea de produse agricole, terenuri agricole, salariați sau servicii de transport necesare pentru efectuarea livrărilor documentate. În aceste condiții, organul fiscal a concluzionat că tranzacțiile documentate între cele două societăți nu reflectau operațiuni economice reale.

În rezultatul controlului fiscal repetat s-a stabilit, în consecință, că suma TVA determinată spre restituire pentru perioadele fiscale L/11/2021–L/01/2022 constituia 1 541 408 lei, ceea ce reprezenta o sumă cu 192 543 lei mai mică decât suma de 1 733 951 lei acceptată anterior spre restituire prin Decizia nr. 22/773/T/452 din 15.03.2022. Astfel, organul fiscal a constatat restituirea în plus a TVA în sumă de 192 543 lei, precum și majorarea TVA spre deducere în perioada ulterioară cu 1 707 lei.

La data de 23.04.2025, „FREE FLUID” S.R.L. a depus dezacordul nr. 1/23-04 și asupra Actului de control nr. 5-741977, prelungit pe blancheta nr. 5-741978 din 15.04.2025, reiterând argumentele privind realitatea procurării și utilizării porumbului în procesul de producere a alcoolului etilic și invocând documentele contabile și primare prezentate organului fiscal (f.d. 31–77, vol. I al dosarului administrativ).

În baza rezultatelor celor două controale fiscale, prin Decizia nr. 773/1639 din 07.05.2025 asupra cazului de încălcare a legislației, Serviciul Fiscal de Stat a stabilit suplimentar spre plată la buget obligații fiscale în sumă totală de 275 082 lei, dintre care 192 543 lei cu titlu de TVA și 82 539 lei cu titlu de majorare de întârziere. Totodată, prin Decizia nr. 773/1609 din 07.05.2025, a fost micșorată suma pierderilor fiscale aferente perioadei A/2021 cu 2 428 129 lei.

Nefiind de acord cu deciziile menționate, „FREE FLUID” S.R.L. a formulat contestație, solicitând anularea acestora. În esență, reclamanta a susținut că a prezentat organului fiscal documente contabile și primare care confirmă existența și utilizarea producției agricole procurate de la S.R.L. „AGRO BIZ”, inclusiv rapoarte privind utilizarea materiei prime, documente privind transmiterea porumbului spre păstrare și prelucrare, precum și documente ce atestă producerea și exportul ulterior al alcoolului etilic. Reclamanta a mai invocat faptul că facturile fiscale respective erau valabile, înregistrate și neanulate și că organul fiscal și-ar fi întemeiat constatările exclusiv pe rezultatele controalelor efectuate la furnizorul S.R.L. „AGRO BIZ”, fără a demonstra în mod nemijlocit caracterul fictiv al tranzacțiilor efectuate de reclamantă.

Totodată, reclamanta a invocat neîndeplinirea de către organul fiscal a obligației de clarificare completă și obiectivă a circumstanțelor cauzei, precum și faptul că Decizia nr. 22/773/T/452 din 15.03.2022 privind restituirea TVA nu fusese anulată și, prin urmare, nu putea constitui temei pentru recalcularea obligațiilor fiscale.

Din materialele dosarului rezultă că, la examinarea contestației, contribuabilul a fost invitat prin citația nr. 26-24-14/157 din 18.06.2025 să participe la examinarea acesteia la data de 26.06.2025, citația fiind remisă la adresele electronice ale societății (f.d. 108–109, vol. I al dosarului administrativ).

Prin Decizia nr. 754/135 din 26.06.2025, Serviciul Fiscal de Stat a respins contestația și a menținut Deciziile nr. 773/1609 și nr. 773/1639 din 07.05.2025 (f.d. 146–148, vol. II; f.d. 110–111, vol. I al dosarului administrativ).

În motivarea soluției, organul fiscal a reținut că, în urma examinării materialelor controalelor fiscale, nu s-a confirmat existența de facto a producției agricole pretins livrate de

S.R.L. „AGRO BIZ” către „FREE FLUID” S.R.L. S-a avut în vedere, în special, lipsa intrărilor de producție agricolă la furnizor, lipsa terenurilor agricole, lipsa angajaților și lipsa serviciilor de transportare a producției agricole. Prin urmare, organul fiscal a concluzionat că documentarea tranzacțiilor prin facturi fiscale nu este suficientă, în circumstanțele constatate, pentru confirmarea producerii faptelor economice și a caracterului real al livrărilor.

De asemenea, Serviciul Fiscal de Stat a apreciat că documentele prezentate de reclamantă nu infirmă constatările efectuate în cadrul controalelor fiscale și că funcționarii fiscali au acționat în limitele competențelor prevăzute de lege, inclusiv prin verificarea autenticității datelor din documentele de evidență și din declarațiile fiscale ale contribuabilului.

În consecință, prin Decizia nr. 754/135 din 26.06.2025, organul fiscal a menținut actele administrative fiscale contestate, apreciind că acestea au fost emise cu respectarea legislației în vigoare. Decizia a fost comunicată contribuabilului prin scrisoare recomandată.

Instanța de judecată relevă că la baza statului de drept, consacrat de art. 1 alin. (3) din Constituţie, stă *principiul legalităţii* **și** *supremației dreptului*.

Legalitatea, ca principiu de bază al statului de drept, presupune conformitatea normelor juridice cuprinse în diverse acte normative cu normele juridice superioare ca forță juridică, iar toate acestea, cu normele constituționale (art. 7 din Constituție), precum și cu tratatele internaționale la care Republica Moldova este parte (art. 4, alin. (2) și art. 8 din Constituție).

În domeniul dreptului administrativ, legalitatea, ca principiu de bază al statului de drept, presupune conformitatea actului administrativ cu normele superioare, care stabilesc condiţii privind adoptarea sau emiterea lor cuprinse în actele legislative. Importanţa principiului legalităţii presupune ca legea să fie respectată, această exigenţă existând nu doar pentru indivizi, dar în mod egal şi pentru autorităţile publice și private.

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

Art. 21 din Codul administrativ, intitulat ”Legalitatea” consacră principiul legalității ca fiind un principiu comun atît procedurii administrative, cît și procedurii contenciosului administrativ, statuînd că:

(1) Autoritățile publice și instanțele de judecată competente trebuie să acționeze în conformitate cu legea și alte acte normative.

(2) Exercitarea atribuțiilor legale nu poate fi contrară scopului pentru care acestea au fost reglementate.

(3) Autoritățile publice și instanțele de judecată competente nu pot dispune limitarea exercitării drepturilor și a libertăților persoanelor decît în cazurile și în condițiile expres stabilite de lege.

Instanța de judecată relevă că principiul legalității poate fi analizat în două sensuri:

- *formal*, și
- *material*.

Legalitatea activității administrative se referă deopotrivă atît la *aspectul formal* (acționarea autorităților publice în limitele competenței și atribuţiilor care le-au fost conferite și cu respectarea procedurii administrative reglementate de lege), cît și *aspectul material* (acționarea autorităților publice în strictă conformitate cu actele legislative de nivel superior).

Prin urmare, instanța de judecată va analiza în partea motivantă a prezentei hotărîri dacă autoritatea publică pîrîtă a respectat atît aspectul formal, cît și material al principiului legalității în activitatea administrativă pe care a desfășurat-o în raport cu reclamantul.

I. Referitor la respectarea de către autoritatea publică pîrîtă a aspectului *formal* a principiului legalității, instanța de judecată relevă că legalitatea formală sau procedurală asigură desfășurarea unei proceduri administrative echitabile pentru cetățeni, iar Codul administrativ reglementează anumite garanții procedurale care au menirea de a garanta dreptul la o bună administrare prin desfășurarea unei proceduri administrative echitabile de către autoritățile publice.

Implicit, desfășurarea unei proceduri administrative de către autoritățile publice cu desconsiderarea garanțiilor procedurale reglementate de Codul administrativ în Cartea a doua, are ca efect nu doar încălcarea drepturilor procedurale ale participanților la procedura administrativă, ci afactează însăși substanța dreptului subiecților de drept la o procedură administrativă echitabilă, aceasta devenind una inechitabilă.

Din prevederile art. 11, alin. (1) și (2) Cod administrativ rezultă că 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.

(2) 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.

În speță, se reține că destinatarul Deciziilor nr. 773/1609 și nr. 773/1639 din 07.05.2025, precum și al Deciziei nr. 754/135 din 26.06.2025, emisă în procedura prealabilă, este exclusiv S.R.L. „FREE FLUID”.

Actele administrative menționate au caracter defavorabil, în sensul art. 11 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, întrucât produc consecințe juridice negative pentru reclamantă, prin stabilirea unor obligații fiscale suplimentare, inclusiv a TVA spre plată și a majorărilor de întârziere, precum și prin diminuarea pierderilor fiscale aferente perioadei A/2021.

Totodată, instanța constată că efectele juridice ale actelor contestate se produc exclusiv în raport cu S.R.L. „FREE FLUID”, acestea nefiind îndreptate și neproducând consecințe juridice directe asupra drepturilor sau intereselor legitime ale unor terțe persoane.

Prin urmare, S.R.L. „FREE FLUID” are calitatea de destinatar al actelor administrative contestate, iar caracterul lor defavorabil este determinat de consecințele fiscale negative produse nemijlocit în patrimoniul reclamantei.

Din prevederile art. 44, alin. (1) Cod administrativ rezultă că sînt participanți la procedura administrativă: autoritatea publică, orice persoană fizică și juridică care a solicitat inițierea procedurii sau în privința căreia procedura a fost inițiată, precum și orice altă persoană atrasă de autoritatea publică în procedura administrativă.

Totodată, art. 44, alin. (3) Cod administrativ stabilește în mod imperativ faptul că autoritatea publică este obligată să atragă în procedura administrativă, din oficiu sau la cerere, persoanele ale căror drepturi pot fi afectate prin procedura administrativă. Dacă are cunoștință despre astfel de persoane, autoritatea publică le informează despre inițierea sau desfășurarea procedurii administrative.

În speță, se reține că procedura administrativă fiscală a fost inițiată și desfășurată în privința S.R.L. „FREE FLUID”, actele administrative contestate fiind emise exclusiv în privința acesteia. S.R.L. „AGRO BIZ” a avut calitatea de partener comercial al reclamantei, iar relațiile economico-financiare dintre cele două entități au fost verificate de organul fiscal și au stat la baza constatărilor reținute în actele de control.

Totodată, simpla utilizare de către autoritatea fiscală a rezultatelor controlului efectuat la S.R.L. „AGRO BIZ” nu determină, prin ea însăși, existența unui drept al acesteia care ar putea fi afectat direct prin soluționarea prezentului litigiu.

Prin urmare, instanța constată că S.R.L. „AGRO BIZ” nu avea calitatea de terț a cărui atragere în proces era obligatorie în sensul art. 205 alin. (2) din Codul administrativ, întrucât hotărârea ce urmează a fi pronunțată nu va interveni direct în drepturile sau obligațiile acesteia.

De altfel, din materialele dosarului administrativ nu rezultă existența unor terțe persoane ale căror drepturi sau interese legitime ar fi fost susceptibile de a fi afectate direct prin procedura administrativă sau prin actele administrative contestate.

Din prevederile art. 70, alin. (1) și (2) Cod administrativ rezultă:

(1) Dacă inițiază o procedură administrativă din oficiu, autoritatea publică informează în scris participanții despre aceasta în decursul unui termen rezonabil.

(2) Dacă inițiază o procedură administrativă la cerere și la procedură participă și alte persoane, autoritatea publică îi informează în scris, în decursul unui termen rezonabil, despre procedura inițiată.

În prezenta cauză, procedura administrativă a fost inițiată din oficiu de către Serviciul Fiscal de Stat, în temeiul deciziilor nr. 175062/1 și nr. DICF-175064/1 din 25.03.2025, în vederea efectuării controlului fiscal la S.R.L. „FREE FLUID”. Controlul a vizat corectitudinea calculării și plenitudinea achitării impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioada fiscală A/2021, precum și, în cadrul controlului fiscal repetat, corectitudinea calculării și plenitudinea achitării TVA pentru perioadele fiscale L/11/2021–L/01/2022, în partea relațiilor economico-financiare cu S.R.L. „AGRO BIZ”.

Din materialele dosarului administrativ rezultă că reclamanta a fost informată despre inițierea controlului, a fost înștiințată cu privire la rezultatele acestuia și a avut posibilitatea de a prezenta explicații și înscrisuri. Astfel, la 23.04.2025, aceasta a depus dezacorduri asupra actelor de control, prin care și-a expus poziția și a prezentat argumente cu privire la realitatea tranzacțiilor verificate. Ulterior, actele administrative emise de Serviciul Fiscal de Stat i-au fost comunicate prin poșta electronică, iar Decizia nr. 754/135 din 26.06.2025 i-a fost expediată prin scrisoare recomandată.

În aceste circumstanțe, se constată că reclamantei i-a fost asigurată posibilitatea efectivă de a participa la procedura administrativă, de a prezenta explicații și probe și de a-și exercita dreptul la apărare, nefiind constatate deficiențe de natură să afecteze legalitatea procedurii administrative sub aspectul informării și participării contribuabilului.

Din prevederile art. 94, alin. (1) și (2) Cod administrativ, rezultă:

(1) Înainte de emiterea unui act administrativ individual defavorabil pentru un participant sau înainte de respingerea unui act administrativ individual favorabil, participantul are dreptul să fie audiat în legătură cu faptele și circumstanțele relevante pentru actul ce urmează a fi emis.

(2) Audierea poate fi făcută verbal sau în scris.

În speță, instanța constată că autoritatea fiscală a asigurat reclamantei posibilitatea efectivă de a participa la procedura administrativă și de a-și exercita dreptul la apărare. Astfel, administratorul S.R.L. „FREE FLUID”, Sergiu Bosîi, și reprezentantul societății, Maxim

Țurcanu, au fost citați și au participat la examinarea materialelor controlului. Totodată, contribuabilul a prezentat dezacordurile asupra actelor de control și înscrisurile pe care le-a considerat relevante, acestea fiind examinate de autoritatea fiscală.

Prin urmare, materialele dosarului confirmă că reclamantei i-a fost oferită posibilitatea reală de a-și expune poziția, de a prezenta explicații și probe cu privire la circumstanțele relevante pentru emiterea actelor contestate.

În aceste condiții, instanța constată că autoritatea pârâtă a respectat prevederile art. 94 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, asigurând contribuabilului posibilitatea reală de a fi audiat și de a-și expune punctul de vedere asupra circumstanțelor relevante care au stat la baza emiterii actelor administrative contestate.

În aceste condiții, instanța reține că procedura administrativă a fost desfășurată cu respectarea etapelor prevăzute de lege, iar garanțiile procedurale ale reclamantei au fost, în esență, asigurate.

În acest sens, instanța de judecată a constatat că autoritatea publică pârâtă a respectat aspectele formale ale principiului legalității în cadrul activității administrative desfășurate.

II. Referitor la respectarea de către autoritatea publică pîrîtă a aspectului *material* a principiului legalității, instanța de judecată relevă că pentru a stabili dacă actele contestate de către reclamantă sunt legale și întemeiate, instanța de judecată le va raporta la prevederile relevante ale legislației.

Conform art. 220, alin. (1) Cod administrativ, obținerea probelor în procedura contenciosului administrativ are loc conform art. 87-93, iar potrivit art.221 alin.(1) al aceluiași act normativ, autoritățile publice sunt obligate să prezinte instanței de judecată, concomitent cu referința, dosarele administrative. La solicitarea instanței de judecată, autoritățile publice sunt obligate să prezinte suplimentar și alte documente pe care le dețin, inclusiv cele electronice, și să acorde informații.

Art. 93 Cod administrativ stabileşte sarcina probaţiunii, fiecare participant probează faptele pe care își întemeiază pretenţia. Prin derogare de la prevederile alin. (1), *fiecare participant probează faptele atribuite exclusiv sferei sale*. Reglementări suplimentare sau derogatorii sunt admisibile doar în baza prevederilor legale.

Sub aspectul situației de fapt instanța reiterează că, la 04.03.2022, Serviciul Fiscal de Stat a efectuat în privința S.R.L. „FREE FLUID” un control fiscal tematic privind corectitudinea calculării și plenitudinea achitării TVA, cu determinarea sumei TVA spre restituire din buget pentru perioadele fiscale L/04/2021–L/01/2022. În rezultatul controlului, prin Decizia nr. 22/773/T/452 din 15.03.2022, contribuabilului i-a fost acceptată spre restituire TVA în sumă de 1 895 871 lei.

Ulterior, în temeiul deciziilor de inițiere a controlului fiscal din 25.03.2025, SFS a efectuat un control fiscal repetat privind TVA pentru perioadele L/11/2021–L/01/2022, precum și un control privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioada A/2021. Verificările au vizat, în principal, relațiile economico-financiare dintre S.R.L. „FREE FLUID” și S.R.L. „AGRO BIZ”.

În cadrul controlului privind TVA, organul fiscal a constatat că S.R.L. „FREE FLUID” a dedus TVA în sumă de 194 250 lei aferentă procurării de produse agricole de la S.R.L. „AGRO BIZ”, în valoare totală de 2 428 129,30 lei, apreciind că aceste tranzacții nu ar fi fost susținute de fapte economice reale. Concluzia a fost întemeiată, în principal, pe constatările unui control efectuat anterior la S.R.L. „AGRO BIZ”, în cadrul căruia SFS a reținut lipsa terenurilor agricole,

a angajaților, a unor intrări de produse agricole și a serviciilor de transport, apreciind că societatea nu dispunea de capacitatea de a efectua livrările respective.

În ceea ce privește impozitul pe venit, organul fiscal a constatat deducerea neîntemeiată, în perioada fiscală A/2021, a cheltuielilor în sumă de 2 428 129 lei aferente procurării producției agricole de la S.R.L. „AGRO BIZ", reținând, de asemenea, că operațiunile documentate nu ar fi reflectat fapte economice reale.

Pe aceste considerente, la 07.05.2025, SFS a emis Decizia nr. 773/1639, prin care au fost stabilite suplimentar obligații fiscale în sumă totală de 275 082 lei, dintre care 192 543 lei TVA și 82 539 lei majorări de întârziere. Prin aceeași dată, a fost emisă Decizia nr. 773/1609, prin care suma pierderilor fiscale declarate pentru perioada A/2021 a fost diminuată cu 2 428 129 lei, acestea urmând să constituie, potrivit constatărilor organului fiscal, 1 094 818 lei.

Se reține că, în cadrul controlului, S.R.L. „FREE FLUID" a prezentat organului fiscal documentele aferente tranzacțiilor cu S.R.L. „AGRO BIZ", inclusiv facturile fiscale, avizele de însoțire a mărfurilor, actele de verificare a decontărilor reciproce și documentele contabile.

În context, reclamanta a susținut că aceste înscrisuri confirmă realitatea procurării porumbului, recepționarea și depozitarea acestuia, utilizarea lui în procesul tehnologic și prelucrarea ulterioară în vederea producerii alcoolului etilic, inclusiv exportat ulterior. Astfel, în opinia reclamantei, aceste împrejurări demonstrează existența faptelor economice și infirmă concluzia SFS privind caracterul fictiv al tranzacțiilor.

Reclamanta susține că autoritatea fiscală a ignorat nejustificat probele prezentate, limitându-se la constatările efectuate în privința S.R.L. „AGRO BIZ", fără a demonstra, în privința sa, existența unei încălcări fiscale. Totodată, aceasta invocă ilegalitatea actelor contestate prin prisma prevederilor Codului fiscal referitoare la examinarea multilaterală și obiectivă a cazului, verificarea probelor prezentate de contribuabil, precum și obligația motivării actului administrativ. Reclamanta consideră că autoritatea nu a indicat în mod suficient temeiurile de fapt și de drept care justifică înlăturarea documentelor prezentate și calificarea tranzacțiilor drept nereale.

De asemenea, S.R.L. „FREE FLUID" invocă faptul că rezultatele controlului fiscal anterior și Decizia nr. 22/773/T/452 din 15.03.2022, prin care TVA a fost acceptată spre restituire, nu au fost anulate, iar efectuarea controlului repetat nu putea conduce, în opinia sa, la aplicarea amenzilor și penalităților pentru circumstanțe care au fost sau puteau fi constatate anterior. În acest sens, reclamanta face trimitere la prevederile art. 234 alin. (5) din Codul fiscal.

La rândul său, Serviciul Fiscal de Stat a susținut legalitatea și temeinicia deciziilor contestate, arătând că operațiunile economice documentate între S.R.L. „FREE FLUID" și S.R.L. „AGRO BIZ" nu au fost confirmate prin existența efectivă a mărfurilor și a resurselor necesare pentru realizarea livrărilor. Potrivit poziției autorității, constatările efectuate la S.R.L. „AGRO BIZ", coroborate cu celelalte date rezultate din control, demonstrează caracterul nereal al tranzacțiilor și, implicit, nejustificarea deducerii cheltuielilor și a TVA aferente.

SFS a mai susținut că reclamanta nu a prezentat probe apte să răstoarne constatările organului fiscal și că simpla existență a documentelor fiscale nu este suficientă pentru confirmarea realității operațiunilor economice, în condițiile în care datele obținute de autoritate indică lipsa faptului economic care ar fi stat la baza acestora.

Prin urmare, obiectul controlului judiciar în prezenta speță îl constituie stabilirea dacă, în privința S.R.L. „FREE FLUID", inexistența faptelor economice reflectate în tranzacțiile cu S.R.L. „AGRO BIZ" a fost demonstrată prin probe suficiente, pertinente și concludente și dacă

această constatare justifică, în fapt și în drept, consecințele fiscale stabilite prin actele administrative contestate.

În acest sens, instanța urmează să aprecieze legalitatea și temeinicia deciziilor emise de SFS prin prisma circumstanțelor constatate în cadrul controalelor fiscale, a probelor administrate și a argumentelor prezentate de contribuabil. Totodată, urmează a fi verificat dacă autoritatea fiscală a respectat regulile privind administrarea și aprecierea probelor, obligația de motivare a actului administrativ, precum și normele speciale aplicabile controlului fiscal repetat și efectelor controlului anterior.

Simpla constatare a unor neregularități în activitatea furnizorului, S.R.L. „AGRO BIZ", nu este, prin ea însăși, suficientă pentru a demonstra inexistența faptelor economice reflectate în evidența contabilă a S.R.L. „FREE FLUID", fiind necesar ca această concluzie să rezulte din examinarea coroborată a tuturor probelor relevante administrate în cadrul procedurii administrative și al judecării cauzei.

După cum rezultă din prevederile art. 8 alin. (2) lit. c)-e), *contribuabilul este obligat:* c) să ţină contabilitatea conform formelor şi modului stabilit de legislaţie, să întocmească şi să prezinte Serviciului Fiscal de Stat şi serviciului de colectare a impozitelor şi taxelor locale dările de seamă fiscale și informațiile prevăzute de legislaţie, să asigure integritatea documentelor de evidenţă în conformitate cu cerinţele legislaţiei, să efectueze încasările băneşti în numerar prin intermediul echipamentelor de casă şi de control, respectînd reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor băneşti în numerar fără aplicarea echipamentelor de casă şi de control; d) să prezinte informaţii veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum şi despre alte obiecte ale impunerii; e) să achite la buget, la timp şi integral, ţinînd cont de prevederile art.7 alin.(5), sumele calculate ale impozitelor şi taxelor, asigurînd exactitatea şi veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate.

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

Potrivit art. 24 alin.(1) și (10) Cod Fiscal (în vigoare la data comiterii încălcării) se permite deducerea cheltuielilor ordinare şi necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activităţii de întreprinzător. Se permite deducerea cheltuielilor ordinare şi necesare suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, neconfirmate documentar, în mărime de 0,2% din venitul impozabil.

La fel, conform art. 83 alin. (4) lit. a) Cod Fiscal (în vigoare la data comiterii încălcării) Declaraţia cu privire la impozitul pe venit se completează în modul şi forma stabilite de Ministerul Finanţelor. Cu excepţia cazurilor prevăzute la alin.(5)–(10), declaraţia cu privire la impozitul pe venit se prezintă Serviciului Fiscal de Stat nu mai tîrziu de: a) data de 25 a lunii a treia după finele perioadei fiscale de gestiune – în cazul persoanelor juridice, formelor organizatorice rezidenţi cu statut de persoană fizică, potrivit legislaţiei, reprezentanţelor permanente ale nerezidentului în Republica Moldova; b) data de 30 aprilie a anului următor anului fiscal de gestiune – în cazul persoanelor fizice (cetăţeni ai Republicii Moldova, cetăţeni străini şi apatrizi, inclusiv membri ai societăţilor și acţionari ai fondurilor de investiţii).

Conform art. 84 alin. (1) din Cod fiscal, Agenţii economici sînt obligaţi să achite, nu mai tîrziu de 25 martie, 25 iunie, 25 septembrie şi 25 decembrie ale anului fiscal, sume egale cu 1/4 din: a) suma calculată drept impozit ce urmează a fi plătit, conform prezentului titlu, pentru anul respectiv; sau b) impozitul ce urma să fie plătit, conform prezentului titlu, pentru anul precedent.

În corespundere cu art. 87 alin. (1) Cod fiscal, contribuabilul care, conform art.83, este obligat să prezinte declaraţia cu privire la impozitul pe venit (fără cererea suplimentară din partea Serviciului Fiscal de Stat) achită impozitul pe venit nu mai tîrziu de termenul stabilit pentru prezentarea declaraţiei (fără a ţine cont de prelungirea termenului).

Conform prevderilor art.94 lit. a), e) şi f) Cod fiscal, subiecţii impozabili sînt: a) persoanele juridice şi fizice care desfăşoară activitate de întreprinzător, nerezidenţii care desfăşoară activitate de întreprinzător în Republica Moldova prin intermediul reprezentanţei permanente conform art.5 pct.15), care sînt înregistraţi sau trebuie să fie înregistraţi în calitate de plătitori de T.V.A.; e) persoanele juridice şi fizice care practică activitate de întreprinzător, inclusiv persoanele care desfăşoară activitate profesională potrivit legislaţiei, şi procură pe teritoriul Republicii Moldova proprietatea întreprinderilor înregistrate în calitate de plătitori de T.V.A., declarate în proces de insolvabilitate, cu excepţia celor în procedură de restructurare şi realizare a planului, în conformitate cu prevederile Legii insolvabilităţii nr.149/2012*;*

f) persoanele juridice şi fizice care practică activitate de întreprinzător, inclusiv persoanele care desfăşoară activitate profesională conform legislaţiei, şi procură pe teritoriul Republicii Moldova proprietatea gajată, proprietatea ipotecată, proprietatea sechestrată de la întreprinderile înregistrate în calitate de plătitori de T.V.A.

Potrivit 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.

Subiecții impozabili care nu sunt înregistrați în calitate de plătitori ai TVA în conformitate cu art. 112 și importă servicii sunt obligați să declare și să achite la buget TVA pentru serviciile respective conform art. 115.

Art.102 alin. (1) din Codul fiscal, stabilește că în cazul achitării T.V.A. la buget, subiecţilor impozabili, înregistraţi în calitate de plătitori ai T.V.A., li se permite deducerea sumei T.V.A., achitată sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori ai T.V.A., pe valorile materiale, serviciile procurate (inclusiv transmise în cadrul realizării contractului de comision) pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfăşurării activităţii de întreprinzător. Se permite deducerea sumei T.V.A. la mărfurile importate, procurate de către subiecţii impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfăşurării activităţii de întreprinzător numai în cazul achitării T.V.A. la buget pentru mărfurile, serviciile menţionate în conformitate cu art.115. Pentru serviciile importate, procurate de către subiecţii impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfăşurării activităţii de întreprinzător, deducerea sumei T.V.A. se permite pentru sumele T.V.A. calculate aferente serviciilor de import.

Aderent, potrivit art.102 alin. (10) lit.a) din Codul fiscal, subiectul impozabil are dreptul la deducerea sumei T.V.A., achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate dacă dispune: a) de factura fiscală la valorile materiale, serviciile procurate pentru care a fost achitată ori urmează a fi achitată T.V.A.

Potrivit prevederilor art.115 alin.(2) lit.b) din Codul fiscal, fiecare subiect impozabil trebuie să verse la buget suma T.V.A., care urmează a fi achitată pentru fiecare perioadă fiscală,

cel tîrziu la data stabilită pentru prezentarea declaraţiei pe această perioadă, cu excepţia achitării T.V.A. în buget: b) pentru serviciile importate de către subiecții ce nu sunt înregistrați ca contribuabili de T.V.A. în conformitate cu art. 112, 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.

Conform prevederilor art. 134 alin. (1) pct. 2) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat și funcționarii fiscali, în cadrul acțiunilor de exercitare a funcției, au dreptul, să ceară și să primească gratuit de la orice persoană informații, date, documente necesare pentru exercitarea atribuțiilor în limitele funcționale, cu excepția informațiilor care constituie secret de stat, precum și copiile de pe ele, dacă acestea se anexează la actul de control.

Potrivit art.187 alin.(1), (5)-(6) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat să prezinte în termenul stabilit dări de seamă pentru fiecare tip de impozit sau de taxă, pentru primele de asigurare obligatorie de asistența medicala și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii. Darea de seama fiscala se consideră prezentata la data la care Serviciul Fiscal de Stat o primește, dacă este întocmită în modul stabilit de legislația fiscala și daca este perfectata în modul reglementat de Serviciul Fiscal de Stat. Darea de seama fiscala se considera recepționată de Serviciul Fiscal de Stat în conformitate cu alin*. (5)* în cazul în care contribuabilul prezintă dovezi în acest sens: un exemplar de dare de seamă fiscala cu mențiunea Serviciului Fiscal de Stat că a primit-o, o recipisă, eliberată de Serviciul Fiscal de Stat, avizul poștal, o recipisa electronica de confirmare a acceptării acesteia în sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat etc.

Aderent, art. 187 alin. (7)-(8) Cod fiscal, stabileşte că instrucţiunile privind modul de întocmire şi de prezentare a dărilor de seamă fiscale, inclusiv a celor unificate, se emit de Serviciul Fiscal de Stat dacă legislaţia fiscală nu prevede altfel. Darea de seamă fiscală prezentată tardiv nu va fi luată în considerare după emiterea unei decizii scrise cu privire la inițierea efectuării unui control fiscal al cărui obiect este și darea de seamă prezentată.

Conform prevederilor art.226^{1} alin.(3) din Codul fiscal, persoanele indicate la alin.(2) sunt obligate să prezinte informațiile gratuit, în modul și în termenele stabilite de Serviciul Fiscal de Stat", potrivit alin.(4) modul de prezentare si structura informației se stabilesc de Serviciul Fiscal de Stat, iar conform pct. 1 subpct. 10) si pct. 3 din Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr.427 din 21.08.2018 „Cu privire la stabilirea modului, structurii si termenelor de prezentare a informației de către subiecții nominalizați în art. 92 si art. 226^{11} din Codul fiscal", persoanele care desfășoară activitate de întreprinzător, cu excepția deținătorilor de patente de întreprinzător și a persoanelor fizice care practica activitate independentă vor prezenta în mod obligatoriu Serviciului Fiscal de Stat, anual, către data de 25 februarie a anului următor anului fiscal de gestiune, informația privind împrumuturile contractate de la persoane fizice în perioada anului fiscal și cele rambursate persoanelor fizice conform Anexei nr. 11 la Ordin.

Conform art. 129 pct. 11) din Codul fiscal, controlul fiscal reprezintă verificarea corectitudinii cu care contribuabilul execută obligaţia fiscală şi alte obligaţii prevăzute de legislaţia fiscală şi alte acte normative, inclusiv verificare a altor persoane sub aspectul legăturii lor cu activitatea contribuabilului prin metode, forme şi operaţiuni prevăzute de prezentul cod.

Raportând normele legale incidente la circumstanțele cauzei, instanța reține că, în cadrul controlului fiscal repetat efectuat la S.R.L. „FREE FLUID" privind corectitudinea calculării, declarării și plenitudinea transferării TVA pentru perioadele fiscale L/11/2021–L/01/2022, precum și în cadrul controlului fiscal privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioada fiscală A/2021, organul fiscal a constatat că reclamanta a reflectat în evidența

fiscală achiziții de produse agricole de la S.R.L. „AGRO BIZ” în valoare de 2 428 129 lei, cu TVA aferentă în sumă de 192 543 lei.

Potrivit constatărilor SFS, operațiunile respective nu ar fi avut la bază fapte economice reale, concluzie întemeiată în principal pe rezultatele controlului fiscal efectuat la S.R.L. „AGRO BIZ”, în cadrul căruia s-a constatat lipsa intrărilor de producție agricolă de la terți, lipsa terenurilor agricole, inclusiv arendate, lipsa salariaților și lipsa documentării unor servicii de transport al producției agricole.

În baza acestor circumstanțe, autoritatea fiscală a concluzionat că furnizorul nu dispunea de capacitatea necesară pentru a efectua livrările de porumb către S.R.L. „FREE FLUID”, apreciind tranzacțiile documentate prin facturile fiscale aferente ca fiind fictive.

În consecință, prin Decizia nr. 773/1639 din 07.05.2025, SFS a exclus efectele fiscale ale operațiunilor respective sub aspectul TVA, stabilind restituirea în plus a TVA în sumă de 192 543 lei, diminuarea TVA spre deducere în perioada ulterioară cu 1 707 lei și obligarea reclamantei la achitarea majorării de întârziere în sumă de 82 539 lei.

Prin Decizia nr. 773/1609 din 07.05.2025, autoritatea fiscală a exclus de la deducere cheltuielile în sumă de 2 428 129 lei și a dispus diminuarea corespunzătoare a pierderilor fiscale aferente perioadei A/2021.

În context, se constată însă că aprecierea caracterului nereal al tranzacțiilor nu poate fi făcută exclusiv prin raportare la situația economică și capacitatea operațională a furnizorului. Pentru a justifica excluderea efectelor fiscale ale unor operațiuni reflectate în evidența contabilă a cumpărătorului, autoritatea fiscală urma să se stabilească, prin probe suficiente, pertinente și concludente, că faptele economice documentate nu au avut loc în realitate sau că bunurile respective nu au fost efectiv livrate, transportate, recepționate și utilizate de către S.R.L. „FREE FLUID”.

În prezenta cauză, reclamanta nu s-a limitat la prezentarea facturilor fiscale emise de S.R.L. „AGRO BIZ”. În susținerea realității operațiunilor economice, aceasta a prezentat Contractul de vânzare-cumpărare nr. 11/11-21 din 11.11.2021, facturile fiscale aferente livrărilor de porumb, avizele de însoțire a mărfurilor, Contractul nr. 22 din 26.10.2021 privind prestarea serviciilor de primire, păstrare, prelucrare și transmitere spre producere a cerealelor, facturile non-livrare, alte facturi fiscale, precum și rapoartele lunare privind utilizarea materiei prime în procesul de producere pentru perioada noiembrie–decembrie 2021.

Din înscrisurile prezentate rezultă cert că, în perioada noiembrie–decembrie 2021, au fost documentate livrări de porumb în cantitate totală de 718 460 kg, în valoare de 2 622 379 lei, inclusiv TVA. Totodată, avizele de însoțire a mărfurilor conțin date cu privire la transportarea producției și indică implicarea unor transportatori terți, inclusiv S.C. „BIROCOM-TRANS” S.R.L., S.R.L. „OTEL-AUTO”, S.R.L. „SERJAGROTRANS”, S.R.L. „CEREAL-GRUP” și S.R.L. „DRAVTRANS”, precum și mijloacele de transport utilizate.

Mai mult, documentele prezentate de reclamantă urmăresc circuitul economic al mărfii și ulterior momentului livrării, prin înscrisuri referitoare la recepționarea, păstrarea și prelucrarea cerealelor, precum și prin rapoartele privind utilizarea materiei prime în procesul de producere.

Prin urmare, există un ansamblu de documente care, cel puțin la nivel formal și probator, urmărește succesiv achiziționarea, transportarea, recepționarea, prelucrarea și utilizarea porumbului în activitatea economică a reclamantei.

În aceste condiții, simpla constatare a lipsei unor resurse sau elemente de infrastructură la nivelul furnizorului nu este suficientă, prin ea însăși, pentru a demonstra inexistența bunurilor și a operațiunilor economice la nivelul cumpărătorului. Lipsa terenurilor agricole, a salariaților, a

intrărilor de produse agricole sau a serviciilor de transport în evidența S.R.L. „AGRO BIZ” poate reprezenta un indiciu relevant pentru verificarea tranzacțiilor, însă nu exclude în mod automat posibilitatea ca marfa să fi fost procurată din alte surse, transportată prin intermediul unor terți și ulterior recepționată și utilizată de S.R.L. „FREE FLUID”.

Pentru a înlătura efectele fiscale ale operațiunilor respective, autoritatea fiscală trebuia să stabilească în mod concret de ce documentele prezentate de reclamantă nu confirmă realitatea operațiunilor și, în special, ce împrejurări obiective infirmă transportarea, recepționarea și utilizarea efectivă a porumbului de către aceasta.

Instanța constată că, în speță, SFS nu a indicat și nu a demonstrat existența unor contradicții obiective în documentele prezentate de reclamantă, a unor neconcordanțe privind cantitățile, datele sau mijloacele de transport ori a altor circumstanțe nemijlocit legate de activitatea S.R.L. „FREE FLUID”, care să excludă în mod concludent realizarea operațiunilor reflectate în contabilitatea acesteia.

De asemenea, nu rezultă că autoritatea fiscală ar fi analizat în mod efectiv și coroborat înscrisurile prezentate de reclamantă, în special avizele de însoțire a mărfurilor, documentele privind prestarea serviciilor de recepționare, păstrare și prelucrare a cerealelor și rapoartele privind utilizarea materiei prime în procesul de producere. Înlăturarea acestor probe prin simpla concluzie că argumentele contribuabilului sunt „lipsite de suport juridic și probant” nu constituie, prin ea însăși, o motivare suficientă a actului administrativ.

Prin urmare, instanța apreciază că autoritatea fiscală a pus în sarcina S.R.L. „FREE FLUID” consecințele unor deficiențe constatate în activitatea S.R.L. „AGRO BIZ”, fără a demonstra în mod distinct și suficient că acestea sunt de natură să infirme realitatea faptelor economice reflectate în evidența contabilă a reclamantei.

Capacitatea furnizorului de a realiza o operațiune economică și realitatea operațiunii în patrimoniul cumpărătorului reprezintă aspecte distincte, care nu pot fi confundate. Constatările referitoare la furnizor pot constitui punctul de pornire al unei verificări fiscale, însă pentru înlăturarea dreptului contribuabilului la deducerea cheltuielilor și a TVA este necesară stabilirea, prin probe concludente, a caracterului nereal al operațiunilor nemijlocit în raport cu contribuabilul verificat.

În consecință, instanța constată că materialul probator administrat în cauză nu permite formularea unei concluzii certe că porumbul indicat în facturile fiscale emise de S.R.L. „AGRO BIZ” nu a fost efectiv livrat, transportat, recepționat și utilizat de S.R.L. „FREE FLUID”. În lipsa unor probe directe sau a unui ansamblu probatoriu concordant care să infirme aceste împrejurări, concluzia privind inexistența faptelor economice nu poate fi întemeiată exclusiv pe deficiențele constatate în activitatea furnizorului.

În acest context, este incident și principiul consacrat de art. 11 din Codul fiscal, potrivit căruia toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se interpretează în favoarea contribuabilului. Astfel, în măsura în care probele administrate nu permit stabilirea cu suficientă certitudine a inexistenței operațiunilor economice, îndoiala rezultată din insuficiența probatoriului nu poate fi convertită într-o prezumție a caracterului fictiv al tranzacțiilor, în detrimentul contribuabilului.

Prin urmare, instanța concluzionează că constatările organului fiscal cu privire la S.R.L. „AGRO BIZ”, coroborate cu documentele administrate în privința S.R.L. „FREE FLUID”, nu sunt suficiente pentru a demonstra inexistența faptelor economice și, în consecință, nu justifică, în forma în care au fost fundamentate, excluderea cheltuielilor și a TVA aferente din efectele fiscale ale reclamantei.

Adiacent, se reține că facturile fiscale prin care au fost documentate livrările de porumb către S.R.L. „FREE FLUID” nu au fost anulate și nici contestate de către părțile raportului juridic.

În aceste condiții, facturile fiscale constituie documente primare care atestă, până la proba contrară, existența faptelor economice consemnate în cuprinsul acestora, iar forța lor probantă nu putea fi înlăturată de autoritatea fiscală decât în baza unor probe suficiente, pertinente și concludente care să demonstreze inexistența operațiunilor documentate.

Mai mult, în speță, aceste documente nu au fost prezentate în mod izolat, ci se coroborează cu celelalte înscrisuri prezentate de reclamantă, respectiv avizele de însoțire a mărfurilor, documentele privind recepționarea, păstrarea și prelucrarea cerealelor, facturile non-livrare, precum și rapoartele lunare privind utilizarea materiei prime în procesul de producere. Prin urmare, materialul probator prezentat de S.R.L. „FREE FLUID” nu se limitează la existența formală a unor facturi fiscale, ci reflectă un circuit documentar succesiv al mărfii, de la procurarea acesteia până la utilizarea în activitatea economică a reclamantei.

În aceste condiții, SFS nu putea înlătura efectele fiscale ale facturilor fiscale și ale celorlalte documente primare exclusiv prin raportare la constatările efectuate în cadrul controlului fiscal al S.R.L. „AGRO BIZ”. Faptul că, la nivelul furnizorului, au fost constatate lipsa terenurilor agricole, a salariaților, a intrărilor de produse agricole sau a documentelor privind transportarea mărfii putea constitui un element de suspiciune care să justifice efectuarea unor verificări suplimentare, însă nu era suficient, prin el însuși, pentru a infirma faptele economice reflectate în contabilitatea cumpărătorului.

Atât timp cât facturile fiscale aferente livrărilor nu au fost anulate, iar autoritatea fiscală nu a stabilit, prin probe nemijlocite și concludente, că marfa indicată în acestea nu a fost efectiv livrată, transportată, recepționată și utilizată de S.R.L. „FREE FLUID”, SFS era obligat să examineze și să aprecieze aceste documente în coroborare cu întregul material probator administrat. Autoritatea fiscală nu putea substitui această analiză prin simpla preluare și extrapolare asupra reclamantei a constatărilor privind activitatea furnizorului.

În acest sens, se constată că SFS a acordat relevanță circumstanțelor stabilite în privința S.R.L. „AGRO BIZ”, fără a demonstra în mod distinct și concludent inexistența faptelor economice reflectate în evidența contabilă a S.R.L. „FREE FLUID”. O asemenea abordare conduce, în esență, la transferarea automată asupra cumpărătorului a consecințelor unor pretinse neregularități constatate la furnizor, fără identificarea unor împrejurări concrete care să infirme realitatea operațiunilor la nivelul reclamantei.

Prin urmare, refuzul SFS de a acorda relevanță documentelor primare prezentate de S.R.L. „FREE FLUID”, în special facturilor fiscale care nu au fost anulate, contestate sau infirmate și care sunt susținute de alte documente privind circuitul și utilizarea mărfii, prin raportare aproape exclusivă la constatările efectuate în privința S.R.L. „AGRO BIZ”, denotă o apreciere incompletă și formală a materialului probator. O asemenea conduită nu corespunde obligației autorității publice de a stabili situația de fapt în mod obiectiv și de a-și fundamenta concluziile pe probe suficiente, pertinente și concludente.

În consecință, instanța concluzionează că, în lipsa unor probe care să infirme în mod efectiv faptele economice consemnate în facturile fiscale și în celelalte documente prezentate de reclamantă, SFS nu era îndreptățit să înlăture efectele fiscale ale acestor operațiuni doar în baza constatărilor referitoare la capacitatea economică a furnizorului. O asemenea modalitate de exercitare a competenței fiscale reprezintă un formalism excesiv în aprecierea probelor și este

incompatibilă cu exigențele legalității, motivării și exercitării obiective a puterii publice într-un stat de drept.

În acest context, instanța reține că exercitarea dreptului discreționar al autorității publice, în sensul art. 16 alin. (1) din Codul administrativ, presupune adoptarea unei soluții în limitele competenței conferite de lege, cu respectarea scopului pentru care această competență a fost acordată, precum și cu examinarea obiectivă și completă a tuturor circumstanțelor relevante ale cauzei.

Potrivit principiului legalității consacrat de art. 21 din Codul administrativ, autoritatea publică este obligată să acționeze în conformitate cu legea și în limitele competențelor atribuite, iar exercitarea competenței administrative trebuie să fie fundamentată pe o situație de fapt stabilită în mod corespunzător și pe aplicarea corectă a normelor juridice incidente.

Totodată, în temeiul art. 29 din Codul administrativ, măsurile adoptate de autoritatea publică trebuie să fie proporționale cu scopul urmărit și să nu impună persoanei o sarcină excesivă în raport cu interesul public protejat. În materia raporturilor fiscale, respectarea acestui principiu presupune ca efectele fiscale defavorabile stabilite în sarcina contribuabilului să fie întemeiate pe constatări certe, verificabile și direct relevante pentru activitatea acestuia.

Conform art. 31 și art. 118 din Codul administrativ, actul administrativ individual trebuie să fie motivat, motivarea trebuind să cuprindă considerentele de fapt și de drept care au determinat adoptarea soluției. Această obligație nu se reduce la enumerarea unor constatări sau la indicarea unor acte de control, ci presupune expunerea unui raționament coerent prin care autoritatea să demonstreze legătura dintre circumstanțele constatate, probele administrate și concluzia adoptată.

Prin urmare, în prezenta cauză, motivarea deciziilor contestate trebuia să permită identificarea raționamentului în baza căruia SFS a ajuns la concluzia că operațiunile economice documentate între S.R.L. „FREE FLUID” și S.R.L. „AGRO BIZ” nu au avut loc în realitate. Simpla indicare a constatărilor efectuate în cadrul controlului fiscal al furnizorului nu este suficientă, în sine, pentru a demonstra inexistența faptelor economice reflectate în evidența contabilă a reclamantei.

În conformitate cu art. 225 din Codul administrativ, instanța nu substituie autoritatea publică în exercitarea competenței sale discreționare și nu se pronunță asupra oportunității soluției adoptate, însă este îndreptățită să verifice legalitatea exercitării acestei competențe, inclusiv dacă autoritatea a luat în considerare toate circumstanțele relevante, a apreciat în mod efectiv probele administrate, a respectat limitele legale ale competenței sale și a acționat în conformitate cu scopul pentru care competența i-a fost conferită.

În speță, această obligație presupunea ca SFS să analizeze nu doar circumstanțele constatate în activitatea S.R.L. „AGRO BIZ”, ci și probele prezentate de S.R.L. „FREE FLUID” în susținerea realității operațiunilor economice. Or, reclamanta a prezentat Contractul de vânzare-cumpărare nr. 11/11-21 din 11.11.2021, facturile fiscale aferente livrărilor, avizele de însoțire a mărfurilor, documentele privind recepționarea, păstrarea și prelucrarea cerealelor, facturile non-livrare și rapoartele lunare privind utilizarea materiei prime în procesul de producere.

Prin urmare, autoritatea fiscală era obligată să stabilească, printr-o analiză efectivă și coroborată a acestor probe, dacă documentele respective reflectă operațiuni economice reale și, în cazul în care le înlătură, să indice în mod concret motivele de fapt și de drept pentru care acestea nu sunt apte să confirme livrarea, transportarea, recepționarea și utilizarea porumbului de către reclamantă.

În aceste condiții, instanța constată că SFS nu a realizat o asemenea analiză în mod suficient și nu a demonstrat existența unei legături directe între deficiențele constatate la nivelul S.R.L. „AGRO BIZ” și inexistența operațiunilor economice reflectate în contabilitatea S.R.L. „FREE FLUID”. Autoritatea fiscală a pus în sarcina reclamantei consecințele unor circumstanțe constatate în activitatea furnizorului, fără a stabili în mod distinct că acestea exclud, în mod efectiv, realizarea livrărilor documentate și circuitul ulterior al mărfii.

Mai mult, facturile fiscale prin care au fost documentate livrările de porumb nu au fost anulate sau declarate nevalabile și nici nu rezultă că acestea ar fi fost contestate de părțile raportului juridic. Aceste documente, coroborate cu celelalte înscrisuri prezentate de reclamantă, constituiau elemente probatorii relevante care urmau a fi examinate și apreciate de autoritatea fiscală, iar înlăturarea efectelor lor fiscale necesita o justificare concretă și convingătoare.

Prin urmare, instanța apreciază că motivarea actelor administrative contestate nu oferă o explicație suficientă cu privire la motivele pentru care ansamblul probator prezentat de reclamantă a fost înlăturat și nici nu demonstrează, prin probe pertinente și concludente, că operațiunile economice consemnate în aceste documente nu au avut loc în realitate. Invocarea exclusivă sau preponderentă a incapacității economice a furnizorului nu poate substitui demonstrarea inexistenței faptelor economice la nivelul cumpărătorului.

În consecință, instanța constată că autoritatea fiscală nu și-a exercitat competența discreționară în conformitate cu exigențele legalității, motivării și proporționalității, întrucât nu a examinat în mod efectiv toate circumstanțele relevante ale cauzei și nu a fundamentat concluzia privind caracterul nereal al tranzacțiilor pe un ansamblu probator suficient și concludent.

Or, în condițiile în care materialul probator administrat nu permite stabilirea certă a inexistenței faptelor economice, iar documentele primare prezentate de reclamantă nu au fost anulate sau infirmate și sunt coroborate cu înscrisuri privind transportarea, recepționarea, prelucrarea și utilizarea materiei prime, îndoiala rezultată din insuficiența probelor nu poate fi interpretată în defavoarea contribuabilului, fiind incidente prevederile art. 11 din Codul fiscal.

Pe cale de consecință, instanța concluzionează că deciziile contestate nu sunt suficient motivate sub aspect factual și probator, iar constatările reținute de SFS nu sunt suficiente pentru a fundamenta concluzia privind inexistența operațiunilor economice și, implicit, pentru aplicarea consecințelor fiscale stabilite în sarcina S.R.L. „FREE FLUID”. Prin urmare, acțiunea reclamantei este întemeiată și urmează a fi admisă.

În acest context, prin prisma prevederilor articolului 1 din Protocolul nr. 1 la Convenția Europeană a Drepturilor Omului, instanța reține că, deși statelor le este recunoscută o marjă largă de apreciere în stabilirea politicilor fiscale și în adoptarea măsurilor de combatere a evaziunii, această prerogativă nu este absolută. Orice ingerință a autorităților în dreptul de proprietate sau în sfera intereselor economice ale unui contribuabil trebuie să asigure un *„just echilibru”* între imperativele interesului general și protecția drepturilor fundamentale ale individului.

În jurisprudența sa constantă CEDO a statuat că măsurile fiscale devin nejustificate și disproporționate atunci când impun asupra persoanei o „sarcină individuală excesivă”.[1]

Prin urmare, instanța constată că SFS a pus în sarcina S.R.L. „FREE FLUID” consecințele unor deficiențe constatate la nivelul furnizorului, fără a demonstra, prin probe suficiente și concludente, inexistența operațiunilor economice reflectate în evidența reclamantei. În condițiile

---

[1] *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society și Yorkshire Building Society împotriva Regatului Unit*, pct. 112; *FornerNiedenthal împotriva Germaniei*, pct. 64; *OGIS-Institut Stanislas, OGEC Saint-Pie X și Blanche de Castille și alții împotriva Franței*, pct. 71-72; *EEG-Slachthuis Verbist Izegem împotriva Belgiei* (dec.)

în care facturile fiscale nu au fost anulate sau contestate, iar reclamanta a prezentat documente care confirmă circuitul și utilizarea mărfii, înlăturarea efectelor fiscale ale tranzacțiilor, întemeiată preponderent pe constatările privind activitatea furnizorului, nu este suficient justificată și nu asigură un just echilibru între interesul fiscal al statului și protecția patrimoniului contribuabilului.

În conformitate cu art. 93 alin. (1) din Codul administrativ, revenea autorității fiscale sarcina de a demonstra circumstanțele de fapt care au justificat emiterea actelor administrative contestate.

În lipsa unor probe suficiente și concludente privind inexistența operațiunilor economice, SFS nu și-a îndeplinit această obligație probatorie, astfel încât legalitatea și temeinicia actelor contestate nu au fost demonstrate.

Reieșind din aceste considerente, instanța de judecată ajunge la concluzia de a admite integral acțiunea.

În conformitate cu art. 224 Cod administrativ al Republicii Moldova, instanţa de judecată,

H O T Ă R Ă Ș T E:

Se admite acțiunea în contencios administrativ înaintată de S.R.L. ”Free Fluid.

Se anulează Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 773/1609 din 07 mai 2025 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de S.R.L. ”Free Fluid, c/f 1016600031444, Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 773/1639 din 07 mai 2025 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de S.R.L. ”Free Fluid, c/f 1016600031444 și Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/135 din 26 iunie 2025 pe marginea contestației împotriva Deciziilor nr. 773/1609 și nr. 773/1639 din 07 mai 2025, asupra cazului de încălcare a legislației, emise de Direcția generală control.

Hotărîrea poate fi contestată cu apel la Curtea de Apel Centru în termen de 30 zile de la pronunțarea dispozitivului.

Motivarea apelului se prezintă la instanţa de apel în termen de 30 de zile de la data comunicării hotărârii motivate. Dacă se depune împreună cu apelul, motivarea apelului se depune la instanţa de judecată care a emis hotărârea contestată.

Președintele ședinței,
Judecătorul Gheorghe MÎȚU