Dosarul nr. 3-5162/2024
2-24146149-12-3-19122024

H O T Ă R Â R E
în numele Legii

27 noiembrie 2025 mun. Chişinău

Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani
Instanța compusă din:
Președintele ședinței, judecătorul Ina Pruteanu
Grefierul Ilie Crîjanovschi

examinând în ședință de judecată publică acțiunea de contencios administrativ intentată la cererea de chemare în judecată depusă de SC „EMAN & CO" SRL împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea Actului de control nr. 5-736246, prelungit pe blanchetele nr. 5-736247, nr. 5-736248, 5-736249 din 22 august 2024, a deciziei nr. 775/2928 din 10 septembrie 2024 și a deciziei nr. 754/231 din 19 noiembrie 2024, emise de către Serviciul Fiscal de Stat;

c o n s t a t ă :

Pretențiile reclamantului:

La 19 decembrie 2024, SC „EMAN & CO" SRL a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, solicitând anularea Actului de control nr. 5-736246, prelungit pe blanchetele nr. 5-736247, nr. 5-736248, 5-736249 din 22 august 2024, a deciziei nr. 775/2928 din 10 septembrie 2024 și a deciziei nr. 754/231 din 19 noiembrie 2024, emise de către Serviciul Fiscal de Stat.

În motivarea cererii reclamanta a indicat că, de către Direcţia control post operațional nr. 7 al Serviciului Fiscal de Stat a fost efectuat un control fiscal la întreprinderea contribuabilă SC „EMAN & CO" SRL, privind recalcularea obligațiunii estimate prin metode și din surse indirecte prin metoda verificării tematice la impozitul din activitatea de întreprinzător şi la taxa pe valoarea adăugată.

În urma controlului fiscal, de către Serviciul Fiscal de Stat a fost emis Actul de control nr. 5-736246, prelungit pe blanchete nr. 5-736247, nr. 5-736248, 5-736249 din 22 august 2024, care a fost comunicat reclamantei la 23 august 2024.

Nefiind de acord cu rezultatele controlului fiscal, reclamanta a înaintat un dezacord la Actul de control menționat. La 10 octombrie 2024, reclamanta a recepționat decizia Serviciului Fiscal de Stat, Direcția Generală Control cu nr. 775/2928 din 10 septembrie 2024.

Astfel, prin decizia nr. 775/2928 din 10 septembrie 2024, Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală gontrol, a decis următoarele:

1. A micşora în contul curent generalizat sumele impozitelor, taxelor, plăţilor în plus, majorărilor de întârziere şi amenzilor, calculate prin decizia asupra cazului de încălcare a legislației nr. 775/3104 din 02 noiembrie 2023, emisă de Direcția generală, control, după cum urmează: 1 769 580,91 lei, impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător; 1 514 659,09 lei, taxa pe valoare adăugată; 511 361 lei, majorare de întârziere (penalitate) pentru neachitarea în termen la buget a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat; 498 321 lei, pentru neachitarea în termen la buget a taxei pe valoarea adăugată diminuată; 712.690 lei, amenzi pentru încălcarea legislației.

2. A micşora suma TVA spre deducere în perioada ulterioară cu 86 231 lei, care la situația de 30 iunie 2023 va constitui 10 851 lei.

3. A încasa la buget sumele impozitelor şi plăților calculată în rezultatul controlului: 1 366 052 lei, impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat, pentru perioada fiscală A/2021, care urmează a fi transferat la codul IBAN MD31TRGAAA11121001500000; 983 648 lei, taxa pe valoarea adăugată diminuată, inclusiv pentru perioadele fiscale L/08/2021 cu 364 372 lei, L/09/2021 cu 267 355 lei, L/10/2021 cu 176 921 lei, L/02/2022 cu 32 388 lei şi L/02/2023 cu 142 613 lei, care urmează a fi transferată la codul IBAN nr. MD76TRGAAA11411001500000.

4. A încasa la buget majorare de întârziere (penalitate), calculată în rezultatul controlului în conformitate cu prevederile art. 228 alin. (1) şi alin. (2) din Codul fiscal: 579 238 lei, pentru neachitarea în termen la buget a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat, care urmează a fi transferată la contul nr. IBAN MD31TRGAAA11121001500000 (anexa nr. 1, la prezenta decizie); 429 130 lei, pentru neachitarea în termen la buget a taxei pe valoarea adăugată diminuată, care urmează a fi transferată la contul IBAN nr. MD76TRGAAA11411001500000 (anexa nr. 2 la prezenta decizie).

5. A aplica pentru încălcările legislației fiscale și a încasa la codul IBAN nr. MD13TRGAAA14332101500000: 273 210 lei, amendă pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioada fiscală A/2021, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal (1 366 052 lei x 20%); 196 730 lei, amendă pentru diminuarea T.V.A. pentru perioadele fiscale L/08/2021, L/09/2021, L/10/2021, L/02/2022, L/02/2023, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal (983 648 lei x 20%); 3 000 lei, amendă pentru nerespectarea modului de întocmirea a Declarației cu privire la impozitul pe venit (VEN12) pentru perioada fiscală A/2021, Declarațiilor privind T.V.A. pentru perioadele fiscale L/08/2021, L/09/2021, L/10/2021, L/02/2022, L/02/2023, conform prevederilor art. 260 alin. (1) din Codul fiscal (6 cazuri x 500 lei, dar nu

mai mult de 10 000 lei); 2 057 lei, pentru neplata în termenele stabilite a impozitului pe venit în rate pentru perioadele fiscale A/2021, A/2022, conform prevederilor art. 261 alin. (6) din Codul Fiscal (anexa nr. 3 la prezenta decizie).

În consecință, Direcția control post operațional nr. 7 al Serviciului Fiscal de Stat a dispus încasarea la Bugetul Public Național de la contribuabilul SC „EMAN & CO" SRL a sumei totale în mărime de 3 833 065,00 lei, în opinia reclamantei, cu date neveridice.

Nefiind de acord cu decizia menționată, la 28 octombrie 2024, SC „EMAN & CO" SRL a depus la Serviciul Fiscal de Stat o cerere prealabilă, prin care a solicitat anularea Actului de control nr. 5-736246, prelungit pe blanchete nr. 5-736247, nr. 5-736248, 5-736249 din 22 august 2024 şi a Deciziei nr.775/2928 din 10 septembrie 2024, emise de Serviciul Fiscal de Stat.

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/231 din 19 noiembrie 2024, s-a respins contestația depusă de SC „EMAN & CO" SRL şi s-a menținut decizia nr. 775/2928 din 10 septembrie 2024.

Reclamanta a menționat că decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/231 din 19 noiembrie 2024 a fost comunicată SC „EMAN & CO" SRL, prin scrisoarea Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-24-11/191413 din 21 noiembrie 2024.

Nefiind de acord cu actele administrative menționate, reclamanta a adresat prezenta cerere de chemare în judecată.

În acțiune s-a indicat faptul că SC „EMAN & CO" SRL, pe parcursul perioadei fiscale 2021-2023, a avut relații contractuale economice cu întreprinderile: „Epsilon-Agro" SRL şi „Beta Trade Agro" SRL. Conform contractelor încheiate cu aceste întreprinderi, reclamanta a efectuat procurări, înregistrate prin operațiuni economice.

Articolul 93 pct. 3) din Codul fiscal prevede expres că toate faptele şi operaţiunile economice cu care entitatea are relații contractuale, sunt bine şi cert definite inițial prin contracte, şi apoi prin documente primare de regim special - facturi fiscale.

Prin urmare, reclamanta a menționat că facturile fiscale primite de la întreprinderile „Epsilon-Agro" SRL și „Beta Trade Agro" SRL au fost semnate, ştampilate şi primite (acceptate) de către SC „EMAN & CO" SRL. Ulterior, în baza procurărilor, și anume a facturilor de intrare, primite de la întreprinderile „Epsilon-Agro" SRL şi „Beta Trade Agro" SRL, marfa respectivă a fost livrată de către reclamanta SC „EMAN & CO" SRL altor agenți economici.

Reieșind din prevederile art. 8 alin. (2) lit. d) și e), 101 alin. (1), 102 alin. (1), 115, 129 pct. 9) din Codul fiscal, precum și circumstanțele descrise, reclamanta consideră că nu a admis diminuarea T.V.A. aferentă bugetului în sumă totală de 983 648 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale vizate, și nu a admis încălcarea modului de întocmire a declarațiilor privind T.V.A. (forma T.V.A.12)

pentru perioadele fiscale şi, respectiv, neplata în termen a T.V.A. aferentă bugetului de stat, motiv din care conchide că Actul de control fiscal nr. 5-736246, prelungit pe blanchete nr. 5-736247, nr. 5-736248, 5-736249 din 22 august 2024, decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 775/2928 din 10 septembrie 2024 și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/231 din 19 noiembrie 2024 sunt total nefondate si ilegale, urmând a fi anulate de către instanța de judecată.

Cu referire la constatarea de către Serviciul Fiscal de Stat a faptului că pentru perioada fiscală 01.01.2021 – 30.06.2023 entitatea SC „EMAN & CO" SRL a admis diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător aferentă bugetului de stat pentru perioada fiscală A/2021 cu 1 366 052 lei, reclamanta a menționat că toate operațiunile economice înregistrate de către contribuabilul SC „EMAN & CO" SRL prin contracte și facturi au fost reflectate de către contribuabilul SC „EMAN & CO" SRL în dările de seamă lunare TVA și totalizate în declarația pe venit VEN12 și Situațiile financiare pe fiecare an separate prin sistemul de raportare electronic.

Ținând cont de prevederile art. 129 pct. 9-10, art. 83 alin. (1), art. 87 alin. (1), art. 189 alin. (2) din Codul fiscal, reclamanta a concluzionat că a prezentat și a declarat impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioada fiscală A/2021 și A/2022, reieșind din rezultatul contabil obținut (profit/pierdere) în contabilitate și generalizată informația a fost în declarația pe venit și Situații Financiare ale perioadelor fiscale respective, motiv din care a conchis că actele administrative contestate sunt în totalitate nefondate și ilegale.

Totodată, reclamanta a menționat că SC „EMAN & CO" SRL a atribuit la deduceri cu bugetul de stat TVA în baza facturilor fiscale eliberate de către furnizori, conform tranzacțiilor care au avut loc în realitate, adică au fost realizate.

Reclamanta și-a întemeiat pretențiile pe prevederile art. 267, 268, 269 din Codul fiscal, art. 3, 20, 189, 206, 209, 224 din Codul administrativ, art. 28 din Legea nr. 1380-XIII din 20.11.1997, art. 4 din Legea nr. 1417-XIII din 17.12.1997 pentru punerea în aplicare a Titlului III al Codului fiscal, și a solicitat admiterea acțiunii cu anularea actelor administrative contestate.

Obiecțiile pârâtului:

La 23 ianuarie 2025, Serviciul Fiscal de Stat a depus referință asupra cererii de chemare în judecată, prin care a solicitat respingerea acțiunii înaintată de către SC „EMAN & CO" SRL ca fiind neîntemeiată.

În susținerea poziției sale, autoritatea publică pârâtă a specificat că, în baza deciziei privind inițierea controlului nr. DICF-156112/29 din 29 ianuarie 2024 și a cererii contribuabilului nr. 668-CR, depusă la Serviciul Fiscal de Stat la 05 ianuarie 2024, a fost efectuat la SC „EMAN & CO" SRL un control fiscal privind recalcularea obligațiilor fiscale estimate prin metode și din surse indirecte conform

deciziei asupra cazului de încălcare fiscală nr. 775/3104 din 02 noiembrie 2023, emisă de Direcția generală control a Serviciului Fiscal de Stat, cu întocmirea actului de control nr. 5-736246, prelungit pe blanchetele nr. 5-736247, nr. 5-736248 și nr. 5-736249 din 22 august 2024.

Prin decizia nr. 775/2928 din 10 septembrie 2024 (comunicată la 10 octombrie 2024) asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SC „EMAN & CO" SRL, a fost dată apreciere materialelor controlului fiscal, generalizate prin actul de control sus menționat.

Astfel, conform deciziei nr. 775/2928 din 10 septembrie 2024 au fost calculate suplimentar spre plată la buget obligații fiscale în sumă totală de 3 833 065 lei, inclusiv: impozite și taxe în sumă de 2 349 700 lei, majorare de întârziere în sumă de 1 008 368 lei, amendă în sumă de 474 997 lei și a fost micșorată suma TVA spre deducere în perioada ulterioară cu 86 231 lei.

La 28 octombrie 2024, SC „EMAN & CO" SRL a depus contestație împotriva deciziei nr. 775/2928 din 10 septembrie 2024 asupra cazului de încălcare a legislației și a solicitat anularea acesteia.

Prin decizia SFS nr. 754/231 din 19 noiembrie 2024, emisă pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 775/2928 din 10 septembrie 2024, s-a respins contestația și a fost menținută decizia contestată, care este obligatorie pentru executare.

La 19 decembrie 2024, SC „EMAN & CO" SRL a contestat în instanța de contencios administrativ decizia SFS nr. 775/2928 din 10 septembrie 2024 asupra cazului de încălcare a legislației și decizia SFS nr. 754/231 din 19 noiembrie 2024 pe marginea contestației, solicitând anularea integrală a actelor administrative individuale defavorabile.

Serviciul Fiscal de Stat a menționat că, în cadrul controlului fiscal efectuat la SC „EMAN & CO" SRL prin metoda verificării tematice privind recalcularea obligațiilor fiscale estimate prin metode și din surse indirecte la impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător și la taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.01.2021-30.06.2023 (act nr. 5-736246, prelungit pe blanchetele nr. 5-736247, nr. 5-736248 și nr. 5-736249 din 22.08.2024), s-au stabilit următoarele încălcări contestate de contribuabil: - încălcarea prevederilor art. 11 alin. (1), alin. (3), alin. (16) și art. 12 alin. (1) lit. a) din Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017, art. 8 alin. (2) lit. c), lit. d), lit. e) și art. 24 alin. (1) din Codul fiscal, prin deducerea neîntemeiată în perioada fiscală A/2021 a cheltuielilor în sumă de 11 383 768 lei, aferentă procurărilor în baza facturilor fiscale de la SRL „Epsilon-Agro" și SRL „Beta Tradeagro", în lipsa producerii faptelor economice; - încălcarea prevederilor art. 102 alin. (1) și alin. (10) lit. a) și art. 115 alin. (1) din Codul fiscal, prin deducerea neîntemeiată a TVA în sumă totală de 1 064 446 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale L/08/2021 cu 529 388 lei, L/09/2021 cu 421 314

lei, L/02/2023 cu 113 744 lei, aferentă procurărilor în baza facturilor fiscale eliberate de SRL „Epsilon-Agro” și SRL „Beta Tradeagro”, în lipsa producerii faptelor economice.

Prin decizia nr. 775/2928 din 10 septembrie 2024 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SC „EMAN & CO” SRL, a fost dată apreciere materialelor controlului fiscal și a fost dispusă încasarea la buget a sumelor impozitelor și plăților calculate în rezultatul controlului.

Autoritatea publică pârâtă a menționat că în cadrul controlului fiscal repetat prin metoda verificării totale efectuat la SRL „Epsilon-Agro” pentru perioada 01.01.2017-31.10.2021 (act nr. 5-723821, prelungit pe blanchetele nr. 5-723822, nr. 5-723823 și nr. 5-723824 din 30.12.2022), s-a stabilit că entitatea, în perioadele fiscale L/01/2021 - L/10/2021, a înregistrat livrări în adresa agenților economici în valoare totală de 13 605 824 lei (fără TVA) și TVA aferentă în sumă de 1 099 940 lei, în lipsa stocului de producție/marfă, lipsa depozitului, lipsa contabilității, lipsa și nedeclararea actelor de achiziție privind achiziționarea producției agricole de la persoane fizice, constatându-se, astfel, incapacitatea SRL „Epsilon-Agro” de a efectua livrările de mărfuri menționate, totodată entitatea a prezentat declarațiile privind TVA pentru perioadele fiscale L/01/2021- L/09/2021 cu date nule.

Totodată, s-a invocat că în cadrul controlului fiscal total prin metode și din surse indirecte efectuat la SRL „Epsilon-Agro” pentru perioada 01.01.2021-31.12.2021 (act nr. 5-723825, prelungit pe blancheta nr. 5-723826 din 30.12.2022), conform informației disponibile din Sistemul Informațional al Serviciului Fiscal de Stat (Forma DETEST&PROCF), s-a stabilit că în perioadele fiscale L/01/2021-L/12/2021, de către agenții economici cumpărători au fost declarate procurări de la SRL „Epsilon-Agro” în sumă totală de 13 605 824 lei, fără TVA. De asemenea, s-a stabilit că entitatea a prezentat declarația cu privire la impozitul pe venit pentru perioada fiscală A/2021 cu date nule și nu a prezentat Raportul financiar la Biroul Național de Statistică. Ca urmare, s-a constatat că faptele economice aferente tranzacțiilor de livrare a mărfurilor în sumă de 13 605 824 lei (fără TVA), inclusiv în sumă de 11 050 434 lei (fără TVA), în adresa SC „EMAN & CO” SRL, nu se confirmă (nu au avut loc de fapt) și, respectiv, nu pot fi acceptate pentru efectuarea înscrisurilor de rigoare. Astfel, obligația fiscală privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător nu a fost estimată în cadrul controlului, din lipsa obiectului impozabil.

Conform informației disponibile din Sistemul Informațional al Serviciului Fiscal de Stat „Analiza postului fiscal”, instituit la SRL „Beta Tradeagro” (act nr.1-881780 din 20.07.2021), s-a constatat că entitatea nu a înregistrat livrări în perioada 01.07.2021-28.02.2023.

Astfel, în cadrul controlului fiscal efectuat la SC „Eman & Co” SRL, s-a stabilit că facturile fiscale eliberate de SRL „Epsilon-Agro” și SRL „Beta

Tradeagro” în adresa SC „EMAN & CO” SRL, reflectă operațiuni economice care nu au avut loc, ca urmare, nefiind confirmate cheltuielile în sumă de 11 383 767 lei în perioada fiscală A/2021 și TVA aferentă procurărilor în sumă de 884 035 lei de la SRL „Epsilon-Agro” în perioadele fiscale L/08/2021, L/09/2021 și în sumă de 180 413 lei de la SRL „Beta Tradeagro”, în perioadele fiscale L/09/2021 și L/02/2023.

Reieșind din cele expuse și ținând cont de prevederile legale menționate, se constată că SC „EMAN & CO” SRL nu a avut dreptul la deducerea cheltuielilor în sumă de 11 383 767 lei, în perioada fiscală A/2021 și la deducerea TVA în sumă de 1 064 448 lei în perioadele fiscale L/08/2021, L/09/2021 și L/02/2023.

Având în vedere cele expuse, autoritatea pârâtă consideră că decizia nr.775/2928 din 10 septembrie 2024 a fost emisă în corespundere cu legislația în vigoare.

Serviciul Fiscal de Stat a indicat că pretenția reclamantei în partea anulării actului de control emis de Serviciul Fiscal de Stat este neîntemeiată, deoarece acesta nu reprezintă act administrativ, dar este un act preparatoriu, iar acesta, în cauză nu produce niciun efect juridic în privința persoanei care l-a solicitat, nefiindu-i vătămate careva drepturi ale acesteia prin activitatea administrativă.

În ședința de judecată, administratorul insolvabilității SC „EMAN & CO” SRL, Serghei Bevziuc, nu s-a prezentat, nu a comunicat motivele absenței sale, nu a solicitat amânarea examinării cauzei, fiind înștiințat contra semnătură despre data și ora ședinței de judecată (f.d. 79). Totodată, prin cererea de chemare în judecată, partea reclamantă a solicitat examinarea cauzei în lipsa reprezentantului său.

Reprezentantul Serviciului Fiscal de Stat, Ghenadie Gheorghița, în ședința de judecată a solicitat respingerea acțiunii în contencios administrativ ca fiind neîntemeiată, în baza circumstanțelor de fapt și drept indicate în referință.

Respectiv, în conformitate cu prevederile art. 218 lit. d) din Codul administrativ, instanța a dispus examinarea cauzei în lipsa reprezentantului reclamantei.

Admisibilitatea acțiunii în contencios administrativ:

În fapt și în drept, obiectul acțiunii în contencios administrativ îl constituie cererea înaintată de SC „EMAN & CO” SRL împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea Actului de control nr. 5-736246, prelungit pe blanchetele nr. 5-736247, nr. 5-736248, 5-736249 din 22 august 2024, a deciziei nr. 775/2928 din 10 septembrie 2024 și a deciziei nr. 754/231 din 19 noiembrie 2024, emise de către Serviciul Fiscal de Stat.

Conform art. 22 alin. (1) din Codul 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.

Instanța de judecată reține că, în temeiul art. 17 din Codul administrativ, drept vătămat este orice drept sau libertate stabilit/stabilită de lege căruia/căreia i se aduce atingere prin activitate administrativă.

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

În conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, o acțiune în contencios administrativ poate fi depusă pentru: a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acțiune în contestare); b) obligarea autorității publice să emită un act administrativ individual (acțiune în obligare); c) impunerea la acțiune, la tolerare a acțiunii sau la inacțiune (acțiune în realizare); d) constatarea existenței sau inexistenței unui raport juridic ori nulității unui act administrativ individual sau a unui contract administrativ (acțiune în constatare); sau e) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ normativ (acțiune de control normativ).

Acțiunea în constatare prezumă existența unui interes îndreptățit pentru constatarea solicitată. Acțiunea în constatare nu poate fi înaintată dacă reclamantul își poate sau și-ar putea revendica drepturile printr-o altă acțiune prevăzută la alin. (1), cu excepția situației când se urmărește constatarea nulității unui act administrativ individual sau normativ.

Potrivit art. 207 alin. (1) din Codul 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.

Art. 207 alin. (2) din Codul administrativ, prevede că 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 parți 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 din Codul administrativ – procedura prealabilă;

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.

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

Potrivit art. 162 alin. (1)-(2) din Codul administrativ, procedura prealabilă urmărește scopul de a verifica legalitatea actelor administrative individuale. Dacă autoritatea publică nu soluționează petiția în termenele prevăzute de prezentul cod, persoana afectată este în drept să depună cerere prealabilă.

Alineatul (3) lit. a) al aceluiași articol, prevede că, cererea prealabilă poate fi îndreptată spre anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual ilegal sau nul.

Prin urmare, respectând prevederile art. 208 alin. (1) din Codul administrativ, la 28 octombrie 2024, SC „EMAN & CO” SRL a depus o cerere prealabilă împotriva Actului de control nr. 5-736246, prelungit pe blanchetele nr. 5-736247, nr. 5-736248, 5-736249 din 22 august 2024 și a deciziei nr. 775/2928 din 10 septembrie 2024, solicitând anularea acestora (f.d. 1-5 dosar administrativ).

Astfel, la 19 noiembrie 2024, a fost emisă decizia nr. 754/231 pe marginea contestației depuse împotriva deciziei nr. 775/2928 din 10 septembrie 2024 asupra cazului de încălcare a legislației, emisă de Direcția generală control, prin care s-a respins contestația depusă și s-a menținut decizia nr. 775/2928 din 10 septembrie 2024 asupra cazului de încălcare a legislației, care este obligatorie pentru executare (f.d. 17-18 dosar administrativ). Respectiv, instanța constată că procedura prealabilă a fost respectată de către reclamantă.

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 temeiul art. 209 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, acțiunea în contestare și acțiunea în obligare se înaintează în decurs de 30 de zile, dacă legea nu prevede altfel. Acest termen începe să curgă de la: a) data comunicării sau notificării deciziei cu privire la cererea prealabilă sau data expirării termenului prevăzut de prezentul cod pentru soluționarea acesteia; b) data comunicării sau notificării actului administrativ individual, dacă legea nu prevede procedura prealabilă. Prevederile art. 165 alin. (1) referitoare la nesoluționarea în termen se

aplică corespunzător. Dacă informația cu privire la exercitarea căilor de atac nu se conține în actul administrativ individual sau în decizia cu privire la cererea prealabilă ori este indicată incorect, înaintarea acțiunii în contencios administrativ se admite în termen de un an de la comunicarea sau notificarea actului administrativ sau a deciziei cu privire la cererea prealabilă.

Astfel, analizând materialele cauzei în coroborare cu materialele dosarului administrativ, precum și argumentele participanților la proces, având în vedere faptul că în prezenta cauză părțile nu au invocat și nu au dovedit prin probe pertinente că ar exista o hotărâre judecătorească definitivă cu privire la un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept, că ar exista 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, că între parți s-a încheiat o tranzacție de împăcare sau că, la aceeași sau la altă instanță de judecată se examinează o acțiune între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept, nu sunt temeiuri de a considera că acțiunea a fost depusă după expirarea termenului prevăzut la art. 209 din Codul administrativ, a fost respectată procedura de adresare în instanța de judecată, acțiunea a fost semnată și depusă de administratorul SC „EMAN & CO” SRL, Andrei Sinigur, care dispune de o astfel de împuternicire conform extrasului din Registrul de stat al persoanelor juridice, anexat la materialele cauzei, iar reclamanta poate revendica încălcarea, prin activitatea administrativă, a unui drept în sensul art. 17 din Codul administrativ, instanța de judecată ajunge la concluzia că, acțiunea în contencios administrativ înaintată de SC „EMAN & CO” SRL împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea Actului de control nr. 5-736246, prelungit pe blanchetele nr. 5-736247, nr. 5-736248, 5-736249 din 22 august 2024, a deciziei nr. 775/2928 din 10 septembrie 2024 și a deciziei nr. 754/231 din 19 noiembrie 2024, emise de către Serviciul Fiscal de Stat, întrunește condițiile pentru admisibilitate a unei acțiuni în contenciosul administrativ și, respectiv, este pasibilă de examinare în fond.

Aprecierea instanței:

Audiind explicațiile reprezentantului pârâtului, examinând circumstanțele de fapt și drept invocate prin prisma probelor pertinente și concludente administrate în proces, instanța de judecată ajunge la concluzia că este legal și întemeiat să respingă ca fiind neîntemeiată acțiunea în contencios administrativ, din următoarele considerente.

Potrivit art. 53 alin. (1) din Constituția Republicii Moldova, persoana vătămată într-un drept al său de o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri, este îndreptățită să obțină recunoașterea dreptului pretins, anularea actului şi repararea pagubei.

Instanța mai notează că, în corespundere cu art. 1 alin. (1) din Codul administrativ, legislația administrativă reprezintă cadrul juridic principal prin care se asigură reglementarea raporturilor administrative la înfăptuirea activității administrative și a controlului judecătoresc asupra acesteia. (2) Legislația administrativă se întemeiază pe normele constituționale dezvoltate în prezentul cod, în alte legi și în alte acte normative subordonate legii, care reglementează raporturile administrative și care trebuie să fie în concordanță cu Constituția Republicii Moldova. (3) Actele normative subordonate legii se aplică la reglementarea raporturilor administrative doar în cazurile în care sunt emise în temeiul legii și nu contravin ei.

Instanța ține să menționeze că, în conformitate cu art. 2 alin. (2) din Codul administrativ, anumite aspecte ce țin de activitatea administrativă privind domenii specifice de activitate pot fi reglementate prin norme legislative speciale derogatorii de la prevederile prezentului cod numai dacă această reglementare este absolut necesară și nu contravine principiilor prezentului cod.

În acord cu reglementările legale statuate la art. 3 din Codul administrativ, legislaţia administrativă are drept scop reglementarea procedurii de înfăptuire a activităţii administrative şi a controlului judecătoresc asupra acesteia, în vederea asigurării respectării drepturilor şi a libertăţilor prevăzute de lege ale persoanelor fizice şi juridice, ţinându-se cont de interesul public şi de regulile statului de drept.

În corespundere cu art. 6 din Codul administrativ, procedura administrativă este activitatea autorităților publice cu efect în exterior, îndreptată spre examinarea condiţiilor, pregătirea şi emiterea unui act administrativ individual, spre examinarea condiţiilor, pregătirea şi încheierea unui contract administrativ sau examinarea condiţiilor, pregătirea şi întreprinderea unei măsuri strict de autoritate publică. Emiterea unui act administrativ individual, încheierea unui contract administrativ sau întreprinderea unei măsuri strict de autoritate publică sunt părţi ale procedurii administrative.

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

Art. 11 din Codul administrativ prevede că, actele administrative individuale pot fi: a) acte defavorabile – actele care impun destinatarilor lor obligaţii, sancţiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care resping, în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat; b) acte favorabile – actele care creează destinatarilor săi un beneficiu sau un avantaj de orice fel. Destinatarul unui act administrativ individual este doar persoana către care actul administrativ se îndreaptă. Terţii, ale căror drepturi sunt afectate de actul

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

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

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

În accepțiunea art. 21 din Codul administrativ, autorităţile publice şi instanţele de judecată competente trebuie să acţioneze în conformitate cu legea şi alte acte normative. Exercitarea atribuţiilor legale nu poate fi contrară scopului pentru care acestea au fost reglementate. Autorităţile publice şi instanţele de judecată competente nu pot dispune limitarea exercitării drepturilor şi a libertăţilor persoanelor decât în cazurile şi în condiţiile expres stabilite de lege.

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

Conform art. 30 din Codul administrativ, autoritățile publice nu pot întreprinde măsuri cu efect retroactiv, cu excepția cazurilor prevăzute de lege. Autoritățile publice nu pot întreprinde măsuri care să afecteze situațiile juridice definitive sau drepturile dobândite, decât în situații în care, în condițiile stabilite de lege, acest lucru este absolut necesar pentru interesul public.

Conform art. 31 din Codul administrativ, actele administrative individuale și operațiunile administrative scrise trebuie să fie motivate.

Conform art. 32 din Codul administrativ, procedura administrativă se structurează astfel încât participanții să poată înțelege fiecare etapă a procedurii. Dacă este necesară contribuția unui participant, acestuia i se comunică neîntârziat, într-un limbaj clar și ușor de înțeles, acțiunile care trebuie întreprinse. În condițiile legii, autoritățile publice trebuie să asigure participarea neîngrădită la procedura administrativă a persoanelor interesate.

Conform art. 38 din Codul administrativ, înaintea fiecărei decizii judecătorești pe fond, participanților la proces li se oferă posibilitatea de a-și expune punctul de vedere. Audierea poate fi făcută verbal sau în scris. Orice

persoană are dreptul la judecarea cauzei în mod echitabil, în termen rezonabil, de către o instanță de judecată independentă, imparțială și instituită prin lege.

În acest scop, instanța de judecată este obligată să dispună toate măsurile permise de lege și să asigure desfășurarea cu celeritate a procesului.

În corespundere cu art. 39 din Codul administrativ, orice persoană care revendică un drept vătămat de către o autoritate publică în sensul art. 17 sau prin nesoluţionarea în termenul legal a unei cereri se poate adresa instanţei de judecată competente.

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

Din actele cauzei și ale dosarului administrativ, judecătorul constată următoarea stare de fapt.

În baza deciziei privind inițierea controlului nr. DICF-156112/29 din 29 ianuarie 2024 (f.d. 39 dosar administrativ) și a cererii contribuabilului nr. 668-CR (f.d. 32 dosar administrativ), depusă la Serviciul Fiscal de Stat la 05 ianuarie 2024, a fost efectuat la SC „EMAN & CO” SRL un control fiscal privind recalcularea obligațiilor fiscale estimate prin metode și din surse indirecte conform deciziei asupra cazului de încălcare fiscală nr. 775/3104 din 02 noiembrie 2023, emisă de Direcția generală control a Serviciului Fiscal de Stat, cu întocmirea actului de control nr. 5-736246, prelungit pe blanchetele nr. 5-736247, nr. 5-736248 și nr. 5-736249 din 22 august 2024 (f.d. 54-64 dosar administrativ).

În cadrul controlului fiscal efectuat la SC „EMAN & CO” SRL prin metoda verificării tematice privind recalcularea obligațiilor fiscale estimate prin metode și din surse indirecte la impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător și la taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.01.2021-30.06.2023 (act nr. 5-736246, prelungit pe blanchetele nr. 5-736247, nr. 5-736248 și nr. 5-736249 din 22.08.2024), s-au stabilit următoarele încălcări contestate de contribuabil: - încălcarea prevederilor art. 11 alin. (1), alin. (3), alin. (16) și art. 12 alin. (1) lit. a) din Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017, art. 8 alin. (2) lit. c), lit. d), lit. e) și art. 24 alin. (1) din Codul fiscal, prin deducerea neîntemeiată în perioada fiscală A/2021 a cheltuielilor în sumă de 11 383 768 lei, aferentă procurărilor în baza facturilor fiscale de la SRL „Epsilon-Agro” și SRL „Beta Tradeagro”, în lipsa producerii faptelor economice; - încălcarea prevederilor art. 102 alin. (1) și alin. (10) lit. a) și art. 115 alin. (1) din Codul fiscal, prin deducerea neîntemeiată a TVA în sumă totală de 1 064 446 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale L/08/2021 cu 529 388 lei, L/09/2021 cu 421 314 lei, L/02/2023 cu 113 744 lei, aferentă procurărilor în baza facturilor fiscale eliberate de SRL

„Epsilon-Agro” și SRL „Beta Tradeagro”, în lipsa producerii faptelor economice (f.d. 54-64 dosar administrativ).

Prin decizia nr. 775/2928 din 10 septembrie 2024 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SC „EMAN & CO” SRL, autoritatea publică pârâtă a decis:

1. A micşora în contul curent generalizat sumele impozitelor, taxelor, plăţilor în plus, majorărilor de întârziere şi amenzilor, calculate prin decizia asupra cazului de încălcare a legislației nr. 775/3104 din 02 noiembrie 2023, emisă de Direcția generală, control, după cum urmează: 1 769 580,91 lei, impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător; 1 514 659,09 lei, taxa pe valoare adăugată; 511 361 lei, majorare de întârziere (penalitate) pentru neachitarea în termen la buget a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat; 498 321 lei, pentru neachitarea în termen la buget a taxei pe valoarea adăugată diminuată; 712.690 lei, amenzi pentru încălcarea legislației.

2. A micşora suma TVA spre deducere în perioada ulterioară cu 86 231 lei, care la situația de 30 iunie 2023 va constitui 10 851 lei.

3. A încasa la buget sumele impozitelor şi plăților calculată în rezultatul controlului: 1 366 052 lei, impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat, pentru perioada fiscală A/2021, care urmează a fi transferat la codul IBAN MD31TRGAAA11121001500000; 983 648 lei, taxa pe valoarea adăugată diminuată, inclusiv pentru perioadele fiscale L/08/2021 cu 364 372 lei, L/09/2021 cu 267 355 lei, L/10/2021 cu 176 921 lei, L/02/2022 cu 32 388 lei şi L/02/2023 cu 142 613 lei, care urmează a fi transferată la codul IBAN nr. MD76TRGAAA11411001500000.

4. A încasa la buget majorare de întârziere (penalitate), calculată în rezultatul controlului în conformitate cu prevederile art. 228 alin. (1) şi alin. (2) din Codul fiscal: 579 238 lei, pentru neachitarea în termen la buget a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat, care urmează a fi transferată la contul nr. IBAN MD31TRGAAA11121001500000 (anexa nr. 1, la prezenta decizie); 429 130 lei, pentru neachitarea în termen la buget a taxei pe valoarea adăugată diminuată, care urmează a fi transferată la contul IBAN nr. MD76TRGAAA11411001500000 (anexa nr. 2 la prezenta decizie).

5. A aplica pentru încălcările legislației fiscale și a încasa la codul IBAN nr. MD13TRGAAA14332101500000: 273 210 lei, amendă pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioada fiscală A/2021, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal (1 366 052 lei x 20%); 196 730 lei, amendă pentru diminuarea T.V.A. pentru perioadele fiscale L/08/2021, L/09/2021, L/10/2021, L/02/2022, L/02/2023, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal (983 648 lei x 20%); 3 000 lei, amendă pentru nerespectarea modului de întocmirea a Declarației cu privire la impozitul pe venit

(VEN12) pentru perioada fiscală A/2021, Declarațiilor privind T.V.A. pentru perioadele fiscale L/08/2021, L/09/2021, L/10/2021, L/02/2022, L/02/2023, conform prevederilor art. 260 alin. (1) din Codul fiscal (6 cazuri x 500 lei, dar nu mai mult de 10 000 lei); 2 057 lei, pentru neplata în termenele stabilite a impozitului pe venit în rate pentru perioadele fiscale A/2021, A/2022, conform prevederilor art. 261 alin. (6) din Codul fiscal (anexa nr. 3 la prezenta decizie) (f.d. 76-80 dosar administrativ).

Astfel, conform deciziei nr. 775/2928 din 10 septembrie 2024 au fost calculate suplimentar spre plată la buget obligații fiscale în sumă totală de 3 833 065 lei, inclusiv: impozite și taxe în sumă de 2 349 700 lei, majorare de întârziere în sumă de 1 008 368 lei, amendă în sumă de 474 997 lei și a fost micșorată suma TVA spre deducere în perioada ulterioară cu 86 231 lei.

La 28 octombrie 2024, SC „EMAN & CO" SRL a depus contestație împotriva deciziei nr. 775/2928 din 10 septembrie 2024 asupra cazului de încălcare a legislației și a solicitat anularea acesteia (f.d 1-5 dosar administrativ).

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/231 din 19 noiembrie 2024, emisă pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 775/2928 din 10 septembrie 2024, s-a respins contestația și a fost menținută decizia contestată, care este obligatorie pentru executare (f.d. 91-92 dosar administrativ).

La 19 decembrie 2024, SC „EMAN & CO" SRL a contestat în instanța de contencios administrativ decizia SFS nr. 775/2928 din 10 septembrie 2024 asupra cazului de încălcare a legislației și decizia SFS nr. 754/231 din 19 noiembrie 2024 pe marginea contestației, solicitând anularea integrală a actelor administrative individuale defavorabile (f.d 5-10).

Obiect al examinării prezentei cauze în instanța de contencios administrativ constituie verificarea legalității actului administrativ individual defavorabil, și anume a deciziei nr. 775/2928 din 10 septembrie 2024 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SC „EMAN & CO" SRL.

Potrivit art. 133 alin. (2) pct. 14)-14^2 din Codul fiscal, în realizarea funcţiilor sale, Serviciul Fiscal de Stat are următoarele atribuţii generale: *efectuează controlul fiscal, examinează cazurile de încălcare a legislaţiei, aplică sancţiuni fiscale şi emite acte administrative în scopul aplicării prezentului cod; efectuează controlul asupra calculării corecte şi a virării în termen a contribuţiilor la bugetul asigurărilor sociale de stat şi a primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală şi aplică sancţiuni pentru încălcarea prevederilor legale referitoare la calcularea acestora; efectuează alte tipuri de controale decât cele expuse la pct.14) şi 14^1), stabilite în sarcina Serviciului Fiscal de Stat prin acte normative speciale;*

Conform art. 134 alin. (1) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat şi funcţionarii fiscali, în cadrul acţiunilor de exercitare a funcţiei, au următoarele

drepturi: 1) să efectueze controale asupra modului în care contribuabilii respectă legislaţia fiscală; 12) să utilizeze metode şi surse directe şi indirecte la estimarea obiectelor impozabile şi la calcularea impozitelor şi taxelor.

Conform prevederilor art. 11 alin. (1) și alin. (3) din Legea contabilității și raportării financiare m. 287 din 15.12.2017, faptele economice se contabilizează în temeiul documentelor primare. Documentele primare se întocmesc în timpul efectuării (producerii) faptelor economice, iar dacă acest lucru este imposibil – nemijlocit după efectuarea (producerea) faptelor respective.

Potrivit prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c), lit. d) și lit. e) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte Serviciului Fiscal de Stat dările de seamă fiscale și informațiile prevăzute de legislație, să prezinte informații veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum și despre alte obiecte ale impunerii, să achite la buget, la timp și integral sumele calculate ale impozitelor și taxelor, asigurând exactitatea și veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate.

În conformitate cu prevederile art. 24 alin. (1) din Codul fiscal, se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

Conform art. 101 alin. (1) din Codul fiscal, subiecții impozabili stipulați la art. 94 lit. a), e) și f) sunt obligați să declare, conform art. 115, și să achite la buget pentru fiecare perioadă fiscală, stabilită conform art. 114, suma TVA, care se determină ca diferență dintre sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate de către cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate lor și sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, serviciilor (inclusiv TVA la valorile materiale importate) folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător în perioada fiscală respectivă, ținându-se cont de dreptul de deducere conform art.102.

Potrivit art. 102 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul achitării TVA la buget, subiecților impozabili, înregistrați ca plătitor al TVA, li se permite deducerea sumei TVA, achitate sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori ai TVA pe valorile materiale, serviciile procurate pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător. Alineatul (10) lit. a) al aceluiași articol prevede că subiectul impozabil are dreptul la deducerea sumei TVA, 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 TVA.

Conform art. 115 alin. (1) din Codul fiscal, fiecare subiect impozabil, specificat la art. 94 lit. a), c), e) și/sau lit. f), este obligat să prezinte declarația privind T.V.A. pentru fiecare perioadă fiscală. Declarația se întocmește pe un

formular oficial, care este prezentat la Serviciul Fiscal de Stat nu mai târziu de data de 25 a lunii care urmează după încheierea perioadei fiscale.

Conform art. 225 din Codul fiscal, *în cadrul controlului fiscal, pentru a determina corectitudinea calculării sumei obligaţiei fiscale, autoritatea care efectuează controlul fiscal poate folosi, în cazurile prevăzute la art. 189 alin. (2) şi (3), metode şi surse indirecte, conform legii, precum şi poate să nu accepte sau să recalifice tranzacţiile în cazurile prevăzute la art. 189[1]. Metodele şi sursele indirecte de estimare a obligaţiilor fiscale se folosesc şi în cadrul administrării fiscale ca urmare a instituirii posturilor fiscale în conformitate cu art.146.*

(2) Metodele şi sursele indirecte includ: a) tipul şi natura activităţilor practicate de contribuabil; b) mărimea capitalului contribuabilului; c) veniturile din vânzări ale contribuabilului, inclusiv cele constatate în cadrul posturilor fiscale; d) numărul de angajaţi ai contribuabilului, precum şi fondul de remunerare a muncii şi alte recompense; e) categoria clienţilor contribuabilului şi numărul lor; f) diferenţa dintre caracteristicile cantitative şi cele calitative ale materiei prime, ale altor materiale procurate şi ale celor folosite în producţie; g) analiza schimbării valorii nete a proprietăţii contribuabilului; h) chiria imobilului folosit de contribuabil în afaceri; i) rulajul mijloacelor băneşti şi soldul lor pe conturile bancare şi/sau conturile de plăţi ale contribuabilului; j) compararea cheltuielilor contribuabilului cu veniturile lui; k) venitul altor persoane care activează în aceleaşi condiţii sau în condiţii similare cu cele ale contribuabilului; l) proprietatea persoanei cu funcţie de răspundere (locuinţa, automobilul etc.) procurată sau folosită în scopuri personale, starea ei fizică, apartenenţa persoanei la diferite cercuri, numărul personalului ei casnic; m) informaţii de la bănci (sucursale), societăţile de plată, societăţile emitente de monedă electronică şi/sau furnizorii de servicii poştale, birourile notariale, organele vamale, organele poliţiei, Agenţia Servicii Publice, bursele de valori privind tranzacţiile şi operaţiunile efectuate de contribuabil şi datele despre el; m[1]) indicatorii contoarelor de evidenţă a elementelor de costuri şi cheltuieli; m[2]) capacitatea normativă a utilajului de producţie/prelucrare; n) alte obiective, procese şi fenomene, informaţii şi date care denotă suma obligaţiei fiscale a contribuabilului, prevăzute în prezentul cod.

Relevante cauzei sunt și prevederile art. 8 alin. (2) lit. c), lit. e) și lit. f) din Codul fiscal, potrivit căruia 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 şi informaţiile 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; e) să achite la buget, la timp şi integral, ţinând cont de prevederile art. 7 alin. (5), sumele calculate ale impozitelor şi taxelor, asigurînd exactitatea şi veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate; f) în caz de control al respectării legislaţiei fiscale, să prezinte, la prima cerere sau maximum în decursul unei zile lucrătoare din data finalizării controlului fiscal operativ, persoanelor cu funcţii de răspundere ale organelor cu atribuţii de administrare fiscală documentele de evidenţă, dările de seamă fiscale şi alte documente şi informaţii privind desfăşurarea activităţii de întreprinzător, calcularea şi achitarea la buget a impozitelor, a taxelor şi a altor plăţi obligatorii şi acordarea facilităţilor, să permită accesul, în cazul ţinerii evidenţei computerizate, la sistemul electronic de contabilitate.

În corespundere cu prevederile art. 2 lit. a) din Legea contabilității și raportării financiare nr. 287/2017, prezenta lege se aplică următoarelor categorii de persoane (în continuare – *entităţi*) înregistrate în Republica Moldova: a) persoanelor juridice care desfăşoară activitate de întreprinzător, indiferent de tipul de proprietate şi forma juridică de organizare.

Conform prevederilor art. 15 alin. (1) din Legea nr. 287/2017, datele din documentele primare se înregistrează, se acumulează și se prelucrează în registre contabile, întocmite pe suport de hârtie sau în formă electronică, iar art.17 alin. (2) prevede că, Documentele contabile se păstrează de către entitate pe suport de hârtie sau în formă electronică. Documentele contabile se pot păstra pe suporturi tehnice în cazul în care contabilitatea este ţinută cu utilizarea sistemelor informatice proprii, cu condiţia ca acestea să poată fi accesate în orice moment, în funcţie de necesităţile entităţii sau la cererea organelor abilitate de legislaţie.

Potrivit prevederilor art. 18 alin. (1), alin. (2)-(3) lit. a) și lit. d) din Legea nr. 287/2017, ***entitatea are obligaţia de a ţine contabilitatea şi de a întocmi situaţiile financiare în modul prevăzut de prezenta lege***, de standardele de contabilitate şi de alte acte normative aprobate în conformitate cu art. 8 alin. (1) lit. b).

Răspunderea pentru ţinerea contabilităţii şi raportarea financiară revine: a) conducătorului, administratorului – pentru entităţile indicate la art. 2 lit. a), c) şi d); b) conducătorului, directorului – pentru entităţile indicate la art. 2 lit. b); c) fondatorului – pentru entităţile indicate la art. 2 lit. e); d) persoanei fizice care desfăşoară activitate profesională în sectorul justiţiei (notar, avocat, executor judecătoresc, mediator, administrator autorizat) – pentru entităţile indicate la art. 2 lit. f).

Persoanele indicate la alin. (2) sunt obligate: a) să asigure organizarea şi ţinerea contabilităţii în mod continuu din data înregistrării de stat a entităţii până la data lichidării acesteia; d) să asigure întocmirea completă şi corectă, precum şi integritatea şi păstrarea documentelor contabile.

Art. 19 alin. (2) din Legea nr. 287/2017 prevede că entitatea prezintă documentele contabile, la cererea organelor abilitate de legislaţie, pe suport de hârtie sau în formă electronică.

Astfel, ținând cont de prevederile legale reținute supra, în coroborare cu materialele cauzei, instanța reține că, în cadrul controlului fiscal repetat prin metoda verificării totale efectuat la SRL „Epsilon-Agro" pentru perioada 01.01.2017-31.10.2021 (act nr. 5-723821, prelungit pe blanchetele nr. 5-723822, nr. 5-723823 și nr. 5-723824 din 30.12.2022), s-a stabilit că entitatea, în perioadele fiscale L/01/2021 - L/10/2021, a înregistrat livrări în adresa agenților economici în valoare totală de 13 605 824 lei (fără TVA) și TVA aferentă în sumă de 1 099 940 lei, în lipsa stocului de producție/marfă, lipsa depozitului, lipsa contabilității, lipsa și nedeclararea actelor de achiziție privind achiziționarea producției agricole de la persoane fizice, constatându-se, astfel, incapacitatea SRL „Epsilon-Agro" de a efectua livrările de mărfuri menționate, totodată entitatea a prezentat Declarațiile privind TVA pentru perioadele fiscale L/01/2021-L/09/2021 cu date nule (f.d. 2-13 dosar administrativ).

Respectiv, în cadrul controlului fiscal total prin metode și din surse indirecte efectuat la SRL „Epsilon-Agro" pentru perioada 01.01.2021-31.12.2021 (act nr. 5-723825, prelungit pe blancheta nr. 5-723826 din 30.12.2022), conform informației disponibile din Sistemul Informațional al Serviciului Fiscal de Stat (Forma DETEST&PROCF), s-a stabilit că în perioadele fiscale L/01/2021-L/12/2021, de către agenții economici cumpărători au fost declarate procurări de la SRL „Epsilon-Agro" în sumă totală de 13 605 824 lei, fără TVA. Totodată, s-a stabilit că entitatea a prezentat Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru perioada fiscală A/2021 cu date nule și nu a prezentat Raportul financiar la Biroul Național de Statistică. Ca urmare s-a constatat că faptele economice aferente tranzacțiilor de livrare a mărfurilor în sumă de 13 605 824 lei (fără TVA), inclusiv în sumă de 11 050 434 lei (fară TVA) în adresa SC „Eman & Co" SRL, nu se confirmă (nu au avut loc de fapt) și, respectiv, nu pot fi acceptate pentru efectuarea înscrisurilor de rigoare.

Astfel, obligația fiscală privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător nu a fost estimată în cadrul controlului, din lipsa obiectului impozabil.

Suplimentar, potrivit informației disponibile din Sistemul Informațional al Serviciului Fiscal de Stat „Analiza postului fiscal", instituit la SRL „Beta Tradeagro" (act nr. 1-881780 din 20.07.2021), s-a constatat că entitatea nu a înregistrat livrări în perioada 01.07.2021-28.02.2023 (f.d. 1 dosar administrativ).

Astfel, în cadrul controlului fiscal efectuat la SC „Eman & Co" SRL, s-a stabilit că *facturile fiscale eliberate de SRL „Epsilon-Agro" și SRL „Beta Tradeagro" în adresa SC „Eman & Co" SRL, reflectă operațiuni economice care*

nu au avut loc, ca urmare, nefiind confirmate cheltuielile în sumă de 11 383 767 lei, în perioada fiscală A/2021 și TVA aferentă procurărilor în sumă de 884 035 lei de la SRL „Epsilon-Agro” în perioadele fiscale L/08/2021, L/09/2021 și în sumă de 180 413 lei de la SRL „Beta Tradeagro”, în perioadele fiscale L/09/2021 și L/02/2023.

Respectiv, ținând cont de cele descrise supra și normele citate, se constată că *SC „Eman & Co” SRL nu a avut dreptul la deducerea cheltuielilor* în sumă de 11 383 767 lei, în perioada fiscală A/2021 și la deducerea TVA în sumă de 1 064 448 lei în perioadele fiscale L/08/2021, L/09/2021 și L/02/2023.

În continuarea analizei circumstanțelor de fapt și de drept ale cauzei, instanța apreciază că verificarea legalității actului administrativ contestat trebuie realizată prin raportare la principiile fundamentale care guvernează activitatea administrativă și controlul judecătoresc asupra acesteia, precum și la regimul juridic al obligațiilor fiscale și al documentelor justificative care stau la baza evidenței contabile și fiscale. În acest sens, instanța subliniază că, potrivit cadrului normativ aplicabil, contribuabilul are obligația de a demonstra realitatea operațiunilor economice reflectate în evidența contabilă și în dările de seamă fiscale, iar simpla existență formală a unor documente nu este suficientă pentru a justifica deducerea cheltuielilor sau exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în lipsa confirmării faptului economic pe care aceste documente îl pretind.

Or, din ansamblul probelor administrate în prezenta cauză rezultă că autoritatea fiscală a efectuat o analiză complexă a tranzacțiilor declarate de reclamantă, utilizând atât informațiile existente în sistemele informaționale ale autorității fiscale, cât și rezultatele controalelor fiscale efectuate la entitățile indicate drept furnizori. În cadrul acestei analize au fost identificate multiple circumstanțe obiective care pun la îndoială realitatea operațiunilor economice declarate de către contribuabil. Astfel, lipsa stocurilor de marfă, absența spațiilor de depozitare, inexistența documentelor de achiziție a produselor agricole, lipsa evidenței contabile și neprezentarea rapoartelor financiare constituie indicii serioase privind inexistența activității economice reale la nivelul furnizorilor respectivi. În asemenea condiții, instanța reține că autoritatea fiscală a avut temeiuri rezonabile și obiective pentru a concluziona că tranzacțiile reflectate în facturile fiscale respective nu corespund unor operațiuni economice reale.

Instanța consideră necesar să sublinieze că regimul juridic al deducerii cheltuielilor și al deducerii TVA se întemeiază pe principiul realității economice a tranzacțiilor. În materie fiscală, dreptul contribuabilului de a deduce anumite cheltuieli sau sume de TVA este condiționat nu doar de existența formală a unor documente justificative, ci și de existența efectivă a operațiunilor economice care au generat aceste documente. În acest context, autoritatea fiscală este îndreptățită

să verifice dacă operațiunile declarate au avut loc în realitate și dacă acestea corespund activității economice desfășurate de contribuabil.

Instanța reține că, în jurisprudența constantă în materia contenciosului fiscal, s-a statuat că dreptul de deducere nu poate fi recunoscut atunci când se constată că tranzacțiile invocate sunt fictive sau nu au avut loc în mod real. În asemenea situații, contribuabilul nu poate invoca protecția conferită de simpla deținere a unor facturi fiscale, întrucât documentele respective nu pot produce efecte juridice în lipsa faptului economic care ar trebui să le justifice.

Totodată, instanța apreciază că în prezenta cauză autoritatea fiscală a respectat cerințele procedurale prevăzute de legislația fiscală și administrativă. Din materialele dosarului rezultă că procedura de control fiscal a fost inițiată în baza unei decizii corespunzătoare, fiind desfășurată în limitele competențelor conferite Serviciului Fiscal de Stat prin lege. În cadrul controlului au fost examinate documentele prezentate de contribuabil, au fost analizate informațiile disponibile în sistemele informaționale ale autorității fiscale și au fost utilizate metodele indirecte de estimare prevăzute de legislația fiscală.

De asemenea, instanța constată că rezultatele controlului fiscal au fost consemnate într-un act de control întocmit în conformitate cu cerințele legale, iar ulterior autoritatea fiscală a emis decizia asupra cazului de încălcare a legislației fiscale, în care au fost reflectate constatările controlului și temeiurile juridice ale măsurilor dispuse. Actul administrativ contestat conține motivarea corespunzătoare, indicând atât circumstanțele de fapt constatate, cât și normele legale aplicabile, ceea ce permite destinatarului să înțeleagă raționamentul care a stat la baza adoptării deciziei respective.

În ceea ce privește *argumentele invocate de reclamantă* în susținerea acțiunii sale, instanța constată că acestea *se limitează*, în esență, *la contestarea concluziilor autorității fiscale și la invocarea faptului că tranzacțiile respective ar fi fost confirmate prin facturi fiscale* și alte documente contabile.

Subsecvent, se reține că, potrivit art. 93 din Codul administrativ, fiecare participant probează faptele pe care îşi întemeiază pretenţia. (2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), fiecare participant probează faptele atribuite exclusiv sferei sale.

Cu toate acestea, reclamanta nu a prezentat probe concludente care să demonstreze existența efectivă a operațiunilor economice invocate. În contextul prezentului litigiu, reclamanta avea obligația de a demonstra că operațiunile economice reflectate în evidența sa contabilă au avut loc în mod real și că bunurile sau serviciile respective au fost efectiv livrate și utilizate în activitatea sa economică. Or, din analiza materialelor dosarului nu rezultă că reclamanta ar fi prezentat probe suplimentare apte să confirme realitatea tranzacțiilor respective,

cum ar fi documente privind transportul mărfurilor, recepția acestora, depozitarea sau utilizarea lor ulterioară în activitatea economică.

În aceste condiții, instanța consideră că *simpla invocare a existenței unor facturi fiscale nu poate fi considerată suficientă pentru a răsturna constatările autorității fiscale*, în special atunci când există indicii temeinice privind caracterul fictiv al tranzacțiilor respective. Acceptarea unei asemenea interpretări ar conduce la eludarea normelor fiscale și ar permite crearea unor mecanisme artificiale de diminuare a obligațiilor fiscale, ceea ce ar contraveni principiilor de echitate și legalitate în materie fiscală.

Totodată, potrivit prevederilor art. 267 alin. (3) din Codul fiscal, ***obligația de a dovedi incorectitudinea deciziei emise de Serviciul Fiscal de Stat se atribuie persoanei care contestă.***

Instanța mai reține că autoritatea fiscală dispune de prerogative legale specifice în vederea prevenirii și combaterii practicilor de evitare sau evaziune fiscală, iar exercitarea acestor prerogative trebuie apreciată în contextul rolului pe care Serviciul Fiscal de Stat îl are în asigurarea colectării veniturilor bugetare și în protejarea intereselor financiare ale statului. În acest sens, controlul fiscal și măsurile adoptate ca urmare a acestuia constituie instrumente esențiale pentru asigurarea respectării legislației fiscale.

În prezenta cauză, instanța constată că autoritatea fiscală nu a depășit limitele competențelor sale și nu a adoptat măsuri arbitrare sau disproporționate. Dimpotrivă, analiza efectuată de autoritatea fiscală se bazează pe date obiective și pe informații verificate, iar concluziile formulate sunt susținute de ansamblul probelor existente la dosar.

De asemenea, instanța apreciază că decizia emisă de autoritatea fiscală respectă principiul proporționalității, întrucât obligațiile fiscale suplimentare stabilite în sarcina contribuabilului rezultă în mod direct din neacceptarea unor cheltuieli și a unor deduceri de TVA care nu au fost justificate în mod corespunzător. Măsurile dispuse nu depășesc ceea ce este necesar pentru restabilirea legalității fiscale și pentru asigurarea respectării obligațiilor fiscale de către contribuabil.

Este de menționat și faptul că reclamanta a beneficiat de toate garanțiile procedurale prevăzute de legislația în vigoare. Astfel, aceasta a avut posibilitatea de a formula contestație împotriva deciziei emise de autoritatea fiscală, contestație care a fost examinată de organul ierarhic superior. Ulterior, reclamanta s-a adresat instanței de contencios administrativ, beneficiind de dreptul la un control judecătoresc deplin asupra actului administrativ contestat.

În cadrul examinării cauzei, instanța a analizat în mod obiectiv și imparțial toate argumentele invocate de părți, precum și probele administrate la dosar. Analiza acestor elemente conduce la concluzia că actele administrative contestate

au fost emise cu respectarea prevederilor legale și că acestea se întemeiază pe o interpretare adecvată a normelor juridice aplicabile.

Prin urmare, instanța apreciază că nu există temeiuri pentru a dispune anularea actelor administrative contestate. Reclamanta nu a demonstrat existența unei încălcări a drepturilor sale prin activitatea administrativă a autorității fiscale, iar argumentele invocate în susținerea acțiunii nu sunt de natură să răstoarne prezumția de legalitate de care beneficiază actele administrative.

Instanța de judecată menționează că argumentele reclamantei, în esența lor, sunt neîntemeiate, faptele constatate de Serviciul Fiscal de Stat în cadrul controlului efectuat nu au fost combătute de SC „EMAN & CO" SRL, nici la etapa procedurii prealabile, nici în cadrul dezbaterilor judecătorești. Drept consecință, argumentele reclamantei cu referire la netemeinicia actelor administrative contestate, nu vor fi reținute de instanță, acestea având un caracter declarativ, nefiind confirmate prin probe în sensul art. 93 alin. (1) din Codul administrativ. Astfel, reclamanta a eșuat să demonstreze caracterul ilegal al actelor administrative contestate. Prin urmare, se conchide că partea reclamantă interpretează eronat normele de drept și situația de fapt.

Instanța constată cu certitudine că, reieșind din competența ce-i revine Serviciului Fiscal de Stat atribuită conform cadrului normativ în vigoare, autoritatea publică pârâtă a acționat cu bună-credință și în limitele legii, cu respectarea scopului pentru care i-a fost atribuit dreptul și existența interesului public în efectuarea controlului asupra modului în care contribuabilii respectă legislaţia fiscală.

Astfel, prin activitatea administrativă a Serviciului Fiscal de Stat nu s-au încălcat drepturile sau interesele SC „EMAN & CO" SRL. Totodată, ținând cont de circumstanțele cauzei și de înscrisurile anexate la dosar, instanța reține că admiterea acțiunii în speță, ar constitui o imixtiune în activitatea Serviciului Fiscal de Stat și ar legaliza posibilitatea de a nu întreprinde măsuri de lichidare a încălcărilor constatate.

Analizând normele legale citate în raport cu circumstanțele de fapt ale speței și materialul probatoriu administrat, instanța conchide că actele administrative individuale în privința reclamantei au fost emis de către autoritatea publică pârâtă în strictă conformitate cu prevederile legale.

Suplimentar, se reține și faptul că decizia nr. 775/2928 din 10 septembrie 2024 nu constituie o sancțiune, ci o măsură administrativă menită să asigure respectarea cadrului normativ.

Prin urmare, instanța nu a constatat admiterea unor abateri la emiterea actului administrativ în privința reclamantei de către Serviciul Fiscal de Stat, ilegalitatea acestuia nefiind confirmată prin probe pertinente și concludente, or argumentele invocate de către reclamantă poartă un caracter pur formal, ceea ce în

consecință constituie temei de respingere a acțiunii înaintate de SC „EMAN & CO” SRL, ca fiind neîntemeiată.

Cu referire la argumentele secundare, instanța nu se va expune asupra fiecărui argument invocat de participanții la proces, ținând cont de Avizul nr. 11 din 2008 al Consiliului Consultativ al Judecătorilor Europeni, în atenția Comitetului de Miniștri al Consiliului Europei, din care rezultă că, motivarea hotărârii nu trebuie înțeleasă ca necesitând un răspuns la fiecare argument invocat. Or, potrivit jurisprudenței Curții Europene, pentru a răspunde cerințelor procesului echitabil, motivarea trebuie să evidențieze că, judecătorul a examinat chestiunile esențiale prezentate și nu trebuie interpretată ca impunând un răspuns detaliat la fiecare argument (Van de Hurk vs Țările de Jos, 19 aprilie 1994 , pct.61, seria A, nr. 288).

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

În consecință, instanța reține că acțiunea înaintată de SC „EMAN & CO” SRL este neîntemeiată și urmează a fi respinsă, întrucât actele administrative contestate au fost emise cu respectarea cadrului legal aplicabil și reflectă în mod corect rezultatele controlului fiscal efectuat de autoritatea competentă. Deciziile Serviciului Fiscal de Stat contestate în prezenta cauză sunt legale și întemeiate, iar măsurile dispuse prin acestea reprezintă o aplicare corectă a normelor fiscale incidente.

Prin urmare, având în vedere ansamblul circumstanțelor de fapt și de drept analizate, instanța concluzionează că acțiunea formulată de reclamantă nu poate fi admisă, întrucât nu s-a demonstrat existența unor vicii de legalitate care să justifice anularea actelor administrative contestate, iar activitatea autorității publice pârâte s-a desfășurat în limitele competențelor sale legale și cu respectarea principiilor care guvernează activitatea administrativă.

În conformitate cu prevederile art. 224 alin. (1) lit. f), 225, 231-232 din Codul administrativ, instanţa de judecată

h o t ă r ă ș t e :

Se respinge ca neîntemeiată acțiunea de contencios administrativ intentată la cererea de chemare în judecată depusă de SC „EMAN & CO” SRL împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea Actului de control nr. 5-736246, prelungit pe blanchetele nr. 5-736247, nr. 5-736248, 5-736249 din 22 august 2024, a deciziei nr. 775/2928 din 10 septembrie 2024 și a deciziei nr. 754/231 din 19 noiembrie 2024, emise de către Serviciul Fiscal de Stat.

Hotărârea este cu drept de atac la Curtea de Apel Centru în termen de 30 zile de la pronunţarea dispozitivului hotărârii, prin intermediul Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

Președintele ședinței,
judecătorul Ina Pruteanu

Copia corespunde originalului.
Judecătorul Ina Pruteanu