Dosarul nr. 3-2742/2022
2-22161706-12-3-04112022

H O T Ă R Î R E
În numele Legii

Dispozitivul hotărârii pronunţat public la 11.10.2023 în mun. Chişinău
Hotărârea integrală întocmită la 30.11.2023

11.10.2023 mun. Chişinău

Judecătoria Chișinău (sediul Rîşcani)
Instanța compusă din :
Preşedintele şedinţei, judecător specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ Igor Barbacaru
Grefier Versavia Șumilin

examinând în ședință publică, acţiunea de contencios administrativ, înaintată de către SRL „Vitalcomus” împotriva Serviciului Fiscal de Stat, cu privire la anularea actului administrativ,

c o n s t a t ă:

Argumentele participanților la proces:

La 04.11.2022, SRL „Vitalcomus”, în persoana administratorului Vitalie Musteață, a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat solicitând :

- anularea Deciziei nr. 516/2580 din 20.07.2022 a Serviciului Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Vitalcomus”, precum și a Deciziei nr. 754/219 din 06.10.2022, adoptată în procedura prealabilă.

În motivarea cererii de chemare în judecată a indicat că, prin Decizia Serviciului Fiscal de Stal nr. 516/2580 din 20.07.2022 s-a dispus de a aplica amendă pentru încălcarea legislației în mărime de 3 307 625 lei. Decizia contestată a fost emisă în rezultatul interpretării și aplicării incorecte a cadrului normativ aplicabil în raport cu activitatea economică desfășurată de SRL „Vitalcomus”. Aplicarea sancțiunii sub formă de amendă este lipsită atât de suport legal, cât și faptic. Amenda aplicată în mărime de 3 307 625 lei, constituie 5% din valoarea tranzacțiilor cu mărfurile social importante și se întemeiază de Serviciul Fiscal de Stat pe prevederile pct. 3) din Hotărârea Curții Constituționale nr. 10 din 14.04.2022 și prevederile art. 10 alin (8) din Legea nr. 845 din 03.01.1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi. În conformitate cu art. 58 alin. (2) și (3) din Constituția Republicii Moldova - Sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale. Orice alte prestații sunt interzise, în afara celor stabilite prin lege. În conformitate cu art. 132 alin. (1) și (2) din Constituția Republicii Moldova, impozitele, taxele și orice venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale dc stal, ale bugetelor raioanelor, orașelor și satelor se stabilesc, conform legii, de organele reprezentative respective. Orice alte prestări sunt interzise. În conformitate cu art. 129 pct. (6) Cod Fiscal, obligație fiscală - obligație a contribuabilului de a plăti la buget o anumită sumă ca impozit, taxă, prime de asigurare obligatorie de asistență medicală și contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii stabilite în cotă

procentuală, majorare de întârziere (penalitate) și/sau amendă. În conformitate cu art. 238 alin. (1) Cod Fiscal - sancțiunea fiscală se aplică în limitele stabilite de articolul respectiv din prezentul cod, în strictă conformitate cu legislația fiscală.

Prin Hotărârea Curții Constituționale nr. 10 din 14.04.2022, Curtea a declarat neconstituțional textul „în mărime de 10% din valoarea tranzacției cu mărfuri social importante, dar nu mai puțin de 500 de lei pentru fiecare factură/factură fiscală" din articolul 10 alineatul (8) din Legea nr. 845 din 3 ianuarie 1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi. Totodată prin aceeași Hotărâre, Curtea a hotărât că : „până la modificarea cadrului normativ, la aplicarea sancțiunii poate fi stabilită o amendă de până la 10 % din valoarea tranzacției cu mărfuri social importante, efectuându-se o analiză de către autoritatea competentă și instanța de judecată a proporționalității sancțiunii în funcție de circumstanțele concrete ale cazului.

Reieșind din normele legale pre citate, Serviciul Fiscal de Stal este în drept să aplice amenzi doar în cazul în care acestea sunt expres prevăzute în Lege, în special în Codul Fiscal. Amenda aplicată și contestată este prevăzută de art. 10 alin. (8) din Legea nr. 845 din 03.01.1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, dar care a fost recunoscută neconstituțională. În conformitate cu art. 28 alin. (2) din Legea Curții Constituționale - actele normative sau unele părți ale acestora declarate neconstituționale devin nule și nu se aplică din momentul adoptării hotărârii respective a Curții Constituționale. În conformitate cu art. 28 alin. (3) din Legea Curții Constituționale - actele emise întru executarea actelor normative sau a unor părți ale acestora declarate neconstituționale devin nule și se abrogă. Prin urmare, Serviciul Fiscal de Stat nu a fost în drept să aplice o careva sancțiune sub formă de amendă în baza unei norme legale, declarată neconstituțională. La fel, ținând cont de faptul că sancțiunile sub formă de amendă pot fi aplicate doar în cazul în care ele sunt prevăzute de Lege, iar sancțiunea aplicată se întemeiază pe Hotărârea Curții Constituționale care nu are statut de Lege. În conformitate cu Regulamentul aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 744 din 2016, pct. 8 - în cazul încălcării modului de formare și aplicare a prețurilor pentru produsele social importante, persoanele juridice și fizice poartă răspundere contravențională, civilă sau penală. Răspunderea la care a fost atrasă SRL "Vitalcomus", invocată de Serviciul Fiscal de Stat se întemeiază pe alte norme legale decât cele prevăzute de Codul contravențional, Codul civil și Codul penal, fapt care exclude posibilitatea aplicării oricăror sancțiuni, neprevăzute de aceste acte. În conformitate cu pct. 48) din Hotărârea Curții Constituționale nr. 10 din 14.04.2022, Curtea observă că comercializarea produselor social importante este reglementată în Regulamentul privind formarea prețurilor de comercializare a produselor social importante, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 774 din 20 iunie 2016. Astfel, făina, laptele, crupele și alte produse sunt considerate social importante doar dacă au caracteristicile de calitate și cantitate stabilite în Anexă. Dacă sunt de o calitate superioară celei indicate în Anexă, la comercializarea acestora se aplică prețuri libere de vânzare.

Produsele vândute de SRL „Vitalcomus" au o calitate deosebită, sunt supuse unor proceduri tehnologice avansate de preparare și pregătire până a fi vândute, care depășesc procedurile de procesare, reglementate de Hotărârea Guvernului nr. 774 din 20.06.2016. Prin urmare, ținând cont de faptul că însăși Curtea Constituțională a determinat că dacă produsele sunt de o calitate superioară celei indicate în Anexă, la comercializarea acestora se aplică prețuri libere de vânzare. În conformitate cu Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi – art. 10 alin. (8), amenda stabilită conform prezentului punct se percepe la bugetul de stat prin decizia adoptată de către Serviciul Fiscal de Stat și autoritatea administrativă de inspectare financiară din subordinea Ministerului Finanțelor. Prin urmare, Serviciul Fiscal de Stat nu a fost în drept să efectueze controlul și ulterior să decidă aplicarea sancțiunii fără participarea autorității administrative de inspectare financiară din subordinea Ministerului Finanțelor. Serviciul Fiscal de Stat a

calificat contrar sensului textual din pct. 3 din Hotărârea de Guvern nr.774 din 20.06.2016, art. 2041 alin. (2) Cod civil, nerecunoscând calitatea de producător al produselor fabricate de SRL „Vitalcomus”, sub marca comercială „Bunetto”. Astfel, SRL „Vitalcomus” i s-a imputat că nu a completat corect prețul de achiziție al mărfii în facturile fiscale, fiind tratată ca un simplu intermediar și nu ca producător de produse fabricate.

Consideră că din însăși pct. 3 al Hotărârii de Guvern nr. 774 din 20.06.2016 la care face referire Serviciul Fiscal de Stat, rezultă expres și inteligibil că procesarea este activitatea suplimentară dacă ține nemijlocit și exclusiv, de pregătirea produselor pentru vânzare prin ambalare și sau reambalarea acestora și nu modifică caracteristicile inițiale ale produselor prin activități de calibrare, sortare, mărunțire, uscare, tranșare, porționare, marcare etc. Potrivit pct. 5 din Hotărârea Guvernului nr. 774 din 20.06.2016, comerciantul cu ridicata nu se consideră producător în cazul în care efectuează operațiuni tehnologice de procesare, fără a modifica caracteristicile produselor.

În speță, procesul tehnologic al SRL „Vitalcomus” are ca obiect modificarea caracteristicilor inițiale ale produselor, astfel că produsul inițial obține alte caracteristici decât produsul final, iar în fond îl face consumabil, fiind pasibilă expunerea în comerț sau fapte de comerț. Contrar concluziei expuse de Serviciul Fiscal de Stal, SRL „Vitalcomus” nu realizează doar pregătirea produselor prin ambalare/reambalare, dar întreprinde activități care în rezultat modifică caracteristicile de aspect, conținut al produsului, punând în evidență un produs inofensiv iar acest lucru generează o responsabilitate socială față de populația Republicii Moldova. În particular, ambalarea produselor nu se realizează în depozite de produse finite, dar în sectorul de ambalare a produselor friabile, autorizat în conformitate cu legislația în vigoare. În cadrul acestui sector marfa este desfăcută de coajă, selectată de impurități (praf, elemente de metal, ș.a.m.d.- sortată, uscată, porționată etc, fiind realizate activități și de reambalare a produselor friabile (crupe, hrișcă, orez ele.), sub marca comercială „Bunetto”. Sectorul de producere a SRL „Vitalcomus” a fost creat și corespunde celor mai înalte standarde și cerințelor autorităților de reglementare.

Subsecvent, conform analogiei prevederilor art. 3 alin. (12) din Legea nr. 119 din 22.06.2004 cu privire la produsele de uz fitosanitar și la fertilizanți, conținutul economic al noțiunii de Producător - este societate sau organizație autorizată, din sectorul public sau privat, a cărei activitate constă în fabricarea de substanțe active sub forma de produse utilizabile, în ambalarea sau reambalarea lui spre a fi prezentate și comercializate pentru aplicarea în agricultură și silvicultură. Conținutul economic al noțiunii de „Producător”, este tratat și conform prevederilor art. 2 lit. a) al Legii privind securitatea generală a produselor nr. 422-XVl din 22 noiembrie 2006. Astfel, „Producător” este fabricantul produsului, în cazul în care acesta își are sediul în Republica Moldova sau oricare altă persoană împuternicită care se prezintă drept fabricant prin aplicarea pe produs a numelui său, a mărcii sale comerciale sau a unui alt semn distinctiv, precum și persoana împuternicită care recondiționează produsul. Mai mult ca atât, interpretarea calității de producător a SRL „Vitalcomus” dată de Serviciul Fiscal de Stat este contrară sensului expus de legiuitor in dispozițiile Codului civil. Conform art. 2041 alin. 2 Cod civil, producător este cel care a realizat un produs finit, o materie primă ori o parte componentă a unui produs. Producător este considerat și cel care se prezintă producător prin adăugarea numelui său, a semnelor sale de comerț sau a altor semne distinctive. Prin urmare, chiar dacă SRL „Vitalcomus” ar realiza doar activități de ambalare/reambalare a mărfii în sensul pct. 3 al Hotărârii de Guvern nr.774 din 20.06.2016, totuși, în temeiul art. 2041 alin. (2) Cod Civil, Legea privind protecția consumatorului, SRL „Vitalcomus” are calitatea de producător. În conformitate cu art. 11 alin. (1) Cod Fiscal, toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta in favoarea contribuabilului.

Pârâtul, Serviciul Fiscal de Stat, la 27.01.2023, prin intermediul cancelariei Judecătoriei mun. Chișinău (sediul Râșcani) a înaintat referință la cererea de chemare în judecată, prin care a solicitat respingerea acțiunii deduse judecății ca fiind neîntemeiată (f.d. 31-36)

În şedinţa de judecată de examinare şi soluţionare în fond a acţiunii, reprezentantul SRL „Vitalcomus", avocatul Vitalie Ciofu, a solicitat admiterea acțiunii pe motivele de fapt și de drept invocate.

Reprezentantul pârâtului – SFS, Evelina Ababii, în ședința de judecată a solicitat respingerea acțiunii ca fiind neîntemeiată.

Audiind poziția participanților la proces, examinînd cererea de chemare în judecată, cercetînd probele anexate la dosar în ansamblu şi interconexiunea lor, studiind normele legii aplicabile, instanţa de judecată conchide că acţiunea deferită judecății urmează a fi admisă, din următoarele considerente.

În ședința de judecată s-a stabilit cu certitudine că, în baza deciziei Serviciului Fiscal de Stat privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-125589/13 din 13.04.2022 a fost efectuat controlul fiscal la fața locului prin metoda de verificare tematică, pe marginea respectării prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 774 din 26 iunie 2016 "Cu privire la prețurile de comercializare a produselor social importante", pentru perioada 01.01.2022-15.04.2022

În rezultatul controlului s-a stabilit încălcarea art. 117 alin. (2) pct. 7) subpct. a[1]) din Codul fiscal, pct. 7 din Regulamentul de formare a prețurilor de comercializare a produselor social importante, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 774 din 26 iunie 2016 și prevederilor pct. 11 subpct. 19) din Instrucțiunea privind completarea formularului tipizat de document primar cu regim special „Factura fiscală" aprobată prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 118 din 28 august 2017.

Prevederile menționate au fost încălcate prin reflectarea incorectă în facturile fiscale eliberate cumpărătorului a prețului de achiziție în cazul mărfurilor preambalate și importante în perioada 01.01.2022-15.04.2022, aferente livrărilor mărfurilor incluse în lista produselor social importante. Respectiv, valoarea tranzacțiilor (fără TVA) cu mărfurile social importante constituie în total 66 152 499 lei, inclusiv: pentru perioada fiscală L/01/2022 în sumă de 14 071 734 lei, pentru L/02/2022 în sumă de 16 104876 lei, pentru L/03/2022 în sumă de 27 741 883 lei și pentru 01.04.2022-15.04.2022 în sumă de 8 234 006 lei.

În baza constatărilor efectuate, a fost întocmit actul de control fiscal nr. 5-721370 din 25.05.2022 definitivat prin decizia nr. 516/2580 din 20.07.2022 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Vitalcomus".

Prin decizia nr. 516/2580 din 20.07.2022 s-a stabilit încălcarea art. 117 alin. (2) pct. 7) subpct. a[1]) Cod Fiscal care stipulează că, factura fiscală trebuie să includă următoarele informații: prețul de achiziție/livrare și mărimea adaosului comercial cumulativ – în cazul livrării mărfurilor sociale importante, prevederilor pct. 7 din Regulamentul de formare a prețurilor de comercializare a produselor social importante, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 774 din 26.06.2016 care stipulează că, la comercializarea produselor social importante persoanele juridice și fizice care practică activitatea de întreprinzător sunt obligate să indice în documentele primare cu regim special (facturi/facturi fiscale) prețul de achiziție/prețul de livrare și mărimea adaosului comercial cumulativ aplicat, precum și prevederilor pct. 11 subpct. 19) din Instrucțiunea privind completarea formularului tipizat de document primar cu regim special „Factura fiscală", aprobată prin ordinul Ministerul Finanțelor nr. 118 din

28.08.2017, care stipulează că, la fiecare etapă de comercializare se va indica prețul de achiziție/livrare și mărimea adaosului comercial cumulativ. Informația referitor la prețuri se înscrie inițial de către producător sau importator, fiind transcrisă ulterior de fiecare furnizor. Adaosul comercial cumulativ pentru mărfurile autohtone reprezintă suma adaosului comercial aplicat la toate etapele de comercializare după producător, inclusiv la operațiunea pentru care se perfectează factura fiscală, exprimată în procente în raport cu prețul de livrare. Adaosul comercial cumulativ pentru mărfurile importate reprezintă suma adaosului comercial aplicat la toate etapele de comercializare, inclusiv adaosul comercial al importatorului și la operațiunea pentru care se perfectează factura fiscală, exprimată în procente în raport cu prețul de achiziție.

Art. 4 lit. h) din Legea cu privire la comerțul interior prevede că, reglementarea din partea statului a activităților de comerț cuprinde stabilirea mecanismului de formare a prețurilor/tarifelor la produsele/serviciile de importanță socială, iar art. 20 alin. (6) stipulează că, produsele și serviciile se comercializează pe teritoriul Republicii Moldova la prețuri libere de vânzare, cu excepția prețurilor/tarifelor reglementate de către stat.

Prețul la comercializarea produselor/serviciilor sociale importante de primă necesitate, a căror listă reflectă coșul alimentar al minimului de existență, se aprobă de către Guvern și se reglementează prin limitarea rentabilității la producere și/sau a adaosului comercial la vânzarea acestora. În scopul executării prevederilor art. 4 lit. h) și art. 20 alin. (6) din Legea nr. 231 din 23.09.2010, a fost adoptată Hotărârea Guvernului nr. 774 din 20.06.2016 cu privire la prețurile de comercializare a produselor social importante.

Respectiv, contribuabilul SRL „Vitalcomus” a reflectat incorect în facturile fiscale eliberate cumpărătorilor a prețului și al adaosului cumulativ aplicat pentru o unitate fixată de producător și anume: reflectarea în pct. 10.9 din factura fiscală a prețului unitar de livrare, format în contabilitate prin cumularea prețului de achiziție a mărfurilor importate, a cheltuielilor de transport și devamare, cât și a cheltuielilor de procesare.

Pentru încălcările admise, prin decizia nr. 516/2580 din 20.07.2022 s-a dispus aplicarea amenzii în mărime de 3 307 625 lei (în mărime de până la 10 % din valoarea tranzacției cu mărfurile sociale importante), pentru indicarea incorectă de către agentul economic furnizor în facturile fiscale a prețului de achiziție pentru o unitate, la mărfurile importante și a mărimii adaosului comercial cumulativ, în cazul livrării mărfurilor social importante, a căror listă este aprobată de Guvern (66 152 499 lei x 5 %), conform prevederilor pct. 3 din Hotărârea Curții Constituționale nr. 10 din 14.04.2022 și prevederilor art. 10 alin. (8) din Legea nr. 845 din 03.01.1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi.

SRL „Vitalcomus” a contestat în prealabil Decizia nr. 516/2580 din 20.07.2022, iar prin Decizia nr. 754/219 din 06.10.2022 s-a respins contestația și s-a menținut Decizia nr. 516/2580 din 20.07.2022.

Testul de admisibilitate.

Decizia nr. 516/2580 din 20.07.2022, precum și Decizia nr. nr. 754/219 din 06.10.2022 adoptată în procedura prealabilă, constituie în sine act administrativ individual defavorabil pentru SRL „Vitalcomus”. Actul administrativ și decizia în procedura prealabilă constituie corp comun și formează un tot unitar.

Or, conform art. 10 alin. (1) Cod 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 nașterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public.

Art. 11 alin. (1) lit. a) Cod Administrativ prevede că, actul administrativ individual defavorabil este actul care impune destinatarilor lor obligaţii, sancţiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care resping, în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat.

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

Din conținutul acțiunii, prin prisma cadrului legal citat, rezultă că, SRL „Vitalcomus" revendică un drept subiectiv vătămat şi repercusiunile negative generate de actul administrativ individual defavorabil contestat.

Instanța constată că, acţiunea în contencios administrativ este înaintată de reclamantă în instanţa competentă jurisdicţional şi teritorial, este înaintată în termenul legal, a utilizat corect tipul acțiunii în contestare conform art. 206 Cod Administrativ pentru revendicarea drepturilor sale.

Prin urmare, instanța consideră că motive de inadmisibilitate în conformitate cu prevederile art. 207 alin. (2) Cod Administrativ, nu se regăsesc.

Efectuând controlul judiciar al deciziilor nr. 516/2580 din 20.07.2022 și nr. 754/219 din 06.10.2022, din perspectiva argumentelor participanților la proces, în limitele obiectului acțiunii și cercetând din oficiu situația de fapt și de drept a cauzei deduse judecății, instanța conchide că acestea sunt ilegale și susceptibile anulării din motivele enunțate infra.

Cadrul normativ general.

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

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

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

Potrivit art. 11 Cod Administrativ, actele administrative individuale pot fi:

a) acte defavorabile – actele care impun destinatarilor lor obligaţii, sancţiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care resping, în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat;

b) acte favorabile – actele care creează destinatarilor săi un beneficiu sau un avantaj de orice fel.

Destinatarul unui act administrativ individual este doar persoana către care actul administrativ se îndreaptă. Terţii, ale căror drepturi sunt afectate de actul administrativ individual, nu sunt destinatarii acestuia.

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

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

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

Conform art. 18, 19, 20 Cod Administrativ, interesul public vizează ordinea de drept, democraţia, garantarea drepturilor şi a libertăţilor persoanelor, precum şi obligaţiile acestora, satisfacerea necesităţilor sociale, realizarea competenţelor autorităţilor publice, funcţionarea lor legală şi în bune condiţii. Cererea prealabilă este instituţia care oferă o cale de soluţionare prejudiciară a litigiilor administrative. Dacă printr-o activitate administrativă se încalcă un drept legitim sau o libertate stabilită prin lege, acest drept poate fi revendicat printr-o acţiune în contencios administrativ, cu privire la care decid instanţele de judecată competente pentru examinarea procedurii de contencios administrativ, conform prezentului cod.

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

În consonanță cu art. 22 Cod 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 Cod Administrativ, autorităţile publice nu pot întreprinde măsuri cu efect retroactiv, cu excepţia cazurilor prevăzute de lege. Autorităţile publice nu pot întreprinde măsuri care să afecteze situaţiile juridice definitive sau drepturile dobândite, decât în situaţii în care, în condiţiile stabilite de lege, acest lucru este absolut necesar pentru interesul public.

În concordanță cu art. 31 Cod Administrativ, actele administrative individuale şi operaţiunile administrative scrise trebuie să fie motivate.

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

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

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

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

Motivarea completă a unui act administrativ individual cuprinde:

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

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

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

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

Motivarea nu este obligatorie în cazul în care:

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

b) acest lucru este prevăzut expres de lege; sau

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

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

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

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

c) numele destinatarului actului administrativ;

d) data la care a fost emis actul administrativ;

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

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

g) decizia cu privire la cheltuieli;

h) informaţia cu privire la exercitarea căilor de atac;

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

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

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

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

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

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

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

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

a) şi-a exercitat dreptul discreţionar;

b) a luat în considerare toate faptele relevante;

c) a respectat limitele legale ale dreptului discreţionar;

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

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

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

b) competenţa autorităţii publice de a emite actul;

c) existenţa interesului public care justifică emiterea actului administrativ;

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

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

Cadrul normativ special.

În acord cu art. 8 Cod Fiscal, contribuabilul este obligat:

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

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

c) să ţină contabilitatea conform formelor şi modului stabilit de legislaţie, să întocmească şi să prezinte Serviciului Fiscal de Stat şi serviciului de colectare a impozitelor şi taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislaţie, să asigure integritatea documentelor de evidenţă în conformitate cu cerinţele legislaţiei, să efectueze încasările băneşti în numerar prin intermediul echipamentelor de casă şi de control, respectând reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor băneşti în numerar fără aplicarea echipamentelor de casă şi de control;

d) să prezinte informaţii veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum şi despre alte obiecte ale impunerii;

e) să achite la buget, la timp şi integral, ţinînd cont de prevederile art.7 alin.(5), sumele calculate ale impozitelor şi taxelor, asigurînd exactitatea şi veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate;

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

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

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

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

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

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

k) să îndeplinească alte obligaţii prevăzute de legislaţia fiscală.

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

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

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

Conform art. 132[1] alin. (1), (7) și (8) Cod Fiscal, Serviciul Fiscal de Stat este autoritatea administrativă care îşi desfăşoară activitatea în subordinea Ministerului Finanţelor, fiind o structură organizaţională separată în sistemul administrativ al acestui minister, constituită pentru prestarea serviciilor publice administrative contribuabililor, pentru supravegherea, controlul în domeniul fiscal şi constatarea infracţiunilor în cazurile prevăzute de Codul de procedură penală.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

c) data şi locul examinării cazului;

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

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

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

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

h) decizia asupra cazului;

i) termenul şi modul de contestare a deciziei;

j) alte date referitoare la caz;

k) semnătura persoanei care a emis decizia.

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

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

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

Raționamentele instanței de judecată.

Articolul 6 § 1 din Convenţia Europeană pentru Drepturile Omului, obligă instanţele să-şi motiveze deciziile, acesta nu poate fi interpretat ca impunând instanţelor să ofere un răspuns detaliat la fiecare argument (a se vedea *Van de Hurk c. Olandei, 19 aprilie 1994, §§ 59 şi 61, Seria A nr. 288, şi Burg c. Franţei (dec.), nr. 34763/02, CEDO 2003-II*). Întinderea obligaţiei de a-şi motiva deciziile poate varia în conformitate cu natura deciziei şi trebuie determinată în lumina circumstanţelor cauzei (a se vedea *Ruiz Torija c. Spaniei şi Hiro Balani c. Spaniei, 9 decembrie 1994, Series A nr. 303-A şi 303-B, § 29 şi, respectiv, § 27; şi Helle c. Finlandei, 19 decembrie 1997, § 55, Rapoarte privind hotărîrile şi deciziile 1997-VIII*).

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

Controlul judecătoresc al legalității actelor administrative rezidă în apărarea drepturilor și intereselor legitime ale persoanelor fizice sau juridice, împotriva abuzurilor autorităților publice, în

condițiile Codului administrativ. Instanța de judecată nu poate interveni în discreția decizională a organului fiscal dar poate verifica dacă această discreție nu a depășit limitele legale sau dacă a fost exprimată în mod arbitrar și abuziv.

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

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

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

În segmentul dat, sunt elocvente concluziile Curții Europene a Drepturilor Omului care a menționat că, obiectul și scopul art. 18 din Convenție îl constituie interzicerea abuzului de putere [*Merabishvili împotriva Georgiei* (MC), 2017, pct. 303 și 306; *Ilgar Mammadov împotriva Azerbaidjanului* (procedură privind neîndeplinirea obligațiilor) (MC), 2019, pct. 189]. În conformitate cu *Travaux préparatoires* [Lucrările pregătitoare] ale Convenției, aceasta prezintă o „aplicare a teoriei aplicării greșite a puterii" [CDH (75) 11, pag. 8]. Acesta protejează împotriva reprimării de către stat a drepturilor și libertăților enunțate în Convenție „prin măsuri minore care, deși sunt aplicate sub pretextul organizării exercitării acestor libertăți pe teritoriul său, sau al protejării literei legii, au efectul opus" (*ibidem*, pag. 3). Susținerile privind existența unor motive necorespunzătoare sau scopuri ascunse aflate la baza restrângerilor aplicate drepturilor enunțate în Convenție sunt formulate uneori și examinate în temeiul normelor materiale ale Convenției. Cu titlu exemplificativ cauzele, *Organizația Macedoneană Unită Ilinden – PIRIN și alții împotriva Bulgariei (nr. 2)*, *Jordan împotriva Regatului Unit*, *Bączkowski și alții împotriva Poloniei, Merabishvili împotriva Georgiei.*

Revenind pe făgașul domeniului fiscal, instanța va nota că, *verificarea tematică* se aplică atât în cazul controlului fiscal cameral, cât şi al celui la faţa locului şi constă în controlul asupra stingerii unui anumit tip de obligaţie fiscală sau asupra executării unei alte obligaţii prevăzute de legislaţia fiscală, verificându-se documentele sau activitatea contribuabilului.

Controlul fiscal la oficiul Serviciului Fiscal de Stat sau la oficiul organului cu atribuţii de administrare fiscală (denumit în continuare *controlul fiscal cameral*) constă în verificarea corectitudinii întocmirii dărilor de seamă fiscale, a altor documente prezentate de contribuabil, care servesc drept temei pentru calcularea şi achitarea impozitelor şi taxelor, a altor documente de care dispune Serviciul Fiscal de Stat sau alt organ cu atribuţii de administrare fiscală, precum şi în verificarea altor circumstanţe ce ţin de respectarea legislaţiei fiscale.

Controlul fiscal la faţa locului are drept scop verificarea respectării legislaţiei fiscale de contribuabil sau de o altă persoană supusă controlului, care se efectuează la locurile aflării acestora de către funcţionarii fiscali sau de persoane cu funcţie de răspundere ale altor organe cu atribuţii de administrare fiscală. În cazul în care contribuabilul sau o altă persoană supusă controlului nu dispune de sediu sau de oficiu ori sediul lui se află la domiciliu, în alte cazuri când nu există condiţii adecvate de lucru, controlul fiscal menţionat se efectuează la oficiul organului care exercită controlul fiscal, cu respectarea tuturor prevederilor art. 145 alin. (2)-(6), inclusiv cu întocmirea obligatorie a unui act de ridicare de la contribuabil a documentelor necesare.

Sub egida art. 216 Cod Fiscal, controlul fiscal la faţa locului poate fi efectuat numai în temeiul unei decizii scrise a conducerii organului care exercită controlul. Controlul fiscal la faţa locului referitor la un contribuabil poate cuprinde atât unul, cât şi mai multe tipuri de impozite şi taxe. În cursul unui an calendaristic se admite efectuarea unui singur control fiscal la faţa locului pe unele şi aceleaşi tipuri de impozite şi taxe pentru una şi aceeaşi perioadă fiscală. Durata unui control fiscal la faţa locului nu trebuie să depăşească două luni calendaristice. La finalizarea controlului fiscal la faţa locului, se întocmeşte un act de control fiscal. În cazul depistării vreunei încălcări fiscale, organul care exercită controlul ia decizia corespunzătoare.

Actul de control fiscal este un document întocmit de funcţionarul fiscal sau altă persoană cu funcţie de răspundere a organului care exercită controlul, în care se consemnează rezultatele controlului fiscal. În act se va descrie obiectiv, clar şi exact încălcarea legislaţiei fiscale şi/sau a modului de evidenţă a obiectelor impunerii, cu referire la documentele de evidenţă respective şi la alte materiale, indicîndu-se actele normative încălcate. În act va fi reflectată fiecare perioadă fiscală în parte, specificându-se încălcările fiscale depistate în ea.

Contribuabilul, inclusiv prin intermediul conducătorului sau altui reprezentant al său, este obligat, după caz, să asigure condiţii adecvate pentru efectuarea controlului, să participe la efectuarea lui şi să semneze actul de control fiscal, chiar şi în cazul dezacordului. În caz de dezacord, el este obligat să prezinte în scris, în termen de până la 15 zile calendaristice, argumentarea dezacordului, anexând documentele de rigoare.

Prin derogare de la prevederile prezentului capitol, controlul fiscal la faţa locului al persoanelor care practică activitate de întreprinzător se înregistrează şi se supraveghează în conformitate cu prevederile Legii nr. 131 din 8 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activităţii de întreprinzător.

Înregistrarea deciziei de iniţiere a controlului fiscal, a delegaţiei de control, a actului de control fiscal şi a deciziei asupra cazului de încălcare fiscală în Registrul de stat al controalelor se efectuează on-line, prin interconexiunea dintre sistemul informaţional al Serviciului Fiscal de Stat şi Registrul de stat al controalelor. Decizia de iniţiere a controlului fiscal se echivalează cu delegaţia de control prevăzută de

Legea nr.131/2012 privind controlul de stat asupra activităţii de întreprinzător, iar actul de control fiscal se echivalează cu procesul-verbal de control prevăzut de aceeaşi lege.

În fapt, Serviciul Fiscal de Stat a reținut că SRL „Vitalcomus" a reflectat incorect în facturile fiscale eliberate cumpărătorilor a prețului și al adaosului cumulativ aplicat pentru o unitate fixată de producător și anume: reflectarea în pct. 10.9 din factura fiscală a prețului unitar de livrare, format în contabilitate prin cumularea prețului de achiziție a mărfurilor importate, a cheltuielilor de transport și devamare, cât și a cheltuielilor de procesare.

În drept, Serviciul Fiscal de Stat a reținut în conduita SRL „Vitalcomus" încălcarea art. 117 alin. (2) pct. 7) subpct. a[1]) din Codul fiscal, pct. 7 din Regulamentul de formare a prețurilor de comercializare a produselor social importante, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 774 din 26 iunie 2016 și prevederilor pct. 11 subpct. 19) din Instrucțiunea privind completarea formularului tipizat de document primar cu regim special „Factura fiscală" aprobată prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 118 din 28 august 2017

Instanța atestă că, Serviciul Fiscal de Stat în calitate de normă de sancționare a invocat art. 10 alin. (8) din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, precum și pct. 3 din Hotărârea Curții Constituționale nr. 10 din 14.04.2022.

Instanța observă că, reglementarea din partea statului a activităţilor de comerţ cuprinde stabilirea mecanismului de formare a preţurilor/tarifelor la produsele/serviciile de importanţă socială. (art. 4 lit. h) din Legea privind comerțul interior)

Având ca suport Legea privind comerțul interior, instanța apreciază ca necesar de a scoate în prim-plan Hotărârea Guvernului nr. 774 din 26.06.2016 cu privire la prețurile de comercializare a produselor social importante.

În temeiul Hotărârii de Guvern nominalizate a fost aprobat Regulamentul de formare a prețurilor de comercializare a produselor sociale importante, care la pct. 7 a statuat că, la comercializarea produselor social importante persoanele juridice şi fizice care practică activitate de întreprinzător sînt obligate să indice în documentele primare cu regim special (facturi/facturi fiscale) preţul de achiziţie/preţul de livrare şi mărimea adaosului comercial cumulativ aplicat.

În același context, dispoziția art. 117 alin. (2) pct. 7 lit. a[1]) din Codul fiscal prescrie că, subiectul impozabil care efectuează o livrare impozabilă pe teritoriul ţării este obligat să prezinte cumpărătorului (beneficiarului) factura fiscală pe livrarea în cauză. Prezentarea facturii fiscale se efectuează la momentul apariţiei obligaţiei fiscale, stabilit prin art. 108, cu excepţia cazurilor prevăzute de prezentul cod. Pentru livrările impozitate conform art. 104 lit. a), eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie. Factura fiscală trebuie să includă *inter alia* preţul de achiziţie/livrare şi mărimea adaosului comercial cumulativ – în cazul livrării mărfurilor social importante.

Instrucțiunea privind completarea formularului tipizat de document primar cu regim special „Factura fiscală", aprobată prin Ordinul Ministerul Finanțelor nr. 118 din 28 august 2017, la pct. 11 subpct. 19) a prevăzut că, în coloana 10.9 „Altă informaţie", în cazul livrării mărfurilor supuse accizelor se indică, de către entităţile ce deţin statut de antrepozitar autorizat, suma în lei a accizelor aferentă lor. Pentru mărfurile social-importante pentru care, potrivit Hotărîrii Guvernului nr.774 din 20 iunie 2016 cu privire la preţurile de comercializare a produselor social importante, este reglementat adaosul comercial, la fiecare etapă de comercializare se va indica preţul de achiziţie/livrare şi mărimea adaosului comercial cumulativ. Informaţia referitor la preţuri se înscrie iniţial de către producător sau importator, fiind transcrisă ulterior de fiecare furnizor. Adaosul comercial cumulativ pentru mărfurile autohtone reprezintă suma adaosului comercial aplicat la toate etapele de comercializare după producător, inclusiv la

operaţiunea pentru care se perfectează factura fiscală, exprimat în procente în raport cu preţul de livrare. Adaosul comercial cumulativ pentru mărfurile importate reprezintă suma adaosului comercial aplicat la toate etapele de comercializare, inclusiv adaosul comercial al importatorului şi la operaţiunea pentru care se perfectează factura fiscală, exprimat în procente în raport cu preţul de achiziţie.

În accepțiunea Regulamentului de formare a prețurilor de comercializare a produselor social importante,

Adaos comercial – component al preţului cu ridicata sau cu amănuntul, care reprezintă diferenţa dintre preţul de comercializare şi preţul de achiziţie/livrare a mărfurilor, indicat în documentele primare;

Preţ de achiziţie – preţul producătorului/distribuitorului de peste hotare, diminuat cu suma rabatului comercial acordat, indicat în documentele primare, cu luarea în calcul a drepturilor de import achitate (cu excepţia taxei pe valoarea adăugată, care se va trece în cont), a cheltuielilor de transport (după caz, în funcţie de condiţiile de livrare), recalculat în monedă naţională (lei), conform cursului oficial al leului moldovenesc stabilit de Banca Naţională a Moldovei la data efectuării operaţiunii de vămuire;

Preţ de livrare – preţul producătorului autohton diminuat cu suma rabatului comercial acordat, indicat în documentele primare (cu excepţia taxei pe valoarea adăugată, care se va trece în cont);

Procesare – activitate suplimentară desfăşurată de unitatea comercială în scopul pregătirii produselor pentru vînzare prin ambalarea / reambalarea acestora, care nu modifică caracteristicile iniţiale ale produselor (calibrare, sortare, mărunţire, uscare, tranşare, porţionare, marcare etc.).

În acord cu art. 2041 alin. (2) Cod civil, în sensul prezentei secţiuni, *producător* este cel care a realizat un produs finit, o materie primă ori o parte componentă a unui produs. Producător este considerat şi cel care se prezintă ca producător prin adăugarea numelui său, a semnelor sale de comerţ sau a altor semne distinctive. Producător este de asemenea cel care, în cadrul activităţii sale comerciale şi în limitele domeniului de reglementare al prezentei secţiuni, importă sau cumpără un produs în scop de vînzare, de locaţiune, de leasing sau de distribuire în o altă formă.

Comerciantul cu ridicata nu se consideră producător în cazul în care efectuează operaţiuni tehnologice de procesare fără a modifica caracteristicile produselor. Acesta poartă răspundere în calitate de producător conform Legii nr.105-XV din 13 martie 2003 cu privire la protecţia consumatorilor în cazul depistării pe piaţă a produselor defectuoase din import, livrate pe piaţa internă de către comerciantul respectiv, în special dacă acesta aplică pe ambalaj logotipul său.

Legea cu privire la produsele de uz fitosanitar și la fertilizanți, definește *producătorul* ca fiind o societate sau organizație autorizată, din sectorul public sau privat, a cărei activitate constă în fabricarea de substanțe active sub forma de produse utilizabile, în ambalarea sau reambalarea lor spre a fi prezentate și comercializate pentru aplicarea în agricultură și silvicultură.

Legea privind securitatea generală a produselor menționează că, *producătorul* este fabricantul produsului, în care acesta are sediul în Republica Moldova sau oarecare altă persoană drept fabricant prin aplicarea pe produs a numelui său, a mărcii comerciale sau a unui alt semn distinctiv, precum și persoana împuternicită care recondiționează produsul.

În sensul Legii privind protecția consumatorilor, *producător:* - agent economic care fabrică un produs finit, o parte componentă a unui produs sau materie primă; - agent economic care aplică pe produs numele său, marca comercială sau un alt semn distinctiv; - agent economic care recondiţionează produsul; - agent economic care modifică caracteristicile produsului; - reprezentant, înregistrat în Republica Moldova, al unui agent economic al cărui sediu se află în afara Republicii Moldova; - agent economic care importă produse; - distribuitor sau vînzător al produsului importat în cazul în care importatorul nu este cunoscut; - distribuitor sau vînzător al produsului, în cazul în care importatorul nu poate fi identificat,

dacă acesta, în termen de 30 de zile de la depunerea cererii, nu a informat persoana prejudiciată asupra identităţii importatorului.

Dex-ul definește *producătorul* în calitate de persoană, unitate economică etc. care produce bunuri materiale, valori științifice sau artistice.

Instanța decelează că, procesul tehnologic îndeplinit de către SRL ”Vitalcomus” are ca obiect modificarea caracteristicilor inițiale ale produselor, astfel că produsul inițial obține alte caracteristici decât produsul final, iar în fond îl face consumabil, fiind pasibilă expunerea în comerț sau altfel spus în circuitul comercial. Or, contrariul nu a fost demonstrat de către partea pârâtă în corespundere cu art. 93 din Codul administrativ.

Activitatea prestată de SRL ”Vitalcomus” nu se rezumă doar la ambalarea/reambalarea produselor, dar și la operațiuni care în rezultat modifică caracteristicile de aspect, conținut al produsului, punând în evidență un produs inofensiv iar acest lucru generează o responsabilitate socială sporită față de consumator.

Conform extrasului din Registrul de stat al persoanelor juridice nr. 36888 din 16.11.2020 (f.d. 5), obiectul principal de activitate a SRL „Vitalcomus” este : comerţul cu ridicata pe bază de tarife sau contracte, comerţul cu ridicata al produselor alimentare, băuturilor şi produselor din tutun, comerţul cu ridicata cu cafea, ceai, cacao, condimente şi infuzii, comerţul cu ridicata al crupelor, inclusiv leguminoase boabe, comerţul cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vînzare predominantă de produse alimentare, băuturi şi produse din tutun, activităţi de ambalare, fabricarea crupelor, fabricarea făinii, comerţul cu ridicata al făinii, inclusiv făina de porumb, fabricarea macaroanelor, tăieţeilor şi produselor făinoase analoage, comerţul cu ridicata al pastelor făinoase, fabricarea produselor de morărit, comerţul cu amănuntul al cartofilor, legumelor şi fructelor proaspete, comerţul cu ridicata al cartofilor, legumelor şi fructelor, cultura fructelor, cultura pomuşoarelor, fructelor, nucilor şi altor culturi fructifere, cultura florilor şi seminceră, cultura cerealelor şi leguminoaselor boabe, inclusiv producerea seminţelor, prelucrarea şi conservarea fructelor şi legumelor.

Nu se poate face abstracție de natura produselor abordate în prezentul litigiu judiciar care sunt produsele cerealiere – făină de grâu, orez, crupe de porumb, hrișcă.

Produsul reprezintă un bun destinat consumului sau utilizării individuale; sînt, de asemenea, considerate produse energia electrică, energia termică, gazele şi apa livrate pentru consum individual. În cadrul practicilor comerciale se consideră produs orice bun sau serviciu, inclusiv bunurile imobile, drepturile şi obligaţiile aferente.

Produs – orice bun material cunoscut sub denumirea de produs, care, inclusiv în cadrul unei prestări de servicii, este destinat consumatorilor sau poate fi utilizat de consumatori în condiţii previzibile, chiar dacă nu le este destinat, şi care este furnizat sau pus la dispoziţie în cadrul unei activităţi comerciale cu titlu oneros sau gratuit, fie că este în stare nouă, este folosit sau recondiţionat, indiferent de metoda de vînzare. Prezenta noţiune nu se aplică produselor care sînt furnizate ca antichităţi sau ca produse ce trebuie să fie reparate ori recondiţionate înainte de utilizarea lor numai în cazul în care furnizorul informează în mod clar persoana căreia îi furnizează produsul respectiv despre necesitatea acestei reparaţii sau recondiţionări.

În sensul prezentei secţiuni, produs este orice bun mobil, chiar şi în cazul în care acesta este încorporat în alte bunuri mobile sau într-un bun imobil. De asemenea, sînt considerate produse energia electrică, gazele naturale şi apa livrate pentru consum individual.

Procesarea constituie o activitate suplimentară desfăşurată de unitatea comercială în scopul pregătirii produselor pentru vînzare prin ambalarea/reambalarea acestora, care nu modifică caracteristicile iniţiale ale produselor (calibrare, sortare, mărunţire, uscare, tranşare, porţionare, marcare etc.).

Instanța subliniază că aspectele abordate în prezentul litigiu au constituit anterior obiect de examinare, iar prin hotărârea definitivă și irevocabilă a Curții de Apel Chișinău din 27.03.2012, menținută prin decizia Curții Supreme de Justiție din 26.09.2012.

Puterea de lucru judecat a unei hotărâri judecătorești semnifică faptul că o acțiune nu poate fi judecată în mod definitiv decât o singură dată (bis de eadem re ne sit actio), iar hotărârea este prezumată a exprima adevărul și nu trebuie să fie contrazisă de o alta hotărâre (res judicata pro veritate habetur). Efectul de „lucru judecat" al unei hotărâri judecătorești are doua accepțiuni:

Stricto sensu semnifică autoritatea de lucru judecat (bis de eadem), care face imposibilă judecarea unui nou litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri (exclusivitatea).

Lato sensu semnifică puterea de lucru judecat (res judicata), care presupune că hotărârea beneficiază de o prezumție irefragabilă că exprimă adevărul și că nu trebuie contrazisă de o altă hotărâre (obligativitatea).

Existența unei hotărâri judecătorești poate fi invocată în cadrul unui alt proces judiciar, cu autoritate de lucru judecat, atunci când se invocă exclusivitatea hotărârii judecătorești (art. 265 lit. b) din Codul de procedură civilă), sau cu putere de lucru judecat, când se invocă obligativitatea sa (art. 123 alin. (2) din Codul de procedură civilă), fără ca în cel de-al doilea proces să fie aceleași părți, să se discute același obiect, pe aceleași temeiuri. Pentru a se invoca obligativitatea unei hotărâri judecătorești irevocabile privind soluționarea unui litigiu nu este necesară existența triplei identități de părți, temei și obiect, ci este necesară doar probarea identității între problema soluționată irevocabil și problema dedusă judecății, instanța de judecată fiind ținută să pronunțe aceeași soluție, deoarece, în caz contrar s-ar ajunge la situația încălcării componentei *res judicata*.

Este evident că raționamentele instanțelor de judecată materializate în actele judiciare trebuie luate în considerare, acceptate și respectate necondiționat de orice persoană fizică sau juridică, de drept public sau privat, inclusiv de instanțele de judecată sesizate să examineze chestiuni similare, conexe sau tangențiale cu cele examinate anterior de instanțele de judecată sub auspiciile *res judecata*, reiterând în acest sens art. 16 alin. (1) și (2) din Codul de procedură civilă combinat cu art. 195 din Codul administrativ - hotărârile, încheierile, ordonanţele şi deciziile judecătoreşti definitive, precum şi dispoziţiile, cererile, delegaţiile, citaţiile, alte adresări legale ale instanţei judecătoreşti, sunt obligatorii pentru toate autorităţile publice, asociaţiile obşteşti, persoanele oficiale, organizaţiile şi persoanele fizice şi se execută cu stricteţe pe întreg teritoriul Republicii Moldova. Neexecutarea nemotivată a actelor judecătoreşti, dispoziţiilor, cererilor, delegaţiilor, citaţiilor, altor adresări legale, precum şi lipsa de consideraţie faţă de judecată, atrag răspunderea prevăzută în prezentul cod şi în alte legi. Principiul fundamental regăsit și la art. 120 din Constituția Republicii Moldova care statuează că, este obligatorie respectarea sentinţelor şi a altor hotărâri definitive ale instanţelor judecătoreşti, precum şi colaborarea solicitată de acestea în timpul procesului, al executării sentinţelor şi a altor hotărâri judecătoreşti definitive.

Serviciul Fiscal de Stat nu se poate detașa de definițiile legale evidențiate supra și nu poate neglija spiritul și litera legii care exprimă voința autentică a legislatorului.

Manipulările admise de SRL „Vitalcomus" sunt intrinseci unui producător clasic și nu s-au rezumat la acțiuni de calibrare, sortare, mărunţire, uscare, tranşare, porţionare, marcare, ci și la alte operațiuni susceptibile să modifice caracteristicile inițiale ale produselor. În concret, operațiunile tehnologice au

presupus modificarea caracteristicilor tehnice ce vizează însușirile valorii de întrebuințare a produsului care conferă acestuia potențialul de satisfacere a utilităților consumatorilor, precum și modificarea caracteristicilor psiho-senzoriale care vizează efecte de ordin estetic, organoleptic, ergonomic.

Motivarea organului fiscal nu este una exhaustivă și comprehensibilă din moment ce se operează cu prezumții subiective și nu legale, mai mult se lansează axiome apreciate ca atare doar de către organul fiscal și nu *erga omnes*. Motivarea în drept – temeiul legal pentru emiterea actului administrativ, inclusiv formele procedurale obligatorii pe care se bazează actul. Motivarea în fapt – oportunitatea emiterii actului administrativ, inclusiv modul de exercitare a dreptului discreţionar, dacă este cazul. Dat fiind caracterul defavorabil al actelor contestate de partea reclamantă, o descriere succintă a procedurii administrative care a stat la baza emiterii actului era obligatorie care rezida din investigaţii, probe, audieri, opinii ale participanţilor contrare conţinutului final al actului. Aceste exigențe nu reprezintă deziderate ale instanței de judecată ci ale legislatorului care le-a inclus expres la art. 118 din Codul administrativ, or, controlul fiscal constituie o specie a procedurii administrative. Motivarea completă este obligatorie, este parte integrantă a actului administrativ individual şi condiţionează legalitatea acestuia. (a se vedea art. 118 alin. (3) din Codul administrativ)

Atunci când organul fiscal oferă o interpretare ea trebuie să corespundă sensului său veritabil și autentic, necesitatea interpretării este justificată de faptul că în procesul aplicării dreptului organul de aplicare (judecătorul, organul administrativ etc.) trebuie să clarifice cu toată precizia textul normei juridice, să stabilească compatibilitatea acesteia în raport cu o anumită situaţie de fapt (cu o speţă ce se deduce în faţa sa). Organul de aplicare (interpretul) este obligat să constate sensul normei de drept, să verifice cu ce înţeles utilizează cuvintele legiuitorului, dacă acesta a gândit ori s-a exprimat concret sau abstract dacă a făcut enumerări limitative ori s-a menţinut în limitele unei reglementări-cadru.

Pe o altă undă de idei, norma de sancționare (art. 10 alin. (8) din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi) statuează că, neindicarea sau indicarea incorectă de către agentul economic furnizor în factură/factură fiscală a preţului de livrare pentru o unitate, fixat de agentul economic producător al mărfurilor produse pe teritoriul ţării, şi a mărimii adaosului comercial cumulativ sau a preţului de achiziţie pentru o unitate la mărfurile importate şi a mărimii adaosului comercial cumulativ, în cazul livrării mărfurilor social importante, a căror listă este aprobată de Guvern, se sancţionează cu amendă în mărime de 10% din valoarea tranzacţiei cu mărfuri social importante, dar nu mai puţin de 500 de lei pentru fiecare factură/factură fiscală.

Actualmente norma are următoarea redacție, întreprinderile care au aplicat adaos comercial pentru produsele social importante ce depăşeşte nivelul-limită stabilit de actele normative care reglementează formarea preţurilor de comercializare a produselor social importante se sancţionează cu o amendă în mărime de la 10% la 20% din suma ce depăşeşte venitul obţinut prin aplicarea adaosului comercial în limita stabilită, aplicată persoanelor cu funcţie de răspundere, şi o amendă în mărime de la 40% la 60% din suma ce depăşeşte venitul obţinut prin aplicarea adaosului comercial în limita stabilită, aplicată întreprinderilor care desfăşoară activitate de întreprinzător.

În primul rând, norma sancționează faptele de neindicare sau indicare incorectă, iar pentru răspunderea juridică trebuie stabilite elementele ei inerente, inclusiv culpa/vinovăția.

În al doilea rând, sancțiunea conține o marjă de discreție care în lumina art. 137 din Codul administrativ, trebuie argumentată franc și concludent.

În al treilea rând, deciziile contestate nu reflectă modalitatea de calcul a amenzii aplicate, prin prisma proporționalității ingerinței.

În al patrulea rând, amenda se aplică din suma ce depăşeşte venitul obţinut prin aplicarea adaosului comercial în limita stabilită, această ecuație nu a fost desfășurată și dezvoltată clar de către organul fiscal.

În același context, art. 20 alin. (6) din Legea nr. 231 din 23.09.2010 prevede că prețul la comercializarea produselor/serviciilor social importante de primă necesitate, a căror listă reflectă coșul alimentar al minimului de existență, se aprobă de către Guvern și se reglementează prin limitarea rentabilității la producere și/sau a adaosului comercial la vânzarea acestora. Comercializarea produselor social importante este reglementată în Regulamentul privind formarea prețurilor de comercializare a produselor social importante, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 774 din 20.06.2016. Astfel, făina, laptele, crupele și alte produse sunt considerate social importante doar dacă au caracteristicile de calitate și cantitate stabilite în Anexă. Dacă sunt de o calitate superioară celei indicate în Anexă, la comercializarea acestora se aplică prețuri libere de vânzare.

Organul fiscal de stat a omis să stabilească calitatea produselor fabricate, comercializate de către SRL „Vitalcomus", or, în dependență de calitatea produselor se pot aplica prețuri libere de vânzare sau prețuri reglementate normativ.

De asemenea, conform art. 10 alin. (8) din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, amenda stabilită conform prezentului punct se percepe la bugetul de stat prin decizia adoptată de către Serviciul Fiscal de Stat **şi** autoritatea administrativă de inspectare financiară din subordinea Ministerului Finanţelor. În speță, era omniprezentă participarea colectivă la procedura administrativă, Serviciul Fiscal de Stat împreună cu Inspecția Financiară. Respectiv, Serviciul Fiscal de Stat nu a fost în drept să efectueze controlul și ulterior să decidă aplicarea sancțiunii fără participarea autorității administrative de inspectare financiară din subordinea Ministerului Finanțelor. Conform art. 57 alin. (1) din Codul administrativ, activitatea administrativă se realizează numai de autoritatea publică competentă şi în limitele competenţei legale. Iar în virtutea art. 79 din Codul administrativ, dacă prin prevedere legală este stabilit că întreprinderea unei acţiuni de către autoritatea publică necesită consimţământul unei alte autorităţi publice, atunci autoritatea publică competentă va solicita consimţământul celeilalte autorităţi publice. Dacă cealaltă autoritate publică nu îşi dă consimţământul în decursul unei luni, consimţământul se consideră dat. Termenul începe să curgă odată cu înregistrarea de către cealaltă autoritate publică a solicitării de acordare a consimţământului. Dacă până la acordarea consimţământului cealaltă autoritate publică solicită decizia unui organ legitimat democratic, termenul prevăzut la alin.(2) va fi de 3 luni. Dacă intenţionează să solicite o astfel de decizie, cealaltă autoritate publică anunţă în scris autoritatea publică competentă. Dacă această anunţare nu se înregistrează la autoritatea publică competentă până la expirarea termenului prevăzut la alin.(2), consimţământul se consideră dat. Prelungirea termenelor prevăzute la alin.(2) şi (3) poate fi făcută prin prevederi legale.

În conformitate cu Regulamentul aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 744 din 2016, pct. 8, în cazul încălcării modului de formare și aplicare a prețurilor pentru produsele social importante, persoanele juridice și fizice poartă răspundere contravențională, civilă sau penală. Nu este clară natura juridică a amenzii aplicate de organul fiscal, este ea de sorginte penală, contravențională sau civilă, or, răspunderea la care a fost atrasă SRL „Vitalcomus", se întemeiază pe norme juridice care nu intră în sfera Codului contravențional, Codului civil și Codului penal.

Nu în ultimul rând, se va menționa că și în ipoteza în care SRL „Vitalcomus" ar realiza doar activități de ambalare/reambalare a mărfii în sensul pct. 3 al Hotărârii de Guvern nr. 774 din 20.06.2016, în temeiul art. 2041 alin. (2) Cod Civil, Legea privind protecția consumatorului, SRL „Vitalcomus" are calitatea de producător și trebuie apreciat ca atare. Este pertinent în acest context principiul – "unde legea nu distinge, nici noi nu putem distinge" („ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus").

Din perspectiva jurisprudenţei Curţii Europene a Drepturilor Omului, legea trebuie sa fie accesibilă persoanei în cauză şi să fie previzibilă sub aspectul consecinţelor sale (*cauza Amann împotriva Elveţiei*). În sensul Convenţiei, o normă juridică trebuie să îndeplinească două condiţii suplimentare: să fie accesibilă oricărei persoane, lucru care se realizează, de regulă, prin publicare; să fie enunţată cu claritate, astfel încît orice persoană să poată, în mod rezonabil, să îşi conformeze conduita cunoscînd consecinţele juridice ale faptelor sale. Această ultimă condiţie nu este îndeplinită, spre exemplu, atunci cînd norma legală nu prevede cu suficientă claritate condiţiile în care autorităţile statale pot să ia o anumită măsură, precum şi mijloacele de verificare a îndeplinirii condiţiilor. În lipsa unor garanţii procedurale, simpla existenţă fizică a normei legale nu este suficientă pentru a fi calificată drept lege, în sensul Convenţiei. Pentru a corespunde celor trei criterii de calitate – accesibilitate, previzibilitate şi claritate – norma de drept trebuie să fie formulată cu suficientă precizie, astfel încât să permită persoanei să decidă asupra conduitei sale şi să prevadă, în mod rezonabil, în funcţie de circumstanţele cauzei, consecinţele acestei conduite. În caz contrar, cu toate că legea conţine o normă de drept care aparent descrie conduita persoanei în situaţia dată, persoana poate pretinde că nu-şi cunoaşte drepturile şi obligaţiile.

Instanța observă că, cadrul normativ relevant raportului juridic litigios deși este accesibil, nu este previzibil și clar în totalitate, cel puțin în partea ce vizează definirea noțiunii de ”producător”. Aceste inadvertențe au impus aplicarea unor raționamente și analogii, împrumutarea unor definiții din alte legi conexe, coroborarea și corelarea reglementărilor normative ambigue în unison cu spiritul și litera lor.

Pe cale de consecință, instanța a uzat de art. 11 alin. (1) din Codul fiscal în virtutea căruia, toate îndoielile apărute la aplicarea legislaţiei fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului. În același context, nici unei persoane nu i se va refuza apărarea judiciară din motiv de inexistenţă a legislaţiei, de imperfecţiune, coliziune sau obscuritate a legislaţiei în vigoare. (art. 5 alin. (2) din Codul de procedură civilă).

În continuare, instanța de judecată va remarca faptul că, prin Hotărârea Curții Constituționale nr. 10 din 14.04.2022, Curtea a declarat neconstituțional textul „în mărime de 10% din valoarea tranzacției cu mărfuri social importante, dar nu mai puțin de 500 de lei pentru fiecare factură/factură fiscală” din articolul 10 alineatul (8) din Legea nr. 845 din 3 ianuarie 1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi. Totodată prin aceeași Hotărâre, Curtea a hotărât că: ”până la modificarea cadrului normativ, la aplicarea sancțiunii poate fi stabilită o amendă de până la 10 % din valoarea tranzacției cu mărfuri social importante, efectuându-se o analiză de către autoritatea competentă și instanța de judecată a proporționalității sancțiunii în funcție de circumstanțele concrete ale cazului.

Dispoziția art. 7 din Constituția Republicii Moldova consfințește că, Constituţia Republicii Moldova este Legea ei Supremă. Nici o lege şi nici un alt act juridic care contravine prevederilor Constituţiei nu are putere juridică.

Art. 140 alin. (1) din Constituția Republici Moldova statuează că legile şi alte acte normative sau unele părţi ale acestora devin nule, din momentul adoptării hotărârii corespunzătoare a Curţii Constituţionale.

În concordanță cu art. 7 din Codul jurisdicției constituționale, orice act normativ, precum şi orice tratat internaţional la care Republica Moldova este parte; se consideră constituţional până când neconstituţionalitatea lui va fi dovedită în procesul jurisdicţiei constituţionale, cu asigurarea tuturor garanţiilor prevăzute de prezentul cod.

Conform art. 28 din Legea cu privire la Curtea Constituțională, actele Curţii Constituţionale sunt acte oficiale şi executorii, pe întreg teritoriul ţării, pentru toate autorităţile publice şi pentru toate persoanele juridice şi fizice. Actele normative sau unele părţi ale acestora declarate neconstituţionale

devin nule şi nu se aplică din momentul adoptării hotărârii respective a Curţii Constituţionale. Consecinţele juridice ale actului normativ sau ale unor părţi ale acestuia declarate neconstituţionale sînt înlăturate conform legislaţiei în vigoare.

Opozabilitatea *erga omnes* a hotărârilor Curţii Constituţionale implică obligaţia constituţională a tuturor autorităţilor de a aplica întocmai deciziile Curţii la situaţiile concrete în care normele declarate neconstituţionale au incidenţă. Hotărârile Curţii sunt opozabile atât părţilor *in concreto* în procesul în care s-a ridicat excepţia de neconstituţionalitate, cât şi terţilor *in abstracto*.

Edictarea și aplicarea corectă, uniformă și în spiritul principiilor constituționale a legii reprezintă pilonul statului de drept, iar, în consecință, excepția de neconstituționalitate constituie o garanție constituțională a drepturilor și libertăților conferite cetăţenilor pentru apărarea lor împotriva unor eventuale abateri ale legiuitorului prin instituirea unor norme contrare Constituției. Curtea Constituțională, având rolul de garant al supremației Constituției, devine garantul acestor drepturi şi libertăţi.

Luând în considerare faptul că, în speță, controlul efectuat în privința SRL „Vitalcomus” de către Serviciul Fiscal de Stat s-a axat în principal pe dispoziția legală de la art. 10 alin. (8) din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, iar deciziile contestate pivotând în jurul prevederii pre citate a dispus aplicarea sancțiunilor pecuniare, și având în vedere raționamentele Curții Constituționale menționate în hotărârea nr. 10 din 14.04.2022, instanța conchide că, deciziile sunt pasibile anulării.

Procedura de control fiscal (procedura administrativă) nu era în derulare atunci când a fost pronunțată Hotărârea Curții Constituționale nr. 10 din 14.04.2022, deci rezultă că însăși momentul de inițiere a controlului a fost viciat, organul fiscal cunoscând faptul că art. 10 alin. (8) din Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi este neconstituțional totuși a declanșat și finalizat controlul fiscal în privința SRL „Vitalcomus”. De altfel, mecanismul alternativ conferit de pct. 3 din Hotărârea Curții Constituționale nr. 10 din 14.04.2022 admitea aplicarea amenzilor atunci când controlul fiscal deja era declanșat și urma să fie finalizat, ceea ce în speță nu a existat. Mai mult, pct. 3, a statuat că se va aplica o amendă „de până la 10 %”, adică în intervalul 0,1 % - 10 %, însă organul fiscal a aplicat proporția de 5 % fără a o justifica prin prisma art. 137 din Codul administrativ, în exercitarea dreptului discreţionar atribuit, autorităţile publice trebuie să acţioneze cu bună-credinţă în limitele legal stabilite şi cu respectarea scopului pentru care le-a fost atribuit dreptul. Aplicarea unui cuantum concret al amenzii presupunea în mod obligatoriu identificarea circumstanțelor atenuante și agravante, precum și a altor circumstanțe relevante, însă organul fiscal a recurs la o aplicare automată a sancțiunii.

În concordanță cu art. 224 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, actul administrativ individual defavorabil este pasibil anulării cu condiția că este ilegal și prin el se vătămează drepturile titularilor acțiunii de contencios administrativ.

Conform Hotărârii Curții Constituționale nr. 16 din 25 iunie 2013, Curtea a reiterat că la stabilirea temeiurilor de revizuire este necesar ca *legiuitorul să urmărească menţinerea unui echilibru* între respectarea dreptului la un proces echitabil şi a principiului securităţii raporturilor juridice. Totodată, abrogarea temeiului de revizuire a hotărârilor judecătoreşti irevocabile pronunţate cu aplicarea unei legi declarată neconstituţională nu reprezintă în sine o soluţie de mediere, ci, dimpotrivă, prin aceasta se ignorează normele constituţionale. Or, Constituţia Republicii Moldova este Legea ei Supremă. Nici o lege şi nici un alt act juridic care contravine prevederilor Constituţiei nu are putere juridică (art. 7 din Constituţie). Ba mai mult, art. 2 alin. (2) din Codul de procedură civilă prevede că, în caz de coliziune între normele Codului şi prevederile Constituţiei Republicii Moldova, se aplică prevederile Constituţiei.

Nu în ultimul rând, dreptul la un proces echitabil presupune *eo ipso* prezumţia de conformitate a actelor normative interpretate şi aplicate de instanţa judecătorească în actul de înfăptuire a justiţiei cu normele constituţionale şi legislaţia internaţională.

Curtea reţine că neretroactivitatea hotărârilor instanţei de jurisdicţie constituţională nu poate prevala în situaţia în care la baza hotărârilor judecătoreşti sunt puse prevederi legale care contravin drepturilor şi libertăţilor fundamentale şi prin efect sunt declarate neconstituţionale. Principiul stabilităţii raporturilor juridice nu poate implica promovarea unui drept prin intermediul unor norme neconstituţionale.

În corespundere cu art. 8 și art. 9 alin. (1) din Legea privind actele normative, legea este un act normativ adoptat de Parlament în temeiul normelor constituţionale, conform procedurii stabilite de Constituţia Republicii Moldova, de Regulamentul Parlamentului, aprobat prin Legea nr. 797/1996, precum şi de prezenta lege. Legile sunt de trei categorii – constituţionale, organice şi ordinare. În clauza de adoptare a legii se menţionează categoria acesteia. Constituţia Republicii Moldova este Legea Supremă a statului şi a societăţii. Niciun act normativ care contravine prevederilor acesteia nu are forţă juridică.

Conform art. 2 alin. (1) și (2) din Codul de procedură civilă aplicabil prin prisma art. 195 din Codul administrativ, procedura de judecare a cauzelor civile în instanţele judecătoreşti de drept comun este stabilită de Constituţia Republicii Moldova, de hotărârile şi deciziile Curţii Europene a Drepturilor Omului, de hotărârile Curţii Constituţionale, de prezentul cod şi de alte legi organice. Normele de drept procedural civil din alte legi trebuie să corespundă dispoziţiilor fundamentale ale Constituţiei Republicii Moldova şi prezentului cod. În caz de coliziune între normele prezentului cod şi prevederile Constituţiei Republicii Moldova, se aplică prevederile Constituţiei, iar în caz de discordanţă între normele prezentului cod şi cele ale unei alte legi organice, se aplică reglementările legii adoptate ulterior.

În această ordine de idei, instanța consideră că, sintagma ”ilegală” utilizată în art. 224 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, trebuie interpretată *lato sensu*, ca înglobând nu doar legile (ordinare, organice) dar și actele normative primare inferioare legii, precum și normele constituționale, de asemenea, un act administrativ individual fundamentat pe o lege sau o prevedere legală neconstituțională este *a priori* ilegal, mai mult, dacă un act administrativ individual nu corespunde cu o prevedere constituțională, actul administrativ la fel este catalogat ca fiind ilegal. Dacă un act este contrar Constituției, în mod axiomatic este și contrar legii, lanțul logico-rațional fiind evident. În caz de coliziune între o normă procedurală și prevederile Constituției, se aplică prioritar prevederile Constituției, *mutatis mutandis*, o asemenea abordare este admisibilă și în cazul disonanței între legile materiale și prevederile Constituției. La soluționarea litigiilor judiciare instanța nu poate aplica o normă declarată neconstituțională, iar anularea actului reprezintă unicul remediu eficient ce derivă din dreptul la un proces echitabil pentru justițiabilul afectat de actul administrativ individual defavorabil. Or, Curea Europeană a Drepturilor Omului a reiterat principiul conform căruia scopul Convenției nu este de a proteja drepturile teoretice sau iluzorii ci cele concrete și efective.

În concluzie, considerând că examinarea unui caz este un duel al probelor, se conchide că probele au importanţă atât pentru autoritatea care examinează cazul de încălcare fiscală, cât şi pentru părţi. Întrucât nu se poate elucida cazul supus examinării numai pe baza afirmaţiilor părţilor, este imperioasă acumularea cât mai multor date obiective care permit o vizionare de ansamblu a cauzei deferite judecății.

Serviciul Fiscal de Stat nu poate opera cu prezumții, supoziții sau concluzii superficiale și declarative ci doar cu argumente și probe convingătoare, standardul de probă în genurile date de spețe este unul foarte înalt deoarece este menit să excludă erori în această evaluare. Încă în dreptul roman s-a consacrat adagiul: „*idem est non esse et non probari*”, ceea ce semnifică că a nu fi sau a nu fi probat este

același lucru. În materia dreptului, gradul de satisfacție este numit standard de probă și poate lua trei forme de bază: (a) „*preponderența probelor* ”, standardul folosit în majoritatea cauzelor civile; (b) „*dincolo de orice îndoială rezonabilă*”, standardul folosit în procesele penale; (c) „*dovezi clare și convingătoare*”, un standard intermediar.

Autoritatea publică pârâtă nu a respectat nici unul dintre standardele de probă descrise mai sus și pe cale de consecință nu poate convinge nici un observator obiectiv și echidistant despre faptele descrise în Deciziile nr. 516/2580 din 20.07.2022 și nr. 54/219 din 06.10.2022.

În final, instanța ajunge la concluzia că Deciziile Serviciului Fiscal de Stat nr. 516/2580 din 20.07.2022 și nr. 54/219 din 06.10.2022 au fost emise cu încălcări vădite ale legislației în vigoare și aprecierii arbitrare a materialului probatoriu, încălcări care nu pot fi remediate altfel decât doar prin anularea acestor decizii.

În conformitate cu prevederile art. 224 alin.(1) lit. a) Cod Administrativ, instanţa de judecată,

h o t ă r ă ş t e :

Acţiunea de contencios administrativ, înaintată de către SRL „Vitalcomus” împotriva Serviciului Fiscal de Stat, cu privire la anularea actului administrativ, ***se admite***.

Se anulează în tot Decizia nr.516/2580 din 20.07.2022, precum şi decizia nr.754/219 din 06.10.2022 adoptată în procedura prealabilă.

Hotărîrea poate fi atacată cu apel la Curtea de Apel Chişinău în termen de 30 zile de la data pronunțării dispozitivului hotărîrii, prin intermediul Judecătoriei Chişinău (sediul Rîşcani).

Preşedintele şedinţei,
judecătorul Igor Barbacaru