Dosarul nr. 3-2582/2022
2-22150087-12-3-13102022

H O T Ă R Î R E
În numele Legii

Dispozitivul hotărârii pronunțat public la 12.11.2024 în mun. Chișinău
Hotărârea integrală întocmită la 20.01.2025

12.11.2024 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 „Tradn Grup" împotriva Serviciului Fiscal de Stat, cu privire la anularea actelor administrative,

c o n s t a t ă:

La 13.10.2022, SRL „Tradn Grup" în persoana administratorului său, Natalia Neculcea, a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat (SFS) solicitând anularea deciziei nr. 658/1671 din 02 iunie 2021 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL "Tradn Grup".

În motivarea cererii de chemare a menționat că, la data de 01.04.2021, a recepționat Actul administrativ emis de Serviciul Fiscal de Stat nr. 5-708427 din 31.03.2021, conform căruia s-a efectuat controlul fiscal prin metoda verificării totale prin estimarea obligațiilor fiscale prin metode și din surse indirecte la compania ce o administrează pentru perioada de activitate 01.01.2016- 31.01.2021. Nefiind de acord cu actul administrativ defavorabil, la 07.06.2021, a depus o cerere în adresa Serviciului Fiscal de Stat prin care a solicitat de a efectua un control repetat și anume prin metoda verificării totale prin estimarea obligațiilor fiscale pentru perioada de activitate 01.01.2016-31.01.2021, cerere care până la moment a rămas nesoluționată. În motivarea acesteia a evidențiat faptul că controlul s-a efectuat din 18.03.2021 - 31.03.2021 în baza Deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 101754/10 din 10.03.2021. Totodată, la data de 12.02.2021 în calitate de cumpărător a procurat cota-parte în mărime de 100% din compania SRL "Tradn Grup", prin urmare la data de 22.02.2021 conform informației din registrul de stat al persoanelor juridice a fost numită în calitate de administrator al acestei companii.

Relevă că la data 23.02.2021 a semnat actul de predare-primire, conform căruia fostul administrator Radu Talmațchi i-a transmis toate actele ce ține de activitatea companiei, inclusiv și contabilitatea, însă careva acte ce ține de efectuarea unui control fiscal nu a recepționat. La 18 ianuarie 2022, juristul companiei, Andrei Madan, a făcut cunoștință cu materialele cauzei de insolvabilitate la cererea introductivă a Serviciului Fiscal de Stat și totodată cu Decizia nr. 658/1671 din 02.06.2021, fapt confirmat prin semnătura acestuia pe coperta dosarului. Nefiind de acord cu aceste acte, la data de 15.02.2022 a înaintat o contestație/cererea prealabilă conform căruia a solicitat, "anularea actului administrativ

defavorabil și anume Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 658/1671 din 02 iunie 2021", însă până la moment nu a primit nici un răspuns din partea Serviciului Fiscal de Stat, din care motiv consideră că este în drept de a depune în instanța de judecată o acțiune în anulare.

În corespundere cu art. 189 alin. (1) și (2) Cod administrativ, orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice poate înainta o acțiune în contencios administrativ. O acțiune în contencios administrativ poate fi înaintată și atunci când autoritatea publică nu a soluționat în termen legal o cerere. Conform art. 5 Cod administrativ, activitatea administrativă reprezintă totalitatea actelor administrative individuale și normative, a contractelor administrative, a actelor reale, precum și a operațiunilor administrative realizate de autoritățile publice în regim de putere publică, prin care se organizează aplicarea legii și se aplică nemijlocit legea. Potrivit dispozițiilor 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. În conformitate cu art. 11 alin. (1) lit. a) și b) Cod administrativ, actele administrative individuale pot fi: acte defavorabile - actele care impun destinatarilor lor obligații, sancțiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care resping, în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat; acte favorabile - actele care creează destinatarilor săi un beneficiu sau un avantaj de orice fel. 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. Conform art. 39 Cod administrativ, controlul judecătoresc al activității administrative este garantat și nu poate fi. îngrădit. Orice persoană care revendică un drept vătămat de către o autoritate publică în sensul art. 17 sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri se poate adresa instanței de judecată competente.

La caz, reclamantul revendică apărarea pe calea controlului judecătoresc a unui drept în sensul art. 17 Cod administrativ, și anume, dreptul de a nu fi sancționat pentru acțiuni neefectuate. Corespunzător, condiția revendicării unui drept legitim este întrunită.

Este de remarcat faptul, s-a emis o decizie în urma efectuării controlului asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL "Tradn Grup". În acest sens se impune întrebarea, care este obligația fiscală, pe motiv că obligația fiscală urmează a fi născută din data deciziei cu epuizarea dreptului la contestație, art. 216 alin. (5) Cod fiscal, la finalizarea controlului fiscal la fața locului, se întocmește un act de control fiscal. La posturile fiscale, actul de control fiscal se va întocmi numai în caz, de depistare a încălcării legislației fiscale. În cazul depistării vreunei încălcări fiscale, organul care exercită controlul ia decizia corespunzătoare. Prin derogare de la prevederile prezentului alineat, dacă încălcarea fiscală se depistează de către serviciul de colectare a impozitelor și taxelor locale, decizia respectivă se emite de Serviciul Fiscal de Stat, cu respectarea prevederilor de la art. 159 alin. (2), mai mult a atît că obligația fiscală în sensul Codului fiscal are următoare noțiune - 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 întîrziere (penalitate) și/sau amendă. Art. 16 Cod fiscal, obligația fiscală naște în momentul apariției circumstanțelor, stabilite de legislația fiscală, ce prevăd stingerea ei. Iar conform prevederilor Art. 249 același cod, asupra cazului de încălcare fiscală poate fi pronunțată una din următoarele decizii privind: a) aplicarea de sancțiune fiscală și/sau încasarea de impozit, taxă, calculate suplimentar, de majorare de întîrziere; b) clasarea cazului; c) suspendarea cazului și efectuarea unui control repetat. Art. 267 din Codul fiscal, decizia Serviciului Fiscal

de Stat sau acțiunea funcționarului fiscal poate fi contestată numai de persoana vizată în decizie sau împotriva căreia a fost întreprinsă acțiunea ori de reprezentantul ei, în modul stabilit de prezentul cod.

Conform prevederilor de mai sus, ajunge la concluzia că atâta timp cât nu există o decizie de control emisă asupra actului de control în urma examinării dezacordului și a epuizării dreptului de contestare, obligațiile fiscale nu există și nu sunt născute. În corespundere cu prevederile de mai sus, ajunge la concluzia că atâta timp cât nu există o decizie de control emisă asupra actului de control în urma examinării dezacordului și actelor anexate, obligațiile fiscale nu există nu sunt născute.

Față de SRL ”Tradn Grup”, de către Serviciul Fiscal de Stat în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 105261/29 din 29.04.2021, s-a efectuat un control, drept rezultatul controlului s-a emis Actul nr. 5-709364 din 12.05.2021 emis de către DGCPO al SFS, în baza acestui act la data de 02.06.2021 a fost emisă o decizie similară. Conform Art. 267 Cod fiscal, decizia Serviciului Fiscal de Stat sau acțiunea funcționarului fiscal poate fi contestată numai de persoana vizată în decizie sau împotriva căreia a fost întreprinsă acțiunea ori de reprezentantul ei, în modul stabilit de prezentul cod. Contestația împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acțiunii funcționarului fiscal făcută de alte persoane decît cele indicate la alin. (1) va rămîne neexaminată de Serviciul Fiscal de Stat. Obligația de a dovedi incorectitudinea deciziei emise de Serviciul Fiscal de Stat se atribuie persoanei care contestează. Art. 268 Cod fiscal, contestația împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acțiunii funcționarului fiscal poate fi depusă, dacă prezentul cod nu prevede altfel, în decursul a 30 de zile de la data comunicării deciziei sau a întreprinderii acțiunii contestate. în cazul omiterii acestui termen din motive întemeiate, el poate fi restabilit, la cererea persoanei vizate în decizie sau împotriva căreia a fost întreprinsă acțiunea, de Serviciul Fiscal de Stat. Contestația depusă după expirarea termenului indicat la alin. (1), nerestabilit în modul prevăzut la același alineat, va rămîne neexaminată. Art. 269 Cod fiscal, contestația împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acțiunii funcționarului fiscal se depune la Serviciul Fiscal de Stat și se examinează de către acesta. În cazul unui dezacord cu decizia pe care Serviciul Fiscal de Stat a emis-o pe marginea contestației, contribuabilul este în drept să se adreseze în instanța de judecată competentă. Art. 270 Cod fiscal, Serviciul Fiscal de Stat examinează contestația în termen de 30 de zile calendaristice din data primirii, cu excepția cazurilor în care conducerea ei emite o decizie cu privire la prelungirea acestui termen, fapt despre care este înștiințat contribuabilul. Timpul cu care se prelungește termenul nu va depăși 30 de zile calendaristice. La examinarea contestației este invitat contribuabilul pentru a da explicații, avînd dreptul să depună documente confirmative. Contribuabilul este citat în conformitate cu art. 226 alin. (1), (2) și alin. (3) lit. a)-e). Cazul poate fi examinat în absența contribuabilului dacă acesta a fost citat în modul stabilit și, din motive neîntemeiate, nu s-a prezentat sau dacă a solicitat examinarea contestației în absența sa. După examinare, conducerea Serviciului Fiscal de Stat emite o decizie pe marginea contestației, un exemplar al căreia se înmînează sau se expediază, recomandat, contribuabilului în decurs de 3 zile lucrătoare după emiterea deciziei.

Art. 271 Cod fiscal, pe marginea contestației împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat poate fi emisă una din următoarele decizii privind: a) respingerea contestației și menținerea deciziei contestate; b) satisfacerea parțială a contestației și modificarea deciziei contestate; c) satisfacerea contestației și anularea deciziei contestate; d) suspendarea executării deciziei contestate și efectuarea unui control repetat. Pe marginea contestației împotriva acțiunii funcționarului fiscal poate fi emisă o decizie privind respingerea contestației sau privind tragerea la răspundere a funcționarului fiscal în conformitate cu legislația, cu restabilirea drepturilor lezate ale persoanei care a contestat acțiunea funcționarului fiscal. Art. 272 Cod fiscal, contestarea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nu suspendă executarea deciziei contestate dacă legislația nu prevede altfel. Controlul în baza deciziei de suspendare a executării unei decizii contestate

urmează a fi inițiat în termen de 30 de zile calendaristice din ziua adoptării deciziei menționate. Art. 273 Cod fiscal, decizia/hotărârea Serviciului Fiscal de Stat și acțiunile funcționarilor fiscali privind executarea silită a obligației fiscale pot fi contestate, în conformitate cu prezentul cod, numai de persoanele care cad sub incidența executării silite. Contestația împotriva deciziei/hotărîrii Serviciului Fiscal de Stat și acțiunilor funcționarilor fiscali privind executarea silită a obligației fiscale în conformitate cu prezentul cod se depune în decursul a 10 zile lucrătoare de la data aducerii la cunoștință a deciziei sau săvîrșirii acțiunilor contestate. Depunerea contestației la Serviciul Fiscal de Stat nu sistează executarea silită a obligației fiscale în conformitate cu prezentul cod, cu excepția comercializării bunurilor sechestrate. Art. 274 Cod fiscal, contestarea în instanță judecătorească a deciziei Serviciului Fiscal de Stat și a acțiunilor funcționarilor fiscali. Decizia Serviciului Fiscal de Stat și acțiunile funcționarilor fiscali pot fi atacate, în modul stabilit de legislație, și în instanță judecătorească. În cazul dat, încălcările procedurale și legale specificate supra instituie suspiciuni serioase și rezonabile privind legalitatea dispoziției contestate, iar executarea acesteia va prejudicia cert atât interesele publice, cât și cele private, suspendarea actelor contestate urmând a fi realizată în scopul preîntâmpinării acestora. Constată drept urmare a studierii actului vizat, și a activității companiei reclamante, actul administrativ contestat la caz produce efecte extrem de negative asupra întregului proces economic și administrativ al entității economice SRL ”Tradn Grup”, or, în urma acestui act a fost blocată întreaga activitate a întreprinderii, fiind imposibilă realizarea tranzacțiilor financiare, și onorarea obligațiunilor asumate de companie față de alți agenți economici, ceea ce se răsfrânge drastic asupra SRL ”Tradn Grup”, și duce la suportarea unor prejudicii financiare în proporții deosebit de mari.

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

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

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

Pîrîtul, SFS, la 02.12.2022, prin intermediul cancelariei Judecătoriei mun. Chișinău (sediul Râșcani) a înaintat referință la cererea de chemare în judecată, prin care a solicitat respingerea ca neîntemeiată și inadmisibilă a acțiunii, în conformitate cu art. 207 și 224 Cod Administrativ (f.d. 70).

În şedinţa de judecată de examinare şi soluţionare în fond a acţiunii, SRL ”Tradn Grup” nu s-a prezentat deși a fost citat în mod legal despre data, locul și ora derulării procesului judiciar.

Reprezentantul pârâtului – SFS, Sandu Pantaz, în ședința de judecată a solicitat respingerea acțiunii ca fiind neîntemeiată și inadmisibilă.

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 este întemeiată și urmează a fi admisă, din următoarele considerente.

Conform art. 5 Cod Administrativ, activitatea administrativă reprezintă totalitatea actelor administrative individuale și normative, a contractelor administrative, a actelor reale, precum și a operațiunilor administrative realizate de autoritățile publice în regim de putere publică, prin care se

organizează aplicarea legii și se aplică nemijlocit legea.

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 naşterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public.

Art. 11 alin. (1) Cod administrativ, stabilește că, actele administrative individuale pot fi: a) acte defavorabile – actele care impun destinatarilor lor obligații, sancțiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care resping, în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat; b) acte favorabile – actele care creează destinatarilor săi un beneficiu sau un avantaj de orice fel.

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.

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

Conform art.21 Cod Administrativ, autoritățile publice și instanțele de judecată competente trebuie să acționeze în conformitate cu legea și alte acte normative. Exercitarea atribuțiilor legale nu poate fi contrară scopului pentru care acestea au fost reglementate.

Conform art.22 Cod Administrativ, (1) Autorităţile publice şi instanţele de judecată competente cercetează starea de fapt din oficiu. Acestea stabilesc felul şi volumul cercetărilor şi nu sînt legate nici de expunerile participanţilor, nici de cererile lor de reclamare a probelor.

Conform art.93 Cod Administrativ, (1) Fiecare participant probează faptele pe care îşi întemeiază pretenţia. (2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), fiecare participant probează faptele atribuite exclusiv sferei sale.

Conform art.219 Cod Administrativ, (1) Instanţa de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declaraţiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanţi.

Conform art.220 Cod Administrativ, (1) Obţinerea probelor în procedura contenciosului administrativ are loc conform art.87–93.

În ședința de judecată s-a constatat că, prin înștiințarea nr. 26/21/5-10-196 din 16 februarie 2021 Serviciul Fiscal de Stat a remis administratorului SRL ”Tradn Grup”, Radu Talmațchi, înștiințarea privind prezentarea documentelor. Totodată, s-a solicitat informarea la care adresă electronică să comunice Serviciul Fiscal de Stat actele administrative, citațiile și alte acte, în cazul în care se dorește remiterea la alte adrese electronice decât : *****, *****

În temeiul deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 105261/29 din 29 aprilie 2021, a fost efectuat control fiscal repetat în baza cererii agentului economic din 02 aprilie 2021, prin metoda verificării totale prin estimarea obligațiilor fiscale prin metode și surse indirecte la SRL ”Tradn Grup”, pentru perioada de activitate 01 ianuarie 2016 – 31 ianuarie 2021, inclusiv : impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele fiscale A/2016-A/2019, taxa pe valoare adăugată pentru perioadele fiscale L/02/2017 – L/01/2021.

Controlul a fost efectuat de la 04 mai 2021 până la 12 mai 2021 la oficiul subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat situat pe adresa mun. Chișinău, șos. Hâncești 53, în baza informației disponibile din diverse surse.

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

Prin decizia nr. 658/28 din 21 aprilie 2021 s-a decis suspendarea cazului și efectuarea unui control fiscal repetat, în conformitate cu drepturile prevăzute de art. 133 alin. (2) pct. 14) și art. 241 Cod fiscal.

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

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

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

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

- 657057 lei, pentru neachitarea în termenii stabiliți a impozitului pe venitul din activitatea de întreprinzător.
- 2538301 lei, pentru neachitarea în termenii stabiliți a taxei pe valoare adăugată.

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

- 40000 lei, pentru lipsa totală a contabilității, ceea ce a condiționat imposibilitatea efectuării controlului privind corectitudinea calculării impozitelor și taxelor, conform prevederilor art. 257 alin. (5) Cod fiscal.
- 4000 lei, pentru neexecutarea cerințelor din citația Serviciului Fiscal de Stat, conform prevederilor art. 253 alin. (5) Cod fiscal.
- 407630 lei (2038152 lei x 20 %), pentru diminuarea impozitului pe venitul din activitatea de întreprinzător prin nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a Declarației cu privire la impozitul pe venit, pentru perioadele fiscale A/2016-A/2019 către Serviciul Fiscal de Stat, conform prevederilor art. 261 alin. (4) Cod fiscal.
- 2312682 lei, pentru diminuarea taxei pe valoare adăugată prin nerespectarea modului de întocmire și de prezetnare a declarației privind TVA pentru perioadele fiscale iunie 2017 - decembrie 2020, conform prevederilor art. 261 alin. (4) Cod fiscal.
- 660000 lei, pentru eschivarea de la calcul și de la plata taxei pe valoare adăugată pentru luna ianuarie 2021, conform prevederilor art. 261 alin. (5) Cod fiscal.
- 10000 lei, în mărime de 500 lei (26 cazuri), pentru fiecare dare de seamă fiscală prezentată cu nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a declarațiilor cu privire la TVA, pentru perioadele fiscale iunie 2017 – decembrie 2020.
- 500 lei, în mărime de 500 lei (1 caz), pentru neprezentarea declarației TVA pentru perioada fiscală ianuarie 2021.
- 53839 lei, pentru neachitarea impozitului pe venit în rate pentru perioadele fiscale A/2016-A/2019, conform art. 261 alin. (6) Cod fiscal.

Prin cererea prealabilă/contestație depusă la 15 februarie 2022 de către administratorul SRL ”Tradn Grup”, Natalia Neculcea și juristul SRL ”Tradn Grup”, Andrei Madan, s-a solicitat anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 658/1671 din 02 iunie 2021.

Prin răspunsul Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-24-11/12682 din 02 martie 2022 s-a comunicat că, cererea prealabilă/contestația din 15 februarie 2022 a fost depusă la Serviciul Fiscal de Stat de Natalia Neculcea, administrator și fondator unic al SRL ”Tradn Grup” (înregistrată la 18.02.2021), căreia prin

hotărârea Judecătoriei Chișinău (sediul Central) din 13 ianuarie 2022, dosar nr. 2i-636/21, i-a fost ridicat dreptul de administrare a entității, iar în calitate de administrator al insolvabilității a fost desemnat administratorul autorizat Andrei Postica. Referitor la cele invocate în contestație precum că, contribuabilul a luat cunoștință de decizia nr. 658/1671 din 02 iunie 2021 la data de 18 ianuarie 2022, este de menționat că DGAFCFPO, prin scrisoarea nr. 26-21/5-10-993/137 din 04 iunie 2021, a remis decizia nominalizată la adresa juridică a entității: mun. Chișinău, str. Cornului 3 bl. 2 of. 45, care a fost returnată cu mențiunea ”destinatarul nu este disponibil”. Astfel, conform art. 129[1] alin. (4) Cod fiscal, decizia se consideră comunicată SRL ”Tradn Grup” la 22 iulie 2021, prin plasarea anunțului pe pagina web a Serviciului Fiscal de Stat la 06 iulie 2021. În contextul celor expuse, dat fiind faptul că contestația din 15 februarie 2022 prin care se solicită anularea deciziei nr. 658/1671 din 02 iunie 2021, a fost depusă de o persoană neîmputernicită, în afara termenului legal prevăzut de art. 268 alin. (1) Cod fiscal, aceasta rămâne neexaminată.

Răspunsul a fost remis pe adresa mun. Chișinău, str. Cornului 3 bl. 2 of. 45, însă a fost returnat cu mențiunea ”nereclamat”.

În temeiul deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 123996/17 din 17 martie 2022 și hotărârii Judecătoriei Chișinău nr. 2i-636/21 din 13 ianuarie 2022 privind intentarea procedurii de insolvabilitate, s-a efectuat control fiscal prin metoda verificării totale prin estimarea obligațiilor fiscale prin metode și surse indirecte la SRL ”Tradn Grup”, pentru perioada de activitate 01 ianuarie 2020 – 31 ianuarie 2022, inclusiv: impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioada fiscală A/2020, taxa pe valoare adăugată pentru perioadele fiscale L/02/2021 – L/05/2021.

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

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

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

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

- 115397 lei, pentru neachitarea în termenii stabiliți a impozitului pe venitul din activitatea de întreprinzător.
- 38268 lei, pentru neachitarea în termenii stabiliți a taxei pe valoare adăugată.

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

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

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

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

Admisibilitatea acțiunii de contencios administrativ.

Deciziile Serviciului Fiscal de Stat nr. 658/1671 din 02.06.2021 şi nr. 772/888 din 31.03.2022 constituie în sine acte administrative individuale defavorabile pentru SRL ”Tradn Grup”, susceptibile controlului judecătoresc în ordinea contenciosului administrativ – acțiunea în contestate. Actele de control fiscal reprezintă operațiuni administrative care nu generează efecte juridice. Or, conform art. 10 alin. (1) Cod Administrativ, actul administrativ individual este orice dispoziţie, decizie sau altă măsură oficială întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, cu scopul de a produce nemijlocit efecte juridice, prin naşterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public.

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, reclamanta revendică un drept subiectiv vătămat (dreptul la proprietate, dreptul la un contro licit) 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, precum și a epuizat calea prealabilă.

Cu referire la demersul de inadmisibilitate formulat de Serviciul Fiscal de Stat, instanța va menționa că, în prezenta cauză administratorii SRL ”Tradn Grup” s-au perindat în următoarea consecutivitate : 01 ianuarie 2020 - 18 februarie 2021 administratorul Radu Talmațchi; de la 18 februarie 2021 până la 24 noiembrie 2021 – administratorul Natalia Neculcea; de la 24 noiembrie 2021 – lichidatorul Andrei Postica. De jure evenimentele respective s-au produs la datele evidențiate însă de facto ulterior, aici se va consemna că actele aferente funcționării întreprinderii, inclusiv actele contabile au fost remise cu întârziere de la un administrator la altul. Prin încheierea Judecătoriei Chișinău (sediul Central) din 23 februarie 2023 s-a desemnat în calitate de reprezentant al debitorului SRL ”Tradn Grup” în proces de insolvabilitate pentru a reprezenta interesele și pentru a participa la procedură, Natalia Neculcea. Administratorii entităților juridice sunt obligați să efectueze orice act de conservare care să salvgardeze drepturile și obligațiile legitime ale entității reprezentate, or, în acord cu art. 311 alin. (1) Cod civil, act juridic de conservare este actul prin care se urmărește preîntîmpinarea pierderii unui drept subiectiv civil. Art. 1475 Cod civil prescrie că, mandatul formulat în termeni generali nu conferă decît împuternicirea de a încheia acte de administrare şi conservare. Art. 75 alin. (3) și (4) Cod civil, conducătorul organizației își confirmă împuternicirile prin documentele prezentate în judecată ce atestă

funcţia sau calitatea lui de serviciu ori, după caz, prin actele de constituire. În caz de dizolvare sau lichidare a persoanei juridice, interesele ei pot fi reprezentate de administratorul din oficiu sau de lichidator, desemnaţi în condiţiile legii. Actele procedurale efectuate de reprezentant în limitele împuternicirilor sale sînt obligatorii pentru persoana reprezentată în măsura în care ele ar fi fost efectuate de ea însăşi. Culpa reprezentantului este echivalentă culpei părţii. Prin urmare, Natalia Neculcea avea dreptul și împuternicirile corespunzătoare în valorificarea acțiunii în judecată, ulterior dânsa a fost consolidată în calitate de reprezentant al debitorului insolvabil SRL ”Tradn Grup”, actele înfăptuite de ea având un just temei și fiind confirmate retroactiv.

În cauza Airey vs. Irlanda, Curtea a notat că, dreptul fiecărei persoane de a avea acces la justiție se completează cu obligaţia statului de a facilita accesul. Statul este ținut să asigure oricărei persoane toate facilitățile rezonabile de drept şi de fapt pentru a accede la instanţă. Drepturile fundamentale trebuie garantate într-o manieră concretă şi reală, iar nu iluzorie şi teoretică. Imposibilitatea concretă de sesizare a unei instanțe de către persoana interesată constituie o încălcare a dreptului acesteia de acces la justiție. Efectivitatea dreptului de acces impune ca un individ „să beneficieze de o posibilitate clară și concretă de a contesta un act ce constituie o ingerință în drepturile sale” [ibidem, pct. 36; Nunes Dias împotriva Portugaliei (dec.) în privința normelor privind citarea de a compărea în instanță]. Legislația referitoare la formalitățile și termenele care trebuie respectate pentru a formula o contestație vizează asigurarea bunei administrări a justiției și respectarea, în special, a principiului securității juridice (Cañete de Goñi împotriva Spaniei, pct. 36). Astfel, reglementarea în cauză sau aplicarea acesteia nu trebuie să împiedice justițiabilul să se prevaleze de o cale de atac disponibilă [Miragall Escolano și alții împotriva Spaniei, pct. 36; Zvolský și Zvolská împotriva Republicii Cehe, pct. 51). În special, trebuie, în fiecare caz, să se procedeze la o evaluare în lumina particularităților procedurii despre care se face vorbire. Instanțele trebuie, în aplicarea normelor de procedură, să evite un formalism excesiv care ar aduce atingere caracterului echitabil al procedurilor şi o flexibilitate excesivă care ar conduce la eliminarea condițiilor procedurale stabilite de lege (Hasan Tunç și alții împotriva Turciei, pct. 32-33). Dreptul de acces la o instanță este afectat în însăși esența sa atunci când reglementarea acestuia încetează să mai servească scopurilor de securitate juridică și bună administrare a justiției și constituie un obstacol care împiedică justițiabilul să solicite soluționarea pe fond a litigiului de către instanța competentă [Zubac împotriva Croației (MC), pct. 98]. În cazul unei indicări inexacte sau incorecte a termenelor care trebuie respectate de autorități, instanțele naționale trebuie să țină cont suficient de circumstanțele specifice ale cauzei și să nu aplice normele și jurisprudența relevante într-un mod prea rigid [a se compara Clavien împotriva Elveției (dec.) și Gajtani împotriva Elveției]. Pentru a soluționa problema proporționalității unei restricții privind accesul la o instanță, Curtea ia în considerare erorile procedurale comise în cursul procedurii, care au împiedicat reclamantul să aibă acces la o instanță, și stabilește dacă partea interesată a fost obligată să suporte o sarcină excesivă ca urmare a acestor erori. Au fost stabilite valori de referință pentru a stabili cine, dintre reclamant sau autoritățile competente, trebuie să suporte consecințele erorilor comise [Zubac împotriva Croației (MC), pct. 90-95, pct. 119].

Cât vizează comunicarea actelor administrative, instanța observă că, acestea au fost remise în fazele de declanșare a insolvabilității față de SRL ”Tradn Grup”, în cadrul cărora, orice corespondență nu putea fi recepționată nici de administratorul înlăturat și nici de cel care urma a fi desemnat ulterior prin act judecătoresc. Comunicarea publică conform art. 129^1 alin. (4) Cod fiscal, nu este pertinentă atât timp cât contravine principiilor Codului administrativ (art. 2 alin. (2)) și totodată nu a fost efectuată în conformitate cu rigorile legale.

Notificarea/comunicarea nu reprezintă o simplă formalitate ci o exigență crucială în procedurile judiciare (contencioase, necontencioase, insolvabilitate, fiscalitate etc) de a cărei strictă respectare depinde echitatea întregului proces pe făgașul art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului. Notificarea/comunicarea declanșează curgerea termenelor de contestare, dar și curgerea termenelor în interiorul cărora destinatarii actului procesual urmează să întreprindă măsurile prescrise. Dreptul la acțiune sau la o cale de atac trebuie să se exercite din momentul în care părțile interesate pot cunoaște efectiv deciziile judiciare care le impun o obligație sau care ar putea aduce atingere drepturilor sau intereselor lor legitime. În caz contrar, prin întârzierea notificării, se vor scurta substanțial termenele căilor de atac sau chiar să facă imposibilă introducerea unei căi de atac. Notificarea, ca act de comunicare între organul fiscal și contribuabil, servește la aducerea la cunoștință a deciziei emise, precum și a temeiurilor care o motivează, pentru a permite, dacă este cazul, să formuleze o cale de atac (*Miragall Escolano și alții împotriva Spaniei, pct. 37*). În cauza *Zavodnik împotriva Sloveniei*, a fost vizată o notificare în cadrul procedurii insolvenței. Curtea a hotărât că modul în care a fost notificată ședința nu a fost adecvat (ședința fusese anunțată pe panoul de afișaj al instanței și în jurnalul oficial), ceea ce l-a împiedicat pe reclamant să conteste repartizarea activelor. Curtea Europeană a precizat în hotărârea *Gasus Dosier und Fordertechnik împotriva Țărilor de Jos*, care viza dreptul statelor de a adopta legile pe care le consideră necesare pentru a asigura plata impozitelor și a reamintit că, în această privință, legiuitorului trebuie să i se acorde o largă marjă de apreciere, mai ales în ceea ce privește chestiunea dacă – și dacă da, în ce măsură – autoritățile fiscale ar trebui să fie puse într-o poziție mai bună pentru a executa creanțe fiscale decât cea a creditorilor obișnuiți pentru executarea silită a creanțelor comerciale. Curtea va respecta aprecierea legiuitorului în astfel de probleme dacă nu este lipsită de temei rezonabil. Organul fiscal este obligat să depună diligența corespunzătoare în a notifica actul adoptat, prin orice mijloace adecvate și posibile. De altfel, prin referință organul fiscal, inter alia, a pus în discuție fondul cauzei, substanța actelor contestate, circumstanțe ce atestă o repunere în termen a acțiunii în judecată implicită, mutatis mutandis, fiind aplicabilă dispoziția art. 208 alin. (2) Cod administrativ.

În cadrul discuțiilor juridice (art. 219 Cod administrativ) purtate în formă scrisă cu reprezentantul organului fiscal, dar și cercetării materialelor cauzei, instanța a sesizat o serie de erori și lacune în comunicarea actelor emise, cu preponderență la capitolul adreselor electronice către care au fost remise actele (o literă greșită în adresa electronică este suficientă pentru ca mesajul să nu ajungă la destinatar, exemplu *****), interpretarea eronată a motivelor nerecepționării corespondenței de către reclamantă (”destinatarul nu este disponibil” nu se echivalează cu ”nereclamat”) și alte elemente ce nu erau susceptibile să contureze o comunicare și cooperare viabilă cu entitatea juridică reclamantă. În acest context, instanța a uzat de reglementările art. 11 Cod fiscal, potrivit cărora, toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

Prin urmare, instanța consideră că motive de inadmisibilitate în conformitate cu prevederile art. 207 alin. (2) Cod Administrativ, nu se regăsesc. O eventuală declarare inadmisibilă a acțiunii pentru motivele invocate de Serviciul Fiscal de Stat ar afecta ireversibil și grav accesul la justiție a SRL ”Tradn Grup”.

În privința temeiniciei acțiunii în contenciosul administrativ instanța de judecată reține următoarele.

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.

Art. 14 Cod Fiscal prevede că, obiect al impunerii îl constituie:

a) venitul din orice surse aflate în Republica Moldova, precum şi din orice surse aflate în afara Republicii Moldova, cu excepţia deducerilor şi scutirilor la care au dreptul, obţinut de persoanele juridice şi fizice rezidente ale Republicii Moldova care desfăşoară activitate de întreprinzător, de persoanele care desfăşoară servicii profesionale, precum şi de persoanele care practică activitate profesională în sectorul justiţiei şi în domeniul sănătăţii;

b) venitul din orice surse aflate în Republica Moldova, inclusiv facilităţile acordate de angajator, precum şi din orice surse aflate în afara Republicii Moldova pentru activitatea în Republica Moldova, cu excepţia deducerilor şi scutirilor la care au dreptul, obţinut de persoanele fizice rezidente cetăţeni ai Republicii Moldova care nu desfăşoară activitate de întreprinzător;

b^1) venitul din orice surse aflate în Republica Moldova, precum şi din orice surse aflate în afara Republicii Moldova pentru activitatea în Republica Moldova, obţinut de persoanele fizice rezidente care desfăşoară activităţi independente;

c) venitul din investiţii şi financiar din orice surse aflate în afara Republicii Moldova, obţinut de persoanele fizice rezidente cetăţeni ai Republicii Moldova care nu desfăşoară activitate de întreprinzător;

d) venitul din orice surse aflate în Republica Moldova şi din orice surse aflate în afara Republicii Moldova pentru activitatea în Republica Moldova, cu excepţia venitului din investiţii şi financiar din orice surse aflate în afara Republicii Moldova, obţinut de persoanele fizice rezidente cetăţeni străini şi apatrizi care desfăşoară activitate pe teritoriul Republicii Moldova;

e) venitul obţinut în Republica Moldova de persoanele fizice nerezidente care nu desfăşoară activitate de întreprinzător pe teritoriul Republicii Moldova.

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*).

Se va consemna că, în virtutea art. 1 prt. 1 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, orice persoană fizică sau juridică are dreptul la respectarea bunurilor sale. Nimeni nu poate fi lipsit de proprietatea sa decât pentru cauza de utilitate publică și în condițiile prevăzute de lege și de principiile generale ale dreptului internațional. Dispozițiile precedente nu aduc atingere dreptului statelor de a pune în aplicare legile pe care le consideră necesare pentru a reglementa folosința bunurilor conform interesului general sau pentru a asigura plata impozitelor sau a altor contribuții, sau a amenzilor.

Orice ingerință din partea unei autorități publice la respectarea „bunurilor” poate fi justificată numai dacă servește unui interes public (sau general) legitim [(Béláné Nagy împotriva Ungariei (MC), pct. 113; (Lekić împotriva Sloveniei (MC), pct. 105]. Curtea a constatat că următoarele scopuri sunt incluse în noțiunea de interes public în sensul acestei dispoziții: prevenirea evaziunii fiscale *(Hentrich*

împotriva Franței, pct. 39). În cauza dedusă judecății nu există indicii unei evaziuni fiscale așa cum este definit de Codul penal.

Impozitarea constituie, în principiu, o ingerință în dreptul garantat de art. 1 § 1 din Protocolul nr. 1, întrucât privează persoana în cauză de un bun, și anume suma de bani care trebuie plătită *[Burden împotriva Regatului Unit (MC), pct. 59; Špaček, s.r.o., împotriva Republicii Cehe, pct. 39].*

Ingerința în scopuri fiscale este în general justificată în temeiul celui de-al doilea paragraf al acestui articol, care prevede în mod expres o excepție în ceea ce privește plata impozitelor sau a altor contribuții *(Gasus Dosier-und Fördertechnik GmbH împotriva Țărilor de Jos, pct. 59).*

Aspectul este însă de competența Curții, întrucât aplicarea corectă a art. 1 din Protocolul nr. 1 face obiectul supravegherii sale [Orion-Břeclav, S.R.O. împotriva Republicii Cehe (dec.)]. O datorie financiară care rezultă din majorarea impozitelor poate afecta garantarea dreptului de proprietate în cazul în care impune o sarcină excesivă persoanei în cauză sau îi afectează în mod fundamental poziția sa financiară *(Ferretti împotriva Italiei, decizie a Comisiei; Wasa Liv Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse și un grup de aproximativ 15 000 de persoane fizice împotriva Suediei, decizie a Comisiei; Buffalo S.r.l. în lichidare împotriva Italiei, pct. 32).*

Statului i se acordă, în general, o marjă largă de apreciere în temeiul Convenției atunci când este vorba despre măsuri generale de strategie economică sau socială *[Wallishauser împotriva Austriei (nr. 2), pct. 65]*, precum și de elaborarea și punerea în aplicare a politicii în domeniul fiscal *[„Bulves" AD împotriva Bulgariei, pct. 63; Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH împotriva Țărilor de Jos, pct. 60; Stere și alții împotriva României, pct. 51].* Curtea respectă aprecierea legiuitorului în materie, cu excepția cazului în care este lipsită de un temei rezonabil *(Gasus Dosier-und Fördertechnik GmbH împotriva Țărilor de Jos, pct. 60).*

Este, în primul rând, de competența autorităților naționale să decidă cu privire la tipul de impozite sau de contribuții pe care doresc să le perceapă. Deciziile în acest domeniu implică, în mod normal, o evaluare a problemelor politice, economice și sociale pe care Convenția le lasă în competența statelor membre, deoarece autoritățile interne sunt în mod evident mult mai în măsură decât organele Convenției să evalueze astfel de probleme *[Musa împotriva Austriei, decizie a Comisiei; Baláž împotriva Slovaciei (dec.); Azienda Agricola Silverfunghi S.a.s. și alții împotriva Italiei, pct. 103; R.Sz. împotriva Ungariei, pct. 38 și 46].* De asemenea, îi revine legiuitorului intern sarcina de a alege ceea ce poate fi clasificat ca venit impozabil și care ar trebui să fie modalitatea concretă de executare a obligațiilor fiscale *[Cacciato împotriva Italiei (dec.), pct. 25; Guiso și Consiglio împotriva Italiei (dec.), pct. 44].*

Întârzierea în rambursarea taxei pe valoarea adăugată a constituit o încălcare *(Buffalo S.r.l. în lichidare împotriva Italiei, pct. 39 –* Curtea a considerat că întârzierile între 5 și 10 ani au avut un impact grav asupra situației financiare a societății reclamante, care nu puteau fi compensate prin plata unor dobânzi simple pentru sumele datorate, au cauzat incertitudine contribuabilului și, în plus, au fost agravate de lipsa oricărei căi legale de a remedia situația.

De asemenea, imposibilitatea de a obține rambursarea taxei pe valoare adăugată în privința căreia autoritățile interne au recunoscut că a fost plătită cu încălcarea dreptului material aplicabil a dat naștere unei încălcări: atât negarea creanței societății reclamante împotriva statului, cât și lipsa unor proceduri interne care să permită o cale de atac suficientă pentru a asigura protecția dreptului societății reclamante la respectarea „bunurilor" sale au afectat **justul echilibru** *(S.A. Dangeville împotriva Franței, pct. 61)*.

Actul administrativ este o manifestare juridică unilaterală de voință, 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.

Supravegherea judiciară exercitată 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 şi alţii împotriva Bulgariei (nr. 2)*, *Jordan împotriva Regatului Unit*, *Bączkowski şi alţii împotriva Poloniei, Merabishvili împotriva Georgiei.*

Revenind pe terenul fiscal, instanța va nota că, *verificarea totală* se aplică în cazul controlului fiscal la faţa locului asupra tuturor actelor şi operaţiunilor de determinare a obiectelor (bazei) impozabile şi de stingere a obligaţiilor fiscale în perioada de după ultimul control fiscal. Verificarea totală este una documentară şi, în acelaşi timp, faptică a modului în care contribuabilul execută legislaţia fiscală.

Verificarea documentară se aplică atît în cazul controlului fiscal cameral, cît şi al celui la faţa locului şi constă în confruntarea dărilor de seamă fiscale, documentelor de evidenţă şi altei informaţii prezentate de contribuabil cu documentele şi cu informaţiile referitoare la acesta de care dispune organul care exercită controlul fiscal. Verificarea faptică se aplică în cazul controlului fiscal la faţa locului şi constă în observarea directă a obiectelor, proceselor şi fenomenelor, în cercetarea şi analiza activităţii contribuabilului. Verificarea faptică are sarcina de a constata situaţiile care nu sînt reflectate sau care nu rezultă din documente.

Controlul fiscal la oficiul Serviciului Fiscal de Stat sau la oficiul organului cu atribuţii de administrare fiscală este denumit - *control fiscal cameral*, care 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 cameral se efectuează de către funcţionarii fiscali sau persoanele cu funcţie de răspundere ale altor organe cu atribuţii de administrare fiscală conform obligaţiilor de serviciu, fără adoptarea unei decizii scrise asupra obiectivului vizat. La relevarea unor erori şi/sau contradicţii între indicii dărilor de seamă şi documentelor prezentate, organul care a efectuat controlul este obligat să comunice despre aceasta contribuabilului, cerîndu-i, totodată, să modifice documentele respective în termenul stabilit. Prin derogare de la prevederile alineatelor (2) şi (3), în cazul în care depistarea încălcării fiscale este posibilă în cadrul controlului fiscal cameral, nefiind necesar controlul la faţa locului, funcţionarii fiscali sau persoanele cu funcţie de răspundere ale altor organe cu atribuţii de administrare fiscală întocmesc decizia de iniţiere a controlului şi actul de control fiscal, cu respectarea prevederilor art. 216 alin. (6) şi (8).

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, specificîndu-se încălcările fiscale depistate în ea.

Decizia asupra cazului de încălcare fiscală reprezintă actul administrativ final emis de către organul fiscal în care constată în drept și în fapt încălcările admise de contribuabil.

Controlul fiscal reprezintă o procedură administrativă care urmează să se subordoneze atât rigorilor generale statuate în Codul administrativ, cât și celor speciale regăsite în Codul fiscal.

Instanța notează că, controlul fiscal presupune verificarea corectitudinii cu care contribuabilul execută obligaţia fiscală şi alte obligaţii prevăzute de legislaţia fiscală şi alte acte normative, inclusiv verificare a altor persoane sub aspectul legăturii lor cu activitatea contribuabilului prin metode, forme şi operaţiuni prevăzute de prezentul cod. Controlul fiscal urmează să depisteze existența sau inexistența

încălcărilor fiscale care constituie acele acţiuni sau inacţiuni, exprimate prin neîndeplinirea sau îndeplinirea neadecvată a prevederilor legislaţiei fiscale, prin încălcare a drepturilor şi intereselor legitime ale participanţilor la raporturile fiscale.

Orice procedură administrativă (control fiscal) se structurează astfel încît participanții să poată înțelege fiecare etapă a procedurii. Dacă este necesară contribuția unui participant, acestuia i se comunică neîntîrziat, într-un limbaj clar și ușor de înțeles, acțiunile care trebuie întreprinse. Autoritățile publice trebuie să asigure participarea neîngrădită la procedura administrativă a persoanelor interesate. Scopul procedurii de examinare a cazului de încălcare fiscală constă în: clarificarea promptă, multilaterală, exhaustivă şi obiectivă a circumstanţelor în care s-a produs, soluţionarea lui în strictă conformitate cu legislaţia, asigurarea îndeplinirii deciziei, precum şi stabilirea cauzelor şi condiţiilor care au contribuit la comiterea încălcării fiscale, prevenirea încălcărilor, educarea în spiritul respectării legilor şi consolidarea legalităţii.

În speță, au fost impuse spre plată anumite sume cu caracter fiscal, respectiv se impun spre definire următoarele noțiuni:

Taxă pe valoarea adăugată (T.V.A.) – impozit de stat care reprezintă o formă de colectare la buget a unei părţi a valorii mărfurilor livrate, serviciilor prestate care sînt supuse impozitării pe teritoriul Republicii Moldova, precum şi a unei părţi din valoarea mărfurilor, serviciilor impozabile importate în Republica Moldova.

Venit impozabil – venitul brut, inclusiv facilităţile acordate de angajator, obţinut de contribuabil din toate sursele într-o anumită perioadă fiscală, cu excepţia deducerilor şi scutirilor, aferente acestui venit, la care are dreptul contribuabilul conform legislaţiei fiscale.

Venit estimat – venit apreciat (rezultat) prin aplicarea metodelor şi surselor indirecte în cadrul controalelor fiscale, inclusiv ca urmare a instituirii posturilor fiscale.

În componenţa *impozitului unic* sînt incluse următoarele impozite, taxe şi contribuţii: a) impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător; b) impozitul pe venit din salariu; c) contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii datorate de angajatori; d) primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală datorate de angajaţi; e) taxele locale; f) impozitul pe bunurile imobiliare; g) taxa pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova.

Organul fiscal de stat a recurs la estimarea obligațiilor fiscale prin metode și surse indirecte. Metoda indirectă de estimare a obligației fiscale presupune determinarea venitului impozabil estimat prin intermediul analizei situației fiscale a contribuabilului, folosindu-se în practică metoda cheltuielilor; metoda fluxului de mijloace bănești; metoda proprietății și alte metode utilizate în practica internațională. Sursa indirectă de informație reprezintă orice sursă pasibilă să furnizeze documente, informații, explicații și/sau alte probe referitoare la persoana supusă verificării și/sau referitoare la situații similare produse în condiții similare relevante pentru estimarea venitului impozabil prin metode indirecte.

Metodele și sursele indirecte includ: tipul și natura activităților practicate de contribuabil; mărimea capitalului contribuabilului; veniturile din vânzări ale contribuabilului, inclusiv cele constatate în cadrul posturilor fiscale; numărul de angajați ai contribuabilului, precum şi fondul de remunerare a muncii şi alte recompense; categoria clienților contribuabilului şi numărul lor; diferența dintre caracteristicile cantitative şi cele calitative ale materiei prime, ale altor materiale procurate şi ale celor folosite în producție; analiza schimbării valorii nete a proprietății contribuabilului; chiria imobilului folosit de contribuabil în afaceri; rulajul mijloacelor bănești și soldul lor pe conturile bancare şi/sau conturile de plăți ale contribuabilului; compararea cheltuielilor contribuabilului cu veniturile lui; venitul altor persoane care activează în aceleași condiții sau în condiții similare cu cele ale contribuabilului; proprietatea persoanei cu funcție de

răspundere (locuința, automobilul etc.) procurată sau folosită în scopuri personale, starea ei fizică, apartenența persoanei la diferite cercuri, numărul personalului ei casnic; informații de la băncile, birourile notariale, organele vamale, organele poliției, Agenția Servicii Publice, bursele de valori privind tranzacțiile şi operațiunile efectuate de contribuabil şi datele despre el; indicatorii contoarelor de evidență a elementelor de costuri şi cheltuieli; capacitatea normativă a utilajului de producție/prelucrare; alte obiective, procese şi fenomene, informații şi date care denotă suma obligației fiscale a contribuabilului.

În corespundere cu art. 225 alin. (1) Cod fiscal, în cadrul controlului fiscal, pentru a determina corectitudinea calculării sumei obligaţiei fiscale, autoritatea care efectuează controlul fiscal poate folosi, în cazurile prevăzute la art. 189 alin. (2) şi (3), metode şi surse indirecte, conform legii, ce reglementează următoarele condiții: 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 și taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza ținerii ei neconforme, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcție de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidență și/sau dările de seamă fiscale, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele și taxele prin metode și din surse indirecte.

Instanța subliniază că, legislația fiscală prevede obligația voluntară a contribuabililor de a prezenta dări de seamă fiscale și de a achita taxe și impozite în cazurile în care aceştia cad sub incidența vreunei situații prevăzute de lege. Art. 187 alin. (2) Cod fiscal prevede că contribuabilul este obligat să prezinte Serviciului Fiscal de Stat dări de seamă privind impozitele, taxele, primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală şi contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii, cu excepţia cazurilor expres prevăzute de legislaţia fiscală. Subiectele care trebuie să prezinte darea de seamă fiscală și faptul că aceasta trebuie prezentată prin metode automatizate de raportare electronică. Contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana cu funcție de răspundere semnează darea de seamă fiscală, asumându-şi răspunderea prevăzută de lege pentru prezentarea de date şi informaţii false sau eronate.

După prezentarea dării de seamă fiscale, aceasta trebuie verificată de către Serviciul Fiscal de Stat în cadrul controalelor fiscale. Controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislaţia fiscală într-o anumită perioadă sau în câteva perioade fiscale (art. 214 alin. (1) din Codul fiscal). Dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor şi taxelor care urmau să fie vărsate în buget nu pot fi stabilite din lipsă de date contabile ori din cauza ținerii neconforme a bilanțului contabil, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcție de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidență şi/sau dările de seamă fiscale, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele şi taxele prin metode şi din surse indirecte.

În ambele cazuri, legislatorul a stabilit la art. 264 Cod fiscal termenele de prescripție pentru stabilirea obligației fiscale de către autoritățile fiscale. De altfel, şi articolul 214 alin. (4) Cod fiscal prevede că activitatea contribuabilului poate fi supusă controlului fiscal pentru o perioadă care nu depăşeşte termenele de prescripţie pentru stabilirea obligației fiscale (a se vedea, de asemenea, art. 226^2 Cod fiscal). În cazul expirării termenelor de prescripție, obligația fiscală a contribuabilului se stinge, iar acest fapt trebuie constatat printr-o decizie scrisă a autorităților fiscale (a se vedea art. 173 Cod fiscal).

La art. 264 Cod fiscal legislatorul a făcut deosebire între termenele de prescripție aplicabile situațiilor în care contribuabilii au prezentat darea de seamă sau în cazul în care nu este prevăzută prezentarea unei dări de seamă fiscale (alin. (1)) și termenele de prescripție aplicabile situațiilor în care darea de seamă nu a fost prezentată, a fost prezentată, însă conține informații care induc în eroare sau reflectă fapte care constituie infracțiuni (alin. (2)). Pentru cazul în care contribuabilul prezintă darea de

seamă fiscală s-a prevăzut că autoritățile fiscale pot stabili obligația fiscală (impozite, taxe, majorări de întârziere și sancțiuni fiscale aferente unor impozite și taxe concrete) în termen de patru ani de la ultima dată stabilită pentru prezentarea dării de seamă fiscale respective sau pentru plata impozitului, taxei, majorării de întârziere (penalităţii), în cazul în care nu este prevăzută prezentarea unei dări de seamă fiscale. De asemenea, în cazul constatării unei încălcări fiscale, autoritatea fiscală poate aplica o sancțiune fiscală neaferentă impozitului sau taxei datorate de contribuabil în termen de patru ani din data comiterii încălcării.

În **hotărârea nr. 10 din 04 aprilie 2024**, Curtea Constituțională a declarat neconstituțional textul „cu excepţia cazurilor prevăzute la alin. (2)” din articolul 264 alin. (1) și prevederile alineatului (2) din același articol din Codul fiscal. Efectele prezentei hotărâri se aplică începând cu data de 31 octombrie 2024, cu excepţia sesizării depuse de dl avocat Aureliu Scorțescu, în interesele dlui Ghenadie Mură, în dosarul nr. 3-1313/2021, pendinte la Judecătoria Chișinău, în care hotărârea se aplică de la data adoptării.

Curtea Constituțională a analizat obligația cetățenilor de a plăti impozite dintr-un venit și a reținut, în mod repetat, că această obligație constituie o ingerință în dreptul constituțional de proprietate al contribuabililor, pentru că îi privează de un bun, i.e. de suma bănească care trebuie plătită (a se vedea, de exemplu, DCC nr. 46 din 12 aprilie 2022, § 22 și jurisprudența citată acolo). În aceste cazuri, Curtea a recunoscut că articolul 46 din Constituție le permite cetățenilor să se apere împotriva contribuțiilor care au un cuantum atât de mare încât le afectează în mod disproporționat dreptul de proprietate (a se vedea DCC nr. 68 din 18 mai 2021, § 19; DCC nr. 9 din 20 ianuarie 2022, § 26). Această jurisprudență îi permite Curții să rețină că, deși legislatorul este competent să reglementeze taxele și impozitele și că cetățenii au obligația constituțională să le plătească, Constituția le recunoaște celor din urmă o formă de protecție împotriva măsurilor disproporționate. Reglementarea termenelor de prescripție, a domeniului lor de aplicare și a regulilor precise de calculare în cazul determinării obligațiilor fiscale ale contribuabililor ține de competența Parlamentului. În același timp, lipsa unei limitări legislative a termenelor de prescripție nu împiedică Curtea să cenzureze deciziile Parlamentului din perspectiva principiului certitudinii juridice, care este inerent tuturor articolelor din Constituție, inclusiv dreptului de proprietate. De altfel, în jurisprudența sa, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a notat că exigența fundamentală a certitudinii juridice se opune, în principiu, ca autoritățile publice să-și utilizeze la nesfârșit competențele pentru a pune capăt unei situații ilegale (a se vedea Comisia Europeană v. Spania, C-788/19, 27 ianuarie 2022, § 39).

Curtea a considerat că înrăutățirea unei situaţii juridice, care ar fi trebuit să devină irevocabilă dacă termenul de prescripţie s-ar fi aplicat fără discriminare în favoarea statului, este incompatibilă cu principiul securităţii raporturilor juridice. Prin urmare, Curtea Europeană a constatat că scutirea autorităților statului de obligația respectării termenului general de prescripție era în sine contrar articolului 6 din Convenție (a se vedea Dacia S.R.L. v. Republica Moldova, 18 martie 2008, §§ 76-77). Curtea admite că în cazurile neprezentării dării de seamă fiscale sau al prezentării dării de seamă care conține informații care induc în eroare autoritățile fiscale ar putea întâmpina dificultăți la stabilirea obligației fiscale a contribuabilului. Totuși, Curtea reține că dificultățile în discuție nu sunt suficiente pentru a justifica soluția legislatorului de a nu stabili un termenlimită pentru determinarea obligației fiscale a contribuabilului care nu a prezentat darea de seamă fiscală. De altfel, în cazul neprezentării dării de seamă fiscale, legislația le permite autorităților fiscale să estimeze obligațiile fiscale ale contribuabilului în baza metodelor și surselor indirecte (a se vedea articolul 189 alin. (2) din Codul fiscal).

Ab initio, persistă obiecții cu privire la efectuarea controlului fiscal pentru un interval de timp ce excedă termenul de prescripție de 4 ani (controlul vizând perioada 2016-2021) și aplicarea în consecință, eronată, a metodelor și surselor indirecte de estimare obligațiilor fiscale.

Instanța va reitera că, în conformitate cu Codul fiscal, posibilitatea aplicării metodelor și surselor indirecte este limitată de cazurile de neasigurare a păstrării dării de seamă fiscale, documentației respective, precum și a lipsei complete sau incomplete a evidenței contabile. Dacă există documente primare (chiar cu devieri esențiale între acestea și datele din declarația prezentată), utilizarea metodelor și surselor indirecte nu este prevăzută de legislație.

În lumina **pct. 46, 171 din Regulamentul cu privire la efectuarea controlului fiscalde către Serviciul Fiscal de Stat, aprobat prin ordinul nr. 320 din 31 iulie 2019**, în cazul în care în cadrul controlului fiscal contribuabilul refuză să prezinte documentele solicitate de către funcţionarul fiscal pentru efectuarea acestuia, se întocmeşte un **act de control** în care va fi specificat acest fapt, fiind aplicate mai apoi de către Serviciul Fiscal de Stat prevederile art. 253 alin. (1) Cod fiscal și se vor aplica metode indirecte de estimare în funcție de obiectul supus controlului și metodele de verificare. În actul de control, funcționarul fiscal stipulează: „a refuzat prezentarea documentelor”. În rezultatul controlului fiscal privind recalcularea obligațiilor fiscale determinate prin metode și surse indirecte, Serviciul Fiscal de Stat va anula pozițiile reflectate în decizia precedentă privind calcularea obligațiilor fiscale prin metode și surse indirecte și a amenzilor aferente acestor obligații și va emite o nouă decizie asupra cazului de încălcare a legislației pe pozițiile respective. Pentru încălcările fiscale depistate aferente perioadelor supuse recalculării obligațiilor fiscale se aplică sancțiuni în modul general stabilit și în conformitate cu prevederile legislației în vigoare.

Reieşind din prevederile art. 225 alin. (1) Cod fiscal, pînă la emiterea deciziilor contestate urma să fie desfășurată o procedură de verificare prealabilă şi emis un act de control. Norma Codului fiscal precitată presupune existența unui act de constatare sau alt document fie al lipsei contabilităţii, sau al ţinerii neconforme a contabilităţii sau a lipsei dărilor de seamă, însă asemenea acte nu au fost anexate la materialele cauzei, ceea ce denotă că recurgerea la controlul fiscal cu utilizarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil a fost una neîntemeiată şi atrage nulitatea actelor efectuate.

Serviciul Fiscal de Stat argumentează precum că, SRL ”Tradn Grup” a demonstrat lipsă totală a contabilității, însă contrar celor declarate afirmă că contribuabilul nu a prezentat documentele contabile. Diferența între lipsa contabilității și neprezentarea ei este evidentă și nu trebuie confundată. Contrar celor enunțate, prin decizia nr. 658/28 din 21 aprilie 2021, organul fiscal a constatat că, entitatea dispune de documente contabile pentru efectuarea controlului. Lipsa contabilități atestă o stare de fapt privind inexistența unor acte în mod absolut, neprezentarea ei denotă existența ei însă omisiunea de a o prezenta solicitantului.

Conform art. 249 alin. (1) Cod fiscal, asupra cazului de încălcare fiscală poate fi pronunţată una din următoarele decizii privind: a) aplicarea de sancţiune fiscală şi/sau încasarea de impozit, taxă, calculate suplimentar, de majorare de întîrziere; b) clasarea cazului; c) suspendarea cazului şi efectuarea unui control repetat. Se pronunță decizie privind suspendarea cazului şi efectuarea unui control repetat dacă există mărturii contradictorii care, la momentul examinării cazului, nu pot fi argumentate prin probe. După încheierea controlului repetat, reîncepe examinarea cazului. În temeiul deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 658/28 din 21 aprilie 2021, s-a decis suspendarea cazului şi efectuarea unui control fiscal repetat. În acest sens devin incidente rigorile de la pct. 166-167, 171 din Regulament, controlul fiscal repetat se inițiază în termen de până la două luni calendaristice de la data adoptării Deciziei privind suspendarea cazului și efectuarea unui control repetat (de la data întocmirii unei Noteraport aferente controalelor

fiscale efectuate, recepționării scrisorilor parvenite de la alte organe sau altor documente), cu excepția controlului fiscal repetat în baza deciziei contestate care se inițiază în termen de 30 zile calendaristice din ziua adoptării deciziei menționate. Termenul de efectuare a controlului fiscal repetat este specificat în DIC şi nu poate depăşi termenele stabilite de efectuare a unui control fiscal. În caz de necesitate, la decizia conducerii Serviciului Fiscal de Stat, termenul de efectuare a controlului fiscal repetat poate fi prelungit, ţinând cont de prevederile prezentului Regulament. După finalizarea controlului fiscal repetat se întocmește actul de control fiscal. În rezultatul controlului fiscal privind recalcularea obligațiilor fiscale determinate prin metode și surse indirecte, Serviciul Fiscal de Stat va anula pozițiile reflectate în decizia precedentă privind calcularea obligațiilor fiscale prin metode și surse indirecte și a amenzilor aferente acestor obligații și va emite o nouă decizie asupra cazului de încălcare a legislației pe pozițiile respective.

Conduita organului fiscal denotă dezorganizare și ”haotism juridic” pentru motivele arătate supra dar și având în vedere că procesul-verbal de control nr. 5-709364, prelungit pe formularul nr. 5-709365 din 12.05.2021 a vizat perioada de activitate a SRL ”Tradn Grup” A/2016-A/2021, ulterior prin procesul-verbal de control nr. 5-721487, prelungit pe formularul 5-721488 din 25.03.2022 verificarea fiscală a cuprins perioada de activitate A/2020-A/2022, deci se desprinde un control suprapus.

Mai mult, deși controalele vizează perioade diferite, organul fiscal trebuia să țină cont de principiul puterii lucrului decis al actelor administrative individuale consacrat la art. 140 Cod administrativ, potrivit căruia, un act administrsativ individual obţine puterea lucrului decis atunci cînd nu mai poate fi contestat nici pe cale prealabilă, nici prin acţiune în instanţa de judecată competentă. Dacă un act administrativ individual are mai mulţi destinatari sau mai multe persoane sînt afectate de acesta, puterea lucrului decis poate surveni în momente diferite pentru fiecare din aceste persoane. În același cadru, art. 81 alin. (1)-(2) Cod administrativ, în cazul în care actul administrativ individual al autorităţii publice depinde de un act, o operaţiune preliminară sau de un raport juridic care trebuie constatat de o altă autoritate publică ori formează obiectul unei alte proceduri administrative sau judiciare pendinte, autoritatea publica suspendă procedura administrativă pînă la emiterea actului administrativ respectiv, efectuarea operaţiunii administrative respective sau pînă la emiterea unei hotărîri judecătoreşti definitive. Dacă în cadrul unei proceduri administrative actul administrativ individual depinde de un act sau o operaţiune a unui participant, autoritatea publică suspendă procedura administrativă pentru un termen rezonabil. Suspendarea repetată se admite numai dacă are la bază un motiv care nu putea fi prevăzut la prima suspendare.

Serviciul Fiscal de Stat remite la data de 17 februarie 2021 înștiințarea privind prezentarea documentelor nr. 26/21/5-10-196 din 16 februarie 2021 către administratorul Radu Talmațchi care deja a purces la vânzarea cotei-părți în proporție de 100 % beneficiarului Natalia Neculcea. Decizia privind inițierea controlului nr. DICF-105261/29 din 29.04.2021 pretinde efectuarea unui control ”Repetat” însă care ar fi controlul inițial și rezultatele acestuia, nu se cunoaște, de altfel, la dosarul administrativ lipsesc actul de control fiscal nr. 5-708427 din 31.03.2021, prelungit pe formularul nr. 5-708428 și nr. 3-604472, în privința cărora se face referire în corespondența organului fiscal cu nr. 26-10/3-05-389 din 21.04.2021.

În condițiile în care a fost suspendat cazul și dispusă efectuarea unui control fiscal repetat, organul fiscal urma în mod obligatoriu să se pronunțe pe marginea rezultatelor controlului fiscal consemnate în actele de control fiscal nominalizate supra, relevanța și incidența lor cu actul de control fiscal nr. 5-709364-5-709365 din 12.05.2021, precum și nr. 5-721487-5-721488 din 25.03.2022, impactul acestora asupra deciziilor nr. 658/1671 din 02.06.2021 și nr. 772/888 din 31.03.2022 asupra cazurilor de încălcare fiscală comisă de SRL ”Tradn Grup”.

Dispoziția art. 214 alin. (6) Cod fiscal stipulează că, organele cu atribuţii de administrare fiscală pot efectua controlul fiscal repetat în cazul în care rezultatele controlului fiscal exercitat anterior sînt neconcludente, incomplete sau nesatisfăcătoare ori dacă ulterior au fost depistate circumstanţe ce atestă existenţa unor semne de încălcare a legislaţiei şi, prin urmare, se impune un nou control. Iar, alin. (8) din același articol prevede că, se interzice efectuarea repetată a controalelor fiscale la faţa locului asupra unora şi aceloraşi impozite şi taxe pentru o perioadă fiscală care anterior a fost supusă controlului, cu excepţia cazurilor cînd efectuarea controlului fiscal repetat se impune de reorganizarea sau lichidarea contribuabilului, ţine de auditul activităţii Serviciului Fiscal de Stat de către organul ierarhic superior, de activitatea posturilor fiscale sau de depistarea, după efectuarea controlului, a unor semne de încălcări a legislaţiei, cînd aceasta este o verificare prin contrapunere, cînd necesitatea a apărut în urma examinării cazului cu privire la încălcarea legislaţiei fiscale sau în urma examinării contestaţiei. Drept temei pentru efectuarea controlului fiscal repetat la faţa locului, în legătură cu auditul activităţii Serviciului Fiscal de Stat de către organul ierarhic superior, poate servi numai decizia acestuia din urmă, cu respectarea cerinţelor prezentului articol.

Pentru efectuarea controlului repetat au fost invocate doar articolele generale din Codul fiscal – 133 și 241, nu și cele nuanțate supra, mai mult, motivarea este lacunară și declarativă. Atunci când un control fiscal repetat presupune o altă concluzie pe cazul fiscal, emitentul trebuie să decidă cu privire la retragerea/revocarea actelor inițiale, fie să le rețină spre examinare în formă intactă, altfel spus să decidă soarta actelor în cadrul unei proceduri administrative. Suspendarea cazului ar presupune reluarea ei și emiterea actului administrativ în interiorul termenului legal statuat de Codul fiscal.

Pct. 261 din Regulament prevede că, în decizia asupra cazului de încălcare a legislaţiei atât în partea constatatoare cât şi partea decisivă a acesteia se indică sumele calculate suplimentar în rezultatul controlului, divizate pe fiecare an fiscal în parte și separat pe tip de metode (directe și indirecte).

Instanța va remarca faptul că, în cadrul controlului la contribuabilii ce au inițiat procedura de insolvabilitate, se va verifica şi se va fixa în actul de control condițiile ce au generat insolvabilitatea contribuabililor, măsurile întreprinse de administrator în scopul obținerii documentelor contabile de la administratorii precedenți, informația prezentată instanței de judecată comparativ cu contabilitatea contribuabilului, acțiunile de constatare a insolvabilității, cât și indicii insolvabilității.

Pct. 210 din Regulamentul nominalizat în prezenta hotărâre prevede că, concluziile asupra actului de control fiscal - în partea destinată concluziilor la actul de control se descriu clar rezultatele controlului efectuat, obligaţiile contribuabilului, materialele anexate la act, se aplică semnăturile părților participante la control și mențiunea privind înmânarea actului de control contribuabilului sau privind refuzul acestuia de a primi un exemplar al actului de control, se efectuează alte însemnări, după caz.

În consecință se va sublinia că 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)

În condițiile speței, probatoriul administrat denotă că, procedura prealabilă inițierii controlului fiscal, propriu-zis controlul fiscal nu a fost demarat și efectuat în mod adecvat prin coraportare la cadrul normativ relevant de către Serviciul Fiscal de Stat, astfel că, actele administrative contestate de SRL ”Tradn Grup”, sunt afectate de vicii de legalitate și, în consecință, urmează a fi anulate.

Pornind de la atribuțiile autorității fiscale, scopul controlului fiscal este stabilirea obiectivă a circumstanțelor la determinarea obligațiilor fiscale, ceea ce nu a fost respectat în cazul contribuabilului SRL ”Tradn Grup”. O decizie emisă de o autoritate publică nu trebuie doar să respecte legea materială care o fundamentează ci și legea procedurală care generează decizia finală. Nu în zadar legislatorul a

dedicat în Codul administrativ un compartiment aparte pentru desfășurarea procedurii administrative, anume pentru a reliefa importanța procedurii în orice activitate a autorităţilor publice.

Astfel, 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 judecăţii.

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 un observator obiectiv și echidistant despre faptele descrise în actele contestate.

În final, instanța ajunge la concluzia că deciziile Serviciului Fiscal de Stat nr. 658/1671 din 02.06.2021 şi nr. 772/888 din 31.03.2022 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 acte.

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 „Tradn Grup" împotriva Serviciului Fiscal de Stat, cu privire la anularea actelor administrative, ***se admite***.

Se anulează în tot Decizia nr.658/1671 din 02.06.2021, precum și Decizia nr.772/888 din 31.03.2022.

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