Dosarul nr.3-3372/2023

Republica Moldova
H O T Ă R Î R E
În numele Legii

26 iunie 2024 *****

Judecătoria Chişinău (sediul Centru)
Instanţa compusă din
Preşedinte de şedinţă, judecător Vitalii Ciumac
Grefier Aliona Busuioc

examinînd în şedinţă de judecată publică acțiunea depusă de SRL Farm Agro Plus în proces de insolvabilitate împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind contestarea actelor administrative,

A C O N S T A T A T :

Argumentele participanților la proces.

SRL Farm Agro Plus în proces de insolvabilitate s-a adresat în instanța de contencios administrativ cu acțiunea nominalizată. În motivarea acțiunii a indicat că, la data de 09 august 2023 a fost emis actul de control fiscal nr. 3- 623507, care a fost întocmit în urma efectuării controlului fiscal la fața locului, prin metoda verificării totale SRL ”Farm Agro Plus”.

La data de 25 august 2023, Serviciul Fiscal de Stat, Direcţia Generală Control a emis Decizia nr.769/2562 prin care a aplicat faţă de SRL ” Farm Agro Plus” mai multe amenzi şi penalităţi.

Compania SRL ”Farm Agro Plus” consideră că actul de control fiscal nr.3-623507 din 09 august 2023 şi Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 769/2562 din 25 august 2023 au fost emise neîntemeiat, cu grave încălcări a legislaţiei după cum urmează.

Inspectorii superiori ai Direcţiei control post operaţional nr.1 din cadrul Direcţiei generare control a Serviciului Fiscal de Stat, Cristina Ionesii şi Iana Volentir, în baza deciziei privind iniţierea controlului fiscal nr. 149205/31 din 31 iulie 2023, au efectuat controlul fiscal la faţa locului prin metoda verificării totale la SRL ”Farm Agro Plus”.

În rezultatul controlului fiscal a fost întocmit Actul de control nr. 3-623507 din 09 august 2023 conform căruia s-a stabilit: SRL ”Farm Agro Plus” a micşorat venitul impozabil pentru perioada fiscală A/2022 cu 12 213 700 lei, respectiv diminuarea impozitului pe venit cu 1 465 644 lei; Majorarea TVA spre deducere cu 251 lei; Diminuarea TVA aferentă bugetului în sumă de 1 399 492 lei, ș.a.

Pentru a concluziona în privinţa încălcărilor stabilite, inspectorii superiori ai Direcţiei control post operaţional nr.1 din cadrul Direcţiei generare control a Serviciului Fiscal de Stat, Cristina Ionesii şi Iana Volentir, au indicat că SRL ”Farm Agro Plus” nu a îndeplinit cerinţele Deciziei SFS nr.769/442 din 13.02.2023, prin nereflectarea în contabilitate a rezultatelor inventarierii efectuate la data de 29 noiembrie 2022, în cadrul controlului precedent urmare a constatării lipsurilor de materiale în sumă de 5 850 049 lei.

Însă, menţionează că, materialele care au fost constatate lipsă în cadrul controlului fiscal finalizat cu Decizia SFS nr.769/442 din 13.02.2023, de fapt au fost folosite de SRL ”Farm Agro Plus” în cadrul procesului tehnologic agricol a anului 2022, iar actele contabile nu erau procesate în progamul de

evidenţă contabilă din cauza schimbării în acea perioadă a contabilului - şef la întreprindere (actele de casare a preparatelor au fost prezentate inspectorilor fiscali, dar au fost ignorate).

Respectiv, cheltuielile întreprinderii SRL ”Farm Agro Plus” în mărime de 5 850 049 lei au fost necesare pentru creşterea producţiei agricole şi corect sunt atribuite la cheltuieli deductibile.

De asemenea, inspectorii superiori ai Direcţiei control post operaţional nr.1 din cadrul Direcţiei generare control a Serviciului Fiscal de Stat, Cristina Ionesii şi Iana Volentir, au indicat în actul de control că SRL ”Farm Agro Plus” nu a îndeplinit cerinţele Deciziei SFS nr.769/442 din 13.02.2023 prin neajustarea spre micşorare a sumei TVA spre deducere pentru perioada fiscală L/l2/2022, în mărime de 1 170 010, lipsuri constatate în rezultatul inventarierii din 29.11.2022, efectuată în cadrul controlului fiscal precedent.

La acest capitol s-a menţionat că SRL ”Farm Agro Plus” a contestat Decizia SFS nr. 769/442 din 13.02.2023, însă nu a obiectat în privinţa actului de inventariere din 29.11.2022.

Remarcă că actul de inventariere respectiv a stabilit corect existenţa stocurilor şi bunurilor SRL ”Farm Agro Plus” doar că în mod eronat au fost indicate lipsurile preparatelor chimice care la acel moment erau deja folosite de întreprindere doar ca nu s-a reuşit operarea modificărilor în programul de evidenţă contabilă pe motivele indicate mai sus.

Mai mult ca atît, la stabilirea obligaţiilor fiscale, colaboratorii SFS nu au ţinut cont de faptul că SRL ”Farm Agro Plus” a creat o societate civilă cu SRL ”Farm Agro Prim”, iar în temeiul contractului şi acordurilor adiţionale la acesta părţile au consimţit în vederea apariţiei unor obligaţii reciproce care au fost în modul corespunzător reflectate în evidenţa contabilă.

Reieşind din cele expuse, stabilește cu certitudine că, cele constatate în actul de control nu sunt în concordanţă cu circumstanţele de fapt şi nu pot fi reţinute ca veridice la adoptarea deciziei pe caz.

Conform prevederilor art.11 alin. (1) din Codul fiscal, toate îndoielile apărute la aplicarea legislaţiei fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

Avînd la baza cele indicate mai sus, consideră necesară anularea Deciziei SFS nr. 769/2562 din 25 august 2023 emisă în baza actului de control nr. 3-623507 din 09 august 2023.

Menţionează că în temeiul prevederilor stabilite de art. 267 - 269 din Codul fiscal, SRL ”Farm Agro Plus” a depus contestaţie împotriva unor constatări de încălcare a legislaţiei din decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 769/2562 din 25 august 2023, însă, prin Decizia SFS nr. 754/278 din 20 octombrie 2023, contestaţia a fost respinsă.

Solicită partea reclamantă emiterea unei hotarîri prin care se va dispune anularea Deciziei SFS nr. 769/2562 din 25 august 2023 emisă în baza actului de control nr. 3-623507 din 09 august 2023 asupra cazului de încălcare a legislaţiei comisă de SRL ”Farm Agro Plus”.

Prin **referința** depusă Serviciul Fiscal de Stat a solicitat respingerea acțiunii depuse de SRL ”Farm Agro Plus” ca fiind una neîntemeiată. În motivarea poziției sale a indicat că, în rezultatul controlului fiscal efectuat prin metoda verificării totale la SRL „Farm Agro Plus” în legătură cu intentarea procedurii de insolvabilitate, conform Hotărârii Judecătoriei Chișinău (sediul Central) din 27.06.2023 (dosar nr.2i-196/2023), pentru perioada 01.01.2022 - 30.06.2023 (act nr.3-623507 prelungit pe blanchetele nr.3-623508, nr.3-623509, nr.3-623510 şi nr.3-623511 din 09.08.2023), s-au stabilit următoarele încălcări ale legislaţiei:

- încălcarea prevederilor art. 8 alin.(2) lit. c) şi lit. j), art.24 alin.(1) şi art. 83 alin. (4) din Codul fiscal, prin neîndeplinirea cerinţelor Deciziei nr.769/442 din 13.02.2023, emisă de Serviciul Fiscal de Stat, respectiv, neajustarea în Declaraţia cu privire la impozitul pe venit pentru perioada fiscală A/2022, a cheltuielilor aferente lipsurilor de materiale în sumă de 5 850 049 lei, stabilite în cadrul inventarierii efectuate de entitate la data de 29.11.2022, conform Ordinului nr. 01 din 25.11.2022, prin ce a fost diminuat impozitul pe venit pentru perioada fiscală A/2022 cu 1 465 644 lei;
- încălcarea prevederilor art. 8 alin.(2) lit. j), art.102 alin.(1) din Codul fiscal, prin neîndeplinirea cerinţelor deciziei nr.769/442 din 13.02.2023, prin neajustarea spre micşorare a TVA deduse pentru perioada fiscală L/12/2022 în sumă de 1 170 010 lei, aferentă lipsurilor de materiale stabilite în cadrul inventarierii din 29.11.2022, fapt care a dus la diminuarea

TVA aferentă bugetului în sumă totală de 1 170 000 lei.

Astfel, prin Decizia nr.769/2562 din 25.08.2023 s-au calculat suplimentar spre plată la buget obligaţii fiscale în sumă totală de 3 848 238 lei, inclusiv: impozite şi taxe în sumă de 2 865 136 lei, majorare de întârziere în sumă de 284 134 lei şi amendă în sumă de 698 968 lei.

Prin contestaţia depusă la data de 26.09.2023, SRL „Farm Agro Plus" s-a expus împotriva Deciziei nr.769/2562 din 25.08.2023 asupra cazului de încălcare a legislaţiei, însă urmare a examinării argumentelor expuse, nefiind depistate circumstanţe care să absolve de răspundere pentru săvârşirea încălcărilor fiscale, contestaţia a fost respinsă prin decizia nr. 754/278 din 20.10.2023.

Menţionează că, anterior SRL „Farm Agro Plus" a fost supusă controlului fiscal cu întocmirea actului de control nr.5-719576, prelungit pe blanchetele nr.5-719577, nr. 5- 719578 și nr.5719579 din 16.12.2022, pe marginea căruia a fost adoptată Decizia nr. 769/442 din 13.02.2023 asupra cazului de încălcare a legislaţiei.

Respectiv, prin Decizia nr.769/442 din 13.02.2023 emisă în rezultatul controlului fiscal precedent din 16.12.2022 s-a decis:

- reflectarea în contabilitatea entităţii a rezultatelor inventarierii din 29.11.2022 (pct. 9 din decizie);
- ajustarea spre micşorare a sumei TVA spre deducere în Declaraţia privind TVA, pentru perioada fiscală L/12/2022 cu 1170010 lei (pct. 10 din decizie);
- la prezentarea Declaraţiei privind impozitul pe venit în rezultatul activităţii de întreprinzător (VENI2) pentru perioada fiscală 2022, se va ţine cont de rezultatele inventarierii din 29.11.2022 (pct. 11 din decizie).

Subsecvent, notează că, reclamantul a contestat decizia nr.769/442 din 13.02.2023, însă nu s-a expus împotriva constatărilor în rezultatul controlului fiscal, în partea ce ţine de stabilirea lipsurilor de materiale în rezultatul inventarierii în sumă de 5 850 049 lei.

La argumentele invocate în cererea de chemare în judecată, urmează de menţionat următoarele. Potrivit prevederilor art. 8 alin. 2 lit. c), lit. d) şi lit. j) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat 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 prezinte informaţii veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum şi despre alte obiecte ale impunerii, să prezinte informaţii veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum şi despre alte obiecte ale impunerii, să îndeplinească deciziile adoptate de organele cu atribuţii de administrare fiscală şi alte organe învestite cu funcţii de control pe marginea rezultatelor controalelor efectuate, respectând cerinţele legislaţiei fiscale.

Potrivit prevederilor art.24 alin.(1) din Codul fiscal, se permite deducerea cheltuielilor ordinare şi necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activităţii de întreprinzător.

În conformitate cu cerinţele stipulate la art.83 alin. (4) din Codul fiscal, declaraţia cu privire la impozitul pe venit se completează în modul şi forma stabilită de Ministerul Finanţelor.

De asemenea, potrivit art.97 alin.(5) din Codul fiscal, valoarea impozabilă a livrării impozabile a activelor care au fost sau sînt supuse amortizării de către furnizor reprezintă valoarea cea mai mare din valoarea lor contabilă şi valoarea de piaţă.

Art. 101 alin.(l) din Codul fiscal prevede că, subiecţii impozabili stipulaţi la art.94 lit.a), c), e) şi f) sunt obligaţi să declare, conform art.115, şi să achite la buget pentru fiecare perioadă fiscală, stabilită conform art. 114, suma TVA, care se determină ca diferenţă dintre sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate de către cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate lor, inclusiv sumele TVA calculate pentru serviciile de import, şi sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, serviciilor (inclusiv TVA la valorile materiale importate), precum şi sumele TVA calculate pentru serviciile de import, folosite pentru desfăşurarea activităţii de întreprinzător în perioada fiscală respectivă, ţinându-se cont de dreptul de deducere conform art. 102.

Totodată, conform prevederilor art.102 alin.(1) din Codul fiscal, în cazul achitării TVA la buget, subiecţilor impozabili, înregistraţi în calitate de plătitori ai TVA, li se permite deducerea sumei TVA,

achitată sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori ai TVA, pe valorile materiale, serviciile procurate (inclusiv transmise în cadrul realizării contractului de comision) pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfăşurării activităţii de întreprinzător.

Urmare examinării materialelor cauzei, s-a constatat că, în rezultatul inventarierii din 29.11.2022, efectuate în cadrul controlului fiscal precedent în baza Ordinului nr. 01 din 25.11.2022
emis de către conducătorul SRL „Farm Agro Plus"- Sergiu Melnic, s-au stabilit lipsuri de materiale în sumă de 5 850 049 lei, TVA aferentă în sumă de 1 170 010 lei, fapt consemnat în actul de control fiscal din 16.12.2022.

Astfel, la momentul inventarierii din 29.11.2022, conform datelor contabilităţii reclamantului, valoarea contabilă la contul 211 „Materiale" constituia 5 897 579 lei, iar în rezultatul inventarierii s-au stabilit materiale în stoc în sumă de 47 530 lei, respectiv, constatându- se lipsuri de materiale în sumă de 5 850 049 lei.

Totodată, în rezultatul controlului fiscal din 09.08.2023 s-a constatat că, SRL „Farm Agro Plus" a efectuat modificări în contabilitate, prin casarea materialelor stabilite lipsă în rezultatul inventarierii din 29.11.2022 şi majorarea neîntemeiată a costului producţiei agricole a anului 2022 cu valoarea materialelor constatate lipsuri în mărime de 5 850 049 lei.

Menţionează că, în corespundere cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea contabilităţii şi raportării financiare nr.287 din 15.12.2017, faptele economice se contabilizează în temeiul documentelor primare, iar alin.(3) stipulează că, documentele primare se întocmesc în timpul efectuării (producerii) faptelor economice, iar dacă acest lucru este imposibil nemijlocit după efectuarea (producerea) faptelor respective.

Astfel, reclamantul neîntemeiat a atribuit la deduceri, în perioada fiscală A/2022, cheltuieli (lipsuri) în sumă de 5 850 049 lei şi a dedus TVA în sumă de 1 170 010 lei de la valorile materiale stabilite lipsă, care nu pot fi confirmate documentar privitor la faptul utilizării acestora în cadrul desfăşurării activităţii de întreprinzător, prin ce au fost încălcate prevederile legale sus menţionate.

Având în vedere cele menţionate, ţinând cont de prevederile legale menţionate supra în raport cu circumstanţele de fapt stabilite, consideră că, decizia nr.769/2562 din 25.08.2023 asupra cazului de încălcare a legislaţiei a fost emisă în strictă conformitate cu legea, cu respectarea competenţei şi procedurii stabilite în acest sens de legislaţia în vigoare, iar pretenţiile înaintate de reclamant sunt absolut neîntemeiate.

În ședința de judecată SRL Farm Agro Plus, fiind citat în mod legal despre data și ora ședinței de judecată, nu s-a prezentat, motiv din care instanța de judecată a dispus examinarea cauzei în lipsa reclamantului conform art.218 lit.d) din Codul Administrativ.

În ședința de judecată reprezentatul Serviciului Fiscal de Stat, reprezentant în bază de procură Olga Golban, a pledat pentru respingerea acțiunii ca fiind una neîntemeiată din motivele expuse în referință.

Aprecierea instanței de judecată:

Audiind explicațiile participanţilor la proces, studiind materialele cauzei și probele prezentate pe parcursul examinării cauzei, instanța de judecată ajunge la concluzia că cererea de chemare în judecată dedusă judecății, este întemeiată şi urmează a fi admisă din următoarele considerente.

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

Conform art. 3 din Codul administrativ, legislația administrativă are drept scop reglementarea procedurii de înfăptuire a activității administrative și a controlului judecătoresc asupra acesteia, în vederea asigurării respectării drepturilor și a libertăților prevăzute de lege ale persoanelor fizice și juridice, ținîndu-se cont de interesul public și de regulile statului de drept.

Conform art. 18 din Codul 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.

Conform art. 22 alin. (1) din Codul administrativ, autorităţile publice şi instanţele de judecată competente cercetează starea de fapt din oficiu. Acestea stabilesc felul şi volumul cercetărilor şi nu sunt legate nici de expunerile participanţilor, nici de cererile lor de reclamare a probelor.

Conform art. 93 alin. (1) din Codul administrativ, fiecare participant probează faptele pe care îşi întemeiază pretenţia.

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

Conform art. 225 alin. (1) și (2) din Codul 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.

Conform art. 206 alin. (1) din Codul administrativ, o acţiune în contencios administrativ poate fi depusă pentru: a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acţiune în contestare); b) obligarea autorităţii publice să emită un act administrativ individual (acţiune în obligare); c) impunerea la acţiune, la tolerare a acţiunii sau la inacţiune (acţiune în realizare); d) constatarea existenţei sau inexistenţei unui raport juridic ori nulităţii unui act administrativ individual sau a unui contract administrativ (acţiune în constatare); sau e) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ normativ (acţiune de control normativ).

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

Analizând circumstanțele speței în coraport cu normele legale precitate, instanța de judecată, constată că reclamantul a respectat procedura și termenul de înainate a acțiunii în instanța de contencios administrativ, motiv pentru care instanța judecătorească constatând că acțiunea este admisibilă, va examina fondul acesteia.

Reieșind din dreptul subiectiv al subiectului afectat, care la fel a fost predeterminat de legiuitorul şi care a fost formulat astfel - orice persoană care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, de către o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri, se poate adresa instanţei de contencios administrativ competente pentru a obţine anularea actului, recunoaşterea dreptului pretins şi repararea pagubei ce i-a fost cauzată.

Fiind investită cu atribuția cercetării stării de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, în temeiul art. 22 și 219 din Codul administrativ, instanța de judecată reține că obiect al examinării prezentei cauze în instanța de contencios administrativ îl constituie anularea actelor administrative individuale.

În privința competenței instanței de judecată la examinarea acțiunii în contencios administrativ se constată că competența, în conformitate cu prevederile art. 191 alin. (1) și art. 196 alin. (1) Cod administrativ, revine Judecătoriei Chișinău (sediul Râșcani). Prin urmare acțiunea este depusă cu respectarea prevederilor art. 191 alin. (1), art. 192 alin. (2) și art. 196 alin. (1) Cod administrativ.

Astfel, instanța de judecată constată că acțiunea este admisibilă și respectiv va purcede la examinarea fondului litigios.

Din materialele cauzei, instanța de judecată reține că, Serviciul Fiscal de Stat la 13.02.2023 a emis Decizia nr.769/442 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL Farm Agro Plus, act administrativ în temeiul căruia reclamantului i-au fos individualizate și calculate spre plată mai multe sume cu titlu de impozite și taxe, majorări de întîrziere cît și amenzi. Totodată SRL Farm Agro Plus i-au fost impuse mai multe acțiuni pentru a fi reflectate în contabilitatea sa. (f.d.a. 111-120)

În rezultatul efectuării controlului fiscal la fața locului prin metoda verificării totale la contribuabilul SRL Farm Agro Plus privind corectitudinea calculării și plenitudinii transferării impozitelor, taxelor și altor plăți obligatorii la buget pentru perioada de activitate 01.01.2022-30.06.2023,

autoritatea pîrîtă la 09.08.2023 a emis actul de control fiscal nr.3-623507, prelungit pe act nr.623508, prelungit pe act nr.623509, prelungit pe act nr.623510, prelungit pe act nr.623511 fiind stabilite la contribuabil mai multe încălcări,inclusiv:

- micșorarea venitului impozabil pentru perioada fiscală A/2022 cu 12 213 700 lei, respectiv diminuarea impozitului pe venit cu 1 465 644 lei;
- majorarea TVA spre deducere în perioada ulterioară cu 251 lei, care la situația de 30.06.2023 va constitui 351 lei;
- diminuarea TVA aferentă bugetului în sumă totală de 1 399 492 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale L/10/2022 cu 138 950 lei, L/12/2022 cu 1 175 025 lei, L/01/2023 cu 8 083 lei și L/03/2023 cu 77 434 lei;
- încălcarea modului de întocmire a declarațiilor cu privire la impozitul pe venit (forma VEN12) pentru perioada fiscală A/2022, care a generat obligații suplimentare la buget; declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale L/10/2022-L/06/2023, care au generat apariția obligațiilor suplimentare la buget pentru perioadele fiscale L/10/2022, L/12/2022, L/01/2023 și L/03/2023; notei de informare a privind plățile salariale și alte plăți efectuate de către angajator în folosul angajaților și privind impozitul pe venit reținut din aceste plăți (Forma IALS21) pentru perioada fiscală A/2022
- neonorarea obligațiunii fiscale privind achitarea integrală a impozitului pe venit în rate pentru perioada fiscală A/2022
- neplata în termenii stabiliți de legislație a: - impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioada fiscală A/2022; - taxei pe valoarea adăugată pentru perioadele fiscale L/10/2022, L/12/2022, L/01/2023 și L/03/2023. (f.d.a. 137-148)

SRL Farm Agro Plus, nefiind de acord cu constatările Serviciului Fiscal de Stat făcute în actul de control fiscal nr.3-623507 din 09.08.2023, la 25.08.2023 a înaintat dezacrod împotriva acestui act, solicitînd anularea lui. (f.d.a 149)

Serviciul Fiscal de Stat, examinînd dezacordul depus de SRL Farm Agro Plus cît și materialele procedurii administrative, la 25.08.2023 a emis Decizia nr.769/2562 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL Farm Agro Plus, în temeiul căreia a decis: a micșora suma TVA spre deducere în perioada ulterioară cu 251 lei, care la situația din 30.06.2023 va constitui 315 lei; a încasa la buget sumele impozitelor și taxelor calculate în rezultatul controlului – 1465644 lei, impozit pe venit obținut din activitatea de întreprinzător diminuat pentru perioada fiscală A/2022; - 1399 492, taxa pe valoare adăugată diminuată pentru perioadele fiscale L/10/2022, L/12/2022, L/01/2023 și L/03/2023; a încasa la buget majorare de întîrziere (penalitate), calculată în rezultatul controlului în conformitate cu prevederile art.228 alin.2, alin.3 din Codul Fiscal: 100 866 lei pentru neplata în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat; 183 268 lei pentru neplata în termen a TVA diminuată; a aplica pentru încălcările legislației 293 129 lei și 279898 amendă conform art.261 alin.4 din Codul Fiscal; 2500 lei amendă conform art.260 alin.1 din Codul Fiscal; 123 441 lei amendă conform art.261 alin.6 din Codul Fiscal. (f.d.a 155-159)

Nefiind de acord cu actul administrativ, Decizia nr.769/2562 din 25.08.2023 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL Farm Agro Plus, reclamantul a contestat-o cu cerere prealabilă la 26.09.2023, solicitînd anularea acesteia. (f.d.a. 164-166 verso)

Serviciul Fiscal de Stat, examinînd cererea prealabilă depusă de SRL Farm Agro Plus, la 20.10.2023 a emis Decizia nr.754/278 în temeiul căreia a respins ca fiind neîntemeiată cererea prealabilă a reclamantului cu menținerea în vigoare a Deciziei nr.769/2562 din 25.08.2023 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL Farm Agro Plus. (f.d. 169-170)

Ulterior SRL Farm Agro Plus s-a adresat în instanța de contencios administrativ cu prezenta acțiune.

Efectuând controlul judiciar al actelor contestate din perspectiva argumentelor reclamantului, în limitele obiectului acțiunii și cercetând din oficiu situația de fapt și de drept a cauzei deduse judecății, instanța conchide că acestea sunt susceptibile anulării, raționamentele instanței regăsindu-se infra.

Cadrul normativ general.

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

În corespundere cu art. 6 din Codul administrativ, procedura administrativă este activitatea 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) din Codul 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 din Codul 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 din Codul 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 din Codul 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 din Codul 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 din Codul administrativ, autorităţile publice şi instanţele de judecată competente trebuie să acţioneze în conformitate cu legea şi alte acte normative. Exercitarea atribuţiilor legale nu poate fi contrară scopului pentru care acestea au fost reglementate. Autorităţile publice şi instanţele de judecată competente nu pot dispune limitarea exercitării drepturilor şi a libertăţilor persoanelor decât în cazurile şi în condiţiile expres stabilite de lege.

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

Conform art. 30 din Codul administrativ, 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 din Codul administrativ, actele administrative individuale şi operaţiunile administrative scrise trebuie să fie motivate.

Potrivit art. 32 din Codul 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 din Codul 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 din Codul 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 din Codul 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 din Codul 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 din Codul administrativ, în exercitarea dreptului discreţionar atribuit, autorităţile publice trebuie să acţioneze cu bună-credinţă în limitele legal stabilite şi cu respectarea scopului pentru care le-a fost atribuit dreptul.

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 din Codul 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.

Conform art. 11 alin. (1-3) din Legea contabilității și raportării financiare, faptele economice se contabilizează în temeiul documentelor primare.

Deţinerea de către entitate a activelor cu orice titlu, înregistrarea surselor de provenienţă a acestora şi a faptelor economice fără documentarea şi reflectarea acestora în contabilitate sînt interzise.

Documentele primare se întocmesc în timpul efectuării (producerii) faptelor economice, iar dacă acest lucru este imposibil – nemijlocit după efectuarea (producerea) faptelor respective.

În corespundere cu art. 18 alin. (3) lit. d), f) din Legea conatbilității și raportării financiare, persoanele indicate la alin. (2) sînt obligate să asigure întocmirea completă şi corectă, precum şi

integritatea şi păstrarea documentelor contabile; să asigure documentarea faptelor economice şi reflectarea acestora în contabilitate.

În acord cu art. 8 din Codul 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 din Codul fiscal, apărarea drepturilor şi intereselor contribuabilului se face pe cale judiciară sau pe alte căi prevăzute de prezentul cod şi de alte acte ale legislaţiei. Toate îndoielile apărute la aplicarea legislaţiei fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

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 din Codul 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) şi (8) din Codul 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.

Art. 102 alin. (1), (8) din Codul fiscal prevede că, în cazul achitării T.V.A. la buget, subiecţilor impozabili, înregistraţi în calitate de plătitori ai T.V.A., li se permite deducerea sumei T.V.A., achitată sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori ai T.V.A., pe valorile materiale, serviciile procurate (inclusiv transmise în cadrul realizării contractului de comision) pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfăşurării activităţii de întreprinzător. Se permite deducerea sumei T.V.A. la mărfurile importate, procurate de către subiecţii impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfăşurării activităţii de întreprinzător numai în cazul achitării T.V.A. la buget pentru mărfurile, serviciile menţionate în conformitate cu art.115. Pentru serviciile importate, procurate de către subiecţii impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfăşurării activităţii de întreprinzător, deducerea sumei T.V.A. se permite pentru sumele T.V.A. calculate aferente serviciilor de import. Suma T.V.A., achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care nu sînt folosite pentru desfăşurarea activităţii de întreprinzător, pe mărfurile procurate care, în procesul activităţii de întreprinzător, au fost sustrase sau au constituit deşeuri şi perisabilităţi naturale peste limitele lunare stabilite de conducător, precum şi pe valoarea care nu a fost supusă amortizării mijloacelor fixe casate, nu se deduce şi se raportează la costurile sau cheltuielile perioadei.

Conform art. 117 alin. (1) din Codul fiscal, subiectul impozabil care efectuează o livrare impozabilă pe teritoriul ţării este obligat să prezinte cumpărătorului (beneficiarului) factura fiscală pe livrarea în cauză. Prezentarea facturii fiscale se efectuează la momentul apariţiei obligaţiei fiscale, stabilit

prin art.108, cu excepţia cazurilor prevăzute de prezentul cod. Pentru livrările impozitate conform art.104 lit.a), eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie.

În consonanță cu art. 189 din Codul 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) din Codul 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 consonanță cu art. 241 din Codul 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 din Codul 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) din Codul 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 din Codul 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 din Codul fiscal, contestaţia împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acţiunii funcţionarului fiscal se depune la Serviciul Fiscal de Stat şi se examinează de către acesta. În cazul unui dezacord cu decizia pe care Serviciul Fiscal de Stat a emis-o pe marginea contestaţiei, contribuabilul este în drept să se adreseze în instanţa de judecată competentă. Decizia Serviciului Fiscal de Stat şi acţiunile funcţionarilor fiscali pot fi atacate, în modul stabilit de legislaţie, şi în instanţă judecătorească.

Raționamentele instanței de judecată.

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

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

Controlul judecătoresc al legalității actelor administrative rezidă în apărarea drepturilor și intereselor legitime ale persoanelor fizice sau juridice, împotriva abuzurilor autorităților publice, în condițiile Codului administrativ. Instanța de judecată nu poate interveni în discreția decizională a organului fiscal dar poate verifica dacă această discreție nu a depășit limitele legale sau dacă a fost exprimată în mod arbitrar și abuziv.

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

Controlul judiciar exercitat asupra administraţiei publice dispune de câteva trăsături distincte:

- este exercitat de către instanţa judecătorească care este independentă sub aspect organizaţional şi funcţional faţă de subiectul controlat;
- prin intermediul controlului se exercită funcţia instanţei de judecată (justiţiei) în calitatea sa de putere independentă din sistemul frânelor şi contrabalanţelor, care constituie o garanţie a legalităţii şi a contracarării abuzurilor de putere din partea autorităţilor executive;
- se realizează în cadrul procesului judiciar reglementat de normele juridice procesuale;
- un cerc de subiecţi speciali ai acestor raporturi juridice,
- existenţa unui litigiu de drept public în calitate de temei al activităţii de control judiciar;
- controlul judiciar urmăreşte realizarea a două scopuri: pe de o parte, asigurarea protecţiei drepturilor şi intereselor legale ale persoanelor izice şi juridice, adică a interesului particular, pe de altă parte, neadmiterea excesului de putere din partea executivului, adică a interesului public;

- activitatea instanţelor de control asupra autorităţilor administraţiei publice este limitată de următoarele condiţii:

- temei al exercitării acestuia serveşte doar depunerea unei cereri din partea persoanelor interesate, adică controlul judiciar este mijlocit sau pasiv;

- obiect al activităţii de control îl constituie doar respectarea de către subiect a cerinţelor legalităţii, dar nu şi ale oportunităţii;

- dispunerea de către instanţe de un set destul de îngust de mijloace şi metode de exercitare a controlului, care, de asemenea, sunt limitate de lege;

- lipsa posibilităţilor de executare de sine stătătoare coercitivă a deciziilor judiciare.

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

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

Motivarea actelor administrative nu constituie o simplă formalitate lipsită de importanță ci constituie nucleul voinței autorității publice materializate în actul administrativ emis. Din motivare se desprind raționamentele autorității publice, temeiurile de fapt și de drept care au condus la reținerea acestora pentru fundamentarea concluziei, de asemenea, se degajă maniera de exercitare a dreptului discreționar, analiza proporționalității ingerinței în drepturile destinatarilor actului administrativ, precum și multe alte aspecte cruciale inerente procedurii administrative în ansamblu.

Motivarea actului administrativ nu rezidă doar în cantitatea ci și calitatea raționamentelor și concluziilor degajate de emitent, or, volumul vast al conținutului actului administrativ nu satisface dezideratul respectiv, esențial este ca să se desprindă voința certă a autorului actului administrativ și argumentele plauzibile și probate care o fundamentează. Totodată, partea motivată a actului administrativ trebuie să fie în concordanță cu partea dispozitivă.

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)

Revenind pe făgașul domeniului fiscal se reține 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 Europene, 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 00 0 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)*.

În speță, organul fiscal a demarat controlul fiscal la fața locului, prin metoda verificării totale la SRL "Farm Agro Plus".

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 și cu informațiile 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, majorate/diminuate/deduse, anumite sume cu caracter fiscal, respectiv se impun spre definire următoarelor 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.

Contrar celor reținute de organul fiscal în actele de control fiscal, instanța atestă că, materialele constatate ca fiind lipsă în cadrul controlului fiscal încheiat prin Decizia SFS nr. 769/442 din 13.02.2023 au fost, în realitate, utilizate de SRL „Farm Agro Plus" în procesul tehnologic agricol aferent anului 2022. Lipsa evidențierii acestora în programul de contabilitate a fost cauzată de schimbarea contabilului-șef în acea perioadă, fapt care a generat întârzieri în procesarea documentelor contabile. De menționat că actele de casare a preparatelor au fost prezentate inspectorilor fiscali în cadrul controlului, însă acestea nu au fost luate în considerare.

Cele menționate supra constituie motive plauzibile exoneratoare de răspundere și totodată de justificare a poziției SRL "Farm Agro Plus", organul fiscal desconsiderând o serie de acte relevante care fie urmau a fi solicitate de la partea reclamantă, fie urmau a fi verificate minuțios înainte de emiterea deciziei asupra cazului de încălcare fiscală: acte de casare, procese-verbale interne privind utilizarea materialelor în activitatea agricolă, note contabile retroactive sau documente care dovedesc întârzierea înregistrării în contabilitate, documente care atestă schimbarea contabilului-șef (ex. decizie internă de numire/încetare), orice corespondență anterioară cu SFS prin care s-a notificat întârzierea sau schimbarea de personal.

A se avea în vedere faptul că, schimbarea contabilului-șef constituie un element important al oricărei întreprinderi, a cărui lipsă chiar temporară, chiar de scurtă durată, poate afecta activitatea curentă a întreprinderii, inclusiv în raport cu contractanții și în special cu autoritățile statale.

Pe cale de consecință, cheltuielile suportate de SRL „Farm Agro Plus" în sumă de 5 850 049 lei au fost efectuate în scopul desfășurării activității de bază – creșterea producției agricole – și au un caracter direct productiv. În conformitate cu prevederile Codului fiscal, aceste cheltuieli sunt justificate economic și pot fi considerate deductibile, întrucât contribuie nemijlocit la realizarea veniturilor impozabile ale întreprinderii. Documentele contabile care atestă realitatea și necesitatea acestor cheltuieli au fost întocmite și prezentate organelor de control.

În conformitate cu art. 24 alin. (1) din Codul fiscal, se consideră *deductibile* cheltuielile ordinare și necesare, efectuate în scopul desfășurării activității de întreprinzător, inclusiv cele aferente producției, procesării și comercializării producției agricole. Totodată, potrivit alin. (3) al aceluiași articol, cheltuielile trebuie confirmate cu documente primare ce corespund cerințelor legislației în vigoare privind evidența contabilă și financiară. Întreprinderea a prezentat documente justificative relevante (facturi, acte de casare, procese-verbale, contracte), care atestă realitatea și necesitatea acestor cheltuieli.

Cheltuielile deductibile sunt acele cheltuieli recunoscute de lege care pot fi scăzute din venitul brut al unei întreprinderi atunci când se calculează venitul impozabil (adică baza asupra căreia se aplică impozitul pe venit). Exemple de cheltuieli deductibile: Materii prime și materiale folosite în producție, salariile angajaților, cheltuieli de întreținere a echipamentului, servicii profesionale (contabilitate, juridic etc.), combustibil și transport legat de activitatea firmei.

Deci, suma abordată mai sus corespunde tuturor criteriilor de deductibilitate fiscală.

De asemenea, inspectorii superiori ai Direcţiei control post operaţional nr.1 din cadrul Direcţiei generare control a Serviciului Fiscal de Stat, Cristina Ionesii şi Iana Volentir, au indicat în actul de control

că SRL ”Farm Agro Plus” nu a îndeplinit cerinţele Deciziei SFS nr.769/442 din 13.02.2023 prin neajustarea spre micşorare a sumei TVA spre deducere pentru perioada fiscală L/l2/2022, în mărime de 1 170 010, lipsuri constatate în rezultatul inventarierii din 29.11.2022, efectuată în cadrul controlului fiscal precedent.

La acest capitol s-a menţionat că SRL ”Farm Agro Plus” a contestat Decizia SFS nr. 769/442 din 13.02.2023, însă nu a obiectat în privinţa actului de inventariere din 29.11.2022.

Remarcă că actul de inventariere a reflectat în mod corect existența stocurilor și bunurilor SRL „Farm Agro Plus” la data efectuării controlului. Cu toate acestea, în mod eronat, au fost indicate lipsuri în ceea ce privește preparatele chimice, care, de fapt, fuseseră deja utilizate în procesul tehnologic agricol anterior. Neînregistrarea acestor operațiuni în programul de evidență contabilă a fost cauzată de schimbarea contabilului-șef în acea perioadă, ceea ce a condus la întârzierea actualizării evidenței contabile.

Mai mult ca atît, la stabilirea obligaţiilor fiscale, colaboratorii SFS nu au ţinut cont de faptul că SRL ”Farm Agro Plus” a creat o societate civilă cu SRL ”Farm Agro Prim”, iar în temeiul contractului şi acordurilor adiţionale la acesta părţile au consimţit în vederea apariţiei unor obligaţii reciproce care au fost în modul corespunzător reflectate în evidenţa contabilă.

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 aceștia cad sub incidența vreunei situații prevăzute de lege. Art. 187 alin. (2) din Codul 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 legislația 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 funcţie 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 funcţie 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 hotărârea nr. 10 din 04 aprilie 2024, Curtea Constituțională a analizat obligația contribuabililor de a plăti impozite dintr-un venit și a reținut, că această obligație constituie o ingerință în dreptul constituţional 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 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 termen-limită 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).

În lumina pct. 46, 171 din Regulamentul cu privire la efectuarea controlului fiscal de 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 întocmește 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) 10 din Codul 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 şi 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.

Pornind de la atribuțiile autorității fiscale, scopul controlului fiscal este stabilirea obiectivă a circumstanțelor la determinarea venitului, ceea ce nu a fost respectat în cazul contribuabilului SRL ”Farm Agro Plus”.

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.

Instanța va remarca faptul că, în cadrul controlului la contribuabilii ce au inițiat procedura de insolvabilitate, se va verifica și 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)

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

În final, instanța ajunge la concluzia că Decizia nr.769/2562 emisă de Serviciul Fiscal de Stat la 25 august 2023 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL Farm Agro Plus a fost emisă cu încălcări vădite ale legislației în vigoare și aprecierii arbitrare a materialului probatoriu, încălcări care nu pot fi remediate altfel decât doar prin anularea acestui act.

În temeiul celor expuse și în conformitate cu prevederile art.art.224-225 din Codul administrativ, instanţa de judecată,

H O T Ă R Ă Ş T E :

Se admite acțiunea depusă de SRL Farm Agro Plus în proces de insolvabilitate.

Se anulează Decizia nr.769/2562 emisă de Serviciul Fiscal de Stat la 25 august 2023 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL Farm Agro Plus, ca ilegală.

Hotărîrea cu drept de apel la Curtea de Apel Chişinău în termen de 30 zile de la pronunțarea dispozitivului, prin intermediul Judecătoriei Chişinău (sediul Centru).

Preşedinte de şedinţă, judecător Vitalii Ciumac