Prima instanţă: Judecătoria Chișinău, sediul Centru (Judecător Cazacu Grigorii)
Dosarul nr. 3a-3217/25
2-22094203-02-3a-05112025

D E C I Z I E

28 ianuarie 2026 municipiul Chişinău

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții de Apel Centru

În componenţa:
Preşedintelui completului, judecătorul Sîrbu Victoria
Judecătorilor Cașcaval Andrei și Bagrin Lucia
Grefier Jumiga Tamara

examinând în ședință publică, cererea de apel depusă de SRL ”COMALION LCA” împotriva hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 02 iulie 2025, în cauza de contencios administrativ intentată de SRL ”COMALION LCA” împotriva Serviciului Fiscal de Stat, terț SRL ”CONSTRUCT-OBIECT” privind anularea deciziei nr. 768/990 din 31.03.2022 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL ”COMALION LCA”, anularea deciziei 754/110 din 26.05.2022 pe marginea contestației,

A C O N S T A T A T:

Obiectul și temeiurile acțiunii deduse judecății:

La 1 iulie 2022, SRL „Comalion LCA” s-a adresat în judecată cu acțiune de contencios administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat, terț SRL „CONSTRUCT-OBIECT” privind anularea deciziei nr. 768/990 din 31 martie 2022 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Comalion LCA”, anularea deciziei 754/110 din 26 mai 2022 pe marginea contestației.

În argumentarea cererii de chemare în judecată, a invocat că la 1 martie 2022 a fost întocmit Actul de control fiscal nr. 5-715637 (în continuare în text-„Actul de control”), prin care inspectorii principali din cadrul Direcţiei organizare control din cadrul Direcţiei generale control a SFS, Elena Moscovciuc şi Tamara Moraru, au constatat că impozitul pe venit din suma dividendelor achitate nu a fost declarat şi că nu au fost achitate obligaţiile fiscale aferente dividendelor achitate.

Astfel, conform Actului de control, în perioada 01.01.2020-31.12.2021, SA „Apă-Canal Chişinău” a achitat în adresa SRL „Construct-Obiect”, suma de 13 728 212 lei în baza notificării primite prin care a fost solicitat ca SA „Apă-Canal Chişinău” să facă achitările pentru serviciile prestate în baza contractului nr. 8596-IFT-44027/595 din 19 decembrie 2017 către SRL „Construct-Obiect” în baza tranzacţiei de împăcare din 1 octombrie 2019, respectiv, s-a constatat că, contribuabilul a admis necalcularea şi nedeclararea impozitului pe venit din dividendele achitate în sumă de 1 032 540 lei, încălcare ce a condiţionat diminuarea impozitului pe venit din dividendele achitate în

sumă de 975 449 lei; eschivarea de la calculul şi plata impozitului pe venit din dividendele achitate în sumă de 57 091 lei; nerespectarea modului de întocmire şi prezentare a dării de seamă privind reţinerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală şi a contribuţiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (forma IPC18/IPC 21) pentru perioadele fiscale L/02/2020, L/04/2020, L/05/2020, L/07/2020, L/10/2020, L/12/2020, L/03/2021, L/04/2021, L/06/2021, L/l 2/2021.

Partea reclamantă relevă că Actul de control a fost comunicat dnei Cecetova Ludmila, administrator statutar al SRL „Comalion LCA", la 2 martie 2022.

Nefiind de acord cu anumite fapte, argumente, constatări, concluzii şi propuneri din Actul de control, la 16 martie 2022, SRL „Comalion LCA" a depus un dezacord la Actul de control fiscal nr. 5-715637 din 1 martie 2022. Ulterior, SRL „Comalion LCA" a depus un dezacord suplimentar prin care a adus argumente suplimentare întru motivarea dezacordului cu privire la Actul de control fiscal nr. 5-715637 din 1 martie 2022.

Partea reclamantă indică că prin Decizia nr. 768/889 din 31 martie 2022 asupra cazului de încălcare a legislaţiei comisă de către SRL „Comalion LCA" emisă de către Direcţia Generală Control a Serviciului Fiscal de Stat s-a decis:

- A încasa la buget suma impozitului calculat în rezultatul controlului: 1 032 540 lei, impozitul pe venit din dividendele achitate;

- A încasa la buget majorare de întârziere (penalitate) conform art. 228 alin. (2) şi (3) din Codul fiscal pentru perioada de după intentarea insolvabilităţii - 96 431 lei, pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din dividendele achitate;

- A încasa la buget amenzi aplicate pentru încălcările legislaţiei fiscale, pentru perioada de după intentarea insolvabilităţii:

• 197 821 lei pentru diminuarea impozitului pe venit din dividendele achitate diminuat, în temeiul art. 261 alin. (4) din Codul fiscal;

• 54 236 lei pentru eschivarea de la calcul şi de la plată a impozitului pe venit din dividendele achitate, în temeiul art. 261 alin. (5) din Codul fiscal;

• 6 000 lei pentru nerespectarea modului de întocmire şi de prezentare a Dării de seamă privind reţinerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală şi a contribuţiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate, conform prevederilor art. 260 alin. (1) din Codul fiscal.

- Contribuabilul este obligat să prezinte Nota de informare privind salariu şi alte plăţi efectuate de către patron în folosul angajaţilor, precum şi plăţile achitate rezidenţilor din alte surse de venit decât salariul şi impozitul pe venit reţinut din aceste plăţi pentru perioada fiscală A/2020 şi Nota de informare privind salariu şi alte plăţi efectuate de către angajat în folosul angajaţilor, precum şi plăţile achitate rezidenţilor din alte surse de venit decât salariul şi impozitul pe venit reţinut din aceste plăţi pentru perioada fiscală A/2021 corectate.

Prin Decizia nr. 754/110 din 26 mai 2022 pe marginea contestaţiei împotriva Deciziei nr. 768/889 din 31 martie 2022, emise de Direcţia generală control, Serviciul Fiscal de Stat a decis respingerea contestaţiei depuse şi menţinerea Deciziei nr. 768/889 din 31 martie 2022, emisă de direcţia generală control.

Partea reclamantă declară că cu Decizia nr. 754/110 din 26 mai 2022 şi Decizia nr. 758/889 din 31 martie 2022 nu este de acord şi le consideră susceptibile de a fi anulate integral din considerentele expuse în cele ce urmează.

Reclamanta notează că a primit Decizia nr. 754/110 din 26 mai 2022 emisă pe marginea contestaţiei împotriva împotriva Deciziei nr. 768/889 din 31 martie 2022, la 8 iunie 2022, întru demonstrarea acestui fapt anexează la prezenta cerere plicul şi informaţia de pe site-ul oficial al ÎS Poşta Moldovei, serviciul track & trace. Prin urmare, cererea de chemare în judecată este depusă cu respectarea termenului de 30 de zile de la comunicare prevăzută de Codul Administrativ şi în Decizia nr. 754/110 din 26 mai 2022.

Declară că în pct. 4 „Planificarea controlului" al Deciziei privind iniţierea controlului fiscal nr. DICF-117679/03 din 3 noiembrie 2021, se indică că, controlul fiscal respectiv are statutul unui „Control planificat conform riscurilor", iar în pct. 5 „Temeiul iniţierii controlului" al Deciziei privind iniţierea controlului fiscal nr. DICF- 117679/03 din 3 noiembrie 2021, se indică ca temei de iniţiere a controlului „Plan de control lunar conform riscurilor", de asemenea, în pct. 2 „Tipul controlului" al Deciziei privind iniţierea controlului fiscal nr. DICF- 117679/03 din 3 noiembrie 2021, se indică că, controlul fiscal respectiv are loc cu ieşirea la faţa locului.

Indică că controlul fiscal respectiv nu are statutul unui control planificat, după perioada finisării acestuia, o confirmă însăşi Serviciul Fiscal de Stat, înregistrându-se rezultatele acestuia în Registrul de stat al controalelor (https://controale.gov.md/ro/controale-inopinate) ca pe un control inopinat, fapt demonstrat prin captura de ecran de pe pagina electronică în cauză redată mai jos, unde ce indică că, controlul fiscal efectuat în temeiul Deciziei privind iniţierea controlului fiscal nr. DICF-117679/03 din 3 noiembrie 2021, adică decizia de iniţiere a controlului în cazul SRL „Comalion" se regăseşte anume printre controalele inopinate.

Menționează că reprezentanţii Serviciului Fiscal de Stat nu au adus spre cunoştinţa SRL „Comalion LCA", nota de motivare a controlului neplanificat rezultatele căruia au fost reflectate în actul de control nr. 5-715637 din 1 martie 2022, fapt uşor confirmat prin lipsa fizică a unei astfel de note cât și a unei semnături olografice a contribuabilului pe nota de motivare în cauză.

Totodată, reclamantul aduce spre cunoştinţă că, în conformitate cu prevederile alin. (3) din art. 8 „înregistrarea controalelor" din Legea nr.131 din 8 iunie 2012 „privind controlul de stat asupra activităţii de întreprinzător", la încheierea controlului, organele de control sunt obligate să includă în Registrul de stat al controalelor informaţia de la alin. (1) lit. g), nota de motivare a controlului inopinat şi procesul-verbal de control. În cazul întocmirii pe suport de hârtie a procesului-verbal de control şi a notei de motivare a controlului inopinat, copiile electronice ale acestora se includ în Registrul de stat al controalelor în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data emiterii acestora.

Astfel declară că se constată cu certitudine că, în cazul controlului fiscal, rezultatele căruia s-au regăsit prin adoptarea Deciziei asupra cazului de încălcare fiscală sub nr.768/889 din 31 martie 2022, Servicul Fiscal de Stat, într-un mod grav a încălcat prevederile Legii nr.131 din 8 iunie 2012 „ privind controlul de stat asupra activităţii de

întreprinzător”, anume la aspectul ce ține de înregistrare, supraveghere și raportare a controalelor în Registrul de stat al controalelor.

Remarcă că în conformitate cu prevederile art. 214 alin. (8) din Titlul V al Codului fiscal, se interzice efectuarea repetată a controalelor fiscale la fata locului asupra unora și aceloraşi impozite și 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 fiscale, cînd aceasta este o verificare prin contrapunere, cînd controlul se efectuează la solicitarea organelor de drept şi a celor specificate la art. 131 alin.(5) din Codul fiscal, cînd necesitatea a apărut în urma examinării cazului cu privire la încălcarea legislaţiei fiscale sau în urma examinării contestaţiei.

Susține că în conformitate cu prevederile art. 214 alin. (8) din Titlul V al Codului fiscal, se interzice efectuarea repetată a controalelor fiscale la fata locului asupra unora și aceloraşi impozite și 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 fiscale, cînd aceasta este o verificare prin contrapunere, cînd controlul se efectuează la solicitarea organelor de drept şi a celor specificate la art. 131 alin.(5) din Codul fiscal, cînd necesitatea a apărut în urma examinării cazului cu privire la încălcarea legislaţiei fiscale sau în urma examinării contestaţiei. Conform alin. (6) al art. 214: „(6) 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 fiscală şi, prin urmare, se impune un nou control”.

Precizează că prin contractul de cesiune nr. 01 din 1 octombrie 2019, Cecetova Ludmila a cesionat către SRL „Construct- Obiect” creanţa sa faţă de „Comalion LCA”SRL în mărime de 18 684 237 lei, care reprezintă dividendele care au fost distribuite dnei Cecetova Ludmila în conformitate cu Decizia Asociatului unic nr. 01 din 1 octombrie 2019. Astfel a apărut datoria SRL „Comalion LCA” în mărime de 18 684 237 lei faţă de SRL „Construct-Obiect”.

Susține că la 1 octombrie 2019, SRL „Comalion LCA” şi SRL „Construct-Obiect”, reieşind din faptul că datoria cedată era scadentă şi exigibilă, în vederea prevenirii unui proces cu privire la încasarea datoriei înaintate de către Creditor împotriva Debitorului, au încheiat o tranzacţie de împăcare.

Conform tranzacţiei de împăcare din 1 octombrie 2019 şi anume pct. 3.1, Părţile au convenit că Debitorul va achita în beneficiul Creditorului gajist suma datoriei în mărime de 18 684 237 lei în decurs de 15 zile de la data încheierii tranzacţiei.

Conform pct. 3.2-3.4 din aceeaşi Tranzacţie de împăcare:

„3.2. *Obligaţia de restituire a Datoriei este purtătoare de dobîndă, respectiv Debitorul va achita Creditorului lunar pentru utilizarea banilor o dobîndă în mărime de 18% anual. Dobânda va fi achitată în primele 5 zile lucrătoare ale lunii următoare. Dobânda se calculează până la restituirea integrală a datoriei.*

3.3. Calculul dobânzii se efectuează reieşind din soldul efectiv al Datoriei, luând în calcul 30 de zile pe lună şi 360 de zile pe an.

3.4. Pentru încălcarea termenului de achitare a Datoriei, Debitorul plăteşte o penalitate în mărime de 1% din suma Datoriei restante pentru fiecare zi de întârziere. Creditorul poate cere repararea prejudiciului peste penalitate (clauză penală punitivă)".

Astfel susține că, dobânda pe care SRL „Construct-Obiect" este în drept să o calculeze potrivit pct. 2 din Trazacţia de împăcare este de 18% anual. Reieşind din dobânda de 18% anual, obţine o dobândă pe zi de 0,05 %. Deci, în aceste circumstanţe, reieşind din faptul că datoria nu a fost achitată, dobânda se calculează până la data intentării insolvabilităţii SRL „Comalion LCA".

Relevă că în acelaşi timp, în temeiul pct. 3.4 din Trazacţia de împăcare, Creditorul este în drept să calculeze şi penalitatea pentru întârziere. Deci, reieşind din întârzierea achitării datoriei, penalitatea se calculează de la următoarea zi ulterior scadenţei obligaţiei până la data intentării insolvabilităţii.

Remarcă şi asupra faptului că Tranzacţia de împăcare prevede clauza penală punitivă, astfel creditorul poate calcula inclusiv dobânzi de întârziere.

Totodată, conform pct. 4.1. din Tranzacţia de împăcare: „Executarea tuturor obligaţiilor Debitorului conform prezentei tranzacţii se asigură prin constituirea gajului asupra creanţelor prezente şi viitoare ale Debitorului faţă de terţi".

Indică că prin Contractul de cesiune nr. Bl din 7 mai 2019, Cecetova Ludmila, în calitate de cedent, a cesionat către SRL „Construct-Obiect" în calitate de cesionar, creanţa sa faţă de SRL „Comalion LCA" în mărime de 1 200 400,00 lei apărută în baza ordinelor de plată nr. 09 din 5 august 2014, nr. 06 din 7 august 2014, nr. 010 din 5 august 2014 şi a ordinelor de încasare a numerarului.

Indică că la 8 mai 2019 SRL „Comalion LCA" şi SRL „Construct-Obiect", reieşind din faptul că datoria cedată era scadentă şi exigibilă, în vederea prevenirii unui proces cu privire la încasarea datoriei înaintat de către Creditor împotriva Debitorului, au încheiat Tranzacţia de împăcare nr. T-O1 din 8 mai 2019.

Relevă că la 1 octombrie 2019 a fost încheiat Contractul de gaj al drepturilor de creanţă nr. G-01 din 1 octombrie 2019, prin care, conform pct. 1.3: „*întru asigurarea restituirii Datoriei de către Debitor, precum şi a plăţii de către acesta a dobânzii, a dobânzilor de întârziere, a penalităţilor, cheltuielilor de urmărire şi întreţinere a bunurilor gajate şi a altor prejudicii cauzate Creditorului gajist în legătură cu executarea necorespunzătoare de către Debitor(i) a obligaţiilor prevăzute în tranzacţia de împăcare, Debitorul gajist îşi manifestă liber şi expres consimţământul de a depune în gaj o universalitate de drepturi de creanţă existente la moment şi viitoare, deţinute de Debitorul gajist faţă de terţi în sumă totală de 5 000 000 lei, numite în continuare „Bunul gajat*".

Susține că gajul dat a fost înregistrat în Registrul garanţiilor reale mobiliare, întru demonstrarea acestui fapt, anexează şi confirmarea înregistrare gaj nr. CIG2016065297/326 din 13 februarie 2020.

Respectiv indică că, prin Acordul nr. 1-2020 din 21 mai 2020, părţile au convenit că din suma achitată de SA „Apă-Canal Chişinău" către SRL „Construct-Obiect" în mărime de 3 242 831,24 lei să fie stinse parţial datoriile SRL „Comalion LCA" faţă de SRL „Construct-Obiect" după cum urmează: suma de 1 934 707,49 lei din datoria care rezultă din Tranzacţia de împăcare nr. T-01 din 8 mai 2019 şi anume principalul de 1 200 400 lei şi parţial penalitatea cu suma de 734 307,49 lei; Suma de 1 308 123,75 lei din datoria care rezultă din contracte de cesiune şi/sau preluări de datorie.

Menționează că prin Acordul nr. 2-2020 din 31 decembrie 2020, părţile au convenit că din suma achitată de SA „Apă-Canal Chişinău" către SRL „Construct-Obiect" în mărime de 7 255 062,07 lei să fie stinse parţial datoriile SRL „Comalion LCA" faţă de SRL „Construct-Obiect" după cum urmează: suma de 5 837 189,97 lei din datoria care rezultă din Tranzacţia de împăcare fără număr din 1 octombrie 2019 şi anume din principal se stinge suma de 3 262 189,97 lei şi din penalitate se stinge suma de 2 575 000 lei, suma de 1 417 872,10 lei din datoria care rezultă din contracte de cesiune şi/sau preluări de datorie.

Indică că prin Acordul nr. 1-2021 din 31 decembrie 2021, părţile au convenit că din suma achitată de SA „Apă-Canal Chişinău" către SRL „Construct-Obiect" în mărime de 3 230 318,76 lei să fie stinse parţial datoriile SRL „Comalion LCA" faţă de SRL „Construct-Obiect" după cum urmează: suma de 273 220,00 lei din datoria care rezultă din contracte de cesiune şi/sau preluări de datorie, suma de 2 957 098,76 lei din datoria care rezultă din Tranzacţia de împăcare fără număr din 1 octombrie 2019 şi anume din principal.

Declară că reieşind din faptul că prin Decizia nr. 754/110 din 26 mai 2022 emisă de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea contestaţiei împotriva Deciziei nr. 768/889 din 31 martie 2022 a fost respinsă contestaţia şi menţinută Decizia nr. 768/889 din 31 martie 2022, emisă de Direcţia generală control, conchide că ambele Decizii contestate sunt ilegale şi urmează a fi anulate integral.

Prin urmare solicită SRL „Comalion LCA" împotriva Serviciul Fiscal de Stat, terț SRL „CONSTRUCT-OBIECT" privind anularea decizie nr. 768/990 din 31 martie 2022 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Comalion LCA", anularea deciziei 754/110 din 26 mai 2022 pe marginea contestației.

Soluția instanței de fond:

Prin hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 02 iulie 2025, s-a respins acțiunea în contencios administrativ depusă de SRL „Comalion LCA", ca fiind neîntemeiată.

Calea de atac exercitată:

Nefiind de acord cu hotărârea primei instanțe, la 28 iulie 2025, SRL „Comalion LCA" a declarat apel, solicitând admiterea cererii de apel, casarea integrală a hotărârii

Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 02 iulie 2025, cu emiterea unei noi hotărâri de admitere a cererii de chemare în judecată.

La 7 noiembrie 2025, SRL „Comalion LCA” a prezentat instanței de apel motivarea apelului (f. d. 173-216 vol. III).

În motivarea cererii de apel, partea apelantă a susținut că hotărârea instanței de fond nu a fost motivată corespunzător, întrucât instanța s-a limitat la preluarea argumentelor Serviciului Fiscal de Stat și a ignorat apărările și probele prezentate de aceasta, fără a explica respingerea lor.

De asemenea, SRL „Comalion LCA” a invocat că instanța nu a analizat aspecte esențiale ale legalității controlului fiscal, inclusiv calificarea acestuia ca „planificat” sau „inopinat”, lipsa notei de motivare obligatorii, precum și consecințele juridice ale acestor omisiuni, inclusiv nulitatea rezultatelor controlului. Totodată, a arătat că nu a fost examinată interdicția controlului repetat și efectele acesteia, inclusiv exonerarea de sancțiuni.

Apelanta a mai susținut că instanța de fond nu a analizat corect imputația plăților și acordurile existente între părți, nici natura juridică a fluxurilor financiare, care reprezentau, în opinia sa, stingeri de datorii comerciale și nu dividende. În același sens, a criticat ignorarea rapoartelor de expertiză financiar-contabilă, care indicau o bază de impunere diferită de cea stabilită de autoritatea fiscală.

Totodată, aceasta a invocat că instanța de fond a apreciat arbitrar probele, limitându-se la confirmarea documentelor emise de autoritatea fiscală, fără o analiză comparativă cu probele prezentate de reclamantă și fără motivarea preferinței pentru unele probe în detrimentul altora.

Partea apelantă a invocat și aplicarea eronată a normelor procedurale, întrucât instanța nu a verificat respectarea cerințelor legale privind desfășurarea controlului fiscal și a interpretat greșit regulile privind sarcina probei, transferând în mod nejustificat întreaga obligație probatorie asupra contribuabilului.

La fel, apelanta a argumentat că instanța a aplicat greșit normele de drept material, calificând eronat plățile drept dividende, fără a verifica existența unei plăți efective către asociat și ignorând dispozițiile legale privind veniturile neimpozabile între persoane juridice. Aceasta a concluzionat că aceste erori au condus la stabilirea nelegală a obligațiilor fiscale și la pronunțarea unei hotărâri neîntemeiate, care se impunea a fi anulată.

În continuare, apelanta a susținut că deciziile Serviciului Fiscal de Stat sunt lovite de nulitate și urmează a fi anulate, invocând atât ilegalitatea procedurală, cât și cea materială a acestora.

În primul rând, aceasta a arătat că, potrivit art. 141 din Codul administrativ, un act administrativ individual este nul atunci când conține vicii grave, evidente, iar în speță au fost întrunite mai multe temeiuri de nulitate. Totodată, apelanta a invocat art. 224 alin. (1) din Codul administrativ, subliniind că anularea actului administrativ este posibilă dacă sunt întrunite cumulativ ilegalitatea actului și vătămarea drepturilor sale.

Apelanta a evidențiat că ilegalitatea actelor contestate trebuie analizată sub două aspecte: legalitatea procedurală și legalitatea materială, urmând să demonstreze existența ambelor forme de ilegalitate.

Sub aspect procedural, apelanta a susținut că, în mod eronat, Serviciul Fiscal de Stat și instanța de fond au calificat controlul fiscal drept „control planificat conform riscurilor". Aceasta a relatat că decizia de inițiere a controlului fiscal indica un control planificat, însă temeiul invocat era un „plan de control lunar", ceea ce contravine prevederilor legale.

Apelanta a comunicat că, potrivit legislației aplicabile, controalele planificate trebuie incluse într-un plan anual, aprobat, publicat și înregistrat în Registrul de stat al controalelor până la data de 1 decembrie a anului precedent. În acest context, aceasta a demonstrat că societatea nu figura în planul anual al controalelor pentru anul 2021, publicat de autoritatea fiscală.

De asemenea, apelanta a subliniat că legea interzice modificarea planului controalelor după publicare sau efectuarea controalelor planificate în afara acestuia. Cu toate acestea, Serviciul Fiscal de Stat a inclus societatea într-o listă lunară aprobată prin ordin intern, ceea ce, în opinia apelantei, a constituit o încălcare gravă a cadrului legal.

Mai mult, apelanta a precizat că însăși autoritatea fiscală a contrazis calificarea controlului ca fiind planificat, întrucât ulterior a înregistrat controlul în Registrul de stat al controalelor ca fiind inopinat. Această inconsecvență a fost invocată ca dovadă suplimentară a ilegalității procedurale.

Partea apelantă a susținut că procedura de inițiere și desfășurare a controlului fiscal a fost viciată în mod esențial, ceea ce atrage nulitatea deciziilor emise în baza acestuia.

Apelanta a punctat că controlul fiscal efectuat nu a fost unul planificat, ci un control inopinat (neplanificat), întrucât nu figura în planul anual al controalelor, iar instanța de fond a preluat în mod nejustificat calificarea dată de Serviciul Fiscal de Stat, fără a analiza argumentele și probele prezentate.

Aceasta a invocat că, în cazul controalelor inopinate, legea impune întocmirea delegației de control însoțite de nota de motivare și aducerea acesteia la cunoștința contribuabilului, însă Serviciul Fiscal de Stat nu a prezentat și nu a comunicat o astfel de notă, fapt confirmat prin lipsa acesteia și a semnăturii contribuabilului.

Totodată, apelanta a arătat că autoritatea fiscală nu și-a îndeplinit obligația de a înregistra și raporta controlul în Registrul de stat al controalelor, inclusiv prin includerea notei de motivare și a procesului-verbal, încălcând astfel prevederile legale aplicabile.

În consecință, aceasta a susținut că, potrivit legii, rezultatele controlului erau nule, deoarece controlul a fost efectuat cu încălcarea normelor legale privind desfășurarea, înregistrarea și raportarea controalelor.

De asemenea, partea apelantă a argumentat că instanța de fond a invocat formal temeiuri legale privind controlul repetat, fără a identifica probe concrete care să demonstreze existența unor noi semne de încălcare fiscală, limitându-se la afirmații generale.

Aceasta a subliniat că o parte semnificativă a perioadei verificate fusese deja supusă anterior unui control fiscal total, în urma căruia nu au fost constatate încălcări, iar

efectuarea unui control repetat pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale era interzisă de lege, în lipsa unor circumstanțe excepționale.

Apelanta a mai susținut că nu erau întrunite condițiile legale pentru efectuarea unui control repetat, precum existența unor rezultate neconcludente, descoperirea unor noi încălcări sau alte situații expres prevăzute de Codul fiscal.

Partea apelantă a menționat că, chiar și în ipoteza unui control repetat legal, pentru eventualele erori de calcul nedepistate anterior, contribuabilul ar fi trebuit să fie absolvit de aplicarea amenzilor și penalităților aferente perioadelor deja verificate.

Apelanta a subliniat că instanța de fond nu a examinat efectiv argumentele privind ilegalitatea materială a deciziilor emise de SFS, limitându-se la preluarea concluziilor acesteia fără o analiză critică a probelor prezentate. S-a invocat că instanța nu a ținut cont de acordurile dintre părți, de mecanismul imputației executării și de rapoartele de specialitate depuse, respingându-le nemotivat, în lipsa unor contraprobe din partea autorității fiscale.

De asemenea, apelanta a argumentat că nu erau întrunite condițiile legale pentru calificarea sumelor drept dividende, întrucât nu a existat o plată efectivă către asociatul unic, beneficiarul real fiind un terț cesionar persoană juridică, pentru care veniturile erau neimpozabile. S-a susținut că sumele achitate reprezentau, în realitate, stingerea unor datorii reciproce, conform regulilor privind imputația executării, și nu distribuiri de dividende.

Totodată, apelanta a arătat că SFS a calculat eronat obligațiile fiscale, fapt confirmat prin rapoartele întocmite de CNEJ și de compania ProConsultvit, care indicau valori semnificativ diferite ale impozitului datorat. În plus, s-a subliniat că autoritatea fiscală nu a contestat aceste rapoarte și nu a prezentat probe contrare.

În viziunea apelantei deciziile contestate se bazează pe o interpretare greșită a situației de fapt și a normelor legale, fiind astfel neîntemeiate și pasibile de anulare.

Apelanta a susținut că SRL „Construct-Obiect” deține creanțe semnificative față de SRL „Comalion LCA”, rezultate în principal din cesiuni de creanță și tranzacții de împăcare încheiate în anul 2019.

Partea apelantă a evidențiat că, prin contracte de cesiune încheiate cu Cecetova Ludmila, creditorul a dobândit creanțe în valoare totală de peste 19,8 milioane lei (inclusiv 18 684 237 lei și 1 200 400 lei), reprezentând datorii scadente ale debitorului. Pentru evitarea litigiilor, părțile au încheiat tranzacții de împăcare prin care debitorul s-a obligat să achite sumele în termen de 15 zile, cu dobândă anuală de 18%.

Apelanta a invocat că, întrucât datoriile nu au fost achitate, asupra acestora s-au calculat dobânzi până la intentarea procedurii de insolvabilitate, precum și penalități de 1% pe zi de întârziere, în baza clauzelor penale cu caracter punitiv.

Totodată, s-a menționat că executarea obligațiilor a fost garantată prin contracte de gaj asupra creanțelor prezente și viitoare ale debitorului, înregistrate în registrul garanțiilor reale mobiliare.

Suplimentar, SRL „Comalion LCA” a arătat că a dobândit și alte creanțe prin cesiuni de la diferiți creditori ai debitorului și că, în cadrul procedurii de insolvabilitate, i-au fost validate creanțe suplimentare (garantate și chirografare), rezultate din alte

raporturi juridice. Astfel, apelanta a susținut existența unui volum considerabil de creanțe certe, exigibile și garantate împotriva debitorului.

În continuare, partea apelantă a susținut că organul fiscal a interpretat eronat natura plăților efectuate, calificându-le nejustificat drept dividende, fără a ține cont de existența mai multor datorii distincte și de regulile privind imputația executării. Aceasta a invocat că, potrivit normelor legale aplicabile, precum și acordurilor încheiate între părți în anii 2020–2021, plățile urmau a fi repartizate asupra diferitelor obligații (principal, penalități, cesiuni de creanță), iar nu considerate automat dividende.

Totodată, apelanta a arătat că organul fiscal nu a analizat și nu a luat în considerare documentele relevante prezentate, inclusiv acordurile de imputație, contractele de cesiune, tranzacțiile de împăcare și alte acte justificative, ignorând astfel circumstanțele reale ale raporturilor juridice dintre părți.

Aceasta a susținut că, din cauza calificării greșite a plăților, impozitul pe venit a fost calculat eronat, iar în consecință și penalitățile și amenzile aplicate au fost nejustificate și nelegale. De asemenea, a menționat că sancțiunile au fost stabilite fără o motivare clară privind cuantumul și criteriile utilizate.

Apelanta a invocat și încălcări procedurale, arătând că controlul fiscal a fost efectuat cu nerespectarea cerințelor legale privind controalele inopinate, inclusiv în ceea ce privește înregistrarea și motivarea acestuia. De asemenea, a susținut că nu a existat temei legal pentru efectuarea unui control repetat.

Adițional, aceasta a afirmat că actele administrative contestate nu au fost motivate corespunzător, nefiind indicate temeiurile de fapt și de drept și nefiind analizate argumentele și probele prezentate, ceea ce a dus la caracterul arbitrar al deciziilor.

Apelanta a mai susținut că autoritatea fiscală a exercitat în mod abuziv dreptul discreționar, fără a respecta limitele legale și scopul legii, și fără a analiza toate circumstanțele relevante ale cauzei.

În final, aceasta a concluzionat că deciziile contestate sunt ilegale atât sub aspect material, cât și procedural, solicitând anularea integrală a acestora și emiterea unei noi hotărâri favorabile.

Poziția intimatului pe marginea apelului:

Partea intimată - Serviciul Fiscal de Stat a fost notificată despre posibilitatea depunerii referinței cu indicarea motivelor de fapt și de drept pe care își întemeiază opinia, precum și probele invocate în susținerea acesteia. Cu toate acestea, intimata nu a exercitat dreptul de a se expune asupra cererii de apel printr-o referință.

La 26 ianuarie 2026, terțul SRL „CONSTRUCT-OBIECT” a depus explicații scrise pe marginea apelului declarat de SRL „Comalion LCA”, solicitând admiterea apelului, casarea hotărârii contestate și emiterea unei noi hotărâri de admitere a acțiunii.

Admisibilitatea apelului:

Potrivit fișei de repartizare a dosarului, la 5 noiembrie 2025, prin intermediul Programului Integrat de Gestionare a Dosarelor, cauza de contencios administrativ a fost

repartizată spre examinare în ordine de apel, în mod automat-aleatoriu judecătorului raportor Bagrin Lucia.

În conformitate cu prevederile art. 236 alin. (1) din Codul administrativ, instanța de apel examinează din oficiu admisibilitatea apelului.

Potrivit art. 232 alin. (1) din Codul administrativ, apelul se depune la instanţa de judecată care a emis hotărârea contestată în termen de 30 de zile de la pronunţarea dispozitivului hotărârii, dacă legea nu stabileşte un termen mai mic. Instanţa de judecată care a emis hotărârea contestată transmite neîntârziat apelul împreună cu dosarul judiciar, după motivarea hotărârii, instanţei de apel.

Din materialele cauzei rezultă că dispozitivul hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Centru, a fost pronunțat public la 2 iulie 2025, iar cererea de apel a fost depusă la 28 iulie 2025 (f. d. 153-157 vol. III). Astfel, Completul judiciar constată că apelul a fost depus în termenul legal.

Conform art. 232 alin. (2) din Codul administrativ, motivarea apelului se prezintă la instanţa de apel în termen de 30 de zile de la data notificării hotărârii motivate. Dacă se depune împreună cu apelul, motivarea apelului se depune la instanţa de judecată care a emis hotărârea contestată.

În speță, hotărârea motivată a fost notificată părții apelante la 10 octombrie 2025 (f. d. 169 vol. III), iar motivarea apelului a fost depusă la 7 noiembrie 2025, adică cu respectarea prevederilor art. 232 alin. (2) din Codul administrativ.

În astfel de circumstanțe, în temeiul reglementărilor prevăzute la art. 232-233, 236 și 241 din Codul administrativ, Completul specializat în materie de contencios administrativ concluzionează despre întrunirea condițiilor de admisibilitate a cererii de apel în cauză, motiv din care se purcede la examinarea apelului în fond.

Argumentele părților în cadrul judecării apelului:

În cadrul ședinței de judecată în instanța de apel, reprezentantul apelantei SRL „Comalion LCA”, lichidatorul Iovu Oleg a susținut apelul în sensul declarat.

Reprezentantul intimatului Serviciul Fiscal de Stat, Teleucă Elena în ședința de judecată a instanței de apel a pledat pentru respingerea apelului și menținerea hotărârii instanței de fond.

Reprezentantul terțului SRL „CONSTRUCT-OBIECT” în cadrul ședinței de judecată în instanța de apel, nu s-a prezentat, însă procedura de citare a fost efectuată corespunzător.

Astfel, Colegiul judiciar consideră posibilă examinarea cauzei în ordine de apel, în lipsa terțului.

Aprecierea instanţei de apel:

Audiind explicațiile reprezentantului apelantului și a intimatului, analizând normele procesuale și starea de fapt constatată în privința cererii de apel, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curţii de Apel Centru conchide că apelul este

admisibil pentru examinare, dar neîntemeiat, motiv pentru care se impune respingerea cererii de apel, din următoarele considerente.

Cu referire la admisibilitatea acțiunii în contenciosul administrativ

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

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.

În acord cu dispozițiile art. 39 din Codul administrativ, (1) Controlul judecătoresc al activităţii administrative este garantat şi nu poate fi îngrădit.

(2) Orice persoană care revendică un drept vătămat de către o autoritate publică în sensul art.17 sau prin nesoluţionarea în termenul legal a unei cereri se poate adresa instanţei de judecată competente.

În conformitate cu art. 189 din Codul administrativ, (1) Orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorităţi publice poate înainta o acţiune în contencios administrativ.

În temeiul art. 10 din Codul administrativ, (1) 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.

Conform art. 11 din Codul administrativ, (1) 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;

În conformitate cu art. 19 din Codul administrativ, cererea prealabilă este instituţia care oferă o cale de soluţionare prejudiciară a litigiilor administrative.

Potrivit art. 162 din Codul administrativ, (1) Procedura prealabilă urmăreşte scopul de a verifica legalitatea actelor administrative individuale.

(2) Dacă autoritatea publică nu soluţionează petiţia în termenele prevăzute de prezentul cod, persoana afectată este în drept să depună cerere prealabilă.

(3) Cererea prealabilă poate fi îndreptată spre:

a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual ilegal sau nul;

b) emiterea unui act administrativ individual.

În conformitate cu art. 208 din Codul administrativ, (1) Până la înaintarea acţiunii în contencios administrativ se va respecta procedura prealabilă, cu excepţiile prevăzute de lege.

După cum rezultă din materialele cauzei elucidate anterior, urmează că prin Decizia nr. 768/889 din **31 martie 2022** asupra cazului de încălcare a legislaţiei comisă de către

SRL „Comalion LCA” emisă de către Direcţia Generală Control a Serviciului Fiscal de Stat s-a decis:

- A încasa la buget suma impozitului calculat în rezultatul controlului: 1 032 540 lei, impozitul pe venit din dividendele achitate;

- A încasa la buget majorare de întârziere (penalitate) conform art. 228 alin. (2) şi (3) din Codul fiscal pentru perioada de după intentarea insolvabilităţii - 96 431 lei, pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din dividendele achitate;

- A încasa la buget amenzi aplicate pentru încălcările legislaţiei fiscale, pentru perioada de după intentarea insolvabilităţii:

• 197 821 lei pentru diminuarea impozitului pe venit din dividendele achitate diminuat, în temeiul art. 261 alin. (4) din Codul fiscal;

• 54 236 lei pentru eschivarea de la calcul şi de la plată a impozitului pe venit din dividendele achitate, în temeiul art. 261 alin. (5) din Codul fiscal;

• 6 000 lei pentru nerespectarea modului de întocmire şi de prezentare a Dării de seamă privind reţinerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală şi a contribuţiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate, conform prevederilor art. 260 alin. (1) din Codul fiscal.

- Contribuabilul este obligat să prezinte Nota de informare privind salariu şi alte plăţi efectuate de către patron în folosul angajaţilor, precum şi plăţile achitate rezidenţilor din alte surse de venit decât salariul şi impozitul pe venit reţinut din aceste plăţi pentru perioada fiscală A/2020 şi Nota de informare privind salariu şi alte plăţi efectuate de către angajat în folosul angajaţilor, precum şi plăţile achitate rezidenţilor din alte surse de venit decât salariul şi impozitul pe venit reţinut din aceste plăţi pentru perioada fiscală A/2021 corectate.

Prin Decizia nr. 754/110 din **26 mai 2022** pe marginea contestaţiei împotriva Deciziei nr. 768/889 din 31 martie 2022, emise de Direcţia generală controlase anexează), Serviciul Fiscal de Stat a decis respingerea contestaţiei depuse şi menţinerea Deciziei nr. 768/889 din 31 martie 2022, emisă de direcţia generală control.

Reclamanta SRL „Comalion LCA” a primit Decizia nr. 754/110 din 26 mai 2022 emisă pe marginea contestaţiei împotriva împotriva Deciziei nr. 768/889 din 31 martie 2022, la **8 iunie 2022.** Iar, la **1 iulie 2022**, SRL „Comalion LCA” s-a adresat în judecată cu acțiune de contencios administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat, terț SRL „CONSTRUCT-OBIECT” privind anularea decizie nr. 768/990 din 31 martie 2022 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Comalion LCA”, anularea deciziei 754/110 din 26 mai 2022 pe marginea contestației.

În temeiul dispozițiilor art. 209 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, acţiunea în contestare şi acţiunea în obligare se înaintează în decurs de 30 de zile, dacă legea nu prevede altfel. Acest termen începe să curgă de la: data comunicării sau notificării deciziei cu privire la cererea prealabilă sau data expirării termenului prevăzut de prezentul cod pentru soluţionarea acesteia;

Astfel, coroborând prevederile normelor legale citate anterior, cu circumstanțele de fapt ale cauzei, Completul judiciar statuează că, acțiunea înaintată de SRL „Comalion LCA”, la **1 iulie 2022**, a fost depusă în instanța de contencios administrativ în termen, cît

și cu respectarea procedurii prealabile, din care motive, instanța de fond corect a conchis asupra admisibilității acțiunii și a reținut spre examinare fondul cerințelor formulate în acțiune.

Cu referire la fondul acțiunii:

În conformitate cu art. 240 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, examinând cererea de apel, instanța de apel adoptă una dintre următoarele decizii: respinge apelul.

Potrivit art. 219 alin. (1) și (3) din Codul administrativ, instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți. Instanța de judecată nu are dreptul să depășească limitele pretențiilor din acțiune, însă, totodată, nu este legată de textul cererilor formulate de participanții la proces.

În acord cu prevederile art. 225 alin. (1) - (2) din Codul administrativ, instanța de judecată nu este competentă să se pronunțe asupra oportunității unui act administrativ. Verificarea exercitării de către autoritatea publică a dreptului discreționar se limitează la faptul dacă autoritatea publică: a) și-a exercitat dreptul discreționar; b) a luat în considerare toate faptele relevante; c) a respectat limitele legale ale dreptului discreționar; d) și-a exercitat dreptul discreționar conform scopului acordat prin lege.

Conform jurisprudenței CtEDO instanța de apel, potrivit regulilor unui proces echitabil pornind de la aprecierea rolului determinant al concluziilor sale, are obligația să examineze efectiv problemele esențiale care îi sunt supuse aprecierii şi să nu se limiteze doar la însuşirea motivelor și concluziilor date de instanţa inferioară (HirroBalani v. Spaniei, nr.18064/91 din 09.12.1994 §27; Georgiadis v. Greciei nr. 21522/93 din 29.05.1997 §43).

Potrivit recomandărilor avizului nr. 11 din 2008 al Consiliului Consultativ al Judecătorilor Europeni (CCJE) în atenţia Comitetului de Miniştri al Consiliului Europei privind calitatea hotărârilor judecătoreşti, o motivaţie şi o analiză clară sunt cerinţele fundamentale ale hotărârilor judecătoreşti şi un aspect important al dreptului la un proces echitabil. Pentru a răspunde cerinţelor procesului echitabil, motivarea ar trebui să evidenţieze, că judecătorul a examinat cu adevărat chestiunile esenţiale ce i-au fost prezentate.

Colegiul judiciar menționează că art. 6 din Convenţia Europeană a Drepturilor Omului garantează dreptul justiţiabilului la o hotărâre motivată sub aspectul instituirii obligaţiei instanţelor de judecată de a-şi argumenta hotărârile adoptate din perspectiva unei analize ample a circumstanţelor cauzei. Îndatorirea de a motiva coerent şi unitar hotărârea sub aspectul tuturor cererilor, fără a exista contradicţii între motivare şi dispozitiv, constituie o garanţie pentru justiţiabili, în faţa eventualului arbitrariu judecătoresc, fiind singurul mijloc prin care se dă posibilitatea de a putea exercita un eficient control judiciar.

În opinia Completului judiciar, prima instanţă a ţinut cont de aceste deziderate şi a adoptat o hotărâre bazată pe materialul probator administrat și legislația în vigoare, asigurându-se că toate aspectele relevante au fost analizate cu rigurozitate.

Din lucrările cauzei se constată că în baza Deciziei privind iniţierea controlului nr. DICF-117679/03 din 3 noiembrie 2021, a fost efectuat controlul fiscal prin metoda verificării tematice, la capitolul impozitul pe venit reţinut la sursa de plată din dividendele achitate, pentru perioada de activitate 01.01.2019-31.12.2021, inclusiv repetat pentru perioada 01.01.2019-30.04.2020, la SRL „Comalion LCA", iniţiat în baza planului de control lunar (pag. 55 din dosarul administrativ).

Controlul a fost iniţiat la 11 noiembrie 2021 şi finalizat la 1 martie 2022, fiind suspendat de la 30 noiembrie 2021 şi reluat la 23 februarie 2022 (paginile 58, 61 din dosarul administrativ), cu acordul administratorului insolvabilităţii, Oleg Iovu, responsabil pentru activitatea entităţii de la 26 mai 2020, şi cu participarea conducătorului entităţii, Cecetova Ludmila, responsabilă pentru activitatea entităţii până la 26 mai 2020.

Ca urmare a efectuării controlului fiscal, a fost întocmit Actul de control fiscal nr. 5-715637 din 1 martie 2022, prin care s-a constatat diminuarea impozitului pe venit din dividendele achitate în sumă de 975 449 lei; eschivarea de la calculul şi plata impozitului pe venit din dividendele achitate în sumă de 57 091 lei; nerespectarea modului de întocmire şi prezentare a Dării de seamă privind reţinerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală şi a contribuţiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (forma IPC18/IPC21) pentru perioadele L/02/2020, L/04/2020, L/05/2020, L/07/2020, L/10/2020, L/l2/2020, L/03/2021, L/04/2021, L/06/2021, L/l2/2021 (paginile 145-147 din dosarul administrativ).

În rezultat, a fost emisă Decizia nr. 768/889 din 31 martie 2022 asupra cazului de încălcare fiscală comisă de SRL „Comalion LCA" (paginile 143-225 din dosarul administrativ), prin care s-a decis următoarele:

- a încasa la buget suma impozitului pe venit din dividendele achitate, diminuat/eschivat, în sumă de 1032540 lei, inclusiv până la intentarea procedurii de insolvabilitate pentru perioada fiscală L/02/2020 - 176662 lei şi după intentarea procedurii de insolvabilitate pentru perioadele fiscale L/04/2020-7502 lei, L/05/2020-219253 lei, L/07/2020-89018 lei, L/l0/2020- 92779 lei, L/12/2020-253507 lei, L/03/2021-57018 lei, L/04/2021-28559 lei, L/06/2021 -28532 lei, L/l2/2021-79710 lei;
- a încasa la buget majorare de întârziere (penalitate), conform prevederilor art. 228 alineatele (2) şi (3) din Codul fiscal, pentru perioada de după intentarea procedurii de insolvabilitate, în sumă de 96431 lei, pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din dividendele achitate;
- a încasa la buget amenzi aplicate pentru încălcările legislaţiei fiscale, pentru perioada de după intentarea procedurii de insolvabilitate, şi anume în sumă de 197821 lei (791285 lei x 25 %) pentru diminuarea impozitului pe venit din dividendele achitate diminuat în perioadele fiscale L/05/2020-219253 lei, L/07/2020-89018 lei, L/10/2020-92779 lei, L/12/2020-253507 lei, L/03/2021-57018 lei, L/l2/2021-79710 lei, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal; în sumă de 54236 lei (57091 lei x 95 %), pentru eschivarea de la calcul şi de la plata impozitului pe venit din dividendele achitate, în perioadele fiscale

L/04/2021-28559 lei, L/06/2021 -28532 lei, conform prevederilor art. 261 alin. (5) din Codul fiscal; în sumă de 6000 lei (8 cazuri x 750 lei), pentru nerespectarea modului de întocmire şi de prezentare a Dării de seamă privind reţinerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală şi a contribuţiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (forma IPC18/IPC 21) pentru perioadele fiscale L/05/2020, L/07/2020, L/10/2020, L/12/2020, L/03/2021, L/04/2021, L/06/2021, L/l2/2021, conform prevederilor art. 260 alin. (1) din Codul fiscal.

Nefiind de acord cu Decizia nr. 768/889 din 31 martie 2022, SRL „Comalion LCA" a depus o contestaţie, astfel, prin Decizia nr. 754/110 din 26 mai 2022 pe marginea contestaţiei împotriva Deciziei nr. 768/889 din 31 martie 2022, s-a respins contestaţia depusă şi s-a menţinut decizia contestată (paginile 231-234 din dosarul administrativ).

Colegiul judiciar reține că inițierea și desfășurarea controlului fiscal au avut loc cu respectarea cerințelor prevăzute de art. 214 și art. 216 din Codul fiscal, controlul fiind dispus în baza unei decizii scrise, comunicate contribuabilului, înregistrate în Registrul de stat al controalelor și realizat în limitele competenței organului fiscal. Durata controlului, inclusiv suspendarea și reluarea acestuia, se încadrează în limitele legale prevăzute de art. 216 alin. (4), iar participarea reprezentanților entității confirmă respectarea dreptului contribuabilului de a-și apăra interesele, consacrat de art. 8 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal.

Referitor la caracterul repetat al controlului pentru o parte din perioada verificată, Colegiul judiciar reține că această măsură este pe deplin justificată în lumina prevederilor art. 214 alin. (6)–(8) din Codul fiscal, întrucât ulterior controlului precedent au fost identificate circumstanțe noi, rezultate inclusiv din verificarea prin contrapunere efectuată la SA „Apă-Canal Chișinău", care au relevat existența unor relații economico-financiare și fluxuri financiare neexaminate anterior. În aceste condiții, efectuarea unui control repetat nu doar că este permisă de lege, dar apare ca necesară pentru stabilirea corectă a obligațiilor fiscale, astfel încât susținerile apelantului privind pretinsa ilegalitate a controlului sunt lipsite de temei juridic.

Din analiza actului de control fiscal nr. 5-715637 din 1 martie 2022, întocmit în conformitate cu exigențele art. 216 alin. (5) și (6) din Codul fiscal, prima instanță just a reținut că organul fiscal a constatat, în mod detaliat și argumentat, diminuarea și eschivarea de la calculul și plata impozitului pe venit din dividende, precum și nerespectarea obligațiilor de raportare fiscală. Aceste constatări au fost fundamentate pe documente contabile, situații financiare, contracte și alte probe administrate în cadrul controlului, fiind indicate în mod expres normele legale încălcate și perioadele fiscale vizate.

În mod esențial, Colegiul judiciar reține că SRL „Comalion LCA" a adoptat Decizia nr. 01 din 1 octombrie 2019 privind distribuirea profitului nerepartizat aferent anilor precedenți sub formă de dividende în sumă de 18 684 237 lei către asociatul unic. Ulterior, prin intermediul unor operațiuni juridice constând în cesiunea creanței și notificarea debitorului, s-a dispus ca aceste sume să fie achitate de către SA „Apă-Canal Chișinău" în beneficiul unui terț, SRL „CONSTRUCT-OBIECT".

Colegiul judiciar subliniază că, indiferent de modalitatea de executare a obligațiilor civile, natura economică a operațiunii rămâne aceea de distribuire a dividendelor, ceea ce atrage incidența prevederilor art. 90 și art. 901 alin. (31) din Codul fiscal.

În acest context, Colegiul judiciar reiterează că obligația de reținere și achitare a impozitului pe venit din dividende este una imperativă, iar contribuabilul nu poate evita această obligație prin interpunerea unor mecanisme contractuale sau prin redirecționarea fluxurilor financiare către terți. Or, potrivit art. 8 alin. (2) lit. d) și e) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat să declare veridic veniturile și să achite integral și la termen obligațiile fiscale aferente.

În consecință, recalcularea obligațiilor fiscale de către organul fiscal, în sumă totală de 1 032 540 lei, apare ca fiind corectă și conformă cu prevederile legale, fiind determinată în funcție de cotele aplicabile perioadelor respective, respectiv 15% pentru profitul aferent anilor 2010 -2011 și 6% pentru profitul aferent anilor ulteriori.

De asemenea, Colegiul judiciar constată că aplicarea majorărilor de întârziere în temeiul art. 228 din Codul fiscal este obligatorie și nu depinde de existența culpei contribuabilului, acestea reprezentând o componentă a obligației fiscale. În mod similar, sancțiunile aplicate în baza art. 261 alin. (4) și (5) și art. 260 alin. (1) din Codul fiscal sunt proporționale cu gravitatea faptelor constatate și se încadrează în limitele prevăzute de lege, respectând principiile consacrate de art. 238 din Codul fiscal.

Sub aspectul legalității actelor administrative contestate, Colegiul judiciar reține că acestea întrunesc cerințele prevăzute de Codul administrativ, fiind motivate în fapt și în drept, în conformitate cu art. 118, și conținând toate elementele esențiale impuse de lege. Autoritatea fiscală a exercitat dreptul discreționar în limitele competenței sale, a luat în considerare toate circumstanțele relevante și a urmărit scopul prevăzut de lege, astfel cum impune art. 225 alin. (2) din Codul administrativ.

În același timp, Colegiul judiciar subliniază că, potrivit art. 267 alin. (3) din Codul fiscal, sarcina probei revine contribuabilului care contestă actul administrativ, acesta fiind obligat să demonstreze incorectitudinea constatărilor organului fiscal.

În speță, apelanta SRL „Comalion LCA” nu a prezentat probe pertinente și concludente care să infirme constatările din actul de control sau să evidențieze încălcări ale normelor legale privind competența, procedura sau fondul actelor emise.

Colegiul judiciar consideră că simpla nemulțumire față de consecințele fiscale ale operațiunilor efectuate nu poate constitui temei pentru anularea actelor administrative, în lipsa demonstrării unor vicii de legalitate. Or, controlul judecătoresc în materie de contencios administrativ nu substituie aprecierea autorității fiscale, ci verifică doar legalitatea acesteia.

În lumina celor expuse, Colegiul judiciar concluzionează că actele administrative contestate au fost emise cu respectarea tuturor condițiilor de legalitate și temeinicie, iar hotărârea primei instanțe, prin care a fost respinsă acțiunea, este corectă.

În continuare, Colegiul judiciar relevă că argumentele invocate de apelantă sunt nefondate, neîntemeiate și preponderent formale, acestea nefiind de natură să răstoarne concluziile primei instanțe.

Astfel, alegațiile apelantei privind nemotivarea hotărârii instanței de fond nu sânt întemeiate, or instanța de fond a examinat circumstanțele cauzei și a expus considerentele de fapt și de drept relevante, iar simpla nemulțumire a apelantei față de soluția pronunțată nu a echivalat cu lipsa motivării.

Afirmațiile referitoare la pretinsa ilegalitate a controlului fiscal, inclusiv calificarea acestuia ca fiind planificat sau inopinat, lipsa notei de motivare și consecințele invocate ale acestor pretinse vicii, au fost apreciate ca fiind pur formale și lipsite de suport probator, în condițiile în care materialele dosarului au confirmat respectarea cadrului legal privind inițierea, desfășurarea și înregistrarea controlului fiscal.

La caz, Colegiul judiciar respinge ca neîntemeiate și susținerile privind pretinsa interdicție a controlului repetat, reținând că au existat temeiuri legale pentru efectuarea acestuia, în conformitate cu prevederile Codului fiscal, iar SRL „Comalion LCA" nu a demonstrat contrariul prin probe pertinente și concludente.

Argumentele referitoare la natura juridică a plăților și calificarea acestora sunt apreciate ca fiind declarative, întrucât apelanta nu a prezentat dovezi suficiente care să infirme constatările organului fiscal, iar interpretarea propusă de aceasta nu a fost susținută de ansamblul probator administrat.

Alegațiile apelantei privind ignorarea rapoartelor de expertiză și aprecierea probelor au fost de asemenea sânt pasibile de a fi respinse, Colegiul judiciar reținând că acestea au fost examinate în coroborare cu celelalte probe, iar apelanta nu a demonstrat existența unor erori vădite în aprecierea acestora.

Colegiul judiciar constată că susținerile privind aplicarea eronată a normelor procedurale și a sarcinii probei au fost neîntemeiate, întrucât instanța de fond a aplicat corect dispozițiile legale, iar obligația de a demonstra incorectitudinea actelor contestate revenea apelantei, care nu și-a îndeplinit această sarcină.

De asemenea, Colegiul judiciar apreciază ca fiind nefondate afirmațiile apelantei privind aplicarea greșită a normelor de drept material, inclusiv calificarea plăților drept dividende, reținând că această calificare a fost realizată în baza circumstanțelor de fapt stabilite și a prevederilor legale incidente.

Invocarea nulității actelor administrative urmează a fi apreciată ca fiind formală și lipsită de temei, în lipsa demonstrării unor vicii grave și evidente care să justifice o asemenea sancțiune, iar apelanta nu a făcut dovada vătămării drepturilor sale în sensul cerut de lege.

În ansamblu, Colegiul judiciar conchide că argumentele apelantei nu au fost susținute de probe concludente, au avut un caracter preponderent declarativ și nu au evidențiat încălcări reale ale normelor de drept material sau procedural, motiv pentru care acestea au fost respinse ca nefondate.

În final, Colegiul judiciar notează că, contrar normelor de drept care reglementează sarcina probațiunii în contencios administrativ conform art. 93 alin. (1) Cod administrativ, apelanta nu a adus careva probe în susținerea pretențiilor în instanța de apel, prin urmare, Completul judiciar concluzionează că instanța de fond just a aplicat normele legale relevante la circumstanțele speței, a dat apreciere completă obiectivă și

sub toate aspectele probelor, iar hotărîrea dată este legală şi întemeiată, adoptată cu respectarea drepturilor şi intereselor legitime ale participanţilor la proces.

Alte argumente invocate de apelantă în susținerea poziției sale, nu pot fi reținute de instanța de apel, deoarece se combat cu cele invocate mai sus și se referă la circumstanțele care au fost constatate și elucidate pe deplin de prima instanță, avînd la bază cumulul de probe, care au fost administrate și apreciate cu respectarea normelor de drept procedural și susținute de normele de drept material.

Astfel, din considerentele menționate şi având în vedere că hotărârea primei instanţe este legală şi întemeiată, iar argumentele invocate de către apelantă sunt nefondate şi combătute integral prin constatările expuse supra, Colegiul civil, comercial şi de contencios administrativ al Curţii de Apel Centru ajunge la concluzia de a respinge apelul declarat de SRL „Comalion LCA” şi a menţine hotărârea primei instanţe.

În conformitate cu prevederile art. 240 alin. (1) lit. a), alin. (3) din Codul administrativ și art. 389-390 din Codul de procedură civilă, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial şi de contencios administrativ al Curţii de Apel Centru,

D E C I D E :

Se respinge apelul declarat de SRL ”COMALION LCA”.

Se menține hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 02 iulie 2025.

Decizia este executorie de la emitere, însă cu drept de recurs la Curtea Supremă de Justiție. Recursul se depune la Curtea Supremă de Justiţie în termen de două luni.

Preşedintele completului,
judecătorul Sîrbu Victoria

Judecătorii Cașcaval Andrei

Bagrin Lucia