*Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud. V. Dodon)*
*Dosarul nr. 3a-454/24 (2-20148859-02-3a-19042024)*

**D E C I Z I E**

12 martie 2025 mun. Chișinău

**Colegiul civil, comercial şi de contencios administrativ al Curţii de Apel Centru**

Completul de Contencios Administrativ în componența:
Preşedintele completului, Sîrbu Victoria
judecătorul Braga Angela și Cașcaval
Judecătorii Andrei
Grefier Negrei Corina

examinând în ședință publică, apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 13 decembrie 2023, adoptată în cauza de contencios administrativ la acțiunea înaintată de SC „Vitafor" SRL către Serviciul Fiscal de Stat, cu privire la anularea actelor administrative,

**C O N S T A TĂ :**

**Pretențiile reclamantului:**

La 25 noiembrie 2020 SC „Vitafor" SRL s-a adresat cu o acțiune în contencios administrativ către Serviciul Fiscal de Stat, cu privire la anularea actelor administrative.

În motivarea acțiunii depuse a indicat că, în baza înștiințării privind inițierea controlului fiscal nr. 26-10/2-08-18221 din 03 iulie 2020, începând cu data de 13 iulie 2020, inspectorii Ina Gojan și Andrian Ganea au efectuat control fiscal și la data de 28 iulie 2020 au întocmit Actul de control nr. 3-592810, prin care s-a stabilit încălcarea prevederilor art. 117 alin. (2) pct. 7 a[1]) Cod fiscal, prevederilor pct. 7 din Anexa nr. 1 la Hotărârea Guvernului nr. 774 din 20 iunie 2016 cu privire la prețurile de comercializare a produselor social importante și prevederilor pct. 19 din Instrucțiunea privind completarea formularului tipizat de document primar cu regim special „Factura fiscală" aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor al R.M. nr. 118 din 28 august 2017.

La data de 11 august 2020 a depus dezacordul la Actul de control nr. 3-592810 din 28 iulie 2020, prin care au fost expuse motivele de fapt și de drept din care rezultă ilegalitatea actului contestat și a solicitat anularea lui. Astfel, fără a

intra în esența problemei abordate, la data de 23 septembrie 2020 Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 181 asupra cazului de încălcare a legislației.

Ulterior, la data de 15 octombrie 2020 a depus contestație împotriva Deciziei nr. 181 și în temeiul art. 271 alin. (1) lit. c) Cod fiscal a solicitat anularea ei.

Suplimentar, indică reclamantulcă având în vedere că în perioada examinării contestației împotriva Deciziei nr. 181, reprezentanții SC „Vitafor" SRL erau contactați periodic de către reprezentanții Serviciului Fiscal de Stat care întrebau când totuși va fi achitată amenda din aceste considerente a conștientizat ca Serviciul Fiscal nu a dispus suspendarea executării actului administrativ contestat fiind nevoiți să depună o cerere suplimentară prin care să solicite expres dispunerea suspendării executării Deciziei nr. 181. Astfel, la data de 13 noiembrie 2020, la poșta electronică a Serviciului Fiscal de Stat a fost expediată cererea prin care a solicitat în mod expres dispunerea suspendării executării actului administrativ individual contestat, până la finalizarea procedurii prealabile, în temeiul art. 171 alin. (5) și art. 172 Cod administrativ.

La data de 24 noiembrie 2020 a recepționat Decizia nr. 234 din 19 noiembrie 2020 pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. 181 din 23 septembrie 2020 emisă de Serviciul Fiscal de Stat, prin care s-a dispus respingerea contestației și menținerea Deciziei nr. 181 din 23 septembrie 2020. Mai târziu, prin intermediul poștei electronice a recepționat răspunsul nr. 26-24-11/66861 din 24 noiembrie 2020 la cererea din 13 noiembrie 2020 prin care s-a comunicat că cererea nu este pasibilă admiterii.

La data de 24 noiembrie 2020 au fost retrase mijloace din contul deținut de SC „Vitafor" SRL la BC Moldindconbank SA *****, suma de 200.000,00 lei în scopul executării deciziei nr. 181 din 23 septembrie 2020. Ulterior, până la data de 27 noiembrie 2020 au mai fost retrase din conturi alte sume, în total fiind executată suma de 344.924,53 lei.

Consideră reclamantul că, prin acţiunea reprezentanţilor Serviciului Fiscal de Stat de a dispune executarea Deciziei nr. 181 fără a-i comunica contribuabilului rezultatele şedinţei din 19 noiembrie 2020 şi rezultatul examinării cererii de suspendare a actului administrativ contestat, constituie o încălcare flagrantă a dreptului la apărare. Mai mult decât atât, luând în considerare suma exagerat de mare a amenzii aplicate prin Decizia nr. 181 din 23 septembrie 2020, Serviciul Fiscal de Stat urma să constate existenţa pericolului iminent de producere a unor prejudicii ireparabile. Respectiv, din cele expuse, se poate constata cu certitudine că dispunerea executării unei decizii, prin care a fost ilegal aplicată amenda în mărime de 3 mln lei, ar conduce în mod direct la afectarea activităţii întreprinderii, ceea ce conduce la apariţia pericolului ce se poate manifesta prin incapacitate de plată a contribuabilului, acumularea restanţelor faţă de bugetul public naţional,

restanţelor la achitarea salariilor celor 120 de angajaţi, neonorării plăţilor faţă de furnizori şi acumularea penalităţilor prevăzute în contractele încheiate cu aceştia.

Consideră că, Actul de control nr. 3-592810 este unul ilegal din motiv că Serviciul Fiscal de Stat a încălcat normele de procedură în privința inițierii, efectuării și încheierii controlului fiscal.

Concluzionând cele relatate, consideră că controlul realizat de către Serviciul Fiscal de Stat a avut loc cu încălcarea prevederilor din Constituția Republicii Moldova, Codul fiscal și Legea nr. 131 din 08 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității ce întreprinzător, iar rezultatele acestuia urmează să fie declarare nule din motiv că activitatea companiei SC „Vitafor" SRL nu a fost calificată corect, iar procedura de efectuare a controlului de stat asupra persoanelor care practică activitate de întreprinzător, nu a fost respectată. Din aceste considerente rezultă că și Decizia nr. 181 din 23 septembrie 2020 este nulă, întrucât se bazează pe rezultatele nule ale controlului.

Solicită reclamantul SC „Vitafor" SRL, în urma concretizării acțiunii, anularea Actului de control nr. 3-592810 din 28 iulie 2020, anularea Deciziei nr. 181 din 23 septembrie 2020, încasarea din contul pârâtului a tuturor cheltuielilor de judecata suportate în legătură cu examinarea cauzei.

**Poziţia instanţei de fond:**

Prin hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 13 decembrie 2023, s-a admis integral acțiunea.

S-a anulat actul de control fiscal al Direcției control fiscal nr. 1 a Direcției generale administrare contribuabili mari a Serviciului Fiscal de Stat nr. 3-592810 din 28 iulie 2020, decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 181 din 23 septembrie 2020 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SC „Vitafor" SRL și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 234 din 19 noiembrie 2020 emisă în procedura prealabilă.

**Solicitarea apelantului:**

Nefiind de acord cu soluția primei instanțe, la 28 decembrie 2023 Serviciul Fiscal de Stat a declarat cerere de apel, solicitând admiterea acestuia, casarea hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 13 decembrie 2023, cu emiterea unei noi decizii prin care acțiunea reclamantului să fie respinsă.

**Termenul de declarare a apelului:**

Potrivit art.232 alin.(1) și (2) din Codul administrativ, apelul se depune la instanţa de judecată care a emis hotărîrea contestată în termen de 30 de zile de la pronunţarea dispozitivului hotărîrii, dacă legea nu stabileşte un termen mai mic.

Motivarea apelului se prezintă la instanţa de apel în termen de 30 de zile de la data notificării hotărîrii motivate.

Din materialele cauzei rezultă că, dispozitivul hotărârii instanţei de fond a fost pronunțat public la 13 decembrie 2023, apelul fiind declarat la 28 decembrie

2023, iar la 09 aprilie 2024, apelantul Serviciul Fiscal de Stat, a recepționat hotărârea motivată, la 03 mai 2024, Serviciul Fiscal de Stat a depus motivarea apelului, astfel Colegiul constată că, apelul nemotivat și apelul motivat au fost depuse în interiorul termenului legal.

**Argumentele participanților la proces:**

În motivarea cererii de apel a invocat apelantul Serviciul Fiscal de Stat argumente similare celor invocate în referința depusă la 04 iunie 2021, indicând suplimentar că hotărârea primei instanțe ilegală și neîntemeiată, cu aplicarea și interpretarea eronată a normelor de drept material și procedural. Făcând referire apelantul la dispozițiile art. 132 Codul fiscal, indică că, art. $132^4$ și 133 Codul fiscal reglementează expres funcțiile de bază și atribuțiile Serviciului Fiscal de Stat.

Menționează apelantul că, referitor la concluzia instanței de judecată, precum că procesul tehnologic realizat de SRL „Vitafor" a avut ca obiect modificarea caracteristicilor inițiale ale produselor, întrunind astfel calitate de producător, în cadrul controlului fiscal la SRL „Vitafor" s-a stabilit că pe perioada supusă controlului, entitatea a importat și ambalat produse social importante, și anume: arnaut crupe de grîu "Ora" 1 kg; arpacaș de grîu mărunțit "Ora" 1 kg, arpacaș de orz „Ora" 1 kg, arpacaș de orz mărunțit "Ora" 1 kg, crupe de hriș "Ora" 1 kg, făină de grîu "Moara domnească", fulgi de pvăz mărunți "Ora" 0,5 kg, griș "Ora" 1 kg, malai de porumb "Ora" 1 kg, orez bob lung "Ora" 1 kg, orez bob rotund "Ora,, 1 kg, orez camolino "Ora" 1 kg, orez clasic "Ora" 1 kg, orez perfect „Ora" 1 kg – produse pentru vânzare, care prin ambalarea acestora nu au fost modificate caracteristicile inițiale ale produselor; unt din smântână dulce "Ferma,, de 73% grăsimi – producție de import.

Relevă că, în cadrul controlului fiscal s-a constatat că făina de grîu "Moara domnească" de 1 kg și de 2 kg este procurată de la GȚ "Moara lui Ion Guzun".

Referitor la controlul corectitudinii indicării de către entitate în factura fiscală a prețului de livrare pentru o unitate a produselor sociale importante, s-au stabilit următoarele încălcări admise de către SRL „Vitafor":

- încălcarea prevederilor pct. 7 $a^1$) alin. (2), art. 117 din Codul fiscal;

- încălcarea prevederilor pct. 7 din Regulamentul de formare a prețurilor de comercializare a produselor sociale importante, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 774 din 26.06.2016 cu privire la prețurile de comercializare a produselor sociale importante;

- încălcarea prevederilor pct. 19 din Instrucțiunea privind completarea formularului tipizat de document primar cu regim special „Factura fiscală", aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 28.08.2017.

Afirmă apelantul că, încălcările specificate supra, admise de către SRL „Vitafor", au fost materializate prin reflectarea incorectă în facturile fiscale

eliberate cumpărătorului a prețului de achiziție și mărimea adaosului comercial cumulativ aplicat pentru o unitate fixat de producător sau prețul de procurare în cazul mărfurilor preambalate și importate, și anume reflectarea în coloana 10.9 din factura fiscală a prețului unitar de livrare (preț din price list) care nu corespunde cu prețul de achiziție a produsului ambalat și adaosul aplicat sau a prețului de achiziție a produslui importat și adaosul aplicat. În coloana 10.9 din factură, la prețul de achiziție, entitatea a indicat prețul de livrare al său, iar la adaosul comercial a indicat ”zero” procente, deși conform evidenței contabile a aplicat adaos comercial.

Invocă apelantul că, în cadrul controlului fiscal la SRL „Vitafor”, au fost constatate 5.931 de cazuri (facturi fiscale) în care entitatea a admis reflectarea incorectă în facturile fiscale eliberate cumpărătorului a prețului de achiziție și mărimea adaosului comercial cumulativ aplicat pentru o unitate (orez, hrișcă, crupe, unt din lapte de vaci cu conținut de grăsimi de până la 79,0 %). În această ordine de idei, se referă apelantul Serviciul Fiscal de Stat la pct. 3, 4 – 8 Regulamentul de formare a preţurilor de comercializare a produselor social importante, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 774 din 26.06.2016 cu privire la prețurile de comercializare a produselor sociale importante.

Precizează apelantul că, reieșind din faptul că SRL „Vitafor” a comercializat produse agroalimentare (orez, crupe etc.), face referire apelantul Serviciul Fiscal de Stat la prevederile art. 2 Legea privind grupurile de producători agricoli şi asociaţiile acestora nr. 312 din 20.12.2013.

Susține că, reieșind din prevederile legale citate, SRL „Vitafor” a efectuat doar operațiuni de procesare, care în conformitate cu pct. 3 din Regulamentul aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 774 din 26.06.2016, reprezintă o activitate suplimentară desfăşurată de unitatea comercială în scopul pregătirii produselor pentru vânzare prin ambalarea / reambalarea acestora, care nu modifică caracteristicile iniţiale ale produselor (calibrare, sortare, mărunţire, uscare, tranşare, porţionare, marcare etc.).

Consideră apelantul că, SRL „Vitafor” nu întrunește calitate de producător, întrucât conform pct. 5 Regulamentul aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 774 din 26.06.2016, comerciantul cu ridicata nu se consideră producător în cazul în care efectuează operaţiuni tehnologice de procesare fără a modifica caracteristicile produselor.

Opinează că, instanța de judecată a interpretat eronat normele de drept material, concluzionând arbitrar că procesul tehnologic realizat de SRL „Vitafor” a avut ca obiect modificarea caracteristicilor inițiale ale produselor, întrunind astfel calitatea de producător, or, activitatea de import a mărfurilor nu determină calitatea de producător al mărfurilor finite, deoarece entitatea a livrat aceiași marfă importată (hrișcă, orez, etc.), pe care doar suplimentar a procesat-o în scopul pregătirii pentru vânzare prin ambalare/reambalare, acțiuni care nu modifică

caracteristicile inițiale ale produselor (calibrare, sortare, mărunţire, uscare, tranşare, porţionare, marcare etc.).

Referitor la concluzia instanței de judecată, precum că actul administrativ individual defavorabil contestat nu conține o motivare legală corespunzătoare, menționează asupra dispozițiilor art. 248 Codul fiscal.

Astfel, decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 181 din 23.09.2020 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Vitafor" conține toate elementele structurale prevăzute de art. 248 Codul fiscal, fiind expuse considerentele care justifică emiterea actului, temeiurile esențiale de drept și de fapt pe care le-a luat în considerare organul de control fiscal pentru decizia sa, inclusiv încălcarea fiscală cu indicarea articolelor, alineatelor și punctelor din actele normative care au fost încălcate.

Referitor la concluzia instanței de judecată, precum că organul de control fiscal a sancționat SRL „Vitafor" în temeiul prevederilor art. 10 alin. (8) din Legea nr. 845 din 03.01.1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, care au fost declarate neconstituționale, relevă asupra pct. 72 din Hotărârea Curții Constituționale nr. 10 din 14.04.2022.

Relatează că, Curtea Constituțională a menționat că pentru faptele de încălcare a legislației din speță, se va aplica o amendă de până la 10 % din valoarea tranzacției cu mărfuri social importante, efectuându-se în fiecare caz o analiză a proporționalității sancțiunii în funcție de circumstanțele concrete de către instanța de judecată în cazul formulării unei contestații, or cauza se află anume la această etapă, fiind epuizată etapa de control fiscal și aplicarea sancțiunii de către Serviciul Fiscal de Stat.

Consideră că, nu este în spiritul legii nesancționarea entității pentru încălcările admise doar că textul cu privire la cuantumul amenzii din norma de sancționare a fost declarat neconstituțional, odată ce entitatea a săvârșit încălcările constatate în cadrul controlului fiscal.

În ședința instanței de apel, reprezentantul apelantului Serviciul Fiscal de Stat, Moraru Irina, a susținut cererea de apel, solicitând admiterea acesteia în sensul formulat.

Reprezentantul intimatului SC „Vitafor" SRL, avocatul Costin Sergiu, a pledat pentru respingerea cererii de apel, cu menținerea hotărârii primei instanțe.

**Aprecierea instanţei de apel:**

Potrivit art.195 Codul administrativ, procedura acţiunii în contenciosul administrativ se desfăşoară conform prevederilor prezentului cod. Suplimentar se aplică corespunzător prevederile Codului de procedura civilă, cu excepţia art.169–171.

În conformitate cu prevederile art. 240 alin. (1) lit. a) Cod administrativ, examinînd cererea de apel, instanţa de apel adoptă una dintre următoarele decizii – respinge apelul.

Potrivit art.194 alin.(1) Cod administrativ, în procedura în prima instanță, în procedura de apel și în procedura de examinare a recursurilor împotriva încheierilor judecătorești se soluționează din oficiu probleme de fapt și de drept.

În conformitate cu prevederile art.231 alin.(2) din Codul administrativ, pentru procedura în apel se aplică corespunzător prevederile cap. II din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva.

Potrivit art.219 alin.(1) – (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 depune eforturi pentru înlăturarea greșelilor de formă, explicarea cererilor neclare, depunerea corectă a cererilor, completarea datelor incomplete și pentru depunerea tuturor declarațiilor necesare constatării și aprecierii stării de fapt. Instanța de judecată indică asupra aspectelor de fapt și de drept ale litigiului care nu au fost discutate de participanții la proces. 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 corespundere cu prevederile art.221 alin.(2) din Codul administrativ, pentru procedura în apel se aplică corespunzător prevederile cap. II din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva.

Prevederile art.220 alin.(1) Cod administrativ stabilesc că, obținerea probelor în procedura contenciosului administrativ are loc conform art. 87–93.

Din conținutul art.93 din Codul administrativ, se stabilește sarcina probațiunii, potrivit căreia, fiecare participant probează faptele pe care își întemeiază pretenția. Prin derogare de la prevederile alin.(1), fiecare participant probează faptele atribuite exclusiv sferei sale. Reglementări suplimentare sau derogatorii sînt admisibile doar în baza prevederilor legale.

În limitele apelului, instanța de apel verifică circumstanțele și raporturile juridice stabilite în hotărârea primei instanțe, precum și cele care nu au fost stabilite, dar care au importanță pentru soluționarea cauzei, apreciază probele din dosar și cele prezentate suplimentar în instanță de apel de către participanții la proces.

Astfel, instanţa de apel, verificând legalitatea şi temeinicia hotărârii primei instanţe, constată că aceasta urmează a fi menţinută, ori concluziile primei instanţe, expuse în hotărâre, sunt în corespundere cu circumstanţele cauzei şi normele de drept material au fost aplicate corect.

*Circumstanţele de fapt ale cauzei:*

Din materialele cauzei se atestă că, în baza deciziei Serviciului Fiscal de Stat privind iniţierea controlului fiscal nr. DICF-81577/15 din 15 iulie 2020 a fost efectuat la SC „Vitafor” SRL controlul fiscal la faţa locului, prin metoda de verificare tematică, pe marginea respectării prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 774 din 26 iunie 2016 Cu privire la preţurile de comercializare a produselor social importante pentru perioada de activitate de la 01 martie 2020 până la 15 iulie 2020.

În rezultatul controlului, a fost întocmit Actul nr. 3-592810 din 28 iulie 2020, prin care au stabilit încălcarea art. 117 alin. (2) pct. 7) subpct. a1) Cod fiscal, pct. 7 din Regulamentul de formare a preţurilor de comercializare a produselor social importante, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 774 din 26 iunie 2016 şi prevederilor pct. 19) din Instrucţiunea privind completarea formularului tipizat de document primar cu regim special „Factura fiscală” aprobată prin ordinul Ministerului Finanţelor al Republicii Moldova nr. 118 din 28 august 2017. (f.d.40-42, vol. I)

La 11 august 2020 contribuabilul SC „Vitafor” SRL a depus dezacord la Actul nr. 3-592810 din 28 iulie 2020 (f.d.43-50, vol. I)

La 23 septembrie 2020 Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 181 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SC „Vitafor” SRL, prin care s-a aplicat și s-a încasat de la ultimul pentru încălcările legislației, amendă de 2.965.500 lei, (5.931 cazuri x 500 lei), conform prevederilor art. 10 alin. (8) Legea nr. 845 din 03.01.1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi. (f.d.51-53, vol. I)

La 15 octombrie 2020 SC „Vitafor” SRL a depus la adresa Serviciului Fiscal de Stat contestație împotriva Deciziei nr. 181 din 23 septembrie 2020. (f.d.54-62, vol. I)

Prin Decizia nr. 234 din 19 noiembrie 2020 Serviciul Fiscal de Stat a respins contestația și a menținut Decizia nr. 181 din 23 septembrie 2020. (f.d.63-65, vol. I)

Nefiind de acord cu Actul nr. 3-592810 din 28 iulie 2020 și decizia nr. 181 din 23 septembrie 2020, SC „Vitafor” SRL a înaintat prezenta acțiune în ordine de contencios administrativ, cu cerințele deduse judecății.

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

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

Conform art. 39 Cod 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.

Conform art. 189 alin. (1) Cod administrativ, orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorităţi publice poate înainta o acţiune în contencios administrativ.

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

Conform art. 11 alin. (1) lit. a) Cod administrativ, actele administrative individuale pot fi 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.

Instanța de apel statuează că, actele administrative individuale –decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 181 din 23 septembrie 2020 și decizia nr. 234 din 19 noiembrie 2020, constituie acte defavorabile reclamantului, iar Actul Direcției generale administrare contribuabili mari a Serviciului Fiscal de Stat nr. 3-592810 din 28 iulie 2020 reprezintă o operațiune administrativă.

Iar din analiza actelor administrative contestate, reieșind din solicitările înaintate, se atestă că acțiunea dedusă judecății este una în contestare conform art.206 Cod administrativ.

Conform art. 208 alin. (1) Cod administrativ, până la înaintarea acţiunii în contencios administrativ se va respecta procedura prealabilă, cu excepţiile prevăzute de lege.

Conform art. 209 alin. (1) Cod 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: b) data comunicării sau notificării actului administrativ individual, dacă legea nu prevede procedura prealabilă.

Completul judiciar atestă că, SC „Vitafor” SRL este subiect de sesizare a instanței de contencios administrativ, a depus acțiunea în termen, iar acțiunea depusă nu este exceptată de la controlul judiciar, prin urmare motive de inadmisibilitate a acțiunii în conformitate cu prevederile art. 207 alin. (2) din Codul administrativ, la caz nu sunt, din care motive, instanța de fond corect a considerat acțiunea admisibilă și a purces la examinarea pe fond a acesteia.

Conform art. 8 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.

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

Conform art. 189 alin. (1) Cod fiscal, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele şi taxele contribuabililor în urma controalelor fiscale, dacă au fost stabilite cazuri de nerespectare a legislaţiei fiscale, precum şi în alte cazuri prevăzute de legislaţia fiscală.

Conform art. 190 alin. alin. (1) și (2) Cod fiscal, (1) Evidenţa obiectelor impozabile şi a obligaţiilor fiscale se ţine de către contribuabil desinestătător, dacă legislaţia nu prevede altfel, pentru a se estima baza impozabilă, cuantumul obligaţiilor fiscale calculate, modificate, stinse şi restante.

(2) Contabilitatea şi/sau o altă evidenţă pe care se întemeiază evidenţa obiectelor impozabile şi a obligaţiilor fiscale trebuie să reflecte oportun, integral şi veridic operaţiunile contribuabilului şi situaţia lui financiară.

Conform art. 236 alin. (1) Cod fiscal, amenda este o sancţiune fiscală care constă în obligarea persoanei ce a săvârşit o încălcare fiscală de a plăti o sumă de bani. Amenda se aplică indiferent de faptul dacă au fost aplicate sau nu alte sancţiuni fiscale ori plătite impozite, taxe, majorări de întârziere (penalităţi) calculate suplimentar la cele declarate sau nedeclarate.

Conform art. 241 Cod fiscal, (1) Cauzele privind încălcările fiscale sînt examinate de către Serviciul Fiscal de Stat.

(2) Sînt în drept să examineze cauzele privind încălcările fiscale şi să aplice sancţiuni fiscale, în numele autorităţilor abilitate, conducerea Serviciului Fiscal de Stat.

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

Fiind investită cu judecarea prezentei cauze, Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani prin hotărârea din 13 decembrie 2023, a admis acțiunea în contencios administrativ a reclamantei SC „Vitafor” SRL, actul de control fiscal al Direcției control fiscal nr. 1 a Direcției generale administrare contribuabili mari a Serviciului Fiscal de Stat nr. 3-592810 din 28 iulie 2020, decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 181 din 23 septembrie 2020 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SC „Vitafor” SRL și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 234 din 19 noiembrie 2020 emisă în procedura prealabilă

Completul judiciar constată că, hotărîrea instanței de fond este întemeiată, a fost adoptată cu aprecierea corectă a probelor administrate și aplicarea justă a normelor de drept material și procedural, reieșind din următoarele motive.

După cum rezultă din actele cauzei, prin Actul Direcției control fiscal nr. 1 a Direcției generale administrare contribuabili mari a Serviciului Fiscal de Stat nr. 3-592810 din 28 iulie 2020, inspectorii fiscali au constatat încălcarea art. 117 alin. (2) pct. 7) subpct. a[1]) Cod fiscal, pct. 7 din Regulamentul de formare a preţurilor de comercializare a produselor social importante, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 774 din 26 iunie 2016 şi prevederilor pct. 19) din Instrucţiunea privind completarea formularului tipizat de document primar cu regim special „Factura fiscală” aprobată prin ordinul Ministerului Finanţelor al Republicii Moldova nr. 118 din 28 august 2017, prin reflectarea incorectă în facturile fiscale eliberate cumpărătorului a preţului de achiziţie și mărimea adaosului comercial cumulativ aplicat pentru o unitate fixat de producător sau prețul de procurare în cazul mărfurilor preambalate şi importante, și anume: reflectarea în p. 10/9 din factura fiscală a prețului unitar de livrare (prețul din price list) care nu corespunde cu prețul de achiziție a produsului ambalat și adaosul aplicat sau a prețului de achiziție a produsului importat și adaosul aplicat. La prețul de achiziție compania a indicat prețul de livrare nu diferă de prețul de achiziție. Au stabilit 5.931 de cazuri a încălcării descrise de reflectare incorectă în facturile fiscale eliberate cumpărătorului a preţului de achiziţie și mărimea adaosului comercial cumulativ aplicat pentru o unitate (orez, hrișcă, crupe, unt din lapte de vaci cu conținut de grăsimi de până la 79,0%).

La 11 august 2020 contribuabilul SC „Vitafor” SRL a depus dezacord la Actul nr. 3-592810 din 28 iulie 2020.

Prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 181 23 septembrie 2020 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SC „Vitafor” SRL, s-a constatat încălcarea de către contribuabil al prevederilor art. 117 alin. (2) pct. 7) subpct. a[1]) Cod fiscal, prevederilor pct. 7 din Regulamentul de formare a preţurilor de comercializare a produselor social importante, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 774/2016 din 26 iunie 2016 şi prevederilor pct. 19 din Instrucţiunea privind completarea formularului tipizat de document primar cu regim special „Factura

fiscală” aprobată prin Ordinul Ministerului Finanţelor al RM nr. 118 din 28 august 2017.

Totodată, din decizia contestată se atestă că, în cadrul controlului au fost stabilite 5.931 de cazuri (facturi fiscale) de reflectare incorectă – în facturile fiscale eliberate cumpărătorului a preţuluui de achiziţie şi mărimea adaosului comercial cumulativ aplicat pentru o unitate (orez, crupe, unt din lapte de vaci cu conţinut de grăsimi de până la 79,0%).

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 241 alin. (2) şi art. 249 Cod fiscal, art. 10 alin. (8) din Legea nr. 845 din 03 ianuarie 1992 cu privire la antreprenoriat şi întreprinderi, a decis a aplica şi încasa pentru încălcările legislaţiei, amendă 2.965.500 lei (5.931 cazuri x 500 lei), conform prevederilor art. 10 alin. (8) din Legea nr. 845 din 03 ianuarie 1992 cu privire la antreprenoriat şi întreprinderi, pentru indicarea incorectă de către agentul economic furnizor în factură/factură fiscală a preţului de livrare pentru o unitate, fixat de agentul economic producător al mărfurilor produse pe teritoriul ţării, şi a mărimii adaosului comercial cumulativ sau a preţului de achiziţie pentru o unitate la mărfurile importate şi a mărimii adaosului comercial cumulativ, în cazul livrării mărfurilor social importante, a căror listă este aprobată de Guvern.

La data de 15 octombrie 2020 SC „Vitafor” SRL a depus la Serviciul Fiscal de Stat contestație împotriva Deciziei nr. 181 din 23 septembrie 2020, iar prin Decizia nr. 234 din 19 noiembrie 2020 Serviciul Fiscal de Stat a respins cererea prealabilă.

Completul specializat relevă că, Serviciul Fiscal de Stat a reţinut că SC „Vitafor” SRL a reflectat incorect în facturile fiscale eliberate cumpărătorilor preţul şi adaosul cumulativ aplicat pentru o unitate fixată de producător, şi anume, reflectarea în p. 10/9 din factura fiscală a prețului unitar de livrare (prețul din price list) care nu corespunde cu prețul de achiziție a produsului ambalat și adaosul aplicat sau a prețului de achiziție a produsului importat și adaosul aplicat.

În drept, Serviciul Fiscal de Stat a imputat SC „Vitafor” SRL încălcarea art. 117 alin. (2) pct. 7) subpct. $a^1$) din Codul fiscal, pct. 7 din Regulamentul de formare a preţurilor de comercializare a produselor social importante, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 774 din 26 iunie 2016 şi prevederilor pct. 11 subpct. 19) din Instrucţiunea privind completarea formularului tipizat de document primar cu regim special „Factura fiscală” aprobată prin ordinul Ministerului Finanţelor al Republicii Moldova nr. 118 din 28 august 2017.

Serviciul Fiscal de Stat a indicat ca temei de sancţionare a contribuabilei norma de la art. 10 alin. (8) Legea cu privire la antreprenoriat şi întreprinderi.

Potrivit art. 117 alin. (1), (2) pct. 7) subpct. $a^1$) Codul fiscal, (1) 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.

(2) Factura fiscală trebuie să includă informaţii cu privire la preţul de achiziţie/livrare şi mărimea adaosului comercial cumulativ – în cazul livrării mărfurilor social importante.

Iar pct. 7 al Regulamentului de formare a preţurilor de comercializare a produselor sociale importante, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 774 din 26 iunie 2016 stabilește că la comercializarea produselor social importante persoanele juridice şi fizice care practică activitate de întreprinzător sânt obligate să indice în documentele primare cu regim special (facturi/facturi fiscale) preţul de achiziţie/preţul de livrare şi mărimea adaosului comercial cumulativ aplicat.

Iar pct. 11 subptc. 19 al Instrucţiunii privind completarea formularului tipizat de document primar cu regim special „Factura fiscală”, aprobată prin Ordinul Ministerul Finanţelor nr. 118 din 28 august 2017, prevede că în coloana 10.9 „Altă informaţie”, în cazul livrării mărfurilor supuse accizelor se indică, de către entităţile ce deţin statut de antrepozitar autorizat, suma în lei a accizelor aferentă lor.

Pentru mărfurile social-importante pentru care, potrivit Hotărîrii Guvernului nr.774 din 20 iunie 2016 cu privire la preţurile de comercializare a produselor social importante, este reglementat adaosul comercial, la fiecare etapă de comercializare se va indica preţul de achiziţie/livrare şi mărimea adaosului comercial cumulativ. Informaţia referitor la preţuri se înscrie iniţial de către producător sau importator, fiind transcrisă ulterior de fiecare furnizor.

Adaosul comercial cumulativ pentru mărfurile autohtone reprezintă suma adaosului comercial aplicat la toate etapele de comercializare după producător, inclusiv la operaţiunea pentru care se perfectează factura fiscală, exprimat în procente în raport cu preţul de livrare.

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

În caz de necesitate pentru completarea informaţiei privind preţul de achiziţie/livrare şi a adaosului comercial cumulativ în coloana 10.9 se vor utiliza două rînduri.

Conform Regulamentului de formare a preţurilor de comercializare a produselor social importante se utilizează noțiunile:

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

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

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

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

La rândul său, pct. 5 al Regulamentului stabilește că, comerciantul cu ridicata nu se consideră producător în cazul în care efectuează operaţiuni tehnologice de procesare fără a modifica caracteristicile produselor. Acesta poartă răspundere în calitate de producător conform Legii nr. 105-XV din 13 martie 2003 cu privire la protecţia consumatorilor în cazul depistării pe piaţă a produselor defectuoase din import, livrate pe piaţa internă de către comerciantul respectiv, în special dacă acesta aplică pe ambalaj logotipul său.

Totodată, Completul apreciază ca fiind restrictivă poziția autorității fiscale invocată în Decizia nr. 181 din 23.09.2020, prin care acesta apreciază că activitatea reclamantului SC „Vitafor” SRL urmează a fi definită prin prisma art. 2 al Legii nr. 312 din 20.12.2013 privind grupurile de producători agricoli şi asociaţiile acestora, or, atare abordare este una nefondată în condițiile în care Instrucţiunea, aprobată prin Ordinul Ministerul Finanţelor nr. 118 din 28 august 2017, cât și Regulamentul, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 774 din 26 iunie 2016 operează cu noțiunea generică de „*producător*”.

Mai mult ca atât, se va accentua asupra faptului că, noțiunea de producător este definită inclusiv prin prisma mai multor acte normative precum dispozițiile art. 2041 alin. (2) Cod civil, art. 3 Legea nr. 119 din 22.06.2004 cu privire la produsele de uz fitosanitar şi la fertilizanţi, art. 2 Legea nr. 422 din 22.12.2006 privind securitatea generală a produselor, art. 1 Legea nr. 105 din 13.03.2003 privind protecţia consumatorilor.

Totodată, Completul specializat apreciază ca fiind fondată concluzia primei instanțe că procesul tehnologic îndeplinit de către SC „Vitafor” SRL are ca obiect

modificarea caracteristicilor iniţiale ale produselor, astfel că produsul iniţial obţine alte caracteristici decât produsul final, iar în fond îl face consumabil, fiind pasibilă expunerea în comerţ sau altfel spus în circuitul comercial, întrucât contrariul nu a fost demonstrat de către pârâtul Serviciul Fiscal de Stat prin prisma sarcinii probațiunii stabilită prin dispozițiile art. Codul administrativ.

Astfel se va evidenția asupra faptului că obiectul principal de activitate al SC „Vitafor" SRL vizează comerțul cu amănuntul în standuri și piețe cu produse alimentare; comerțul cu amănuntul în standuri și piețe; alte tipuri de comerț cu amănuntul al produselor alimentare în magazine specializate; comerțul cu amănuntul al laptelui și produselor lactate, ouălor, grăsimilor și uleiurilor alimentare; comerțul cu ridicata al laptelui și produselor lactate, ouălor, uleiurilor și grăsimilor; *fabricarea altor produse alimentare; fabricarea altor produse alimentare neincluse în alte categorii.* (f.d.18, vol. I)

În acest context, Serviciul Fiscal de Stat nu a combătut concluziile primei instanțe cu privire la calitatea de producător al reclamantului SC „Vitafor" SRL, dat fiind faptul că activitatea acestuia nu se rezumă doar la ambalarea/reambalarea produselor, dar şi la operaţiuni care în rezultat modifică caracteristicile de aspect, conţinut al produsului, punând în evidenţă un produs inofensiv, iar acest lucru generează o responsabilitate socială sporită faţă de consumator, ceea ce rezultă și din genurile de activitate pe care acesta le desfășoară, precum și natura produselor pe care le prelucrează reclamantul, și anume produse din orez, hrișcă, crupe, unt din lapte de vaci cu conținut de grăsimi de până la 79,0%.

Cu referire la criticile apelantului Serviciul Fiscal de Stat asupra faptului că Decizia nr.181 din 23.09.2020 conține toate elementele structurale prevăzute de art. 248 Codul fiscal, Completul specializat urmează să evidențieze asupra faptului că concluziile instanței cu privire la lipsa unei motivări legale corespunzătoare ține de conținutul și nicidecum de forma actului administrativ individual defavorabil, iar motivarea autorității publice este una insuficientă, întrucât concluziile acesteia sunt bazate pe prezumţii subiective.

În altă ordine de idei, Completul specializat a reținut că la aplicarea sancțiunii Serviciul Fiscal de Stat și-a fundamentat decizia în baza art. 10 alin. (8) Legea nr. 845 din 03.01.1992 cu privire la antreprenoriat şi întreprinderi, care statuează că, neindicarea sau indicarea incorectă de către agentul economic furnizor în factură/factură fiscală a preţului de livrare pentru o unitate, fixat de agentul economic producător al mărfurilor produse pe teritoriul ţării, şi a mărimii adaosului comercial cumulativ sau a preţului de achiziţie pentru o unitate la mărfurile importate şi a mărimii adaosului comercial cumulativ, în cazul livrării mărfurilor social importante, a căror listă este aprobată de Guvern, se sancţionează cu amendă în mărime de 10% din valoarea tranzacţiei cu mărfuri social importante, dar nu mai puţin de 500 de lei pentru fiecare factură/factură fiscală.

În acelaşi context, art. 20 alin. (6) din Legea nr. 231 din 23.09.2010 prevede că produsele și serviciile se comercializează pe teritoriul Republicii Moldova la prețuri libere de vînzare, cu excepția prețurilor/tarifelor reglementate de către stat. Prețul la comercializarea produselor/serviciilor social importante de primă necesitate, a căror listă reflectă coșul alimentar al minimului de existență, se aprobă de către Guvern și se reglementează prin limitarea rentabilității la producere și/sau a adaosului comercial la vînzarea acestora.

Totodată, se va evidenția faptul că deși comercializarea produselor social importante este reglementată în Regulamentul privind formarea preţurilor de comercializare a produselor social importante, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 774 din 20 iunie 2016, iar, făina, laptele, crupele şi alte produse sunt considerate social importante doar dacă au caracteristicile de calitate şi cantitate stabilite în Anexa la Regulamentul de formare a preţurilor de comercializare a produselor social importante, iar în situația în care acestea sunt de o calitate superioară celei indicate în Anexă, la comercializarea acestora se aplică preţuri libere de vânzare.

Prin urmare, întemeiat a stabilit instanța de fond că, organul fiscal de stat a omis să stabilească calitatea produselor fabricate, comercializate de către SC „Vitafor" SRL, dat fiind că în dependenţă de calitatea produselor se pot aplica preţuri libere de vânzare sau preţuri reglementate normativ.

Astfel, în condițiile în care cadrul normativ relevant raportului juridic litigios deşi este accesibil, nu este previzibil şi clar în totalitate, în particular în partea ce vizează definirea noţiunii de „*producător*", iar Serviciul Fiscal de Stat nu a justificat atribuirea calității de producător anume prin prisma art. 2 al Legii nr. 312 din 20.12.2013 privind grupurile de producători agricoli şi asociaţiile acestora.

Conform art. 11 Codul fiscal, (1) 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*.

Iar dispozițiile art. 5 alin. (2) CPC stabilesc că, nici unei persoane nu i se va refuza apărarea judiciară din motiv de inexistenţă a legislaţiei, de imperfecţiune, coliziune sau obscuritate a legislaţiei în vigoare.

Completul a mai reținut asupra faptului că în cadrul prezentei cauze aflate pe rolul instanței de fond, de către reclamantul SC „Vitafor" SRL a fost ridicată excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 20 alin. (6) din Legea nr. 231/2010 cu privire la comerțul interior, a Hotărârii Guvernului nr. 774/2016 cu privire la prețurile de comercializare a produselor social importante și ale articolului 10 alin. (8) din Legea nr. 845/1992 cu privire la activitatea de antreprenoriat și întreprinderi.

Iar, prin Hotărârea Curţii Constituţionale nr. 10 din 14 aprilie 2022 (dosarul nr. 142g/2021), Curtea a declarat neconstituţional textul „în mărime de 10% din valoarea tranzacţiei cu mărfuri social importante, dar nu mai puţin de 500 de lei pentru fiecare factură/factură fiscală” din art. 10 alin. (8) din Legea nr. 845 din 3 ianuarie 1992 cu privire la antreprenoriat şi întreprinderi.

Totodată, Curtea a hotărât că, *până la modificarea cadrului normativ, la aplicarea sancţiunii poate fi stabilită o amendă de până la 10% din valoarea tranzacţiei cu mărfuri social importante, efectuându-se o analiză de către autoritatea competentă şi instanţa de judecată a proporţionalităţii sancţiunii în funcţie de circumstanţele concrete ale cazului*.

Conform art. 28 Legea nr. 317 din 13.12.1994 cu privire la Curtea Constituţională, (1) Actele Curţii Constituţionale sînt acte oficiale şi executorii, pe întreg teritoriul ţării, pentru toate autorităţile publice şi pentru toate persoanele juridice şi fizice.

(2) Actele normative sau unele părţi ale acestora declarate neconstituţionale devin nule şi nu se aplică din momentul adoptării hotărîrii respective a Curţii Constituţionale.

(3) Consecinţele juridice ale actului normativ sau ale unor părţi ale acestuia declarate neconstituţionale sînt înlăturate conform legislaţiei în vigoare.

În cadrul examinării cauzei în instanța de apel reprezentantul Serviciului Fiscal de Stat a comunicat instanței despre faptul că, după emiterea de către Curtea Constituțională al Hotărârii nr. 10 din 14 aprilie 2022, de către autoritatea fiscală nu au fost adoptate careva măsuri, în vederea revizuirii sancțiunii aplicate de către autoritatea pârâtă, deși hotărârea prescrie asupra faptului că autoritatea competentă va evalua proporţionalitatea sancţiunii în funcţie de circumstanţele concrete ale cazului, aplicând o amendă *până la 10%* din valoarea tranzacţiei cu mărfuri social importante.

În acest context, corect a statuat prima instanță că, la efectuarea controlului realizat în privinţa SC „Vitafor” SRL de către Serviciul Fiscal de Stat și aplicarea sancţiunii pecuniare, autoritatea s-a axat în principal pe dispoziţia legală de la art. 10 alin. (8) Legea cu privire la antreprenoriat şi întreprinderi, declarată neconstituțională, iar instanța de apel a stabilit că autoritatea fiscală nu și-a revizuit decizia prin prisma respectării principiului proporționalității, după cum a prescris Curtea Constituțională, iar acest fapt denotă ilegalitatea acesteia și corespunzător anularea actelor administrative contestate.

Astfel, având în vedere că, actul de control fiscal al Direcției control fiscal nr. 1 a Direcției generale administrare contribuabili mari a Serviciului Fiscal de Stat nr. 3-592810 din 28 iulie 2020, decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 181 din 23 septembrie 2020 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SC „Vitafor” SRL și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 234 din 19 noiembrie 2020

emisă în procedura prealabilă au fost adoptate cu interpretarea eronată al legislației, iar norma de drept la caz, a fost declarată neconstituțională, Completul specializat califică drept întemeiată concluzia primei instanțe cu privire la anularea actelor administrative menționate supra.

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

Deasemenea, Completul judiciar mai consideră important de remarcat faptul că, apelantul utilizînd calea de atac, în limite legale nu a prezentat în instanța de apel probe, pe care nu a avut posibilitatea să le prezinte instanței de fond și care ar fi de natură să răstoarne concluziile expuse în hotărîrea contestată, iar esența alegațiilor din apel sunt similare celor expuse în fața primei instanțe, care au fost dezbătute și corect respinse.

Astfel, din considerentele menționate şi având în vedere că hotărârea primei instanţe este legală şi întemeiată, iar argumentele invocate de către apelant 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 către Serviciul Fiscal de Stat şi a menţine hotărârea primei instanţe.

În conformitate cu prevederile art.240 alin.(1) lit. a) Cod administrativ, art. 389-390 CPC, Completul de contencios administrativ din cadrul Colegiului civil, comercial şi de contencios administrativ al Curţii de Apel Centru,

**D E C I D E :**

Apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, se respinge.

Se menține hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 13 decembrie 2023.

Decizia cu drept de recurs la Curtea Supremă de Justiție în termen de două luni.

Preşedintele şedinţei,
Judecătorul Sîrbu Victoria

Judecătorii Braga Angela

Cașcaval Andrei