Prima instanță: Judecătoria Chișinău sediul Centru, judecător – Holevițcaia Liudmila

Dosarul nr. 3a-1228/25

2-23055207-02-3a-17012025

D E C I Z I E

dispozitiv

03 iunie 2026 municipiul Chișinău

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ
al Curții de Apel Centru

În componență:

Președintele ședinței, judecător Sîrbu Victoria

Judecători Bagrin Lucia și Cașcaval Andrei

Grefier Morozov Sabrina

a examinat în ședință publică, apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii Judecătoriei Chișinău sediul Centru din 22 noiembrie 2024, adoptată în cauza, la acțiunea în contencios administrativ înaintată de SRL „Sofilarex Plus" împotriva Serviciului Fiscal de Stat, cu privire la anularea actului administrativ individual defavorabil și obligarea emiterii actului administrativ individual favorabil.

În conformitate cu prevederile art. 240 alin. (1) lit. c) Cod administrativ, art. 389-390 Cod de procedură civilă, Completul de contencios administrativ din cadrul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții de Apel Centru,

d e c i d e:

Se admite apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat.

Se casează integral hotărârea Judecătoriei Chișinău sediul Centru 22 noiembrie 2024 și se emite o nouă decizie, prin care:

Acțiunea în contencios administrativ înaintată de SRL „Sofilarex Plus" împotriva Serviciului Fiscal de Stat, cu privire la anularea deciziei nr. 776/71 din 12 ianuarie 2023 a Direcției control post operațional nr. 8 și a deciziei Direcției contestații nr. 745/71 din 15 martie 2023, în partea de ține de neacordarea facilității fiscale din suma calculată a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător a SRL „Sofilarex Plus", pentru anul 2021 în sumă de 6. 802. 030 (șase milioane opt sute două mii treizeci) lei și obligarea emiterii actului administrativ favorabil de acordare a facilității respective, se respinge ca neîntemeiată.

Decizia este executorie de la emitere, cu drept de recurs la Curtea Supremă de Justiție, în termen de 2 (două) luni.

Președintele ședinței,
judecător Sîrbu Victoria

Judecători Bagrin Lucia

Cașcaval Andrei

Prima instanță: Judecătoria Chișinău sediul Centru, judecător – Holevițcaia Liudmila
Dosarul nr. 3a-1228/25
2-23055207-02-3a-17012025

D E C I Z I E

3 iunie 2026 municipiul Chișinău
Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ
al Curții de Apel Centru

În componență:
Președintele ședinței, judecător Sîrbu Victoria
Judecători Bagrin Lucia și Cașcaval Andrei
Grefier Morozov Sabrina

examinând în ședință publică, apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii Judecătoriei Chișinău sediul Centru din 22 noiembrie 2024, adoptată în cauza, la acțiunea în contencios administrativ înaintată de SRL „Sofilarex Plus” împotriva Serviciului Fiscal de Stat, cu privire la anularea actului administrativ individual defavorabil și obligarea emiterii actului administrativ individual favorabil,

a c o n s t a t a t :

Pretențiile din acțiune

La 13 aprilie 2024, SRL „Sofilarex Plus”, s-a adresat în judecată cu acțiune în contencios administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea deciziei nr. 776/71 din 12 ianuarie 2023 și a deciziei nr. 745/71 din 15 martie 2023, în partea ce ține de neacordarea facilității fiscale din suma calculată a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător a SRL „Sofilarex Plus”, pentru anul 2021 în

sumă de 6.802.030 lei, cu obligarea emiterii unui act administrativ favorabil de acordare a facilității respective.

În argumentarea acțiunii, reclamanta a invocat că este persoană juridică ce desfășoară activitatea de comerț cu ridicată al deșeurilor și resturilor de metale feroase și neferoase. Menționează că metale feroase și neferoase colectate pe teritoriul Republicii Moldova sunt exportate cu transport rutier în Ucraina și cu transport maritim în Republica Turcia, prin intermediul Portului Internațional Liber „Giurgiulești".

În perioada 05 mai 2022 - 18 noiembrie 2022, de către inspectorii principali ai Direcției control post operațional nr. 8 din cadrul Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat, în baza deciziei cu privire la inițierea controlului nr. DICF-125980/26 din 26 aprilie 2022, a fost efectuat control fiscal la oficiul entității SRL „Sofilarex Plus" prin metoda verificării totale conform planului de activitate pentru anul 2022, privind corectitudinea calculării, plenitudinea transferării la buget a impozitelor, taxelor și altor plăți pentru perioada de activitate 01 ianuarie 2018 - 31 martie 2022.

În actul de control din 18 noiembrie 2022 nr. 5-719462 prelungit pe formularele cu nr. 5-719463 și nr. 5-719463 din 18 noiembrie 2022 s-au stabilit:

- neinformarea Serviciului Fiscal de Stat în termen de 60 de zile, despre deschiderea subdiviziunii;

- diminuarea impozitului pe venit din plățile salariate cu 12.137 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale L/01/2021 - 617 lei, L/02/2021 – 1.654 lei, L/03/2021 – 1.831 lei, L/04/2021 – 1.772 lei, L/05/2021 – 1.831 lei, L/06/2021 – 1.741 lei, L/07/2021 - 580 lei, L/08/2021 - 580 lei, L/09/2021 - 561 lei, L/10/2021 - 486 lei, L/1 1/2021 - 470 lei, L/12/2021-16 lei;

- diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu 141.521 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale: A/2020 cu 14.752 și A/2021 cu 126.769 lei;

- prezentarea tardivă a informației privind împrumuturile contractuale și rambursate de la persoane fizice pentru anii 2019 - 2020;

- prezentarea informației neautentice privind contractarea/rambursarea împrumuturilor pentru anul 2021;

- nerespectarea modului de întocmire și prezentare la Serviciului Fiscal de Stat a dărilor de seamă cu privire la reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (Forma IPC21) pentru perioadele fiscale L/01/2021 - L/12/2021, cu generarea obligațiilor suplimentare la buget în perioadele fiscale respective, a declarațiilor cu privire la impozitul pe venit (Forma VEN12) pentru perioadele fiscale A/2020 - A/2021, cu generarea obligațiilor suplimentare față de buget în perioadele fiscale respective.

Reclamanta menționează că la data de 01 decembrie 2023, a fost depus dezacordul la actul de control, prin care a prezentat obiecțiile sale argumentate la actul de control

din 18 noiembrie 2022 nr. 5-719462 prelungit, prin formularele cu nr. 5-719463 și nr. 5-719463 din 18 noiembrie 2022.

Prin decizia Direcției generale control SFS nr. 776/71 din 12 ianuarie 2023 asupra cazului de încălcare a legislației s-a decis:

- a încasa la buget sumele impozitelor și plăților calculate conform pct. I din partea decisivă;
- a încasa la buget majorarea de întârziere pentru neachitarea impozitelor respective, conform pct. II din partea decisivă;
- a aplica amenzi pentru încălcările legislației fiscale (pct. III) și a avertizărilor (pct. IV).

La data de 11 februarie 2023 reclamanta a depus contestația nr. 245 în adresa Direcției contestații a Serviciului Fiscal de Stat asupra deciziei nr. 776/71 din 12 ianuarie 2023, prin care s-a expus asupra constatărilor descrise în aceasta și a solicitat recalcularea și micșorarea obligațiilor fiscale privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător, în partea ce ține de:

1) neacceptarea cheltuielilor suportate în anul 2021 la deduceri în mărime de 570.350 lei;
2) refuzul organului fiscal de acordare, în urma controlului, a facilității fiscale din suma calculată a impozitului pe venit din activitatea pentru anul 2021 în sumă de 6.802.030 lei, ce reprezintă suma impozitului pe venit calculată din veniturile obținute din activitatea de întreprinzător desfășurată în zona economică liberă Portul Internațional Liber „Giurgiulești”.

Ulterior, prin decizia Direcției contestații a Serviciului Fiscal de Stat nr. 745/71 din 15 martie 2023 au fost satisfăcute parțial solicitările SRL „Sofilarex Plus”.

În partea ce ține de cheltuielile ordinare necesare gestionării activității de întreprinzător (serviciile brokerului vamal) suportate în anul 2021 în sumă de 570.350 lei, solicitarea a fost satisfăcută, fiind constatat că cheltuielile respective nu au fost acceptate spre deducere din cauza unei reflectări eronate în declarația pe venit de către inspectorii fiscali care au efectuat controlul.

Solicitarea cu privire la acordarea facilității fiscale din suma calculată a impozitului pe venit din activitatea pentru anul 2021 în sumă de 6.802.030 lei, ce reprezintă suma impozitului pe venit calculată din veniturile obținute din activitatea de întreprinzător desfășurată în zona economică liberă Portul Internațional Liber „Giurgiulești” (în continuare, PILG) nu a fost satisfăcută.

Astfel, reclamanta nu este de acord cu decizia Direcției control post operațional nr. 8 nr. 776/71 din 12 ianuarie 2023 și decizia Direcției contestații a Serviciului Fiscal de Stat nr. 745/71 din 15 martie 2023, în parte ce ține de neacordarea facilității fiscale din suma calculată a impozitului pe venit din activitatea pentru anul 2021 în sumă de 6.802.030 lei și le consideră ilegale și pasibile de a fi anulate.

De altfel, reclamanta susține faptul că, SRL „Sofilarex Plus” este rezident al PILG și desfășoară activitatea de comerț cu ridicată (en-gros) a deșeurilor de metale feroase

în Portul Internațional Liber „Giugiulești” poate fi confirmat prin: - contract de sublocațiune a terenului nr. 70-DL din 15 iulie 2020 încheiat între ÎCS „Danube Logistics” SRL și SRL „Sofilarex Plus”; - certificatul nr. 140 cu privire la confirmarea calității de rezident al Portul Internațional Liber „Giugiulești”; - autorizație seria 21 nr. 109 din 07 octombrie 2021.

Mai mult, nici Serviciul Fiscal de Stat nu neagă faptul că SRL „Sofilarex Plus” desfășoară activitatea de întreprinzător pe teritoriul PILG, exportând în Turcia cu transport maritim deșeuri de metale feroase. Astfel, în decizia Direcției contestații a Serviciului Fiscal de Stat nr. 745/71 din 15 martie 2023 organul fiscal indică următoarele: „*în cadrul examinării contestației și a materialelor controlului s-a constatat că, SRL „Sofilarex Plus” a încheiat contractul de sublocațiune a terenului nr. 70-DL din 15 iulie 2020 cu ÎCS „Danube Logistics” SRL, potrivit căruia aceasta a primit în sublocațiune o porțiune de teren compactat cu pietriș cu o suprafață de 1.000 m^2, cu scopul folosirii pentru transportare și depozitare a fierului vechi în vrac. Astfel, colectarea deșeurilor de metale feroase și neferoase a avut loc pe teritoriul Republicii Moldova, fiind exportate, inclusiv în Ucraina și Turcia, prin intermediul transportului auto și navale din Portul Internațional Liber „Giurgiulești”*.

La fel, reclamanta menționează că desfășurarea activității de comerț cu ridicată și obținerea venitului pe teritoriul Portului Internațional Liber „Giugiulești” este probat prin contabilitatea reclamantei verificată integral în timpul controlului de către colaboratorii organului fiscal. Respectiv, în urma analizei evidenței contabile ale reclamantei, este clar că pe tot parcursul anului 2021 s-au efectuat livrări de metale feroase și neferoase în valoare totală de 743.489.359 lei, dintre care livrările de metale feroase prin portul Internațional Liber „Giurgiulești” în sumă de 576.110.592 lei.

Susține că venitul în suma de 576.110.592 lei a fost obținut pe teritoriul Portului Internațional Liber „Giugiulești”, prin transportarea cu transport maritim în Turcia.

Alt argument la aceasta poziție reclamantul invocă atitudinea vădit părtinitoare a colaboratorilor fiscali la examinarea cazului de încălcare fiscală, precum și în cadrul examinării contestației.

Având acces automatizat la Sistemul Informațional al Serviciului Vamal ASYCUDA, moment indicat în actul de control la pag. 4 citat: „*Urmare a verificării informației ASYCUDA de pe Portalul Serviciului Fiscal de Stat, s-au stabilit tranzacții de import și export al valorilor materiale, înregistrate în contabilitatea entității*”, aceștia nu au verificat informația cu privire la locul perfectării exportului de mărfuri din cadrul PILG.

Mai mult ca atât, acest element a fost verificat în cadrul controalelor tematice cu privire la restituirea TVA conform pag. 12 din actul de control.

Totodată, în cadrul examinării cazului de încălcare fiscală în decizia nr. 776/71 din 12 ianuarie 2023 la pag. 4 alin 3, se indică: „*Este de menționat că potrivit punctelor de colectare și a datelor contabilității, colectarea deșeurilor de metale feroase și neferoase a avut loc pe întreg teritoriul Republicii Moldova, din care au fost*

exportate, inclusiv în Ucraina și Republica Turcia prin intermediul transportării navale a acestuia din Portul Internațional Liber „Giurgiulești", a fost indicat momentul efectuării exportului prin intermediul PILG, momentul obținerii venitului impozabil la subdiviziunea dată, respectiv se confirmă ținerea de către întreprindere a evidenței contabile și statistice a veniturilor separate din PILG și în afara lui.

Specifică reclamanta că aceiași confirmare referitor la ținerea de către întreprindere a evidenței contabile și statistice a veniturilor separate din PILG și în afara lui, o avea confirmată prin decizia nr. 754/71 din 15 martie 2023 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 776/71 din 12 ianuarie 2023, la pag. 3 alin. 4: „*Astfel, colectarea deșeurilor de metale feroase și neferoase a avut loc teritoriul Republicii Moldova, fiind exportate, inclusiv în Ucraina și Republica Turcia prin intermediul transportului auto și navale din Portul Internațional Liber „Giurgiulești*".

Consideră că aceste dovezi suplimentar confirmă atitudinea părtinitoare a Serviciului Fiscal de Stat față de plătitorii onești de impozite din Republica Moldova.

Susține reclamanta că regimul facilitat prevăzut pentru rezidenții PILG nu este condiționat de ținerea evidenței contabile separate.

În actul de control din 18 noiembrie 2022 nr. 5-719462 prelungit prin formularele cu nr. 5-719463 și nr. 5-719463 din 18 noiembrie 2022 inspectorii fiscali indică la paragraful „Situația evidenței contabile și fiscale" (pag. 4) următoarele: „*Evidența contabilă organizată de entitate, corespunde cerințelor Legii contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017 și Standardelor naționale de contabilitate și este dusă în modul electronic, după metoda de angajamente. Controlul a fost efectuat în baza documentelor prezentate de către întreprindere: cărțile mari, documentele primare, registrele de evidența a livrărilor și procurărilor, jurnalele-ardere de evidență a veniturilor și cheltuielilor, contracte, alte documente contabile și primare și a informațiilor preluate din SIA a Serviciului Fiscal de Stat"*.

Subliniază reclamanta că Legea cu privire la Portul Internațional Liber „Giurgiulești" nr. 8 din 2005, nu prevede careva cerințe speciale privitoare la evidența contabilă cu privire la activitatea rezidenților în limitele teritoriului PILG și în afară lui pentru obținerea facilitărilor fiscale stabilite la art. 8, și anume: (2) impozitul pe venitul rezidenților, provenit din activitatea desfășurata pe teritoriul Portului Internațional, se percepe după cum urmează: a) pentru perioada primilor 10 ani, începând cu prima perioadă fiscală ulterioară perioadei fiscale în care a fost înregistrat venitul impozabil, - în mărime de 25% din cota stabilită a impozitului pe venit; b) ulterior și până la expirarea termenului de acțiune a prezentei legi - în mărime de 50% din cota stabilită a impozitului pe venit.

În corespundere cu art. 3 alin. (4), (5) din Legea nr. 8 din 17 februarie 2005 cu privire la Portul Internațional Liber „Giurgiulești", rezidenții au dreptul de a efectua pe teritoriul Portului Internațional: a) prestarea serviciilor portuare și de transport; b) producția industrială, inclusiv producție a produselor petroliere; c) activitatea de transportare-tranzitare, prelucrarea, ambalarea și finisarea mărfurilor; d) comerțul en-

gros; e) prestarea serviciilor cu plată; f) alte genuri de activitate care nu sânt interzise de legislația Republicii Moldova. Desfășurarea pe teritoriul Portului Internațional a activității de întreprinzător fără înregistrare în calitate de rezident este interzisă.

La fel, Legea cu privire la PILG prevede două condiții esențiale care trebuie sa întrunească persoană juridică ca să beneficieze de facilități fiscale la impozitul pe venit acordate pe teritoriul portului: 1) Persoana juridică trebuie să dețină statut de Rezident al PILG; 2) Persoana juridică trebuie să desfășoare pe teritoriul PILG una din activitățile prevăzute de art. 3 alin. (4) din Legea nr. 8 din 17 februarie 2005 cu privire la Portul Internațional Liber „Giurgiulești".

Astfel, condiție esențială pentru acordarea facilității fiscale la impozitul pe venit reprezintă activitatea rezidenților desfășurată pe teritoriul Portului Internațional Liber „Giurgiulești". Activitatea de întreprinzător desfășurată de către reclamanta este activitatea prevăzută de Legea nr. 8 din 17 februarie 2005. O altă condiție pentru acordarea facilității fiscale respective este deținerea statutului de rezident, condiție la fel întrunită, conform pct. 9 al prezentei cereri.

Prin urmare, reclamanta evidențiază că argumentele Serviciului Fiscal de Stat cu privire la faptul că reclamanta nu ține corect evidența contabilă pe care acesta le folosește arbitrar și neîntemeiat ca temei pentru neacordarea facilităților fiscale în suma de 6.802.030 lei nu pot fi luate în considerare, deoarece nu coincid cu faptele constatate de colaboratori organului fiscal în actul de control și decizii, respectiv în aceste acte colaboratorii organului fiscal expres indică că evidența contabilă corespunde cerințelor Legii contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15 decembrie 2017 și Standardelor naționale de contabilitate, prin urmare acest argument nici ipotetic nu poate fi luat în considerare la acordarea facilităților fiscale, de altfel, temeiurile pentru acordarea facilității fiscale sunt indicate în Legea nr. 8 din 17 februarie 2005 cu privire la Portul Internațional Liber „Giurgiulești", criteriile pe care le întrunește reclamanta SRL „Sofilarex Plus".

Mai mult ca atât, organul fiscal nu neaga faptul că venitul în sumă de 576.110.592 lei este obținut de către reclamanta pe teritoriul PILG.

Prin urmare, evidențiază că normele legale urmează a fi aplicate în sensul producerii efectelor juridice și nu invers, astfel, în cazul în care sunt întrunite condițiile esențiale pentru acordarea facilităților fiscale și plătitorul de impozite respectă legislația și achită datoriile fiscale cu bună-credință, Serviciul Fiscal de Stat urmează să acorde facilități fiscale, dar să nu caute justificări și temeiuri pentru neacordarea acestora.

În decizia Direcției contestații a Serviciului Fiscal de Stat nr. 745/71 din 15 martie 2023 și decizia Direcției control post operațional nr. 8 nr. 776/71 din 12 ianuarie 2023, organul fiscal indică că potrivit Anexei 10 „D" din declarația cu privire la impozitul pe venit pentru perioada fiscală A/2021 entitatea nu a repartizat suma impozitului pe venit aferent subdiviziunii amplasate pe teritoriul „PILG", fiind repartizat impozitul pe venit în mărime de 11.720.082 lei, la următoarele subdiviziuni:

- 0001, codul localității 0140, sec. Ciocana, în suma de 6.427.143 lei;
- 0005, codul localității 8957, satul Țânțăreni, în sumă de 2.646.469 lei;
- 0006, codul localității 0142, satul Bubuieci, în sumă de 1.512.269 lei;
- 0007, codul localității 5332, satul Fundul Galbenei, în sumă de 1.134.201 lei.

În acest sens, menționează că conform art. 84 alin. (3) Cod fiscal, întreprinderile, instituțiile și organizațiile care au subdiviziuni în afara unității administrativ-teritoriale în care se află sediul central (adresa juridică) transferă la buget de la sediul subdiviziunilor partea impozitului pe venit calculată proporțional numărului mediu scriptic de salariați ai subdiviziunii pentru anul precedent ori partea impozitului pe venit calculată proporțional venitului obținut de subdiviziune conform datelor din evidența financiara a acesteia pe anul precedent.

Dat fiind faptul că reclamanta a repartizat impozitul pe venit în Anexă 10 „D” în conformitate cu prevederile legislației fiscale și anume proporțional numărului mediu scriptic de salariați ai subdiviziunilor.

Prin urmare, impozit pe venit în sumă de 9.069.375 lei (din care face parte suma de 6 802 030 - facilități) acumulat pe teritoriul PILG de către reclamanta a fost repartizat pe alte subdiviziuni în conformitate cu prevederile art. 84 alin. (3), deoarece societatea nu dispune de salariați care în mod permanent lucrează pe teritoriul PILG, aceștia sunt aduși de fiecare dată de către angajator pentru efectuarea operațiunilor necesare desfășurării activității sale.

Astfel, anume din aceste considerente reclamanta a repartizat impozitul pe venit în Anexă 10 „D” la Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru perioada fiscală A/2021 în modul în care acesta a fost repartizat (pe alte subdiviziuni unde sunt salariați).

Reține reclamanta că potrivit Codul fiscal, la art. 8 alin. (1) lit. b) și i) se stabilește că contribuabilul are dreptul să se bucure de o atitudine corectă din partea organelor cu atribuții de administrare fiscală și a persoanelor cu funcții de răspundere ale acestora; - i) să beneficieze de facilități, la care are dreptul conform legislații fiscale, pe perioada fiscală în care a întrunit toate condițiile stabilite.

În conformitate cu art. 214 alin. (1) Cod fiscal, controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respecta legislația fiscală într-o anumită perioadă sau în câteva perioade fiscale.

În acord cu art. 219 Cod fiscal, verificarea totală se aplică în cazul controlului fiscal la fața locului asupra tuturor actelor și operațiunilor de determinare a obiectelor (bazei) impozabile și de stingere a obligațiilor fiscale în perioada de după ultimul control fiscal. Verificarea totală este una documentară și, în același timp, faptica a modului în care contribuabilul execută legislația fiscală. Inspectorii fiscali care au efectuat controlul aveau toate actele necesare pentru a stabili că veniturile obținute de Reclamant provin din activitatea de pe teritoriul PILG și respectiv urmează a beneficia de un regim fiscal special (stabilit de legea specială).

În acest sens, în urma controlului efectuat de Serviciul Fiscal de Stat care a fost unul planificat și efectuat prin metoda verificării totale, organul fiscal de stat trebuia să constate supraplata la impozit pe venit obținut din activitate de întreprinzător desfășurată de către reclamanta SRL „Sofilarex Plus” pe teritoriul Portului Internațional Liber „Giurgiulești” și să acorde facilități fiscale prevăzute de Lege nr. 8 din 17 februarie 2005 cu privire la Portul Internațional Liber „Giurgiulești” în mărime de 75% din cota stabilită a impozitului pe venit.

Prin urmare, din impozitul pe venit achitat de reclamanta în suma de 9.069.375 lei calculat din venitul obținut pe teritoriul PILG urma a fi restituită suma de 6.802.030 lei.

Mai mult ca atât, întrucât controlul desfășurat a fost suspendat pentru o perioadă de timp, reclamanta a prezentat la data de 23 septembrie 2023 formularul declarației Forma VEN12 pentru anul 2021, unde a reflectat suma de 6.802.030 lei la facilități fiscale, în anexa 10 „D”.

În concluzie, consideră că prin acțiunile reprezentanților Serviciului Fiscal de Stat, cu privire la neacceptarea dării de seamă corectate a impozitului de venit (Forma VEN12) pentru anul 2021, prezentată la 23 septembrie 2021 în termenul de suspendare a controlului (pag. l din Actul de control nr. 5-719462 din 18 noiembrie 2022), reclamanta a fost lezată în dreptul de a beneficia de reducerea cotei impozitului pe venit în conformitate cu prevederile Legii nr. 8/2005.

Soluția instanței de fond

Prin hotărârea Judecătoriei Chișinău sediul Centru din 22 noiembrie 2024, cererea de chemare în judecată înaintată de SRL „Sofilarex Plus” a fost admisă și respectiv, anulată în parte decizia nr. 776/71 din 12 ianuarie 2023 și decizia nr. 754/71 din 15 martie 2023 adoptată în procedura prealabilă, și anume în partea ce ține de neacordarea facilității fiscale din suma calculată a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru anul 2021 în sumă de 6.802.030 lei, cu obligarea Serviciul Fiscal de Stat să emită actul administrativ individual favorabil cu privire la acordarea facilității fiscale din suma calculată a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător realizată de SRL „Sofilarex Plus” pentru anul 2021, pe teritoriul Postului Internațional Liber „Giurgiulești”, în sumă de 6.802.030 lei.

Solicitarea apelantului

La 13 decembrie 2024 (*în interiorul termenului prevăzut la art. 232 alin. (1) Cod administrativ*), Serviciul Fiscal de Stat, a declarat apel împotriva hotărârii Judecătoriei Chișinău sediul Centru, din 22 noiembrie 2024, iar la 13 martie 2025 (*în interiorul termenului prevăzut la art. 232 alin. (2) Cod administrativ*) a fost înregistrată motivarea cererii de apel prin care s-a solicitat casarea hotărârii instanței de fond și emiterea unei noi hotărâri, prin care acțiunea să fie respinsă ca neîntemeiată.

În motivarea cererii de apel, s-a invocat că sunt neîntemeiate constatările instanței de fond, referitoare la îndeplinirea condițiilor pentru aplicarea facilității fiscale prevăzute de Legea nr. 8-XV din 17 februarie 2005.

Astfel, apelantul a menționat că în perioada supusă verificării, SRL „Sofilarex Plus" a desfășurat activități de colectare, păstrare, comercializare și export al deșeurilor de metale feroase și neferoase, în baza Licenței seria A MMII nr. 003533 din 29 iulie 2015, valabilă până la 03 septembrie 2025.

De altfel, Serviciul fiscal a subliniat că societatea a fost înregistrată ca rezident al PILG conform certificatului nr. 140 din 29 iulie 2020 și a deținut autorizațiile nr. 68 din 30 iulie 2020, valabilă până la 30 septembrie 2021 și nr. 109 din 07 octombrie 2021, valabilă până la 30 septembrie 2022.

Totodată, prin contractul de sublocațiune nr. 70-DL din 15 iulie 2020, încheiat cu ÎCS „Danube Logistics" SRL, intimata SRL „Sofilarex Plus" a primit în sublocațiune un teren de 1.000 m² pentru transbordarea și depozitarea fierului vechi.

În acest sens, reieșind din prevederile art. 3 alin. (4) din Legea nr. 8-XV din 17 februarie 2005, rezidenții PILG pot desfășura, inclusiv, activități de transportare-tranzitare, prelucrare și comerț en-gros, dar conform art. 3 alin. (8), aceștia sunt obligați să țină separat evidența contabilă și statistică a activității desfășurate în limitele PILG și în afara acestuia.

Astfel, în urma controlului fiscal s-a constatat că SRL „Sofilarex Plus" nu a ținut o evidență contabilă și statistică separată și nu a înregistrat venituri provenite din activitatea desfășurată pe teritoriul PILG, astfel, deșeurile colectate de pe teritoriul Republicii Moldova au fost exportate, inclusiv în Ucraina și Republica Turcia, creanțele comerciale fiind reflectate în contul 221.2, iar comerțul nu a fost realizat pe teritoriul PILG. De asemenea, societatea nu a înregistrat cheltuieli suplimentare sau salariați aferenți activității din PILG.

Suplimentar, organul fiscal a evidențiat că potrivit Anexei 10 „D" la Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru perioada fiscală A/2021, SRL „Sofilarex Plus" a repartizat suma de 11.720.082 lei între subdiviziunile 0001 – 6.427.143 lei, 0005 – 2.646.469 lei, 0006 – 1.512.269 lei și 0007 – 1.134.201 lei, fără a repartiza impozitul la subdiviziunea din s. Giurgiulești, r-nul Cahul, aceeași omisiune fiind constatată și în registrul contabil 534. 1.

În altă ordine de idei, cu referire la actele contabile prezentate de SRL „Sofilarex Plus" prin scrisoarea nr. 20638 din 11 octombrie 2023, apelantul a arătat că acestea au fost examinate în cadrul controlului fiscal și conțineau, în principal, facturi fiscale non-livrare cu privire la transportarea deșeurilor către PILG. Totodată, unele documente din dosarele nr. 14 și nr. 15 erau identice și repetate, inclusiv Decont nr. 47 din 10 noiembrie 2021, Decont nr. 46 din 03 noiembrie 2021, factura fiscală AAM 2271844 din 04 octombrie 2021 și Decont nr. 49 din 21 noiembrie 2021, ceea ce, în opinia apelantului, a creat un volum excesiv de acte și a indus instanța în eroare cu privire la volumul real al contabilității prezentate.

Suplimentar, apelantul a mai invocat că în perioada suspendării controlului, SRL „Sofilarex Plus” a prezentat declarații fiscale Forma VEN 12 corectate pentru anul 2021, la datele de 18 aprilie 2022 și 23 septembrie 2022, după declarația inițială din 25 martie 2022.

În acest sens, cu referire la prevederile art. 188 alin. (4) Cod fiscal, apelantul a subliniat că declarația fiscală corectată nu urma să fie luată în considerare dacă fusese depusă după emiterea deciziei scrise cu privire la inițierea controlului fiscal, atunci când obiectul controlului îl constituia și declarația respectivă.

Astfel că decizia nr. DICF-125980/26 cu privire la inițierea controlului fiscal la SRL „Sofilarex Plus” a fost emisă la 26 aprilie 2022, iar declarația corectată din 23 septembrie 2022 indica, în Anexa nr. 6 „D”, suma impozitului solicitată pentru restituire. Prin urmare, Serviciul Fiscal de Stat a susținut că nu era în drept să accepte pentru restituire suma solicitată ulterior inițierii controlului.

Contextual, apelantul a făcut referire și la dezacordul SRL „Sofilarex Plus” din 01 decembrie 2022, înregistrat la Serviciul Fiscal de Stat sub nr. 21637, prin care societatea a indicat că facilitățile fiscale determinate constituiau 6.815.392 lei și că acestea urmau a fi reflectate în Anexa 6 „D” și la rândul 130 din declarație, invocând totodată lipsa timpului necesar pentru verificarea corectitudinii completării declarației.

În concluzie, apelantul a susținut că SRL „Sofilarex Plus” nu a demonstrat îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea facilității fiscale și nu a ținut evidența contabilă și statistică separată prevăzută de art. 3 alin. (8) din Legea nr. 8-XV din 17 februarie 2005.

De asemenea, declarația fiscală corectată prin care a fost solicitată facilitatea a fost depusă după emiterea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. DICF-125980/26 din 26 aprilie 2022, respectiv în aceste condiții, s-a solicitat admiterea apelului, casarea hotărârii din 22 noiembrie 2024 și respingerea acțiunii SRL „Sofilarex Plus” ca neîntemeiată.

Argumentele participanților la proces

La examinarea în fond a cauzei, reprezentantul apelantului Serviciul Fiscal de Stat – Spînu Adrian, a solicitat admiterea cererii de apel în formula înaintată.

Reprezentantul intimatei SRL „Sofilarex Plus” –Pîrlițanu Daniel, a susținut poziția expusă în referință și solicitat respingerea cererii de apel cu menținerea hotărârii instanței de fond.

Aprecierea instanței de apel

- *Cu referire la admisibilitatea acțiunii în contenciosul administrativ:*

Conform art. 22 alin. (1) Cod administrativ, autoritățile publice și instanțele de judecată competente cercetează starea de fapt din oficiu. Acestea stabilesc felul și volumul cercetărilor și nu sunt legate nici de expunerile participanților, nici de cererile lor de reclamare a probelor.

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

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

În conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) și (2) Cod administrativ, o acțiune în contencios administrativ poate fi depusă pentru: a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acțiune în contestare); b) obligarea autorității publice să emită un act administrativ individual (acțiune în obligare); c) impunerea la acțiune, la tolerare a acțiunii sau la inacțiune (acțiune în realizare); d) constatarea existenței sau inexistenței unui raport juridic ori nulității unui act administrativ individual sau a unui contract administrativ (acțiune în constatare); sau e) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ normativ (acțiune de control normativ). Acțiunea în constatare prezumă existența unui interes îndreptățit pentru constatarea solicitată. Acțiunea în constatare nu poate fi înaintată dacă reclamantul își poate sau și-ar putea revendica drepturile printr-o altă acțiune prevăzută la alin. (1), cu excepția situației când se urmărește constatarea nulității unui act administrativ individual sau normativ.

Potrivit art. 207 alin. (1) Cod administrativ, instanța verifică din oficiu dacă sunt întrunite condițiile pentru admisibilitatea unei acțiuni în contenciosul administrativ. Dacă este inadmisibilă, acțiunea în contencios administrativ se declară ca atare prin încheiere judecătorească susceptibilă de recurs.

Dispoziția art. 207 alin. (2) Cod administrativ, prevede că acțiunea în contencios administrativ se declară inadmisibilă în special când: a) există o hotărâre judecătorească definitivă cu privire la un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept; b) există o încheiere judecătorească prin care s-a dispus încetarea procesului în legătură cu faptul că reclamantul a renunțat la acțiune sau și-a retras acțiunea într-un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept sau că între parți s-a încheiat o tranzacție de împăcare; c) la aceeași sau la altă instanță de judecată se examinează o acțiune între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept; d) acțiunea a fost depusă după expirarea termenului prevăzut la art. 209; e) reclamantul nu poate revendica încălcarea, prin activitatea administrativă, a unui drept în sensul art. 17; f) nu sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 208 din Codul administrativ – procedura prealabilă; g) acțiunea a fost depusă de o persoană fără împuterniciri în acest sens; h) cererea de chemare în judecată nu corespunde cerințelor prevăzute la art. 211 alin. (1) și (2) și art. 212 alin. (1) și reclamantul nu a înlăturat neajunsurile în termenul stabilit de instanța de judecată.

În temeiul art. 209 alin. (1) și (2) Cod administrativ, acțiunea în contestare și acțiunea în obligare se înaintează în decurs de 30 de zile, dacă legea nu prevede altfel. Acest termen începe să curgă de la: a) data comunicării sau notificării deciziei cu privire la cererea prealabilă sau data expirării termenului prevăzut de prezentul cod pentru soluționarea acesteia; b) data comunicării sau notificării actului administrativ individual, dacă legea nu prevede procedura prealabilă. Prevederile art. 165 alin. (1) referitoare la nesoluționarea în termen se aplică corespunzător. Dacă informația cu privire la exercitarea căilor de atac nu se conține în actul administrativ individual sau în decizia cu privire la cererea prealabilă ori este indicată incorect, înaintarea acțiunii în contencios administrativ se admite în termen de un an de la comunicarea sau notificarea actului administrativ sau a deciziei cu privire la cererea prealabilă.

La caz, analizând lucrările cauzei în coroborare cu înscrisurile dosarului administrativ, instanța de apel atestă că nu s-a constatat că: ar exista o hotărâre judecătorească definitivă cu privire la un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept; ar exista o încheiere judecătorească prin care s-a dispus încetarea procesului în legătură cu faptul că reclamantul a renunțat la acțiune sau și-a retras acțiunea într-un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept; între parți s-a încheiat o tranzacție de împăcare sau; la aceeași sau la altă instanță de judecată se examinează o acțiune între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept; acțiunea a fost depusă după expirarea termenului prevăzut la art. 209 Cod administrativ; acțiunea nu a fost semnată și depusă de SRL „Sofilarex Plus”, iar reclamantul nu poate revendica încălcarea, prin activitatea administrativă, a unui drept în sensul art. 17 din Codul administrativ.

Având în vedere că în procesul examinării cererii de apel, nu au fost constatate circumstanțe care să determine inadmisibilitatea acțiunii, etapa verificării admisibilității fiind depășită, iar apelul declarat întrunește condițiile prevederilor art. 212, 233-234 Cod administrativ, fiind depus în termen, de către persoana îndreptățită, cu respectarea cerințelor de formă și conținut prevăzute de lege, Completul consideră că litigiul urmează a fi examinat în fond, prin aprecierea argumentelor invocate și a probatoriului administrat.

- *Cu referire la fondul cauzei de contencios administrativ:*

Verificând legalitatea și temeinicia hotărârii primei instanțe atacată cu apel, prin prisma lucrărilor din dosar, Completul judiciar statuează că în raport cu prevederile art. 240 alin. (1) lit. c) Cod administrativ, apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat urmează a fi admis, iar hotărârea instanței de fond, casată integral, cu emiterea unei noi hotărâri în următoarea formulare.

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

Astfel, conform art. 219 alin. (1) – (3) Cod 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.

Conform art. 220 alin. (1) Cod administrativ, obținerea probelor în procedura contenciosului administrativ are loc conform art. 87-93.

Din conținutul art. 93 Cod administrativ, rezultă că 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 sunt admisibile doar în baza prevederilor legale.

De asemenea, Completul subliniază că în limitele apelului, instanța 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.

În fapt, din înscrisurile cauzei și dosarul administrativ se atestă că SRL „Sofilarex Plus” (rezident al Portului Internațional Liber „Giurgiulești”) este o societate comercială cu scop lucrativ, fondată din 2015, obiectul principal de activitate a căreia, printre altele, este colectarea, păstrarea, comercializarea, exportul resturilor și deșeurilor de metale feroase și neferoase, fapt confirmat prin certificatul nr. 140 privind confirmarea calității de rezident al Portul Internațional Liber „Giugiulești” și autorizația seria 21 nr. 109 din 07 octombrie 2021.

Astfel, în perioada 05 mai 2022 – 18 noiembrie 2022, în baza deciziei cu privire la inițierea controlului nr. DICF - 125980/26 din 26 aprilie 2022, SRL „Sofilarex Plus” a fost supusă unui control fiscal efectuat de către inspectorii principali ai Direcției control post operațional nr. 8 din cadrul Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat, planificat, prin metoda verificării totale conform planului de activitate pentru anul 2022, cu privire la corectitudinea calculării, plenitudinea transferării la buget a impozitelor, taxelor și altor plăți pentru perioada de activitate 01 ianuarie 2018 – 31 martie 2022.

Rezultatele controlului au fost consemnate în actul de control nr. 5-719462 din 18 noiembrie 2022, prelungit pe formularele cu nr. 5-719463 și nr. 5-719463 din 18 noiembrie 2022.

Prin decizia Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat nr. 776/71 din 12 ianuarie 2023, asupra cazului de încălcare a legislației s-a decis:

- a încasa la buget sumele impozitelor și plăților calculate conform pct. I din partea decisivă;
- a încasa la buget majorarea de întârziere pentru neachitarea impozitelor respective, conform pct. II din partea decisivă;
- a aplica amenzi pentru încălcările legislației fiscale (pct. III) și a aplica avertizare (pct. IV).

La data de 11 februarie 2023, SRL „Sofilarex Plus” a depus o contestație asupra deciziei nr. 776/71 din 12 ianuarie 2023, expunându-se asupra constatărilor descrise în aceasta și solicitând recalcularea și micșorarea obligațiilor fiscale privind impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător în partea ce ține de: i) neacceptarea cheltuielilor suportate în anul 2021 la deduceri în mărime de 570.350 lei; ii) refuzul organului fiscal de acordare, în urma controlului, a facilității fiscale din suma calculată a impozitului pe venit din activitatea pentru anul 2021 în sumă de 6.802.030 lei ce reprezintă suma impozitului pe venit calculată din veniturile obținute din activitatea de întreprinzător desfășurată în zona economică liberă Portul Internațional Liber „Giurgiulești”.

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 745/71 din 15 martie 2023, solicitările SRL „Sofilarex Plus”, au fost admise parțial, în partea ce ține de cheltuielile ordinare necesare gestionării activității de întreprinzător (serviciile brokerului vamal) suportate în anul 2021 în sumă de 570.350 lei.

Totodată, autoritatea fiscală și-a revizuit decizia anterioară, constatând că cheltuielile respective nu au fost acceptate spre deducere din cauza unei reflectări eronate în declarația pe venit de către inspectorii fiscali ce au efectuat controlul, motiv pentru care autoritatea fiscală și-a reparat eroarea admisă, prin modificarea deciziei nr. 776/71 din 12 ianuarie 2023, în această parte.

În partea acordării facilității fiscale din suma calculată a impozitului pe venit din activitatea pentru anul 2021 în sumă de 6.802.030 lei, ce reprezintă suma impozitului pe venit calculată din veniturile obținute din activitatea de întreprinzător desfășurată în zona economică liberă Portul Internațional Liber „Giurgiulești”, contestația a fost respinsă

La caz, invocând dezacord cu poziția abordată de autoritatea fiscală, SRL „Sofilarex Plus” a depus prezenta acțiune, iar fiind învestită cu soluționarea cauzei în fond, prin hotărârea din 22 noiembrie 2024, Judecătoria Chișinău sediul Centru a admis cererea de chemare în judecată și respectiv, a anulat în parte decizia nr. 776/71 din 12 ianuarie 2023 și decizia nr. 754/71 din 15 martie 2023, adoptată în procedura prealabilă și anume în partea ce ține de neacordarea facilității fiscale din suma calculată a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru anul 2021 în sumă de 6.802.030 lei, cu obligarea Serviciul Fiscal de Stat să emită actul administrativ individual favorabil cu privire la acordarea facilității fiscale din suma calculată a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător realizată de SRL

„Sofilarex Plus” pentru anul 2021, pe teritoriul Postului Internațional Liber „Giurgiulești”, în sumă de 6.802.030 lei.

Completul judiciar apreciază hotărârea instanței de fond ca fiind neîntemeiată, adoptată cu aprecierea eronată a materialelor și normelor relevante speței, reieșind din următoarele motive.

Cu referire la normele legale aplicabile la caz, este de menționat că potrivit art. 1 alin. (1) al Legii cu privire la Portul Internațional Liber „Giurgiulești” nr. 8 din 17 februarie 2005, portul Internațional Liber „Giurgiulești”, denumit în continuare Port Internațional, se întemeiază în scopul accelerării dezvoltării economice a zonei de sud a Republicii Moldova, al asigurării securității energetice și securității transporturilor țării, precum și al dezvoltării comerțului internațional.

În corespundere cu art. 3 alin. (4), (5) și (8) din Legea cu privire la Portul Internațional Liber „Giurgiulești”, rezidenții au dreptul de a efectua pe teritoriul Portului Internațional: a) prestarea serviciilor portuare și de transport; b) producția industrială, inclusiv producție a produselor petroliere; c) activitatea de transportare-tranzitare, prelucrarea, ambalarea și finisarea mărfurilor; d) comerțul en-gros; e) prestarea serviciilor cu plată; f) alte genuri de activitate care nu sânt interzise de legislația Republicii Moldova. Desfășurarea pe teritoriul Portului Internațional a activității de întreprinzător fără înregistrare în calitate de rezident este interzisă. Rezidenții țin separat evidența contabilă și statistică privind activitatea lor în limitele teritoriului Portului Internațional și în afara lui.

Conform art. 8 alin. (2) din Legea citată, impozitul pe venitul rezidenților, provenit din activitatea desfășurată pe teritoriul Portului Internațional, se percepe după cum urmează: a) pentru perioada primilor 10 ani, începând cu prima perioadă fiscală ulterioară perioadei fiscale în care a fost înregistrat venitul impozabil, – în mărime de 25% din cota stabilită a impozitului pe venit; b) ulterior și până la expirarea termenului de acțiune a prezentei legi – în mărime de 50% din cota stabilită a impozitului pe venit.

Totodată, potrivit art. 132^1 alin. (1), (7) și (8) Cod fiscal, Serviciul Fiscal de Stat este autoritatea administrativă care își desfășoară activitatea în subordinea Ministerului Finanțelor, fiind o structură organizațională separată în sistemul administrativ al acestui minister, constituită pentru prestarea serviciilor publice administrative contribuabililor, pentru supravegherea, controlul în domeniul fiscal și constatarea infracțiunilor în cazurile prevăzute de Codul de procedură penală. Serviciul Fiscal de Stat este persoană juridică de drept public și dispune de ștampilă cu imaginea Stemei de Stat a Republicii Moldova. Subdiviziunile Serviciului Fiscal de Stat fără statut de persoană juridică utilizează ștampile cu imaginea Stemei de Stat a Republicii Moldova.

În context, conform prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) Cod fiscal, contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte Serviciului Fiscal de Stat și serviciului de colectare a

impozitelor și taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență în conformitate cu cerințele legislației, să efectueze încasările bănești în numerar prin intermediul echipamentelor de casă și de control, respectând reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor bănești în numerar fără aplicarea echipamentelor de casă și de control.

În temeiul art. 83 alin. (2) lit. c) Cod fiscal, persoanele juridice rezidente, inclusiv cele specificate la art. 512 și 513, cu excepția autorităților publice și instituțiilor publice, indiferent de prezența obligației privind achitarea impozitului, sunt obligate să prezinte declarația cu privire la impozitul pe venit, iar reieșind din alin. (4) al normei citate, declarația cu privire la impozitul pe venit se completează în modul și forma stabilite de Ministerul Finanțelor. Cu excepția cazurilor prevăzute la alin. (5)–(10), declarația cu privire la impozitul pe venit se prezintă Serviciului Fiscal de Stat nu mai târziu de: a) data de 25 a lunii a treia după finele perioadei fiscale de gestiune – în cazul persoanelor juridice, formelor organizatorice rezidenți cu statut de persoană fizică, potrivit legislației, reprezentanțelor permanente ale nerezidentului în Republica Moldova; b) data de 30 aprilie a anului următor anului fiscal de gestiune – în cazul persoanelor fizice (cetățeni ai Republicii Moldova, cetățeni străini și apatrizi, inclusiv membri ai societăților și acționari ai fondurilor de investiții).

Potrivit art. 187 alin. (1)-(2) și (7) Cod fiscal, în cazurile prevăzute de legislația fiscală, contribuabilul este obligat să prezinte în termenul stabilit dări de seamă pentru fiecare tip de impozit sau de taxă, pentru primele de asigurare obligatorie de asistență medicală și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii. Cu excepția cazurilor expres prevăzute de legislația fiscală, contribuabilul este obligat să prezinte Serviciului Fiscal de Stat dări de seamă privind impozitele, taxele, primele de asigurare obligatorie de asistență medicală și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii. Instrucțiunile privind modul de întocmire și de prezentare a dărilor de seamă fiscale, inclusiv a celor unificate, se emit de Serviciul Fiscal de Stat dacă legislația fiscală nu prevede altfel.

În conformitate cu art. 188 alin. (1) Cod fiscal, darea de seamă fiscală corectată este versiunea dării de seamă fiscale precedente, iar reieșind din alin. (4) al aceleiași norme, darea de seamă fiscală corectată nu va fi luată în considerare și, prin urmare, nu va fi modificată darea de seamă precedentă dacă cea corectată a fost prezentată: b) după emiterea de către conducerea organului care exercită controlul a unei decizii scrise cu privire la inițierea efectuării unui control fiscal, al cărui obiect va fi și darea de seamă prezentată greșit sau cu omisiuni; c) pe o perioadă supusă unei verificări documentare sau după ea.

În continuare, conform art. 228 alin. (1)-(3) Cod fiscal, majorarea de întârziere (penalitatea) este o sumă calculată în funcție de cuantumul impozitului, taxei și de timpul scurs din ziua în care acestea trebuiau plătite, indiferent de faptul dacă au fost sau nu calculate la timp. Aplicarea de către Serviciul Fiscal de Stat sau alt organ

abilitat majorării de întârziere este obligatorie, independent de forma de constrângere. Majorarea de întârziere reprezintă o parte din obligația fiscală și se percepe în modul stabilit pentru impunerea fiscală. Pentru neplata impozitului, taxei în termenul și în bugetul stabilite conform legislației fiscale se plătește o majorare de întârziere, determinată în conformitate cu alin. (3) pentru fiecare zi de întârziere a plății lor, pentru perioada care începe după scadența impozitului, taxei și care se încheie în ziua plății lor efective inclusiv. Cuantumul majorării de întârziere se determină anual în funcție de rata de bază (rotunjită până la următorul procent întreg), stabilită de Banca Națională a Moldovei în luna noiembrie a anului precedent anului fiscal de gestiune, aplicată la operațiunile de politică monetară pe termen scurt, majorată cu 5 puncte, împărțită la numărul de zile ale anului și aproximată conform regulilor matematice până la 4 semne după virgulă.

Din sensul normelor citate supra, rezultă că regimul fiscal aplicabil rezidenților Portului Internațional Liber „Giurgiulești" este condiționat de respectarea cerințelor legale privind evidența separată a activității desfășurate în cadrul acestuia și declararea corespunzătoare a veniturilor, iar acordarea facilității fiscale poate interveni numai în condițiile expres prevăzute de legislația fiscală.

De altfel, în vederea soluționării corecte și legale a speței în cauză, instanța urmează să verifice dacă SRL „Sofilarex Plus" întrunea condițiile legale pentru acordarea facilității fiscale solicitate și dacă veniturile pentru anul 2021, în privința cărora se solicită facilitatea, au fost obținute din activitatea desfășurată pe teritoriul Portului Internațional Liber „Giurgiulești", în condițiile prevăzute de legislația fiscală.

La caz, cu referire la aplicabilitatea regimului fiscal instituit prin Legea nr. 8 din 17 februarie 2005 cu privire la Portul Internațional Liber „Giurgiulești", instanța de apel reține că într-adevăr, potrivit art. 1 alin. (1) din legea menționată, Portul Internațional Liber „Giurgiulești" a fost instituit în scopul accelerării dezvoltării economice a zonei de sud a Republicii Moldova, al asigurării securității energetice și securității transporturilor țării, precum și al dezvoltării comerțului internațional.

Totodată, deși art. 3 alin. (4) din Legea nr. 8 din 17 februarie 2005 permite rezidenților să desfășoare pe teritoriul Portului Internațional, între altele, activități de comerț en-gros, dreptul de a desfășura o anumită activitate pe teritoriul PILG nu echivalează, prin sine, cu constatarea că toate veniturile obținute de rezident sunt venituri provenite din activitatea desfășurată în această zonă și, prin urmare, beneficiază automat de regimul fiscal preferențial.

De altfel, conceptul redat de art. 8 alin. (2) din Legea nr. 8 din 17 februarie 2005 condiționează aplicarea facilității fiscale de existența unui raport direct între venitul obținut și activitatea desfășurată pe teritoriul Portului Internațional, norma dată stabilind expres că impozitul pe venitul rezidenților „provenit din activitatea desfășurată pe teritoriul Portului Internațional" se percepe, în perioada primilor 10 ani, în mărime de 25% din cota stabilită a impozitului pe venit.

Prin urmare, pentru aplicarea acestei facilități nu este suficientă demonstrarea statutului de rezident al PILG, ci este necesară identificarea și determinarea concretă a venitului provenit din activitatea desfășurată în limitele teritoriale ale Portului Internațional.

În acest sens, o importanță determinantă prezintă prevederile art. 3 alin. (8) din Legea nr. 8 din 17 februarie 2005, potrivit cărora rezidenții urmează să țină separat evidența contabilă și statistică cu privire la activitatea lor în limitele teritoriului Portului Internațional și în afara lui.

Instanța de apel constată că obligația respectivă nu reprezintă o simplă formalitate asupra regimului fiscal, ci constituie instrumentul juridic și contabil prin intermediul căruia poate fi stabilit care parte a activității și respectiv, care venituri ale rezidentului sunt aferente activității desfășurate în PILG și asupra cărora pot fi aplicate facilități fiscale.

La caz, reieșind din certificatul nr. 140 din 29 iulie 2020, autorizațiile nr. 68 din 30 iulie 2020 și nr. 109 din 07 octombrie 2021, precum și din contractul de sublocațiune nr. 70-DL din 15 iulie 2020 încheiat cu ÎCS „Danube Logistics" SRL, se constată că SRL „Sofilarex Plus" deține statut de rezident al PILG, fiindu-i autorizată desfășurarea pe teritoriul portului activitate de comerț en-gros cu deșeuri de metale feroase și a dispus de un spațiu destinat transbordării și depozitării fierului vechi în vrac.

Cu toate acestea, instanța de apel reține că actele menționate atestă doar existența premiselor juridice și materiale necesare pentru desfășurarea activității în PILG, fără a demonstra, prin ele însele, că SRL „Sofilarex Plus" a desfășurat efectiv activitatea economică în condițiile care îi conferă dreptul la facilitatea fiscală pretinsă.

Dimpotrivă, reieșind din constatările controlului fiscal cu privire la respectarea legislației fiscale la SRL „Sofilarex Plus", au fost stabilite următoarele:

- neinformarea Serviciului Fiscal ele Stat în termen de 60 de zile, despre deschiderea subdiviziunii;
- diminuarea impozitului pe venit din plățile salariate cu 12.137 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale: L/01/2021 - 617 lei, L/02/2021 – 1.654 lei, L/03/2021 – 1.831 lei, L/04/2021 – 1.772 lei, L/05/2021 – 1.831 lei, L/06/2021 – 1.741 lei, L/07/2021 - 580 lei, L/08/2021 - 580 lei, L/09/2021 - 561 lei, L/10/2021 - 486 lei, L/11/2021 - 470 lei, L/12/2021 - 16 lei;
- diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu 141.521 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale: A/2020 cu 14 .52 lei și A/2021 cu 126.769 lei;
- prezentarea tardivă a informației privind împrumuturile contractate și rambursate de la persoane fizice pentru anii 2019-2020;
- prezentarea informației neautentice privind contractarea/rambursarea împrumuturilor pentru anul 2021;
- nerespectarea modului de întocmire și prezentare la Serviciul Fiscal de Stat:

- a Dărilor de seamă cu privire la reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (Forma IPC21) pentru perioadele fiscale L/01/2021-L/12/2021, cu generarea obligațiilor suplimentare la buget în perioadele fiscale respective,
- a Declarațiilor cu privire la impozitul pe venit (Forma VEN12) pentru perioadele fiscale A/2020 - A/2021 cu generare obligațiilor suplimentare față de buget în perioadele fiscale respective.

De altfel, instanța de apel reține că potrivit datelor contabilității entității, deșeurile de metale feroase și neferoase erau colectate din diferite puncte situate pe teritoriul Republicii Moldova, ulterior fiind transportate, inclusiv în Ucraina și Republica Turcia, prin transport rutier și, ulterior, naval din Portul Internațional Liber „Giurgiulești".

Prin urmare, calitatea de rezident al PILG, existența contractului de sublocațiune nr. 70-DL din 15 iulie 2020, deținerea autorizației nr. 109 din 07 octombrie 2021, precum și efectuarea unor operațiuni de transport și export prin Portul Internațional Liber „Giurgiulești" nu sunt, prin ele însele, suficiente pentru a demonstra că venitul pentru care se solicită aplicarea facilității fiscale a fost obținut din activitatea desfășurată efectiv pe teritoriul PILG.

Așadar, faptul că anumite operațiuni de transport și export au fost efectuate prin PILG atestă doar utilizarea infrastructurii portuare în cadrul circuitului comercial al mărfurilor și nu demonstrează că venitul obținut din comercializarea acestora provine din activitatea economică desfășurată pe teritoriul PILG. Pentru acordarea facilității fiscale era necesară demonstrarea unei legături directe între venitul declarat ca fiind eligibil și activitatea economică efectiv desfășurată de contribuabil în PILG, prin documente contabile și statistice corespunzătoare.

Astfel, simpla derulare a unor etape ale operațiunilor comerciale prin PILG, inclusiv transportul sau exportul mărfurilor, nu poate fi echivalată cu realizarea venitului din activitatea desfășurată pe teritoriul zonei libere, în lipsa unor probe care să confirme că venitul respectiv a fost generat nemijlocit de activitatea autorizată a contribuabilului în PILG.

Mai mult, din analiza evidenței contabile nu rezultă existența unei evidențe distincte a veniturilor și cheltuielilor aferente activității desfășurate în PILG, iar potrivit constatărilor organului fiscal, deșeurile de metale feroase exportate în Ucraina și Turcia au fost reflectate în contabilitate, inclusiv prin înregistrarea creanțelor comerciale din străinătate în contul contabil 221.2, fără ca din această evidență să poată fi delimitate veniturile obținute din activitatea desfășurată în limitele teritoriale ale PILG, respectiv această delimitare este impusă în mod expres de art. 3 alin. (8) din Legea nr. 8 din 17 februarie 2005.

În altă ordine de idei, Completul de judecată consideră eronat conceptul prezentat de partea reclamantă și respectiv reținut de prima instanță, cu referire la faptul că

ținerea contabilității separate ar reprezenta o condiție de formă, iar calitatea de rezident și desfășurarea activității pe teritoriul PILG ar constitui o condiție de fond întrunită pentru a beneficia de facilitățile corespunzătoare.

Astfel, instanța de apel subliniază că obligația de a ține separat evidența contabilă și statistică nu poate fi calificată drept o cerință pur formală, deoarece aceasta permite identificarea exactă a bazei impozabile căreia i se aplică regimul fiscal preferențial. În lipsa acestei evidențe, nu poate fi determinat, în mod obiectiv și verificabil, cuantumul venitului care îndeplinește condiția prevăzută de art. 8 alin. (2) din Legea nr. 8 din 17 februarie 2005.

De altfel, această concluzie este confirmată și de modul în care SRL „Sofilarex Plus" și-a reflectat obligațiile fiscale în Anexa nr. 10 „D" la Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru perioada fiscală A/2021.

În acest sens, Completul de judecată remarcă faptul că, deși SRL „Sofilarex Plus" și-a repartizat suma impozitului pe venit reflectată în fișa personală a contribuabilului în cuantum de 11 720 082 lei pe următoarele subdiviziuni:

codul 0001, codul localității 0140, sec. Ciocana – 6.427.143 lei;

codul 0005, codul localității 8957, s. Țînțăreni – 2.646.469 lei;

codul 0006, codul localității 0142, s. Bubuieci – 1.512.269 lei;

codul 0007, codul localității 5332, s. Fundul Galbenei – 1.134.201 lei.

În această repartizare nu figurează subdiviziunea din s. Giurgiulești, r-nul Cahul.

Mai mult ca atât, aceeași situație rezultă și din registrul contabil 534.1, în care, potrivit constatărilor organului fiscal, nu este reflectată subdiviziunea constituită în PILG, deși contractul de sublocațiune nr. 70-DL a fost încheiat încă la 15 iulie 2020.

Respectiv, aceste date contabile și fiscale sunt incompatibile cu susținerile SRL „Sofilarex Plus" potrivit căreia veniturile respective ar fi fost obținute pe teritoriul PILG și ar fi trebuit supuse regimului fiscal preferențial, iar prin urmare, instanța de fond a acordat o valoare probantă excesivă documentelor prezentate ulterior de reclamantă, fără a le corobora suficient cu propriile evidențe contabile și declarațiile fiscale depuse de aceasta în perioada controlată.

De asemenea, Completul de judecată subliniază că în dosarele prezentate de SRL „Sofilarex Plus" autorității fiscale, există documente repetitive, astfel, în dosarul nr. 14, Decontul nr. 47 din 10 noiembrie 2021, pag. 3-4, este identic și se repetă; Decontul nr. 46 din 03 noiembrie 2021, pag. 5–6, este de asemenea repetat, iar factura fiscală AAM 2271844 din 04 octombrie 2021, pag. 8–10, este prezentată în mod repetat. În dosarul nr. 15, Decontul nr. 49 din 21 noiembrie 2021, pag. 4–5, este identic și se repetă.

Prin urmare, volumul de 7.996 file, invocat de prima instanță ca argument în sprijinul existenței unei contabilități care ar demonstra activitatea desfășurată în PILG, nu poate constitui, în sine, o dovadă a îndeplinirii condițiilor legale pentru acordarea facilității fiscale.

În ceea ce privește argumentul SRL „Sofilarex Plus” că activitatea de comerț en-gros a fost efectiv realizată prin intermediul PILG, instanța de apel reține că noțiunea de „activitate desfășurată pe teritoriul Portului Internațional”, utilizată de art. 8 alin. (2) din Legea nr. 8 din 17 februarie 2005, trebuie analizată prin prisma întregului circuit economic care a generat venitul, și nu prin raportare la o singură etapă a operațiunii comerciale.

În speță, colectarea metalelor a avut loc pe întreg teritoriul Republicii Moldova, mărfurile fiind transportate ulterior către PILG și exportate în Ucraina și Republica Turcia, iar în aceste condiții, simpla efectuare a operațiunii de transbordare sau export prin PILG nu este suficientă pentru a considera că întregul venit rezultat din vânzarea mărfurilor provine din activitatea desfășurată în această zonă economică liberă.

Astfel, dat fiind faptul că prin prisma art. 3 alin. (8) din Legea nr. 8 din 17 februarie 2005, obligația de separare a evidenței activității desfășurate în PILG de cea desfășurată în afara acestuia este instituită expres, instanța de apel reține că sarcina SRL „Sofilarex Plus” nu se limita la demonstrarea statutului de rezident, ci presupunea și demonstrarea faptului că suma pentru care solicită aplicarea facilității fiscale reprezintă venit provenit din activitatea desfășurată pe teritoriul PILG. Or, această legătură nu a fost demonstrată printr-o evidență contabilă și statistică separată, conform cerinței legale.

Mai mult, ca atât, instanța de apel remarcă faptul că decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. DICF-125980/26 privind inițierea controlului fiscal a fost emisă la 26 aprilie 2022, iar potrivit materialelor cauzei, rezultă că SRL „Sofilarex Plus” a prezentat Declarația cu privire la impozitul pe venit (Forma VEN12) pentru perioada fiscală A/2021 la data de 25 martie 2022, ulterior prezentând o declarație corectată la 18 aprilie 2022, iar la 23 septembrie 2022 a depus o nouă declarație corectată.

Prin urmare, ultima declarație corectată a fost prezentată deja după emiterea deciziei scrise cu privire la inițierea controlului fiscal, iar în acest sens, art. 188 alin. (4) lit. b) Cod fiscal prevede expres că darea de seamă fiscală corectată nu va fi luată în considerare și nu va fi modificată darea de seamă precedentă dacă cea corectată a fost prezentată după emiterea de către conducerea organului care exercită controlul a unei decizii scrise cu privire la inițierea efectuării unui control fiscal al cărui obiect include darea de seamă prezentată greșit sau cu omisiuni.

În raport cu cele expuse, instanța de apel reține că la momentul depunerii declarației corectate din 23 septembrie 2022, Serviciul Fiscal de Stat nu era în drept să modifice situația fiscală stabilită anterior și în cadrul controlului fiscal, să recunoască facilitatea fiscală reflectată ulterior de contribuabil în această declarație, concept care nu poate fi infirmat nici de faptul că în declarația corectată, SRL „Sofilarex Plus” ar fi indicat suma de 8.964.325,75 lei cu titlu de impozit pe venit din care urma să fie determinată facilitatea fiscală și suma de 6.723.244,31 lei cu titlu de impozit pe venit nesupus achitării.

Prin urmare, indicarea acestor sume în declarația corectată reprezintă exclusiv poziția fiscală exprimată unilateral de contribuabil, ulterior inițierii controlului fiscal și nu constituie, prin ea însăși, o dovadă a existenței și a cuantumului venitului eligibil pentru acordarea facilității fiscale. Pentru confirmarea acestui drept, reclamanta urma să prezinte evidența contabilă și statistică prevăzută de art. 3 alin. (8) din Legea nr. 8 din 17 februarie 2005, prin care să demonstreze în mod efectiv veniturile ce întrunesc condițiile pentru aplicarea facilității fiscale.

De asemenea, instanța de apel consideră că însuși dezacordul SRL „Sofilarex Plus" din 01 decembrie 2022, înregistrat la Serviciul Fiscal de Stat cu nr. 21637, confirmă că entitatea cunoștea existența unor probleme cu privire la reflectarea facilităților fiscale, în dezacord menționându-se că facilitățile fiscale determinate de întreprindere constituiau 6.815.392 lei și urmau a fi reflectate în Anexa nr. 6 „D" a formularului VEN12 și introduse în rândul 130 al declarației.

Prin urmare, corectările ulterioare efectuate după inițierea controlului nu pot produce efectul juridic urmărit de aceasta.

Instanța de apel mai reține că dispozițiile art. 8 alin. (2) lit. c) Cod fiscal impun contribuabilului obligația de a ține contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, iar art. 83 alin. (2) lit. c) și alin. (4) din Cod instituie obligația persoanelor juridice rezidente de a prezenta declarația cu privire la impozitul pe venit în modul și forma stabilite de Ministerul Finanțelor.

Aceste obligații fiscale trebuie coroborate cu obligația specială instituită de art. 3 alin. (8) din Legea nr. 8 din 17 februarie 2005. Prin urmare, contribuabilul care pretinde aplicarea unui regim fiscal preferențial are obligația de a asigura o evidență suficient de clară pentru a permite organului fiscal verificarea condițiilor de acordare a facilității.

Cu toate acestea, rezultând din constatările redate supra, instanța de apel reține că în speță, această obligație nu a fost executată corespunzător, iar în concluzie, SRL „Sofilarex Plus" nu a demonstrat întrunirea cumulativă a condițiilor necesare pentru aplicarea facilității prevăzute de art. 8 alin. (2) din Legea nr. 8 din 17 februarie 2005.

În consecință, instanța de apel subliniază că datele evidenței contabile, lipsa contabilității separate prevăzute de art. 3 alin. (8) din Legea nr. 8 din 17 februarie 2005, lipsa repartizării impozitului pe venit către subdiviziunea din s. Giurgiulești în Anexa nr. 10 „D" la Declarația A/2021, lipsa reflectării acestei subdiviziuni în registrul contabil 534. 1, precum și caracterul tardiv al declarației corectate din 23 septembrie 2022, depusă după emiterea deciziei SFS nr. DICF-125980/26 din 26 aprilie 2022, constituie elemente convergente ce confirmă temeinicia constatărilor organului fiscal, iar drept consecință, neîntemeiată concluzia instanței de fond, potrivit căreia SRL „Sofilarex Plus" ar fi demonstrat dreptul la facilitatea fiscală în sumă de 6.802.030 lei.

Reieșind din condițiile citate supra, raportate la cazul apelantului, Completul de judecată nu poate aprecia ca fiind întemeiată concluzia instanței de fond, iar în

consecință, intervine soluția de casare integrală a hotărârii primei instanțe și soluționarea în fond a acțiunii înaintate de SRL „Sofilarex Plus”, cu emiterea unei noi decizii, prin care cererea împotriva Serviciului Fiscal de Stat, se respinge ca neîntemeiată.

În conformitate cu prevederile art. 240 alin. (1) lit. c) Cod administrativ, art. 389-390 Cod de procedură civilă, Completul de contencios administrativ din cadrul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții de Apel Centru,

d e c i d e:

Se admite apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat.

Se casează integral hotărârea Judecătoriei Chișinău sediul Centru 22 noiembrie 2024 și se emite o nouă decizie, prin care:

Acțiunea în contencios administrativ înaintată de SRL „Sofilarex Plus” împotriva Serviciului Fiscal de Stat, cu privire la anularea deciziei nr. 776/71 din 12 ianuarie 2023 a Direcției control post operațional nr. 8 și a deciziei Direcției contestații nr. 745/71 din 15 martie 2023, în partea de ține de neacordarea facilității fiscale din suma calculată a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător a SRL „Sofilarex Plus”, pentru anul 2021 în sumă de 6. 802. 030 (șase milioane opt sute două mii treizeci) lei și obligarea emiterii actului administrativ favorabil de acordare a facilității respective, se respinge ca neîntemeiată.

Decizia este executorie de la emitere, cu drept de recurs la Curtea Supremă de Justiție, în termen de 2 (două) luni.

Președintele ședinței,
judecător Sîrbu Victoria

Judecători Bagrin Lucia

Cașcaval Andrei