Dosarul nr. 3-3056/2022

H O R E
În n gii

17 iulie 2025 mun. Chișinău

Judecătoria Chișinău (sediul Râșcani)

În componența:

Președintele ședinței, judecător **Gandrabur Marcel**

Grefier **Svistal Lorena**

examinând în ședință de judecată publică, cauza de contencios administrativ intentată de Societatea cu Răspundere Limitată ”Midim-Agro” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ individual,

c o n s t a t ă:

Argumentele participanţilor la proces.

La data de 15 decembrie 2022 Societatea cu Răspundere Limitată ”Midim-Agro” (în continuare SRL ”Midim-Agro”) reprezentantă de avocatul Crețu Doina a înaintat **acțiune de contencios administrativ** în contradictoriu cu Serviciul Fiscal de Stat, solicitând următoarele:

- anularea actului nr. 5-717033 din 27 iulie 2022 al Direcției control post operațional nr. 4 din cadrul Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat cu privire la controlul fiscal prin metoda de verificare totală la SRL ”Midim-Agro”;

- anularea deciziei nr. 772/3655 din 20 septembrie 2022 întocmită de Direcția generală control a Serviciului Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL ”Midim-Agro”;

- anularea deciziei nr.754/249 din 11 noiembrie 2022, emisă pe marginea contestației înaintate de SRL ”Midim-Agro” împotriva deciziei nr. 772/3655 din 20 septembrie 2022 întocmită de Direcția generală control;

În motivarea acțiunii s-a menționat că, în fapt, la data de 01 iulie 2022, Direcția control post operațional nr. 4 din cadrul Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-129322/01 din 01 iulie 2022 a efectuat control fiscal prin metoda de verificare totală la SRL ”Midim-Agro”, privind corectitudinea calculării și plenitudinea achitării impozitelor, taxelor și altor plăți la buget pentru perioadele fiscale L/06/2019-31 mai 2022, în temeiul includerii entității în lista contribuabililor pentru efectuarea controalelor fiscale pentru L/06/2022, conform ordinului SFS nr. 234 din 30 mai 2022.

Genul principal de activitate a SRL ”Midim-Agro” este importul și comercializarea angro și cu amănuntul al produselor agricole (cartofi, ceapă, tomate, ș.a.) și prestarea serviciilor IT (prelucrarea datelor, administrarea paginilor web și activități conexe).

Potrivit actului nr. 5-717033 din 27 iulie 2022 al Direcției control post operațional nr. 4 din cadrul Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat, organul fiscal a stabilit în urma controlului fiscal efectuat la SRL ”Midim-Agro” următoarele concluzii și propuneri:

1. Micșorarea venitului impozabil pentru perioada fiscală A/2019 cu 782 257 lei, respectiv diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu 93 871 lei;
2. Micșorarea venitului impozabil pentru perioada fiscală A/2020 cu 2 715 391 lei, respectiv diminuarea impozitului pe venit cu 325 847 lei;
3. Micșorarea venitului impozabil pentru perioada fiscală A/2021 cu 255 469 lei, respectiv diminuarea impozitului pe venit cu 30 656 lei;
4. Nerespectarea modului de întocmire și de prezentare de Declarațiilor cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale A/2019-A/2021 cu apariția obligațiilor suplimentare privind impozitul pe venit apărut în perioadele fiscale A/2019-A/2021 (3 cazuri mai mult de 5000 lei);
5. Diminuarea TVA în sumă totală de 171 892 lei, inclusiv: pentru perioadele fiscale L/07/2020 cu 20 410 lei, L/08/2021 cu 70 396 lei, L/10/2021 cu 22 911 lei, L/11/2021 cu 31 280 lei, L01/2022 cu 242 lei, 1/02/2022 cu 22 623 lei, L/04/2022 cu 2 362 lei și L/05/2022 cu 1667 lei;
6. Nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale L/07/2019-L/09/2019, L/11/2019-L/12/2019, L/01/2020-L/11/2020, L/10/2021-L/12/2021, L/01/2022-L/02/2022, L/03/2022-L05/2022, care au generat apariția obligațiilor suplimentare față de buget privind TVA pentru perioadele fiscale L/07/2021, L/08/2021, L/10/2021, L/11/2021, L/01/2022, L02/2022, L/04/2022, L/05/2022;
7. Prezentarea tardivă a declarațiilor privind TVA pentru perioada fiscală L/08/2019, L/12/2019, L/03/2020, L/12/2021, L/01/2022, L/02/2022 a declarației cu privire la impozitul pe venit pentru A/2021, a dărilor de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (Forma IPC18/IPC2021) pentru perioadele fiscale L/08/2019, L/11/2019, L/12/2019, L/03/2020, a Notei de informare (Forma IALS18) pentru perioada fiscală A/2019 și a dărilor de seamă privind taxele locale (Forma TL13) pentru perioadele fiscale T/04/2019 și T/01/2020;
8. Neachitarea impozitului pe venit în rate pentru perioadele supuse verificării;
9. Neinformarea SFS în termenul stabilit despre constituirea subdiviziunii entității amplasate pe adresa: mun. Chișinău, str. Haltei 21.

SRL ”Midim-Agro” nefiind de acord cu actul nr. 5-717033 din 27 iulie 2022, la data de 22 august 2022 a înaintat dezacord.

Prin decizia nr. 772/3655 din 20 septembrie 2022 întocmită de Direcția generală control a Serviciului Fiscal de Stat, ultimul a admis parțial dezacordul înaintat de reclamant și a decis:

1. De a încasa la buget sumele impozitelor și taxelor calculate în rezultatul controlului:

- 327 974 lei, impozitul pe venit din activitate diminuat inclusiv: pentru perioada fiscală A/2019 în sumă de 93 871 lei, pentru perioada fiscală A/2020 în sumă de 223 743 lei, pentru perioada fiscală A/2021 în sumă de 10 360 lei;

- 170 428 lei taxa pe valoare adăugată diminuată, inclusiv pentru anul 2020 în sumă de 20 610 lei, pentru anul 2022 în sumă de 26 895 lei.

2. De a încasa la buget majorare de întârziere calculată în rezultatul controlului în conformitate cu art. 228 alin. (1) și (2) din Codul fiscal:

- 74 044 lei pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitate diminuat,

- 17 351 lei pentru neachitarea în termen a taxei pe valoare adăugată diminuată,

3. De a aplica amendă pentru încălcările menționate:

- 65 525 lei (327 974 lei x20%) pentru diminuarea impozitului pe venit din activitate, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal,

- 33 231 lei (166 157 lei x 20%) pentru diminuarea TVA, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal;

- 7 682 lei pentru neachitarea impozitului pe venit în rate pentru A/2020 - A/2021, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal,

- 4 500 lei (9 cazuri x 500 lei) pentru nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale L/07/2020, L/08/2021, L/10/2021, L/11/2021, L02/2022, a declarațiilor cu privire la impozitul pe venit din activitatea pentru întreprinzător pentru perioadele fiscale A/2019-A2021, prezentarea tardivă a Declarației cu privire la impozitul pe venit din activitatea pentru întreprinzător pentru perioadele fiscale A/2021, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal.

SRL ”Midim-Agro” nefiind de acord cu decizia nr. 772/3655 din 20 septembrie 2022 întocmită de Direcția generală control a Serviciului Fiscal de Stat, la data de 17 octombrie 2022 a contestat-o potrivit prevederilor art. 268 și 269 din Codul fiscal, în termen de 30 zile.

Prin decizia nr. 754/249 din 11 noiembrie 2022, emisă pe marginea contestației împotriva deciziei nr.772/3655 din 20 septembrie 2022 întocmită de Direcția generală control s-a decis de a satisface parțial contestația și de a modifica decizia nr. 772/3655 din 20 septembrie 2022 emisă de Direcția generală control, după cum urmează:

I. În partea constatatoare:

- La pct. 5 , liniuța 1-a, sintagma ”-micșorarea neîntemeiată în Declarația privind TVA pentru L/04/2022 a TVA aferentă livrărilor efectuate la cota standard cu suma de 1 667 lei”, se exclude;

II. În partea decisivă:

- La cap. I, liniuța 2-a, sintagma ”170 428 lei” se substituie cu sintagma 168 761 lei”

- La cap. II, liniuța 2-a, sintagma ”17 351 lei” se substituie cu sintagma ”17 306 lei”;

În rest, decizia nr. 772/3655 din 20 septembrie 2022 emisă de Direcția generală control, rămâne nemodificată.

În urma examinării contestației, au fost examinate documentele/înscrisuri anexate la dezacord care au fost parțial luate în considerare, cu recalcularea obligației fiscale și anume:

- Aferente cheltuielilor de deplasare a salariaților (deconturile de avans, copiile pașapoartelor care determină zilele aflării efective în deplasare, bonurile de plată care confirmă cheltuielile efectuate) în sumă de 209 981 lei pentru A/2020 și în sumă de 124 803 lei pentru A/2021, care au fost luate în considerație la determinarea venitului impozabil,

- Aferente serviciilor de intermediere în perioada A/2020 în sumă totală de 629 000 lei, și

- Aferente valorii combustibilului dedus (prezentate foile de parcurs), în perioada fiscală A/2020-11 885 lei și în perioada fiscală A/2021-44 333 lei.

SRL ”Midim-Agro” nu este de acord cu actele administrative individuale defavorabile emise de Direcția generală control a Serviciului Fiscal de Stat: actul nr. 5-717033 din 27 iulie 2022, decizia nr. 772/3655 din 20 septembrie 2022 și decizia nr. 754/249 din 11 noiembrie 2022 și le consideră ca fiind neîntemeiate și pasibile de a fi anulate din următoarele considerente.

În cadrul controlului efectuat la SRL ”Midim-Agro”, prin metoda verificării totale pentru perioada 07 iunie 2019 - 31 mai 2022, de către organul fiscal s-au constatat încălcări ce țin de deducerea neîntemeiată în scopuri fiscale a următoarelor cheltuieli ce au generat încasarea la buget a impozitului pe venit diminuat în mărime de 327 974 lei, 168 761 lei taxa pe valoare adăugată diminuată, majorare de întârziere 74 044 lei pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit, 17 306 lei pentru neachitarea în termen a taxei pe valoare adăugată diminuată și amendă pentru încălcările menționate supra.

Deducerea neîntemeiată în perioada fiscală A/2020 a cheltuielilor în sumă de 26 392 lei și în perioada fiscală A/2021 în sumă de 34 352 lei aferente reparației curente și capitale a autoturismelor: organul fiscal a motivat faptul că deși contractele de comodat prevăd obligația comodatarului de a suporta toate cheltuielile de exploatare și reparație a autoturismelor, art. 26^1 alin. (11) din Codul fiscal prevede că în scopuri fiscale se acceptă, cheltuielile aferente reparației curente și capitale a mijloacelor fixe ce nu corespund prevederilor alin. (2) (nu este proprietatea materială reflectată în bilanțul contribuabilului) în limita a 15% din suma calculată a locațiunii, arendei, leasingului operațional sau redevenței, suportată pe perioada fiscală. SRL ”Midim-Agro” și-a exprimat dezacordul cu privire la presupusa încălcare, or potrivit contractului de comodat din 07 iunie 2019 și 08 iunie 2020, pct. 3 ”Comodatarul - SRL ”Midim-Agro” se obligă să suporte toate costurile și să efectueze de sine stătător toate cheltuielile necesare folosinței lui, inclusiv reparațiile curente de întreținere, asigurarea alimentării cu combustibil, taxe rutiere”. Mai mult ca atât, prin f/f EAA002770841 din 20 iulie 2020, f/f EAA003065322 din august 2020, f/f EAA003440644 din 04 octombrie 2020, f/f EAA003563297 din 29 octombrie 2020, f/f EAA003660073 din 09 noiembrie 2020, f/f EAA008068536 din 11 decembrie 2021, f/f EAA007971674 din 04 decembrie 2021, se probează deducerea întemeiată în perioada fiscală A/2020 a cheltuielilor în sumă de 26 392 lei și în perioada fiscală A/2021 în sumă de 34 352 lei aferente reparației curente și capitale a autoturismelor.

Potrivit ordinului SFS nr. 276 din 25 mai 2021 este detaliat prevăzut modul de deducere a costurilor de reparație a bunurilor utilizate în activitatea de întreprinzător în baza contractului de comodat și anume: Potrivit art. 24 alin. (1) din Codul fiscal, se permite deducerea cheltuielilor

ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

De asemenea, conform prevederilor art. 261 alin. (3) și (11) din Codul fiscal, sunt considerate, de asemenea, mijloace fixe supuse amortizării în scopuri fiscale investițiile efectuate în mijloacele fixe care fac obiectul unui contract de leasing operațional, locațiune, concesiune, arendă, comodat, sub locațiune. În sensul prezentului alineat, prin investiție se înțelege excedentul cheltuielilor ce țin de reparație, îmbunătățire și altele asemenea în privința mijloacelor fixe respective asupra cheltuielilor menționate, permise spre deducere în perioada fiscală conform modului stabilit la alin. (11) din articolul menționat.

Cheltuielile aferente reparației curente și capitale a mijloacelor fixe se permit spre deducere în limita a 15% din suma calculată a locațiunii, arendei, leasingului operațional sau redevenței (plății pentru concesiune), suportată pe parcursul perioadei fiscale. Evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe în scopuri fiscale se efectuează în conformitate cu Regulamentul privind evidența și calcularea amortizării mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 704 din 27 decembrie 2019.

În conformitate cu pct. 5 și 23 din Regulamentul menționat, sunt considerate, de asemenea, mijloace fixe supuse amortizării în scopuri fiscale investițiile efectuate în mijloacele fixe care fac obiectul unui contract de leasing operațional, locațiune, concesiune, arendă, comodat, sub locațiune sau al altor tipuri de contracte care dau dreptul de folosință a acestora. Prin investiție se înțelege excedentul cheltuielilor ce țin de reparație, îmbunătățire și altele asemenea în privința mijloacelor fixe respective asupra cheltuielilor menționate, permise spre deducere în perioada fiscală conform modului stabilit la art. 26^1 alin. (11) din Codul fiscal.

Cheltuielile aferente reparației curente și capitale a mijloacelor fixe care fac obiectul unui contract de leasing operațional, locațiune, concesiune, arendă, comodat, sub locațiune sau al altor contracte care dau dreptul de folosință a acestora, încheiat pe o perioadă mai mică de 12 luni, se permit integral spre deducere în perioada fiscală respectivă.

Astfel, ținând cont de cele expuse, caracterul deductibil al cheltuielilor suportate pentru reparația acestor categorii de mijloace fixe urmează a fi efectuat prin prisma prevederilor art. 24 alin. (1) din Codul fiscal și nu prin prisma art. 26^1 alin. (11) din Codul fiscal. Din motivele sus menționate, entitatea corect a dedus cheltuielile în sumă de 26 392 lei și în perioada fiscală A/2021 în sumă de 34 352 lei aferente reparației curente și capitale a autoturismelor.

Deducerea neîntemeiată în perioada fiscală A/2019 a cheltuielilor în sumă de 242 000 lei aferente f/f 1Y0018519 din 31 iulie 2020 eliberată de către SRL ”Emplomarin” pentru servicii de logistică, de markenting și promovare pentru care în cadrul controlului nu s-au prezentat documente confirmative precum că serviciile menționate au fost utilizate în scop de antreprenoriat.

SRL ”Midim-Agro” și-a exprimat dezacordul cu privire la presupusa încălcare, or deducerea în perioada fiscală A/2019 a cheltuielilor în sumă de 242 000 lei aferente f/f IY0018519 din 31 iulie 2020 eliberată de către SRL ”Emplomarin” a fost una întemeiată și a fost

anexat actul de executare a serviciilor din 31 decembrie 2019 și contractul de prestări servicii din 12 iunie 2019.

Organul fiscal nu a motivat respingerea probelor-înscrisuri ce confirmă deducerea întemeiată în perioada fiscală A/2019, a cheltuielilor în sumă de 242 000 lei aferente f/f IY0018519 din 31 iulie 2020, or potrivit art. 24 alin. (1) din Codul fiscal, se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

Motivația organului fiscal cu privire la faptul că pe lângă înscrisurile prezentate au lipsit 40 de rapoarte nu are suport legal, or actele deductibile a cheltuielilor în sumă de 242 000 lei sunt: contractul de prestări servicii din 12 iunie 2019, actul de executare a serviciilor din 31 decembrie 2019 și /f IY0018519 din 31 iulie 2020 eliberată de către SRL ”Emplomarin”.

Neindicarea în bonurile fiscale ale echipamentului de casă și control a denumirii și cantității mărfurilor comercializate fapt stabilit la verificarea benzilor de control pentru perioada 01 iulie 2019-30 noiembrie 2020, de către organul fiscal: în rezultatul controlului fiscal, s-a stabilit că activitatea de întreprinzător a contribuabilului este comerțul cu amănuntul a legumelor și fructelor. Conform registrelor de livrări rulajelor conturilor contabile 217 ”Mărfuri”, 611 ”Venituri din vînzări”, 711 ”Costul vînzărilor” s-a constatat că în perioada supusă verificării entitatea a înregistrat tranzacții de vânzare a producției agricole (ceapă, morcov, pepene verde, pepene galben, tomate, etc.) Pentru efectuarea decontărilor în numerar, SRL ”Midim-Agro” dispune de Echipament de casă și de control (ECC) de model MCC înregistrat la 18 iunie 2019 (Cartela de înregistrare a mașinii de casă și control și înștiințarea de recepționate).

În cadrul controlului au fost verificate datele echipamentelor de casă și de control cu memorie fiscală, benzile de control, rapoartele zilnice pentru perioada 01 iulie 2019- 30 noiembrie 2020, stabilindu-se încălcarea prevederilor pct. 25 din Anexa nr.1 la Hotărârea Guvernului RM nr. 141 din 27 februarie 2019 ”Cu privire la aplicarea echipamentelor de casă și de control la efectuarea decontărilor”, care stipulează că ”Elementele specifice bonului de casă/documentul fiscal se determină în funcție de domeniul de activitate: 1) pentru activitățile de comerț și prestarea serviciilor: a) denumirea fiecărei mărfi (serviciu); b) costul și codul cotei taxei pe valoarea adăugată pentru fiecare marfă (serviciu) cantitatea (dacă cantitatea nu este egală cu o unitate) și prețul mărfii (serviciului); și anume lipsa în bonurile de casă eliberate a denumirii produselor și cantității de marfă.

Organul fiscal a concluzionat că neindicarea în bonurile fiscale ale echipamentului de casă și control a denumirii și cantității mărfurilor comercializate au dus la stabilirea divergențelor la compararea prețurilor de comercializare a producției agricole înregistrate în evidența contabilă a întreprinderii cu prețurile indicative stabilite de către organul de stat de statistică, ceea ce a generat impozitul pe venit din activitate diminuat, ceea ce a dus la încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) și art. 189 alin. (2) din Codul fiscal, care prevede: Dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor și taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza ținerii ei neconforme, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcție de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de

evidență și/sau dările de seamă fiscale, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele și taxele prin metode și din surse indirecte, efectuând ulterior recalcularea lor după restabilirea evidenței, în conformitate cu legislația, sau după prezentarea documentelor respective, art. 225 alin. (1) din Codul fiscal în cadrul administrării fiscale, pentru a determina corectitudinea calculării sumei obligației fiscale, autoritatea care efectuează controlul fiscal poate folosi, în cazurile prevăzute la art. 189 alin. (2) și (3), metode și surse indirecte, conform legii. Metodele și sursele indirecte de estimare a obligațiilor fiscale se folosesc și în cadrul controalelor fiscale ca urmare a instituirii posturilor fiscale în conformitate cu art. 146.

În această ordine de idei, organul fiscal a efectuat analiza prețurilor de comercializare a producției agricole utilizând informația plasată pe site-ul oficial al organului de stat (BNS) www.statistica.gov.md (compartimentul-prețurile și indicii de vânzare a producției agricole pe trimester, 2019-2022). Ca rezultat a analizei în cadrul controlului, organul fiscal a stabilit vânzări cu preț mai mic de cât prețul stabilit pe site-ul oficial al organului de stat (BNS) www.statistica.gov.md, care sunt reflectate în tabelul nr. 2 a actului. După cum rezultă din cuprinsul actului de control cât și a deciziei nr. 772/3655 din 20 septembrie 2022, calcularea impozitelor și taxelor prin metode și din surse indirecte s-a efectuat din cauza ținerii neconforme a evidenței contabile, exprimate în nereflectarea integrală-micșorarea valorii livrărilor în evidența contabilă a veniturilor din comercializarea produselor agricole prin neindicarea în bonurile fiscale ale echipamentului de casă și control a denumirii și cantității mărfurilor comercializate.

SRL ”Midim-Agro” consideră că de către organul fiscal a reținut în mod greșit temeiurile calculării impozitelor și taxelor prin metode și din surse indirecte în coroborare cu actele contabile prezentate pentru perioada 01 iulie 2019-30 noiembrie 2020 reieșind din următoarele circumstanțe:

SRL ”Midim-Agro” către fiecare cumpărător elibera bon fiscal, iar la sfârșitul zilei de la Echipament de casă și de control (ECC) se elibera Rapoartele zilnice Z (anexate pe 9 file), potrivit cărora se regăsesc Elementele specifice bonului de casă: denumirea mărfii (serviciu), costul, cantitatea și prețul mărfii. Evidența bonurilor fiscale se înregistra în registru mașinii de casă și control a SRL ”Midim-Agro” (anexate pe 24 file) cât și în registrul vânzărilor (facturi fiscale) pentru perioada 01 ianuarie 2019-31 decembrie 2019 (anexate pe 36 file) și în registrul vânzărilor (facturi fiscale) pentru perioada 01 ianuarie 2020-30 noiembrie 2020.

Potrivit art. 5 alin. (26) din Codul fiscal, preț de piață, valoare de piață - prețul mărfii, serviciului, format prin interacțiunea cererii și ofertei pe piața comerțului cu ridicata a mărfurilor, serviciilor identice, iar în cazul lipsei mărfurilor, serviciilor identice - în urma tranzacțiilor încheiate între persoanele ce nu sunt coproprietari sau persoane interdependente pe piața respectivă a comerțului cu ridicata. Tranzacțiile între coproprietari sau persoanele interdependente pot fi luate în considerare numai cu condiția că interdependența acestor persoane nu a influențat rezultatul tranzacției. Drept surse de informație despre prețurile de piață, la momentul încheierii tranzacției, servesc a) informația organelor de stat de statistică și a organelor care reglementează formarea prețurilor; iar în cazul lipsei acesteia - b) informația despre prețurile

de piață, publicată în presă sau adusă Ia cunoștința opiniei publice prin intermediul mijloacelor de informare în masă; iar în cazul lipsei acesteia - c) informația oficială și/sau dată publicității despre cotările bursiere [tranzacțiile care au avut loc) la bursa cea mai apropiată de sediul (domiciliul) vânzătorului (cumpărătorului), iar în cazul lipsei tranzacțiilor la bursa menționată ori comercializării (procurării) la o altă bursă - informația despre cotările bursiere ce au avut loc la această altă bursă, precum și informația despre cotările valorilor mobiliare de stat și ale obligațiunilor de stat. Contribuabilul are dreptul să prezinte Serviciului Fiscal de Stat informația, din alte surse, despre prețurile de piață la momentul transmiterii mărfurilor, serviciilor, iar Serviciul Fiscal de Stat are dreptul să folosească informația prezentată dacă există motive de a o considera veridică. Potrivit art. 20 alin (6) din Legea nr. 231 din 23 septembrie 2010 cu privire la comerțul interior, produsele și serviciile se comercializează pe teritoriul Republicii Moldova la prețuri libere de vânzare, 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 vânzarea acestora. La caz, organul fiscal ilegal și neîntemeiat a aplicat informația organelor de stat de statistică ce ține de reglementarea formarii prețurilor. În cadrul controlului nu s-au stabilit tranzacții între coproprietari sau persoanele interdependente cu SRL ”Midim-Agro”.

În corespundere cu art. 129 pct. 11 din Codul fiscal, controlul fiscal reprezintă verificarea corectitudinii cu care contribuabilul execută obligația fiscală și alte obligații prevăzute de legislația fiscală și alte acte normative, inclusiv verificarea altor persoane sub aspectul legăturii lor cu activitatea contribuabilului prin metode, forme și operațiuni prevăzute de prezentul cod.

În conformitate cu art. 231 alin. (2) din Codul fiscal, temeiul tragerii la răspundere pentru încălcare fiscală este însăși încălcarea fiscală. Astfel, atragerea la răspundere pentru încălcarea fiscală poate opera doar în condițiile constatării încălcării fiscale. Atragerea la răspundere fiscală în cazul inexistenței încălcării fiscale este ilegală, iar sancțiunile aplicate se anulează.

Totodată, conform art. 189 alin. (2) din același cod, dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor și taxelor care urmau să fie vărsate Ia buget nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza ținerii ei neconforme, dacă contribuabilul [reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcție de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidență și/sau dările de seamă fiscale, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele și taxele prin metode și din surse indirecte, efectuînd ulterior recalcularea lor după restabilirea evidenței, în conformitate cu legislația, sau după prezentarea documentelor respective.

Ținând cont de normele legale supra menționate, se reține că calcularea și încasarea la buget a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător, diminuat în cuantum de 327 974 lei: pentru perioada fiscală A/2019 în sumă de 93 871 lei, pentru perioada fiscală A/2020 în sumă de 223 743 lei, pentru perioada fiscală A/2021 în sumă de 10 360 lei, a fost determinat ca urmare a examinării surselor indirecte de informații și estimării veniturilor micșorate din vânzări pentru perioada fiscală A2019 în sumă totală de 537 269 lei (580 251 lei valoare cu TVA-42 982 lei TVA) și A/2020 în sumă totală de 1 572 248 lei (1 698 028-125 780 lei TVA), ca rezultat al

micșorării valorii livrărilor. Mai mult ca atât, în cadrul controlului a fost preluată explicația de la contabilul Rasciuc Mariana privitor la înregistrarea în contabilitate a cantității de ieșire a produselor agricole vândute prin intermediul ECC la tabăra amplasată în interiorul pieței agricole pe adresa *****. Conform explicației cât și documentelor prezentate la control s-a stabilit că în scopul decontării producției agricole vândute, în contabilitate se emite o factură fără număr (în programa IC) pe numele persoanei fizice la finalul zilei sau pentru câteva zile, cu indicarea detaliată a denumirii, cantității și valorii produselor agricole livrate în baza mai multor bonuri fiscale emise în adresa persoanelor fizice. Respectiv, inspectorii fiscali careva divergențe între informația indicată în aceste facturi cu datele zilnice reflectate în ECC nu s-au stabilit (fila 7 a Actului). Ținând cont de prevederile legale menționate și de circumstanțele de fapt ale speței și analizând temeiurile calculării impozitelor și taxelor prin metode și din surse indirecte în coroborare cu actele contabile prezentate de către SRL ”Midim-Agro”, se reține că respectivele temeiuri au fost reținute de către Serviciul Fiscal de Stat în mod greșit. Or, constatările expuse în actul nr. 5-717033 din TI iulie 2022, decizia nr. 772/3655 din 20 septembrie 2022 și decizia nr.754/249 din 11 noiembrie 2022 privind ținerea neconformă a evidenței contabile se combat prin: contractul de comodat din 07 iunie 2019 și din 08 iunie 2020, f/f EAA002770841 din 20 iulie 2020; f/f EAA003065322 din august 2020; f/f EAA003440644 din 04 octombrie 2020; f/f EAA003563297 din 29 octombrie 2020; f/f EAA003660073 din 09 noiembrie 2020; f/f EAA008068536 din 11 decembrie 2021; f/f EAA007971674 din 04 decembrie 2021; contractul de prestări servicii din 12 iunie 2019; actul de executare a serviciilor din 31.12.19; f IY0018519 din 31 iulie 2020 eliberată de către SRL ”Emplomarin”; cartela de înregistrare a mașinii de casă și control și înștiințarea de recepționare; rapoartele zilnice Z, registru mașinii de casă și control, registrul vânzărilor (facturi fiscale) pentru perioada 01 ianuarie 2019-31 decembrie 2019; registrul vânzărilor (facturi fiscale) pentru perioada 01 ianuarie 2020-30 noiembrie 2020. Respectiv, fapta de încălcare fiscală nu a fost probată de către organul fiscal, iar pretinsele sume nedeclarate de către contribuabil, calculate de către inspectorii fiscali nu au nici un suport faptic sau legal.

În susținerea opiniei enunțate, invocă prevederile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, potrivit căruia apărarea drepturilor și intereselor contribuabilului se face pe cale judiciară sau pe alte căi prevăzute de prezentul cod și de alte acte ale legislației. Toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului. La rândul său, principiul conform căruia toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale trebuie interpretate în favoarea contribuabilului se aplică constant și în jurisprudența CtEDO (a se vedea cauza Prigală vs Republica Moldova și Serkov vs Ucraina). În cauza Prigală vs Republica Moldova, Curtea a constatat în unanimitate violarea Articolului 7 din Convenție, observând în primul rând că legislația era neclară, iar în temeiul art. 11 din Codul fiscal al Republicii Moldova toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale trebuiau interpretate în favoarea contribuabilului. În partea sumei de 170 428 lei, taxa pe valoare adăugată diminuată, inclusiv pentru anul 2020 în sumă de 20 610 lei, pentru anul 2021 în sumă de 122 923 lei, pentru anul 2022 în sumă de 26 895 lei, necalculată ca urmare a reflectării incomplete a veniturilor din vânzarea produselor agricole cât

și deductibilitatea cheltuielilor, se reține argumentele expuse la capitolul diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător. Astfel, în lipsa câtorva temeiuri de calculare a taxelor și impozitelor prin metode și din surse indirecte, calculul propriu-zis al acestora este lovit de nulitate. Or, din materialele prezentate nu rezultă că SRL ”Midim-Agro” a declarat TVA în cuantum mai mic decât cel prevăzut de legislație. În partea majorării de întârziere 74 044 lei pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitate diminuat (anexa 1 la decizie) și 17 351 lei pentru neachitarea în termen a taxei pe valoare adăugată diminuată comunicăm că aceasta a fast calculată ca urmare a reflectării incomplete a veniturilor din vânzarea produselor agricole cât și deductibilitatea cheltuielilor, or și aici reține argumentele expuse la capitolul diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător. Astfel, în lipsa câtorva temeiuri de calculare a taxelor și impozitelor prin metode și din surse indirecte, calculul propriu-zis al acestora este lovit de nulitate. Or, din materialele prezentate nu rezultă că SRL ”Midim-Agro” a declarat TVA în cuantum mai mic decât cel prevăzut de legislație.

Potrivit art. 228 alin. (1)-(3) din Codul fiscal, majorarea de întîrziere (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 întîrziere este obligatorie, independent de forma de constrîngere. Majorarea de întîrziere 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 întîrziere, determinată în conformitate cu alin.(3) pentru fiecare zi de întîrziere a plății lor, pentru perioada care începe după scadența impozitului, taxei și care se încheie în ziua plății lor efective inclusiv. Cuantumul majorării de întîrziere se determină anual în funcție de rata de bază (rotunjită pînă 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 pînă la 4 semne după virgulă.

Potrivit art. 5 din Codul administrativ, activitatea administrativă reprezintă totalitatea actelor administrative individuale și normative, a contractelor administrative, a actelor reale, precum și a operațiunilor administrative realizate de autoritățile publice în regim de putere publică, prin care se organizează aplicarea legii și se aplică nemijlocit legea.

Conform art. 7 din Codul administrativ, autoritate publică se consideră orice structură organizatorică sau organ instituită/instituit prin lege sau printr-un alt act normativ, care acționează în regim de putere publică în scopul realizării unui interes public.

Reieșind din prevederile art. 10 din Codul administrativ, actul administrativ individual este orice dispoziție, decizie sau altă măsură oficială întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, cu scopul de a produce nemijlocit efecte juridice, prin nașterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public. Decizia autorității publice privind acordarea despăgubirilor pentru prejudiciile cauzate prin activitatea administrativă ilegală este un act administrativ individual.

În conformitate cu art. 93 din Codul administrativ, 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.

Conform prevederilor art. 189 alin. (1) din Codul administrativ, orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice poate înainta o acțiune în contencios administrativ.

Conform art. 206 alin. (1) din Codul administrativ, o acțiune în contencios administrative poate fi depusa 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).

Potrivit art. 209 din Codul 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.

Serviciul Fiscal de Stat și-a expus opinia scrisă pe marginea acțiunii de contencios administrativ prin **referința** anexată la materialele cauzei, solicitând respingerea acțiunii formulate de reclamant ca fiind neîntemeiată și inadmisibilă. *(Vol. I, f.d. 173-176)*

Prin încheierea Judecătoriei Chișinău (sediul Râșcani) emisă la 18 decembrie 2024, s-a respins ca neîntemeiată cererea formulată de reprezentantul SRL ”Midim-Agro”, avocatul Crețu Doina, cu privire la dispunerea expertizei judiciare economice, în cauza de contencios administrativ intentată de Societatea cu Răspundere Limitată ”Midim-Agro” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ individual, *(Vol. I, f.d. 226-227, verso)*

La data de 23 iunie 2025, reprezentantul SRL ”Midim-Agro”, avocatul Crețu Doina a formulat **cerere de chemare în judecată concretizată**, solicitând:

1. Anularea deciziei nr. 754/249 din 11 noiembrie 2022 emisă pe marginea contestației;

2. Anularea parțială a actului nr. 5-717033 din 27 iulie 2022 al Direcției control post operațional nr. 4 din cadrul Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat, cât și a deciziei nr. 772/3655 din 20 septembrie 2022, întocmită de Direcția generală control a Serviciului Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL ”Midim-Agro”, în partea a:

- 282 182 lei, impozit de venit din activitate inclusiv: pentru anul 2019 în sumă de 93 512 și pentru anul 2020 în sumă de 188 670 lei;

-168 762 lei taxa pe valoare adăugată diminuată, majorare de întârziere-penalitate calculată în rezultatul controlului în conformitate cu art. 228 alin. (1) și (2) din Codul fiscal;

-74 044 lei pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitate diminuat;

- 17 306 lei pentru neachitarea în termen a taxei pe valoare adăugată diminuată;

Amendă:

- 65525 lei (327 974 lei x 20%) pentru diminuarea impozitului pe venit din activitate, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal.

În susținerea cererii s-a relatat că, la data de 01 iulie 2022, Direcția control post operațional nr. 4 din cadrul Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-129322/01 din 01 iulie 2022 a efectuat control fiscal prin metoda de verificare totală la SRL ”Midim-Agro”, privind corectitudinea calculării și plenitudinea achitării impozitelor, taxelor și altor plăți la buget pentru perioadele fiscale L/06/2019 - 31 mai 2022, în temeiul includerii entității în lista contribuabililor pentru efectuarea controalelor fiscale pentru L/06/2022, conform ordinului SFS nr. 234 din 30 mai 2022.

Potrivit actului nr. 5-717033 din 27 iulie 2022 al Direcției control post operațional nr. 4 din cadrul Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat, organul fiscal a stabilit în urma controlului fiscal efectuat la SRL ”Midim-Agro” următoarele concluzii și propuneri:

10. Micșorarea venitului impozabil pentru perioada fiscală A/2019 cu 782 257 lei, respectiv diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu 93 871 lei;

11. Micșorarea venitului impozabil pentru perioada fiscală A/2020 cu 2 715 391 lei, respectiv diminuarea impozitului pe venit cu 325 847 lei;

12. Micșorarea venitului impozabil pentru perioada fiscală A/2021 cu 255 469 lei, respectiv diminuarea impozitului pe venit cu 30 656 lei;

13. Nerespectarea modului de întocmire și de prezentare de Declarațiilor cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale A/2019-A/2021 cu apariția obligațiilor suplimentare privind impozitul pe venit apărut în perioadele fiscale A/2019-A/2021 (3 cazuri mai mult de 5000 lei);

14. Diminuarea TVA în sumă totală de 171 892 lei, inclusiv: pentru perioadele fiscale L/07/2020 cu 20 410 lei, L/08/2021 cu 70 396 lei, L/10/2021 cu 22 911 lei, L/11/2021 cu 31 280 lei, L01/2022 cu 242 lei, 1/02/2022 cu 22 623 lei, L/04/2022 cu 2 362 lei și L/05/2022 cu 1667 lei;

15. Nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale L/07/2019-L/09/2019, L/11/2019-L/12/2019, L/01/2020-L/11/2020, L/10/2021-L/12/2021, L/01/2022-L/02/2022, L/03/2022-L05/2022, care au generat apariția obligațiilor suplimentare față de buget privind TVA pentru perioadele fiscale L/07/2021, L/08/2021, L/10/2021, L/11/2021, L/01/2022, L02/2022, L/04/2022, L/05/2022;

16. Prezentarea tardivă a declarațiilor privind TVA pentru perioada fiscală L/08/2019, L/12/2019, L/03/2020, L/12/2021, L/01/2022, L/02/2022 a declarației cu privire la impozitul pe venit pentru A/2021, a dărilor de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (Forma IPC18/IPC2021) pentru perioadele fiscale L/08/2019, L/11/2019, L/12/2019, L/03/2020, a Notei de informare (Forma IALS18) pentru perioada fiscală A/2019 și a

dărilor de seamă privind taxele locale (Forma TL13) pentru perioadele fiscale T/04/2019 și T/01/2020;

17. Neachitarea impozitului pe venit în rate pentru perioadele supuse verificării;

Neinformarea SFS în termenul stabilit despre constituirea subdiviziunii entității amplasate pe adresa: mun. Chișinău, str. Haltei 21.

Prin decizia nr. 772/3655 din 20 septembrie 2022 întocmită de Direcția Generală control a Serviciului Fiscal de Stat, ultimul a admis parțial dezacordul înaintat de reclamant și a decis:

I. De a încasa la buget sumele impozitelor și taxelor calculate în rezultatul controlului:

- 327 974 lei, impozitul pe venit din activitate diminuat inclusiv: pentru perioada fiscală A/2019 în sumă de 93 871 lei, pentru perioada fiscală A/2020 în sumă de 223 743 lei, pentru perioada fiscală A/2021 în sumă de 10 360 lei;

- 170 428 lei taxa pe valoare adăugată diminuată, inclusiv pentru anul 2020 în sumă de 20 610 lei, pentru anul 2022 în sumă de 26 895 lei.

II. De a încasa la buget majorare de întârziere calculată în rezultatul controlului în conformitate cu art. 228 alin. (1) și (2) din Codul fiscal:

- 74 044 lei pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitate diminuat,

- 17 351 lei pentru neachitarea în termen a taxei pe valoare adăugată diminuată,

III. De a aplica amendă pentru încălcările menționate:

- 65 525 lei (327 974 lei x 20%) pentru diminuarea impozitului pe venit din activitate, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal,

- 33 231 lei (166 157 lei x 20%) pentru diminuarea TVA, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal;

- 7 682 lei pentru neachitarea impozitului pe venit în rate pentru A/2020 - A/2021, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal,

- 4 500 lei (9 cazuri x 500 lei) pentru nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale L/07/2020, L/08/2021, L/10/2021, L/11/2021, L02/2022, a declarațiilor cu privire la impozitul pe venit din activitatea pentru întreprinzător pentru perioadele fiscale A/2019-A2021, prezentarea tardivă a Declarației cu privire la impozitul pe venit din activitatea pentru întreprinzător pentru perioadele fiscale A/2021, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal.

SRL ”Midim-Agro” nefiind de acord cu decizia nr. 772/3655 din 20 septembrie 2022 întocmită de Direcția generală control a Serviciului Fiscal de Stat, la data de 17 octombrie 2022 a contestat-o potrivit prevederilor art. 268 și 269 din Codul fiscal, în termen de 30 zile.

Prin decizia nr. 754/249 din 11 noiembrie 2022, emisă pe marginea contestației împotriva decizia nr. 772/3655 din 20 septembrie 2022 întocmită de Direcția Generală control s-a decis de a satisface parțial contestația și de a modifica decizia nr. 772/3655 din 20 septembrie 2022 emisă de Direcția generală control, după cum urmează:

1. În partea constatatoare:

- La pct. 5 , liniuța 1-a, sintagma ”- micșorarea neîntemeiată în Declarația privind TVA pentru L/04/2022 a TVA aferentă livrărilor efectuate la cota standard cu suma de 1 667 lei”, se exclude;

2. În partea decisivă:

- La cap. I, liniuța 2-a, sintagma ”170 428 lei” se substituie cu sintagma 168 761 lei”

- La cap. II, liniuța 2-a, sintagma ”17 351 lei” se substituie cu sintagma ”17 306 lei”;

În rest, decizia nr. 772/3655 din 20 septembrie 2022 emisă de Direcția generală control, rămâne nemodificată.

Prin Raportul de expertiză extrajudiciară întocmit de Centru Național de Expertize Judiciare din 14 aprilie 2025, expertul a concluzionat următoarele: Examinările efectuate asupra tranzacțiilor, nemijlocit menționate de către SFS sub aspect de încălcare a legislației fiscale, care au motivat diminuarea impozitului pe venit, au constatat unele neconformități în aplicarea bazei legislative. În special, suma stabilită de SFS ca admisă de către entitate la micșorarea venitului impozabil pentru anii 2019-2020 în mărime totală de 2 109 517 lei MD (537 269 + 1 572 248), a fost calculată reieșind din faptul, că SRL ”Midim-Agro” la comercializarea cu amănuntul a produselor agricole a aplicat prețuri mai mici decât ”prețurile medii” înregistrate de către Biroul Național de Statistică, iar bonurile fiscale ale echipamentului de casă și control nu conțin informații cu privire la denumirea și cantitatea mărfurilor comercializate. Se pune în evidență, că controlul efectuat n-a stabilit careva abateri de la normele de contabilizare a stocurilor de mărfuri și a modului de întocmire a documentelor primare la înregistrarea tranzacțiilor de vânzare-cumpărare. Totodată, se notifică că în materialele controlului nu se conțin careva informații cu referire la valoarea de bilanț a mărfurilor înregistrate în registrele contabile.

Analizând constatările sus indicate, se menționează că aplicarea la capitolul dat a prevederilor art. 189 și art. 225 din Codul fiscal nu a fost argumentată, deoarece nu s-au specificat actele și documentele contabile lipsă, sau ”lipsă de contabilitate ori din cauza ținerii ei neconforme”. Inclusiv, în cadrul controlului nu s-a efectuat o analiză a valorii (sinecostului) producției agricole înregistrate în evidența contabilă în raport cu prețul de comercializare a acestora și evidența stocurilor. Prețurile statistice înregistrate de Biroul de Statistică, care au fost aplicate de către SFS la estimarea veniturilor impozabile diminuate sunt prețuri medii și poartă un caracter informativ, fără aplicarea obligatorie în procesul desfășurării comerțului, respectiv în cazul dat acestea nu pot fi aplicate pentru calcularea obligațiunilor fiscale. Referitor la neindicarea în bonurile fiscale ale echipamentului de casă și control a unor date obligatorii (denumirea mărfii; cantitatea: costul) în conformitate cu prevederile pct. 25, anexa nr. 1 a Hotărârii Guvernului nr. 141 din 27 februarie 2019, SFS confirmă faptul înregistrării la organul fiscal a ECC de model F6-Tremol (portativ) la data 18 iunie 2019, dar nu s-a specificat posibilitățile tehnice a acestui echipament. Concomitent a indicat, că ”divergențe între informația în aceste facturi cu datele zilnice reflectate în Registrul ECC nu s-au stabilit”.

În context, examinările materialelor la capitolul dat au stabilit că sumele calculate de către SFS din diferența prețurilor (de comercializare și ale Biroului de statistică), în mărime de 537 269 lei MD pentru perioada fiscală a anului 2019 și în sumă de 1 572 248 lei MD pentru anul

2020, nu pot fi atribuite la venituri impozabile diminuate cu calcularea și înaintarea ca obligații fiscale suplimentare față dc SRL ”Midim-Agro”.

În suma totală a impozitului pe venit diminuat indicată în pct. 1 din decizia Serviciului Fiscal nr. 772/3655 din 20 septembrie 2022, inclusiv se conține și impozitul pe venit calculat din deducerile neîntemeiate a cheltuielilor aferente tranzacțiilor efectuate dc SRL ”Midim-Agro” cu SRL ”Emplomarin”. SFS argumentează acest fapt că pentru serviciile de logistică, marketing și promovare executate dc către SRL ”Emplomarin” în sumă totală de 242 000 lei MD (fără TVA) și acceptate de SRL ”Midim-Agro” în baza facturii fiscale nr. IY 0018519 din 31 iulie 2019, ”în cadrul controlului nu sau prezentat documente confirmative precum că serviciile menționate au fost utilizate în scop de antreprenoriat”.

Astfel, conform materialelor prezentate a fost stabilit că tranzacția între entitățile sus numite s-a executat în baza contractului de prestări servicii f/n din 12 iunie 2019, unde SRL ”Emplomarin” și-a asumat obligațiunea să presteze servicii de logistică, marketing și promovare în vederea derulării profitabile privind comercializarea producției agricole. Prin procesul-verbal/Act de executare a lucrărilor/prestare a serviciilor din 31 decembrie 2019, care confirmă studiul pieței din Belarus și Ucraina, părțile au confirmat executarea serviciilor prin semnarea facturii fiscale nr. IY 0018519 din 31 iulie 2019. La aceste constatări, a deducerilor dc cheltuieli neîntemeiate, SFS nu a specificat care sunt documentele confirmative ce justifică utilizarea serviciilor menționate în scop de antreprenoriat, indicând doar nerespectarea prevederilor pct. 26 din Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice și persoanelor fizice care practică activitate de întreprinzător, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 693 din 11 iulie 2018, care prevede; „în scopuri fiscale se permite deducerea cheltuielilor ordinare fi necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător ori în scopul desfășurării acesteia. Cheltuielile ordinare fi necesare reprezintă cheltuielile caracteristice gestionării activității de întreprinzător fi cheltuielile reglementate prin acte normative în vigoare, caracteristice pentru gestionarea anumitor tipuri dc activități de întreprinzător, în scopul desfășurării activității economice și obținerii de venituri”. Se constată, că legislația fiscală nu limitează executarea tranzacțiilor de marketing și nu prevede întocmirea câtorva documente primare speciale, respectiv excluderea din deduceri a sumei de 242 000 lei MD, aferentă facturii fiscale nr. IY 0018519 din 31 iulie 2019 pentru serviciile de logistică, marketing și promovare executate de către SRL ”Emplomarin” pentru SRL ”Midim-Agro”, nu este argumentată.

Astfel, expertul a concluzionat că: Sumele înaintate către SRL ”Midim-Agro” spre plată la bugetul de stat a impozitului pe venit și a TVA calculate suplimentar, apreciate prin aplicarea metodei dc estimare din diferența prețurilor de comercializare a producției agricole și a prețurilor indicative ale Biroului de Statistică, inclusiv prin excluderea din deduceri a sumei aferente serviciilor dc logistică, marketing și promovare executate de către SRL ”Emplomarin”, constatate de către Serviciul Fiscal de Stat și înregistrate în actul de control nr. 5-717033 din 27 iunie 2022 și decizia nr.772/3655 din 20 septembrie 2022 cu modificările efectuate prin decizia nr. 754/249 din 11 noiembrie 2022, sunt neîntemeiate. Deducerea de către SRL ”Midim-Agro” a

cheltuielilor aferente reparațiilor curente și capitale ale autoturismelor pentru perioadele fiscale a anilor 2020-2021 în sumă de 26 392 lei MD și respectiv, 34 352 (treizeci și patru mii trei sute cincizeci și doi) lei MD în baza clauzelor contractelor de comodat din 07 iunie 2019 și respectiv din 08 iunie 2020, contravine prevederilor art. 261 alin. (11) din Codul fiscal. Cheltuielile în sumă totală de 242 000 lei MD, aferente serviciilor de logistică, marketing și promovare executate de către SRL ”Emplomarin”, în baza facturii fiscale nr. IY 0018519 din 31 iulie 2020, contractului de prestări servicii din 12 iunie 2019 și a actului de executare din 31 decembrie 2019, au fost deduse de către SRL ”Midim-Agro” fără abateri ale legislației fiscale. Constatările înregistrate de Serviciul Fiscal de Stat în actul de control nr. 5-717033 din 27 iunie 2022, privind micșorarea de către SRL ”Midim-Agro” a valorii livrărilor impozabile la cota redusă a TVA în sumă totală de 2 109 518 lei MD pentru perioada anilor 2019-2020 și care au generat la diminuarea TVA, sunt neîntemeiate și neargumentate.

Reieșind din examinările efectuate asupra materialelor prezentate a fost stabilit, că SRL ”Midim-Agro” a admis deducerea neîntemeiată (neconfirmate documentar) a cheltuielilor aferente deplasărilor casate conform deconturilor de avans în mărime de 302 439 lei MD pentru anul 2020 și pentru anul 2021 în mărime de 52 381 lei MD. Totodată, pentru perioada fiscală a anului 2020 au fost stabilite deduceri neîntemeiate a cheltuielilor aferente reparațiilor curente și capitale a autoturismelor, care nu sunt proprietatea contribuabilului în sumă de 26 lei MD și pentru anul 2021 - 34 352 (treizeci și patru mii trei sute cincizeci și doi) lei MD.

Respectiv, din sumele indicate urmează a fi calculate și achitate la bugetul de stat cotele stabilite de Codul fiscal a impozitului pe venit.

Reieșind din concluziile expertului, de către organul fiscal s-a calculat neîntemeiat impozit pe venit 12% în sumă de 282 182 lei, TVA în sumă de 168 762 lei, majorare de întârziere cât și amenzi neîntemeiate, care sunt reflectate în tabel, *(Vol. II, f.d.1-10).*

În ședința de judecată, reprezentantul SRL ”Midim Agro”, avocatul Crețu Doina a susținut acțiunea în sensul formulat/concretizat și a pledat pentru admiterea acesteia.

În ședința de judecată, reprezentantul Serviciului Fiscal de Stat, Țurcanu Elena, nu a recunoscut acțiunea și a solicitat respingerea ei ca neîntemeiată.

Aprecierea instanței de judecată.

Audiind poziția participanților prezenți la proces, analizând piesele dosarului prin prisma rigorilor art. 130 din Codul de procedură civilă prin coraportare la prevederile legale ce guvernează raportul juridic litigios, instanța de judecată ajunge la concluzia că acțiunea dedusă judecății este admisibilă, însă neîntemeiată și urmează a fi respinsă din următoarele considerente.

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

Faptele deja cunoscute autorităţilor publice sau instanţelor de judecată competente, faptele general notorii şi faptele prezumate în virtutea prevederilor legale nu necesită a fi probate, până la proba contrarie.

În concordanță cu **art. 93 din Codul administrativ**, fiecare participant probează faptele pe care își întemeiază pretenţia. 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.

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

În acord cu **art. 194 alin. (1) din Codul administrativ**, în procedura în prima instanţă, în procedura de apel şi în procedura de examinare a recursurilor împotriva încheierilor judecătoreşti se soluţionează din oficiu probleme de fapt şi de drept.

În conformitate cu **art. 195 din 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.

Conform **art. 219 din Codul administrativ**, instanţa de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declaraţiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanţi.

Instanţa de judecată depune eforturi pentru înlăturarea greşelilor de formă, explicarea cererilor neclare, depunerea corectă a cererilor, completarea datelor incomplete şi pentru depunerea tuturor declaraţiilor necesare constatării şi aprecierii stării de fapt. Instanţa de judecată indică asupra aspectelor de fapt și de drept ale litigiului care nu au fost discutate de participanţii la proces.

Instanţa de judecată nu are dreptul să depăşească limitele pretenţiilor din acţiune, însă, totodată, nu este legată de textul cererilor formulate de participanţii la proces.

Instanţa de judecată poate avea o discuţie juridică cu participanţii la proces sau poate da în scris indicaţii cu privire la situaţia de drept a cauzei examinate.

În conformitate cu **art. 225 din Codul administrativ**, instanța de judecată nu este competentă să se pronunțe asupra oportunității unui act administrativ. Verificarea exercitării de către autoritatea publică a dreptului discreționar se limitează la faptul dacă autoritatea publică:

a) și-a exercitat dreptul discreționar;

b) a luat în considerare toate faptele relevante;

c) a respectat limitele legale ale dreptului discreționar;

d) și-a exercitat dreptul discreționar conform scopului acordat prin lege.

Conform **art. 118 alin. (3) din Codul de procedură civilă**, circumstanţele care au importanţă pentru soluţionarea justă a cauzei sunt determinate definitiv de instanţa judecătorească pornind de la pretenţiile şi obiecţiile părţilor şi ale altor participanţi la proces, precum şi de la normele de drept material şi procedural ce urmează a fi aplicate.

Conform **art. 121 din Codul de procedură civilă**, instanţa judecătorească reţine spre examinare şi cercetare numai probele pertinente care confirmă, combat ori pun la îndoială concluziile referitoare la existenţa sau inexistenţa de circumstanţe, importante pentru soluţionarea justă a cazului, iar **art. 122 din Codul de procedură civilă** prevede că, circumstanţele care, conform legii, trebuie confirmate prin anumite mijloace de probaţiune nu pot fi dovedite cu nici un fel de alte mijloace probante. Admisibilitatea probelor se determină în conformitate cu legea în vigoare la momentul eliberării lor.

Admisibilitatea acțiunii de contencios administrativ.

1. Revendicările reclamantului se circumscriu acțiunii în contestare (art. 206 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ și art. 224 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ) care sunt susceptibile examinării de către instanțele de contencios administrativ. Or, partea reclamantă pretinde anularea parțială a actului de control fiscal din 27 iulie 2022 (operațiune administrativă), a deciziei nr. 772/3655 din 20 septembrie 2022 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale și a deciziei nr. 754/249 din 11 noiembrie 2022 emisă pe marginea contestației, ultimele constituie un corp comun și conturează un act administrativ individual defavorabil reclamantului în accepțiunea art. 11 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ.

2. Competența jurisdicțională materială și teritorială aparține Judecătoriei Chișinău (sediul Râșcani).

3. Procedura prealabilă a fost respectată, iar ca reacție a fost emisă decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/249 din 11 noiembrie 2022.

4. Corelând data comunicării deciziei pe marginea cererii prealabile, cu momentul înaintării acțiunii în judecată, se atestă încadrarea în interiorul termenului legal de valorificare a acțiunii.

5. Nu există o hotărâre judecătorească definitivă cu privire la un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept; nu 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; la aceeași sau la altă instanță de judecată nu se examinează o acțiune între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept. La fel, acțiunea de contencios administrativ corespunde cerințelor prevăzute la art. 211 alin. (1) și (2) și art. 212 alin. (1) și a fost depusă de o persoană împuternicită.

În această ordine de idei, judecătorul constată cu certitudine că partea reclamantă a respectat rigorile de admisibilitate a prezentei acțiuni prevăzute la art. 207 din Codul administrativ.

Raționamentele instanței de judecată.

Instanța de judecată este obligată să reflecte în hotărâre motivele concluziilor sale privind admiterea unor probe, precum și argumentarea preferinței unor probe față de altele. Din interpretarea art. 6 din Convenția europeană a Drepturilor Omului, pronunțarea de către

instanțele judecătorești a unor hotărâri motivate constituie una dintre garanțiile dreptului fundamental la un proces echitabil și acesta presupune obligațiunea instanței judecătorești de a se expune în hotărârile contestate asupra tuturor cerințelor acțiunii, precum și argumentelor invocate de către părți întru, respectiv, admiterea sau respingerea acestora (cauza *Albină c/România, Hotărâre din 28 aprilie 2005, § 33*).

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

De altfel, instanţa de judecată nu poate exclude un argument sau o circumstanţă pretinsă de o parte care în opinia sa este determinantă şi confirmă poziţia sa, fără a o aprecia prin prisma temeiniciei, pertinenței litigiului în raport cu situaţia de fapt. Or, respectarea principiului egalităţii în faţa legii şi a justiţiei, precum şi dreptul părţilor de a fi auzite, reprezintă un aspect inerent respectării dreptului la un proces echitabil, garantat de art.6 § 1 al Convenţiei pentru Apărarea Drepturilor Omului şi Libertăţilor Fundamentale.

În plus, principiul *jura novit curia*, aplicabil la judecarea litigiilor enunţă că judecătorul trebuie să aplice acel text de lege care corespunde situaţiei de fapt calificate juridic de către parte, în măsura în care situaţia de fapt respectivă este confirmată de probele administrate în cauză.

Curtea Europeană a Drepturilor Omului reiterează că efectul articolului 6 § 1 din Convenţie este, *inter alia*, de a plasa un ”tribunal” sub o obligaţie de a efectua o examinare adecvată a declarațiilor, argumentelor şi probelor, fără a prejudicia evaluarea acestora sau a faptului dacă ele sunt relevante pentru decizia sa.

Totodată instanța învederează jurisprudența Curţii Europene a Drepturilor Omului, care statuează că întinderea motivării depinde de diversitatea mijloacelor pe care o parte le poate ridica în instanță, precum şi de prevederile legale, de obiceiuri, de principiile doctrinale şi de practicile diferite privind prezentarea şi redactarea sentințelor şi hotărârilor în diferite state (*Boldea împotriva României din 15 februarie 2007, paragraful 29; Van den Hurk împotriva Olandei din 19 aprilie 1994, paragraful 61*).

Pentru a răspunde cerințelor procesului echitabil, motivarea ar trebui să evidențieze că judecătorul a examinat cu adevărat chestiunile esențiale ce i-au fost prezentate (*Boldea împotriva României din 15 februarie 2007, paragraful 29; Helle împotriva Finlandei din 19 februarie 1997, paragraful 60*). Or, conform regulilor unui proces echitabil, pornind de la aprecierea rolului determinant al concluziilor sale, instanţa are obligaţia să examineze efectiv problemele esențiale care îi sunt identificate spre apreciere şi să nu să se limiteze doar la însușirea motivelor şi concluziilor date de participanții procesului.

Comisia Europeană în anul 2006 prin Compendiul de «cele mai bune practici» privind managementul timpului în cazul procedurilor judiciare (Strasbourg, 8 decembrie 2006, CEPEJ(2006)13) [6], a stabilit că, „Judecătorii joacă rolul unui "terţ imparţial" în procesul de soluţionare a unui conflict.

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

Controlul judiciar exercitat asupra administraţiei publice dispune de câteva trăsături distincte: este exercitat de către instanţa judecătorească care este independentă sub aspect organizaţional şi funcţional faţă de subiectul controlat; prin intermediul controlului se exercită funcţia instanţei de judecată (justiţiei) în calitatea sa de putere independentă din sistemul frânelor şi contrabalanţelor, care constituie o garanţie a legalităţii şi a contracarării abuzurilor de putere din partea autorităţilor executive; se realizează în cadrul procesului judiciar reglementat de normele juridice procesuale; un cerc de subiecţi speciali ai acestor raporturi juridice; existenţa unui litigiu de drept public în calitate de temei al activităţii de control judiciar; controlul judiciar urmăreşte realizarea a două scopuri: pe de o parte, asigurarea protecţiei drepturilor şi intereselor legale ale persoanelor fizice şi juridice, adică a interesului particular, pe de altă parte, neadmiterea excesului de putere din partea executivului, adică a interesului public; activitatea instanţelor de control asupra autorităţilor administraţiei publice este limitată de următoarele condiţii: temei al exercitării acestuia serveşte doar depunerea unei cereri din partea persoanelor interesate, adică controlul judiciar este mijlocit sau pasiv; obiect al activităţii de control îl constituie doar respectarea de către subiect a cerinţelor legalităţii, dar nu şi ale oportunităţii.

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

Statului i se acordă, în general, o marjă largă de apreciere în temeiul Convenției atunci când este vorba despre măsuri generale de strategie economică sau socială [Wallishauser împotriva Austriei (nr. 2), pct. 65], precum și de elaborarea și punerea în aplicare a politicii în domeniul fiscal.

Este, în primul rând, de competența autorităților naționale să decidă cu privire la tipul de impozite sau de contribuții pe care doresc să le perceapă. Deciziile în acest domeniu implică, în mod normal, o evaluare a problemelor politice, economice și sociale pe care Convenția le lasă în competența statelor membre, deoarece autoritățile interne sunt în mod evident mult mai în măsură decât organele Convenției să evalueze astfel de probleme [Musa împotriva Austriei, decizie a Comisiei; Baláž împotriva Slovaciei (dec.); Azienda Agricola Silverfunghi S.a.s. și alții împotriva Italiei, pct. 103; R.Sz. împotriva Ungariei, pct. 38 și 46].

De asemenea, îi revine legiuitorului intern sarcina de a alege ceea ce poate fi clasificat ca venit impozabil și care ar trebui să fie modalitatea concretă de executare a obligațiilor fiscale [Cacciato împotriva Italiei (dec.), pct. 25; Guiso și Consiglio împotriva Italiei (dec.), pct. 44].

Simplul fapt că legislația fiscală are caracter retroactiv nu conduce, ca atare, la o încălcare – de ex., o lege retroactivă care supune impozitării anumite operațiuni [M.A. și alții împotriva Finlandei (dec.)].

Revenind la cazul dedus judecății, instanța de judecată atestă că, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-129322/01 din 01 iulie 2022 a fost efectuat control fiscal prin metoda de verificare totală la SRL ”Midim-Agro”, privind corectitudinea calculării și plenitudinea achitării impozitelor, taxelor și altor plăți la buget pentru perioadele fiscale L/06/2019-31 mai 2022, în temeiul includerii entității în lista contribuabililor pentru efectuarea controalelor fiscale pentru L/06/2022, conform ordinului SFS nr. 234 din 30 mai 2022.

În baza constatărilor efectuate, a fost întocmit actul de control nr. 5-717033 prelungit pe blanchetele nr. 5-717034-5-717036 din 27 iulie 2022, definitivat prin decizia nr. 772/3655 din 20 septembrie 2022 asupra cazului de încălcare fiscală.

Prin decizia asupra cazului de încălcare a legislației nr. 772/3655 din 20 septembrie 2022 au fost calculate SRL ”Midim-Agro” obligații fiscale în sumă totală de 498 402 lei, constituite din plăți de bază la impozite și taxe - 496 735 lei, majorări de întârziere (penalități) ce constituie - 91 395 lei și amenzi în sumă de 111 008 lei.

În cadrul controlului efectuat la SRL ”Midim-Agro” prin metoda verificării totale, s-au constatat în mod just următoarele: încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c), lit. d), art. 18 lit. a), art. 24 alin. (1), alin. (3), art. 26^1 alin. (2), alin. (3), alin. (11) din Codul fiscal, pct. 26 din Regulamentul ”Cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice și persoanelor fizice care practică activitate de întreprinzător”, anexa nr. 1, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 693 din 11 iulie 2018, pct. 6, pct. 38 din Regulamentul cu privire la delegarea salariaților din Republica Moldova, aprobat prin Hotărârea nr. 10 din 05 ianuarie 2012, prin deducerea neîntemeiată în scopuri fiscale a următoarelor cheltuieli:

- aferente deplasărilor și altor cheltuieli casate conform deconturilor de avans (în lipsa documentelor primare), nefiind demonstrat faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate în cadrul activității de întreprinzător, în perioada fiscală A/2020 în sumă de 512 420 lei și în perioada fiscală A/2021 în sumă de 176 784 lei;

- aferente reparației curente și capitale a autoturismelor care nu sunt proprietatea materială reflectată în bilanțul contribuabilului, în perioada fiscală A/2020 în sumă de 26 392 lei și în perioada fiscală A/2021 în sumă de 34 352 lei;

- aferente serviciilor de logistică, marketing și promovare, în perioada fiscală A/2019, documentate prin factura fiscală seria IY nr.0018519 din 31 iulie 2020 în sumă de 242 000 lei, eliberată de SRL ”Emplomarin”, pentru care în cadrul controlului nu s-au prezentat documente confirmative cu indici cantitativi și calitativi precum că serviciile menționate au fost utilizate în cadrul activității de întreprinzător;

- aferente serviciilor de intermediere, în perioada fiscală A/2020, în sumă totală de 629 000 lei (documentate prin factura fiscală seria IY nr. 0018535 din 20 ianuarie 2020 - 104 000 lei, seria IY nr. 0018520 din 30 aprilie 2020 - 225 000 lei și seria IY nr. 0018529 din 25 august 2020 - 300 000 lei), eliberate de SRL ”Emplomarin”, pentru care în cadrul controlului nu s-au prezentat documente confirmative privind utilizarea în cadrul activității de întreprinzător;

- aferente valorii combustibilului dedus în lipsa documentelor confirmative (foi de parcurs) în perioada fiscală A/2020 în sumă de 11 885 lei și în perioada fiscală A/2021 în sumă de 44 333 lei.

Au fost constatate divergențe între datele Raportului privind rezultatele financiare, datele contabilității și datele din rândurile 0101 și 102 din Declarația cu privire la impozitul pe venit, fiind micșorate neîntemeiat veniturile pentru A/2019 cu 9 634 lei și majorate pentru A/2020 cu 3 289 lei, precum și micșorată neîntemeiat suma cheltuielilor pentru A/2019 cu 6 646 lei și pentru A/2020 cu 33 265 lei.

Cu referire la alegațiile reclamantului privind excluderea neîntemeiată de la deduceri a cheltuielilor aferente reparației curente și capitale a autoturismelor utilizate pe bază de comodat (în folosință gratuită), în sumă de 26392 lei pentru anul 2020 și 34352 lei pentru anul 2021, precum și cheltuielile aferente serviciilor de logistică, marketing și promovare, acordate de SRL ”Emplomarin” în anul 2019 în sumă de 242 000 lei, se reține că deși contractele de comodat prevăd obligația comodatarului de a suporta toate cheltuielile de exploatare și reparație a autoturismelor (art. 1237 din Codul civil), art. 26^1 alin. (11) din Codul fiscal prevede că, cheltuielile aferente reparaţiei curente şi capitale a mijloacelor fixe ce nu corespund prevederilor alin. (2) se permit spre deducere în limita a 15% din suma calculată a locaţiunii, arendei, leasingului operaţional sau redevenţei (plăţii pentru concesiune), suportată pe parcursul perioadei fiscale, iar în cazul cheltuielilor de reparaţie a mijloacelor de transport aerian internaţional – în mărime de 100% din suma calculată a ratei de leasing operaţional, suportată pe parcursul perioadei fiscale. În sensul prezentului alineat, prin mijloacele fixe ce nu corespund prevederilor alin. (2) se înţeleg mijloacele fixe care sînt utilizate în activitatea de întreprinzător a agentului economic conform contractului de arendă, locaţiune, leasing operaţional, concesiune, ale căror cheltuieli aferente, potrivit contractului nominalizat, revin arendaşului, locatarului sau concesionarului.

La caz, pentru argumentarea deductibilității serviciilor de logistică, marketing și promovare, acordate de SRL ”Emplomarin” în anul 2019 în sumă de 242 000 lei, documentate

prin factura fiscală IY0018519 din 31 iulie 2020, au fost prezentate suplimentar următoarele documente: ”Proces-verbal/Act de executare a lucrărilor/prestare a serviciilor” din 31 decembrie 2019, conform căruia, în conformitate cu contractul din 12 iunie 2019, au fost prestate servicii de marketing și logistic în 10 cazuri. La rubrica ”Forma livrării serviciilor și lucrărilor” sunt menționate ca bază 4 rapoarte (an., sem. II, trim. III, trim. IV) la fiecare caz, în total ar urma a fi prezentate 40 de Rapoarte. Însă Rapoartele menționate nu au fost prezentate, fiind anexate doar ”Rezumat la raportul ”Studiul pieței producătorilor de...” pentru 5 cazuri”.

Prin urmare, se constată că documentele prezentate nu confirmă că cheltuielile menționate au fost suportate exclusiv în cadrul activității de întreprinzător, cum prevede art. 24 alin. (1) din Codul fiscal - se permite deducerea cheltuielilor ordinare şi necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activităţii de întreprinzător.

Referitor la constatarea privind neindicarea în bonurile fiscale a echipamentului de casă și control al denumirii și cantității mărfurilor comercializate, se constată că în cadrul controlului fiscal au fost verificate datele echipamentului de casă și de control cu memorie fiscală, benzile de control, stabilindu-se încălcarea prevederilor pct. 25 din Anexa nr. 1 la Hotărârea Guvernului nr. 141 din 27 februarie 2019 ”Cu privire la aplicarea echipamentelor de casă și de control la efectuarea decontărilor”, care stipulează că elementele specifice bonului de casă/documentul fiscal se determină în funcție de domeniul de activitate, pentru activitățile de comerț și prestarea serviciilor: a) denumirea fiecărei mărfi (serviciu), costul și codul cotei taxei pe valoarea adăugată pentru fiecare marfă (serviciu); c) cantitatea (dacă cantitatea nu este egală cu o unitate) și prețul mărfii (serviciului), prin lipsa în bonurile de casa eliberate, a denumirii și cantității pe fiecare tip de marfă comercializată.

De asemenea, conform explicației prezentate de persoana responsabilă de ținerea evidenței contabile, organul fiscal a stabilit că în scopul decontării producției agricole comercializate, în contabilitate se emite o factura (virtuala în programul IC) la finalul zilei sau pentru câteva zile, cu indicarea denumirii, cantității și a valorii produselor agricole livrate în baza mai multor bonuri fiscale emise în adresa persoanelor fizice, fapt ce denotă încălcarea prevederilor art. 190 alin. (2) din Codul fiscal, potrivit căruia contabilitatea și/sau o altă evidență pe care se întemeiază evidența obiectelor impozabile și a obligațiilor fiscale trebuie să reflecte oportun, integral și veridic operațiunile contribuabilului și situația lui financiară, a Standardului Național de Contabilitate ”Stocuri”, altor norme care reglementează ținerea contabilității, ținând cont de faptul că în bonurile de casa eliberate de echipamentele ECC nu este reflectată cantitatea reală și prețul de comercializare a mărfurilor.

Art. 5 alin. (26) din Codul fiscal, prescrie următoarele: *Preţ de piaţă, valoare de piaţă* – preţul mărfii, serviciului, format prin interacţiunea cererii şi ofertei pe piaţa comerţului cu ridicata a mărfurilor, serviciilor identice, iar în cazul lipsei mărfurilor, serviciilor identice – în urma tranzacţiilor încheiate între persoanele ce nu sînt coproprietari sau persoane interdependente pe piaţa respectivă a comerţului cu ridicata. Tranzacţiile între coproprietari sau persoanele interdependente pot fi luate în considerare numai cu condiţia că interdependenţa acestor persoane nu a influenţat rezultatul tranzacţiei.

Drept surse de informaţie despre preţurile de piaţă, la momentul încheierii tranzacţiei, servesc:

a) informaţia organelor de stat de statistică şi a organelor care reglementează formarea preţurilor; iar în cazul lipsei acesteia –

b) informaţia despre preţurile de piaţă, publicată în presă sau adusă la cunoştinţa opiniei publice prin intermediul mijloacelor de informare în masă; iar în cazul lipsei acesteia –

c) informaţia oficială şi/sau dată publicităţii despre cotările bursiere (tranzacţiile care au avut loc) la bursa cea mai apropiată de sediul (domiciliul) vînzătorului (cumpărătorului), iar în cazul lipsei tranzacţiilor la bursa menţionată ori comercializării (procurării) la o altă bursă – informaţia despre cotările bursiere ce au avut loc la această altă bursă, precum şi informaţia despre cotările valorilor mobiliare de stat şi ale obligaţiunilor de stat.

Contribuabilul are dreptul să prezinte Serviciului Fiscal de Stat informaţia, din alte surse, despre preţurile de piaţă la momentul transmiterii mărfurilor, serviciilor, iar Serviciul Fiscal de Stat are dreptul să folosească informaţia prezentată dacă există motive de a o considera veridică.

Astfel, în cadrul controlului fiscal au fost analizate prețurile de comercializare a mărfurilor de către SRL ”Midim-Agro” (reflectate în contabilitate) și comparate cu prețurile medii de vânzare a producției agricole de către întreprinderile agricole și gospodăriile țărănești (de fermieri) cu suprafața terenurilor agricole de 50 ha și mai mult (publicate pe site-ul oficial al organului de stat (BNS) https://statistica.gov.md (compartimentul prețurile și indicii de vânzare a producției agricole, pe trimestre 2019-2022), în rezultat fiind constatată reflectarea în contabilitate a prețurilor de vânzare a mărfurilor comercializate, diminuate comparativ cu prețurile reale de comercializare, astfel fiind diminuate veniturile din vânzări.

Respectiv, în conformitate cu prevederile art. 189 din Codul fiscal, care prevede că Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele şi taxele contribuabililor în urma controalelor fiscale, dacă au fost stabilite cazuri de nerespectare a legislaţiei fiscale, precum şi în alte cazuri prevăzute de legislaţia fiscală. Dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor şi taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza ţinerii ei neconforme, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcţie de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidenţă şi/sau dările de seamă fiscale, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele şi taxele prin metode şi din surse indirecte. Serviciul Fiscal de Stat recalculează obligaţiile fiscale calculate prin metode şi din surse indirecte după restabilirea evidenţei, în conformitate cu legislaţia, sau după prezentarea documentelor respective. Recalcularea obligaţiilor fiscale calculate prin metode şi din surse indirecte se efectuează doar în cazul în care contribuabilul a restabilit evidenţa şi a prezentat actele Serviciului Fiscal de Stat, nu mai târziu de un an din data aducerii la cunoştinţă a deciziei asupra cazului de încălcare a legislaţiei. Acţiunile prevăzute la alin.(1) pot fi aplicate persoanelor fizice rezidente care nu desfăşoară activitate de întreprinzător în cadrul utilizării metodelor indirecte de estimare în conformitate cu prevederile cap.11^1 din prezentul titlu, au fost utilizate metode și surse indirecte, prevăzute de art. 225 din Codul fiscal, pentru estimarea obiectelor impozabile și

calcularea impozitelor și taxelor, fiind estimate venituri nedeclarate, pentru perioada fiscală A/2019 în sumă de 537 269 lei și pentru perioada fiscală A/2020 în sumă de 1 572 248 lei.

Deci, încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c), lit. d) art. 101 alin. (1) art. 102 alin. (1) art. 115 alin. (1) din Codul fiscal, precum și încălcările descrise supra, privind reflectarea în contabilitate a prețurilor de vânzare a mărfurilor comercializate, au determinat micșorarea neîntemeiată în declarația privind TVA pentru L/04/2022, a sumei TVA aferentă valorii livrărilor efectuate la cota standard, cu sumă de 1 667 lei și micșorarea neîntemeiată a TVA aferentă livrărilor efectuate la cota redusă a TVA, cu 168 761 lei (L/07/2019 - 938 lei, L/08/2019 – 24 078 lei, L/09/2019 - 16618 lei, L/11/2019 - 1348 lei, L/01/2020 – 1 026 lei, L/02/2020 – 3 260 lei, L/03/2020 - 1 792 lei, L/04/2020 – 4 505 lei, L/05/2020 - 2 252 lei, L/06/2020 - 268 lei, L/08/2020 - 14 640 lei, L/09/2020 - 29 934 lei, L/10/2020 – 14 190 lei, L/11/2020 – 53 915 lei).

Suplimentar, Serviciul Fiscal de Stat în scopul elucidării tuturor aspectelor importante pentru soluționarea cazului a examinat documentele/înscrisurile anexate la dezacord, care au fost parțial luate în considerare (în limita probelor prezentate), cu recalcularea obligației fiscale și anume: aferente cheltuielilor de deplasare a salariaților (deconturile de avans, copile pașapoartelor care determină zilele aflării efective în deplasare, bonurile de plată care confirmă cheltuielile efectuate) în sumă de 209 981 lei pentru A/2020 și în sumă de 124 803 lei pentru A/2021, care au fost luate în considerație la determinarea venitului impozabil; aferente serviciilor de intermediere in perioada fiscală A/2020 în sumă totală de 629 000 lei; aferente valorii combustibilului dedus (prezentate foile de parcurs), in perioada fiscală A/2020 – 11 885 lei și în perioada fiscală A/2021 - 44 333 lei.

Cu referire la raportul de expertiză extrajudiciară nr. 710-714 din 28 ianuarie 2025 *(Vol. II, f.d. 12-24)*, instanța va releva că, în temeiul art. 12 alin. (2) din Legea cu privire la expertiza judiciară și statutul expertului judiciar, expertiza judiciară nu soluţionează probleme privind legalitatea sau ilegalitatea faptelor săvârşite de persoanele fizice şi juridice. În accepțiunea Legii, *expertiză judiciară* – activitate de cercetare ştiinţifico-practică, efectuată în cadrul procesului civil, penal sau contravenţional (denumit în continuare *proces judiciar*) în scopul aflării adevărului prin efectuarea unor cercetări metodice cu aplicarea de cunoştinţe speciale şi procedee tehnico-ştiinţifice pentru formularea unor concluzii argumentate cu privire la anumite fapte, circumstanţe, obiecte materiale, fenomene şi procese, corpul şi psihicul uman, ce pot servi drept probe într-un proces judiciar.

Curtea Europeană a Drepturilor Omului examinează problema participării experților, de regulă, în materia art. 6 § 3 lit. d) din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, atunci când în discuție este pusă materia penală, chiar dacă lasă instanţelor naţionale sarcina de a determina asupra admisibilității probei în măsura compatibilității cu noţiunea de proces echitabil. Totuși, în sens larg, participarea expertului în procesele judiciare se examinează în materia art. 6 § 1 din CEDO, care acoperă atât procedurile penale, cât și cele civile.

De fiecare dată CtEDO reiterează că, în materia probelor, admisibilitatea acestora este supusă, în primul rând, regulilor dreptului intern, fiind de competenţa instanţelor naţionale să stabilească asupra elementelor care rezultă din acestea. Sarcina CtEDO constă în analiza echității

procedurii în ansamblu. Cu toate că nu există o abundență de hotărâri în această materie, jurisprudența CtEDO trasează unele criterii generale de participare a experților în cadrul proceselor.

În principal, jurisprudența s-a dezvoltat în materie penală, dar au existat și unele cauze civile. Chiar dacă experții sunt independenți, ei urmează să respecte regulile de procedură și indicațiile instanței. În cauza *Ridi*, Curtea Europeană a menționat că experţii acţionează în cadrul unei proceduri judiciare controlate de către judecător, care rămâne responsabil de instrumentarea cauzei şi de celeritatea desfăşurării procesului. La fel, în cauza *Versini*, Curtea Europeană a reiterat că un expert, independent în ceea ce priveşte întocmirea raportului său, rămâne, cu toate acestea, supus controlului autorităţii judiciare, care trebuie să asigure buna desfăşurare a expertizei. În ceea ce privește dreptul justițiabililor de a solicita și de a participa la efectuarea expertizelor, în cauza *Brandstetter*, Curtea Europeană a remarcat că dreptul la un proces echitabil nu presupune ca instanţa să numească, la cererea apărării, un alt expert pentru o nouă expertiză, în cazul în care opinia expertului desemnat de instanţă a fost de susţinere a celor afirmate de acuzare. În cauza *Mantovanelli*, Curtea Europeană a precizat că respectarea contradictorialităţii, ca şi respectarea celorlalte garanţii cuprinse în art. 6 § 1, vizează procedura în faţa unui „tribunal", neputându-se deduce din această prevedere un principiu general şi abstract potrivit căruia, atunci când instanţa a desemnat un expert, părţile trebuie să poată asista în toate cazurile la investigaţiile acestuia ori să poată analiza toate materialele avute de acesta în vedere, important fiind ca părţile să poată participa de o manieră adecvată la procedura în faţa unui „tribunal". În cauza *Cottin*, reclamantul a fost împiedicat să participe la efectuarea expertizei, în timp ce partea civilă însoţită de fratele mai mare, el însuşi parte la proces, a avut posibilitatea de fi însoţită de un consilier medical personal.

Rapoartele de expertiză (judiciară sau extrajudiciară) nu pot avea ca obiect chestiuni date în competența exclusivă a instanțelor judecătorești, aprecierea legalității sau ilegalității conduitelor persoanelor fizice sau juridice (inclusiv autorități publice) reprezintă apanajul instanței de judecată și nu a expertului judiciar care este chemat să elucideze aspecte din domeniul ştiinţei, artei, tehnicii, meşteşugurilor artizanale şi din alte domenii, apărute în proces, care cer cunoştinţe speciale (art. 148 din Codul de procedură civilă). Expertul judiciar nu poate substitui instanța de judecată și nici Serviciul Fiscal de Stat. Expertul judiciar nu oferă expertiză juridică (în domeniul dreptului), iar aprecierea dată de către expertul judiciar pe marginea conduitei organului fiscal, ca fiind neîntemeiată și contrară legii, depășește vădit competențele conferite prin lege. *Per a contrario,* rezidă că expertul judiciar ar putea da apreciere hotărârilor judecătorești, ceea ce este inadmisibil.

Deci, acțiunea de contencios administrativ formulată de SRL "Midim-Agro" este neîntemeiată și pasibilă respingerii, dreptul discreționar a fost valorificat elocvent de autoritatea publică pârâtă, motivarea este corespunzătoare, totodată abuzuri nu au fost admise în cadrul procedurii administrative.

Contraprobe admisibile ce ar infirma cele constatate de către organul fiscal nu au fost prezentate de către SRL ”Midim-Agro”, tezele de apărare ale ultimului au fost rezumate la alegații declarative și scuze neplauzibile care au fost apreciate de instanță ca atare.

În cadrul examinării cazului de încălcare a legislaţiei Serviciul Fiscal de Stat a elucidat prompt, multilateral, exhaustiv şi obiectiv circumstanţele cazului, nefiind constatate circumstanţe care să excludă sau să exonereze de răspundere SRL ”Midim-Agro” pentru săvârşirea încălcărilor fiscale.

În concluzie, instanța va respinge *in integrum* acțiunea reclamantului SRL ”Midim-Agro” ca neîntemeiată, acesta operând cu supoziții lipsite de suport factologic, juridic și probant.

În conformitate cu prevederile art. 224-225 din Codul administrativ al Republicii Moldova,

h o t ă r ă ș t e:

Se respinge ca neîntemeiată acțiunea de contencios administrativ intentată de Societatea cu Răspundere Limitată ”Midim-Agro” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea parțială a actului de control fiscal nr. 5-717033 din 27 iulie 2022, deciziilor nr. 772/3655 din 20 septembrie 2022 și nr. 754/249 din 11 noiembrie 2022.

Hotărârea susceptibilă de atac cu apel la Curtea de Apel Centru, în termen de 30 zile de la pronunțarea dispozitivului hotărârii judecătorești, prin intermediul instanței emitente.

Președintele ședinței
Judecătorul **Gandrabur Marcel**