Dosarul nr.3-1791/2021

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

28 iunie 2024 mun. Chişinău

Judecătoria Chişinău (sediul Centru)
Instanţa compusă din
Preşedinte de şedinţă, judecător Vitalii Ciumac
Grefier Aliona Busuioc, Daniela Pantaz, Cristina Cibotari, Sandra Tocilă

examinînd în şedinţă de judecată publică acțiunea depusă de SRL Orom-Imexpo împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind contestarea actelor administrative,

A C O N S T A T A T :

Argumentele participanților la proces:

La data de 23 iunie 2021, SRL Orom-Imexpo a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat (SFS) solicitând anularea actului de control fiscal nr. ***** din 25 februarie 2021, deciziei asupra cazului de încălcare a legislației nr. 52605/915 din 26 martie 2021 și deciziei pe marginea contestației nr. 168 din 20 mai 2021.

În motivarea cererii de chemare s-a menționat că, SRL Orom-Imexpo în perioada ianuarie 2019 - aprilie 2020, a procurat produse cerealiere în sumă totală de 16 898 446,83 lei, inclusiv TVA 1 286 154 lei, de la SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro. Conform contractului de vînzare-cumpărare a producției agricole nr. 366 AC din 24.01.2019 SRL Orom-Imexpo SRL a procurat produse cerealiere în valoare totală de 11 090 436,30 lei, inclusiv TVA în sumă de 821 513 lei, de la SRL Naghedar-Privat, iar conform contractului de vînzare-cumpărare a producției agricole nr. 289 AC din 24.10.2018 SRL Orom-Imexpo a procurat produse cerealiere, în valoare totală de 5 808 010,53 lei, inclusiv TVA în sumă de 464 641 lei de la SRL Agriva-Promagro.

Toate transportările de producție agricolă de la SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro către SRL Orom-Imexpo, au fost documentate corespunzător, prin facturi de expediție, cu emiterea ulterioară a facturilor fiscale, atît emise pe suport de hârtie cît și prin intermediul sistemului E-factura. SRL Orom-Imexpo a achitat integral, prin intermediul contului bancar și a decontărilor reciproce, produsele cerealiere procurate de la SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro. Produsele agricole procurate au fost exportate ceea ce se confirmă prin CMR și Invoice. Procurările efectuate au fost înregistrate de către SRL Orom-Imexpo în Registrul de procurări și au fost incluse în Declarații privind TVA pentru perioada fiscală 0*****, supusă controlului.

La data de 25.02.2021, Direcția generală administrare contribuabili mari, a efectuat control fiscal repetat, prin metoda verificării tematice la SRL Orom-Imexpo, pentru perioada de activitate 0*****. Prin actul de control nr.***** din 25.02.2021, s-au stabilit presupusele încălcări contestate de contribuabil: încălcarea prevederilor art. 11 alin. (1-3) din Legea contabilității și raportării financiare, nr. 287 din 15.12.2017, art. 102 alin. (1), art. 102 alin. (14) din Codul fiscal, prin deducerea în perioadele fiscale *****a TVA în sumă totală de 1286154 lei aferentă procurărilor documentate de la SRL Naghedar-Privat

și SRL Agriva Promagro, conform documentelor primare (facturi fiscale) care nu reflectă în fapt operațiuni economice, având ca bază constatările controalelor fiscale efectuate prin metoda verificării tematice la SRL Budza-Romantica și SRL Expoterm-Crup, conform cărora documentele primare eliberate din numele acestora către SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro nu pot să reflecte fapte economice care au avut loc și nu a fost confirmată veridicitatea faptelor economice înscrise în documentele primare prin care au fosl reflectate procurări de produse cerealiere și, respectiv, nu pot servi drept documente justificative de procurare. Încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, ale Ordinului IFPS nr. 1164 din 25.10.2012 „Cu privire la aprobarea formularului Declarației privind TVA și a modului de completare a Declarației privind TVA", prin prezentarea declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale ***** cu informații neveridice, fapte care au cauzat obligații suplimentare față de buget.

La data de 11.04.2021, SRL Orom-Imexpo a înaintat către IFS, Dezacord la actul de control nr.***** din 25.02.2021. Prin Decizia SFS nr. 52605/915 din 26.03.2021, asupra presupusului caz de încălcare a legislației, comise de SRL Orom-Imexpo, a fost decis: A calcula și achita la buget TVA în sumă de 635 846 lei, restituită în plus pentru perioada supusă controlului, care urmează a fi transferat la clasificația economică cap.114110. A micșora TVA spre deducere în perioada ulterioară, luna mai 2020, cu 650 308 lei și va constitui 447 417 lei aferentă procurărilor pentru care nu poate fi confirmată proveniența mărfurilor după principiul "pînă la producător și/sau importator. La data de 23.04 2021, SRL Orom-Imexpo a înaintat către IPS, Contestație la Decizia SFS nr. 52605/915 din 26.03.2021. Prin Decizia SFS nr. 168 dm 20.05.2021 a fost decis: A respinge contestația depusă și a menține Decizia nr.52605/915 din 26.03.2021 emisă de Serviciul Fiscal de Stat, care este obligatorie pentru executare. Direcția generală administrare contribuabili mari va rectifica Decizia nr.52605 915 din 26.03.2021, în partea ce ține de eroarea admisă.

Consideră Decizia SFS nr. 168 din 20.05.2021, pe marginea contestației depuse de către SRL Orom-Imexpo, împotriva Deciziei nr. 52605 915 din 26.03.2021 asupra cazului de încălcare a legislației, emisă de Serviciul Fiscal de Stal, una ilegală și abuzivă din ce motiv a înaintat prezenta cerere de chemare în judecată.

În drept, prezenta cerere de chemare în judecată este înlemeaită în conformitate cu prevederile art. 20 Cod administrativ, dacă printr-o activitate administrativă se încalcă un drept legitim sau o libertate/stabilită prin lege, acest drept poate fi revendicat printr o acțiune in contencios administrativ, cu privire la care decid instanțele de judecată competente pentru examinarea procedurii de contencios administrativ, conform prezentului cod.

SFS prin actele administrative contestate și anume: Actul de control nr.***** din 25.02.2021, Decizia SFS nr. 52605/915 din 26.03.2021, Decizia SFS nr. 168 din 20.05.2021, a aplicat greșit normele legale, prin ce a încălcat dreptul legitim a SRL Orom-Imexpo la deducerile TVA. În decizia contestată, organul de control a reținut: în cadrul controlului fiscal repetat efectuat prim metoda verificării tematice la SRL Orom-Imexpo s-a stabilit că, în perioadele fiscale ***** entitatea neîntemeiat a atribuit la deducere TVA în sumă totală de 1286154 lei, aferentă procurărilor do ta SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro, în baza facturilor fiscale care nu pot să reflecte fapte economice care au avut loc, având ca bază constatările controalelor fiscale efectuate la SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro conform cărora acestea au documentat tranzacții de procurare a bunurilor de la SRL Budza-Romantica și SRL Expoterm-Grup, în baza documentelor primare care nu au fost acceptate pentru efectuarea înscrisurilor de rigoare, pe motiv că nu a fost confirmată veridicitatea faptelor economice înscrise în documentele primare. Urmare a neacceptării la deduceri a TVA în sumă de 1286154 lei aferentă procurărilor de la SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro, SFS a dispus calcularea spre plată la buget a TVA restituită în plus în sumă de 635 846 lei și micșorarea sumei spre deducere pentru perioada ulterioară cu 650 308 lei.

Urmare a examinării contestației și a materialelor controlului fiscal efectuat la SRL Orom-Imexpo s-a stabilit că, la SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro au fost efectuate controale fiscale prin metoda verificării tematice în cadrul cărora s-a constatat că, acestea au documentat achiziția produselor cerealiere (livrate ulterior în adresa SRL Orom-Imexpo) de la SRL Budza-Romantica și SRL Expoterm-Grup în baza documentelor primare (facturi fiscale) care nu pot să reflecte fapte economice care au avut

loc, nu a fost confirmată veridicitatea faptelor economice înscrise în documentele primare și nu au fost acceptate pentru efectuarea înscrisurilor de rigoare. Totodată, în lipsa altor intrări suficiente de producție, SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro au fost în incapacitate de a efectua de facto livrările de mărfuri către SRL Orom-Imexpo, respectiv, facturile fiscale eliberate nu pot să reflecte fapte economice care au avut loc și, ca rezultat, prin control a fost micșorată suma TVA dedusă urmare a procurărilor neconfirmate de la SRL Budza-Romantica și SRL Expoterm Grup, cu recalcularea obligațiilor fiscale aferente.

De menționat, că la SRL Budza-Romantica și SRL Expoterm Group, au fost efectuate controale fiscale privind estimarea obligațiilor fiscale prin metode și din surse indirecte, în cadrul cărora s-a constatat că, acestea au documentat achiziții de produse cerealiere de la persoane fizice în baza actelor de achiziție a produselor agricole. În urma măsurilor întreprinse în cadrul controalelor, persoanele fizice nu au confirmat livrarea producției reflectate în actele de achiziție, respectiv, în rezultatul controalelor nu au fost confirmate livrările produselor în adresa SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro. Sumele TVA restituite în modul stabilit la punctul 13 din Regulament, au fost supuse de către SFS controlului tematic efectuat pentru perioadele fiscale ***** cu întocmirea actului de control nr. 5-693263 din 07.06.2019, conform căruia sa menționat despre constatarea atribuirii la deduceri în perioadele fiscale 2019 aferentă procurărilor de la SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro pentru care nu poate fi continuată proveniența mărfurilor conform principiului până la producător și/sau imporator, potrivit prevederilor pct. 27 din Regulament. Concomitent, atât în actul de control, cât și în Decizia emisă (nr. 19/516/T/220 din 17.06.2019), SFS a remarcat că își rezervă dreptul de a efectua recalculul sumelor TVA acceptate spre restituire din buget și a obligațiilor fiscale aferente. În cazul parvenirii unor informații suplimentare privind neconfirmarea procurărilor până la producător sau importator conform prevederilor pct. 27 din Regulamentul privind restituirea TVA.

În urma celor relatate, SFS invocă faptul încălcării de către SRL Orom-Imexpo a prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c), lit. d) și lit. e) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte Serviciului Fiscal de Stat dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență în conformitate cu cerințele legislației, să prezinte informații veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum și despre alte obiecte ale impunerii, să achite la buget, la timp și integral sumele calculate ale impozitelor și taxelor, asigurând exactitatea și veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate. Art. 11 alin. (1) din Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017, faptele economice se contabilizează în baza documentelor primare și centralizatoare, iar alin. (3) prevede că documentele primare se întocmesc în timpul efectuării (producerii) faptelor economice, iar dacă acest lucru este imposibil - nemijlocit după efectuarea (producerea) faptelor respective. Art. 101 alin. (1) din Codul fiscal, subiecții impozabili stipulați la art. 94 lit.a) sunt obligați să deducă, conform art. 115, și să achite la buget pentru fiecare perioadă fiscală, stabilită conform art. 114, suma TVA, care se determină ca diferență dintre sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate de către cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate lor și sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, la valorile materiale importate) folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător în perioada fiscală respectivă, ținându-se cont de dreptul dc deducere confom art. 102. Potrivit prevederilor art. 102 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul achitării TVA la buget, subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori ai TVA, li se permite deducerea sumei TVA, achitată sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori ai TVA, pe valorile materiale, serviciile procurate pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător, iar potrivit alin. (14), livrarea în privința căreia se permite deducerea sumei achitată sau care urmează a fi achitată, pe mărfurile, serviciile procurate trebuie să fie efectuată subiectului impozabil de către furnizorul care a eliberat factura fiscală.

Consideră motivele SFS la emiterea Deciziei contestate ca fiind nefondate și cu aplicarea eronată a normelor legale, din următoarele considerente:

Cu referire la corectitudinea procedurii de restituire a TVA, actele confirmative a relațiilor comerciale, SRL Orom-Imepxo a acționat în strictă conformitate cu prevederile legale, și anume cu

referire la art. 10, alin. (1), lit. a-d) din Legea nr. 287 din 15.12.2017, cu privire la contabilitate și raportare financiară, ciclul contabil al entității cuprinde: a) documentarea faptelor economice; b) recunoașterea și evaluarea elementelor contabile; c) reflectarea informațiilor in conturile contabile; d) întocmirea registrelor contabile". Conform art. 11 alin. (1)-(4), al Legii nr. 287 din 15.12.2017, cu privire la contabilitate și raportare financiară, faptele economice se contabilizează în temeiul documentelor primare. Deținerea de către entitate a activelor cu orice titlu, înregistrarea surselor de proveniență a acestora și a faptelor economice fără documentarea și reflectarea acestora în contabilitate sînt interzise. Documentele primare se întocmesc în timpul efectuării (producerii) faptelor economice, iar dacă acest lucru este imposibil nemijlocit după efectuarea (producerea) faptelor respective. Entitatea utilizează formulare tipizate de documente primare aprobate de Ministerul Finanțelor și alte autorități publice sau poate elabora și utiliza formulare de documente primare, aprobate de conducerea acesteia, cu respectarea prevederilor alin. (7) și (3).

Reține că, SRL Orom-Imexpo în relațiile economice cu SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro, a fost beneficiar iar ultimii furnizori, deci nici o întreprindere nu este în drept și nici nu are obligația de a verifica corectitudinea întocmirii, ducerea evidenței contabile, raporturilor fiscale și onorarea obligațiilor față de stat a furnizorului sau altor participanți la faptele economice, de la care a procurat o marfă sau servicii.

Cu referire la caz, documentele primare pentru SRL Orom-Imexpo au constituit: facturile de expediție și facturile fiscale, prezentate în cadrul controlului efectuat, altfel spus, este cert faptul că contribuabilul SRL Orom-Imexpo a contabilizat faptele economice în strictă conformitate cu normele legale. Despre relațiile comerciale între SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro și SRL Budza-Romantica, SRL Expoterm-Grup, întreprinderea SRL Orom-Imexpo nu cunoștea și nici nu avea temei legal de a solicita careva informație de la acestea cu referire la producția agricolă livrată. Iar despre neconcordanțele în contabilitatea entităților menționate, SRL Orom-Imexpo nu cunoștea, fiindu-i eliberate facturile fiscale și de transport corespunzătoare. Prin urmare, este cert faptul că SRL Orom-Imexpo acționînd în strictă conformitate cu normele legale, nu a avut careva încălcări constatate de către SFS până la Decizia contestată, care a fi motivat majorarea neîntemeiată a sumei TVA atribuită în cont. Dimpotrivă, în conformitate cu art. 102 Cod fiscal, alin. (1) în cazul achitării TVA la buget, subiecților impozabili, înregistrați in calitate de plătitori ai TVA li se permite deducerea sumei TVA, achitată sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori ai TVA valorile materiale, serviciile procurate (inclusiv transmise în cadrul realizării contractului de comision) pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător. Se permite deducerea sumei TVA la mărfurile importate, procurate de către subiecții impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător numai în cazul achitării TVA la buget pentru mărfurile, serviciile menționate în conformitate cu art. 115. Pentru serviciile importate, procurate de către subiecții impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător, deducerea sumei TVA se permite pentru sumele TVA achitate sau care urmează a fi achitate la buget. Alin. (10) Subiectul impozabil are dreptul la deducerea sumei TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate dacă dispune: a) de factura fiscală la valorile materiale, serviciile procurate pentru care a fost achitată ori urmează a fi achitată TVA.

Cu referire la art. 104, lit. a) Cod fiscal, se scutesc de TVA cu drept de deducere: a) mărfurile, serviciile pentru export și toate tipurile de transporturi internaționale de mărfuri (inclusiv de expediție) și pasageri, serviciile de transport internațional al gazelor naturale, precum și serviciile operatorului aerodrom (aeroport), de comercializare a biletelor de călătorie în trafic internațional, de deservire la sol a aeronavelor, inclusiv de livrare a combustibilului și a mărfurilor la bordul aeronavei, de securitate aeronautică, de căutare-salvare și de navigație aeriană, aferente aeronavelor în trafic internațional, combustibilul destinat aprovizionării în Portul Internațional Giurgiulești, a navelor maritime implicate în transportul internațional de mărfuri și pasageri, indiferent de naționalitatea navei sau de pavilionul acesteia. Astfel, prin prisma celor indicate supra și în conformitate cu prevederile pct. 7 al Regulamentului privind restituirea taxei pe valaore adăugată, aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr. 93 din 01.02.2013, SRL Orom-Imexpo a depus cereri la SFS, de restituire a TVA, cu indicarea sumelor

solicitate. În cazul în care SFS depista careva neajunsuri la cererile de restituire a TVA, urma în conformitate cu prevederile pct. 15 al Regulamentului privind restituirea taxei pe valoare adăugată, să inițieze control tematic, ceea ce nu a fost, deci se prezumă corectitudinea și legalitatea atît a cererilor de restituire a TVA cît și a Deciziilor SFS de restituire a TVA, or conform pct. 15, în cazul în care subiectul impozabil care a depus cererea nu satisface cerințele stabilite la punctul 13 din prezentul Regulament, Serviciul Fiscal de Stat, în baza cererii recepționate privind restituirea TVA, inițiază controlul tematic. Astfel, SRL Orom-Imexpo a beneficiat pe deplin drept de restituirea TVA din buget, în sumă totală de 82 761 076 lei, pentru perioada ianuarie 2019 aprilie 2020, potrivit deciziilor: Decizia SFS nr. 19/578/T762 din 25.02.2019 pentru luna ianuarie 2019 în sumă de 5 500 000 lei; Decizia SFS nr. 19/578/T/99 din 25.03.2019 pentru luna februarie 2019 în sumă de 7 600 000 lei; Decizia SFS nr. 19/578/T/159 din 26.04.2019 pentru luna martie 2019 în sumă de 8 000 000 lei; Decizia SFS nr. 19/516/T/220 din 07.06.2019 pentru luna aprilie 2019 în sumă de 3 781 076 lei; Decizia SFS nr. 19/516/T/259 din 05.07.2019 pentru luna mai 2019 în sumă de 2 500 000 lei; Decizia SFS nr. 19/578/Г/285 din 26.07.2019 pentru luna iunie 20)9 în sumă de 3 000 000 lei; Decizia SFS nr. 19/578/T/336 din 30.08.2019 pentru luna iulie 2018 în sumă de 7 700 000 lei; Decizia SFS nr. 19/578/17359 din 20.09.2019 pentru luna august 2019 în sumă de 4 400 000 lei; Decizia SFS nr. 19/578/17397 din 22.10.2019 pentru luna septembrie 2019 în sumă de 8 300 000 lei; Decizia SFS nr.l9/578/T/463 din 26.11.2019 pentru luna octombrie 2019 în sumă de 7 000 000 lei; Decizia SFS nr,19/516/T/508 din 20.12.2019 pentru luna noiembrie 2019 în sumă de 5 900 000 lei; Decizia SFS nr. 20/517/T/36 din 06,02.2020 pentru luna decembrie 2019 în sumă de 5 900 000 lei; Decizia SFS nr. 20/578/1766 din 26.02.2020 pentru luna ianuarie 2020 în sumă de 5 300 000 lei; Decizia SFS nr. 20/578/T/l 15 din 27.03.2020 pentru luna februarie 2020 în sumă de 1 700 000 lei; Decizia SFS nr. 20/578/17146 din.27.04.2020 pentru luna martie 2020 in suma de 2 70U 000 lei; Decizia SFS nr. 20/516/T/200 din 01.06.2020 pentru luna aprilie 2020 în sumă de 3 480 000 lei.

Mai mult ca atît, în conformitate cu pct. 14 al Regulamentului privind restituirea taxei pe valaore adăugată, sumele TVA restituite subiecților impozabili, în modul stabilit la punctul 13 din prezentul Regulament, sunt supuse de către Serviciul Fiscal de Stat controlului tematic cel puțin o dată pe an. Astfel, controlul tematic a fost efectuat conform mai multor acte de control, Actului nr. 693263 din 17.06.2019, de către inspectorii principali Teleșco, Angela și Costin Natalia, prin care s-a concluzionat: ... se confirmă suma TVA restituită din buget pentru perioada octombrie 2018 - martie 2019 în sumă de 22 800 000 lei. Controlul tematic a fost efectuat conform Actului nr. 693312 din 04.07.2019, de către inspectorii principali Teleșco, Angela și Costin Natalia, prin care s-a concluzionat: ... se propune TVA spre restituire din buget pentru luna mai 2019 în sumă de totală de 2 500 000 lei. Conform Actului nr. 578361 din 12.12.2019, emis de către inspectorii principali Teleșco, Angela și Costin Natalia, prin care s-a concluzionat: ... se confirmă suma TVA restituită din buget, conform Deciziilor SFS, pentru perioadele fiscale iunie-octombrie 2019 în sumă de 30 400 000 lei. Se propune spre restituire din buget TVA aferent exportului de mărfuri pentru luna noiembrie 2019 în sumă de 5 900 000 lei, în limita sumei TVA solicitată de agentul economic.

Deci, apare întrebarea: Cum poate fi considerată (conform actului de control fiscal nr. ***** din 25 februarie 2021) procedura de restituire a TVA ”efectuată cu încălcări”, dacă aceasta a fost respectată de către contribuabilul SRL Orom-Imexpo și verificată de către SFS (aceeași inspectori care au întocmit și actele anterioare de control tematic), de nenumărate ori ceea ce se dovedește prin Deciziile la actele de control, care indică direct corectitudinea calculării sumelor TVA restituite.

Cu referire la cele invocate de către SFS, precum că furnizorii de produse agricole SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro au fost în incapacitatea de a efectua de facto livrările de mărfuri către SRL Orom-Imexpo, însăși factorul decizional în Decizia nr. 52605/915 din 26.03.2021, indică că, controlul efectuat la SRL Orom-Imexpo a fost efectuat reieșind din rezultatele controalelor efectuate la SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro, care au fost furnizorii de producție agricolă a SRL Orom-Imexpo. Conform rezultatelor controalelor fiscale efectuate la agenții economici respectivi s-a constatat, că acestea în perioadele L/02/2019- L/05/2019 au documentat procurări de mărfuri (producție agricolă) de la SRL Budza-Romantica și SRL Expoterm Grup, în baza documentelor primare (facturi fiscale). Conform rezultatelor controalelor, probelor acumulate, s-a stabilit lipsa capacităților ultimelor de a

efectua de facto livrările conform facturilor eliberate. Astfel, la momentul documentării livrărilor în adresa SRL Orom-Imexpo în lipsa altor intrări suficiente de producție agricolă de la alte entități, înregistrate în evidența contabilă, acești contribuabili erau în incapacitate de a transmite de facto cantitatea de produse reflectată în documentele primare și în facturile fiscale.

SRL Orom-Imexpo nu a urmărit careva caracter fictiv al tranzacțiilor, acțiunilor economice la procurarea producției agricole de la furnizori. SRL Orom-Imexpo nu a avut de unde să cunoască despre riscul pseodoactivității întreprinderilor SRL Budza-Romantica și SRL Expoterm Grup, prin urmare nu pot fi imputate doar față de SRL Orom-Imexpo încălcările normelor legale care au dus la presupusa majorare neîntemeiată a sumei TVA, dar ar trebui de atras toți furnizorii, care au participat în acest lanț, atfel încît sarcina achitării presupusei majorări de TVA, să nu cadă doar pe SRL Orom-Imexpo, or, toate entitățile sunt plătitoare de TVA. Reieșind din logica organului decizional, reiese că majorarea sumei de TVA urmează să o achite doar SRL Orom-Imexpo, fiind ultimul din acest lanț comercial, iar ceilalți participanți (plătitori de TVA), fiindu-le anulate facturile care presupus nu au demonstrat proveniența mărfii și existența de facto a acesteia, să le aplice amendă pentru neconformitățile în actele contabile, iar ce ține de majorarea de TVA (ce reiese din facturile anulate), de pasat către SRL Orom-Imexpo, precum că marfa nu a existat. Deci, nu este clară modalitatea de calcul a sumei de 635 846 lei, pe care factorul decizional a apreciat ca fiind sumă TVA aferentă procurărilor neconfirmate pe principiul pînă la producător sau importator și care nu participă la restituirea TVA din buget. Conform actelor de controale tematice cu privire la restituirea TVA și conform actului de control total nr. 175 din 09.09.2020, nu au fost găsite careva încălcări cu privire la deductibilitatea TVA, or inspectorii fiscali nu se conduc după aceleași legi și instrumente pentru a emite decizii. La fiecare control cu privire la restituirea TVA din buget, a avut loc verificarea deductibilității de TVA și respectiv a fost admise cererile în limitile legale, deci nu ar fi posibil emiterea unei decizii de restituire mai mult decât a existat dreptul, respectiv, consideră neîntemeiat pct. 1 cu privire la restituirea sumei de 6358846 lei, din dispozitivul Deciziei contestate. Cu referire la pct. 2 din dispozitivul Deciziei nr. 52605/915 din 26.03.2021, conform căruia factorul decizional a majorat suma TVA spre deducere cu 650308 lei, invocând precum că, conform pct. 27 al Regulamentului cu privire la restituire a TVA nu poate fi demonstrată proveniența mărfurilor după principiul pănă la producător, tot conform pct. 27 al prezentului Regulament, la determinarea sumelor TVA spre restituire se verifică sumele TVA aferente livrărilor și procurărilor, în modul stabilit de legislația în vigoare. În cazul existenței dubiilor în partea ce ține de autenticitatea raporturilor economice, financiare, la decizia șefului (șefului adjunct) al organului fiscal, se va efectua verificarea prin contrapunere la furnizorii de marfă și servicii, conform principiului - pînă la producător sau importator.

Conform actului de control și a deciziei, inspectorii fiscali au constatat faptul că SRL Orom-Imexpo are toate facturile aferente procurărilor și a achitat integral marfa. Respectiv obligațiunea de transmitere mai departe statului a TVA-ului aferent acestor procurări îi revine SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro, sau furnizorilor lor. Suma de 650 308 lei care sunt scoși din deducere de la SRL Orom-Imexpo nu au fost achitați de către furnizori către stat, pe cînd SRL Orom-Imexpo a achitat furnizorilor prețul produselor agricole, inclusive TVA. Respectiv factorul decizional prin Decizia contestată nu este în drept de a scoate din debit această sumă. În cazul în care furnizorii luna viitoare vor achita benevol sau prin executare silită TVA (achitat anterior de către SRL Orom-Imexpo la procurarea producției agricole), cum statul va restitui acești bani (surplus la aceeași poziție (taxa dublă)) în debit către SRL Orom-Imexpo. În același sens, reține că în conformitate cu prevederile art. 102, alin. 10 din Codul fiscal, subiectul impozabil are dreptul la deducerea sumei TVA achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate dacă dispune: de factura fiscală la valorile materiale, serviciile procurate pentru care a fost achitată ori urmează a fi achitată TVA) de documentul de plată care confirmă achitarea TVA la buget pentru procurarea proprietății întreprinderilor declarate în proces de insolvabilitate în conformitate cu prevederile Legii insolvabilității nr. 149/2012; de documentul de plată care confirmă achitarea T.V.A. la buget pentru procurarea proprietății gajate, proprietății ipotecate, proprietății sechestrate; de documentul, eliberat de organul vamal, care confirmă achitarea TVA la mărfurile importate.

Astfel, SRL Orom-Imexpo are toate aceste condiții îndeplinite, fapt constatat și de inspectorii fiscali în decursul controlului. Deci SFS nu are nici un temei legal să majoreze suma TVA spre deducere. Concluzionînd cele indicate supra consideră că prin deciziile contestate au fost interpretate eronat prevederile legale și în defavoarea contribuabilului SRL Orom-Imexpo, fiind încălcate prevederile art. 8 alin. (1), lit. b) din Codul fiscal, 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. În același sens reține și prevederile art. 11 din Codul fiscal, 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 in favoarea contribuabilului. Pagubele pricinuite contribuabilului ca urmare a îndeplinirii necorespunzătoare a obligațiilor de către organul cu atribuții de administrare fiscală și persoanele cu funcții de răspundere ale acestuia se recuperează in conformitate cu legislația. O astfel de abordare consideră că constituie o încălcare directă a jurisprudenței CEDO, art. 7 și anume cauza Prigală vs Republica Moldova. Articolul 7 din Convenție. Interpretarea în defavoarea contribuabilului a legislației fiscale neclare. În materie administrativă consideră că SFS prin actele contestate a încălcat prevederile Codului administrativ. Art. 10, actul administrativ individual este orice dispoziție, decizie sau altă măsură oficială întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual In domeniul dreptului public, cu scopul de a produce nemijlocit efecte juridice, prin naşterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public. Art. 21, autoritățile publice și instanțele de judecată competente trebuie să acționeze în conformitate cu legea și alte acte normative. Exercitarea atribuțiilor legale nu poate fi contrară scopului pentru care acestea au fost. Autoritățile publice și instanțele de judecată competente nu pot dispune limitarea exercitării drepturilor și a libertăților persoanelor decît în cazurile și în condițiile expres stabilite de lege. Art. 25, autoritățile publice și instanțele de judecată competente trebuie să își exercite atribuțiile legale în mod imparțial, indiferent de propriile convingeri sau interesele persoanelor care le reprezintă.

Prin **referința** depusă de Serviciul Fiscal de Stat s-a relevat că, în privința argumentului SRL Orom-Imexpo, precum că motivele SFS la emiterea Deciziei contestate sunt nefondate, fiind aplicate eronat normele legale, din motiv că SRL Orom-Imexpo a acționat în strictă conformitate cu prevederile legale, documentând toate faptele economice, reflectând toate informațiile în conturile bancare, deținând toate actele care confirmă veridicitatea acțiunilor SRL Orom-Imexpo, or în lipsa lor nu ar fi fost posibilă restituirea TVA acumulată de la procurări, comunică următoarele:

Conform prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c), lit. d) și lit. e) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte Serviciului Fiscal de Stat dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență în conformitate cu cerințele legislației, să prezinte informații veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum și despre alte obiecte ale impunerii, să achite la buget, la timp și integral sumele calculate ale impozitelor și taxelor, asigurând exactitatea și veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate. Art. 11 alin. (1) din Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017 prevede că, faptele economice se contabilizează în baza documentelor primare și centralizatoare, iar alin. (3) prevede că documentele primare se întocmesc în timpul efectuării (producerii) faptelor economice, iar dacă acest lucru este imposibil - nemijlocit după efectuarea (producerea) faptelor respective. Art. 101 alin. (1) din Codul fiscal prevede că, subiecții impozabili stipulați la art.94 lit.a) sunt obligați să declare, conform art. 115, și să achite la buget pentru fiecare perioadă fiscală, stabilită conform art. 114, suma TVA, care se determină ca diferență dintre sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate de către cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate lor și sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, serviciilor (inclusiv TVA la valorile materiale importate) folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător în perioada fiscală respectivă, ținându-se cont de dreptul de deducere conform art. 102. Potrivit prevederilor art. 102 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul achitării TVA la buget, subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori ai TVA, li se permite deducerea sumei TVA, achitată sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori ai TVA, pe valorile materiale, serviciile procurate pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător, iar potrivit alin. (14)

livrarea în privința căreia se permite deducerea sumei TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pe mărfurile, serviciile procurate trebuie să fie efectuată subiectului impozabil de către furnizorul care a eliberat factura fiscală.

Astfel, în rezultatul controalelor fiscale exercitate de SFS s-a stabilit că agenții economici SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro au eliberat documente primare, în lipsa producerii faptelor economice. Mai mult, în scopul verificării corectitudinii aprecierii obiectelor impozabile au fost efectuate controale fiscale pe întreg lanțul de documente a circuitului de mărfuri indicate în facturile fiscale eliberate de SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro.

Astfel, în rezultatul controalelor fiscale efectuate la SRL Budza-Romantica și SRL Expoterm-Grup s-a stabilit că facturile fiscale eliberate în perioada fiscală L/03/2019-L/05/2019 nu pot să reflecte fapte economice care au avut loc, fapt ce denotă caracterul fictiv al tranzacțiilor și nu confirmă veridicitatea faptelor economice înscrise în documentele primare, astfel, constatându-se că, SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro erau în incapacitate de a efectua livrări de mărfuri, dat fiind faptul că alți furnizori (intrări de mărfuri) nu au fost înregistrați. Totodată, în lipsa altor intrări suficiente de producție, SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro au fost în incapacitate de a efectua de facto livrările de mărfuri către SRL Orom-Imexpo, respectiv, facturile fiscale eliberate nu pot sa reflecte fapte economice care au avut loc și, ca rezultat, în urma controlului a fost micșorată suma TVA dedusă urmare a procurărilor neconfirmate de la SRL Budza-Romantica și SRL Expoterm-Grup, cu recalcularea obligațiilor fiscale aferente.

De menționat, că la SRL Budza-Romantica și SRL Expoterm Group, au fost efectuate controale fiscale privind estimarea obligațiilor fiscale prin metode și din surse indirecte, în cadrul cărora s-a constatat că, acestea au documentat achiziții de produse cerealiere de la persoane fizice în baza actelor de achiziție a produselor agricole. în urma măsurilor întreprinse în cadrul controalelor, persoanele fizice nu au confirmat livrarea producției reflectate în actele de achiziție, respectiv, în rezultatul controalelor nu au fost confirmate livrările produselor în adresa SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro.

În urma efectuării controlului fiscal la SRL Orom-Imexpo, s-a stabilit reflectarea în evidența contabilă și în declarațiile TVA a procurărilor de producție agricolă de la SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro. SRL Orom-Imexpo în perioadele fiscale februarie - mai 2019 neîntemeiat a atribuit la deducere TVA în sumă totală de 1286154 lei, aferentă procurărilor de la SRL Naghedar- Privat și SRL Agriva-Promagro, în baza facturilor fiscale care nu pot să reflecte fapte economice care au avut loc, având ca bază constatările controalelor fiscale efectuate la SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro conform cărora acestea au documentat tranzacții de procurare a bunurilor de la SRL Budza-Romantica și SRL Expoterm-Grup, în baza documentelor primare care nu au fost acceptate pentru efectuarea înscrisurilor de rigoare, pe motiv că nu a fost confirmată veridicitatea faptelor economice înscrise în documentele primare.

Referitor la argumentul SRL Orom-Imexpo precum că, nu a urmărit un caracter fictiv al tranzacțiilor și acțiunilor economice cu SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro, și nu a avut de unde să cunoască despre riscul pseodoactivității întreprinderilor SRL Budza-Romantica și SRL Expoterm Group, prin urmare nu-i pot fi imputate doar SRL Orom-Imexpo încălcările normelor legale care au dus la presupusa majorare neîntemeiată a sumei TVA, dar ar trebui de atras toți furnizorii, care au participat în acest lanț, menționează că, art. 233 din Codul fiscal reglementează condițiile generale de tragere la răspundere pentru încălcare fiscală. Or, SRL Orom-Imexpo este subiectul care a beneficiat de restituirea TVA, în urma procurării produselor cerealiere. Conform pct. 27 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoare adăugată, aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr. 93 din 01.02.2013, la determinarea sumelor TVA spre restituire se verifică sumele TVA aferente livrărilor și procurărilor, în modul stabilit de legislația în vigoare. în cazul existenței dubiilor în partea ce ține de autenticitatea raporturilor economice, financiare, la decizia conducerii Serviciului Fiscal de Stat, se va efectua verificarea prin contrapunere la furnizorii de marfă și servicii, conform principiului - pînă la producător sau importator. În conformitate cu art. 221 din Codul fiscal, verificarea tematică se aplică atît în cazul controlului fiscal cameral, cît și al celui la fața locului și constă în controlul asupra stingerii unui anumit tip de obligație fiscală sau asupra

executării unei alte obligații prevăzute de legislația fiscală, verificîndu-se documentele sau activitatea contribuabilului.

SRL Orom-Imexpo pentru perioadele supuse controlului, ianuarie 2019 - aprilie 2020, în conformitate cu prevederile Regulamentului privind restituirea taxei pe valoare adăugată, aprobat prin Hotărârea Guvernului RM nr. 93 din 01.02.2013 și Deciziilor SFS privind restituirea taxei pe valoare adăugată, a beneficiat de restituirea TVA din buget, conform prevederilor art. 104 lit a) din Codul fiscal, aferentă exportului de mărfuri scutite de TVA cu drept de deducere, în sumă totală de 82 761 076 lei, potrivit următoarelor decizii: Decizia SFS nr. 19/578/T/62 din 25.02.2019 pentru luna ianuarie 2019 în sumă de 5 500 000 lei; Decizia SFS nr. 19/578/T/99 din 25.03.2019 pentru luna februarie 2019 în sumă de 7 600 000 lei; Decizia SFS nr. 19/578/T/l59 din 26.04.2019 pentru luna martie 2019 în sumă de 8 000 000 lei; Decizia SFS nr. 19/516/T/220 din 07.06.2019 pentru luna aprilie 2019 în sumă de 781 076 lei; Decizia SFS nr. 19/516/T/259 din 05.07.2019 pentru luna mai 2019 în sumă de 2 500 000 lei; Decizia SFS nr. 19/578/T/285 din 26.07.2019 pentru luna iunie 2019 în sumă de 3 000 000 lei; Decizia SFS nr. 19/578/T/336 din 30.08.2019 pentru luna iulie 2019 în sumă de 7 700 000 lei; Decizia SFS nr. 19/578/T/359 din 20.09.2019 pentru luna august 2019 în sumă de 400 000 lei; Decizia SFS nr. 19/578/T/397 din 22.10.2019 pentru luna septembrie 2019 în sumă de 8 300 000 lei; Decizia SFS nr. 19/578/T/463 din 26.04.2019 pentru luna octombrie 2019 în sumă de 7 000 000 lei; Decizia SFS nr. 19/516/T/508 din 20.12.2019 pentru luna noiembrie 2019 în sumă de 5 900 000 lei; Decizia SFS nr. 19/517/T/36 din 06.02.2020 pentru luna decembrie 2019 în sumă de 5 900 000 lei; Decizia SFS nr. 19/578/T/66 din 26.02.2020 pentru luna ianuarie 2020 în sumă de 5 300 000 lei; Decizia SFS nr. 19/578/T/l 15 din 27.03.2020 pentru luna februarie 2020 în sumă de 1 700 000 lei; Decizia SFS nr. 19/578/T/146 din 27.04.2020 pentru luna martie 2020 în sumă de 700 000 lei; Decizia SFS nr. 19/578/T/200 din 01.06.2020 pentru luna aprilie 2020 în sumă de 480 000 lei.

Indică că, deciziile privind restituirea TVA pentru perioadele fiscale L/01/2019- L/03/2019 au fost adoptate fără efectuarea controlului fiscal tematic, deoarece a fost examinată respectarea simultană a cerințelor prevăzute la pct.13 al Regulamentului privind restituirea taxei pe valoare adăugată, aprobat prin Hotărârea Guvernului RM nr. 93 din 01.02.2013, și anume: 1) subiectul impozabil își desfășoară activitatea cel puțin 2 ani; 2) subiectul impozabil a beneficiat de restituirea TVA de cel puțin două ori; 3) în cadrul ultimului control tematic privind restituirea TVA suma impozitului spre restituire, confirmată de către Serviciul Fiscal de Stat, corespunde sumei solicitate de către plătitor; 4) în cadrul ultimului control fiscal sumele impozitelor, taxelor, contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și ale primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, calculate de Serviciul Fiscal de Stat, nu depășeau 1% din valoarea totală a livrărilor efectuate în perioadele fiscale controlate.

Respectiv, a avut loc restituirea TVA și ulterior, în condițiile pct. 14 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoare adăugată, aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr. 93 din 01.02.2013, SRL Orom-Imexpo fiind supus controlului prin metoda de verificare tematică.

În rezultatul controlului fiscal repetat efectuat prin metoda verificării tematice la SRL Orom-Imexpo pentru perioada de activitate 0***** de către funcționarii fiscali ai Direcției generale administrare contribuabili mari (act nr.***** din 25.02.2021), s-au stabilit încălcări admise de contribuabil. Or, având în vedere faptul că, potrivit deciziilor sus-menționate, beneficiar al restiturii TVA a fost SRL Orom-Imexpo, sarcina restituirii sumei TVA de care a beneficiat în plus pentru perioada supusă controlului, îi revine ultimului.

Cu referire la solicitarea reclamantului privind anularea deciziei SFS nr. 168 din 20.05.2021 pe marginea contestației, indică că solicitarea respectivă de asemenea este pasibilă a fi respinsă ca fiind neîntemeiată din considerentul, că decizia pe marginea contestației nu constituie obiect de contestare în instanța de contencios administrativ, dat fiind faptul, că decizia nominalizată, reprezintă rezultatul reexaminării actului administrativ contestat de către SRL Orom-Imexpo prin care nu este vătămat nici un drept al reclamantului. Totodată, prin decizia respectivă autoritatea fiscală s-a expus cu referire la toat e pretențiile invocate în contestație, prin prisma probelor anexate de către contestatar, astfel, fiind examinate complet și multiaspectual pretențiile înaintate, fiind constatată lipsa temeiurilor pentru anularea acesteia.

La data de 23 iunie 2021, SRL Orom-Imexpo a depus **cerere de chemare în judecată** împotriva Serviciului Fiscal de Stat solicitând anularea actului de control fiscal nr. 5-711025 din 04 iunie 2021, deciziei asupra cazului de încălcare a legislației nr. 52605/2225 din 07 iulie 2021 și deciziei pe marginea contestației nr. 645/300 din 30 septembrie 2021.

În motivarea cererii de chemare s-a menționat că, SRL Orom-Imexpo în perioada ianuarie 2019 - aprilie 2020, a procurat produse cerealiere în sumă totală de 16 898 446,83 lei, inclusiv TVA 1 286 154 lei, de la SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro. Conform contractului de vînzare-cumpărare a producției agricole nr. 366 AC din 24.01.2019 SRL Orom-Imexpo SRL a procurat produse cerealiere în valoare totală de 11 090 436,30 lei, inclusiv TVA în sumă de 821 513 lei, de la SRL Naghedar-Privat, iar conform contractului de vînzare-cumpărare a producției agricole nr. 289 AC din 24.10.2018 SRL Orom-Imexpo a procurat produse cerealiere, în valoare totală de 5 808 010,53 lei, inclusiv TVA în sumă de 464 641 lei de la SRL Agriva-Promagro.

Toate transportările de producție agricolă de la SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro către SRL Orom-Imexpo, au fost documentate corespunzător, prin facturi de expediție, cu emiterea ulterioară a facturilor fiscale, atît emise pe suport de hârtie cît și prin intermediul sistemului E-factura. SRL Orom-Imexpo a achitat integral, prin intermediul contului bancar și a decontărilor reciproce, produsele cerealiere procurate de la SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro. Produsele agricole procurate au fost exportate ceea ce se confirmă prin CMR și Invoice. Procurările efectuate au fost înregistrate de către SRL Orom-Imexpo în Registrul de procurări și au fost incluse în Declarații privind TVA pentru perioada fiscală 0*****, supusă controlului.

La data de 25.02.2021, Direcția generală administrare contribuabili mari, a efectuat control fiscal repetat, prin metoda verificării tematice la SRL Orom-Imexpo, pentru perioada de activitate 0*****. Prin actul de control nr.***** din 25.02.2021, s-au stabilit presupusele încălcări contestate de contribuabil: încălcarea prevederilor art. 11 alin. (1-3) din Legea contabilității și raportării financiare, nr. 287 din 15.12.2017, art. 102 alin. (1), art. 102 alin. (14) din Codul fiscal, prin deducerea în perioadele fiscale *****a TVA în sumă totală de 1286154 lei aferentă procurărilor documentate de la SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva Promagro, conform documentelor primare (facturi fiscale) care nu reflectă în fapt operațiuni economice, având ca bază constatările controalelor fiscale efectuate prin metoda verificării tematice la SRL Budza-Romantica și SRL Expoterm-Crup, conform cărora documentele primare eliberate din numele acestora către SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro nu pot să reflecte fapte economice care au avut loc și nu a fost confirmată veridicitatea faptelor economice înscrise în documentele primare prin care au fosl reflectate procurări de produse cerealiere și, respectiv, nu pot servi drept documente justificative de procurare. Încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, ale Ordinului IFPS nr. 1164 din 25.10.2012 „Cu privire la aprobarea formularului Declarației privind TVA și a modului de completare a Declarației privind TVA", prin prezentarea declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale ***** cu informații neveridice, fapte care au cauzat obligații suplimentare față de buget.

La data de 11.04.2021, SRL Orom-Imexpo a înaintat către IFS, Dezacord la actul de control nr.***** din 25.02.2021. Prin Decizia SFS nr. 52605/915 din 26.03.2021, asupra presupusului caz de încălcare a legislației, comise de SRL Orom-Imexpo, a fost decis: A calcula și achita la buget TVA în sumă de 635 846 lei, restituită în plus pentru perioada supusă controlului, care urmează a fi transferat la clasificația economică cap.114110. A micșora TVA spre deducere în perioada ulterioară, luna mai 2020, cu 650 308 lei și va constitui 447 417 lei aferentă procurărilor pentru care nu poate fi confirmată proveniența mărfurilor după principiul "pînă la producător și/sau importator. La data de 23.04 2021, SRL Orom-Imexpo a înaintat către IPS, Contestație la Decizia SFS nr. 52605/915 din 26.03.2021. Prin Decizia SFS nr. 168 dm 20.05.2021 a fost decis: A respinge contestația depusă și a menține Decizia nr.52605/915 din 26.03.2021 emisă de Serviciul Fiscal de Stat, care este obligatorie pentru executare. Direcția generală administrare contribuabili mari va rectifica Decizia nr.52605 915 din 26.03.2021, în partea ce ține de eroarea admisă.

Consideră Decizia SFS nr. 168 din 20.05.2021, pe marginea contestației depuse de către SRL Orom-Imexpo, împotriva Deciziei nr. 52605 915 din 26.03.2021 asupra cazului de încălcare a legislației,

emisă de Serviciul Fiscal de Stal, una ilegală și abuzivă din ce motiv a înaintat prezenta cerere de chemare în judecată.

În drept, prezenta cerere de chemare în judecată este înlemeaită în conformitate cu prevederile art. 20 Cod administrativ, dacă printr-o activitate administrativă se încalcă un drept legitim sau o libertate/stabilită prin lege, acest drept poate fi revendicat printr o acțiune in contencios administrativ, cu privire la care decid instanțele de judecată competente pentru examinarea procedurii de contencios administrativ, conform prezentului cod.

SFS prin actele administrative contestate și anume: Actul de control nr.***** din 25.02.2021, Decizia SFS nr. 52605/915 din 26.03.2021, Decizia SFS nr. 168 din 20.05.2021, a aplicat greșit normele legale, prin ce a încălcat dreptul legitim a SRL Orom-Imexpo la deducerile TVA. În decizia contestată, organul de control a reținut: în cadrul controlului fiscal repetat efectuat prim metoda verificării tematice la SRL Orom-Imexpo s-a stabilit că, în perioadele fiscale ***** entitatea neîntemeiat a atribuit la deducere TVA în sumă totală de 1286154 lei, aferentă procurărilor do ta SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro, în baza facturilor fiscale care nu pot să reflecte fapte economice care au avut loc, având ca bază constatările controalelor fiscale efectuate la SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro conform cărora acestea au documentat tranzacții de procurare a bunurilor de la SRL Budza-Romantica și SRL Expoterm-Grup, în baza documentelor primare care nu au fost acceptate pentru efectuarea înscrisurilor de rigoare, pe motiv că nu a fost confirmată veridicitatea faptelor economice înscrise în documentele primare. Urmare a neacceptării la deduceri a TVA în sumă de 1286154 lei aferentă procurărilor de la SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro, SFS a dispus calcularea spre plată la buget a TVA restituită în plus în sumă de 635 846 lei și micșorarea sumei spre deducere pentru perioada ulterioară cu 650 308 lei.

Urmare a examinării contestației și a materialelor controlului fiscal efectuat la SRL Orom-Imexpo s-a stabilit că, la SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro au fost efectuate controale fiscale prin metoda verificării tematice în cadrul cărora s-a constatat că, acestea au documentat achiziția produselor cerealiere (livrate ulterior în adresa SRL Orom-Imexpo) de la SRL Budza-Romantica și SRL Expoterm-Grup în baza documentelor primare (facturi fiscale) care nu pot să reflecte fapte economice care au avut loc, nu a fost confirmată veridicitatea faptelor economice înscrise în documentele primare și nu au fost acceptate pentru efectuarea înscrisurilor de rigoare. Totodată, în lipsa altor intrări suficiente de producție, SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro au fost în incapacitate de a efectua de facto livrările de mărfuri către SRL Orom-Imexpo, respectiv, facturile fiscale eliberate nu pot să reflecte fapte economice care au avut loc și, ca rezultat, prin control a fost micșorată suma TVA dedusă urmare a procurărilor neconfirmate de la SRL Budza-Romantica și SRL Expoterm Grup, cu recalcularea obligațiilor fiscale aferente.

De menționat, că la SRL Budza-Romantica și SRL Expoterm Group, au fost efectuate controale fiscale privind estimarea obligațiilor fiscale prin metode și din surse indirecte, în cadrul cărora s-a constatat că, acestea au documentat achiziții de produse cerealiere de la persoane fizice în baza actelor de achiziție a produselor agricole. În urma măsurilor întreprinse în cadrul controalelor, persoanele fizice nu au confirmat livrarea producției reflectate în actele de achiziție, respectiv, în rezultatul controalelor nu au fost confirmate livrările produselor în adresa SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro. Sumele TVA restituite în modul stabilit la punctul 13 din Regulament, au fost supuse de către SFS controlului tematic efectuat pentru perioadele fiscale ***** cu întocmirea actului de control nr. 5-693263 din 07.06.2019, conform căruia sa menționat despre constatarea atribuirii la deduceri în perioadele fiscale 2019 aferentă procurărilor de la SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro pentru care nu poate fi continuată proveniența mărfurilor conform principiului până la producător și/sau imporator, potrivit prevederilor pct. 27 din Regulament. Concomitent, atât în actul de control, cât și în Decizia emisă (nr. 19/516/T/220 din 17.06.2019), SFS a remarcat că își rezervă dreptul de a efectua recalculul sumelor TVA acceptate spre restituire din buget și a obligațiilor fiscale aferente. În cazul parvenirii unor informații suplimentare privind neconfirmarea procurărilor până la producător sau importator conform prevederilor pct. 27 din Regulamentul privind restituirea TVA.

În urma celor relatate, SFS invocă faptul încălcării de către SRL Orom-Imexpo a prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c), lit. d) și lit. e) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform

formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte Serviciului Fiscal de Stat dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență în conformitate cu cerințele legislației, să prezinte informații veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum și despre alte obiecte ale impunerii, să achite la buget, la timp și integral sumele calculate ale impozitelor și taxelor, asigurând exactitatea și veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate. Art. 11 alin. (1) din Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017, faptele economice se contabilizează în baza documentelor primare și centralizatoare, iar alin. (3) prevede că documentele primare se întocmesc în timpul efectuării (producerii) faptelor economice, iar dacă acest lucru este imposibil - nemijlocit după efectuarea (producerea) faptelor respective. Art. 101 alin. (1) din Codul fiscal, subiecții impozabili stipulați la art. 94 lit.a) sunt obligați să deducă, conform art. 115, și să achite la buget pentru fiecare perioadă fiscală, stabilită conform art. 114, suma TVA, care se determină ca diferență dintre sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate de către cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate lor și sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, la valorile materiale importate) folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător în perioada fiscală respectivă, ținându-se cont de dreptul dc deducere confom art. 102. Potrivit prevederilor art. 102 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul achitării TVA la buget, subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori ai TVA, li se permite deducerea sumei TVA, achitată sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori ai TVA, pe valorile materiale, serviciile procurate pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător, iar potrivit alin. (14), livrarea în privința căreia se permite deducerea sumei achitată sau care urmează a fi achitată, pe mărfurile, serviciile procurate trebuie să fie efectuată subiectului impozabil de către furnizorul care a eliberat factura fiscală.

Consideră motivele SFS la emiterea Deciziei contestate ca fiind nefondate și cu aplicarea eronată a normelor legale, din următoarele considerente:

Cu referire la corectitudinea procedurii de restituire a TVA, actele confirmative a relațiilor comerciale, SRL Orom-Imepxo a acționat în strictă conformitate cu prevederile legale, și anume cu referire la art. 10, alin. (1), lit. a-d) din Legea nr. 287 din 15.12.2017, cu privire la contabilitate și raportare financiară, ciclul contabil al entității cuprinde: a) documentarea faptelor economice; b) recunoașterea și evaluarea elementelor contabile; c) reflectarea informațiilor in conturile contabile; d) întocmirea registrelor contabile". Conform art. 11 alin. (1)-(4), al Legii nr. 287 din 15.12.2017, cu privire la contabilitate și raportare financiară, faptele economice se contabilizează în temeiul documentelor primare. Deținerea de către entitate a activelor cu orice titlu, înregistrarea surselor de proveniență a acestora și a faptelor economice fără documentarea și reflectarea acestora în contabilitate sînt interzise. Documentele primare se întocmesc în timpul efectuării (producerii) faptelor economice, iar dacă acest lucru este imposibil nemijlocit după efectuarea (producerea) faptelor respective. Entitatea utilizează formulare tipizate de documente primare aprobate de Ministerul Finanțelor și alte autorități publice sau poate elabora și utiliza formulare de documente primare, aprobate de conducerea acesteia, cu respectarea prevederilor alin. (7) și (3).

Reține că, SRL Orom-Imexpo în relațiile economice cu SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro, a fost beneficiar iar ultimii furnizori, deci nici o întreprindere nu este în drept și nici nu are obligația de a verifica corectitudinea întocmirii, ducerea evidenței contabile, raporturilor fiscale și onorarea obligațiilor față de stat a furnizorului sau altor participanți la faptele economice, de la care a procurat o marfă sau servicii.

Cu referire la caz, documentele primare pentru SRL Orom-Imexpo au constituit: facturile de expediție și facturile fiscale, prezentate în cadrul controlului efectuat, altfel spus, este cert faptul că contribuabilul SRL Orom-Imexpo a contabilizat faptele economice în strictă conformitate cu normele legale. Despre relațiile comerciale între SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro și SRL Budza-Romantica, SRL Expoterm-Grup, întreprinderea SRL Orom-Imexpo nu cunoștea și nici nu avea temei legal de a solicita careva informație de la acestea cu referire la producția agricolă livrată. Iar despre neconcordanțele în contabilitatea entităților menționate, SRL Orom-Imexpo nu cunoștea, fiindu-i eliberate facturile fiscale și de transport corespunzătoare. Prin urmare, este cert faptul că SRL Orom-Imexpo

acționînd în strictă conformitate cu normele legale, nu a avut careva încălcări constatate de către SFS până la Decizia contestată, care a fi motivat majorarea neîntemeiată a sumei TVA atribuită în cont. Dimpotrivă, în conformitate cu art. 102 Cod fiscal, alin. (1) în cazul achitării TVA la buget, subiecților impozabili, înregistrați in calitate de plătitori ai TVA li se permite deducerea sumei TVA, achitată sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori ai TVA valorile materiale, serviciile procurate (inclusiv transmise în cadrul realizării contractului de comision) pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător. Se permite deducerea sumei TVA la mărfurile importate, procurate de către subiecții impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător numai în cazul achitării TVA la buget pentru mărfurile, serviciile menționate în conformitate cu art. 115. Pentru serviciile importate, procurate de către subiecții impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător, deducerea sumei TVA se permite pentru sumele TVA achitate sau care urmează a fi achitate la buget. Alin. (10) Subiectul impozabil are dreptul la deducerea sumei TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate dacă dispune: a) de factura fiscală la valorile materiale, serviciile procurate pentru care a fost achitată ori urmează a fi achitată TVA.

Cu referire la art. 104, lit. a) Cod fiscal, se scutesc de TVA cu drept de deducere: a) mărfurile, serviciile pentru export și toate tipurile de transporturi internaționale de mărfuri (inclusiv de expediție) și pasageri, serviciile de transport internațional al gazelor naturale, precum și serviciile operatorului aerodrom (aeroport), de comercializare a biletelor de călătorie în trafic internațional, de deservire la sol a aeronavelor, inclusiv de livrare a combustibilului și a mărfurilor la bordul aeronavei, de securitate aeronautică, de căutare-salvare și de navigație aeriană, aferente aeronavelor în trafic internațional, combustibilul destinat aprovizionării în Portul Internațional Giurgiulești, a navelor maritime implicate în transportul internațional de mărfuri și pasageri, indiferent de naționalitatea navei sau de pavilionul acesteia. Astfel, prin prisma celor indicate supra și în conformitate cu prevederile pct. 7 al Regulamentului privind restituirea taxei pe valaore adăugată, aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr. 93 din 01.02.2013, SRL Orom-Imexpo a depus cereri la SFS, de restituire a TVA, cu indicarea sumelor solicitate. În cazul în care SFS depista careva neajunsuri la cererile de restituire a TVA, urma în conformitate cu prevederile pct. 15 al Regulamentului privind restituirea taxei pe valoare adăugată, să inițieze control tematic, ceea ce nu a fost, deci se prezumă corectitudinea și legalitatea atît a cererilor de restituire a TVA cît și a Deciziilor SFS de restituire a TVA, or conform pct. 15, în cazul în care subiectul impozabil care a depus cererea nu satisface cerințele stabilite la punctul 13 din prezentul Regulament, Serviciul Fiscal de Stat, în baza cererii recepționate privind restituirea TVA, inițiază controlul tematic. Astfel, SRL Orom-Imexpo a beneficiat pe deplin drept de restituirea TVA din buget, în sumă totală de 82 761 076 lei, pentru perioada ianuarie 2019 aprilie 2020, potrivit deciziilor: Decizia SFS nr. 19/578/T762 din 25.02.2019 pentru luna ianuarie 2019 în sumă de 5 500 000 lei; Decizia SFS nr. 19/578/T/99 din 25.03.2019 pentru luna februarie 2019 în sumă de 7 600 000 lei; Decizia SFS nr. 19/578/T/159 din 26.04.2019 pentru luna martie 2019 în sumă de 8 000 000 lei; Decizia SFS nr. 19/516/T/220 din 07.06.2019 pentru luna aprilie 2019 în sumă de 3 781 076 lei; Decizia SFS nr. 19/516/T/259 din 05.07.2019 pentru luna mai 2019 în sumă de 2 500 000 lei; Decizia SFS nr. 19/578/Г/285 din 26.07.2019 pentru luna iunie 20)9 în sumă de 3 000 000 lei; Decizia SFS nr. 19/578/T/336 din 30.08.2019 pentru luna iulie 2018 în sumă de 7 700 000 lei; Decizia SFS nr. 19/578/17359 din 20.09.2019 pentru luna august 2019 în sumă de 4 400 000 lei; Decizia SFS nr. 19/578/17397 din 22.10.2019 pentru luna septembrie 2019 în sumă de 8 300 000 lei; Decizia SFS nr.l9/578/T/463 din 26.11.2019 pentru luna octombrie 2019 în sumă de 7 000 000 lei; Decizia SFS nr,19/516/T/508 din 20.12.2019 pentru luna noiembrie 2019 în sumă de 5 900 000 lei; Decizia SFS nr. 20/517/T/36 din 06,02.2020 pentru luna decembrie 2019 în sumă de 5 900 000 lei; Decizia SFS nr. 20/578/1766 din 26.02.2020 pentru luna ianuarie 2020 în sumă de 5 300 000 lei; Decizia SFS nr. 20/578/T/l 15 din 27.03.2020 pentru luna februarie 2020 în sumă de 1 700 000 lei; Decizia SFS nr. 20/578/17146 din.27.04.2020 pentru luna martie 2020 in suma de 2 70U 000 lei; Decizia SFS nr. 20/516/T/200 din 01.06.2020 pentru luna aprilie 2020 în sumă de 3 480 000 lei.

Mai mult ca atît, în conformitate cu pct. 14 al Regulamentului privind restituirea taxei pe valaore adăugată, sumele TVA restituite subiecților impozabili, în modul stabilit la punctul 13 din prezentul

Regulament, sunt supuse de către Serviciul Fiscal de Stat controlului tematic cel puțin o dată pe an. Astfel, controlul tematic a fost efectuat conform mai multor acte de control, Actului nr. 693263 din 17.06.2019, de către inspectorii principali Teleșco, Angela și Costin Natalia, prin care s-a concluzionat: ... se confirmă suma TVA restituită din buget pentru perioada octombrie 2018 - martie 2019 în sumă de 22 800 000 lei. Controlul tematic a fost efectuat conform Actului nr. 693312 din 04.07.2019, de către inspectorii principali Teleșco, Angela și Costin Natalia, prin care s-a concluzionat: ... se propune TVA spre restituire din buget pentru luna mai 2019 în sumă de totală de 2 500 000 lei. Conform Actului nr. 578361 din 12.12.2019, emis de către inspectorii principali Teleșco, Angela și Costin Natalia, prin care s-a concluzionat: ... se confirmă suma TVA restituită din buget, conform Deciziilor SFS, pentru perioadele fiscale iunie-octombrie 2019 în sumă de 30 400 000 lei. Se propune spre restituire din buget TVA aferent exportului de mărfuri pentru luna noiembrie 2019 în sumă de 5 900 000 lei, în limita sumei TVA solicitată de agentul economic.

Deci, apare întrebarea: Cum poate fi considerată (conform actului de control fiscal nr. ***** din 25 februarie 2021) procedura de restituire a TVA ”efectuată cu încălcări”, dacă aceasta a fost respectată de către contribuabilul SRL Orom-Imexpo și verificată de către SFS (aceeași inspectori care au întocmit și actele anterioare de control tematic), de nenumărate ori ceea ce se dovedește prin Deciziile la actele de control, care indică direct corectitudinea calculării sumelor TVA restituite.

Cu referire la cele invocate de către SFS, precum că furnizorii de produse agricole SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro au fost în incapacitatea de a efectua de facto livrările de mărfuri către SRL Orom-Imexpo, însăși factorul decizional în Decizia nr. 52605/915 din 26.03.2021, indică că, controlul efectuat la SRL Orom-Imexpo a fost efectuat reieșind din rezultatele controalelor efectuate la SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro, care au fost furnizorii de producție agricolă a SRL Orom-Imexpo. Conform rezultatelor controalelor fiscale efectuate la agenții economici respectivi s-a constatat, că acestea în perioadele L/02/2019- L/05/2019 au documentat procurări de mărfuri (producție agricolă) de la SRL Budza-Romantica și SRL Expoterm Grup, în baza documentelor primare (facturi fiscale). Conform rezultatelor controalelor, probelor acumulate, s-a stabilit lipsa capacităților ultimelor de a efectua de facto livrările conform facturilor eliberate. Astfel, la momentul documentării livrărilor în adresa SRL Orom-Imexpo în lipsa altor intrări suficiente de producție agricolă de la alte entități, înregistrate în evidența contabilă, acești contribuabili erau în incapacitate de a transmite de facto cantitatea de produse reflectată în documentele primare și în facturile fiscale.

SRL Orom-Imexpo nu a urmărit careva caracter fictiv al tranzacțiilor, acțiunilor economice la procurarea producției agricole de la furnizori. SRL Orom-Imexpo nu a avut de unde să cunoască despre riscul pseodoactivității întreprinderilor SRL Budza-Romantica și SRL Expoterm Grup, prin urmare nu pot fi imputate doar față de SRL Orom-Imexpo încălcările normelor legale care au dus la presupusa majorare neîntemeiată a sumei TVA, dar ar trebui de atras toți furnizorii, care au participat în acest lanț, atfel încît sarcina achitării presupusei majorări de TVA, să nu cadă doar pe SRL Orom-Imexpo, or, toate entitățile sunt plătitoare de TVA. Reieșind din logica organului decizional, reiese că majorarea sumei de TVA urmează să o achite doar SRL Orom-Imexpo, fiind ultimul din acest lanț comercial, iar ceilalți participanți (plătitori de TVA), fiindu-le anulate facturile care presupus nu au demonstrat proveniența mărfii și existența de facto a acesteia, să le aplice amendă pentru neconformitățile în actele contabile, iar ce ține de majorarea de TVA (ce reiese din facturile anulate), de pasat către SRL Orom-Imexpo, precum că marfa nu a existat. Deci, nu este clară modalitatea de calcul a sumei de 635 846 lei, pe care factorul decizional a apreciat ca fiind sumă TVA aferentă procurărilor neconfirmate pe principiul pînă la producător sau importator și care nu participă la restituirea TVA din buget. Conform actelor de controale tematice cu privire la restituirea TVA și conform actului de control total nr. 175 din 09.09.2020, nu au fost găsite careva încălcări cu privire la deductibilitatea TVA, or inspectorii fiscali nu se conduc după aceleași legi și instrumente pentru a emite decizii. La fiecare control cu privire la restituirea TVA din buget, a avut loc verificarea deductibilității de TVA și respectiv a fost admise cererile în limitile legale, deci nu ar fi posibil emiterea unei decizii de restituire mai mult decât a existat dreptul, respectiv, consideră neîntemeiat pct. 1 cu privire la restituirea sumei de 6358846 lei, din dispozitivul Deciziei contestate. Cu referire la pct. 2 din dispozitivul Deciziei nr. 52605/915 din 26.03.2021, conform căruia factorul decizional a majorat suma

TVA spre deducere cu 650308 lei, invocând precum că, conform pct. 27 al Regulamentului cu privire la restituire a TVA nu poate fi demonstrată proveniența mărfurilor după principiul până la producător, tot conform pct. 27 al prezentului Regulament, la determinarea sumelor TVA spre restituire se verifică sumele TVA aferente livrărilor și procurărilor, în modul stabilit de legislația în vigoare. În cazul existenței dubiilor în partea ce ține de autenticitatea raporturilor economice, financiare, la decizia șefului (șefului adjunct) al organului fiscal, se va efectua verificarea prin contrapunere la furnizorii de marfă și servicii, conform principiului - pînă la producător sau importator.

Conform actului de control și a deciziei, inspectorii fiscali au constatat faptul că SRL Orom-Imexpo are toate facturile aferente procurărilor și a achitat integral marfa. Respectiv obligațiunea de transmitere mai departe statului a TVA-ului aferent acestor procurări îi revine SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro, sau furnizorilor lor. Suma de 650 308 lei care sunt scoși din deducere de la SRL Orom-Imexpo nu au fost achitați de către furnizori către stat, pe cînd SRL Orom-Imexpo a achitat furnizorilor prețul produselor agricole, inclusive TVA. Respectiv factorul decizional prin Decizia contestată nu este în drept de a scoate din debit această sumă. În cazul în care furnizorii luna viitoare vor achita benevol sau prin executare silită TVA (achitat anterior de către SRL Orom-Imexpo la procurarea producției agricole), cum statul va restitui acești bani (surplus la aceeași poziție (taxa dublă)) în debit către SRL Orom-Imexpo. În același sens, reține că în conformitate cu prevederile art. 102, alin. 10 din Codul fiscal, subiectul impozabil are dreptul la deducerea sumei TVA achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate dacă dispune: de factura fiscală la valorile materiale, serviciile procurate pentru care a fost achitată ori urmează a fi achitată TVA) de documentul de plată care confirmă achitarea TVA la buget pentru procurarea proprietății întreprinderilor declarate în proces de insolvabilitate în conformitate cu prevederile Legii insolvabilității nr. 149/2012; de documentul de plată care confirmă achitarea T.V.A. la buget pentru procurarea proprietății gajate, proprietății ipotecate, proprietății sechestrate; de documentul, eliberat de organul vamal, care confirmă achitarea TVA la mărfurile importate.

Astfel, SRL Orom-Imexpo are toate aceste condiții îndeplinite, fapt constatat și de inspectorii fiscali în decursul controlului. Deci SFS nu are nici un temei legal să majoreze suma TVA spre deducere. Concluzionînd cele indicate supra consideră că prin deciziile contestate au fost interpretate eronat prevederile legale și în defavoarea contribuabilului SRL Orom-Imexpo, fiind încălcate prevederile art. 8 alin. (1), lit. b) din Codul fiscal, 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. În același sens reține și prevederile art. 11 din Codul fiscal, 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 in favoarea contribuabilului. Pagubele pricinuite contribuabilului ca urmare a îndeplinirii necorespunzătoare a obligațiilor de către organul cu atribuții de administrare fiscală și persoanele cu funcții de răspundere ale acestuia se recuperează in conformitate cu legislația. O astfel de abordare consideră că constituie o încălcare directă a jurisprudenței CEDO, art. 7 și anume cauza Prigală vs Republica Moldova. Articolul 7 din Convenție. Interpretarea în defavoarea contribuabilului a legislației fiscale neclare. În materie administrativă consideră că SFS prin actele contestate a încălcat prevederile Codului administrativ. Art. 10, actul administrativ individual este orice dispoziție, decizie sau altă măsură oficială întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual In domeniul dreptului public, cu scopul de a produce nemijlocit efecte juridice, prin nașterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public. Art. 21, autoritățile publice și instanțele de judecată competente trebuie să acționeze în conformitate cu legea și alte acte normative. Exercitarea atribuțiilor legale nu poate fi contrară scopului pentru care acestea au fost. Autoritățile publice și instanțele de judecată competente nu pot dispune limitarea exercitării drepturilor și a libertăților persoanelor decît în cazurile și în condițiile expres stabilite de lege. Art. 25, autoritățile publice și instanțele de judecată competente trebuie să își exercite atribuțiile legale în mod imparțial, indiferent de propriile convingeri sau interesele persoanelor care le reprezintă.

Prin **referința** depusă de Serviciul Fiscal de Stat s-a relevat că, referitor la argumentul SRL Orom-Imexpo, precum că motivele SFS la emiterea Deciziei contestate sunt nefondate, fiind aplicate eronat

normele legale, din motiv că SRL Orom-Imexpo a acționat în strictă conformitate cu prevederile legale, documentând toate faptele economice, reflectând toate informațiile în conturile bancare, deținând facturile de expediție și facturile fiscale (e-facturi) prezentate în cadrul controlului, fiind cert faptul că, contribuabilul SRL Orom-Imexpo a contabilizat faptele economice în strictă conformitate cu normele legale, totodată prezentând Declarațiile persoanei juridice cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2019, care sunt veridice și corespund realității, comunică următoarele:

Conform prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c), lit. d) și lit. e) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte Serviciului Fiscal de Stat dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență în conformitate cu cerințele legislației, să prezinte informații veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum și despre alte obiecte ale impunerii, să achite la buget, la timp și integral sumele calculate ale impozitelor și taxelor, asigurând exactitatea și veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate. Art. 11 alin. (1) din Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017 prevede că, faptele economice se contabilizează în baza documentelor primare și centralizatoare, iar alin. (3) prevede că documentele primare se întocmesc în timpul efectuării (producerii) faptelor economice, iar dacă acest lucru este imposibil - nemijlocit după efectuarea (producerea) faptelor respective. Or, documentul primar, factura fiscală nu poate fi întocmit și să reflecte fapte economice care nu s-au produs de facto și nu au fost realizate de către emitentul documentului primar.

În cadrul controlului efectuat la SRL Orom-Imexpo, s-a stabilit reflectarea în evidența contabilă și atribuirea la sinecostul mărfurilor documentate ca livrări de la procurări de la producție agricolă în valoare totală de 15 612 292,24 lei, inclusiv suma de 10 268 922,56 lei procurări de la SRL Naghedar-Privat și suma de 5 343 369,68, cu procurări de la SRL Agriva-Promagro. Astfel, în rezultatul controalelor fiscale efectuate de către SFS, la agenții economici, SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro, s-a stabilit faptul că agenții economici au eliberat documente primare, în lipsa producerii faptelor economice. În conformitate cu atribuțiile stabilite conform Codului fiscal, în scopul verificării corectitudinii aprecierii obiectelor impozabile, au fost efectuate controale fiscale pe întreg lanțul de documentare a circuitului de mărfuri indicate în facturile fiscale eliberate de SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro.

Ca rezultat al controalelor exercitate, nu au fost confirmate producerea faptelor economice între furnizor și beneficiar, înscrise în facturile fiscale, documentate la fiecare etapă a circuitului de marfa. Totodată, în rezultatul controalelor fiscale efectuate la SRL Budza-Romantica și SRL Expoterm-Grup s-a stabilit că facturile fiscale eliberate în perioada fiscală L/03/2019- L/05/2019 nu pot să reflecte fapte economice care au avut loc, fapt ce denotă caracterul fictiv al tranzacțiilor și nu confirmă veridicitatea faptelor economice înscrise în documentele primare, astfel, constatându-se că, SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro erau în incapacitate de a efectua livrări de mărfuri, dat fiind faptul că alți furnizori (intrări de mărfuri) nu au fost înregistrați. Mai mult, însuși reclamantul confirmă această certitudine, menționând faptul că, SRL Orom-Imexpo nu avea de unde cunoaște despre riscul pseudoactivității întreprinderilor SRL Budza-Romantica și SRL Expoterm Group.

Astfel, în cadrul controalelor efectuate la contribuabilii care au participat în circuitul de facturi fiscale a fost constată lipsa producerii faptelor economice. Referitor la cele invocate de către la SRL Orom-Imexpo, precum că nu este clar ce a stat la bază și din care acte factorul decizional a dedus încălcarea normelor legale, care acte au fost supuse controlului ca în final în urma calculelor efectuate de a prezenta informația precum că, la SRL Orom-Imexpo a diminuat impozitul pe venit cu 1 873 475 lei, menționează următoarele: controlul la SRL Orom-Imexpo a fost efectuat reieșind din operațiunile documentate în contabilitatea întreprinderii, cât și luând în considerație rezultatele controalelor fiscale efectuate la SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro, care au fost furnizorii de producție agricolă a SRL Orom-Imexpo.

Deci, în conformitate cu rezultatele controalelor fiscale efectuate la agenții economici menționați, s-a constatat, că acestea în perioada L/02/2019 - L/05/2019, la rândul lor, au documentat procurări de mărfuri (producție agricolă) de la SRL Budza-Romantica și SRL Expoterm-Grup în baza documentelor

primare (facturi fiscale). De menționat, că la SRL Budza-Romantica și SRL Expoterm Group, au fost efectuate controale fiscale privind estimarea obligațiilor fiscale prin metode și din surse indirecte, în cadrul cărora s-a constatat că, acestea au documentat achiziții de produse cerealiere de la persoane fizice în baza actelor de achiziție a produselor agricole. In urma măsurilor întreprinse în cadrul controalelor, persoanele fizice nu au confirmat livrarea producției reflectate în actele de achiziție, respectiv, în rezultatul controalelor nu au fost confirmate livrările produselor în adresa SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro.

Conform rezultatelor controalelor, probelor acumulate, s-a stabilit lipsa capacităților SRL Budza-Romantica și SRL Expoterm-Grup de a efectua de facto livrările conform facturilor eliberate. Așadar, la momentul documentării livrărilor în adresa SRL Orom-Imexpo, în lipsa altor intrări suficiente de producție agricolă de la alte entități, înregistrate în evidența contabilă a SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro, acești contribuabili erau în incapacitate de a transmite de facto cantitatea de produse reflectată în documentele primare și în facturile fiscale. Conform prevederilor art. 24 alin. (1) Codul fiscal, se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de către contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător. Or, contribuabilul în anul 2019, neîntemeiat a dedus la cheltuieli în scopuri fiscale aferente procurărilor de la contribuabili care întrunesc posibile riscuri ai pseudoactivității de întreprinzător și care erau în incapacitate de a efectua livrări de mărfuri în valoare de 15 612 292, 24. Astfel, încălcarea menționată a generat diminuarea venitului impozabil pentru anul 2019 cu suma de de 15 612 292, 24 lei și a impozitului pe venit în sumă de 1 873 475 lei.

Cu referire la solicitarea reclamantului privind anularea deciziei SFS nr. 645/300 din 30.09.2021 pe marginea contestației, indică că solicitarea respectivă de asemenea este pasibilă a fi respinsă ca fiind neîntemeiată din considerentul, că decizia pe marginea contestației nu constituie obiect de contestare în instanța de contencios administrativ, dat fiind faptul, că decizia nominalizată, reprezintă rezultatul reexaminării actului administrativ contestat de către SRL Orom-Imexpo prin care nu este vătămat nici un drept al reclamantului. Totodată, prin decizia respectivă autoritatea fiscală s-a expus cu referire la toate pretențiile invocate în contestație, prin prisma probelor anexate de către contestatar, astfel, fiind examinate complet și multiaspectual pretențiile înaintate, fiind constatată lipsa temeiurilor pentru anularea acesteia. Totodată, cu referire la solicitarea reclamantului privind anularea actului de control nr. 5-711025 din 04.06.2021, menționează că, actul de control nu este un act administrativ, conform prevederilor art. 216 din Codul fiscal. Or, actul de control este un act preparator, care a stat la baza emiterii actului administrativ individual, (la caz - Decizia SFS nr. 52605/2225 din 07.07.2021), care prin urmare nu produce efecte juridice prin el însuși. În partea ce ține de procedura de restituire TVA, la care face referire reclamantul, Serviciul Fiscal de Stat reiterează că acest aspect constituie obiectul altui litigiu aflat pe rolul instanței, respectiv având în vedere că, SFS s-a expus în referința cu nr. 26-12/3-16/1238 din 26 august 2021, prezentată în cadrul examinării acelui litigiu, regăsim inoportună reiterarea aspectelor expuse anterior.

Acțiunile nominalizate supra au fost conexate într-un singur proces judiciar.

În ședința de judecată reprezentantul SRL Orom-Imexpo a solicitat admiterea acțiunilor conform motivelor de fapt și de drept invocate.

În ședința de judecată reprezentantul Serviciului Fiscal de Stat nu a recunoscut acțiunile deferite judecății și a pledat pentru respingerea acestora ca fiind neîntemeiate.

Aprecierea instanței de judecată:

Audiind explicaţiile participanţilor la proces, studiind materialele cauzei și probele prezentate pe parcursul examinării cauzei, instanţa de judecată ajunge la concluzia că cererile de chemare în judecată deduse judecății, sunt întemeiate şi urmează a fi admise parțial din următoarele considerente.

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

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

Conform art. 18 din Codul administrativ, interesul public vizează ordinea de drept, democraţia, garantarea drepturilor şi a libertăţilor persoanelor, precum şi obligaţiile acestora, satisfacerea necesităţilor sociale, realizarea competenţelor autorităţilor publice, funcţionarea lor legală şi în bune condiţii.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Din materialele cauzei, instanța de judecată reține că, în rezultatul efectuării controlului tematic repetat la contribuabilul SRL Orom-Imexpo rezultatele căruia au fost consemnate în actul de control fiscal nr. ***** din 25.02.2021 și Decizia asupra cazului de încălcare fiscală nr. 52605/915 din 26.03.2021, s-a dispus calcularea și achitarea la buget TVA în sumă de 635 846 lei, restituită în plus pentru perioada

supusă controlului, și micșorarea TVA spre deducere în perioada ulterioară, luna mai 2020, cu 650 308 lei și va constitui 447 417 lei aferentă procurărilor pentru care nu poate fi confirmată proveniența mărfurilor după principiul „până la producător și/sau importator”.

Controlul a fost inițiat în baza deciziei privind inițierea controlului nr. DICF - 100334/18 din 18.02.2021, în vederea verificării corectitudinii calculării TVA la mărfurile produse și serviciile prestate pe teritoriul Republicii Moldova.

La data de 23.04.2021 SRL Orom-Imexpo a înaintat contestație împotriva Deciziei asupra cazului de încălcare fiscală nr. 52605/915 din 26.03.2021.

Prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat emisă pe marginea contestației nr. 168 din 20.05.2021 a fost dispusă respingerea contestației, menținerea Deciziei asupra cazului de încălcare fiscală nr. 52605/915 din 26.03.2021 și rectificarea în partea ce ține de necalcularea majorării.

De asemenea, în rezultatul efectuării controlului tematic repetat la contribuabilul SRL Orom-Imexpo rezultatele căruia au fost consemnate în actul de control fiscal nr. 5-711025 din 04 iunie 2021, decizia asupra cazului de încălcare a legislației nr. 52605/2225 din 07 iulie 2021, s-a dispus calcularea și achitarea la buget a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat pentru anul 2019 în sumă de 1 873 475 lei.

Controlul a fost inițiat în baza deciziei privind inițierea controlului nr. DICF - 107111/31 din 31.05.2021, în vederea verificării corectitudinii calculării impozitului pe venit obținut din activitatea de întreprinzător.

La data de 02 august 2021, SRL Orom-Imexpo a înaintat contestație împotriva Deciziei asupra cazului de încălcare fiscală nr. 52605/2225 din 07.07.2021.

Prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat emisă pe marginea contestației nr. 645/300 din 30.09.2021 a fost dispusă respingerea contestației, cu menținerea Deciziei asupra cazului de încălcare fiscală nr. 52605/2225 din 07.07.2021.

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

Cadrul normativ general.

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

În corespundere cu art. 6 din Codul administrativ, procedura administrativă este activitatea autorităţilor publice cu efect în exterior, îndreptată spre examinarea condiţiilor, pregătirea şi emiterea unui act administrativ individual, spre examinarea condiţiilor, pregătirea şi încheierea unui contract administrativ sau examinarea condiţiilor, pregătirea şi întreprinderea unei măsuri strict de autoritate publică. Emiterea unui act administrativ individual, încheierea unui contract administrativ sau întreprinderea unei măsuri strict de autoritate publică sunt părţi ale procedurii administrative.

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

Potrivit art. 11 din Codul administrativ, actele administrative individuale pot fi:

a) acte defavorabile – actele care impun destinatarilor lor obligaţii, sancţiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care resping, în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat;

b) acte favorabile – actele care creează destinatarilor săi un beneficiu sau un avantaj de orice fel.

Destinatarul unui act administrativ individual este doar persoana către care actul administrativ se îndreaptă. Terţii, ale căror drepturi sunt afectate de actul administrativ individual, nu sunt destinatarii acestuia.

Un act administrativ de acordare periodică a prestaţiilor materiale sau băneşti este un act administrativ individual prin care o astfel de prestaţie se acordă pentru un număr determinat sau nedeterminat de perioade succesive.

În acord cu art. 16 din Codul administrativ, dreptul discreţionar al autorităţii publice reprezintă posibilitatea acesteia de a opta între mai multe soluţii posibile corespunzătoare scopului legii atunci când aplică o dispoziţie legală. Exercitarea dreptului discreţionar nu permite desfăşurarea unei activităţi administrative arbitrare.

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

Conform art. 18, 19, 20 din Codul administrativ, Interesul public vizează ordinea de drept, democraţia, garantarea drepturilor şi a libertăţilor persoanelor, precum şi obligaţiile acestora, satisfacerea necesităţilor sociale, realizarea competenţelor autorităţilor publice, funcţionarea lor legală şi în bune condiţii. Cererea prealabilă este instituţia care oferă o cale de soluţionare prejudiciară a litigiilor administrative. Dacă printr-o activitate administrativă se încalcă un drept legitim sau o libertate stabilită prin lege, acest drept poate fi revendicat printr-o acţiune în contencios administrativ, cu privire la care decid instanţele de judecată competente pentru examinarea procedurii de contencios administrativ, conform prezentului cod.

Conform art. 21 din Codul administrativ, autorităţile publice şi instanţele de judecată competente trebuie să acţioneze în conformitate cu legea şi alte acte normative. Exercitarea atribuţiilor legale nu poate fi contrară scopului pentru care acestea au fost reglementate. Autorităţile publice şi instanţele de judecată competente nu pot dispune limitarea exercitării drepturilor şi a libertăţilor persoanelor decât în cazurile şi în condiţiile expres stabilite de lege.

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

Conform art. 30 din Codul administrativ, autorităţile publice nu pot întreprinde măsuri cu efect retroactiv, cu excepţia cazurilor prevăzute de lege. Autorităţile publice nu pot întreprinde măsuri care să afecteze situaţiile juridice definitive sau drepturile dobândite, decât în situaţii în care, în condiţiile stabilite de lege, acest lucru este absolut necesar pentru interesul public.

În concordanță cu art. 31 din Codul administrativ, actele administrative individuale şi operaţiunile administrative scrise trebuie să fie motivate.

Potrivit art. 32 din Codul administrativ, procedura administrativă se structurează astfel încât participanţii să poată înţelege fiecare etapă a procedurii. Dacă este necesară contribuţia unui participant, acestuia i se comunică neîntîrziat, într-un limbaj clar şi uşor de înţeles, acţiunile care trebuie întreprinse. În condiţiile legii, autorităţile publice trebuie să asigure participarea neîngrădită la procedura administrativă a persoanelor interesate.

În conformitate cu art. 38 din Codul administrativ, înaintea fiecărei decizii judecătoreşti pe fond, participanţilor la proces li se oferă posibilitatea de a-şi expune punctul de vedere. Audierea poate fi făcută verbal sau în scris. Orice persoană are dreptul la judecarea cauzei în mod echitabil, în termen rezonabil, de către o instanţă de judecată independentă, imparţială şi instituită prin lege. În acest scop, instanţa de judecată este obligată să dispună toate măsurile permise de lege şi să asigure desfăşurarea cu celeritate a procesului.

În corespundere cu art. 94 din Codul administrativ, înainte de emiterea unui act administrativ individual defavorabil pentru un participant sau înainte de respingerea unui act administrativ individual favorabil, participantul are dreptul să fie audiat în legătură cu faptele şi circumstanţele relevante pentru actul ce urmează a fi emis. Audierea poate fi făcută verbal sau în scris.

Potrivit art. 118 din Codul administrativ, motivarea este operaţiunea administrativă prin care se expun considerentele care justifică emiterea unui act administrativ individual. În motivare se indică temeiurile esenţiale de drept şi de fapt pe care le-a luat în considerare autoritatea publică pentru decizia sa. Din motivarea deciziilor discreţionare trebuie să poată fi recunoscute şi punctele de vedere din care autoritatea publică a reieşit la exercitarea dreptului discreţionar. Motivarea trebuie să se refere şi la argumentele expuse în cadrul audierii.

Motivarea completă a unui act administrativ individual cuprinde:

a) motivarea în drept – temeiul legal pentru emiterea actului administrativ, inclusiv formele procedurale obligatorii pe care se bazează actul;

b) motivarea în fapt – oportunitatea emiterii actului administrativ, inclusiv modul de exercitare a dreptului discreţionar, dacă este cazul;

c) în cazul actelor administrative defavorabile – o descriere succintă a procedurii administrative care a stat la baza emiterii actului: investigaţii, probe, audieri, opinii ale participanţilor contrare conţinutului final al actului etc.

Motivarea completă este obligatorie, este parte integrantă a actului administrativ individual şi condiţionează legalitatea acestuia.

Motivarea nu este obligatorie în cazul în care:

a) autoritatea publică admite o petiţie în totalitate fără ca prin decizia de soluţionare a ei să fie afectate drepturile sau interesele legitime ale altor persoane;

b) acest lucru este prevăzut expres de lege; sau

c) autoritatea publică emite acte administrative individuale de acelaşi fel într-un număr mai mare sau automatizat şi, conform circumstanţelor de fapt ale cazului în parte, nu se cere o motivare.

În acord cu art. 120 din Codul administrativ, un act administrativ individual emis sau confirmat în scris trebuie să cuprindă:

a) numele/denumirea autorităţii publice care a emis actul administrativ;

b) numele colaboratorului autorităţii publice care a emis actul administrativ;

c) numele destinatarului actului administrativ;

d) data la care a fost emis actul administrativ;

e) decizia luată (partea dispozitivă a actului administrativ);

f) motivarea deciziei luate, inclusiv indicarea actelor normative pentru a căror punere în aplicare se emite actul administrativ;

g) decizia cu privire la cheltuieli;

h) informaţia cu privire la exercitarea căilor de atac;

i) semnătura colaboratorului autorităţii publice care a emis actul administrativ.

Prin derogare de la prevederile alin. (1) lit. b) şi i), în cazul unui act administrativ individual scris emis în mod automatizat, pot lipsi datele despre nume şi semnătură. Pentru indicarea conţinutului pot fi utilizate semne-cheie dacă, în baza explicaţiilor făcute în acest sens, persoana căreia îi este destinat actul administrativ sau care este afectată de acesta poate recunoaşte clar conţinutul actului administrativ.

Potrivit art. 137 din Codul administrativ, în exercitarea dreptului discreţionar atribuit, autorităţile publice trebuie să acţioneze cu bună-credinţă în limitele legal stabilite şi cu respectarea scopului pentru care le-a fost atribuit dreptul.

Daca autoritatea publică poate decide discreţionar şi doar una din mai multe consecinţe juridice este legală, atunci dreptul discreţionar al autorităţii publice se reduce la alegerea consecinţei juridice/soluţiei legale.

Stările de fapt identice în esenţă se tratează identic. O tratare neidentică a două stări de fapt identice se admite numai dacă există un motiv obiectiv.

Dacă într-un caz autoritatea publică şi-a exercitat dreptul discreţionar într-un anumit mod, atunci în cazuri similare ea este obligată să îşi exercite dreptul discreţionar în acelaşi mod. Această regulă nu se aplică dacă autoritatea publică intenţionează să îşi schimbe în viitor practica de exercitare a dreptului discreţionar în cazuri similare.

În conformitate cu art. 225 din Codul administrativ, instanţa de judecată nu este competentă să se pronunţe asupra oportunităţii unui act administrativ.

Verificarea exercitării de către autoritatea publică a dreptului discreţionar se limitează la faptul dacă autoritatea publică:

a) şi-a exercitat dreptul discreţionar;

b) a luat în considerare toate faptele relevante;

c) a respectat limitele legale ale dreptului discreţionar;

d) şi-a exercitat dreptul discreţionar conform scopului acordat prin lege.

În cazul în care au fost emise acte administrative individuale şi normative referitoare la securitatea naţională a Republicii Moldova, la exercitarea regimului stării excepţionale, la măsurile de urgenţă luate de autorităţile publice în vederea combaterii calamităţilor naturale, a incendiilor, a epidemiilor, a epizootiilor şi a altor fenomene similare, instanţa de judecată poate fi sesizată doar pentru exercitarea controlului următoarelor circumstanţe:

a) existenţa situaţiei excepţionale la data la care a fost emis actul;

b) competenţa autorităţii publice de a emite actul;

c) existenţa interesului public care justifică emiterea actului administrativ;

d) imposibilitatea efectivă a autorităţii publice de a emite actul în condiţii obişnuite.

Alte limitări ale examinării judiciare în cauzele de contencios administrativ sunt reglementate expres prin legi speciale.

Cadrul normativ special.

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

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

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

În corespundere cu art. 18 alin. (3) lit. d), f) din Legea conatbilității și raportării financiare, persoanele indicate la alin. (2) sînt obligate să asigure întocmirea completă şi corectă, precum şi integritatea şi păstrarea documentelor contabile; să asigure documentarea faptelor economice şi reflectarea acestora în contabilitate.

În acord cu art. 8 din Codul fiscal, contribuabilul este obligat:

a) să respecte modul stabilit de înregistrare (reînregistrare) de stat şi de desfăşurare a activităţii de întreprinzător;

b) să se pună la evidenţă la subdiviziunea Serviciului Fiscal de Stat în a cărei rază îşi are sediul stabilit în documentele de constituire (înregistrare) şi să primească certificatul de atribuire a codului fiscal. Aceste prevederi nu se aplică persoanelor al căror număr de identificare de stat reprezintă codul fiscal, cu excepţia contribuabililor pentru care codul fiscal este cel atribuit în conformitate cu art. 5 pct. 28) lit. a), b), c), d) şi e). Contribuabilii care sînt înregistraţi de către organele abilitate cu dreptul de înregistrare de stat se iau la evidenţa subdiviziunii respective a Serviciului Fiscal de Stat conform informaţiei prezentate de către aceste organe;

c) să ţină contabilitatea conform formelor şi modului stabilit de legislaţie, să întocmească şi să prezinte Serviciului Fiscal de Stat şi serviciului de colectare a impozitelor şi taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislaţie, să asigure integritatea documentelor de evidenţă în conformitate cu cerinţele legislaţiei, să efectueze încasările băneşti în numerar prin intermediul echipamentelor de casă şi de control, respectând reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor băneşti în numerar fără aplicarea echipamentelor de casă şi de control;

d) să prezinte informaţii veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum şi despre alte obiecte ale impunerii;

e) să achite la buget, la timp şi integral, ţinînd cont de prevederile art.7 alin.(5), sumele calculate ale impozitelor şi taxelor, asigurînd exactitatea şi veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate;

f) în caz de control al respectării legislaţiei fiscale, să prezinte, la prima cerere, persoanelor cu funcţii de răspundere ale organelor cu atribuţii de administrare fiscală documentele de evidenţă, dările de seamă fiscale şi alte documente şi informaţii privind desfăşurarea activităţii de întreprinzător, calcularea şi achitarea la buget a impozitelor şi taxelor şi acordarea facilităţilor, să permită accesul, în cazul ţinerii evidenţei computerizate, la sistemul electronic de contabilitate;

f[1]) în caz de solicitare a soluţiei fiscale individuale anticipate, să prezinte Serviciului Fiscal de Stat, la prima cerere, informaţii veridice, documente, explicaţii şi/sau probe suplimentare privind activitatea desfăşurată, privind situaţiile şi/sau tranzacţiile viitoare;

g) în caz de control al respectării legislaţiei fiscale, să asigure persoanelor cu funcţii de răspundere ale organelor cu atribuţii de administrare fiscală accesul liber în spaţiile de producţie, în depozite, în localurile de comerţ, în alte încăperi şi locuri (cu excepţia încăperilor utilizate exclusiv ca spaţiu locativ) pentru inspectarea lor în scopul verificării autenticităţii datelor din documentele contabile, din dările de seamă, din declaraţiile fiscale, din calcule, precum şi a verificării îndeplinirii obligaţiilor faţă de buget;

h) să asiste la efectuarea controlului privind respectarea legislaţiei fiscale, să semneze actele privind rezultatul controlului, să dea explicaţii în scris sau oral;

i) în caz de calculare greşită şi determinare incorectă de către Serviciul Fiscal de Stat a sumei impozitului, penalităţii, dobînzii sau amenzii, să dovedească acest lucru prin documente justificative;

j) să îndeplinească deciziile adoptate de organele cu atribuţii de administrare fiscală şi alte organe învestite cu funcţii de control pe marginea rezultatelor controalelor efectuate, respectînd cerinţele legislaţiei fiscale;

k) să îndeplinească alte obligaţii prevăzute de legislaţia fiscală.

Potrivit art. 11 din Codul fiscal, apărarea drepturilor şi intereselor contribuabilului se face pe cale judiciară sau pe alte căi prevăzute de prezentul cod şi de alte acte ale legislaţiei. Toate îndoielile apărute la aplicarea legislaţiei fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

Pagubele pricinuite contribuabilului ca urmare a îndeplinirii necorespunzătoare a obligaţiilor de către organul cu atribuţii de administrare fiscală şi persoanele cu funcţii de răspundere ale acestuia se recuperează în conformitate cu legislaţia.

Serviciul Fiscal de Stat perfectează materialele pentru a restitui contribuabilului suma plătită în plus şi dobînda calculată la această sumă (inclusiv mijloacele decontate ilicit de pe conturile contribuabilului conform dispoziţiilor Serviciului Fiscal de Stat), în modul stabilit.

Conform art. 132[1] alin. (1), (7) şi (8) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat este autoritatea administrativă care îşi desfăşoară activitatea în subordinea Ministerului Finanţelor, fiind o structură organizaţională separată în sistemul administrativ al acestui minister, constituită pentru prestarea serviciilor publice administrative contribuabililor, pentru supravegherea, controlul în domeniul fiscal şi constatarea infracţiunilor în cazurile prevăzute de Codul de procedură penală.

Serviciul Fiscal de Stat este persoană juridică de drept public şi dispune de ştampilă cu imaginea Stemei de Stat a Republicii Moldova.

Subdiviziunile Serviciului Fiscal de Stat fără statut de persoană juridică utilizează ştampile cu imaginea Stemei de Stat a Republicii Moldova.

Art. 102 alin. (1) din Codul fiscal prevede că, în cazul achitării T.V.A. la buget, subiecţilor impozabili, înregistraţi în calitate de plătitori ai T.V.A., li se permite deducerea sumei T.V.A., achitată sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori ai T.V.A., pe valorile materiale, serviciile procurate (inclusiv transmise în cadrul realizării contractului de comision) pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfăşurării activităţii de întreprinzător. Se permite deducerea sumei T.V.A. la mărfurile importate, procurate de către subiecţii impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfăşurării activităţii de întreprinzător numai în cazul achitării T.V.A. la buget pentru mărfurile, serviciile menţionate în conformitate cu art.115. Pentru serviciile importate, procurate de către subiecţii impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfăşurării activităţii de întreprinzător, deducerea sumei T.V.A. se permite pentru sumele T.V.A. calculate aferente serviciilor de import.

Conform art. 117 alin. (1) din Codul fiscal, subiectul impozabil care efectuează o livrare impozabilă pe teritoriul ţării este obligat să prezinte cumpărătorului (beneficiarului) factura fiscală pe livrarea în cauză. Prezentarea facturii fiscale se efectuează la momentul apariţiei obligaţiei fiscale, stabilit prin art.108, cu excepţia cazurilor prevăzute de prezentul cod. Pentru livrările impozitate conform art.104 lit.a), eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie.

În consonanță cu art. 189 din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele şi taxele contribuabililor în urma controalelor fiscale, dacă au fost stabilite cazuri de nerespectare a legislaţiei fiscale, precum şi în alte cazuri prevăzute de legislaţia fiscală.

Dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor şi taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza ţinerii ei neconforme, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcţie de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidenţă şi/sau dările de seamă fiscale, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele şi taxele prin metode şi din surse indirecte, efectuând ulterior recalcularea lor după restabilirea evidenţei, în conformitate cu legislaţia, sau după prezentarea documentelor respective.

Acţiunile prevăzute la alin. (1) pot fi aplicate persoanelor fizice cetăţeni ai Republicii Moldova care nu desfăşoară activitate de întreprinzător în cadrul utilizării metodelor indirecte de estimare în conformitate cu prevederile cap. 11^1 din prezentul titlu.

Conform art. 190 alin. (5) din Codul fiscal, evidenţa impozitelor şi taxelor locale pe obiectele impozabile care nu se află în raza de activitate a subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat în a cărei evidenţă este contribuabilul o ţine subdiviziunea Serviciului Fiscal de Stat în a cărei rază se află obiectul impozabil. Evidenţa impozitelor şi taxelor calculate de serviciile de colectare a impozitelor şi taxelor locale se ţine de aceste servicii.

Dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor şi taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza ţinerii ei neconforme, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcţie de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidenţă şi/sau dările de seamă fiscale, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele şi taxele prin metode şi din surse indirecte, efectuând ulterior recalcularea lor după restabilirea evidenţei, în conformitate cu legislaţia, sau după prezentarea documentelor respective.

Acţiunile prevăzute la alin. (1) pot fi aplicate persoanelor fizice cetăţeni ai Republicii Moldova care nu desfăşoară activitate de întreprinzător în cadrul utilizării metodelor indirecte de estimare în conformitate cu prevederile cap. 11^1 din prezentul titlu.

În consonanță cu art. 241 din Codul fiscal, cauzele privind încălcările fiscale sunt examinate de către Serviciul Fiscal de Stat. Sunt în drept să examineze cauzele privind încălcările fiscale şi să aplice sancţiuni fiscale, în numele autorităţilor abilitate, conducerea Serviciului Fiscal de Stat.

În acord cu art. 248 din Codul fiscal, după examinarea cazului de încălcare fiscală, Serviciul Fiscal de Stat emite o decizie, care trebuie să conţină:

a) denumirea organului în al cărui nume se pronunţă decizia;

b) funcţia, numele şi prenumele persoanei care a emis decizia;

c) data şi locul examinării cazului;

d) remarca despre participarea persoanelor care au săvîrşit încălcarea fiscală (reprezentanţilor lor);

e) denumirea (numele, prenumele), sediul (domiciliul), codul fiscal al persoanei care a săvîrşit încălcarea fiscală;

f) descrierea încălcării fiscale cu indicarea articolelor, alineatelor, punctelor din actele normative care au fost încălcate;

g) indicarea articolului, alineatului, punctului din actul normativ care prevede sancţiunea fiscală;

h) decizia asupra cazului;

i) termenul şi modul de contestare a deciziei;

j) alte date referitoare la caz;

k) semnătura persoanei care a emis decizia.

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

În consonanţă cu art. 267 din Codul fiscal, decizia Serviciului Fiscal de Stat sau acţiunea funcţionarului fiscal poate fi contestată numai de persoana vizată în decizie sau împotriva căreia a fost întreprinsă acţiunea ori de reprezentantul ei, în modul stabilit de prezentul cod. Contestaţia împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acţiunii funcţionarului fiscal făcută de alte persoane decît cele indicate la alin. (1) va rămîne neexaminată de Serviciul Fiscal de Stat. Obligaţia de a dovedi incorectitudinea deciziei emise de Serviciul Fiscal de Stat se atribuie persoanei care contestează.

Conform art. 269 și art. 274 din Codul fiscal, contestaţia împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acţiunii funcţionarului fiscal se depune la Serviciul Fiscal de Stat şi se examinează de către acesta. În cazul unui dezacord cu decizia pe care Serviciul Fiscal de Stat a emis-o pe marginea contestaţiei, contribuabilul este în drept să se adreseze în instanţa de judecată competentă. Decizia Serviciului Fiscal de Stat şi acţiunile funcţionarilor fiscali pot fi atacate, în modul stabilit de legislaţie, şi în instanţă judecătorească.

Raționamentele instanței de judecată.

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

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

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

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

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

- este exercitat de către instanţa judecătorească care este independentă sub aspect organizaţional şi funcţional faţă de subiectul controlat;
- prin intermediul controlului se exercită funcţia instanţei de judecată (justiţiei) în calitatea sa de putere independentă din sistemul frânelor şi contrabalanţelor, care constituie o garanţie a legalităţii şi a contracarării abuzurilor de putere din partea autorităţilor executive;
- se realizează în cadrul procesului judiciar reglementat de normele juridice procesuale;
- un cerc de subiecţi speciali ai acestor raporturi juridice,

- existenţa unui litigiu de drept public în calitate de temei al activităţii de control judiciar;

- controlul judiciar urmăreşte realizarea a două scopuri: pe de o parte, asigurarea protecţiei drepturilor şi intereselor legale ale persoanelor izice şi juridice, adică a interesului particular, pe de altă parte, neadmiterea excesului de putere din partea executivului, adică a interesului public;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

În consecință se va sublinia că motivarea completă este obligatorie, este parte integrantă a actului administrativ individual şi condiţionează legalitatea acestuia. (a se vedea art. 118 alin. (3) din Codul administrativ)

Revenind pe făgașul domeniului fiscal, instanța va nota că, *controlul fiscal cameral* constă în verificarea corectitudinii întocmirii dărilor de seamă fiscale, a altor documente prezentate de contribuabil, care servesc drept temei pentru calcularea şi achitarea impozitelor şi taxelor, a altor documente de care dispune Serviciul Fiscal de Stat sau alt organ cu atribuţii de administrare fiscală, precum şi în verificarea altor circumstanţe ce ţin de respectarea legislaţiei fiscale.

Verificarea tematică se aplică atît în cazul controlului fiscal cameral, cît şi al celui la faţa locului şi constă în controlul asupra stingerii unui anumit tip de obligaţie fiscală sau asupra executării unei alte obligaţii prevăzute de legislaţia fiscală, verificîndu-se documentele sau activitatea contribuabilului.

Actul de control fiscal este un document întocmit de funcţionarul fiscal sau altă persoană cu funcţie de răspundere a organului care exercită controlul, în care se consemnează rezultatele controlului fiscal. În act se va descrie obiectiv, clar şi exact încălcarea legislaţiei fiscale şi/sau a modului de evidenţă a obiectelor impunerii, cu referire la documentele de evidenţă respective şi la alte materiale, indicîndu-se actele normative încălcate. În act va fi reflectată fiecare perioadă fiscală în parte, specificîndu-se încălcările fiscale depistate în ea.

Încălcările sesizate de Serviciul Fiscal de Stat se rezumă la faptul că, agenții economici SRL Neghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro au eliberat documente primare, în lipsa producerii faptelor economice. Ca rezultat al controalelor exercitate pe între lanțul de documentare a circuitului de mărfuri indicate în facturile fiscale eliberate de agenții economici nominalizați, nu au fost confirmate producerea faptelor economice între furnizor și beneficiar, înscrise în facturile fiscale, documentate la fiecare etapă a circuitului de marfă. Iar, în cadrul controalelor efectuate la SRL Budza-Romantica și SRL Agriva-Promagro s-a stabilit că facturile fiscale eliberate în perioada fiscală L/03/2019-L/05/2019 nu pot să reflecte fapte economice care avut loc, fapt ce denotă caracterul fictiv al tranzacțiilor și neconfirmarea veridicității faptelor economice. Astfel, s-a constatat că agenții economici nominalizați erau în incapacitate de a efectua livrări de mărfuri, dat fiind faptul că alți furnizori nu au fost înregistrați. În rezultatul controlului a fost excuslă de la deduceri TVA în sumă totală 1286154 lei aferntă procurărilor de producție agricolă, din motivul că nu este posibil de confirmat veridicitatea tranzacțiilor reflectate în contabilitatea agenților economici.

Pornind de la atribuțiile autorității fiscale, scopul controlului fiscal este stabilirea obiectivă a circumstanțelor la determinarea venitului, ceea ce nu a fost respectat în cazul contribuabilului SRL Orom-Imexpo.

Pentru justa soluționare a cauzei se impune o incursiune în materia relațiilor civile.

Libertatea contractuală, consecinţa primară a autonomiei de voinţă, se exprimă prin posibilitatea subiectului de a încheia sau nu un contract, prin libertatea părţilor de a-şi alege forma contractului şi **de a stabili conţinutul lui**.

Pornind de la acest deziderat, instanța de judecată și orice altă autoritate statală nu poate interveni în discreția decizională a părților şi nu poate impune încheierea unui contract, aceasta fiind o prerogativă exclusivă a părților, potențiali contractanți, impusă de reglementări care au la bază acordul de voință şi principiul libertății contractului.

Orice act juridic pentru a fi considerat valabil urmează să corespundă exigențelor *ad validatem* - capacitatea, consimțământul, obiectul, cauza, iar lipsa uneia din condițiile enumerate atrage nulitatea actului juridic.

Instanța notează că, elementul esențial al contractului este „acordul de voinţe”, la rândul său manifestarea de voință/consimțământul trebuie să fie neviciat (ă) și liber exprimat (ă).

Codul civil consacră implicit, două principii care cârmuiesc voinţa juridică:

- principiul libertăţii actelor juridice civile (numit şi principiul autonomiei de voinţă);
- principiul voinţei obiective.

Spiritul și litera legii (Codul civil) denotă că legiuitorul a optat pentru concepția voinței obiective (voința declarată şi exteriorizată) și nu voinței subiective (internă) la stabilirea voinței juridice a contractanților.

Pornind de la acest postulat de anvergură în materia civilă autohtonă, prioritate și forța probantă cuvenită la determinarea acordului va fi dată manifestării de voință exprimate în contractele încheiate reciproc și de comun acord.

Taxă pe valoarea adăugată – impozit de stat care reprezintă o formă de colectare la buget a unei părţi a valorii mărfurilor livrate, serviciilor prestate care sînt supuse impozitării pe teritoriul Republicii Moldova, precum şi a unei părţi din valoarea mărfurilor, serviciilor impozabile importate în Republica Moldova.

Livrare impozabilă – livrare de mărfuri, livrare (prestare) de servicii, cu excepţia celor scutite de T.V.A., fără drept de deducere, efectuate de către subiectul impozabil în procesul activităţii de întreprinzător.

Livrare de mărfuri – transmitere a dreptului de proprietate asupra mărfurilor prin comercializarea lor, schimb, transmitere gratuită, transmitere cu plată parţială, împrumutul bunurilor fungibile, cu excepţia mijloacelor băneşti, achitarea salariului în expresie naturală, prin alte plăţi în expresie naturală, prin comercializarea mărfurilor gajate în numele debitorului gajist, prin transmiterea mărfurilor în baza contractului de leasing financiar; transmitere a mărfurilor de către comitent comisionarului, de către comisionar cumpărătorului, de către furnizor comisionarului şi de către comisionar comitentului în cadrul realizării contractului de comision.

Valoarea impozabilă a livrării impozabile, reprezintă valoarea livrării achitate sau care urmează a fi achitată (fără TVA).

Din perspectiva atribuțiilor funcționale conferite organului fiscal, acesta nu poate invoca o pretinsă neveridicitate sau fictivitate a actelor juridice, faptelor economice, dispunând unilateral și abuziv, invalidarea contractelor încheiate și facturilor emise. O asemenea concluzie ar putea fi luată doar de către instanța de judecată, însă detaliile litigiului atestă că contractele de vânzare-cumpărare a producției agricole și actele fiscale disputate în speță sunt valide și constituie o emanație liberă și licită a contractanților SRL Orom-Imexpo, SRL Neghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro, SRL Budza-Romantica și SRL Agriva-Promagro. Mai mult, faptele economice derulate au fost materializate elocvent în facturile fiscale.

Transporturile de producție agricolă de la SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro către SRL Orom-Imexpo, au fost documentate corespunzător, prin facturi de expediție, cu emiterea ulterioară a facturilor fiscale, atît emise pe suport de hârtie cît și prin intermediul sistemului E-factura. La rândul său, SRL Orom-Imexpo a achitat integral, prin intermediul contului bancar și a decontărilor reciproce, produsele cerealiere procurate de la SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro. Produsele agricole procurate au fost exportate ceea ce se confirmă prin CMR și Invoice. Procurările efectuate au fost înregistrate de către SRL Orom-Imexpo în Registrul de procurări și au fost incluse în Declarații privind TVA pentru perioada fiscală 0*****, supusă controlului.

Deci, SRL Orom-Imepxo la procurarea producției agricole de la SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro a documentat toate faptele economice, a reflectat informațiile în conturile bancare, în temeiul documentelor primare, și anume actele ridicate prin procesul-verbal de ridicare din 13 noiembrie 2019, întocmit de către Ofițerul superior de investigații al Direcției nr. 3 a INI a IGP, în baza Ordonanței de ridicare din 07 noiembrie 2019, a procurorului Lilian Bacalîm, Procuratura pentru Combaterea Criminalității Organizate și Cauze Speciale. Aceste acte confirmă veridicitatea acțiunilor SRL Orom-Imepxo, marfa agricolă procurată de la SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro, fiind una reală, care ulterior a fost exportată spre consumatorul final. Mai mult ca atît toată marfa dată a fost exportată oficial, verificată de brokerii vamali și colaboratorii vamali ai RM. Actele date au fost prezentate la momentul depunerii cererilor de restituire a TVA, or în lipsa lor SFS refuza restituirea TVA acumulat de la procurări. Aceste acte confirmă procurarea reală a produselor agricole și exportul lor ulterior. Mai mult ca atît, grupul de control care a întocmit Actul de control fiscal nr. ***** din 25 februarie 2021, a indicat în conținutul acestuia constatările sale, și anume că: Fiecare transportare de producție cerealieră s-a documentat prin facturi de expediție, cu emiterea ulterioară a facturilor fiscale și e-facturilor. Transportarea produselor cerialiere au fost efectuate după caz, cât de cumpărător atît și de furnizori. Conform datelor evidenței contabile și documentelor contabile primare (foile de parcurs) producția agricolă a fost reflectată prin înscrieri contabile la subdiviziunea elevatorul din satul Sofia, rnl Drochia, care este proprietatea SRL Orom-Imexpo, iar o parte fost reflectată ca fiind transportată direct în portul Reni pentru export. SRL Orom-Imexpo a achitat integral, prin intermediul contului bancar și prin decontări reciproce, pentru produsele cerealiere procurate de la SRL Naghedar-Privat în sumă de 11 090 436,30 lei și de la SRL Agriva-Promagro în sumă de 5 80S 010,53 lei. Procurările menționate au fost înregistrate de către SRL Orom-Imexpo în Registrul de procurări și au fost incluse în Declarațiile privind

TVA pentru perioadele fiscale supuse controlului. Tranzacțiile economico-financiare operate entității nominalizate au fost înregistrate în evidența contabilă a întreprinderii.

Însăși grupul de control, a reținut că SRL Orom-Imepxo a procurat marfa reală de la SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro fiind documentate corespunzător toate faptele economice, în strictă conformitate cu prevederile legislației în vigoare, inclusiv a ghidului metodologic de întocmire a situațiilor einanciare, din Anexa la Ordinul Ministrului Finanțelor nr.28 din 6 martie 2015, contabilitatea se ține de serviciul de contabilitate (art. 13 alin.(3) lit.b) din Legea contabilității). Politicile contabile și modificările acestora se aplică prospectiv (pct.6 și 15 din SNC "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare"). Răspunderea pentru ținerea contabilității și întocmirea silnațiilor financiare revine directorului entității (art. 13 alin.(l) din Legea contabilității). Contabilitatea se ține în baza sistemului contabil în partidă dublă cu prezentarea situațiilor financiare complete (art. 15 alin.(3) din Legea contabilității) și utilizarea programului 1C. Elementele contabile se înregistrează în baza contabilității de angajamente (art.17 alin.(2) din Legea contabilității). Se aplică formulare tipizate de documente primare, precum și formulare elaborate de sine stătător (art. 19 alin.(3) din Legea contabilității) care sunt prezentate în anexa 1. Anexa 1 „formularele documentelor primare elaborate de entitate" cuprinde formularele documentelor primare elaborate de către entitate de sine stătător care trebuie să conțină elementele obligatorii prevăzute în art. 19 din Legea contabilității. Conform art. 19 din Legea contabilității, nr. 113 din 27.04.2007, (articol nemodificat prin noua Lege nr. 287 din 15.12.2017, cu privire la contabilitate și raportare financiară) documentele primare întocmite vor conține următoarele elemente obligatorii: denumirea și numărul documentului; data întocmirii documentului; denumirea, adresa, IDNO (codul fiscal) al entității în numele căreia este întocmii documentul; denumirea, adresa, IDNO (codul fiscal) al destinatarului documentului, iar pentru persoanele fizice - codul personal; conținutul faptelor economice; etaloanele cantitative și valorice în care sînt exprimate faptele economice; funcția, numele, prenumele și semnătura, inclusiv digitală, a persoanelor responsabile de efectuarea și înregistrarea faptelor economice.

Este relevantă alegația SRL Orom-Imexpo precum că în relațiile economice cu SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro, a fost beneficiar iar ultimii furnizori, deci nici o întreprindere nu este în drept și nici nu are obligația de a verifica corectitudinea întocmirii, ducerea evidenței contabile, raporturilor fiscale și onorarea obligațiilor față de stat a furnizorului sau altor participanți la faptele economice, de la care a procurat o marfă sau servicii.

Mai mult, despre relațiile comerciale între SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro și SRL Budza-Romantica, SRL Expoterm-Grup, întreprinderea SRL Orom-Imexpo nu cunoștea și nici nu avea temei legal de a solicita careva informație de la acestea cu referire la producția agricolă livrată. Iar despre neconcordanțele în contabilitatea entităților menționate, SRL Orom-Imexpo nu cunoștea, fiindu-i eliberate facturile fiscale și de transport corespunzătoare. Prin urmare, este cert faptul că SRL Orom-Imexpo acționînd în strictă conformitate cu normele legale, nu a avut careva încălcări constatate de către SFS până la Deciziile contestate.

Nu poate fi neglijat faptul că, în conformitate cu prevederile pct. 7 al Regulamentului privind restituirea taxei pe valaore adăugată, aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr. 93 din 01.02.2013, SRL Orom-Imexpo a depus cereri la SFS, de restituire a TVA, cu indicarea sumelor solicitate. În cazul în care SFS depista careva neajunsuri la cererile de restituire a TVA, urma în conformitate cu prevederile pct. 15 al Regulamentului privind restituirea taxei pe valoare adăugată, să inițieze control tematic, ceea ce nu a fost, deci se prezumă corectitudinea și legalitatea atît a cererilor de restituire a TVA cît și a Deciziilor SFS de restituire a TVA, or conform pct. 15, în cazul în care subiectul impozabil care a depus cererea nu satisface cerințele stabilite la punctul 13 din prezentul Regulament, Serviciul Fiscal de Stat, în baza cererii recepționate privind restituirea TVA, inițiază controlul tematic. Mai mult ca atît, în conformitate cu pct. 14 al Regulamentului privind restituirea taxei pe valaore adăugată, sumele TVA restituite subiecților impozabili, în modul stabilit la punctul 13 din prezentul Regulament, sunt supuse de către Serviciul Fiscal de Stat controlului tematic cel puțin o dată pe an. Astfel, controlul tematic a fost efectuat conform mai multor acte de control.

SRL Orom-Imexpo a primit de la furnizorii SRL Naghedar-Privat și SRL Agriva-Promagro, care la rândul lor au primit de la SRL Budza-Romantica și SRL Expoterm Grup, producția agricolă în cantitatea, calitatea și la prețul indicat în actele ridicate prin procesul-verbal de ridicare din 13 noiembrie 2019, întocmit de către Ofițerul superior de investigații al Direcției nr. 3 a INI a IGP, în baza Ordonanței de ridicare din 07 noiembrie 2019, a procurorului Lilian Bacalîm, Procuratura pentru Combaterea Crminalității Organizate și Cauze Speciale.

De atlfel, principiul pînă la producător presupune verificarea aparte a relațiilor între doi agenți economici, până la identificarea eschivării de la plată a impozitelor și taxelor, cu majorarea TVA-ului în debit a celor ce au încălcat legislația, dar nu agenților economici care și-au onorat obligațiunile atît față de furnizori cît și față de stat.

Considerând că examinarea unui caz este un duel al probelor, se conchide că probele au importanţă atât pentru autoritatea care examinează cazul de încălcare fiscală, cât şi pentru părţi. Întrucât nu se poate elucida cazul supus examinării numai pe baza afirmaţiilor părţilor, este imperioasă acumularea cât mai multor date obiective care permit o vizionare de ansamblu a cauzei deferite judecății.

Serviciul Fiscal de Stat nu poate opera cu prezumții, supoziții sau concluzii superficiale și declarative ci doar cu argumente și probe convingătoare, standardul de probă în genurile date de spețe este unul foarte înalt deoarece este menit să excludă erori în această evaluare. Încă în dreptul roman s-a consacrat adagiul: „*idem est non esse et non probari*", ceea ce semnifică că a nu fi sau a nu fi probat este același lucru. În materia dreptului, gradul de satisfacție este numit standard de probă și poate lua trei forme de bază:

(a) „*preponderența probelor* ", standardul folosit în majoritatea cauzelor civile;

(b) „*dincolo de orice îndoială rezonabilă*", standardul folosit în procesele penale;

(c) „*dovezi clare și convingătoare*", un standard intermediar.

Autoritatea publică pârâtă nu a respectat nici unul dintre standardele de probă descrise mai sus și pe cale de consecință nu poate convinge nici un observator obiectiv și echidistant despre faptele descrise în actele contestate.

În final, instanța ajunge la concluzia că Decizia nr.52605/915 emisă de Serviciul Fiscal de Stat la 26 martie 2021, Decizia nr.168 emise de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea cererii prealabile la 20 mai 2021, Decizia nr.52605/2225 emisă de Serviciul Fiscal de Stat la 07 iulie 2021, Decizia nr.645/300 emise de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea cererii prealabile la 30 septembrie 2021, au fost emise cu încălcări vădite ale legislației în vigoare și aprecierii arbitrare a materialului probatoriu, încălcări care nu pot fi remediate altfel decât doar prin anularea acestor acte. Cu referire la anularea actelor de control fiscal, instanța atestă natura juridică a acestora de operațiuni administrative (art. 15 din Codul administrativ) care nu generează efecte juridice, respectiv anularea lor nu este întemeiată.

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

H O T Ă R Ă Ş T E :

Se admite parțial acțiunea depusă de SRL Orom-Imexpo.

Se anulează Decizia nr.52605/915 emisă de Serviciul Fiscal de Stat la 26 martie 2021, Decizia nr.168 emise de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea cererii prealabile la 20 mai 2021, Decizia nr.52605/2225 emisă de Serviciul Fiscal de Stat la 07 iulie 2021, Decizia nr.645/300 emise de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea cererii prealabile la 30 septembrie 2021, ca ilegale.

În rest pretențiile SRL Orom-Imexpo, se resping ca neîntemeiate.

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

Preşedinte de şedinţă, judecător Vitalii Ciumac