Instanța de fond: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud. G. Cazacu)
Dosarul nr. 3a-699/23 (2-21050831-02-3a-31052023)

D E C I Z I E

06 noiembrie 2024 mun. Chișinău

Colegiul civil, comercial şi de contencios administrativ al Curţii de Apel Chişinău

Completul de Contencios Administrativ în componența:

Preşedintele completului, judecătorul	Mîra Ghenadie
Judecătorii	Braga Angela și Sîrbu Victoria
Grefier	Negrei Corina

examinând în ședință publică, apelul declarat de SA „Acvarium” împotriva hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 15 februarie 2023, adoptată în cauza de contencios administrativ la acțiunea înaintată de SA „Acvarium” către Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Nord, cu privire la anularea actelor administrative individuale defavorabile,

C O N S T A T Ă :

Pretențiile reclamantului:

La data de 02 aprilie 2021 (conform plicului anexat), SA „Acvarium” s-a adresat cu o acțiune în contencios administrativ către Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Nord, cu privire la anularea actelor administrative individuale defavorabile.

În motivarea acțiunii depuse reclamantul a indicat că prin decizia SFS nr.DICF-86211/10 din 10.09.2020 a fost inițiat un control fiscal tematic în legătură cu anularea contribuabilului ca subiect al impunerii cu TVA conform art.113 alin. (2) lit. b) Cod fiscal, pe perioada 01.09.2019-31.07.2020. La 18.09.2020 Direcția Generală Administrare Fiscală Nord a întocmit un Act nr.5-698122 prin care a constatat că SA „Acvarium” a fost înregistrat ca subiect al impunerii TVA conform art. 112 Cod fiscal din 22.07.1999.

Indică că, prin decizia nr.279/229 din 06.08.2020 a fost anulată calitatea de plătitor TVA a SA „Acvarium”, organul fiscal constată că pentru perioada fiscală octombrie 2019-decembrie 2019, ianuarie-iulie 2020 contribuabilul nu a prezentat dări de seamă pe TVA. Organul fiscal a urmărit rulajul bancar al SA „Acvarium”

pe lunile aprilie-iunie 2020 în mărime de 500 mii lei transferaţi ca urmare a transmiterii în arendă a terenurilor nr. cadastral ***** cu suprafaţa de 78,5 ha şi nr. cadastral ***** cu suprafaţa de 22,08 ha, situate în ***** către SC „Agrogevia-Sem" SRL conform contractului nr.2 din 22,04,2020 şi actului de predare-primire a bunurilor arendate, ultima perioada de plată fiind stabilită pînă la 04.05.2020.

Menționează că, organul fiscal constată că în cazul dat au fost încălcate cerinţele art.117 alin. (1) Cod fiscal, deoarece subiectul impozabil SA „Acvarium" este obligat să prezinte beneficiarului SC „Agrogevia-Sem" SRL facturi fiscale pe livrarea în cauză la momentul apariţiei obligaţiei fiscale conform art.108 Cod fiscal, pe fiecare transfer bancar în parte – 27.04.2020 pe suma de 150 000 lei, 08.05.2020 pe suma de 300 000 lei, 19.06.2020 pe suma de 50 000 lei.

Organul fiscal motivează că, potrivit art.8 alin. (2) Cod fiscal contribuabilul a fost obligat să achite plata TVA pentru fiecare perioadă fiscală în momentul procurării valorilor materiale. Iar potrivit art.114 alin. (2) Cod fiscal în cazul anulării plăţilor TVA, ultima perioadă fiscală începe în prima zi a lunii în care a avut loc anularea şi se termină în ultima zi a lunii cînd a intrat în vigoare actul de anulare a înregistrării, iar, reieşind din cerinţele art.115 alin.(1)-(2) Cod fiscal subiectul impozabil prezintă declaraţia TVA pentru fiecare perioadă fiscală, dar nu mai tîrziu de data de 25 a lunii, care urmează după încheierea perioadei fiscale, achitarea TVA fiind executată pentru fiecare perioadă fiscală, dar cel tîrziu la data depunerii declaraţiei TVA.

Organul fiscal constată că din cauza nedeclarării 125.000 lei nu s-a achitat suma TVA 2.500 lei, din suma de 291.666,67 lei nu s-a achitat TVA 58.333,33 lei. Organul fiscal pretinde că potrivit art.113 Cod fiscal în momentul anulării înregistrării TVA el se consideră plătitor TVA pentru efectuarea livrărilor de mărfuri şi urmează a fi achitată TVA pentru toată perioada de pînă la anulare.

Indică că, au fost constatate încălcări fiscale și anume, eschivarea de la calculul şi plata TVA pe suma de 22.076 lei (04), 58.333,33 lei (05), 4.259,50 lei (07), iar în total 84.669,60 lei, nerespectarea modului de prezentare a Declaraţiei TVA pentru perioada 10.2019 – 07.2020, fapt pentru ce urmează a fi întocmit un proces verbal contravenţional conform art. 301^1 Cod contravenţional, neeliberarea facturilor fiscale la data apariţiei obigaţiei fiscale (2 cazuri), impunerea majorărilor de întirziere pentru neplata la timp a impozitelor – pentru fiecare zi de întîrziere art.228 alin. (3) Cod fiscal.

Susține că, prin actul de control se explică dreptul de a înainta un dezacord în termen de 15 zile de la data comunicării actului, însă actul dat nu a fost adus la cunoştinţă contra semnătură.

Afirmă că, la 09.12.2020 reprezentantul SA „Acvarium" V. Dumbravanu a primit copia Deciziei nr.218/1065 din 16.11.2020, prin care s-a decis încasarea la buget a sumelor şi plăţilor calculate în cadrul unui control fiscal tematic executat la

SA „Acvarium” din 18.09.2020, după cum urmează 84.669,60 lei cu titlu de taxa pe valoare adăugată, 4.479 lei cu titlu de majorare de întîrziere (penalitate) conform art.228 alin. (1), (2) Cod fiscal 67.735,68 lei cu titlu amendă pentru eschivarea de la calculul taxei pe valoare adăugată pentru lunile aprilie, mai, iulie 2020, conform art.261 alin. (5) Cod fiscal, 1.500 lei cu titlu de amendă conform art.260 alin. (1) Cod fiscal pentru nerespectarea modului de prezentare a dărilor de seamă TVA pe perioada aprilie, mai, iulie 2020, 6.000 lei cu titlu de amendă conform art.260 alin. (4) Cod fiscal pentru neeliberarea facturilor fiscale în termenul prevăzut de art.117 Cod fiscal.

Invocă că prin decizia nominalizată se stabileşte că amenzile urmează a fi achitate în termen de 30 zile de la data pronunţării conform art.252 alin. (1) Cod fiscal, iar conform art.234 alin. (2) Cod fiscal reducerea pe 50% din amenzi poate fi beneficiată dacă va fi achitată în termen de 72 ore de la înştiinţare.

Prin decizie se explică dreptul de contestare cu cerere prealabilă la Serviciul Fiscal de Stat în termen de 30 zile. Decizia SFS DGAF Nord nr.218/1065 din 16.11.2020 a fost contestată cu cerere prealabilă din 28.12.2020 de către contribuabilul SA „Acvarium” şi avocatul său, care a fost respinsă prin decizia SFS nr.43 din 18.02.2021.

Invocă că, inspectorul fiscal nu a aplicat situaţiei create norma materială care urma să fie aplicată şi contrar cerinţelor art.103 alin. (1) Cod fiscal, care prevede scutirea de TVA, pripit şi nefondat a apreciat că tranzacţia de arendă a terenurilor cu drept de proprietate SA „Acvarium” este o vînzare-cumpărare sau prestare a serviciului, în urma căreia se achită TVA.

Susține reclamantul că, o dată cu scutirea de la TVA pe tranzacţia în cauză, SA „Acvarium” nu era obligată nu numai să calculeze, nici să achite plata TVA, dar nici să prezinte declaraţii TVA, deoarece asemenea sume nu erau necesare de a fi declarate. De aici, se pretinde că este lipsă faptul încălcării stipulate în p.1 a deciziei de 84.669,60 lei şi respectiv a penalităţii de întîrziere de 4.479 lei indicate în p.2 al acestei decizii. Respectiv, lipsa încălcării de eschivare de la plata TVA nu permite organului fiscal să aplice sancţiuni fiscale sub formă de amendă în mărime de 67.735 lei conform art.261 alin. (5) Cod fiscal.

Menționează că, odată ce plata TVA nu urmează a fi achitată, de aici, nici nu pot fi calculate şi încasate careva penalităţi de întîrziere pentru fiecare zi. Mai ales că din martie 2020 pe ţară a fost instituită Starea de urgenţă şi adoptarea măsurilor de sprijinire a persoanelor juridice în contextul pandemiei, cu acordarea înlesnirii de necalculare a plăţilor (penalităţilor) de întirziere.

Relevă că, organul fiscal pretinde că facturile fiscale urmau a fi eliberate odată cu transferul bănesc pe contractul de arendă la 27.04.2020 şi 08.05.2020, pentru transferul din 19.06.2020 fiind eliberată o singură factură pe suma totală de 500 000 lei la 06.07.2020, iar apărarea pretinde că emitentul actului administrativ

interpretează eronat prevederile art.117, 260 alin. (4) Cod fiscal, insistînd că facturile fiscale urmau a fi eliberate odată cu livrarea, în momentul apariţiei obligaţiei fiscale, stabilite de art.108 Cod fiscal.

Afirmă că, lipsa obligaţiei de a elibera facturi la data achitării plăţilor (două cazuri) şi chiar la data transmiterii terenurilor nu duce la apariţia obligaţiei fiscale şi, deci, nici la obligaţia de eliberare a facturii fiscale. De unde rezultă că lipsa încălcării nu permite organului fiscal la aplicarea sancţiunilor fiscale conform art. 260 alin. (4) Cod fiscal.

Consideră că, organul fiscal a încălcat prevederile hotărîrii Curţii Constituţionale nr.20 din 04.07.2018, care a declarat neconstituţional nu numai suma amenzii de 3.600 lei indicate în alin. (4) art. 260 Cod fiscal, dar şi textul ”pentru flecare factură, ceea ce semnifică că în cazul SA „Acvarium” la constatarea încălcării nu putea fi aplicată amendă cîte 3.000 lei amendă pentru fiecare caz (factură), sunt constatate 2 cazuri, amendă se aplică 6.000 lei. Astfel, organul fiscal la emiterea deciziei 16.11.2020 a încălcat prevederile Hotărîrii Curţii Constituţionale, care este obligatorie de executare pentru toate instituţiile din ţară, inclusiv Serviciul Fiscal, neavînd dreptul de a aplica amendă 6 000 lei, ori, din conţinutul p.III al deciziei se dispune amendă 3.000 lei pentru două cazuri = 6.000 lei, însă, apărarea pretinde că această amendă în totalmente este aplicată ilegal SA „Acvarium”, deoarece lipseşte faptul încălcării neeliberării facturilor la data transferării, ori, obligaţia de eliberare apare la momentul înregistrării în organul cadastral, circumstanţă importantă, care nu a fost verificată si probată de inspectorul fiscal.

Cu referire la normele dreptului naţional pertinent şi celor prevăzute de CEDO, apărarea pretinde că organul fiscal în lipsa căruiva proces penal, în lipsa autorizaţiei judecătoreşti, au avut acces liber la conturile bancare ale SA ”Acvarium”, au monitorizat şi au controlat tranzacţiile financiare dintre SA „Acvarium” şi alţi agenţi economici, în special cu SC „Agrogevia-Sem” SRL în perioada aprilie – noiembrie 2020, au urmărit rulajul surselor băneşti din conturile bancare ale SA „Acvarium”, au iniţiat ilegal un control fiscal tematic în privinţa SA „Acvarium” şi au ridicat din conturile lui bancare sume băneşti fără acordul ultimului în mărime de peste 150 000 lei. Sursele băneşti aflate în conturile bancare ale SA „Acvarium” constituie o proprietate în sensul art.46 din Constituţie şi art.1 Prococolul nr.1 adiţional CEDO, care a fost dobîndită legal, în urma tranzacţiei de dare în arendă a proprietăţii private.

Afirmă că, extragerea din conturile bancare ale SA „Acvarium” a surselor băneşti fără acordul proprietarului, în lipsa unui proces penal, în lipsa autorizaţiei judecătoreşti, reprezintă nu altceva decît imixtiune în viaţa privată a agentului economic, al cărui acţionar majoritar este *****, care este şi administratorul societăţii pe acţiuni. Imixtiunea în viaţa privată a persoanei fizice şi juridice se

datorează abuzului funcţionarilor publici ai organului fiscal teritorial Bălti, care nu numai au făcut controlul tranzacţiilor financiare SA „Acvarium” contrar legii, ce constituie încălcare a dreptului fundamental de inviolabilitate a domiciliului, vieţii private, imixtiune în dezvoltarea afacerii persoanei juridice, dar şi au însuşit ilegal proprietatea agentului economic, cauzînd daune materiale în proporţii deosebit de mari.

Susține că, încălcarea normelor Constituţiei Republicii Moldova şi prevederilor CEDO nu admit nici o scuză autorităţii publice fiscale, ce a iniţiat controlul în baza unor prevederi fiscale, care le-ar permite accesul liber la informaţia financiară cît şi extragerea din conturile bancare a surselor băneşti fără acordul proprietarului, prevederi ale Codului fiscal care nu ar fi, vin în contradicţie cu normele constituţionale şi internaţionale la care Moldova este parte, de aceea nu urmează a fi aplicate.

Solicită reclamantul SA „Acvarium”, anularea deciziei nr. 218/1065 din 16.11.2020 privind controlul fiscal și aplicarea sancțiunilor fiscale în privința SA „Acvarium”, anularea deciziei nr. 43 din 18.02.2021 privind respingerea contestației, obligarea restituirii tuturor plăților bancare executate de SA „Acvarium” și încasate conform dispozițiilor de plată în perioada lunilor noiembrie – decembrie 2020.

Poziţia instanţei de fond:

Prin hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 15 februarie 2023, s-a respins ca fiind neîntemeiată cererea de chemare în judecată depusă de către SA „Acvarium” reprezentată de avocatul Procopciuc Angela, împotriva Serviciului Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Nord, privind anularea deciziei nr. 218/1065 din 16.11.2020 privind controlul fiscal și aplicarea sancțiunilor fiscale în privința SA „Acvarium”, anularea deciziei nr. 43 din 18.02.2021 privind respingerea contestației, obligarea restituirii tuturor plăților bancare executate de SA „Acvarium” și încasate conform dispozițiilor de plată în perioada lunilor noiembrie-decembrie 2020.

Solicitarea apelantului:

Nefiind de acord cu soluția primei instanțe, la data de 07 martie 2023 SA „Acvarium” a declarat cerere de apel, solicitând admiterea acestuia, casarea hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 15 februarie 2023, cu emiterea unei noi decizii prin care acțiunea reclamantului să fie admisă.

Termenul de declarare a apelului:

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

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

Din materialele cauzei rezultă că, dispozitivul hotărârii instanţei de fond a fost pronunțat public la 15 februarie 2023, apelul nemotivat fiind depus la data de 07 martie 2023, iar la data de 03 mai 2023, apelantul SA „Acvarium”, a recepționat hotărârea motivată, la data de 31 mai 2024, SA „Acvarium” a depus motivarea apelului, astfel Colegiul constată că, apelul nemotivat și apelul motivat au fost depuse în interiorul termenului legal.

Argumentele participanților la proces:

În motivarea cererii de apel a invocat apelantul aceleași argumente care au fost indicate în acțiunea depusă la 02 aprilie 2021, indicând suplimentar că, hotărârea contestată este vădit ilegală şi pasibilă casării.

Menționează că, în instanţa de judecată a fost audiat în calitate de martor inspectorul fiscal care nemijlocit a executat controlul fiscal şi a confirmat faptul că controlul fiscal a început prin dispoziţia de control pe tema – legalitatea plăţilor de accize, dar actul de control a fost efectuat privind plăţile TVA. Decizia nu a fost corectată dispoziţia de control nu cunoaşte.

Susține apelantul că, în instanţa de judecată au fost citite materialele dosarului administrativ, din care se vede clar că şefa secţiei juridice IFS dna Oxana B. prin raportul căreia s-au stabilit încălcări ale procedurii de inţiere a controlului fiscal privitor la dispoziţia de iniţiere a controlului fiscal privind accize, dar actul de control fiscal şi decizia de aplicare a sancţiunilor fiscale este intocmit pe plata TVA – fapt ce este inadmisibil şi actele întocmite cu încălcarea procedurii duc la nulitatea actelor întocmite.

Indică că, Serviciul Fiscal de Stat a încălcat drepturile contribuabilului prevăzute de art. 234 alin. (2) Cod fiscal, or, nu a fost respectată reducerea obligației fiscale cu 50%.

Relevă că, instanţa de judecată nu a dat nici o apreciere acestor constatări şi probe veridice în confirmarea pretenţiilor înaintate. La fel, instanţa de judecată a interpretat eronat prevederile art.108 alin.(3) Cod fiscal, deoarece a apreciat eronat că reclamantul a transmis în arendă bazin acvatic dar nu teren agricol, ori, din conţinutul contractului de arendă cît şi extrasul cadastral terenul litigios dat în arendă este proprietatea reclamantului, dar nu apele bazinului acvatic, probe în acest sens nu au fost apreciate corespunzător, fapt ce a dus la interpretarea eronată a legii, dar și a dus la emiterea unei soluţii eronate.

Comunică că, şi pretenţiile legate de obligația de a declara şi achita plata TVA este eronată apreciată de instanţa de judecată ca datorie, ori, art.108 Cod fiscal nu impune la o asemenea obligaţie pentru contribuabil.

Susține că, instanţa de judecată nu s-a expus asupra argumentelor reclamantului că organul fiscal a încălcat prevederile hotărîrii Curţii Constituţionale nr.20 din 04.07.2018, alegații ce au rămas neauzite şi neexaminate

prin soluţii motivate, fapt prin care au fost încălcate prevederile alin. (1) art.6 CEDO, constituind un motiv de casare a hotărîrii judecătoreşti.

La data de 09 octombrie 2023 Serviciul Fiscal de Stat a depus referință asupra cererii de apel declarate de SA „Acvarium”, solicitând respingerea acesteia.

În ședința instanței de apel, reprezentanții apelantului SA „Acvarium”, avocatul Procopciuc Angela a susținut cererea de apel, solicitând admiterea acesteia în sensul formulat.

Reprezentantul intimatului, Serviciul Fiscal de Stat, Estrati Gheorghe, nu a susținut cererea de apel, solicitând respingerea acestuia, cu menținerea hotărârii primei instanțe.

Aprecierea instanţei de apel:

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

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

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

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

Potrivit art.219 alin.(1) – (3) din Codul administrativ, instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți. Instanța de judecată depune eforturi pentru înlăturarea greșelilor de formă, explicarea cererilor neclare, depunerea corectă a cererilor, completarea datelor incomplete și pentru depunerea tuturor declarațiilor necesare constatării și aprecierii stării de fapt. Instanța de judecată indică asupra aspectelor de fapt și de drept ale litigiului care nu au fost discutate de participanții la proces. Instanța de judecată nu are dreptul să depășească limitele pretențiilor din acțiune, însă, totodată, nu este legată de textul cererilor formulate de participanții la proces.

În corespundere cu prevederile art.221 alin.(2) din Codul administrativ, pentru procedura în apel se aplică corespunzător prevederile cap. II din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva.

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

Din conținutul art.93 din Codul administrativ, se stabilește sarcina probațiunii, potrivit căreia, fiecare participant probează faptele pe care își întemeiază pretenția.

Prin derogare de la prevederile alin.(1), fiecare participant probează faptele atribuite exclusiv sferei sale. Reglementări suplimentare sau derogatorii sînt admisibile doar în baza prevederilor legale.

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

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

Circumstanțele de fapt ale cauzei:

Din materialele cauzei se atestă că, Direcția generală administrare fiscală Nord al Serviciului Fiscal de Stat prin Decizia privind inițierea controlului nr. DICF-86211/10 din 10.09.2020, a dispus începând cu 14.09.2020 până la 18.09.2020, controlul tematic la fața locului în privința contribuabilului SA „Acvarium" în legătură cu anularea contribuabilului ca subiect al impunerii cu TVA pentru perioada 01.09.2019 – 31.07.2020.

Se va evidenția că la rubrica „Tipul obligației" autoritatea fiscală a indicat: „Bugetul de stat. Taxa pe valoarea adăugată la mărfurile produse și serviciile prestate pe teritoriul Republicii Moldova". O copie al deciziei a fost recepționată de administratorul SA „Acvarium" la data de 11.09.2020.

Astfel, în privința SA „Acvarium" a fost efectuat un control fiscal, prin metoda verificării tematice în legătură cu anularea contribuabilului ca subiect al impunerii cu TVA, în baza prevederilor art. 113 alin.(2) lit.b) al Codului Fiscal Titlul III, adoptat prin Legea nr.1163-XIII din 24.04.1997. Acţiunile de control au durat din 14.09.2020 pînă la 18.09.2020 şi a cuprins perioada de activitate 01.09.2019 pînă la 31.07.2020 inclusiv. Controlul a fost efectuat cu permisiunea conducătorului SA „Acvarium", *****, în prezenţa şi cu participarea contabilului, dnei *****, responsabili de activitatea economico-financiară a agentului economic şi respectarea legislaţiei fiscale pentru toată perioada supusă controlului.

În urma controlului la SA „Acvarium", au fost depistate următoarele încălcări și anume, contrar, prevederilor art.8 alin.(2) lit.c) al Codul fiscal, adoptat prin Legea nr.1163 din 24.04.1997 care obligă contribuabilul 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..., art. 101 alin.(1) din Codul fiscal, care prevede că subiecţii impozabili stipulaţi la art.94 lit.a) sînt obligaţi să declare, conform art. 115, şi să achite la buget pentru fiecare perioadă fiscală, stabilită conform art. 114, suma TVA, care se determină ca diferenţă dintre sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate de către cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate lor şi sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, serviciilor (inclusiv TVA la valorile materiale importate) folosite pentru desfăşurarea activităţii de întreprinzător în perioada fiscală respectivă ținîndu-se cont de dreptul de deducere conform art.102, art. 114 alin.(2) din Codul fiscal, care prevede că în cazul anulării înregistrării, ultima perioadă fiscală începe în prima zi a lunii în care a avut loc anularea şi se termină în ultima zi a lunii cînd a intrat în vigoare actul cu privire la anularea înregistrării art. 115 alin.(1) al Codului fiscal care prevede că fiecare subiect impozabil este obligat să prezinte declaraţia privind TVA pentru fiecare perioada fiscală pe un formular oficial, nu mai tîrziu de data de 25 a lunii care urmează după încheierea perioadei fiscale. Dealtfel şi art. 115 alin.(2) al Codului fiscal, care prevede că fiecare subiect impozabil trebuie să verse la buget suma TVA, care urmează a fi achitată pentru fiecare perioadă fiscală, cel tîrziu la data stabilită pentru prezentarea declaraţiei pe această perioadă..., art.113 alin.(3) Cod fiscal, care prevede că în momentul anulării înregistrării contribuabilului TVA, el se consideră ca subiect care a efectuat o livrare impozabilă a stocurilor sale de mărfuri şi a mijloacelor fixe pentru care, la momentul procurării lor, TVA a fost dedusă şi trebuie să achite datoria la TVA pentru această livrare, art. 187 al Codului fiscal , care prevede modul de întocmire a dărilor de seamă, inclusiv a declaraţiei privind TVA şi al anexei nr.2 la Ordinul IFPS nr.1164 din 25.10.2012 cu privire la aprobarea formularului Declaraţiei privind TVA şi a Modului de completare a Declaraţiei privind TVA, care prevede că „...contribuabilul este obligat să prezinte în termenul stabilit dări de seamă pentru fiecare tip de impozit sau taxă şi că persoana lui cu funcţie de răspundere asumîndu-şi răspunderea prevăzută de lege pentru prezentarea de date şi informaţi false sau eronate, care prevede modul de întocmire şi prezentare a declaraţiei TVA.

În rezultat, de către Serviciul Fiscal de stat s-a stabilit că contribuabilul nu a respectat modul de întocmire şi prezentare a declaraţiilor privind TVA (Forma TVA 12) prin: neprezentarea Declaraţiilor privind TVA (Forma TVA12) pentru perioadele fiscale: L/10/2019, L/11/2019, L/12/2019, L/01/2020, L/02/2020, L/03/2020, L/04/2020, L/05/2020, L/06/2020 şi L/07/2020, nedeclararea livrării în sumă totală de 500.000 lei, inclusiv TVA în sumă de 83.333,33 lei, aferentă serviciilor de arendă a bazinului acvatic din com. Gălăşeni, r-nul Rîşcani conform contractului nr.2 din 22.04.2020 încheiat cu SC „Agrogevia-Sem” SRL, inclusiv:

pentru perioada fiscală L/04/2020 cu suma livrării (fără TVA) de 125.000 lei şi respectiv a sumei TVA în sumă de 25.000 lei şi pentru perioada fiscală L/05/2020 cu suma livrării (fără TVA) de 291.666,67 lei, respectiv TVA 58.333,33 lei, neprezentarea declaraţiei privind TVA aferentă stocului de mijloace fixe şi imobilizări corporale pentru perioada fiscală L/07/2020 care a fost dedusă la momentul procurării lor, în sumă de 4.259,50 lei, încălcarea modului de întocmire şi prezentare a Declaraţiilor privind TVA pentru perioadele fiscale L/10/2019, L/11/2019, L/12/2019, L/01/2020, L/02/2020, L/03/2020 şi L/06/2020 fără apariţia obligaţiilor suplimentare aferente TVA, iar pentru perioadele fiscale L/04/2020, L/05/2020 şi L/07/2020 cu apariţia obligaţiilor suplimentare aferente TVA.

Astfel, prin decizia Direcției generale administrare fiscală Nord nr. 218/1065 din 16.11.2020, asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SA „Acvarium" s-a dispus încasarea la buget a impozitelor și plăților calculate în cadrul controlului și anume 84.669,60 lei în calitate de TVA, penalitatea în mărime de 4.479 lei, precum și amenzi. (f.d.29-31).

La data de 28 decembrie 2020 reclamantul SA „Acvarium" a contestat cu cerere prealabilă decizia Direcției generale administrare fiscală Nord nr. 218/1065 din 16.11.2020 (f.d.33-39).

În rezultat, prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 43 din 18.02.2021 s-a respins contestația formulată. (f.d.50-53).

Nefiind de acord cu actele administrative menționate, la data de 02 aprilie 2021, SA „Acvarium", a depus prezenta acțiune în instanța de judecată solicitând anularea deciziei nr. 218/1065 din 16.11.2020 și deciziei nr. 43 din 18.02.2021.

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

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

Conform art. 39 Cod administrativ, (1) Controlul judecătoresc al activităţii administrative este garantat şi nu poate fi îngrădit. (2) Orice persoană care revendică un drept vătămat de către o autoritate publică în sensul art.17 sau prin nesoluţionarea în termenul legal a unei cereri se poate adresa instanţei de judecată competente.

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

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

Conform art. 11 alin. (1) lit. a) Cod administrativ, actele administrative individuale pot fi acte defavorabile – actele care impun destinatarilor lor obligaţii, sancţiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care resping, în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat.

Instanța de apel statuează că, actele administrative individuale – decizia Direcției generale administrare fiscală Nord nr. 218/1065 din 16.11.2020 și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 43 din 18.02.2021, constituie acte defavorabile reclamantului.

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

În sensul enunțat, art. 209 alin. (1) lit. b) din Codul administrativ prevede că, acțiunea în contestare se înaintează în decurs de 30 de zile, de la data comunicării sau notificării actului administrativ individual, dacă legea nu prevede procedura prealabilă.

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

Potrivit dispozițiilor art. 8 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat: 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.

Potrivit art. 132 Codul fiscal, sarcina de bază a Serviciului Fiscal de Stat constă în asigurarea administrării fiscale, prin crearea de condiţii contribuabililor pentru conformare la respectarea legislaţiei, aplicarea uniformă a politicii şi reglementărilor în domeniul fiscal.

Potrivit art. 214 alin. (1), (2) Codul fiscal, (1) Controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislaţia fiscală într-o anumită perioadă sau în cîteva perioade fiscale.

(2) Controlul fiscal este exercitat de Serviciul Fiscal de Stat şi/sau de un alt organ cu atribuţii de administrare fiscală, în limitele competenţei acestora, la faţa locului şi/sau la oficiul acestora.

Fiind investită cu judecarea prezentei cauze, Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani, prin hotărârea din 15 februarie 2023 a respins acțiunea în contencios administrativ a reclamantului SA „Acvarium” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului administrativ individual defavorabil.

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

Cu referire la argumentele reclamantului-apelant SA „Acvarium” cu privire la interpretarea eronată a legii materiale privind plata TVA, precum și faptul că transmiterea în arendă a bazinului acvatic, constituie un serviciu de livrare care este scutit de TVA conform prevederilor art. 103 alin. (1) Codul fiscal, Completul specializat reține că în conformitate cu art. 103 alin. (1) pct. 1) Codul fiscal, se scutesc de T.V.A. fără drept de deducere locuinţa, pămîntul, locaţiunea locuinţei şi arenda pămîntului, dreptul de livrare şi arendare a acestora, cu excepţia plăţilor de comision aferente tranzacţiilor respective.

În această ordine de idei, speței în cauză nu-i sunt aplicabile prevederile enunțate, din motiv că, potrivit capitolul II din contractul nr. 2 din 22.04.2020 (înregistrat la Primăria comunei Gălăşeni, r-nul Rîşcani la data de 14.12.2020) prevede că, *obiectul contractului constituie arenda a două bazine acvatice,* (f.d.43-47) respectiv, serviciile de arendă a bazinul acvatic reprezintă livrare impozabilă, fără dreptul la scutire de TVA, iar în această ordine de idei, reclamantul interpretează eronat dispozițiile legale privind scutirile de la plata TVA.

În privința încălcării constatate de Serviciul Fiscal de Stat de nerespectare a modului de întocmire si prezentare a declaraţiei TVA, precum si neeliberarea facturilor fiscale, Completul reține următoarele.

Potrivit art. 93 pct. 4) Codul fiscal, reprezintă livrare (prestare) de servicii activitatea de prestare a serviciilor materiale şi nemateriale, de consum şi de producţie, inclusiv darea proprietăţii în arendă, locaţiune, uzufruct, leasing operaţional. […]

Iar potrivit pct. 6) al aceluiași articol, reprezintă livrare impozabilă – livrarea 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.

În conformitate cu art. 101 alin. (1) Codul fiscal, subiecţii impozabili stipulaţi la art.94 lit.a) şi e) sînt obligaţi să declare, conform art.115, şi să achite la buget pentru fiecare perioadă fiscală, stabilită conform art.114, suma T.V.A., care se determină ca diferenţă dintre sumele T.V.A. achitate sau ce urmează a fi achitate de către cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate lor şi sumele T.V.A. achitate sau ce urmează a fi achitate furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, serviciilor (inclusiv T.V.A. la valorile materiale importate)

folosite pentru desfăşurarea activităţii de întreprinzător în perioada fiscală respectivă, ţinîndu-se cont de dreptul de deducere conform art.102.

În temeiul art. 115 alin. (1), (2) Codul fiscal, (1) Fiecare subiect impozabil, specificat la art.94 lit.a), c) şi/sau lit.e), este obligat să prezinte declaraţia privind T.V.A. pentru fiecare perioadă fiscală. Declaraţia se întocmeşte pe un formular oficial, care este prezentat la Serviciul Fiscal de Stat nu mai tîrziu de data de 25 a lunii care urmează după încheierea perioadei fiscale.

(2) Fiecare subiect impozabil trebuie să verse la buget suma T.V.A., care urmează a fi achitată pentru fiecare perioadă fiscală, cel tîrziu la data stabilită pentru prezentarea declaraţiei pe această perioadă, cu excepţia achitării T.V.A. în buget:

a) pentru serviciile aferente importului de mărfuri, a cărei achitare se face la momentul importului mărfii;

b) pentru serviciile importate, a căror achitare se face la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost importat sau achitat serviciul, în funcţie de ce a avut loc mai înainte;

c) pentru procurările specificate la art.95 alin.(1) lit.e), achitarea T.V.A. se efectuează nu mai târziu de data predării (transmiterii) mărfurilor cumpărătorului (beneficiarului), eliberării facturii fiscale sau la data la care se efectuează plata, parţial sau în întregime, în funcţie de ce are loc mai înainte.

Potrivit art. 117 alin. (1) 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.

Potrivit art. 108 Codul fiscal, (1) Data calculării obligaţiei fiscale privind T.V.A. este data livrării. Data livrării se consideră data predării mărfurilor, prestării serviciilor, cu excepţia cazurilor stipulate la alin.(5)–(8).

(4) Pentru servicii, data livrării se consideră data prestării serviciului, data eliberării facturii fiscale sau data la care plata se efectuează subiectului impozabil, parţial sau în întregime, în dependenţă de ce are loc mai înainte.

Completul specializat reiterează că, în cadrul controlului fiscal efectuat prin metoda verificării tematice la SA „Acvarium” a fost stabilit că, entitatea a efectuat livrări de servicii privind transmiterea în arendă a bazinului acvatic amplasat în *****, în baza contractului nr. 2 din 22.04.2020, încheiat între SA „Avarium” şi SC „Agrogevia-Sem” SRL, fiind eliberată factura fiscală seria JJ nr. 0626779 din 06.07.2020, în valoare de 500.000 lei, inclusiv TVA în sumă de 83.333 lei, însă entitatea nu a prezentat Declaraţia privind TVA pentru perioada fiscală L/07/2020 şi respectiv, nu a declarat această livrare, în timp ce SC „Agrogevia-Sem” SRL, a

reflectat în Declaraţia privind TVA pentru perioada fiscală L/07/2020, deducerea TVA în sumă de 83.333 lei, conform facturii fiscale seria JJ nr. 0626779 din 06.07.2020.

Conform pct. 5.2 din contractul nr. 2 din 22.04.2020 încheiat între SA „Avarium" şi SC „Agrogevia-Sem" SRL, a fost prevăzută obligaţia de eliberare a facturii fiscale la data achitării (prezentarea dispoziţiei de plată/transfer), iar achitarea serviciilor în sumă de 500.000 lei pentru anul 2020, a fost stabilită pînă la data de 04.05.2020, inclusiv.

Totodată, Colegiul specializat va evidenția că, SA „Acvarium" a încasat plata pentru arendă, conform dispoziţiilor de plată nr. 75 din 27.04.2020, în sumă de 150.000 lei, nr. 85 din 08.05.2020, în sumă de 300.000 lei şi nr. 120 din 19.06.2020, în sumă de 50.000 lei, după cum rezultă din informația privind rulajul mijloacelor bănești, soldul pe conturile bancare, tranzacțiile și operațiunile efectuate pentru perioada 01.01.2020 – 31.07.2020, eliberat de BC „Victoriabank" SA. (f.25-28 dosar administrativ)

Astfel, instanța reține că de către organul de control fiscal just s-a stabilit că, contrar prevederilor art.117 alin.(1) din Codul fiscal, nu a prezentat cumpărătorului factura fiscală la momentul apariției obligației, or, nu se vor reține alegațiile reclamantului, precum că obligația de eliberare al facturii apare din momentul înregistrării bunului imobil, dat fiind că la caz obiectul contractului de arendă este transmiterea dreptului de posesie și folosință asupra bazinului acvatic și nicidecum dreptul de dispoziție pentru a aprecia tranzacția respectivă ca fiind o transmitere al dreptului de proprietate asupra bazinului acvatic, fiind stabilită doar obligația de a fi înregistrat contractul la primărie.

Mai mult ca atât, reieșind din termenul pentru care a fost prevăzut contractul de arendă, părțile prin prisma art. 1293 alin. (1) Codul civil, nici nu au avut obligația de a înregistra contractul respectiv în registrul bunurilor imobile.

Prin urmare, instanța de apel va reține poziția Serviciului Fiscal de Stat, precum că transmiterea în arendă de SA „Acvarium" a bazinului acvatic situat în *****, reprezintă livrarea de servicii şi se impozitează cu TVA pe principii generale, la cota standard – în mărime de 20% în conformitate cu prevederile art. 96 lit. a) din Codul fiscal.

Respectiv, entitatea a avut obligaţia de a calcula, declara şi achita TVA aferentă livrărilor menţionate în sumă de 83.333 lei, inclusiv pe perioadele fiscale L/04/2020 în sumă de 25.000 lei şi L/05/2020 în sumă de 58.333 lei, cît şi de a prezenta SC „Agrogevia-Sem" SRL facturile fiscale la data apariţiei obligaţiei fiscale – 27.04.2020, 08.05.2020, fapt ce nu s-a realizat de către reclamant, fapt ce nu a fost combătut de către acesta nici în acțiune și nici în cererea de apel.

În același context, instanța de apel nu poate reține nici alegațiile reclamantului-apelant SA „Acvarium", precum că la adoptarea deciziei contestate

Serviciul Fiscal de Stat nu a ținut cont de Hotărârea Curții Constituționale nr.20 din 04.07.2018, prin care s-a declarat neconstituțional textul „amendă în mărime de 3 600 lei pentru fiecare factură” din articolul 260 alin. (4) din Codul fiscal, adoptat prin Legea nr. 1163 din 24 aprilie 1997.

În acest context, pct. 80 al Hotărârii citate atestă indubitabil că, Curtea reține că textul „amendă în mărime de 3 600 lei pentru fiecare factură” din articolul 260 alin. (4) din Codul fiscal, *care poziționează instanța de judecată într-o situație de competență nediscreționară în privința cuantumului amenzii și care permite aplicarea ei în același mod pentru situații diferite*, este neconstituțional.

81. Curtea menționează că, în vederea executării prezentei hotărâri, până la modificarea cadrului legal, pentru faptele de neprezentare a facturii fiscale *se va aplica o amendă de până la 3 600 lei pentru fiecare factură neprezentată, efectuându-se un control de proporționalitate în funcție de circumstanțele concrete ale cazului*. În acest sens, autoritatea responsabilă cu aplicarea prevederii menționate va avea în vedere, atunci când se va pronunța cu privire la o cauza concretă, inclusiv faptul că marja de discreție acordată nu poate fi folosită într-un mod abuziv și contrar efectului preventiv al acestei sancțiuni.

Prin urmare, din conținutul normei în cauză rezultă că legiuitorul urmează să opteze asupra stabilirii unui cuantum al amenzii care poate fi de cel mult 3.600 lei pentru fiecare factură, iar instanța în această situație dispune de puterea discreționară de a aprecia proporționalitatea amenzii în funcție de încălcarea admisă, conduita contribuabilului, precum și alte circumstanțe relevante la aprecierea sancțiunii.

În această ordine de idei, se va evidenția că norma respectivă (art. 260 alin. (4) Codul fiscal) în vigoare la etapa aplicării sancțiunii prevedea că, neprezentarea facturii fiscale în termenele prevăzute la art.117 şi 117[1] *se sancţionează cu o amendă de la 3000 la 3600 de lei pentru fiecare factură fiscală neprezentată*, dar nu mai mult de 72000 lei pentru toate facturile fiscale neprezentate în termenele stabilite, ceea ce denotă că legiuitorul a ținut cont de constatările Curții Constituționale prin hotărârea menționată, or instanței i-a fost acordată competența discreționară în privința aprecierii cuantumului amenzii în dependență de situația contribuabilului.

Corespunzător, în acest sens, alegațiile reclamantului, precum că au fost încălcate constatările Curții Constituționale stabilite prin hotărârea nr. 20 din 04.07.2018, nu se vor reține, or după cum se observă din decizia nr. 218/1065 din 16.11.2020 se atestă indubitabil faptul că în privința reclamantului în temeiul art. 260 alin. (4) Cod fiscal a fost stabilită o sancțiune în mărime de 6.000 lei (pentru 2 cazuri de neeliberare al facturilor fiscale, cuantumul sancțiunii fiind evaluat la suma de 3.000 lei), suma respectivă în opinia instanței este una proporțională în raport cu conduita reclamantului, or în redacția Codului fiscal în vigoare la

01.07.2020, prevederile articolului citat prevăd cuantumul de 3.000 lei drept minimul care poate fi aplicat de autoritatea fiscală pentru o încălcare.

Norma citată nu a fost declarată neconstituțională și producea efecte juridice la momentul adoptării deciziei contestate.

În privința argumentelor reclamantului apelant, precum că au fost încălcate drepturile contribuabilului prevăzute la art. 234 alin. (2) Cod fiscal, Completul stabilește că potrivit art. 234 alin. (2) Codul fiscal, *persoana trasă la răspundere pentru încălcare fiscală beneficiază de o reducere cu 50% a amenzilor aplicate*, cu excepţia amenzilor aplicate pentru comiterea repetată, în decurs de 6 luni consecutive, a încălcărilor fiscale prevăzute la art.254 şi 2541, *dacă respectă strict următoarele condiţii*:

a) nu are restanţe la data adoptării deciziei asupra cazului de încălcare fiscală sau le stinge concomitent cu acţiunile prevăzute la lit.b);

b) în termen de 3 zile lucrătoare de la data înmînării deciziei asupra cazului de încălcare fiscală, stinge sumele impozitelor, taxelor, contribuţiilor de asigurări sociale de stat obligatorii şi primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală, majorărilor de întîrziere (penalităţilor) şi/sau 50% din amenzile indicate în decizie sau stinge obligaţia fiscală prin compensare conform art.175.

În cazul în care datele din sistemul informaţional al Serviciului Fiscal de Stat atestă executarea cerinţelor prevăzute la lit.a) şi b), autoritatea abilitată să examineze cazurile privind încălcările fiscale, de sine stătător, în termen de cel mult 15 zile lucrătoare din data expirării termenului prevăzut la lit.b), adoptă o decizie privind reducerea amenzilor în cauză cu 50%.

c) în cazul în care datele din sistemul informaţional al Serviciului Fiscal de Stat nu atestă executarea cerinţelor prevăzute la lit.a) şi b), prezintă, în termenul prevăzut pentru executarea benevolă a deciziei asupra cazului de încălcare fiscală, documentele ce confirmă stingerea sumelor prevăzute la lit.a) şi b).

În baza documentelor prezentate conform lit.c), autoritatea abilitată să examineze cazurile privind încălcările fiscale, în termen de cel mult 15 zile lucrătoare de la data prezentării documentelor, va adopta o decizie privind reducerea amenzilor în cauză cu 50%. În cazul în care, după adoptarea deciziei privind reducerea amenzilor, se constată nerespectarea cel puţin a uneia din condiţiile prevăzute la lit.a) şi b), autoritatea respectivă îşi va anula decizia, iar persoana nu va beneficia de reducerea cu 50% a amenzilor.

Astfel, instanța de apel pune accent pe faptul că, legiuitorul a prevăzut 2 condiții care urmează a fi întrunite cumulativ, în vederea beneficierii de dreptul de a fi redusă amenda aplicată cu 50%, și anume – lipsa restanțelor la data adoptării deciziei asupra cazului de încălcare fiscală/stingerea acestora care se va efectua în termenul de 3 zile lucrătoare de la data înmînării deciziei asupra cazului de încălcare fiscală. Prin urmare, legiuitorul a optat pentru stingerea tuturor

restanțelor anterioare față de Serviciul Fiscal de Stat în vederea beneficierii de instituția reducerii amenzii.

La caz, Completul a stabilit că Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 218/1065 din 16.11.2020 asupra cazului de încălcare a legislaţiei comisă de SA „Acvarium”, prin care s-a dispus pe lângă încasarea amenzii, și încasarea taxei pe valoarea adăugată în mărime de 84.669,60 lei, majorarea de întârziere în mărime de 4.479 lei. Actul în cauză a fost adus la cunoştinţa SA „Acvarium”, la data de 09.12.2020.

Prin decizia Direcției generale administrare fiscală Nord nr. 218/631 din 23.12.2020, privind reducerea cu 50% a amenzilor aplicate față de SA „Acvarium”, în privința contribuabilului au fost aplicate dispozițiile art. 234 alin. (2) Codul fiscal, fiind reduse cu 50% amenda în sumă de 75.235,68 lei la compartimentul 143321 aplicată prin Decizia nr. 218/1065 din 16.11.2020, ceea ce constituie 37.617,84 lei, decizia în cauză fiind adusă la cunoștința reprezentantului SA „Acvarium”, administratorul ***** la aceeași dată – 23.12.2020. Prin urmare, alegațiile apelantului precum că au fost încălcate dispozițiile enunțate, sunt apreciate critic de către instanța de apel.

Referitor la argumentele reclamantului, precum că Serviciul Fiscal de Stat a verificat conturile bancare ale contribuabilului fără acordul acestuia și a executat silit decizia contestată, Completul specializat urmează să evidențieze că în virtutea atribuțiilor ce-i sunt conferite autorității fiscale, aceasta dispune de atare competențe, care sunt prevăzute la art. 214 alin. (1), (3), 221, 225 Codul fiscal.

La caz, în baza Deciziei privind iniţierea controlului fiscal nr. DICF-86211/10 din 10.09.2020, a fost efectuat controlul fiscal, prin metoda de verificare tematică, în legătură cu anularea contribuabilului SA „Acvarium” ca subiect al impunerii cu TVA, în baza prevederilor art. 113 alin. (2) lit. b) Codul fiscal, iar în privința executării silite pe care o poate dispune Serviciul Fiscal de Stat sunt incidente prevederile art. 252 alin. (1)-(3), 193 lit. a), 194 alin. (1) lit. a) și art.129 pct. 6) Cod fiscal, cu toate acestea chiar și în condițiile în care reclamantul pretinde că autoritatea nu era în drept de a executa decizia nr. 218/1065 din 16.11.2020, acest fapt nicidecum nu afectează valabilitatea acesteia.

Completul de asemenea nu va reține alegațiile apelantului, precum că în cadrul ședinței primei instanțe a fost audiat în calitate de martor inspectorul fiscal – care a comunicat că decizia de control avea drept temei – legalitatea plăţilor de accize, or, din conținutul deciziei de control se atestă cert și clar faptul că, potrivit Deciziei nr. DICF-86211/10 din 10.09.2020 controlul a fost inițiat în vederea achitării corespunzătoare de către contribuabil al taxei pe valoare adăugată (f.d.101), iar prin prisma art. 122 alin. (1) CPC, (1) circumstanţele care, conform legii, trebuie confirmate prin anumite mijloace de probaţiune nu pot fi dovedite cu nici un fel de alte mijloace probante.

În acest sens, Completul specializat a stabilit cu certitudine că, în rezultatul examinării materialelor controlului fiscal tematic efectuat la SA „Acvarium”, s-a constatat că, SA „Acvarium” s-a eschivat de la calculul și plata taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de 84.669,60 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale: L/04/2020 cu 22.076,77 lei, L/05/2020 cu 58.333,33 lei și L/07/2020 cu 4.259,50 lei, nu a respectat modul de întocmire și prezentare a declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale L/10/2019, L/11/2019, L/12/2019, L/01/2020, L/02/2020, L/03/2020 și L/06/2020, fără apariția obligațiilor suplimentare aferente TVA, nu a respectat modul de întocmire și prezentare a declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale L/04/2020, L/05/2020, L/07/2020 cu apariția obligațiilor suplimentare semnificative aferente TVA, precum și nu a eliberat facturile fiscale la data apariției obligației fiscale în 2 cazuri, or, probe care să denote contrariul nu au fost administrate la materialele cauzei, iar esența acțiunii și cererii de apel al SA „Acvarium” se rezumă la acordul cu actele administrative contestate, care au fost adoptate cu respectarea limitelor dreptului discreționar al autorității publice, al principiului proporționalității, iar condițiile cu privire la motivarea actului administrativ sunt întrunite în totalitate.

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

Prin urmare, corect prima instanță a constatat că reclamantul nu a justificat prin careva probe încălcările stabilite de Serviciul Fiscal de Stat la efectuarea controlului fiscal, iar pe cale de consecință decizia Direcției generale administrare fiscală Nord nr. 218/1065 din 16.11.2020 și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 43 din 18.02.2021 sunt legale și întemeiate, nefiind careva temeiuri de anulare al acestora.

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

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

D E C I D E :

Apelul declarat de SA „Acvarium”, se respinge.

Se menține hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 15 februarie 2023.

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

Preşedintele şedinţei,
Judecătorul Mîra Ghenadie

Judecătorii Braga Angela

Sîrbu Victoria