Dosarul nr. 3-1023/2023

HOTĂRÂRE
În numele Legii

07 mai 2025 mun. Chișinău

Judecătoria Chișinău (sediu Centru)
Instanța compusă din:
Președintele ședinței, judecătorul Guzun Corneliu
Grefier Fedișin Adelina

examinând în ședință publică cauza de contencios administrativ la cererea de chemare în judecată depusă de S.R.L. „Micragrolux” către Serviciul Fiscal de Stat, privind anularea actelor administrative,

Constată :

Argumentele participanților la proces:

La data de 19 aprilie 2023, reclamanta S.R.L. „Micragrolux” s-a adresat cu acțiune către Serviciul Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative.

În acțiunea înaintată, reclamanta S.R.L. „Micragrolux” a menționat că, în urma efectuării, în cadrul întreprinderii contribuabile S.R.L. „Micragrolux”, a controlului fiscal la faţa locului prin metoda verificării totale, de către Tamara Caţer, inspector principal, şi Dorin Popa, inspector al Direcţiei control post operaţional nr.*****din cadrul Direcţiei generale control a Serviciului Fiscal de Stat, a fost emis Actul de control nr. *****din 02.12.2022.

Reclamanta S.R.L. „Micragrolux” indică că, nefiind de acord cu cele constatate prin Actul de control, a înaintat dezacordul înregistrat cu nr. de intrare 86269-CR la data de 15.12.2022.

Indică reclamanta că, la data de 17.01.2023, de către Direcţia generală control a Serviciului Fiscal de Stat, a fost emisă decizia nr. ***** asupra cazului de presupusă încălcare a legislaţiei comisă de către S.R.L. „Micragrolux”.

Notează reclamanta că, respectiva decizie reprezintă un act administrativ individual defavorabil contestatarului şi a fost adoptată în baza Actului de control, asupra căruia S.R.L. „Micragrolux” a declarat dezacord, dar care a fost luat în consideraţie, parţial, la emiterea deciziei.

Astfel, S.R.L. „Micragrolux” indică că, a depus la Serviciul Fiscal de Stat contestaţia nr. *****in 08.02.2023 împotriva deciziei nr. ***** din 17.01.2023.

Prin contestaţia depusă, s-a atras atenţia asupra omisiunii Inspectorilor fiscali de a explica sau a dezbate argumentele şi documentele prezentate la dezacord, aferente deducerii fiscale a creanţei compromise S.R.L. „Sacolit-Com”.

Cu privire la afirmaţia invocată de Serviciul Fiscal de Stat precum că suma creanţei deduse în mărime de 7 118 450 lei, se referă la angajamentele agentului economic asumate în afara activităţii sale de întreprinzător şi, respectiv, în conformitate cu art. 24 alin (1) al Codului fiscal, nu ar putea fi deduse în scopuri fiscale, accentuează, că concluziile inspectorii fiscali sunt pripite, subiective şi fără bază legală demonstrată.

Cu trimitere la prevederile Codului fiscal, menţionează reclamanta că, potrivit art. 31, alin. (1) al Codului fiscal, se permite deducerea oricărei datorii compromise, conform legislaţiei, dacă această datorie s-a format în cadrul desfăşurării activităţii de întreprinzător, iar art. 5 pct. 32 din Codul fiscal, defineşte datoria compromisă ca fiind - creanţă care este nerambursabilă în cazurile în care: a) agentul economic lichidat nu are succesor de drepturi; [...]. Calificarea datoriei drept compromisă, în cazurile specificate mai sus, cu excepţia lit. g), are loc doar în baza documentului corespunzător prin care se confirmă apariţia circumstanţei respective de implicare într-o formă juridică în condiţiile legii.

Explică reclamanta că, în strictă conformitate cu prevederile art. 31 şi art. 5 al Codului fiscal, entitatea a dedus creanţa compromisă a S.R.L. „Sacolit-Com”, c/f *****, reieşind din prevederile hotărârii Judecătoriei Cahul, sediul Central, nr. 2i-136/2018 din 16 decembrie 2019, care a dispus faptul că:

„- se aprobă raportul final şi bilanţul de lichidare al S.R.L. „Socolit-Com”, cu sediul în oraşul *****, strada *****, *****IDNO *****.

- se încetează procesul de insolvabilitate intentat faţă de debitorul S.R.L. „Socolit-Com”, cu sediul în oraşul *****, strada *****, *****IDNO *****.

- se consideră stinse creanţele neexistente ale debitorului S.R.L. „Socolit-Com”, cu sediul în oraşul *****, strada *****, *****IDNO *****.

- se radiază S.R.L. „Socolit-Com”, cu sediul în oraşul *****, strada *****, *****IDNO *****, din Registrul de stat al persoanelor juridice.”

În opinia reclamantei, creanţa compromisă a S.R.L. „Socolit-Com”, cu sediul în oraşul *****, strada *****, *****IDNO *****, corespunde întocmai cerinţelor art. 5, pct. 32 al Codului fiscal şi a fost dedusă în scopuri fiscale după cum este prevăzut la art. 31, alin. (1) Cod fiscal.

Suplimentar, referitor la stingerea datoriei S.R.L. „Socolit-Com”, faţă de BC „Energbank” SA în baza obligaţiei solidare a fidejusorului S.R.L. „Micragrolux” în sumă de 4 349 719,58 lei, comunică faptul că, S.R.L. „Micragrolux” prin stingerea datoriei menţionate a executat hotărârea instanţei de judecată prin care era obligat să achite solidar cu S.R.L. „Socolit-Com”.

Astfel, indică partea reclamantă, având la bază prevederile art. 254 alin. (3) şi art. 278[17] Cod de procedură civilă şi potrivit prevederilor articolului 120 din Constituţia Republicii Moldova, respectarea sentinţelor şi a altor hotărâri definitive ale instanţelor judecătoreşti este obligatorie, precum şi colaborarea solicitată de acestea în timpul executării sentinţelor şi a altor hotărâri judecătoreşti definitive.

Indică reclamanta că hotărârea judecătorească irevocabilă, care dispune de autoritatea lucrului judecat, produce următoarele efecte juridice: exclusivitatea, prejudicialitatea, obligativitatea, executorialitatea. Astfel, hotărârea judecătorească beneficiază de o prezumție irefragabilă că aceasta exprimă adevărul şi că nu poate fi contrazisă. Prin urmare, elementele de fapt şi de drept constatate de către instanţă nu pot fi apreciate în alt mod de către alte instanţe sau autorităţi, persoane fizice şi/sau juridice şi nu se cer a fi dovedite din nou, într-un alt proces. De asemenea, hotărârea este obligatorie pentru părţi şi produce efecte corespunzătoare între acestea şi succesorii lor, precum şi pentru toate autorităţile publice, asociaţii obşteşti, persoane juridice, organizaţii şi persoane fizice. Astfel, autoritate de lucru judecat implică prezumţia unui mijloc de probă de natură să demonstreze un anumit fapt în legătură cu raporturile juridice dintre părţi, care nu mai poate fi supus altor discuţii.

Prin urmare, indică reclamanta S.R.L. „Micragrolux" că, fiind obligată în virtutea unei hotărâri judecătoreşti definitive şi irevocabile, să execute contractul de fidejusiune pe care şi l-a asumat, a întreprins acţiunile prevăzute de lege în acest sens.

Reclamanta a indicat că, în urma constatării faptului că procedura prealabilă a eşuat în rezultatul respingerii contestaţiei depuse de S.R.L. „Micragrolux" pe marginea deciziei Direcţiei generale control a SFS nr. ***** din 17.01.2023, cu menţinerea acesteia, precum şi menţinerea Deciziei SFS nr. 754/47 din 23.02.2023 de către Ministerul Finanţelor, compania S.R.L. „Micragrolux" consideră necesară adresarea în instanţa de judecată în vederea soluţionării litigiului, din considerentele de fapt explicate supra.

În drept, reclamanta face trimitere la prevederile art. 277 din Codul de procedură civilă nr. 225 din 30.05.2003, conform căruia, orice persoană care se consideră vătămată într-un drept, recunoscut de lege, de către o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluţionare în termen legal a unei cereri se poate adresa instanţie judecătoreşti competente pentru anularea actului, repunerea în drept şi repararea prejudiciului

Mai indică reclamanta că, potrivit art. 278 din CPC, se stabileşte că, acţiunile în contenciosul administrativ se examinează de instanţele judecătoreşti respective conform normelor generale ale prezentului cod, cu excepţiile şi completările stabilite de legislaţia contenciosului administrativ.

Notează reclamanta că, obiectul cererii de chemare în judecată este corespunzător prevederilor art. 189 al. (1) Cod administrativ, prin care, orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorităţi publice poate înainta o acţiune în contencios administrativ.

Astfel, reclamanta solicită admiterea cererii, astfel cum a fost formulată, or sesizarea instanţei de judecată justifică interesul reclamantei în realizarea dreptului său subiectiv recunoscut de lege, iar potrivit art. 53 al. (1) al Constituţiei RM, persoana vătămată într-un drept al său de o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluţionarea în termenul legal a unei cereri, este îndreptăţită să obţină recunoaşterea dreptului pretins, anularea actului şi repararea pagubei.

În opinia reclamantei S.R.L. „Micragrolux" motivele Ministerului Finanţelor şi ale autorităţii fiscale expuse în decizia nr. ***** din 17.01.2023, decizia nr. 754/47 din 23.02.2023, precum şi în actul de control, repetate în decizia definitivă a Ministerului Finanţelor nr.***** din 31.03.2023, sunt neîntemeiate, declarative şi fără suport legal.

Cu trimitere la art. 206 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, reclamanta indică că, o acţiune în contencios administrativ poate fi depusă pentru anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acţiune în contestare).

Notează că, decizia Ministerului Finanţelor nr.***** din 31.03.2023, decizia Direcţiei generale control a SFS nr. ***** din 17.01.2023 şi decizia SFS nr. 754/47 din 23.02.2023 reprezintă acte administrative individuale defavorabile.

Reclamanta face trimitere la prevederilor art. 10 alin. (1) din Codul administrativ al RM, conform căruia, 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, alin. (1), lit. a) al Codului 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 (...).

În opinia părții reclamante, decizia Ministerului Finanţelor nr.***** din 31.03.2023 prin care a fost menţinută decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/47 din 23.02.2023 reprezintă un act administrativ individual defavorabil, or, prin respingerea contestaţiei şi menţinerea deciziei Direcţiei generale control a SFS nr. ***** din 17.01.2023 au fost afectate drepturile şi interesele legitime ale S.R.L. „Micragrolux" şi anume dreptul de proprietate consfinţit la art. 46 din Constituţia Republicii Moldova, și în paragraful 1 al Protocolului nr. 1 CEDO.

Susține reclamanta S.R.L. „Micragrolux” faptul că, prin actele administrative contestate autoritatea publică prejudiciază reclamanta cu suma de 283 568 lei, ceea ce constituie încasarea neîntemeiată la buget a sumei impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat pentru ***** şi cu suma de 686 337 lei, ceea ce constituie încasarea neîntemeiată la buget a sumei impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat pentru A/2021, care sunt consecinţă a micşorării pierderilor fiscale pentru perioada fiscală ***** cu 3 659 539 lei.

Mai indică reclamanta cu privire la aprecierea eronată dată de către autoritatea fiscală asupra deducerii creanţei compromise a S.R.L. „Sacolit-Com” precum că nu poate fi acceptată la deduceri în scopuri fiscale, ceea ce a dus la adoptarea unor decizii ilegale, ce contravin normelor dreptului material civil şi fiscal. Astfel, în opinia reclamantei, autoritatea fiscală, fără o justificare legală, interpretează arbitrar prevederile art. 31, alin. (1) Cod fiscal, fără o explicaţie concludentă şi argumentată cum a ajuns la concluzia că suma creanţei deduse în mărime de 7 118 450 lei se referă la angajamente în afara activităţii de întreprinzător.

Reiterează reclamanta S.R.L. „Micragrolux” faptul că, a acționat în strictă conformitate cu prevederile art. 31 şi art. 5 al Codului fiscal, astfel, entitatea a dedus creanţa compromisă a S.R.L. „Sacolit- Com”, reieşind din prevederile unei hotărâri judecătoreşti irevocabile care se caracterizează prin autoritatea lucrului judecat, fiind obligatorie pentru părţi şi care produce efectele juridice corespunzătoare între acestea şi succesorii lor, precum şi pentru toate autorităţile publice şi care nu mai poate fi supusă altor discuţii.

Cu referire la termenul de înaintare a acţiunii în contencios administrativ, a indicat reclamanta S.R.L. „Micragrolux” faptul că, prin cererea prealabilă contestaţia nr. de intrare *****in 08.02.2023 şi nr. ***** din 09.02.2023, a fost solicitată anularea parţială a actului administrativ individual defavorabil - Decizia SFS nr. ***** din 17.01.2023.

Drept răspuns la solicitarea reclamantei, Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 754/47 din 23.02.2023 (comunicată la 13.03.2023) prin care a respins contestaţia depusă şi a menţinut Decizia din 17.01.2023.

Ulterior, la 12.04.2023 S.R.L. „Micragrolux” a recepţionat decizia definitivă emisă de Ministerul Finanţelor al Republicii Moldova nr.***** din 31.03.2023, prin care a fost menţinută Decizia Serviciului Fiscal de Stat din 23.02.2023.

Astfel, consideră reclamanta că prezenta cerere este depusă în termenul legal pentru înaintarea acţiunii în contenciosul administrativ, în conformitate cu art. 209, alin. (1) lit. a) din Codul administrativ care prevede că acţiunea în contestare şi acţiunea în obligare se înaintează în decurs de 30 de zile, dacă legea nu prevede altfel. Acest termen începe să curgă de la: a) data comunicării sau notificării deciziei cu privire la cererea prealabilă sau data expirării termenului prevăzut de prezentul cod pentru soluţionarea acesteia.

Reclamanta S.R.L. „Micragrolux” solicită :

- anularea deciziei Ministerului Finanţelor nr.***** din 31.03.2023, ca fiind ilegală.

- anularea deciziei Serviciul Fiscal de Stat nr. 754/47 din 23.02.2023, emisă pe marginea contestaţiei (cererii prealabile).

- anularea în parte a Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. ***** din 17.01.2023, şi anume în partea din dispoziţia actului administrativ ce se conţine la:

pct. 4 - prin excluderea încasării la buget a sumelor impozitelor şi taxelor, impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat pentru ***** - 283 568 lei şi A/2021 - 686 337 lei, care sunt consecinţă a micşorării pierderilor fiscale pentru perioada fiscală ***** cu 3 659 539 lei.

Prin încheierea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 22 mai 2023, s-a declarat inadmisibilă acțiunea reclamantei în partea ce ține de pretențiile acesteia față de Ministerul Finanțelor (f.d.60-61).

În ședința de judecată reprezentantul reclamantei S.R.L. „Micragrolux”, avocatul Proca Victoria, a susținut cererea de chemare în judecată și a solicitat admiterea acesteia.

Reprezentantul pârâtei Serviciul Fiscal de Stat în ședința de judecată acțiunea nu a recunoscut-o și a solicitat respingerea acesteia ca fiind neîntemeiată, pe următoarele motive de fapt și de drept.

Indică Serviciul Fiscal de Stat cu referire la răspunsul Ministerului Finanțelor nr.***** din 31.03.2023, faptul că, potrivit art. 168 alin. (1) din Codul administrativ, dacă autoritatea publică emitentă a respins în tot cererea prealabilă, decizia definitivă cu privire la cererea prealabilă este luată de autoritatea publică ierarhic superioară. Dacă autoritatea publică emitentă a respins în parte cererea prealabilă, autoritatea publică ierarhic superioară soluționează doar partea respinsă a cererii prealabile.

Din conținutul normei citate, se conchide că de fapt, atribuția organului ierarhic superior se rezumă la rolul de definitivare a procedurii prealabile, prin a verifica corectitudinea concluziilor organului emitent al actului administrativ contestat, adoptate în rezultatul examinării cererii prealabile, soluție ce în corespundere cu prevederile art. 224 alin.(l) lit. a) din Codul administrativ, poate fi contestată și sau anulată exclusiv concomitent cu actul administrativ individual defavorabil în privința căruia s-a inițiat procedura prealabilă.

Indică pârâtul că, răspunsul Ministerului Finanțelor nr.***** din 31.03.2023, prin care s-a menținut decizia SFS nr.754/47 din 23.02.2023, emisă pe marginea cererii prealabile, nu poate constitui obiect separat al unei dispute în materia contenciosului administrativ, acesta neîntrunind elementul cheie al unui act administrativ individual, definit la art. 10 din Codul administrativ. Or, acest aviz al Ministerului Finanțelor nu răspunde scopului unui act administrativ individual,

îndreptat spre a produce nemijlocit efecte juridice, prin naşterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public, iar examinarea legalității separate a acestui aviz al organului ierarhic superior și eventuala anulare a acestuia ca fiind ilegal, nu va produce efecte asupra litigiului în fond or, actul administrativ individual care generează naşterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public în speța examinată este decizia Serviciului Fiscal de Stat, nr.***** din 17.01.2023 asupra cazului de încălcare a legislației, iar anularea soluției pe marginea cererii prealabile nu duce expres și la nulitatea acesteia, fără a dezbate corectitudinea procedurii administrative în ansamblu.

Cu referire la argumentele invocate de reclamantă în cererea de chemare în judecată, în susţinerea poziției sale, Serviciul Fiscal de Stat indică că, alegațiile precum că avizul Ministerului Finanțelor ar constitui un act administrativ individual defavorabil, menținerea căruia atentează la dreptul de proprietate, sunt lipsite de conținut, or, acesta nu implică pentru reclamantă careva obligații, reprezentând doar finalitatea procedurii de soluționare prealabilă a pricinii pe cale extrajudiciară, prevăzută de lege pentru categoria respectivă de pricini.

În opinia părții pârâte, soluția defavorabilă pe marginea cererii prealabile nu poate fi catalogată ca o încălcare și/sau vătămare a unui drept sau libertate stabilit/stabilită de lege, în sensul art. 17 din Cod, sau nu poate legitima înaintarea acțiunii în contenciosul administrativ, în corespundere cu prevederile art. 189 alin.(l) din Codul administrativ, iar în consecință, reclamanta în raport cu procedura prealabilă și soluția emisă în rezultatul acesteia nu poate revendica încălcarea unui drept în sensul art. 17.

În concluzie, potrivit celor descrise supra, Serviciul Fiscal de Stat, susține inadmisibilitatea acțiunii înaintate de S.R.L. „Micragrolux” împotriva actelor administrative contestate solicitând instanței de judecată, aplicarea soluției prevăzute la art.207 alin.(2) lit. c) din Codul administrativ, în partea pretențiilor formulate în privința Deciziilor SFS nr. nr.***** din 17.01.2023 asupra cazului de încălcare a legislației și nr.754/47 din 23.02.2023 pe marginea cererii prealabile, precum și aplicarea soluției prevăzute la art. 207 alin.(2) lit. e), în partea pretențiilor formulate în privința avizului Ministerului Finanțelor nr. nr.***** din 31.03.2023, prin declararea acestora ca fiind inadmisibile.

Aprecierea instanței :

Analizând explicațiile părților, examinând acțiunea depusă, studiind probele administrate în ansamblul și interconexiunea lor, normele legii aplicabile, instanța de judecată a ajuns la concluzia că cererea de chemare în judecată a S.R.L. „Micragrolux” către Serviciul Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative, este neîntemeiată și pasibilă de respins, din următoarele considerente.

Potrivit art. 2 alin. (1) Cod administrativ, prevederile prezentului cod determină statutul juridic al participanților la raporturile administrative, atribuțiile autorităților publice administrative și ale instanțelor de judecată competente pentru examinarea litigiilor de contencios administrativ, drepturile și obligațiile participanților în procedura administrativă și cea de contencios administrativ.

În conformitate cu art. 3 Cod 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, ţinându-se cont de interesul public și de regulile statului de drept.

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

Reieșind din prevederile art. 18 Cod administrativ, interesul public vizează ordinea de drept, democrația, garantarea drepturilor și a libertăților persoanelor, precum și obligațiile acestora, satisfacerea necesităților sociale, realizarea competențelor autorităților publice, funcționarea lor legală și în bune condiții.

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

În corespundere cu art.11 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, actul administrativ individual defavorabil este actul care impune destinatarilor lor obligații, sancțiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care resping, în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat.

În sensul art.20 și art.189 alin.(1) Cod administrativ, orice persoană poate înainta o acțiune în contencios administrativ, dacă revendică încălcarea prin activitatea administrativă a unei autorități publice a unui drept legitim sau a unei libertăți stabilită prin lege.

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

Potrivit prevederilor art. 93 alin. (1) din Codul administrativ, fiecare participant probează faptele pe care își întemeiază pretenția.

În conformitate cu art. 225 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, instanța de judecată nu este competentă să se pronunțe asupra oportunității unui act

administrativ. Verificarea exercitării de către autoritatea publică a dreptului discreționar se limitează la faptul dacă autoritatea publică: a) și-a exercitat dreptul discreționar; b) a luat în considerare toate faptele relevante; c) a respectat limitele legale ale dreptului discreționar; d) și-a exercitat dreptul discreționar conform scopului acordat prin lege.

Instanța de judecată reține că, admisibilitatea acțiunii în contencios administrativ este condiționată *inter alia* de revendicarea de către reclamantă a încălcării unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice.

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

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

Instanța menționează că la art.17 se dă noțiunea dreptului vătămat, în sens material, iar noțiunea ”revendică încălcarea” din dispozițiile normelor art.189 și art.207 alin.(1) lit.e) Cod administrativ, relevă un aspect procesual și se referă la dreptul reclamantei de a înainta acțiunea în contencios administrativ.

Reclamanta are dreptul la înaintarea acțiunii în contencios administrativ ori de câte ori se deduce la o examinare în prima facie - circumstanțele din cererea sa, acte, dosar administrativ etc. – probabilitatea (posibilitatea) lezării unui drept al său prin actul administrativ.

Probabilitatea că dreptul subiectiv ar putea fi vătămat este prezumată de fiecare dată când o persoană este destinatar (art. 11 alin. (2) enunțul 1) al actului administrativ individual defavorabil sau este terț.

Conform art. 206 alin.(1) Cod administrativ, o acțiune în contencios administrativ poate fi depusă pentru: a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acțiune în contestare); b) obligarea autorității publice să emită un act administrativ individual (acțiune în obligare); c) impunerea la acțiune, la tolerare a acțiunii sau la inacțiune (acțiune în realizare); d) constatarea existenței sau inexistenței unui raport juridic ori nulității unui act administrativ individual sau a unui contract administrativ (acțiune în constatare); sau e) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ normativ (acțiune de control normativ).

Potrivit art. 208 alin. (1) Cod administrativ, în cazurile prevăzute de lege, până la înaintarea acțiunii în contencios administrativ, se va respecta procedura prealabilă. Reieșind din dreptul subiectiv al subiectului afectat, care la fel a fost predeterminat de legiuitor și 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 instanței de contencios administrativ competente pentru a obține anularea actului, recunoașterea dreptului pretins și repararea pagubei ce i-a fost cauzată.

Acțiunea înaintată de către reclamantă reprezintă o acțiune în contestare, în conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ.

În sensul enunțat, art. 209 alin. (1) din Codul administrativ prevede că, acțiunea în contestare și acțiunea în obligare se înaintează în decurs de 30 de zile, dacă legea nu prevede altfel. Acest termen începe să curgă de la: a) data comunicării sau notificării deciziei cu privire la cererea prealabilă sau data expirării termenului prevăzut de prezentul cod pentru soluționarea acesteia; b) data comunicării sau notificării actului administrativ individual, dacă legea nu prevede procedura prealabilă.

După cum rezultă din actele cauzei, reclamanta S.R.L. „Micragrolux" a depus cererea prealabilă cu nr. de intrare 10705-CR la data de 08.02.2023 şi nr. ***** la data de 09.02.2023, prin care a fost solicitată anularea parţială a actului administrativ individual defavorabil - Decizia SFS nr. ***** din 17.01.2023.

Cu titlu de răspuns formulat la cererea prealabilă, Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 754/47 din 23.02.2023 (comunicată la 13.03.2023) prin care a respins contestaţia depusă şi a menţinut Decizia din 17.01.2023.

Ulterior, la 12.04.2023 S.R.L. „Micragrolux" a recepţionat decizia definitivă emisă de Ministerul Finanţelor al Republicii Moldova nr.***** din 31.03.2023, prin care a fost menţinută Decizia Serviciului Fiscal de Stat din 23.02.2023.

Iar la data de 19 aprilie 2023, reclamanta S.R.L. „Micragrolux" s-a adresat cu prezenta acțiune către Serviciul Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative.

Astfel, instanța constată că reclamanta a respectat calea prealabilă prevăzută de lege, precum și a depus acțiunea în instanță în interiorul termenului legal prevăzut de Codul Administrativ.

Drept urmare, instanța de judecată a constatat că motive de inadmisibilitate în conformitate cu prevederile art. 207 alin. (2) din Codul administrativ în privința acțiunii de contencios administrativ înaintată de reclamantă nu se regăsesc, prin urmare, acțiunea este admisibilă.

În privința competenței instanței de judecată la examinarea acțiunii în contencios administrativ se constată că competenta, în conformitate cu prevederile art. 191 alin. (1) și art. 196 alin. (1) Cod administrativ, la momentul înaintării acțiunii, revenea Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani).

Prin urmare acțiunea a fost depusă cu respectarea prevederilor art. 191 alin. (1), art. 192 alin. (2) și art. 196 alin. (1) Cod administrativ.

Controlul judecătoresc al legalității actelor administrative, presupune apărarea drepturilor și intereselor legitime ale cetățenilor, împotriva abuzurilor administrației publice, în condițiile legii contenciosului administrativ. Acest control se înfăptuiește de către instanțele de judecată în condițiile legii privind organizarea judecătorească. Întru elucidarea subiectului privind realizarea controlului judecătoresc se impune conceptul competenței, în baza căruia se realizează respectivul control. Pornind de la scopul primordial al instituției contenciosului administrativ care este prestabilit de legiuitor și care presupune contracararea abuzurilor și exceselor de putere ale autorităților publice, apărarea drepturilor persoanei în spiritul legii, ordonarea activității autorităților publice, asigurarea ordinii de drept.

Or, reieșind din dreptul subiectiv al subiectului afectat, care la fel a fost predeterminat de legiuitor și 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 instanței de contencios administrativ competente pentru a obține anularea actului, recunoașterea dreptului pretins și repararea pagubei ce i-a fost cauzată.

Astfel, obiect al examinării prezentei cauze în instanța de contencios administrativ îl constituie cerința reclamantei de anulare integrală a deciziei Serviciul Fiscal de Stat nr. 754/47 din 23.02.2023, emisă pe marginea contestaţiei (cererii prealabile), precum și anularea în parte a Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. ***** din 17.01.2023, şi anume în partea din dispoziţia actului administrativ ce se conţine la:

pct. 4 - prin excluderea încasării la buget a sumelor impozitelor şi taxelor, impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat pentru ***** - 283 568 lei şi A/2021 - 686 337 lei, care sunt consecinţă a micşorării pierderilor fiscale pentru perioada fiscală ***** cu 3 659 539 lei.

Circumstanțele faptice ce au importanță pentru soluționarea cauzei, stabilite în cadrul examinării pricinii, pot fi rezumate în felul următor.

De către inspectorii principali în cadrul Direcţiei generale control, în baza deciziei privind iniţierea controlului nr. DICF-137282/03 din 03.11.2022, a fost efectuat un control fiscal prin metoda verificării totale la reclamanta S.R.L. „Micragrolux”, privind respectarea legislaţiei fiscale pentru perioada de activitate de la 01.01.2018 până la 30.09.2022 (plan de control anual), inclusiv:

-impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele*****-A/2021;

- taxa pe valoarea adăugată pentru perioadele L/10/2018 - L/09/2022;

- impozitul pe venit din plăţile salariale, contribuţii de asigurări sociale de stat obligatorii, prime de asigurări obligatorii de asistenţă medicală pentru pentru perioadele fiscale pentru perioadele L/10/2018 - L/09/2022.

Drept urmare a controlului fiscal, a fost întocmit Actul de control nr. *****din 02.12.2022, conform căruia s-au constatat următoarele :

„ - micșorarea venitului impozabil pentru***** cu 104 528 lei, care a generat diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu 12 543 lei;

- majorarea pierderilor fiscale pentru ***** cu 971 773 lei, care conform datelor controlului constituie 1 023 631 lei;

- majorarea pierderilor fiscale cu 3 536 861 lei, fapt ce a dus la micşorarea venitului impozabil cu 2 513 230 lei, ţinînd cont de suma pierderilor fiscale din perioada fiscală ***** acceptate spre deducere în sumă de 1 023 631 lei şi respectiv diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu 301 588 lei;

- micșorarea venitului impozabil pentru A/2021 cu 5 841 067 lei, care a generat diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu 700 928 lei;

- diminuarea impozitului pe venit reţinut din dividende cu 76 680 lei pentru perioada fiscală*****

- nerespectarea modului de întocmire a declarațiilor cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale***** care a generat calcularea suplimentară a impozitului în perioadele fiscale*****, ***** şi A/2021 în mărime ce depășește 5000 lei;

- prezentarea tardivă a Dărilor de seamă privind reţinerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală şi a contribuţiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (Forma IPC18/IPC21) pentru perioada fiscală ***** la data de 29.10.2018 (obligaţia fiscală 1854 lei) şi pentru perioada fiscală *****a data de 26.10.2021 (obligaţia fiscală 6979 lei) şi a Declaraţiei privind TVA pentru perioada fiscală ***** la data de 29.10.2018 (obligaţia fiscală nu a apărut);

- nerespectarea modului de întocmire a Dărilor de seamă privind reţinerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală şi a contribuţiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate pentru perioadele fiscale *****, *****şi ***** care au generat obligaţii suplimentare în*****

- nerespectarea modului de întocmire a Notei de informare privind salariul şi alte plăţi efectuate de către angajator în folosul angajaţilor, precum şi plăţile achitate rezidenţilor din alte surse de venit decât salariul şi impozitul pe venit reţinut din aceste plăţi (forma IALS18) pentru perioadele fiscale*****, ***** şi *****, care nu au generat obligaţii suplimentare la buget;

- majorarea impozitului pe bunurile imobiliare în calculul impozitului pe bunurile imobiliare pentru A/2022 cu 2357 lei (cap. 113230);

- nerespectarea modului de întocmire a calculului impozitului pe bunurile imobiliare pentru perioada fiscală A/2022;

- majorarea taxei pentru amenajarea teritoriului cu 170 lei, inclusiv: pentru perioadele fiscale T/3/2021 cu 80 lei şi T/4/2021 cu 90 lei;

- diminuarea taxei pentru amenajarea teritoriului cu 675 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale T/01/2022 cu 225 lei, T/02/2022 cu 225 lei, T/03/2022 cu 225 lei;

- încălcarea modului de întocmire a Dărilor de seamă pe taxele locale (Forma TL13) pentru perioadele fiscale T/3/2021 - T/3/2022, care a generat obligaţii suplimentare la buget în perioadele fiscale T/01/2022-T/03/2022;

- neachitarea la buget în termen a impozitului pe venit în rate pentru perioadele fiscale***** şi A/2021;

- lipsuri de mărfuri în valoare totală fără TVA 9 393 lei (motorina și gaz) stabilite în rezultatul inventarierii.

- înregistrarea în contul curent generalizat al contribuabilului a supraplăților nereale la cap. 113161 „impozitul funciar al persoanelor juridice şi fizice înregistrate în calitate de întreprinzător.. ”, majorare de întârziere în sumă de 93,80 lei, la cap. 114412 „taxa pentru amenajarea teritoriului”, majorarea de întârziere în sumă de 39,19 lei şi la cap. 114535 „plata pentru poluarea mediului în limitele stabilite/ cu depăşirea normelor”, plată de bază în sumă de 467,53 lei.” (f.d.23-36)

Exprimându-și dezacordul cu constatările autorității publice reflectate în Actul de control, reclamanta S.R.L. „Micragrolux” a înaintat dezacordul înregistrat cu nr. de intrare 86269-CR la data de 15.12.2022 (f.d.45-54).

Ulterior, la data de 17.01.2023, de către Direcţia generală control a Serviciului Fiscal de Stat, a fost emisă decizia nr. ***** asupra cazului de încălcare a legislaţiei comisă de către reclamanta S.R.L. „Micragrolux”.

Prin actul administrativ enunțat, au fost modificate rezultatele controlului la impozitul pe venit din activitate, după cum urmează:

„- micșorarea venitului impozabil pentru perioada fiscală***** cu 104 528 lei şi respectiv diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu 12 543 lei;

- majorarea pierderilor fiscale pentru perioada fiscală ***** cu 883 440 lei, care vor constitui 1 111 964 lei;

- majorarea pierderilor fiscale pentru perioada fiscală ***** cu 3 659 539 lei, care vor constitui 0 lei;

- micșorarea venitului impozabil pentru perioada fiscală ***** cu 2 363 064 lei şi respectiv diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător 283 568 lei;

- micșorarea venitului impozabil pentru perioada fiscală A/2021 cu 5 719 472 lei şi respectiv diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu 686 337 lei.

- încălcarea modului de întocmire a Declaraţiilor cu privire la impozitul pe venit (Forma VENI2) pentru perioadele fiscale*****, *****, *****, A/2021, care au generat obligații fiscale suplimentare la buget pentru perioadele fiscale*****, ***** şi A/2021."

Astfel, prin decizia nr. ***** din 17 ianuarie 2023, Direcția generală control a Serviciului Fiscal de Stat, a decis următoarele :

„1. A micşora pierderile fiscale pentru perioadele fiscale ***** cu 883 440 lei, care vor constitui 1 111 964 lei şi ***** cu 3 659 539 lei, care vor constitui 0 lei;

2. A calcula în contul curent generalizat supraplata neconfirmată în cadrul controlului:

- 93,80 lei, impozitul funciar al persoanelor juridice şi fizice înregistrate în calitate de întreprinzător, majorare de întârziere, cod ECO *****

- 39,19 lei, taxa pentru amenajarea teritoriului, majorare de întârziere, cod *****

- 467,53 lei, taxa pentru poluarea mediului în limitele stabilite/ cu depășirea normelor, plată de bază. cod *****

- 76 680 lei, impozit pe venit reținut la sursa de plată, cod *****

3. A micșora în contul curent generalizat:

- 2357 lei, impozitul pe bunurile imobiliare, plată de bază, cod *****

4. A încasa la buget sumele impozitelor şi taxelor calculate în rezultatul controlului:

- 982 448 lei, impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat, inclusiv: pentru***** -12 543 lei, ***** - 283 568 lei şi A/2021 - 686 337 lei, care urmează a fi transferat la codul IBAN *****

- 505 lei, taxa pentru amenajarea teritoriului diminuată, care urmează a fi transferat la codul IBAN *****

5. A încasa la buget majorare de întârziere (penalitate) calculată în rezultatul controlului în conformitate cu prevederile art. 228 alin. (1) şi (2) din Codul fiscal:

- 131 985 lei, pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător, care urmează a fi transferată la codul IBAN ***** (anexa nr. 1 la prezenta decizie).

- 26 lei, pentru neachitarea în termen a taxei pentru amenajarea teritoriului care urmează a fi transferată la codul IBAN *****

6. A aplica pentru încălcările legislaţiei şi a încasa la codul IBAN *****

-196 490 lei, amendă pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător, conform prevederilor art. 261 alin.(4) din Codul fiscal (982 448 lei x 20 %);

- 15 336 lei, amendă pentru diminuarea impozitului pe venit reţinut din dividende, conform prevederilor art. 261 alin.(4) din Codul fiscal (76 680 lei x20 %);

- 4000 lei, amendă pentru încălcarea modului de întocmire a Declaraţiei cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale*****, *****, A/2021 şi a Dării de seamă privind reţinerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală şi a contribuţiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate pentru perioada fiscală *****, conform prevederilor art. 260 alin.(l) din Codul fiscal (4 cazuri x 1000 lei), dar nu mai mult de 10 000 lei;

- 20 835 lei, amendă pentru plata incompletă a impozitului pe venit în rate pentru perioadele fiscală***** şi A/2021, conform prevederilor art. 261 alin. (6) din Codul fiscal (anexa nr. 1 la prezenta decizie).

Se obligă contribuabilul să indice numărul şi data Deciziei asupra cazului de încălcare a legislaţiei în ordinele de plată a sumelor impozitelor, taxelor şi plăţilor calculate suplimentar în rezultatul controlului

7. A aplica avertizare conform art.235 alin.(1^1) din Codul fiscal pentru comiterea încălcărilor nesemnificative:

a) prevăzute la art. 261 alin. (4) din Codul fiscal, prin: - diminuarea taxei pentru amenajarea teritoriului pentru perioada fiscală T/01/2022 cu 225 lei, T/02/2022 cu 225 lei şi ***** cu 225 lei;

b) prevăzute de art. 260 alin. (1) din Codul fiscal, prin:

- încălcarea modului de întocmire a Dării de seamă pe taxele locale (forma TL13) pentru perioadele fiscale *****

8. A reflecta în contabilitatea întreprinderii rezultatele inventarierii.

9. La prezentarea Declaraţiei cu privire la impozitul pe venit pentru perioada fiscal A/2022 a lua în considerare rezultatele inventarierii.

10. A ajusta spre micşorare suma TVA spre deducere în perioada ulterioară în Declaraţia privind TVA pentru perioada fiscală*****cu 1 879 lei.

În conformitate cu prevederile:

art. 251 alin. (1) din Codul fiscal de prezentat la Serviciul Fiscal de Stat Notele de informare privind salariul şi alte plăţi efectuate de către angajator în folosul angajaţilor, precum şi plăţile achitate rezidenţilor din alte surse de venit decât salariul şi impozitul pe venit reţinut din aceste plăţi (IALS18, 1ALS 21) plăţi pentru perioadele fiscale*****- A/2021 corectate.

Art. 252 alin. (1) din Codul fiscal prezenta decizie urmează a fi executată în termen de 30 zile din data pronunţării ei. Pentru perioada dată nu se suspendă calcularea majorării de întârziere;

Art.234 alin.(2) din Codul fiscal, persoana trasă la răspundere pentru încălcare legislaţiei fiscale beneficiază de o reducere cu 50% a amenzilor aplicate, în condiţiile reglementate;

Art. 268 şi art. 269 din Codul fiscal, decizia poate fi contestată în termen de 30 zile de Ia data comunicării Ia Serviciul Fiscal de Stat, mun. Chişinău, strada Constantin Tănase nr. 9." (f.d.15-22)

Reclamanta S.R.L. „Micragrolux" a depus cerere prealabilă împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. ***** din 17.01.2023 (f.d.37-44).

Examinând cererea prealabilă depusă, Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 754/47 din 23.02.2023 (f.d.12-13) prin care a respins contestaţia depusă şi a menţinut Decizia nr. ***** din 17.01.2023.

Ulterior, Ministerul Finanţelor a examinat solicitarea Serviciului Fiscal de Stat nr.26-24-07/30287 din 01.03.2023 pentru emiterea deciziei definitive în privinţa S.R.L. „Micragrolux", considerând necesar de a menţine Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.654/47 din 23.02.2023, prin care s-a dispus respingerea contestaţiei S.R.L. „Micragrolux" (f.d.9-11).

Astfel, reclamanta S.R.L. „Micragrolux" a depus prezenta acțiune, solicitând - anularea deciziei Serviciul Fiscal de Stat nr. 754/47 din 23.02.2023, emisă pe marginea contestaţiei (cererii prealabile), precum și anularea în parte a Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. ***** din 17.01.2023, şi anume în partea din dispoziţia actului administrativ ce se conţine la: pct. 4 - prin excluderea încasării la buget a sumelor impozitelor şi taxelor, impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat pentru ***** - 283 568 lei şi A/2021 - 686 337 lei, care sunt consecinţă a micşorării pierderilor fiscale pentru perioada fiscală ***** cu 3 659 539 lei.

Conform art.1 din Codul fiscal, prin prezentul cod se stabilesc principiile generale ale impozitării în Republica Moldova, statutul juridic al contribuabililor, al Serviciului Fiscal de Stat şi al altor participanţi la relaţiile reglementate de legislaţia fiscală, principiile de determinare a obiectului impunerii, principiile evidenţei veniturilor şi cheltuielilor deduse, modul şi condiţiile de tragere la răspundere pentru încălcarea legislaţiei fiscale, precum şi modul de contestare a acţiunilor Serviciului Fiscal de Stat şi ale persoanelor cu funcţii de răspundere ale acestora. Prezentul cod reglementează relaţiile ce ţin de executarea obligaţiilor fiscale în ce priveşte impozitele şi taxele de stat, stabilind, de asemenea, principiile generale de determinare şi percepere a impozitelor şi taxelor locale. Noţiunile şi prevederile prezentului cod se aplică în exclusivitate în limitele relaţiilor fiscale şi ale altor relaţii legate de acestea.

Articolul 134 alin. (1) pct. 1) din Codul fiscal (în formula în vigoare la data desfășurării controlului), stabilește că, Serviciul Fiscal de Stat şi funcţionarii fiscali, în cadrul acţiunilor de exercitare a funcţiei, au următoarele drepturi: să

efectueze controale asupra modului în care contribuabilii, serviciile de colectare a impozitelor şi taxelor locale, alte persoane respectă legislaţia fiscală.

Conform prevederilor art. 214 alin. (1) - (3) din 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. (3) Procedura controlului fiscal constă într-un ansamblu de metode şi operaţiuni de organizare şi desfăşurare a controlului, precum şi de valorificare a rezultatelor lui. Controlul fiscal la faţa locului şi/sau la oficiul organului, prevăzut la alin.(2), poate fi organizat şi efectuat prin următoarele metode şi operaţiuni: verificarea faptică, verificarea documentară, verificarea totală, verificarea parţială, verificarea tematică, verificarea operativă, verificarea prin contrapunere. Metodele şi operaţiunile concrete utilizate la organizarea şi exercitarea controlului fiscal sînt determinate, în baza prezentului cod, în instrucţiunile cu caracter intern ale Serviciului Fiscal de Stat.

Potrivit art. 5 subpct. 32) din Codul Fiscal, datorie compromisă reprezintă o creanţă care este nerambursabilă în cazurile în care: a) agentul economic lichidat nu are succesor de drepturi; b) persoana juridică sau fizică care desfăşoară activitate de întreprinzător, declarată insolvabilă, nu are bunuri; c) persoana fizică care nu desfăşoară activitate de întreprinzător şi gospodăria ţărănească (de fermier) sau întreprinzătorul individual nu are, în decurs de 2 ani din ziua apariţiei datoriei, bunuri sau este în insuficienţă de bunuri ce ar putea fi percepute în vederea stingerii acestei datorii; d) persoana fizică a decedat şi nu mai există persoane obligate prin lege să onoreze obligaţiile acesteia; e) persoana fizică, inclusiv membrii gospodăriei ţărăneşti (de fermier) sau întreprinzătorul individual, care şi-a părăsit domiciliul nu poate fi găsită în decursul termenului de prescripţie stabilit de legislaţia civilă; f) există actul respectiv al instanţei de judecată sau al executorului judecătoresc (decizie, încheiere sau alt document prevăzut de legislaţia în vigoare) potrivit căruia perceperea datoriei nu este posibilă; g) datoria în mărime de până la 1000 de lei are termenul de prescripţie expirat. Calificarea datoriei drept compromisă, în cazurile specificate mai sus, cu excepţia lit.g), are loc doar în baza documentului corespunzător prin care se confirmă apariţia circumstanţei respective de implicare într-o formă juridică în condiţiile legii.

În acord cu prevederile art. 24 alin. (1) Cod Fiscal, se permite deducerea cheltuielilor ordinare şi necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activităţii de întreprinzător.

La rândul său, art. 24 alin. (10) Cod Fiscal, prevede că, se permite deducerea cheltuielilor ordinare şi necesare suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, neconfirmate documentar, în mărime de 0,2% din venitul impozabil.

În corespundere cu art. 31 alin. (1) Cod Fiscal, se permite deducerea oricărei datorii compromise, conform legislaţiei, dacă această datorie s-a format în cadrul desfăşurării activităţii de întreprinzător.

După cum cu certitudine s-a constatat în cadrul examinării cauzei, autoritatea publică – Serviciul fiscal de stat, în cadrul controlului a stabilit deducerea eronată a creanţei compromise a SRL „Sacolit Corn ” în mărime de 7118 450 lei, deoarece reclamanta S.R.L. „Micragrolux” a efectuat plata sumei, în vederea stingerii datoriei S.R.L. „Sacolit Com” faţă de BC „Energbank” SA în baza obligaţiei solidare a fidejusorului.

Analizând actele speței, prin prisma normelor de drept reflectate supra, instanța de judecată conchide că, autoritatea publică a ajuns la o concluzie justă și întemeiată privind lipsa temeiului legal de deducere a creanței ca fiind una compromisă.

Potrivit art. 1628 alin. (2) Cod Civil, fidejusiunea este obligația garantului (fidejusorul) asumată în folosul unui creditor cu scopul de a garanta obligația pe care debitorul o datorează creditorului (obligația garantată) și care apare și devine scadentă doar dacă apare și devine scadentă obligația garantată.

Conform pct. 26 din Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice şi persoanelor fizice care practică activitate de întreprinzător, anexa nr. 1 la Hotărîrea Guvernului nr. 693 din 11 iulie 2018, în scopuri fiscale se permite deducerea cheltuielilor ordinare şi necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv *în cadrul activităţii de întreprinzător ori în scopul desfăşurării acesteia*. *Cheltuielile ordinare şi necesare reprezintă cheltuielile caracteristice gestionării activității de întreprinzător şi cheltuielile reglementate prin acte normative în vigoare, caracteristice pentru gestionarea anumitor tipuri de activităţi de întreprinzător, în scopul desfășurării activității economice și obținerii de venituri*. Din contul cheltuielilor mixte (cheltuielile legate de desfăşurarea activităţii de întreprinzător şi personale) se permite deducerea cheltuielilor aferente activităţii de întreprinzător, cu condiţia ca acestea să predomine asupra cheltuielilor personale (mai mult de 50%) şi numai pentru acea parte a cheltuielilor care se referă nemijlocit la desfăşurarea activităţii de întreprinzător.

Din sensul normelor de drept statuate supra, rezultă expres faptul că, se permite deducerea cheltuielilor ordinare şi necesare, achitate sau suportate de contribuabil, *exclusiv în cadrul activităţii de întreprinzător*.

În același timp, pentru ca o creanță să fie considerată datorie compromisă, trebuie să îndeplinească una dintre următoarele condiții, să fie cu termenul de prescripție expirat sau să fie irecuperabilă, în situații cum ar fi : debitorul a fost lichidat și nu mai are bunuri pentru a acoperi creanțele; debitorul este insolvabil; creanța este anulată prin hotărâre judecătorească, etc.

La caz, plata sumei în mărime de 7 118 450 lei, efectuată de compania reclamantă în contul stingerii datoriei unui agent economic față de bancă, nu se încadrează în noțiunea legală de creanță compromisă, or, ține de angajamentele financiare ale agentului economic, ce nu țin nemijlocit de activitatea de întreprinzător.

Or, asumarea rolului de fidejusor, reprezintă o decizie managerială a conducerii întreprinderii ce nu are tangență cu genurile de activitate pentru care a fost înființată și înregistrată întreprinderea.

Instanța notează că, suma dată putea fi acceptată spre deduceri în scopuri fiscale doar în situația în care rezulta din activitatea economică a întreprinderii reclamante, cum ar fi prestarea de servicii în agricultură, comerțul, vânzarea de produse, etc., și neachitarea prețului corespunzător de către partenerul de afaceri, fapt care ar da naștere unei creanțe.

Iar ulterior, în situația imposibilității de plată a contractantului pentru serviciile prestate sau bunurile livrate de reclamantă, ultima era în drept de a deduce creanța dată ca fiind o datorie compromisă.

În litigiul dedus judecății nu a fost confirmat statutul de datorie compromisă a sumei de 7 118 450 lei, or, aceasta ține de o obligațiune asumată de întreprindere, ce nu ține de activitatea de întreprinzător, astfel, prin prisma normelor legale enunțate supra, nu poate fi acceptată la duceri în scopuri fiscale.

Alegațiile părții reclamante cu privire la faptul că, stingerea datoriei S.R.L. „Sacolit Com" față de BC „Energbank" s-a efectuat în temeiul prevederilor art.51 alin.(l) din Codul fiscal, fiind executată hotărârea instanţei de judecată, nu prezintă relevanță pentru contestarea actelor administrative fiscale. Or, angajamentul de fidejusor are consecințele sale legale, iar faptul că, reclamantul a efectuat plata în vederea executării unei hotărâri judecătorești, nu reprezintă temei de a reflecta eronat operațiunile în contabilitatea întreprinderii.

Instanța reține că, reclamanta a efectuat plățile corespunzătoare, urmând a fi reflectate corect în evidența contabilă a întreprinderii, cu interpretarea bazată pe lege a categoriei/naturii plăților efectuate.

La caz, reclamanta a dat o apreciere eronată naturii juridice a plății în mărime de 7 118 450 lei, fapt care a dus la reflectarea eronată a sumei date în contabilitatea întreprinderii, dat fiind faptul că suma dată nu poate fi acceptată la deduceri în scopuri fiscale, în baza temeiului legal indicat de reclamantă (art. 31 alin. (1) Cod Fiscal), or, nu întrunește condițiile impuse de legiuitor.

Conform art. 93 alin. (1) Cod Administrativ, fiecare participant probează faptele pe care își întemeiază pretenția.

Având în vedere faptul că, reclamanta nu a demonstrat că suma dedusă face parte din categoria datoriilor compromise, instanța respinge argumentele de ilegalitate invocate de reclamantă.

Astfel, apreciind circumstanțele expuse, prin prisma normelor legale relevante speței, instanța reține ca fiind întemeiate concluziile și constatările expuse de autoritatea publică în acest sens.

Drept urmare, în lipsa unei motivări convingătoare, instanța nu poate dispune anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat, or, au fost emise de o autoritate publică, în exercitarea atribuțiilor legale, conform scopului acordat prin lege.

Conform art.137 al Codului administrativ, în exercitarea dreptului discreționar atribuit, autoritățile publice trebuie să acționeze cu bună-credință în limitele legal stabilite şi cu respectarea scopului pentru care le-a fost atribuit dreptul. Dacă autoritatea publică poate decide discreționar şi doar una din mai multe consecințe juridice este legală, atunci dreptul discreționar al autorității publice se reduce la alegerea consecinței juridice/soluției legale. Stările de fapt identice în esență 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 discreționar într-un anumit mod, atunci în cazuri similare ea este obligată să își exercite dreptul discreționar în acelaşi mod. Această regulă nu se aplică dacă autoritatea publică intenționează să își schimbe în viitor practica de exercitare a dreptului discreționar în cazuri similare.

În esență dreptul discreționar al autorității publice este de a permite autorității să răspundă flexibil la diferite probleme. În acest fel, autoritatea publică poate lua decizii individuale în cadrul unui cadru legal, făcând astfel posibilă realizarea unui echilibru între obiectivul legal abstract şi circumstanțele reale a unei situații concrete.

În special, discreția oferă un loc pentru un test de rapiditate şi echitate. La discreția autorității, trebuie să fie determinată o consecință legală din mai multe măsuri posibile, permise în fiecare caz.

Potrivit art. 225 alin. (2) Cod administrativ, verificarea exercitării de către autoritatea publică a dreptului discreționar se limitează la faptul dacă autoritatea publică: a) și-a exercitat dreptul discreționar; b) a luat în considerare toate faptele relevante; c) a respectat limitele legale ale dreptului discreționar; d) și-a exercitat dreptul discreționar conform scopului acordat prin lege.

Prin prisma prevederilor Codului administrativ, instanțele de judecată nu doar verifică legalitatea unui act administrativ, ci realizează verificarea exercitării de către autoritatea publică a întregii activități, a dreptului discreționar.

Prin dreptul discreționar al autorității publice se subînțelege puterea de care dispune autoritatea publică, în baza legii, să hotărască fie necesitatea actului însuși, fie cuprinsul lui, fie momentul adoptării lui, în funcție de interesul general pe care trebuie sa-l satisfacă continuu și permanent serviciul public.

Raportând normele legale precitate la circumstanțele faptice stabilite, instanța judecătorească a ajuns la concluzia că, la emiterea actelor contestate de reclamantă,

autoritatea publică şi-a exercitat dreptul discreționar, luând în considerare toate faptele relevante, respectând limitele legale ale dreptului discreționar, conform scopului acordat prin lege.

Temeiurile invocate de către reclamantă întru anularea actelor administrative contestate, nu ating nivelul minim pentru a fi considerate de către instanța de judecată ca temeiuri suficiente pentru anularea deciziei contestate.

Or, simplul dezacord al reclamantei cu deciziile Serviciul Fiscal de Stat nu constituie un motiv suficient pentru anularea actelor administrative.

Potrivit art. 224 alin. (1) lit. f) din Cod administrativ, examinînd acțiunea în contencios administrativ în fond, instanța de judecată adoptă una dintre următoarele hotărîri: respinge acțiunea ca fiind neîntemeiată, dacă nu sînt îndeplinite condițiile de adoptare a unei hotărîri prevăzute la lit. a)–e).

Consecință a celor expuse supra, prin prisma circumstanțelor stabilite și prevederilor legale enunțate, instanţa de judecată constată, la caz, netemeinicia cerințelor reclamantei S.R.L. „Micragrolux” către Serviciul Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative, motiv pentru care, acțiunea acesteia urmează a fi respinsă, ca neîntemeiată.

În conformitate cu art. 224 alin.1) lit. f) Cod administrativ, instanța de judecată,

hotărăște:

Cererea de chemare în judecată depusă de S.R.L. „Micragrolux” către Serviciul Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative, se respinge ca neîntemeiată.

Hotărârea poate fi atacată cu apel la Curtea de Apel Centru în termen de 30 zile de la pronunțarea dispozitivului, prin intermediul Judecătoriei Chișinău (sediul Râșcani).

Motivarea apelului se prezintă la instanţa de apel în termen de 30 de zile de la data notificării hotărârii motivate. Dacă se depune împreună cu apelul, motivarea apelului se depune la instanţa de judecată care a emis hotărârea contestată.

Președintele ședinței,
Judecător Guzun Corneliu