Dosarul nr.3-267/2023
2-23017114-12-3-03022023-1

H O T Ă R Â R E
În numele Legii

13.11.2024 mun.Chişinău

Judecătoria Chişinău, sediul Centru,
Preşedintele şedinţei, judecător Liudmila Holeviţcaia,
Grefier Cristina Verlan,

examinând în ședința de judecată publică acțiunea în contencios administrativ a reclamantei Societatea pe acțiuni ”Incomlac” împotriva pârâtului Serviciul Fiscal de Stat privind anularea actului administrativ individual defavorabil și a deciziei adoptate în procedură prealabilă,

c o n s t a t ă:

Argumentele participanților la proces:

Reclamantă - Societatea pe acțiuni ”Incomlac” la data de 02.02.2023, a depus în Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani acțiune în contencios administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea decizie SFS *****din 11.01.2023

În argumentarea acțiunii depuse, reclamanta a invocat că, la data de 13.01.2023 reprezentantului SA„Incomlac” i-a fost prezentată decizia Serviciului Fiscal de Stat (în continuare, SFS) *****din 11.01.2023 ”asupra cazului de încălcare a legislației” (în continuare, decizie contestată). Potrivit deciziei nominalizate SA„Incomlac” este recunoscută vinovată de încălcarea legislației fiscale prin aplicarea cotei TVA în mărime de 8% pentru produsele de brânză și produsele de smântână cu conținut de grăsimi străine, cu consecința aplicării față de SA„Incomlac” a unor sancțiuni pecuniare majore.

Ulterior, la data de 16.01.2023 de către reclamantă a fost înaintată cererea prealabilă prin care s-a solicitat anularea în tot a deciziei contestate, fiind: 1.) argumentată aplicarea cotei TVA în mărime de 8% prin atribuirea de către ÎS„Institutul Național de Standardizare și Metrologie” (unica autoritate competentă la acel moment) a produsului de smântână la poziția tarifară ***** și produsului de brânză la poziția tarifară *****) invocată ilegalitatea controlului repetat prin prisma art.214 alin.(8) Cod fiscal; 3.) invocată depășirea termenelor de prescripție stabilite de Codul fiscal; 4.) invocată nulitatea controlului fiscal prin prisma Legii nr.131/2012.

La data de 28.01.2023 SFS prin decizia sa cu *****din 26.01.2023 a respins contestația depusă și a menținut decizia *****din 11.01.2023.

Cu referire la argumentele aduse de SA„Incomlac” în cererea sa prealabilă, SFS a menționat: 1.) SA„Incomlac” a aplicat „eronat” cota TVA de 8% pentru produsele de brânză și produsele de smântână; 2.) controlul repetat a fost efectuat ca urmare „a depistării, după efectuarea controlului a unor semne de încălcări fiscale”; 3.) termenul de prescripție a fost extins pe motiv că „darea de seamă fiscală care stabilește obligația fiscală conține informații ce induc în

eroare sau reflectă fapte ce constituie infracțiuni fiscale ori nu a fost prezentată”; 4.) a declarat că controlul repetat a fost înregistrat în Registrul de stat al controalelor.

Astfel, la examinarea contestației (cererii prealabile), SFS nu a acceptat nici unul din argumentele aduse de SA„Incomlac”, motiv pentru care înaintează prezenta acțiune, invocând următoarele:

Enunțul potrivit căruia SA„Incomlac” a aplicat „eronat” cota TVA pentru produsele de brânză și smântână nu corespunde realității și intră în contradicție directă cu următoarele circumstanțe: SA„Incomlac” a fabricat produse de brânză și produse de smântână în baza standardelor de firmă *****corespunzător, elaborate de SA„JLC” și transmise către SA„Incomlac” în baza contractului de cesiune ***** (fapt constatat de SFS în actul de control și reflectat în decizia contestată). La data de 01.12.2011 ÎS„Institutul Național de Standardizare și Metrologie” prin scrisoarea sa cu ********** adresată către SA„JLC” a comunicat că produsele de smântână, fabricate conform standardului de firmă SF ***** se atribuie la poziția tarifară *****, iar produsele de brânză, fabricate conform standardului de firmă ***** se atribuie la poziția tarifară *****Ținând cont de faptul că SA „Incomlac” în fabricarea produselor s-a condus de standardele de firmă elaborate de SA„JLC”, scrisoarea Institutului Național de Standardizare și Metrologie, prin care s-au comunicat pozițiile tarifare conform nomenclatorului mărfurilor este aplicabilă și pentru SA„Incomlac”.

De menționat că, acest înscris (scrisoarea ÎS„Institutul Național de Standardizare și Metrologie” cu ***** din 01.12.2011) nu a fost contestat și/sau anulat.

Astfel, atribuirea pentru produsele de brânză și produsele de smântână a codurilor tarifare ***** și ***** corespunzător a fost efectuată de către o autoritate publică competentă și anume ÎS”Institutul Național de Standardizare și Metrologie”.

La fel, menționează reclamanta că, înscrisuri similare, aferente produselor de brânză și smântână au fost eliberate de ÎS„Institutul Național de Standardizare și Metrologie” și către alți agenți economici (spre exemplu către SA„Fabrica de unt din Florești”), unde în noiembrie 2013 (adică peste 2 ani de la eliberarea scrisorii către SA„JLC”) ÎS„Institutul Național de Standardizare și Metrologie” comunică exact aceleași poziții tarifare. Mai indică reclamanta că scrisorile adresate SA„Fabrica de un din Florești” sunt întocmite de un alt executor și semnate de un alt conducător al instituției, fapt ce exclude o abordare subiectivă loială unui anumit agent economic.

Potrivit prevederilor art.96 lit.b) Cod fiscal (în redacția existentă pe parcursul întregii perioade supuse controlului 2015 - 2019) cota redusă a TVA în mărime de 8% se aplică la produsele livrate pe teritoriul Republicii Moldova atribuite la pozițiile tarifare ***** și *****, adică exact la pozițiile comunicate de ÎS„Institutul Național de Standardizare și Metrologie”.

Astfel, dispunând de scrisoarea ÎS„Institutul Național de Standardizare și Metrologie”, prin care ultima în calitate de unică autoritate abilitată cu funcția de atribuire a codurilor marfare la acel moment - a plasat „produsul de brânză” și „produsul de smântână” la codurile tarifare ***** și ***** corespunzător, pe parcursul perioadei de timp încadrată între 2011 - septembrie 2019, reclamanta a aplicat cota redusă TVA în corespundere cu prevederile art.96 lit.b) a Codului fiscal.

Respectiv, toate operațiunile privind stabilirea cotei TVA, achitarea acesteia către buget, anual au fost verificate de SFS. Nici unul din actele de control, întocmite anterior și deciziile SFS emise în baza acestora nu au reflectat abateri de la modul de calculare și achitare a taxei pe valoare adăogată.

În condițiile în care, codurile stabilite de ÎS„Institutul Național de Standardizare și

Metrologie" pentru „produsele de brânză" și „produsele de smântână" se regăsesc în art.96 lit.b) a Codului fiscal - o „încălcare fiscală" și o aplicare „eronată" ar constitui aplicarea altei cote TVA decât cea stabilită de legislator (8%).

Concluziile făcute de ÎS „Institutul Național de Standardizare și Metrologie" nu au fost recunoscute prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă ca fiind nule și, prin urmare, nu există temei pentru ignorarea acestora de către SFS.

Invocarea faptului că „efectuarea controlului repetat ține de depistarea, după efectuarea controlului, a unor semne de încălcări fiscale" - este neîntemeiată, pornind de la următoarele:

Potrivit prevederilor Codului fiscal (art.214 alin.(8)) - se interzice efectuarea repetată a controalelor fiscale la fața locului asupra unora și acelorași impozite și taxe pentru o perioadă fiscală, care anterior a fost supusă controlului. Corespunzător, SFS pentru a-și îndreptăți controlul repetat a invocat excepția prevăzută de legislator.

Menționează că SFS a invocat această excepție doar după adresare cu cerere prealabilă, în care reclamanta a prezentat lista exhaustivă a excepțiilor și admisibilitatea acestora controlului desfășurat. Din toată lista prezentată au optat pentru o formulare mai generală, care în opinia SFS îi îndreptățește să facă controlul repetat.

Potrivit noțiunii de „încălcare fiscală", expusă de legislator la art.129 pct.12) Cod Fiscal, în opinia SFS, SA„Incomlac", după controalele anuale desfășurate sistematic pe parcursul perioadei 2015 - 2021 a admis o acțiune sau inacțiune, exprimată prin neîndeplinirea sau îndeplinirea neadecvată a prevederilor legislației fiscale, prin încălcarea drepturilor și intereselor legitime ale participanților la raporturile fiscale.

Respectiv, acțiunea concretă imputată SA„Incomlac" se pretinde a fi aplicarea cotei TVA de 8% pentru produsele de brânză și smântână. Însă, exact aceiași cotă TVA a fost aplicată de SA„Incomlac" și în perioada 2015 - 2019 și în cadrul controalelor desfășurate de SFS, ultimul a constatat aplicarea cotei TVA de 8% și a recunoscut legală o astfel de aplicare.

Prin prisma noțiunii expuse de legislator se presupune că, SA„Incomlac" ca subiect al încălcării fiscale a întreprins acțiuni pentru încălcarea drepturilor și intereselor legitime ale participanților la raporturile fiscale. Cota redusă TVA de 8% este stabilită în codul fiscal pentru pozițiile tarifare ***** și *****. Pozițiile tarifare pentru produsele de brânză și produsele de smântână au fost stabilite de o altă autoritate publică - ÎS„Institutul Național de Standardizare și Metrologie". Întreabă reclamanta dacă poate oare fi recunoscută SA„Incomlac" ca subiect al „încălcării fiscale", dacă în circumstanțele expuse mai sus nu a participat la atribuirea codurilor tarifare și nu a admis încălcarea legislației fiscale, aplicând cota stabilită de legislator pentru pozițiile tarifare nominalizate.

Invocarea faptului că termenul de prescripție a fost extins pe motiv că „darea de seamă fiscală care stabilește obligația fiscală conține informații ce induc în eroare sau reflectă fapte ce constituie infracțiuni fiscale ori nu a fost prezentată" intră în contradicție cu următoarele circumstanțe:

La caz, urmează de reținut că art.214 alin.(4) Cod fiscal, prevede că activitatea contribuabilului poate fi supusă controlului fiscal pentru o perioadă ce nu depășește termenele de prescripție, stabilite la art.264, pentru determinarea obligației fiscale.

Astfel, consideră reclamanta că, termenul general de prescripție stabilit de către legislator constituie 4 ani (art.264 alin.(1) Cod fiscal). În același timp, legislatorul a stabilit excepții de la termenul general de prescripție, la care se atribuie exhaustiv următoarele cazuri: 1) darea de seamă fiscală care stabilește obligația fiscală conține informații ce induc în eroare; 2) darea de seamă fiscală care stabilește obligația fiscală reflectă fapte ce constituie infracțiuni fiscale; 3)

darea de seamă fiscală care stabilește obligația fiscală în genere nu a fost prezentată.

Examinarea excepțiilor prin prisma controlului fiscal repetat, dispus a fi efectuat în temeiul deciziei Direcției generale administrarea contribuabililor mari „privind inițierea controlului" cu *****din 20.09.2022, denotă următoarele: potrivit deciziei nominalizate s-a dispus efectuarea controlului pentru perioada ***** deși potrivit regulii generale perioada supusă controlului nu urma să depășească următoarele limite de timp: septembrie 2018 până în prezent.

În condițiile în care decizia privind inițierea controlului conține perioade supuse controlului ce depășesc termenele de prescripție stabilite de legislator, presupune că urmează să existe temeiuri rezonabile, care explică abuzul organului de administrare fiscală.

Indică reclamanta că, potrivit controalelor planificate exercitate anterior de către SFS - dările de seamă fiscale prin care se raportează taxa pe valoarea adăugată (TVA) au fost prezentate regulat. Prin urmare, unul din cazurile exhaustive pentru care termenul de prescripție nu se extinde este exclus.

Referitor la existența motivelor pentru a bănui comiterea infracțiunii fiscale, explică următoarele: potrivit prevederilor Codului penal al Republicii Moldova, constituie infracțiune fiscală evaziunea fiscală a întreprinderilor prin includerea intenționată în documentele contabile, fiscale și/sau financiare, inclusiv în cele electronice a unor date vădit denaturate privind veniturile sau cheltuielile care nu au la bază operațiuni reale ori care au la bază operațiuni ce nu au existat, fie prin tăinuirea intenționată a unor obiecte impozabile, acte contabile, fiscale și/sau financiare (art.244 Cod penal). Indică că, nici unul din elementele obligatorii ale componenței de infracțiune nu este întrunit și corespunzător și cel de-al doilea caz exhaustiv pentru care termenul de prescripție se extinde este exclus.

Rămâne doar un singur temei pentru care organul de administrare fiscală ar avea posibilitate să extindă termenii de prescripție, și anume - cazul în care darea de seamă fiscală care stabilește obligația fiscală conține informații ce induc în eroare. Pentru a putea apela la această excepție SFS urmează să stabilească cu certitudine că datele incluse de SA„Incomlac" în dările de seamă privind TVA nu corespund realității. Cu alte cuvinte, să stabilească că de către SA„Incomlac" au fost efectuate operațiuni pentru care s-a încasat real o altă cotă TVA decât cea raportată. O astfel de situație ipotetic ar fi fost posibilă dacă SA„Incomlac", la efectuarea vânzărilor de produse, real ar fi încasat pe seama consumatorilor cota de 20% TVA, însă ar fi raportat că a încasat doar 8%. Însă și la acest capitol, SFS nu a depistat astfel de neconcordanțe, fapt anterior reflectat în deciziile SFS privind verificarea taxei pe valoare adăugată în perioadele cuprinse între anul 2015 și martie 2022. Aceleași constatări sunt făcute și de grupul de control în actul de control care a stat la baza emiterii deciziei contestate.

Prin dispunerea controlului repetat cu depășirea termenelor de prescripție stabilite de legislator, consideră reclamanta că SFS a admis un grav abuz, încălcând legislația existentă, fapt ce califică controlul desfășurat ca fiind ilegal, iar rezultatele acestuia din start nule.

Afirmația SFS potrivit căreia controlul repetat a fost înregistrat în Registrul de stat al controalelor poartă un caracter declarativ și nu este probată cu probe certe și pertinente. În răspunsul prezentat de SFS la cererea prealabilă sunt destul de amănunțit descrise obligațiile SFS legate de înregistrarea controlului în Registrul de stat al controalelor, însă s-a omis faptul că acest control la data când inspectorii fiscali s-au prezentat la control (15.11.2022) în Registrul de stat al controalelor nu a fost înregistrat. Înregistrarea controlului a fost făcută post-factum, deja atunci când reclamanta a invocat acest lucru la etapa prezentării dezacordului la actul de control.

Faptul că controlul desfășurat nu a fost înregistrat în Registrul de stat al controalelor se probează prin Procesul-verbal „privind constatarea faptelor și stărilor de fapt” întocmit de executorul judecătoresc Nicolăescu Nicolae, înregistrat în Registrul de evidență a actelor de constatare a faptelor și stărilor de fapt cu ***** din 16.11.2022.

În corespundere cu Legea nr.131/2012 „privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător”:

- prevederile acesteia se extind asupra controalelor efectuate de Serviciul Fiscal de Stat în partea ce ține de înregistrarea, supravegherea și raportarea controalelor în Registrul de stat al controalelor (art.1 alin.(4) lit.e));
- potrivit aceluiași act normativ Registrul de stat al controalelor este registru public consolidat de evidență a controalelor, completat de organele de control și ținut în mod obligatoriu de către autoritatea administrației publice centrale de supraveghere a controalelor (art.2);
- Registrul de stat al controalelor reprezintă o resursă informațională specializată care asigură evidența centralizată a informației sistematizate cu privire la controalele de stat, planificate și efectuate, precum și la rezultatele controalelor respective (art.9 alin.(1));
- Registrul de stat al controalelor este unica platformă electronică de generare, modificare, procesare și stocare în format electronic a documentelor aferente controlului (art.9 alin.(4)) Forma/parametrii documentelor aferente controlului - plan, delegație, proces-verbal de control - create în baza Registrului de stat al controalelor sunt obligatorii. Documentele care au altă formă sau alți parametri decât cei stabiliți expres în Registrul de stat al controalelor sânt nule (art.9 alin.(6));
- organele de control sunt obligate să utilizeze Registrul de stat al controalelor pentru crearea documentelor ce țin de controalele efectuate (art.9 alin.(7));
- organul de control întocmește anual planul controalelor pentru anul următor. Planul controalelor se înregistrează de către fiecare organ abilitat cu funcții de control în Registrul de stat al controalelor până la data de 1 decembrie a anului care preceda anul calendaristic la care se referă planul controalelor. Până la finele anului de gestiune, organul de control aprobă planul controalelor pentru anul următor și îl publică pe pagina sa electronică și în Registrul de stat al controalelor (art.15 alin.(1) - (3));
- în cazul controalelor planificate, delegația de control se întocmește în temeiul planului controalelor, aprobat și înregistrat (art.20 alin.(3));
- Inspectorul are dreptul să înceapă controlul conform procedurii stabilite doar în cazul întrunirii, inclusiv a condiției de înregistrare a delegației de control în Registrul de stat al controalelor (art.21 alin.(1) lit.f));
- persoana supusă controlului care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, prin delegația de control, decizia de prelungire a duratei controlului sau prin procesul-verbal de control, prin acțiunile sau inacțiunile inspectorului este în drept să le conteste, în tot sau în parte, prin depunerea la organul de control a unei cereri prealabile de contestare, în formă scrisă (art.30 alin.(1));
- rezultatele controlului se consideră nule și nu pot servi drept temei pentru executarea prescripției privind înlăturarea încălcărilor și/sau pentru aplicarea sancțiunilor respective în cazul în care controlul a fost efectuat de organul de control și/sau de colaboratorii acestuia cu încălcarea prevederilor prezentei legi. Nulitatea rezultatelor controlului se stabilește, la cererea persoanei interesate, de către organul care a efectuat controlul sau de către instanța de judecată. Declararea nulității rezultatelor controlului

are ca efect nulitatea prescripțiilor emise și sancțiunilor aplicate în temeiul rezultatelor controlului (art.31 alin.(1) - (3));

Potrivit prevederilor Codului fiscal, înregistrarea deciziei de inițiere a controlului fiscal, a delegației de control, a actului de control fiscal și a deciziei asupra cazului de încălcare fiscală în Registrul de stat al controalelor se efectuează on-line, prin interconexiunea dintre sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat și Registrul de stat al controalelor (art.216 alin.(12)). Decizia de inițiere a controlului fiscal se echivalează cu delegația de control prevăzută de Legea nr.131/2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, iar actul de control fiscal se echivalează cu procesul-verbal de control prevăzut de aceeași lege (art.216 alin.(13)).

Pornind de la prevederile legale citate supra, consideră reclamanta că la inițierea controlului fiscal prin decizia contestată, Serviciul Fiscal de Stat urma să o ajusteze planului de control și să o înregistreze în Registrul de stat al controalelor cu cel puțin 5 zile lucrătoare înainte de data începerii controlului.

Controlul în temeiul deciziei *****din 20.09.2022 a început la data de 15.11.2022, fapt confirmat prin înscrisul din Condica de înregistrare a controalelor.

Astfel, urmează de menționat că, pentru verificarea și constatarea înregistrării acestei decizii în Registrul de stat al controalelor, reclamanta a apelat la executorul judecătoresc Nicolaescu Nicolae, deținător al licenței cu ***** care în temeiul art.25 Cod de executare a întocmit Procesul-verbal ***** din 16.11.2022 „privind constatarea faptelor și stărilor de fapt”. Potrivit procesului-verbal indicat s-a constatat că pe portalul controale.gov.md (portalul oficial al Registrului de stat al controalelor) la data de 16.11.2022 nu exista nici o inscripție aferentă controlului inițiat, fapt ce denotă omiterea de către Serviciul Fiscal de Stat a obligației de înregistrare a controlului și corespunzător atrage nulitatea rezultatelor controlului efectuat și corespunzător a deciziei contestate.

Ulterior, prin cererea de concretizare a acțiunii, suplimentar a fost formulată și cerința de anulare a deciziei adoptate în procedura prealabilă - deciziei SFS *****din 26.01.2023, prin care pârâtul a respins contestația depusă de SA”Incomlac” în cadrul procedurii prealabile.

În cadrul ședințelor de judecată, reprezentantul reclamantei Societatea pe acțiuni ”Incomlac”, Avornicița Vadim, împuternicit în baza procurii ***** din 13.02.2024, a susținut acțiunea în contencios administrativ în sensul formulat și a solicitat admiterea acesteia, reiterându-și argumentele expuse în scris.

Pârâtul – Serviciul Fiscal de Stat, nu a recunoscut acțiunea reclamantei S.A.”Incomlac”, solicitând respingerea acesteia ca neîntemeiată.

În argumentarea poziției sale procesuale, prin referința prezentată instanței autoritatea fiscală a explicat că, în fapt, prin decizia SFS *****din 20.09.2022 „privind inițierea controlului fiscal la SA„Incomlac”, a fost inițiat control fiscal repetat prin metoda verificării tematice, pentru perioada de activitate ***** la Taxa pe valoarea adăugată la mărfurile produse și serviciile prestate pe teritoriul Republicii Moldova.

Astfel, în rezultatul efectuării controlului fiscal, de către SFS a fost întocmit actul de control fiscal ***** prelungit pe documentul ***** din 19.12.2022. În rezultatul întocmirii actului de control fiscal menționat, a fost emisă Decizia SFS *****din 11.01.2023 „asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SA„Incomlac”, prin care s-a decis: I. De a calcula și încasa la buget: - 4 270 855 lei TVA diminuată; - 1 637 400 lei TVA restituită în plus; II. De a aplica majorare de întârziere conform prevederilor art.228 alin.(10) din Codul fiscal, în sumă de 1 142 707 lei, pentru restituirea TVA în mărimi mai mari decât suma calculată.

În rezultatul examinării contestației, a fost emisă decizia SFS *****din 26.01.2023 „pe marginea contestației împotriva deciziei *****din 11.01.2023 emise de Serviciul Fiscal de Stat”, prin care s-a decis de a respinge contestația depusă și de a menține în vigoare decizia SFS *****din 11.01.2023.

La cele invocate de SA„Incomlac” că a aplicat eronat cota TVA pentru produsele de brânză și smântână nu corespund realității, menționează următoarele:

Contrar prevederilor **art.8 alin.(2) lit.lit.c), d), e) din Codul fiscal**, conform căruia, „contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte Serviciului Fiscal de Stat și serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență în conformitate cu cerințele legislației; să prezinte informații veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum și despre alte obiecte ale impunerii și să achite la buget, la timp și integral, ținând cont de prevederile art.7 alin.(5), sumele calculate ale impozitelor și taxelor, asigurând exactitatea și veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate”, **art.95 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal**, care prevede că „obiecte impozabile constituie livrarea mărfurilor, serviciilor de către subiecții impozabili, reprezentând rezultatul activității lor de întreprinzător în Republica Moldova”, **art.96 lit.a) din Codul fiscal**, conform căruia este stabilită „cota-standard TVA în mărime de 20% din valoarea impozabilă a mărfurilor și serviciilor importate și a livrărilor efectuate pe teritoriul Republicii Moldova”, **art.97 alin.(1) din Codul fiscal**, care prevede că, „valoarea impozabilă a livrării impozabile, reprezintă valoarea livrării achitate sau care urmează a fi achitată (fără T.V.A.)”, **art.115 alin.(2) din Codul fiscal**, care prevede că, „fiecare subiect impozabil trebuie să verse la buget suma T.V.A., care urmează a fi achitată pentru fiecare perioadă fiscală, cel târziu la data stabilită pentru prezentarea declarației pe această perioadă”, **art.101 alin.(3) din Codul fiscal**, care prevede că, „dacă suma T.V.A. la valorile materiale și la serviciile procurate de către ... întreprinderile ce prelucrează lapte și produc produse lactate depășește suma T.V.A. la livrările ... lapte și produse lactate, diferența se restituie din buget în limitele cotei-standard a T.V.A., înmulțite cu valoarea livrării ce se impozitează la cota redusă. T.V.A. se restituie în modul stabilit de Guvern... ”, (în vigoare până la 01.01.2018) și „dacă suma T.V.A. la valorile materiale și la serviciile procurate de către ... întreprinderile ce prelucrează lapte și produc produse lactate depășește suma T.V.A. la livrările de ... lapte și produse lactate, diferența se restituie din buget în limitele diferenței dintre cota-standard și cea redusă, înmulțită cu valoarea livrării ce se impozitează la cota redusă. T.V.A. se restituie în modul stabilit de Guvern...” (în vigoare după 01.01.2018) **și pct.39) și pct.39[1]) din Regulamentul „privind restituirea TVA” aprobat prin Hotărârea Guvernului ***** din 01.02.2013, SA„Incomlac” a produs și a comercializat „produs de smântână”, „produs de brânză” și „masă de brânză” în asortiment, cu aplicarea eronată a cotei TVA de 8% în locul cotei standard de 20%, fapt care a dus la**:

a) majorarea TVA aferentă livrărilor impozabile cu TVA la cota redusă în mărime de 8% pentru perioadele fiscale *****cu 169767 lei,**********cu 136253 lei,***** cu 153315 lei,***** cu 161685 lei,***** cu 153955 lei, *****cu 145827 lei, ***** cu 136883 lei, *****cu 106432 lei, ***** cu 116480 lei, ***** cu 61736 lei, *****cu 59996 lei, ***** cu 58639 lei, ***** cu 63571 lei,********** cu 74553 lei,*****cu 62197 lei, ***** cu 54065 lei, *****cu 49194 lei, ***** cu 48836 lei, ***** cu 49318 lei, ***** cu 53062 lei, *****cu 63555 lei, ***** cu 69350 lei, *****cu 73363 lei, ***** cu 64246 lei, ***** cu 69170 lei,********** cu

82880 lei, ***** cu 65625 lei, ***** cu 63374 lei, *****cu 71495 lei, *****cu 55626 lei, *****cu 59636 lei, ***** cu 65203 lei, ***** cu 69608 lei, ***** cu 75977 lei, *****cu 72334 lei, ***** cu 66157 lei, *****8 cu 73203 lei,********** cu 74998 lei, ***** cu 56859 lei,***** cu 58232 lei,***** cu 59094 lei, ***** cu 44375 lei,***** cu 48726 lei, ***** cu 58686 lei,*****cu 57116 lei, *****cu 73369 lei, ***** cu 83533 lei, ***** cu 79564 lei, *****9 cu 90167 lei,*****9 cu 96646 lei,*****cu 90943 lei, ***** cu 89967 lei,***** cu 100310 lei,*****cu 88423 lei, *****cu 90794 lei,***** cu 100009 lei, ***** cu 107032 lei (total **4631411 lei**, inclusiv: 1460698 lei-*****5,725311 lei-*****, 817085 lei-*****, 767755 lei***** și 860291 lei-*****9);

a) micșorarea TVA aferentă livrărilor impozabile cu TVA la cota standard în mărime de 20% pentru perioadele fiscale *****cu 381975 lei,**********cu 306570 lei,***** cu 344960 lei,***** cu 363792 lei,***** cu 346400 lei, *****cu 328111 lei, ***** cu 307987 lei, *****cu 239471 lei, ***** cu 262079lei, *****cu138905lei*****cu 134992lei,*****cu 131938 lei,*****cu 143036 lei,********** cu 167744 lei,*****cu 139944 lei, ***** cu 121647 lei, *****cu 110685 lei, ***** cu 109881 lei, ***** cu 110966 lei, ***** cu 119389 lei, *****cu 142999 lei, ***** cu 156037 lei, *****cu165067 lei ,*****cu 14554 lei, ***** cu 155632 lei,********** cu 186480 lei, ***** cu 147657 lei, ***** cu 142592 lei, *****cu 160864 lei, *****cu 125159 lei, *****cu 134180 lei, *****cu 14707 lei, ***** cu 156618 lei ,***** cu 170949 lei, *****7 cu 162751 lei, ***** cu148852 lei,***** cu 164707 lei***** cu 168746 lei, ***** cu 12 7933 lei,***** cu 131022 lei,***** cu 132962 lei, ***** cu 99843 lei,***** cu 109633 lei, *****cu 132045 lei, ***** cu 128511 lei, cu *****cu165080 lei,*****cu 187949 lei, ***** cu179018lei, ***** cu 202876 lei,*****9cu 217454 lei,*****cu 204623 lei, ***** cu 202426 lei,*****cu 225698 lei,*****cu 198951 lei, *****cu 217787 lei,***** cu225020 lei, ***** cu 240821lei (total **10420674 lei,** inclusiv: 3287179 lei-*****5 , 1631949lei-*****, 1838441 lei -*****, 1727450 lei -***** și 1935656 lei -*****9).

Conform prevederilor Reglementării tehnice „LAPTE ȘI PRODUSE LACTATE" aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.611/2010 cap.I pct.3) sub incidență prezentei Reglementări tehnice cad grupele de produse, conform tabelului 1 inclusiv: Lapte și smântână din lapte, neconcentrate, fără adaos de zahăr sau alți îndulcitori *****Lapte și smântână din lapte, concentrate sau cu adaos de zahăr sau alți îndulcitori (*****), Lapte acru, lapte și smântână covăsite, iaurt, chefir și alte sortimente de lapte și smântână fermentate sau acrite, chiar concentrate, sau cu adaos de zahăr sau alți îndulcitori, sau aromatizate, sau cu adaos de fructe, nuci sau cacao (*****), Zer, chiar concentrat sau cu adaos de zahăr sau de alți îndulcitori: produse obținute din compuși naturali ai laptelui, chiar cu adaos de zahăr sau alți îndulcitori, nedenumite și necuprinse în altă parte (*****, Unt și alte grăsimi care provin din lapte; pastă din lapte pentru tartine *****), Brânza și caș *****

Totodată, conform prevederilor cap.4) pct.4) lit.b) din Anexa la Legea privind aprobarea Nomenclaturii combinate a mărfurilor ***** (în redacția Legii *****75/2018, în vigoare din 01.01.2019), produsele obținute din lapte prin înlocuirea unuia sau mai multora dintre constituenții naturali ai acestuia(de exemplu grăsimile butirice) cu o altă substanță (de exemplu grăsimi oleice, poziția 1901 sau 2106) nu se atribuie la categoria LAPTE ȘI PRODUSE LACTATE.

Astfel, produsele de brânză și produsele de smântână care conțin grăsimi străine, nu se atribuie la produse lactate la pozițiile tarifare ***** sau ***** și, respectiv, nu pot fi comercializate pe piața internă cu aplicarea cotei reduse a TVA de 8%, în corespundere cu prevederile art.96 lit.b) liniuța 1 din Codul fiscal.

Conform explicațiilor conducerii, SA„Incomlac” a încheiat cu SA„JLC”, contractul ***** privind elaborarea și transmiterea documentatei normative tehnice.

Astfel, SA„Incomlac” a prezentat scrisoarea INSM ***** din 01.12.2011 adresată SA„JLC” privind atribuirea codurilor pozițiilor tarifare pentru „produs de smântână” și „produs de brânză” conform Nomenclatorului Mărfurilor Republicii Moldova, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.1525/2007.

Conform explicațiilor conducerii SA„Incomlac”, cota redusă de 8% la „produsele de brânză” și „produsele de smântână” a fost aplicată având ca bază scrisoarea INSM ***** din 01.12.2011 adresată SA„JLC”.

Administrația SA„Incomlac” din nume propriu nu a adresat solicitări INSM privind atribuirea codurilor tarifare pentru „produs de smântână” și „produs de brânză” și nu a recepționat răspunsuri cu privire la subiectul dat.

Sumele TVA la cota redusă (8%) aferente produselor de brânză și produsele de smântână nominalizate au fost reflectate în registrele de vânzări și declarațiile TVA pe perioadele respective.

Prin urmare, „produsul de smântână 10%”, ambalaj 0,5 kg din polietilen, „produsul de smântână 15%”, ambalaj 0,500 kg din polietilen, „produsul de smântână 20%” ambalaj 0,5 kg din polietilen, produsul de brânză „pentru copt” 30%” la cântar, „produsul de brânză 18%” la cântar, ambalaj 0,5 kg și 025 kg, „produsul de brânza 18%” la cântar, ambalaj 0,5 kg și 0,25 kg, „produsul de brînză pentru copt 18%” la cântar, 1 kg, masă de brânză 18% stafide, caise, vanilie 0,25 kg, 1 kg, 5 kg, etc., fabricate și comercializate de către SA„Incomlac” în perioada anilor 2015 - ***** în sumă totală de 57 892 631 lei și TVA aferentă în sumă de 4 631 411 lei (luând în considerare sumele discounturilor acordate), nu corespund noțiunei de produse lactate (pozițiile tarifare „*****” și „*****”) și respectiv, urmau să fie impozitate cu aplicarea TVA la cota standard (20%), prevăzută la art.96 lit.a) din Codul fiscal.

Art.99 alin.(1), alin.(4) și alin.(6) din Codul fiscal, prevede că, „livrarea efectuată la un preț mai mic decât cel de piață din cauza relațiilor specifice stabilite între furnizor și cumpărător(beneficiar) sau din cauză că cumpărătorul(beneficiarul) este un angajat al furnizorului constituie o livrare impozabilă. Valoarea impozabilă a livrării respective constituie valoarea ei de piață.

Mărfurile, serviciile, livrate subiectului impozabil pentru desfășurarea activității sale de întreprinzător, care ulterior au fost transmise fără plată altor persoane se consideră livrare impozabilă efectuată de către acest subiect. Valoarea impozabilă a livrării menționate constituie valoarea achitată de către subiect pentru livrarea destinată desfășurării activității sale de întreprinzător. Valoarea de piață a livrării impozabile nu trebuie să fie mai mică decât costul vânzărilor ei”. SA„Incomlac” în perioada ***** *****a oferit în folosință cu titlu gratuit contribuabilului SA„DACIA-LV” bunul imobil din str.Cuza Vodă ***** numărul cadastral ***** cu suprafața totală de 589,59 m^2, inclusiv utilajul comercial, fără a calcula TVA aferentă costului serviciului(amortizarea) în sumă de 37187 lei lunar, care respectiv constituie 7437 lei per lună.

Astfel, încăperile au fost oferite în folosință și posesie în baza contractelor ***** din 01.06.2020 și acordului suplimentar ***** din 15.06.2020,***** din 31.12.2020 și actului de predare-primire la contractul**********

Conform prevederilor art.93 pct.4) și pct.12) din Codul fiscal, „livrare (prestare) de servicii este activitate de prestare a serviciilor materiale și nemateriale, de consum și de producție, inclusiv darea proprietății în arendă, locațiune, uzufruct, leasing operațional, transmiterea cu

plată sau gratuit a drepturilor privind folosirea oricăror mărfuri, obiecte ale proprietății industriale și obiecte ale dreptului de autor și ale drepturilor conexe; activitate de executare cu plată sau gratuit a lucrărilor de construcții și montaj, de reparație, de cercetări științifice, de construcții experimentale și a altor lucrări; activitate de prestare a serviciilor de către administratorul fiduciar cumpărătorului și de către administratorul fiduciar fondatorului administrării fiduciare în cadrul realizării contractului de administrare fiduciară. Se consideră livrare efectuată de către fondatorul administrării fiduciare administratorului fiduciar serviciile prestate de către administratorul fiduciar cumpărătorului în cadrul realizării contractului de administrare fiduciară.

Relații specifice sunt relații speciale, caracteristice și aplicabile numai unui anumit subiect sau unei circumstanțe concrete, care se deosebesc de relațiile caracteristice pentru subiecți și circumstanțe analogice.

Relațiile specifice expuse mai sus, pot fi confirmate inclusiv și prin informația, indicată pe adresa electronică http://ilc-group.com/ro/history.php, unde este menționat despre faptul că, în prezent grupul de companii „JLC" cuprinde următoarele întreprinderi: inclusiv SA„Incomlac" și SA„Dacia-LV".

Totodată, conform art.95 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, „obiect impozabil constituie livrarea mărfurilor, serviciilor de către subiecții impozabili, reprezentând rezultatul activității lor de întreprinzător în Republica Moldova".

Încălcările relatate supra au generat:

- diminuarea TVA aferentă bugetului în sumă totală de 4 270 855 lei, inclusiv pentru anul 2015 cu 1 752 911 lei, anul 2017 cu 493014 lei, anul 2018 cu 626703 lei, anul 2019 cu 1 279 235 lei, anul 2020 cu 44622 lei și anul 2021 cu 74370 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale: *****cu 212208 lei,**********cu 170317 lei,***** cu 191544 lei,***** cu 202106 lei,***** cu 192444 lei, *****cu 182284 lei, ***** cu 171104 lei, *****cu 133039 lei, ***** cu 145599 lei, ***** cu 77170 lei, *****cu 74996 lei, *****cu 116135 lei, ***** cu 104480 lei, ***** cu 87010 lei, ***** cu 94072 lei, *****cu 90417 lei, ***** cu 179965 lei,***** cu 210274 lei, ***** cu 73358 lei, ***** cu 71395 lei, *****cu 91711 lei,*****9 cu 66199 lei,*****cu 16833 lei, ***** cu 192369 lei,***** cu 513513 lei,*****cu 110528 lei, *****cu 120993 lei,***** cu 125011 lei, ***** cu 133790 lei, ***** cu 14874 lei, ***** cu 7437 lei, ***** cu 7437 lei, ***** cu 7437 lei, *****cu 7437 lei,***** cu 14874 lei, *****1 cu 37185 lei, ***** cu 7437 lei, ***** cu 7437 lei și ***** cu 7437 lei;
- majorarea TVA spre deducere în perioada ulterioară cu 22311 lei care la situația din 31.03.2022 conform datelor controlului constituiau 145336 lei;
- beneficierea restituirii în plus a TVA în sumă totală de 1 637 400 lei, inclusiv în anul 2016 în sumă de 899292 lei, în anul 2017 în sumă de 526292 lei și anul 2018 în sumă de 211816 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale: ***** cu 468008 lei, ***** cu 159808 lei, *****cu 93013 lei, ***** cu 43455 lei, *****cu 135008 lei,********** cu 184700 lei, ***** cu 120405 lei, ***** cu 100086 lei, *****cu 7693 lei, *****cu 113408 lei,********** cu 159057 lei și***** cu 52759 lei.

Prin urmare, au fost încălcate prevederile Ordinului IFPS *****„Cu privire la aprobarea formularului Declarației privind TVA și a Modului de completare a Declarației privind TVA", art.101 alin.(1) din Codul fiscal, care prevede că, „subiecții impozabili stipulați la art.94 lit.a), e) și f) sânt obligați să declare, conform art.115 și să achite la buget pentru fiecare perioadă fiscală, stabilită conform art.114, suma T.V.A., care se determină ca diferență dintre sumele T.V.A.

achitate sau ce urmează a fi achitate de către cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate lor și 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 desfășurarea activității de întreprinzător în perioada fiscală respectivă, ținîndu-se cont de dreptul de deducere conform art.102 ", prin nerespectarea modului de întocmire și prezentare la Serviciul Fiscal de Stat a declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale *****- *****, *****-***** care a generat obligații suplimentare aferente bugetului în perioadele fiscale: ********** **********- ***** *****,*****-*****,*****9-*****, *****-*****,*****, *****-*****.

Contrar prevederilor art.8 alin.(2) lit.d) și art.18 lit.a) din Codul fiscal, care stabilește că „în venitul brut se include venitul provenit din activitatea de întreprinzător, din activitatea profesională sau din alte activități similare", SA„Incomlac" neîntemeiat a majorat veniturile aferente comercializării „produselor de smântână" și „produselor de brânză" în sortiment, rezultat al diminuării TVA aferentă livrărilor, cauzat de aplicarea eronată a cotei TVA cu 3754205 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale *****5 cu 1826211 lei, ***** cu 906638 lei, ***** cu 1021356 lei.

Subsecvent, și art.21 alin.(4) din Codul fiscal prevede că, persoana care face o donație sub formă de mijloace bănești se consideră drept persoană care a obținut venit în mărimea sumei mijloacelor bănești donate, cu excepția sumei donate de persoana fizică care nu desfășoară activitate de întreprinzător în partea în care această sumă nu depășește venitul impozabil", în perioada anului 2016 a fost micșorat venitul în scopuri fiscale cu 15000 lei ca rezultat al donării mijloacelor bănești persoanelor fizice ***** și Olișanski L.. Conform dispozițiilor de plată ********** și *****, în anul 2017 a fost micșorat venitul în scopuri fiscale cu 32500 lei ca rezultat al donării mijloacelor bănești persoanelor fizice ***** Bezabontnîi N. conform dispozițiilor de plată *****

Încălcările menționate supra au dus la:

- majorarea neîntemeiată a venitului impozabil cu 2 852 566 lei (inclusiv pentru perioadele fiscale *****5 cu 1 826 210 lei și ***** cu 988 855 lei) și respectiv la majorarea impozitului pe venit obținut din activitatea de întreprinzător cu 337 208 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale: *****5 cu 219 145 lei și ***** cu 118663;
- micșorarea pierderilor fiscale pentru ***** cu 891638 lei care conform datelor controlului constituiau 4832920 lei;

Concomitent, au fost încălcate prevederile art.8 alin.(2) lit.c) și art.83 alin.(4) din Codul fiscal, care stipulează că, declarația cu privire la impozitul pe venit se completează în modul și forma stabilite de Ministerul Finanțelor, Anexei ***** la Hotărârea Guvernului*****privind Declarația cu privire la impozitul pe venit" și Ordinului Ministerului Finanțelor ***** „privind aprobarea formularului tipizat al Declarației cu privire la impozitul pe venit pentru agenții economici", prin nerespectarea modului de întocmire și prezentare la Serviciul Fiscal de Stat a Declarațiilor cu privire la impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele fiscale *****5 - *****.

La cele invocate de SA„Incomlac" că efectuarea controlului fiscal repetat este neîntemeiată, menționează următoarele.

În corespundere cu prevederile art.214 alin.alin.(4), (6), (7) și (8) din Codul fiscal, activitatea contribuabilului poate fi supusă controlului fiscal pentru o perioadă ce nu depășește termenele de prescripție, stabilite la art.264, pentru determinarea obligației fiscale.

Totodată, organele cu atribuții de administrare fiscală pot efectua controlul fiscal repetat în

cazul în care rezultatele controlului fiscal exercitat anterior sunt neconcludente, incomplete sau nesatisfăcătoare ori dacă ulterior au fost depistate circumstanțe ce atestă existența unor semne de încălcare fiscală și, prin urmare, se impune un nou control.

Controlul fiscal repetat poate fi efectuat în cadrul examinării contestațiilor împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acțiunii funcționarului fiscal și, în alte cazuri, la decizia conducerii organelor menționate la alin.(6).

Remarcă că, se interzice efectuarea repetată a controalelor fiscale la fața locului asupra unora și acelorași impozite și taxe pentru o perioadă fiscală care anterior a fost supusă controlului, cu excepția cazurilor când efectuarea controlului fiscal repetat se impune de reorganizarea sau lichidarea contribuabilului, ține de auditul activității Serviciului Fiscal de Stat de către organul ierarhic superior, de activitatea posturilor fiscale sau de depistarea, după efectuarea controlului, a unor semne de încălcări fiscale, când aceasta este o verificare prin contrapunere, când controlul se efectuează la solicitarea organelor de drept și a celor specificate la art.131 alin.(5), când necesitatea a apărut în urma examinării cazului cu privire la încălcarea legislației fiscale sau în urma examinării contestației.

La caz, conform notei SFS*****din 23.06.2022, anexată la dosarul administrativ, a fost propus de a efectua control fiscal repetat prin metoda de verificare tematică aferent TVA pentru perioada *****5 - prezent, la agentul economic SA„Incomlac”, inclusiv corectitudinea beneficierii de restituire a TVA, ținând cont de aplicarea neconformă/eronată a cotei TVA pentru pozițiile tarifare ***** și *****.

Totodată, potrivit notei de motivare, s-a stabilit: Riscul evidenței contabile neconforme; Riscul nedeclarării venitului real obținut; Perioada mare de activitate nesupusă controlului fiscal prin metoda verificării totale; Riscul prezentării declarațiilor cu date neveridice.

În consecință, luând în considerare faptul că, controlul fiscal repetat la SA„Incomlac”, a fost condiționat de depistarea circumstanțelor ce atestă existența unor semne de încălcare fiscală, afirmă că, controlul fiscal repetat a fost efectuat cu respectarea prevederilor legale precizate.

La cele invocate de SA„Incomlac”, cu privire la invocarea termenului de prescripție, menționează următoarele:

Potrivit prevederilor art.129 pct.12) din Codul fiscal, încălcare fiscală reprezintă acțiune sau inacțiune, exprimată prin neîndeplinire sau îndeplinire neadecvată a prevederilor legislației fiscale, prin încălcare a drepturilor și intereselor legitime ale participanților la raporturile fiscale.

În corespundere cu prevederile art.214 alin.(4) din Codul fiscal, activitatea contribuabilului poate fi supusă controlului fiscal pentru o perioadă ce nu depășește termenele de prescripție, stabilite la art.264, pentru determinarea obligației fiscale, iar alin.(8), interzice efectuarea repetată a controalelor fiscale la fața locului asupra unora și acelorași impozite și taxe pentru o perioadă fiscală care anterior a fost supusă controlului, cu excepția cazurilor când efectuarea controlului fiscal repetat se impune de depistarea, după efectuarea controlului, a unor semne de încălcări fiscale.

Iar, art.264 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal prevede că, obligațiile fiscale pot fi determinate de către contribuabil și Serviciul Fiscal de Stat sau alte organe cu atribuții de administrare fiscală în următoarele termene: impozitele, taxele, majorările de întârziere - în cel mult 4 ani de la ultima dată stabilită pentru prezentarea dării de seamă fiscale respective sau pentru plata impozitului, taxei, majorării de întârziere (penalității), în cazul în care nu este prevăzută prezentarea unei dări de seamă fiscale.

Totodată, art.264 alin.(2) din Codul fiscal, stabilește că, termenul de prescripție nu se extinde asupra impozitului, taxei, [....], dacă darea de seamă fiscală care stabilește obligația

fiscală conține informații ce induc în eroare sau reflectă fapte ce constituie infracțiuni fiscale ori nu a fost prezentată.

Prin urmare, reieșind din prevederile legale menționate, în raport cu circumstanțele factologice, se constată că, efectuarea controlului fiscal repetat s-a impus reieșind din faptul că, după efectuarea controlului au fost depistate semne de încălcări fiscale, constatându-se că, darea de seamă fiscală care stabilește obligația fiscală, conține informații ce induc în eroare.

În consecință, luînd în considerare faptul că extinderea termenului de prescripție asupra determinării obligațiilor fiscale ale SA„Incomlac" a fost condiționată de faptul depistării că dările se seamă care stabilesc obligații fiscale conțin informații ce induc în eroare sau reflectă fapte ce constituie infracțiuni fiscale, afirmă că controlul fiscal la SA„Incomlac", a fost efectuat cu respectarea termenilor de prescripție pentru determinarea obligațiilor fiscale, în conformitate cu prevederile legale precitate.

La cele invocate de SA„Incomlac" cu privire la înregistrarea controlului fiscal în Registrul de stat al controalelor, menționează următoarele:

Conform prevederilor art.1 alin.(4) lit.e) din Legea nr.131/2012 „privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător", dispozițiile legii nu se extind asupra controalelor efectuate de către organele fiscale, cu excepția înregistrării, supravegherii și raportării controalelor în Registrul de stat al controalelor.

Potrivit prevederilor art.8 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.131/2012, organele de control sânt obligate să înregistreze în Registrul de stat al controalelor următoarele date: a) denumirea (numele) persoanei și obiectului supuse controlului și punctajul curent de risc atribuit; b) numărul și data aprobării planului de control; c) numărul, data și ora emiterii delegației de control; d) durata controlului; e) tipul controlului; f) scopul și aspectele care urmează să fie supuse controlului; g) data introducerii informației privind controlul efectuat".

Organele de control sânt obligate să includă datele menționate la alin.(l) în Registrul de stat al controalelor după cum urmează: a) pentru controalele planificate: informația specificată la lit.a) și b) - în cel mult 5 zile lucrătoare de la data aprobării planului controalelor și informația de la lit.c)-f) - cu cel puțin 5 zile lucrătoare înainte de data începerii controlului; b) pentru controalele inopinate: toată informația specificată la lit.lit.a), c)-f) - cel târziu la momentul începerii controlului.

Conform prevederilor art.216 alin.(12) din Codul fiscal, înregistrarea deciziei de inițiere a controlului fiscal, a delegației de control, a actului de control fiscal și a deciziei asupra cazului de încălcare fiscală în Registrul de stat al controalelor se efectuează on-line, prin interconexiunea dintre sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat și Registrul de stat al controalelor, iar alin.(13) stabilește că, decizia de inițiere a controlului fiscal se echivalează cu delegația de control prevăzută de Legea nr.131/2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, iar actul de control fiscal se echivalează cu procesul-verbal de control prevăzut de aceiași lege.

Conform Ordinului SFS ***** din 01.12.2021 „cu privire la aprobarea planului de control fiscal și a listei agenților economici ce urmează a fi supuși controalelor fiscale pentru anul 2022", SA„Incomlac" a fost inclusă în planul de controale anuale pentru anul 2022, publicat pe pagina oficială a SFS: www.sfs.md.

Astfel, la 20.09.2022, a fost emisă decizia privind inițierea controlului ***** privind controlul fiscal la fața locului prin metoda verificării tematice, planificat în temeiul planului de control anual conform riscurilor.

Notează că, în cadrul ședinței de examinare a contestației, contribuabilul a prezentat

Procesul-verbal „privind constatarea faptelor și stărilor de drept întocmit de executorul judecătoresc Nicolăescu Nicolae, înregistrat în registrul de evidență a actelor de constatare a faptelor și stărilor de fapt, cu ***** din 16.11.2021, prin care a fost probat faptul neînregistrării controlului în Registrul de stat al controalelor.

În acest context, menționează că, în urma accesării site-ului: https://controale.gov.md/ro/registrul-controalelor, secțiunea „controale planificate”, s-a constatat că delegația de control numărul ***** din 20.09.2022 este înregistrată în Registrul de stat al controalelor, fiind indicată data transmiterii delegației data de 20.09.2022 ora 17:00.

Astfel, se constată că, Serviciul Fiscal de Stat a respectat obligațiunea de înregistrare în Registrul de stat al controalelor a controlului fiscal efectuat la SA„Incomlac”.

La cele invocate de SA„Incomlac”, cu privire la aplicarea scrisorii ÎS„Institutul Național de Standardizare și Metrologie” ***** din 01.12.2011, menționează următoarele:

Potrivit Raportului de investigație a Consiliului Concurenței, anexat la dosarul administrativ, la pag.31, este menționat despre faptul că: ÎS„Institutul Național de Standardizare și Metrologie” prin scrisoarea ***** *****02 din 01.12.2011, a atribuit pozițiile tarifare ***** și ***** neîntemeiat și eronat produselor de brânză proaspătă, întrucât aceste produse conțin grăsimi străine, care nu erau permise conform prevederilor Hotărârii Guvernului nr.611 din 05.07.2010 cu privire la aprobarea Reglementării tehnice „Lapte și produse lactate” și Hotărârii Guvernului nr.158 din 07.03.2019 cu privire la aprobarea Cerințelor de calitate pentru lapte și produse lactate”.

Prin scrisoarea *****din 11.04.2019, ÎS„Centrul de Metrologie Aplicată si Certificare” (creată în anul 2013 în urma reorganizării prin contopire, inclusiv și a ÎS„Institutul Național de Standardizare și Metrologie”) a confirmat că, aceste poziții tarifare au fost atribuite eronat, însă de la data confirmării din partea acesteia nu a intervenit nici o reacție.

Potrivit pct.48), pct.49) și pct.51) din decizia *****6 din 25.05.2022 a Consiliului Concurenței, anexată la dosarul administrativ, este menționat:

48. Conform pct.3 din Hotărârea Guvernului***** din 27.12.2012, IS„Institutul Național de Standardizare și Metrologie”, IS„Centrul de Standardizare și Metrologie din Bălți”, IS„Centrul de Standardizare și Metrologie din Ceadâr Lunga” s-au reorganizat prin contopire în IS„Centrul de Metrologie Aplicată și Certificare”. Prin urmare, prin scrisoarea ***** din 10.04.2019, Consiliul Concurenței a solicitat IS„Centrul de Metrologie Aplicată și Certificare ” explicații în partea ce ține de atribuirea pozițiilor tarifare ***** și ***** produselor de smântână și brânză proaspătă, atât timp cât produsele enumerate supra conțin grăsimi străine, care nu sunt permise potrivit prevederilor Hotărârii Guvernului nr.611 din 05.07.2010 cu privire la aprobarea Reglementării tehnice „Lapte și produse lactate” și a Hotărârii Guvernului nr.158 din 07.03.2019 cu privire la aprobarea Cerințelor de calitate pentru lapte și produsele lactate.

49. Prin scrisoarea *****din 11.04.2019, ÎS„Centrul de Metrologie Aplicată și Certificare” a informat Consiliul Concurenței că pozițiile tarifare menționate în scrisoarea ***** din 10.04.2019 au fost atribuite 12 eronat. Totodată, IS„Centrul de Metrologie Aplicată și Certificare” a comunicat că, la moment, nu deține serviciul de atribuire a codurilor.

51. La solicitarea Consiliului Concurenței ***** din 08.05.2019, prin scrisoarea ***** din 28.05.2019, ÎS„Centrul de Metrologie Aplicată și Certificare” a comunicat că, în baza statutului este abilitat să activeze în domeniul evaluării conformității prin efectuarea activităților de certificare a produselor și serviciilor conform domeniului de acreditare și de încercare a produselor agroalimentare. Serviciul de atribuire a codurilor prestat de către ÎS„Centrul de Metrologie Aplicată și Certificare” a fost solicitat de unii agenți economici în scopul stabilirii

poziției tarifare pentru produsele fabricate și comercializate pe teritoriul țării, deși întreprinderea nu avea obligația respectivă, solicitanții având posibilitatea să utilizeze aplicația TARIM(reglementată de Legea nr.172 din 25.07.2014 privind aprobarea Nomenclaturii combinate a mărfurilor). Astfel, potrivit ÎS„Centrul de Metrologie Aplicată și Certificare", rezultatul serviciului prestat este prezentat sub forma unui înscris cu caracter de recomandare prin intermediul căruia se informează solicitantul despre codul tarifar atribuit, prin consultarea aceluiași nomenclator combinat a mărfurilor".

Din cele menționate se constată că, scrisoarea ÎS„Institutul Național de Standardizare și Metrologie" ***** din 01.12.2011 este un înscris cu caracter de recomandare.

Totodată, conform prevederilor art.58 din Constituția Republicii Moldova (Monitorul Oficial al Republicii Moldova*****din 12.08.1994), cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice. Sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale. Orice alte prestații sînt interzise, în afara celor stabilite prin lege.

Conform prevederilor art.132 alin.(1) din Constituția Republicii Moldova (Monitorul Oficial al Republicii Moldova*****din 12.08.1994), impozitele, taxele și orice venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat, ale bugetelor raioanelor, orașelor și satelor se stabilesc, conform legii, de organele reprezentative respective.

Prin urmare, agenții economici sunt obligați să respecte prevederile Codului fiscal, aprobat prin Legea nr.1163-XIII din 24.04.1997, iar prin încălcările stabilite prin decizia SFS ***** din 11.01.2023 „asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SA„Incomlac", se constată că SA"Incomlac" nu este o excepție.

Potrivit prevederilor art.1 alin.(1) din Legea nr.845-XII din 03.01.1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, antreprenoriat este activitatea de fabricare a producției, executare a lucrărilor și prestare a serviciilor, desfășurată de cetățeni și de asociațiile acestora în mod independent, din proprie inițiativă, în numele lor, pe riscul propriu și sub răspunderea lor patrimonială cu scopul de a-și asigura o sursă permanentă de venituri.

Astfel, prin încălcările stabilite prin decizia SFS *****din 11.01.2023 „asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SA„Incomlac", la desfășurarea activității de antreprenoriat conștientă de faptul că nu a achitat TVA la Bugetul Public Național, și-a asumat riscul sub răspunderea patrimonială, referitor la consecințele nerespectării legislației și aplicării sancțiunii fiscale.

În contextul celor relatate, argumentele invocate de către SA„Incomlac", nu pot constitui drept temei pentru anularea deciziei SFS *****din 11.01.2023 „asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SA„Incomlac", care a fost emisă în conformitate cu prevederile legislației în vigoare.

Astfel, reieșind din cele relatate, în conformitate cu art.224 alin.(1) lit.f) din Codul administrativ, Serviciul Fiscal de Stat, solicită respingerea acțiunii ca neîntemeiată.

În cadrul ședințelor judecătorești, reprezentantul Serviciului Fiscal de Stat, Adrian Spînu, împuternicit în baza procurii ***** din 05.04.2024 a solicitat respingerea integrală a acțiunii depuse de SA„Incomlac" ca fiind neîntemeiată, reiterându-și argumentele expuse în scris.

Aprecierea instanței:

Examinând acțiunea în contencios administrativ înaintată de SA”Incomlac”, studiind referința pârâtului, ascultând explicațiile ambelor părți, cercetând probele administrate la dosar în ansamblul şi interconexiunea lor în coraport cu normele legale aplicabile, instanța de judecată a ajuns la concluzia că, acțiunea în contencios administrativ înaintată de SA”Incomlac” împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea actului administrativ individual defavorabil este admisibilă, însă neîntemeiată și pasibilă de respins, din următoarele considerente.

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

La fel, art.11 alin.(1) lit.a) Cod administrativ, prevede că actele administrative individuale pot fi: acte defavorabile - actele care impun destinatarilor lor, obligații, sancțiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care respins în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat.

În speță, reclamantă SA”Incomlac” este destinatara actului administrativ individual defavorabil contestat – deciziei *****din 11.01.2023, emise asupra cazului de încălcare a legislației comise de către SA”Incomlac” și această decizie este defavorabilă pentru reclamant, deoarece impune achitarea unor obligații fiscale, precum și a penalităților calculate.

Prin urmare, acțiunea în contencios administrativ promovată de către reclamanta SA”Incomlac”, este admisibilă în baza temeiului prevăzut de art.207 alin.(2) lit.e) Cod administrativ.

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

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

Iar, potrivit art.206 alin.(1) lit.a) Cod administrativ, o acțiune în contenciosul administrativ poate fi depusă pentru: anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acţiune în contestare).

Art.208 alin.(1) Cod administrativ, până la înaintarea acţiunii în contencios administrativ se va respecta procedura prealabilă, cu excepţiile prevăzute de lege.

Se constată că, adresarea în instanța de judecată a fost precedată de adresarea reclamantei către Serviciul Fiscal de Stat cu cerere prealabilă prin care reclamanta a solicitat, pe cale extrajudiară, anularea deciziei *****din 11.01.2023 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SA”Incomlac”.

Prin decizia adoptată în procedura prealabilă *****din 26.01.2023, Serviciul Fiscal de Stat a respins cererea prealabilă ca neîntemeiată.

Art.209 alin.(1) lit.a) Cod administrativ, 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.

Instanța constată că reclamanta SA”Incomlac” și-a realizat dreptul său la acțiune în interiorul termenului de 30 de zile prevăzut de art.209 alin.(1) lit.a) Cod administrativ, or, decizia adoptată în procedura prealabilă este emisă la 26.01.2023, iar reclamanta a depus acțiunea în contencios administrativ la 02.02.2023.

Prin urmare, analizând circumstanțele speței în coraport cu normele legale referitoare la admisibilitatea acțiunii în contencios administrativ, instanța de judecată constată că reclamanta SA”Incomlac” este destinatara actului administrativ individual defavorabil contestat, a respectat procedura prealabilă, și-a realizat dreptului său la acțiune în interiorul termenului prevăzut de lege, respectiv, temei de declarare a acțiunii ca fiind inadmisibilă pe motive de tardivitate sau nerespectare a procedurii prealabile, precum și lipsa dreptului vătămat, la fel și alte temeiuri prevăzute de lege, nu există - ceea ce condiționează soluționarea fondului cauzei.

Obiect al examinării prezentei cauze în ordinea contenciosului administrativ îl constituie verificarea legalității actului administrativ individual defavorabil – deciziei asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SA”Incomlac” *****din 11.01.2023 și a deciziei adoptate în procedură prealabilă – deciziei *****din 26.01.2023.

Noțiunea de „act administrativ” este reglementată în legislația națională, cât și în Rezoluția (77) 31 Cu privire la protecția individului față de actele autorităților administrative, adoptată de Comitetul de Miniștri al Consiliului Europei la 28 septembrie 1997, statuează că, actul administrativ este o manifestare juridică unilaterală de voință, cu caracter normativ sau individual, din partea unei autorități publice în vederea organizării executării sau executării în concret a legii, actul administrativ desemnează orice măsuri individuale sau decizii luate în cadrul exercitării autorității publice, susceptibile de a afecta direct drepturile, libertățile sau interesele persoanelor fizice sau juridice și care nu este un act îndeplinit în cadrul exercitării unei funcții judiciare.

Controlul judecătoresc al legalității actelor administrative, presupune apărarea drepturilor și intereselor legitime ale justiţiabililor, împotriva abuzurilor administrației publice, în condițiile Codului 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. Și reieșind din dreptul subiectiv al subiectului afectat, care la fel a fost predeterminat de legiuitorul 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.

Starea de fapt stabilită în cadrul examinării pricinii, după cronologia apariției circumstanțelor importante pentru soluționarea fondului cauzei, poate fi rezumată în felul următor:

Prin decizia SFS *****din 20.09.2022 „privind inițierea controlului fiscal la SA„Incomlac”, a fost inițiat control fiscal repetat prin metoda verificării tematice, pentru perioada de activitate ***** cu privire la Taxa pe valoarea adăugată la mărfurile produse și serviciile prestate pe teritoriul Republicii Moldova.

În rezultatul efectuării controlului fiscal, de către SFS a fost întocmit actul de control fiscal ***** prelungit pe documentul ***** din 19.12.2022. În rezultatul întocmirii actului de control fiscal menționat, a fost emisă Decizia SFS *****din 11.01.2023 „asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SA„Incomlac”, prin care s-a decis: - de a calcula și încasa la buget: - 4 270 855 lei TVA diminuată; - 1 637 400 lei TVA restituită în plus; - de a aplica

majorare de întârziere conform prevederilor art.228 alin.(10) din Codul fiscal, în sumă de 1 142 707 lei, pentru restituirea TVA în mărimi mai mari decât suma calculată.

Nefiind de acord cu decizia *****din 11.01.2023, reclamanta SA"Incomlac" a contestat-o cu cerere prealabilă către organul emitent, solicitând anularea acesteia.

Prin decizia adoptată în procedură prealabilă *****din 26.01.2023, SFS a respins contestația depusă și de a menținut în vigoare decizia SFS *****din 11.01.2023.

Art.8 alin.(2) lit.lit.c), d), e) din Codul fiscal, prevede că contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte Serviciului Fiscal de Stat și serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență în conformitate cu cerințele legislației; să prezinte informații veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum și despre alte obiecte ale impunerii și să achite la buget, la timp și integral, ținând cont de prevederile art.7 alin.(5), sumele calculate ale impozitelor și taxelor, asigurând exactitatea și veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate".

Conform art.95 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, obiecte impozabile constituie livrarea mărfurilor, serviciilor de către subiecții impozabili, reprezentând rezultatul activității lor de întreprinzător în Republica Moldova".

Conform art.96 lit.a) din Codul fiscal, „cota-standard TVA este de 20% din valoarea impozabilă a mărfurilor și serviciilor importate și a livrărilor efectuate pe teritoriul Republicii Moldova".

Art.97 alin.(1) din Codul fiscal, prevede că valoarea impozabilă a livrării impozabile, reprezintă valoarea livrării achitate sau care urmează a fi achitată (fără T.V.A.).

Art.115 alin.(2) din Codul fiscal, prevede că, fiecare subiect impozabil trebuie să verse la buget suma T.V.A., care urmează a fi achitată pentru fiecare perioadă fiscală, cel târziu la data stabilită pentru prezentarea declarației pe această perioadă.

În corespundere cu art.101 alin.(3) din Codul fiscal, dacă suma T.V.A. la valorile materiale și la serviciile procurate de către (...) întreprinderile ce prelucrează lapte și produc produse lactate depășește suma T.V.A. la livrările (...) lapte și produse lactate, diferența se restituie din buget în limitele cotei-standard a T.V.A., înmulțite cu valoarea livrării ce se impozitează la cota redusă. T.V.A. se restituie în modul stabilit de Guvern(...) (în vigoare până la 01.01.2018); dacă suma T.V.A. la valorile materiale și la serviciile procurate de către (...) întreprinderile ce prelucrează lapte și produc produse lactate depășește suma T.V.A. la livrările de (...) lapte și produse lactate, diferența se restituie din buget în limitele diferenței dintre cota-standard și cea redusă, înmulțită cu valoarea livrării ce se impozitează la cota redusă. T.V.A. se restituie în modul stabilit de Guvern..." (în vigoare după 01.01.2018).

Normele legale precitate, coroborate cu pct.pct.39) și pct.39[1]) din Regulamentul privind restituirea TVA, aprobat prin Hotărârea Guvernului ***** din 01.02.2013, denotă legalitatea concluziei autorității publice pârâte referitoare la faptul că, SA„Incomlac" a produs și a comercializat „produs de smântână", „produs de brânză" și „masă de brânză" în asortiment, cu aplicarea eronată a cotei TVA de 8% în locul cotei standard de 20%, fapt care a dus la:

a) majorarea TVA aferentă livrărilor impozabile cu TVA la cota redusă în mărime de 8% pentru perioadele fiscale *****cu 169767 lei,**********cu 136253 lei,***** cu 153315 lei,***** cu 161685 lei,***** cu 153955 lei, *****cu 145827 lei, ***** cu 136883 lei, *****cu 106432 lei, ***** cu 116480 lei, ***** cu 61736 lei, *****cu 59996 lei, ***** cu 58639 lei, ***** cu 63571 lei,********** cu 74553 lei,*****cu 62197 lei, ***** cu 54065 lei, *****cu 49194 lei, ***** cu 48836 lei, ***** cu 49318 lei, ***** cu 53062 lei, *****cu 63555 lei,

***** cu 69350 lei, *****cu 73363 lei, ***** cu 64246 lei, ***** cu 69170 lei,********** cu 82880 lei, ***** cu 65625 lei, ***** cu 63374 lei, *****cu 71495 lei, *****cu 55626 lei, *****cu 59636 lei, ***** cu 65203 lei, ***** cu 69608 lei, ***** cu 75977 lei, *****cu 72334 lei, ***** cu 66157 lei, *****8 cu 73203 lei,********** cu 74998 lei, ***** cu 56859 lei,***** cu 58232 lei,***** cu 59094 lei, ***** cu 44375 lei,***** cu 48726 lei, ***** cu 58686 lei,*****cu 57116 lei, *****cu 73369 lei, ***** cu 83533 lei, ***** cu 79564 lei, *****9 cu 90167 lei,*****9 cu 96646 lei,*****cu 90943 lei, ***** cu 89967 lei,***** cu 100310 lei,*****cu 88423 lei, *****cu 90794 lei,***** cu 100009 lei, ***** cu 107032 lei (total 4631411 lei, inclusiv: 1460698 lei-*****5,725311 lei-*****, 817085 lei-*****, 767755 lei***** și 860291 lei-*****9);

b) micșorarea TVA aferentă livrărilor impozabile cu TVA la cota standard în mărime de 20% pentru perioadele fiscale *****cu 381975 lei,**********cu 306570 lei,***** cu 344960 lei,***** cu 363792 lei,***** cu 346400 lei, *****cu 328111 lei, ***** cu 307987 lei, *****cu 239471 lei, ***** cu 262079lei, *****cu138905lei, ***** cu 134992lei, *****cu 131938 lei, *****cu 143036 lei,********** cu 167744 lei,*****cu 139944 lei, ***** cu 121647 lei, *****cu 110685 lei, ***** cu 109881 lei, ***** cu 110966 lei, ***** cu 119389 lei, *****cu 142999 lei, ***** cu 156037 lei, *****cu165067 lei ,*****cu 14554 lei, ***** cu 155632 lei,********** cu 186480 lei, ***** cu 147657 lei, ***** cu 142592 lei, *****cu 160864 lei, *****cu 125159 lei, *****cu 134180 lei, *****cu 14707 lei, ***** cu 156618 lei ,***** cu 170949 lei, *****7 cu 162751 lei, ***** cu148852 lei,***** cu 164707 lei***** cu 168746 lei, ***** cu 12 7933 lei,***** cu 131022 lei,***** cu 132962 lei, ***** cu 99843 lei,***** cu 109633 lei, *****cu 132045 lei, ***** cu 128511 lei, cu *****cu165080 lei,*****cu 187949 lei, ***** cu179018lei, ***** cu 202876 lei,*****9cu 217454 lei,*****cu 204623 lei, ***** cu 202426 lei,*****cu 225698 lei,*****cu 198951 lei, *****cu 217787 lei,***** cu225020 lei, ***** cu 240821lei (total **10420674 lei,** inclusiv: 3287179 lei-*****5 , 1631949lei-*****, 1838441 lei -*****, 1727450 lei -***** și 1935656 lei -*****9).

Conform prevederilor Reglementării tehnice „LAPTE ȘI PRODUSE LACTATE" aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.611/2010 cap.I pct.3) sub incidență prezentei Reglementări tehnice cad grupele de produse, conform tabelului 1 inclusiv: Lapte și smântână din lapte, neconcentrate, fără adaos de zahăr sau alți îndulcitori *****Lapte și smântână din lapte, concentrate sau cu adaos de zahăr sau alți îndulcitori (*****), Lapte acru, lapte și smântână covăsite, iaurt, chefir și alte sortimente de lapte și smântână fermentate sau acrite, chiar concentrate, sau cu adaos de zahăr sau alți îndulcitori, sau aromatizate, sau cu adaos de fructe, nuci sau cacao (*****), Zer, chiar concentrat sau cu adaos de zahăr sau de alți îndulcitori: produse obținute din compuși naturali ai laptelui, chiar cu adaos de zahăr sau alți îndulcitori, nedenumite și necuprinse în altă parte (*****, Unt și alte grăsimi care provin din lapte; pastă din lapte pentru tartine *****), Brânza și caș *****

Totodată, conform prevederilor cap.4) pct.4) lit.b) din Anexa la Legea privind aprobarea Nomenclaturii combinate a mărfurilor ***** (în redacția Legii nr.275/2018, în vigoare din 01.01.2019), produsele obținute din lapte prin înlocuirea unuia sau mai multora dintre constituenții naturali ai acestuia(de exemplu grăsimile butirice) cu o altă substanță (de exemplu grăsimi oleice, poziția 1901 sau 2106) nu se atribuie la categoria LAPTE ȘI PRODUSE LACTATE.

Astfel, produsele de brânză și produsele de smântână care conțin grăsimi străine, nu se atribuie la produse lactate la pozițiile tarifare ***** sau ***** și, respectiv, nu pot fi comercializate pe piața internă cu aplicarea cotei reduse a TVA de 8%, în corespundere cu

prevederile art.96 lit.b) liniuța 1 din Codul fiscal.

Alegațiile părții reclamante referitoare la faptul că SA"Incomlac" a aplicat cota redusă de 8% la „produsele de brânză" și „produsele de smântână" în baza scrisorii INSM ***** din 01.12.2011 privind atribuirea codurilor pozițiilor tarifare pentru „produs de smântână" și „produs de brânză" conform Nomenclatorului Mărfurilor Republicii Moldova, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.1525/2007, nu pot fi reținute de către instanța de judecată, deoarece respectiva scrisoare se bazează pe interpretarea greșită a stării de fapt. Or, „produsul de smântână 10%", ambalaj 0,5 kg din polietilen, „produsul de smântână 15%", ambalaj 0,500 kg din polietilen, „produsul de smântână 20%" ambalaj 0,5 kg din polietilen, produsul de brânză „pentru copt" 30%" la cântar, „produsul de brânză 18%" la cântar, ambalaj 0,5 kg și 025 kg, „produsul de brânza 18%" la cântar, ambalaj 0,5 kg și 0,25 kg, „produsul de brînză pentru copt 18%" la cântar, 1 kg, masă de brânză 18% stafide, caise, vanilie 0,25 kg, 1 kg, 5 kg, etc., fabricate și comercializate de către SA„Incomlac" în perioada anilor 2015 - ***** în sumă totală de 57 892 631 lei și TVA aferentă în sumă de 4 631 411 lei (luând în considerare sumele discounturilor acordate), nu corespund noțiunii de produse lactate (pozițiile tarifare „*****" și „*****") și, respectiv, urmau să fie impozitate cu aplicarea TVA la cota standard (20%), prevăzută la art.96 lit.a) din Codul fiscal.

Art.99 alin.(1), alin.(4) și alin.(6) din Codul fiscal, prevede că, „livrarea efectuată la un preț mai mic decât cel de piață din cauza relațiilor specifice stabilite între furnizor și cumpărător(beneficiar) sau din cauză că cumpărătorul(beneficiarul) este un angajat al furnizorului constituie o livrare impozabilă. Valoarea impozabilă a livrării respective constituie valoarea ei de piață.

Mărfurile, serviciile, livrate subiectului impozabil pentru desfășurarea activității sale de întreprinzător, care ulterior au fost transmise fără plată altor persoane se consideră livrare impozabilă efectuată de către acest subiect. Valoarea impozabilă a livrării menționate constituie valoarea achitată de către subiect pentru livrarea destinată desfășurării activității sale de întreprinzător. Valoarea de piață a livrării impozabile nu trebuie să fie mai mică decât costul vânzărilor ei". SA„Incomlac" în perioada ***** *****a oferit în folosință cu titlu gratuit contribuabilului SA„DACIA-LV" bunul imobil din str.Cuza Vodă ***** numărul cadastral ***** cu suprafața totală de 589,59 m^2, inclusiv utilajul comercial, fără a calcula TVA aferentă costului serviciului(amortizarea) în sumă de 37187 lei lunar, care respectiv constituie 7437 lei per lună.

Astfel, încăperile au fost oferite în folosință și posesie în baza contractelor ***** din 01.06.2020 și acordului suplimentar ***** din 15.06.2020,***** din 31.12.2020 și actului de predare-primire la contractul**********

Conform prevederilor art.93 pct.4) și pct.12) din Codul fiscal, „livrare (prestare) de servicii este activitate de prestare a serviciilor materiale și nemateriale, de consum și de producție, inclusiv darea proprietății în arendă, locațiune, uzufruct, leasing operațional, transmiterea cu plată sau gratuit a drepturilor privind folosirea oricăror mărfuri, obiecte ale proprietății industriale și obiecte ale dreptului de autor și ale drepturilor conexe; activitate de executare cu plată sau gratuit a lucrărilor de construcții și montaj, de reparație, de cercetări științifice, de construcții experimentale și a altor lucrări; activitate de prestare a serviciilor de către administratorul fiduciar cumpărătorului și de către administratorul fiduciar fondatorului administrării fiduciare în cadrul realizării contractului de administrare fiduciară. Se consideră livrare efectuată de către fondatorul administrării fiduciare administratorului fiduciar serviciile prestate de către administratorul fiduciar cumpărătorului în cadrul realizării contractului de

administrare fiduciară.

Totodată, conform art.95 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, „obiect impozabil constituie livrarea mărfurilor, serviciilor de către subiecții impozabili, reprezentând rezultatul activității lor de întreprinzător în Republica Moldova”.

Încălcările relatate supra au generat diminuarea TVA aferentă bugetului în sumă totală de 4 270 855 lei, inclusiv pentru anul 2015 cu 1 752 911 lei, anul 2017 cu 493014 lei, anul 2018 cu 626703 lei, anul 2019 cu 1 279 235 lei, anul 2020 cu 44622 lei și anul 2021 cu 74370 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale: *****cu 212208 lei,**********cu 170317 lei,***** cu 191544 lei,***** cu 202106 lei,***** cu 192444 lei, *****cu 182284 lei, ***** cu 171104 lei, *****cu 133039 lei, ***** cu 145599 lei, ***** cu 77170 lei, *****cu 74996 lei, *****cu 116135 lei, ***** cu 104480 lei, ***** cu 87010 lei, ***** cu 94072 lei, *****cu 90417 lei, ***** cu 179965 lei,***** cu 210274 lei, ***** cu 73358 lei, ***** cu 71395 lei, *****cu 91711 lei,*****9 cu 66199 lei,*****cu 16833 lei, ***** cu 192369 lei,***** cu 513513 lei,*****cu 110528 lei, *****cu 120993 lei,***** cu 125011 lei, ***** cu 133790 lei, ***** cu 14874 lei, ***** cu 7437 lei, ***** cu 7437 lei, ***** cu 7437 lei, *****cu 7437 lei,***** cu 14874 lei, *****1 cu 37185 lei, ***** cu 7437 lei, ***** cu 7437 lei și ***** cu 7437 lei; - majorarea TVA spre deducere în perioada ulterioară cu 22311 lei care la situația din 31.03.2022 conform datelor controlului constituiau 145336 lei; - beneficierea restituirii în plus a TVA în sumă totală de 1 637 400 lei, inclusiv în anul 2016 în sumă de 899292 lei, în anul 2017 în sumă de 526292 lei și anul 2018 în sumă de 211816 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale: ***** cu 468008 lei, ***** cu 159808 lei, *****cu 93013 lei, ***** cu 43455 lei, *****cu 135008 lei,********** cu 184700 lei, ***** cu 120405 lei, ***** cu 100086 lei, *****cu 7693 lei, *****cu 113408 lei,********** cu 159057 lei și***** cu 52759 lei.

Prin urmare, au fost încălcate prevederile Ordinului IFPS *****„Cu privire la aprobarea formularului Declarației privind TVA și a Modului de completare a Declarației privind TVA”, art.101 alin.(1) din Codul fiscal, care prevede că, „subiecții impozabili stipulați la art.94 lit.a), e) și f) sânt obligați să declare, conform art.115 și să achite la buget pentru fiecare perioadă fiscală, stabilită conform art.114, suma T.V.A., care se determină ca diferență dintre sumele T.V.A. achitate sau ce urmează a fi achitate de către cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate lor și 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 desfășurarea activității de întreprinzător în perioada fiscală respectivă, ținându-se cont de dreptul de deducere conform art.102 ”, prin nerespectarea modului de întocmire și prezentare la Serviciul Fiscal de Stat a declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale *****- *****, *****-***** care a generat obligații suplimentare aferente bugetului în perioadele fiscale: ********** **********- ***** *****,*****-*****,*****9-*****, *****-*****,*****, *****-*****.

Contrar prevederilor art.8 alin.(2) lit.d) și art.18 lit.a) din Codul fiscal, care stabilește că, în venitul brut se include venitul provenit din activitatea de întreprinzător, din activitatea profesională sau din alte activități similare, SA„Incomlac” neîntemeiat a majorat veniturile aferente comercializării „produselor de smântână” și „produselor de brânză” în sortiment, rezultat al diminuării TVA aferentă livrărilor, cauzat de aplicarea eronată a cotei TVA cu 3754205 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale *****5 cu 1826211 lei, ***** cu 906638 lei, ***** cu 1021356 lei.

Art.21 alin.(4) din Codul fiscal prevede că, persoana care face o donație sub formă de mijloace bănești se consideră drept persoană care a obținut venit în mărimea sumei mijloacelor

bănești donate, cu excepția sumei donate de persoana fizică care nu desfășoară activitate de întreprinzător în partea în care această sumă nu depășește venitul impozabil", în perioada anului 2016 a fost micșorat venitul în scopuri fiscale cu 15000 lei ca rezultat al donării mijloacelor bănești persoanelor fizice ***** și Olișanski L.. Conform dispozițiilor de plată ********** și *****, în anul 2017 a fost micșorat venitul în scopuri fiscale cu 32500 lei ca rezultat al donării mijloacelor bănești persoanelor fizice ***** Bezabontnîi N. conform dispozițiilor de plată *****

Încălcările menționate supra au dus la: - majorarea neîntemeiată a venitului impozabil cu 2 852 566 lei (inclusiv pentru perioadele fiscale *****5 cu 1 826 210 lei și ***** cu 988 855 lei) și respectiv la majorarea impozitului pe venit obținut din activitatea de întreprinzător cu 337 208 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale: *****5 cu 219 145 lei și ***** cu 118663; - micșorarea pierderilor fiscale pentru ***** cu 891638 lei care conform datelor controlului constituiau 4832920 lei.

Prin urmare, sunt conforme cadrului legal concluziile autorității publice pârâte care a stabilit încălcarea prevederilor art.8 alin.(2) lit.c) și art.83 alin.(4) din Codul fiscal, care stipulează că, declarația cu privire la impozitul pe venit se completează în modul și forma stabilite de Ministerul Finanțelor, Anexei ***** la Hotărârea Guvernului*****privind Declarația cu privire la impozitul pe venit" și Ordinului Ministerului Finanțelor ***** „privind aprobarea formularului tipizat al Declarației cu privire la impozitul pe venit pentru agenții economici", prin nerespectarea modului de întocmire și prezentare la Serviciul Fiscal de Stat a Declarațiilor cu privire la impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele fiscale *****5 - *****.

Instanța judecătorească apreciază critic argumentele reclamantei SA"Incomlac" referitoare la faptul că organul fiscal nu era în drept să efectueze controlul fiscal repetat. Or, conform art.214 alin.alin.(4), (6), (7) și (8) din Codul fiscal, activitatea contribuabilului poate fi supusă controlului fiscal pentru o perioadă ce nu depășește termenele de prescripție, stabilite la art.264, pentru determinarea obligației fiscale. Totodată, organele cu atribuții de administrare fiscală pot efectua controlul fiscal repetat în cazul în care rezultatele controlului fiscal exercitat anterior sunt neconcludente, incomplete sau nesatisfăcătoare ori dacă ulterior au fost depistate circumstanțe ce atestă existența unor semne de încălcare fiscală și, prin urmare, se impune un nou control. Controlul fiscal repetat poate fi efectuat în cadrul examinării contestațiilor împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acțiunii funcționarului fiscal și, în alte cazuri, la decizia conducerii organelor menționate la alin.(6). În speță, conform notei SFS*****din 23.06.2022, anexată la dosarul administrativ, a fost propus de a efectua control fiscal repetat prin metoda de verificare tematică aferent TVA pentru perioada *****5 - prezent, la agentul economic SA„Incomlac", inclusiv corectitudinea beneficierii de restituire a TVA, ținând cont de aplicarea neconformă/eronată a cotei TVA pentru pozițiile tarifare ***** și *****. În respectiva notă s-a indicat asupra riscului evidenței contabile neconforme; riscului nedeclarării venitului real obținut; riscului prezentării declarațiilor cu date neveridice, precum și existența unei perioade îndelungate de activitate nesupusă controlului fiscal prin metoda verificării totale;

Respectiv, controlul fiscal repetat la SA„Incomlac", a fost condiționat de depistarea circumstanțelor ce atestă existența unor semne de încălcare fiscală, ceea ce denotă că, controlul fiscal repetat a fost efectuat cu respectarea prevederilor legale.

Potrivit prevederilor art.129 pct.12) din Codul fiscal, încălcare fiscală reprezintă acțiune sau inacțiune, exprimată prin neîndeplinire sau îndeplinire neadecvată a prevederilor legislației fiscale, prin încălcare a drepturilor și intereselor legitime ale participanților la raporturile fiscale.

În corespundere cu prevederile art.214 alin.(4) din Codul fiscal, activitatea contribuabilului poate fi supusă controlului fiscal pentru o perioadă ce nu depășește termenele de prescripție, stabilite la art.264, pentru determinarea obligației fiscale, iar alin.(8), interzice efectuarea repetată a controalelor fiscale la fața locului asupra unora și acelorași impozite și taxe pentru o perioadă fiscală care anterior a fost supusă controlului, cu excepția cazurilor când efectuarea controlului fiscal repetat se impune de depistarea, după efectuarea controlului, a unor semne de încălcări fiscale.

Iar, art.264 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal prevede că, obligațiile fiscale pot fi determinate de către contribuabil și Serviciul Fiscal de Stat sau alte organe cu atribuții de administrare fiscală în următoarele termene: impozitele, taxele, majorările de întârziere - în cel mult 4 ani de la ultima dată stabilită pentru prezentarea dării de seamă fiscale respective sau pentru plata impozitului, taxei, majorării de întârziere (penalității), în cazul în care nu este prevăzută prezentarea unei dări de seamă fiscale.

Totodată, art.264 alin.(2) din Codul fiscal, stabilește că, termenul de prescripție nu se extinde asupra impozitului, taxei, (...), dacă darea de seamă fiscală care stabilește obligația fiscală conține informații ce induc în eroare sau reflectă fapte ce constituie infracțiuni fiscale ori nu a fost prezentată.

Astfel, norma legală precitată acordă autorității fiscale dreptul de a efectua control fiscal repetat, reieșind din faptul că, după efectuarea controlului au fost depistate semne de încălcări fiscale, constatându-se că, darea de seamă fiscală care stabilește obligația fiscală, conține informații ce induc în eroare.

În consecință, luând în considerare faptul că extinderea termenului de prescripție asupra determinării obligațiilor fiscale ale SA„Incomlac” a fost condiționată de faptul depistării că dările se seamă care stabilesc obligații fiscale conțin informații ce induc în eroare, instanța de judecată conchide că activitatea administrativă realizată de către autoritatea publică pârâtă, corespunde principiilor procedurii administrative și reprezintă un just echilibru dintre interesele publice, în vederea apărării cărora, a acționat autoritatea publică pârâtă și interesele private ale societății reclamante.

Argumentele părții reclamante, invocate în susținerea ilegalității actelor contestate, în partea ce se referă la neînregistrarea controlului fiscal în registrul de stat a controalelor, nu pot fi reținute de către instanța de judecată, conform prevederilor art.1 alin.(4) lit.e) din Legea nr.131/2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, dispozițiile legii nu se extind asupra controalelor efectuate de către organele fiscale, cu excepția înregistrării, supravegherii și raportării controalelor în Registrul de stat al controalelor. Iar, conform Ordinului SFS ***** din 01.12.2021 „cu privire la aprobarea planului de control fiscal și a listei agenților economici ce urmează a fi supuși controalelor fiscale pentru anul 2022”, SA„Incomlac” a fost inclusă în planul de controale anuale pentru anul 2022, publicat pe pagina oficială a SFS: www.sfs.md și la 20.09.2022, a fost emisă decizia privind inițierea controlului ***** privind controlul fiscal la fața locului prin metoda verificării tematice, planificat în temeiul planului de control anual conform riscurilor identificate. S-a mai constatat, în cadrul ședinței de judecată că, în urma accesării site-ului: https://controale.gov.md/ro/registrul-controalelor, secțiunea „controale planificate”, s-a constatat că delegația de control numărul ***** din 20.09.2022 este înregistrată în Registrul de stat al controalelor, fiind indicată data transmiterii delegației data de 20.09.2022 ora 17:00.

Astfel, se constată că, Serviciul Fiscal de Stat a respectat obligațiunea de înregistrare în Registrul de stat al controalelor a controlului fiscal efectuat la SA„Incomlac”.

În acest context, instanța judecătorească subliniază că, pentru a fi anulat un act administrativ, reclamantul, exercitând dreptul său la acțiune, urmează nu doar la general să-și expună dezacordul cu activitatea administrativă, ci să-și întemeieze cererea de chemare în judecată pe prevederile exprese a legii: 1) în cazul în care consideră că actul administrativ este ilegal în fond ca fiind emis contrar prevederilor legii, să indice expres care anume norme legale, în viziunea lui, au fost încălcate; 2) în cazul în care consideră că actul administrativ este ilegal ca fiind emis cu încălcarea competenței, urmează să facă referire la normele juridice care reglementează competența, astfel, încât să dovedească încălcarea acesteia; 3) în cazul în care invocă că actul administrativ este ilegal ca fiind emis cu încălcarea procedurii stabilite, urmează să indice expres normele procedurale care au fost încălcate.

Nici unul din temeiurile invocate de reclamantă întru anularea actului administrativ individual defavorabil nu atinge nivelul minin pentru a putea fi reținut ca temei de anulabilitate sau de nulitate a actului administrativ individual defavorabil contestat, or, actul contestat este emis conform legii materiale, cu respectarea procedurii prestabilite și de către organul competent.

Potrivit art.224 alin.(1) lit.f) din Codul administrativ, examinând 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).

Reieşind din cele supra relatate, examinând temeiurile invocate de reclamant întru anularea actelor administrative contestate și coraborându-le cu contraargumentele invocate de către autoritatea publică pârâtă întru confirmarea legalității actelor administrative emise, instanța nu a identificat temei de anulare a actului defavorabil contestat de reclamant, precum și a deciziei adoptate în procedura prealabilă, motiv pentru care acțiunea reclamantei S.A.„Incomlac” este pasibilă de respins.

Conform prevederilor art.art.224 alin.(1) lit.f), 232 din Codul administrativ al Republicii Moldova; art.art.236-241 din Codul de procedură civilă al Republicii Moldova, instanța de judecată,

h o t ă r ă ș t e:

Acţiunea în contencios administrativ a reclamantei Societatea pe acțiuni ”Incomlac” împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea actului administrativ individual defavorabil – deciziei *****din 11.01.2023 și a deciziei adoptate în procedură prealabilă – deciziei *****din 26.01.2023, se respinge ca fiind neîntemeiată.

Hotărârea cu drept de apel la Curtea de Apel Chişinău în termen de 30 zile de la pronunţarea dispozitivului hotărârii, prin intermediul Judecătoriei Chişinău, sediul Centru (adresa: mun.Chișinău, bd.Ștefan cel Mare și Sfânt, nr.162).

Judecător Liudmila Holeviţcaia