Dosar nr. 3-3375/2023

H O T Ă R Î R E
Î N N U M E L E L E G I I
Dispozitivul hotărârii pronunțat public la 19 martie 2026 în mun. Chişinău
Hotărârea integrală întocmită la 12 mai 2026

Judecătoria Chişinău
Instanţa compusă din:
Preşedintele ședinței, judecătorul Gheorghe MÎȚU
Grefier Olga SUȘCHEVICI

Cu participarea:
Reprezentanților reclamantului S.R.L.”Andoria Software Consulting” – ***** și *****
Reprezentantului pîrîtului Serviciul Fiscal de Stat – *****

Examinînd în ședința de judecată publică cauza de contencios administrativ la cererea de chemare în judecată depusă de S.R.L. ”Andoria Software Consulting” către Serviciul Fiscal de Stat privind obligarea modificării actului administrativ individual defavorabil,

A C O N S T A T A T:

Aspecte procedurale.

La 21 noiembrie 2023 la Judecătoria Chișinău (sediul Rîșcani) a fost înregistrată cererea de chemare în judecată înaintată de S.R.L. ”Andoria Software Consulting” către Serviciul Fiscal de Stat cu privire la obligarea Serviciului Fiscal de Stat să modifice Decizia nr.773/2348 din 02.08.2023 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către ”Andoria Sofware Consulting” SRL, c/f 1012600028499, rectificată prin Decizia nr.773/7 din 10.08.2023 prin substituirea sumei amenzii aplicate în mărime de 150 000 lei cu amendă în mărime de 25 000 lei. (f.d. 5-29)

La 21 noiembrie 2023 cauza de contencios administrativ nominalizată, a fost repartizată în mod automat-aleatoriu judecătoarei Olesea Țurcan (f.d. 1).

Prin Încheierea Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani) din 22 noiembrie 2023, s-a dispus efectuarea actelor de procedură necesare pentru pregătirea cauzei de dezbateri judiciare (f.d. 30).

Prin Încheierea vicepreședintelui interimar al Judecătoriei Chișinău din 21 octombrie 2024, s-a dispus redistribuirea cauzei, unui alt judecător specializat în materie de contencios administrativ din cadrul Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani) (f.d. 68).

La 22 octombrie 2024 cauza de contencios administrativ la cererea de chemare în judecată depusă de S.R.L. ”Andoria Software Consulting” către Serviciul Fiscal de Stat, a fost repartizată în mod aleatoriu judecătorului Gheorghe Mîțu, specializat în examinarea cauzelor de contencios administrativ (f.d. 69).

Argumentele și solicitările reclamantului.

La data de 21 noiembrie 2023, Societatea cu Răspundere Limitată ”Andoria Software Consulting” a depus acțiune în contencios administrativ către Serviciul Fiscal de Stat, prin care a solicitat: obligarea Serviciului Fiscal de Stat să modifice Decizia nr.773/2348 din 02.08.2023

asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către ”Andoria Sofware Consulting” SRL, c/f 1012600028499, rectificată prin Decizia nr.773/7 din 10.08.2023 prin substituirea sumei amenzii aplicate în mărime de 150 000 lei cu amendă în mărime de 25 000 lei.

În motivarea acțiunii „Andoria Software Consulting” SRL a menționat că, la data de 02.08.2023, Şefa adjunctă a Direcției Generale Control, *****, a emis Decizia nr. 773/2348 privind încălcarea legislației de către societate, întocmită pe baza actului de control nr. 5-727991, prelungit prin formularele nr. 5-727992 și nr. 5-72799 din 17.07.2023, ca urmare a controlului fiscal repetat efectuat de inspectorii Elena Diacenco și Cristina Pînzar. Potrivit deciziei, societății i s-a aplicat inițial o amendă de 214.250 lei pentru neprezentarea informațiilor privind contractarea și rambursarea împrumuturilor de peste 200.000 lei, conform art. 226.11 alin. (5) lit. i) și art. 253 alin. (8) din Codul fiscal, pentru perioada fiscală A/2022.

Prin Decizia nr. 773/7 din 10.08.2023, suma amenzii a fost redusă la 150.000 lei, fără alte modificări ale deciziei inițiale. Considerând ambele decizii ilegale, societatea a depus contestație, care a fost respinsă prin Decizia nr. 754/277 din 20.10.2023.

Potrivit Actului de control nr. 5-727991 și citației din 10.07.2023, reprezentantul societății a fost invitat la DGC, DCPO nr. 5, pentru perioada 14–17.07.2023, să prezinte documentele contabile pentru perioada 01.01.2019–30.04.2023. Aceasta a menționat că informația solicitată a fost prezentată SFS înainte de începerea controlului fiscal repetat, iar despre Decizia privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-148640/12 din 12.07.2023 nu a avut cunoștință până la finalizarea controlului, decizia nefiind adusă la cunoștința societății.

Reclamanta a invocat că, în aceste condiții, fapta trebuia încadrată conform art. 253 alin. (6) din Codul fiscal, aplicându-se o amendă de maximum 25.000 lei, însă SFS a aplicat, contrar prevederilor legale, amenda conform art. 253 alin. (8), în sumă de 150.000 lei.

Potrivit reclamantei argumentele pârâtului din Decizia nr. 754/277 referitoare la art. 187 alin. (8) Cod fiscal, sunt nefondate, precizând că Decizia nr. DICF-148640/12, transmisă la 13.07.2023 (ora 15:39) pe adresa electronică a administratorului insolvabilității, Constantin Mihăilă, nu a putut fi accesată de reprezentantul societății, aflându-se acesta în concediu în străinătate.

„Andoria Software Consulting” SRL a fost reprezentată de *****, administrator statutar și unicul fondator, prin procură din 06.06.2023, care a participat la toate întâlnirile și a prezentat documentele și rapoartele solicitate. Aceasta a invocat că pârâtul nu a probat faptul că ***** ar fi cunoscut despre emiterea și expedierea Deciziei nr. DICF-148640/12 la momentul prezentării formularului CISI-12 în SFS (13.07.2023, ora 15:39), conform art. 93 alin. (1) Cod administrativ.

În temeiul prevederilor art. 189 alin. (1) și art. 224 Cod administrativ, precum și art. 253 alin. (6), 267, 271, 273.1 și 274.1 Cod fiscal, reclamanta a invocat că este întemeiată solicitarea de obligare a Serviciului Fiscal de Stat să modifice Decizia nr. 773/2348 din 02.08.2023, rectificată prin Decizia nr. 773/7 din 10.08.2023, prin înlocuirea sumei amenzii de 150.000 lei cu 25.000 lei.

În drept, reclamanta și-a întemeiat acțiunea în baza art. 189 alin. (1), 224 Cod administrativ și art. 253 alin. (6), 267 alin. (1), art. 271 alin. (1) lit. c^1), 273^1, 274^1 alin. (11) Cod fiscal.

Obiecțiile autorității publice pîrîte.

La data de 26 decembrie 2023, pîrîtul Serviciul Fiscal de Stat a depus referință prin care a solicitat respingerea acțiunii în contencios administrativ ca neîntemeiată (f.d. 34-37).

În motivarea referinței, autoritatea pîrîtă a menționat că, prin Decizia SFS nr. DICF-147514/07 din 07.06.2023, privind inițierea controlului fiscal, la SRL „Andoria Software Consulting” a fost inițiat un control fiscal la fața locului, prin metoda verificării totale, pentru

perioada 01.01.2019–30.04.2023, în legătură cu inițierea procedurii de insolvabilitate conform Hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Central, din 16.05.2023 (dosar nr. 21-292/23).

În urma efectuării controlului fiscal, a fost emis actul de control nr. 5-726279, prelungit prin blanchetele nr. 5-726280 și nr. 3-615850 din 22.06.2023.

La data de 10.07.2023, în urma examinării actului de control și analizării argumentelor invocate de SRL „Andoria Software Consulting" în dezacordul cu nr. de intrare 22763-CA din 06.07.2023, a fost emisă Decizia nr. 773/45, prin care s-a dispus suspendarea examinării cazului și efectuarea unui control fiscal repetat.

Astfel, în temeiul Deciziei nr. DICF-148640/12 din 12.07.2023, a fost inițiat controlul fiscal repetat, finalizat prin întocmirea actului nr. 5-727991, prelungit pe formularele nr. 5-727992 și nr. 5-727993 din 17.07.2023, și definitivat prin Decizia asupra cazului de încălcare a legislației fiscale nr. 773/2348 din 02.08.2023, care ulterior a fost rectificată prin Decizia nr. 773/7 din 10.08.2023, prin care s-a dispus aplicarea unei amenzi de 150.000 lei.

Pârâtul a precizat că reclamantul și-a manifestat dezacordul față de decizia adoptată prin contestațiile depuse la 07.09.2023 (nr. intrare 33202-CR) și 08.09.2023 (nr. intrare 33245-CR), solicitând rectificarea deciziei, iar ca urmare a examinării acestora, a fost emisă Decizia nr. 754/277 din 20.10.2023, prin care contestațiile au fost respinse, menținându-se Decizia nr. 773/2348 din 02.08.2023, rectificată prin Decizia nr. 773/7 din 10.08.2023, ca obligatorie pentru executare.

În rezultatul controlului efectuat, s-a constatat neprezentarea pentru perioada fiscală A/2022 a informațiilor privind împrumuturile contractate și rambursate, în sumă totală de 2.142.500 lei, iar în consecință, a fost emisă Decizia nr. 773/2348 din 02.08.2023, rectificată ulterior prin Decizia nr. 773/7 din 10.08.2023, prin care s-a dispus aplicarea amenzii în sumă de 150.000 lei.

Potrivit Ordinului SFS nr. 427 din 21.08.2018, persoanele care desfășoară activitate de întreprinzător trebuie să prezinte anual, până la 25 februarie a anului următor, informațiile privind împrumuturile contractate și rambursate.

Pârâtul a precizat că informația deținută de SRL „Andoria Software Consulting" pentru perioada fiscală A/2022 a fost prezentată Serviciului Fiscal de Stat la data de 13.07.2023 (ora 15:39), înscrisă în Sistemul Informațional al SFS cu nr. SI02801011, cu statutul „expediat" și „acceptat".

Pârâtul a invocat că, potrivit art. 187 alin. (8) din Codul fiscal, darea de seamă fiscală prezentată după emiterea deciziei de inițiere a controlului fiscal nu poate fi luată în considerare, iar Decizia privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-148640/12 din 12.07.2023, transmisă la 13.07.2023 pe adresa administratorului insolvabilității, nu a fost considerată în cadrul controlului fiscal.

Reclamantul avea obligația de a prezenta informațiile privind împrumuturile pentru perioada fiscală A/2022 până la 25.02.2023, acestea fiind prezentate abia la 13.07.2023. În consecință, conform art. 253 alin. (8) din Codul fiscal, neprezentarea dării de seamă fiscale se sancționează cu amendă de la 10% la 20% din suma indicată, dar nu mai mult de 150.000 lei.

Autoritatea fiscală a invocat că, în temeiul celor expuse și conform Deciziei nr. 773/2348 din 02.08.2023, rectificată prin Decizia nr. 773/7 din 10.08.2023, reclamantului i-a fost aplicată amendă în sumă de 150.000 lei, iar actele administrative contestate au fost emise în conformitate cu prevederile legale aplicabile.

În temeiul art.224 alin. (l) lit.(f) din Codul administrativ, Serviciul Fiscal de Stat, a solicitat instanţei respingerea acţiunii ca neîntemeiată.

Poziția participanților la proces expusă în ședința de judecată.

În ședința de judecată reprezentanții reclamantului S.R.L. ”Andoria Software Consulting” –***** (împuternicit prin procura nr.1 din 06.06.2023) cât și administratorul insolvabilității ***** au susținut cererea de chemare în judecată sub toate aspectele, solicitând admiterea integrală a acesteia.

În ședința de judecată reprezentantul pîrîtului Serviciul Fiscal de Stat – Elena Spînu (împuternicită prin procura nr. 81 din 3 aprilie 2025) a pledat pentru respingerea acțiunii ca fiind neîntemeiată, invocând argumentele de fapt și de drept expuse în referința depusă la dosar.

Verificarea întrunirii condițiilor de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ.

În privinţa admisibilității acţiunii în contencios administrativ, instanța de judecată relevă următoarele.

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 art. 207 alin. (1) Cod administrativ, instanța verifică din oficiu dacă sunt întrunite condițiile pentru admisibilitatea unei acțiuni în contenciosul administrativ. Dacă este inadmisibilă, acțiunea în contencios administrativ se declară ca atare prin încheiere judecătorească susceptibilă de recurs.

Conform art. 207, alin. (2) Cod administrativ, acțiunea în contencios administrativ se declară inadmisibilă în special când:

a) există o hotărâre judecătorească definitivă cu privire la un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept;

b) există o încheiere judecătorească prin care s-a dispus încetarea procesului în legătură cu faptul că reclamantul a renunțat la acțiune sau și-a retras acțiunea într-un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept sau că între parți s-a încheiat o tranzacție de împăcare;

c) la aceeași sau la altă instanță de judecată se examinează o acțiune între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept;

d) acțiunea a fost depusă după expirarea termenului prevăzut la art. 209;

e) reclamantul nu poate revendica încălcarea, prin activitatea administrativă, a unui drept în sensul art. 17;

f) nu sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 208;

g) acțiunea a fost depusă de o persoană fără împuterniciri în acest sens;

h) cererea de chemare în judecată nu corespunde cerințelor prevăzute la art. 211 alin. (1) și (2) și art. 212 alin. (1) și reclamantul nu a înlăturat neajunsurile în termenul stabilit de instanța de judecată.

Lista temeiurilor de inadmisibilitate a acțiunii în contenciosul administrativ prevăzută de art. 207, alin. (2) din Codul administrativ nu este una exhaustivă, ci enunțiativă, fapt care poate fi dedus din interpretarea literală a cuvintelor ”în special cînd” din cuprinsul acestui text de lege.

Prin urmare, prin raportare la prevederile art. 207, alin. (1) Cod administrativ, instanța verifică din oficiu dacă sînt întrunite condițiile pentru admisibilitatea unei acțiuni în contenciosul administrativ sau a unor capete de cerere din cuprinsul acțiunii în contencios administrativ, nefiind legată exclusiv de temeiurile de inadmisinbilitate menționate la art. 207, alin. (2) din Codul administrativ.

Dispozițiile legale citate mai sus enunță temeiurile de bază de admisibilitate a acțiunii în contencios administrative, după cum urmează:

a) prezența unui act administrativ individual defavorabil (dispoziție, decizie sau altă măsură oficială) întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, comunicat destinatarului;
b) competența jurisdicțională materială și teritorială a instanței de judecată pentru examinarea acțiunii în contenciosul administrativ;
c) respectarea cerințelor de formă și conținut a acțiunii în contencios administrativ;
d) respectarea procedurii prealabile;
e) respectarea termenului de înaintare a acțiunii;
f) prezența unui drept vătămat căruia i s-a adus atingere prin activitate administrativă.

Respectiv, instanța de judecată va analiza fiecare temei de admisibilitate a acțiunii în contencios administrative în baza criteriilor enunțate.

Având în vedere necesitatea verificării întrunirii condițiilor de admisibilitate, instanța urmează să stabilească, cu prioritate, tipul acțiunii cu care a fost sesizată.

Din materialele dosarului rezultă că, prin Decizia SFS nr. DICF-147514/07 din 07.06.2023 privind inițierea controlului fiscal, la SRL „Andoria Software Consulting" a fost dispus control fiscal la fața locului, prin metoda verificării totale, pentru perioada de activitate 01.01.2019 – 30.04.2023, în legătură cu intentarea procedurii de insolvabilitate, conform Hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Central, din 16.05.2023 (dosar nr. 21-292/23) (f.d. 271-272, Vol. I dosar administrativ).

Rezultatele controlului au fost consemnate în actul de control nr. 5-726279, prelungit pe blanchetele nr. 5-726280 și nr. 3-615850 din 22.06.2023 (f.d. 274-286, Vol. I dosar administrativ).

La data de 29.06.2023, contribuabilul a depus cerere, înregistrată la autoritatea fiscală cu nr. 2116-AA, prin care a solicitat revocarea Deciziei de inițiere a controlului fiscal nr. DICF-147514/07 din 07.06.2023 și efectuarea unui control repetat, luând în considerare Declarația cu privire la impozitul pe venit (Forma VEN 12), corectată și prezentată la data de 10.06.2023, invocând erori de emitere și notificare (f.d. 290-297, Vol. I dosar administrativ).

Ulterior, la data de 6.07.2023, SRL „Andoria Software Consulting" a formulat dezacord față de Actul de control, înregistrat la autoritatea fiscală cu nr. 22763-CA, solicitând emiterea unui nou act de control, care să țină cont de Declarația corectată cu privire la impozitul pe venit (Forma VEN 12), prezentată la 10.06.2023 (f.d. 298-306, Vol. I dosar administrativ).

La data de 10.07.2023, Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 773/45, prin care s-a dispus suspendarea examinării cazului de încălcare a legislației și efectuarea unui control fiscal repetat (f.d. 307, Vol. I dosar administrativ).

În temeiul Deciziei nr. DICF-148640/12 din 12.07.2023, a fost inițiat controlul fiscal repetat (f.d. 311, vol. I dosar administrativ), care a condus la întocmirea actului de control nr. 5-727991, prelungit pe formularele nr. 5-727992 și nr. 5-727993 din 17.07.2023 (f.d. 315-329, Vol. I dosar administrativ).

În baza acestuia, a fost emisă Decizia asupra cazului de încălcare a legislației fiscale nr. 773/2348 din 2.08.2023 (f.d. 331-332, Vol. I dosar administrativ), care ulterior a fost rectificată prin Decizia nr. 773/7 din 10.08.2023, prin care s-a dispus aplicarea amenzii în sumă de 150.000 lei (f.d. 335, vol. I dosar administrativ).

Nefiind de acord cu decizia adoptată, societatea reclamantă a formulat contestații la 07.09.2023 (nr. intrare 33202-CR) și 08.09.2023 (nr. intrare 33245-CR), solicitând rectificarea deciziilor contestate (f.d. 337-338, Vol. I dosar administrativ).

La 08.09.2023, SRL „Andoria Software Consulting” a depus cerere prealabilă/contestație împotriva Deciziilor nr. 773/2348 din 2.08.2023 și nr. 773/7 din 10.08.2023, solicitând înlocuirea sumei amenzii de 150.000 lei cu 25.000 lei (f.d. 337-338, Vol. I dosar administrativ).

Prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/277 din 20.10.2023, contestația (cererea prealabilă) a fost respinsă, menținându-se Deciziile nr. 773/2348 și nr. 773/7 (f.d. 28-29).

În dezacord cu această soluție, SRL „Andoria Software Consulting” s-a adresat, la 21.11.2023, instanței de judecată cu prezenta acțiune, solicitând modificarea Deciziilor contestate (f.d. 5-29, Vol. I dosar administrativ).

Astfel, având în vedere circumstanțele expuse și solicitările formulate, instanța constată că acțiunea înaintată de reclamantă se încadrează în sfera acțiunilor prevăzute de art. 206 alin. (1) lit. b) din Codul administrativ, fiind o acțiune în obligare, deoarece elementul central al obiectului acțiunii îl constituie urmărirea, pe cale judiciară, a rectificării unui act administrativ individual defavorabil, prin modificarea sancțiunii pecuniare aplicate pentru presupusele încălcări ale legislației fiscale.

Prin urmare, având în vedere natura revendicării, instanța constată că, potrivit prevederilor art. 206 alin. (1) lit. b) și art. 219 din Codul administrativ, solicitarea formulată de reclamantă constituie, în esență, o acțiune în obligare, având ca scop obligarea autorității fiscale de a rectifica decizia privind cazul de încălcare a legislației fiscale în ceea ce privește sancțiunea pecuniară, considerată de către reclamantă ca fiind disproporționată, cee ace se realizează, în esență, prin emiterea unei alte decizii.

a) În ceea ce privește prima condiție de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ, care presupune existența unui act administrativ individual defavorabil (dispoziție, decizie sau altă măsură oficială) întreprins de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public și comunicat destinatarului, în cadrul examinării cauzei s-a constatat că, având în vedere conținutul acțiunii formulate de reclamantă și esența revendicărilor acestora, societatea reclamantă își exprimă dezacordul față de activitatea administrativă desfășurată de Serviciul Fiscal de Stat, astfel, solicitând modificarea Deciziei nr. 773/2348 din 02.08.2023 privind încălcarea legislației de către SRL „Andoria Software Consulting”, c/f 1012600028499, rectificată prin Decizia nr. 773/7 din 10.08.2023, prin substituirea sumei amenzii aplicate în mărime de 150.000 lei cu amendă în mărime de 25.000 lei.

În privința primei condiții de admisibilitate, s-a constatat că Decizia nr. 773/2348 din 02.08.2023 emisă de Serviciul Fiscal de Stat constituie un act administrativ individual în sensul prevederilor art. 10 și 11 din Codul administrativ, fiind emisă pentru a reglementa un caz individual în domeniul dreptului public, cu scopul de a produce efecte în exterior.

Acesta este susceptibil de control judecătoresc în contencios administrativ, întrucât emană de la o autoritate publică și constituie o măsură oficială adoptată pentru reglementarea unei situații individuale, producând efecte juridice defavorabile asupra reclamantei, inclusiv prin instituirea unor obligații pecuniare pe care aceasta le consideră neîntemeiate.

Din analiza normelor de drept sus-indicate, instanța reține că SRL „Andoria Sofware Consulting” este în drept să înainteze acțiunea în contencios administrativ.

b) Referitor la cea de-a doua condiție de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ, care vizează competența jurisdicțională materială și teritorială a instanței de judecată pentru examinarea acțiunii în contenciosul administrativ, se apreciază că la caz, competența pentru examinarea prezentei acțiuni, în conformitate cu prevederile art.191 alin. (1) și art.196 alin. (1) Cod administrativ revine Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani), astfel, cererea de chemare în judecată fiind depusă cu respectarea dispozițiilor legale menționate.

c) Referitor la cea de-a treia condiție de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ, care vizează respectarea cerințelor de formă și conținut a acțiunii în contencios administrativ, instanța de judecată relevă că cererea de chemare în judecată înaintată de reclamant corespunde în totalitate exigențelor privind forma și conținutul, iar careva inadvertențe în acest sens nu au fost constatate și nici invocate de către pîrît.

d) Referitor la cea de-a patra și a cincea condiție de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ, care vizează respectarea procedurii prealabile și a termenului de înaintare a acțiunii, instanța de judecată reține următoarele.

Potrivit art. 208 alin. (1) și (3) Cod administrativ, în cazurile prevăzute de lege, până la înaintarea acțiunii în contencios administrativ, se va respecta procedura prealabilă. Dacă procedura prealabilă nu este prevăzută de lege, acțiunea în obligare se admite numai în cazul în care reclamantul a depus anterior la autoritatea publică competentă o cerere de emitere a actului administrativ individual.

Conform art. 209 alin. (1) Cod administrativ, acțiunea în contestare şi 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.

Referitor la condiția de respectare a remediului extrajudiciar cu privire la anularea actului administrativ individual defavorabil până la înaintarea acțiunii în contenciosul administrativ, instanța de judecată reține că în conformitate cu articolul 267 alin.(1) din Codul fiscal, decizia organului fiscal sau acțiunea funcționarului fiscal poate fi contestată numai de persoana vizată în decizie sau împotriva căreia a fost întreprinsă acțiunea ori de reprezentantul ei, în modul stabilit de prezentul cod.

În conformitate cu art. 267^1 alin. (1) și art.267^2 alin. (1)-(2) Codul fiscal, contestația împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acțiunii funcționarului fiscal poate fi depusă în decursul a 30 de zile de la data comunicării sau notificării privind decizia sau întreprinderea acțiunii contestate. Contestaţia împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acţiunii funcţionarului fiscal se depune la Serviciul Fiscal de Stat şi se examinează de către acesta. În cazul unui dezacord cu decizia pe care Serviciul Fiscal de Stat a emis-o pe marginea contestaţiei, contribuabilul este în drept să se adreseze în instanţa de judecată competentă.

Actele dosarului și circumstanțele expuse *supra* confirmă respectarea condițiilor procedurii prealabile, precum și a termenului legal de înaintare a acțiunii în contencios administrativ.

În cadrul ședinței de judecată s-a stabilit cu certitudine că, prin Decizia SFS nr. DICF-147514/07 din 07.06.2023, Serviciul Fiscal de Stat a dispus inițierea unui control fiscal la fața locului la SRL „Andoria Software Consulting”, prin metoda verificării totale, pentru perioada 01.01.2019 – 30.04.2023, în legătură cu inițierea procedurii de insolvabilitate, conform Hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Central, din 16.05.2023 (dosar nr. 21-292/23) (f.d. 271-272, Vol. I dosar administrativ).

Rezultatele controlului au fost consemnate în Actul de control nr. 5-726279, prelungit pe blanchetele nr. 5-726280 și nr. 3-615850 din 22.06.2023 (f.d. 274-286, Vol. I dosar administrativ).

La data de 29.06.2023, contribuabilul a depus cerere, înregistrată la autoritatea fiscală cu nr. 2116-AA, prin care a solicitat revocarea Deciziei de inițiere a controlului fiscal nr. DICF-147514/07 din 07.06.2023 și efectuarea unui control repetat, luând în considerare Declarația cu privire la impozitul pe venit (Forma VEN 12), corectată și prezentată la 10.06.2023, invocând erori de emitere și notificare (f.d. 290-297, Vol. I dosar administrativ).

Ulterior, la data de 06.07.2023, SRL „Andoria Software Consulting” a formulat dezacord față de actul de control, înregistrat la autoritatea fiscală cu nr. 22763-CA, solicitând emiterea unui nou act de control care să ia în considerare Declarația corectată cu privire la impozitul pe venit (Forma VEN 12), prezentată la 10.06.2023 (f.d. 298-306, Vol. I dosar administrativ).

La data de 10.07.2023, Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 773/45, prin care s-a dispus suspendarea examinării cazului de încălcare a legislației și efectuarea unui control fiscal repetat (f.d. 307, Vol. I dosar administrativ).

În temeiul Deciziei nr. DICF-148640/12 din 12.07.2023, a fost inițiat controlul fiscal repetat, care a condus la întocmirea actului de control nr. 5-727991, prelungit pe formularele nr. 5-727992 și nr. 5-727993 din 17.07.2023 (f.d. 315-329, Vol. I dosar administrativ).

În baza acestui act, a fost emisă Decizia asupra cazului de încălcare a legislației fiscale nr. 773/2348 din 02.08.2023 (f.d. 331-332, Vol. I dosar administrativ), expediată contribuabilului prin scrisoarea recomandată nr. 26-21/5-04 din 04.08.2023 și recepționată la 09.08.2023 (f.d. 334, vol. I dosar administrativ).

Ulterior, prin Decizia nr. 773/7 din 10.08.2023, s-a dispus rectificarea Deciziei nr. 773/2348, stabilindu-se aplicarea amenzii în sumă de 150.000 lei (f.d. 335, Vol. I dosar administrativ). Decizia a fost notificată reprezentantului societății la data de 30.08.2023, contra semnătură.

Nefiind de acord cu sancțiunea aplicată, societatea reclamantă a formulat contestații la datele de 07.09.2023 (nr. intrare 33202-CR) și 08.09.2023 (nr. intrare 33245-CR), solicitând rectificarea deciziilor contestate (f.d. 337-338, Vol. I dosar administrativ). În aceeași zi, 08.09.2023, SRL „Andoria Software Consulting” a depus cerere prealabilă/contestație împotriva Deciziilor nr. 773/2348 din 02.08.2023 și nr. 773/7 din 10.08.2023, solicitând înlocuirea sumei amenzii de 150.000 lei cu 25.000 lei (f.d. 337-338, Vol. I dosar administrativ).

Prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/277 din 20.10.2023, contestația a fost respinsă, menținându-se Deciziile nr. 773/2348 și nr. 773/7 (f.d. 28-29), decizia fiind comunicată reclamantei prin scrisoarea nr. 26-24-10/153708 din 23.10.2023, recepționată la 26.10.2023, conform avizului poștal (f.d. 58-60).

Nefiind de acord cu rezultatul procedurii prealabile, la data de 21.11.2023, SRL „Andoria Software Consulting” a înaintat prezenta acțiune în instanță.

În aceste circumstanțe, judecătorul constată că acțiunea a fost formulată în termenul prevăzut de art. 209 din Codul administrativ.

e) Referitor la cea de-a șasea condiție de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ, care vizează revendicarea de către reclamant a unui drept vătămat propriu căruia i s-a adus atingere prin activitate administrativă, instanța de judecată reține următoarele.

Admisibilitatea acțiunii în contencios administrativ este condiționată *inter alia* de revendicarea de către reclamant a încălcării unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice.

Din prevederile art. 53, alin. (1) din Constituție, rezultă că persoana *vătămată într-un drept al său* (s.i.) 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 și repararea pagubei.

Din prevederile art. 20 din Codul administrativ rezultă: 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.

Din prevederile art. 207, alin. (2), lit. e) Cod administrativ, rezultă că acțiunea în contencios administrativ se declară inadmisibilă în special cînd: reclamantul nu poate revendica încălcarea, prin activitatea administrativă, a unui drept în sensul art. 17.

Conform art. 39 din Codul administrativ, controlul judecătoresc al activității administrative este garantat şi nu poate fi îngrădit. 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.

În 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 reclamantului de a înainta acțiunea în contencios administrativ.

Prin urmare, reclamantul are dreptul de a sesiza instanța ori de câte ori, dintr-o analiză sumară a circumstanțelor – inclusiv a conținutului cererii, a actelor administrative contestate și a documentelor din dosar – reiese o posibilă atingere adusă unui drept subiectiv. Această probabilitate este prezumată atunci când persoana este destinatarul unui act administrativ individual cu caracter defavorabil sau are calitatea de terț afectat.

Așadar, noțiunea de „revendicare a încălcării" nu se confundă cu cea de „vătămare a dreptului": prima fundamentează dreptul procesual de a acționa în instanță, iar a doua trebuie dovedită în cadrul fondului cauzei. Stabilirea vătămării este, așadar, o chestiune de fond și nu o condiție preliminară pentru accesul la justiție, în acord cu prevederile art. 6 din CEDO, art. 20 din Constituția Republicii Moldova și art. 39 din Codul administrativ.

SRL „Andoria Software Consulting" revendică apărarea pe calea controlului judecătoresc a unui drept în sensul art.17 Cod administrativ, ori la caz, reclamanta își exercită dreptul de a solicita control judecătoresc asupra actelor administrative individuale defavorabile, invocând încălcarea drepturilor sale prin impunerea spre plată a unor sancțiuni nejustificate.

În aceste circumstanțe, se constată că este întrunită și condiția privind revendicarea unui drept legitim, în accepțiunea art. 39 din Codul administrativ.

Corespunzător, condiția revendicării unui drept legitim este întrunită.

Alte motive de inadmisibilitate a acțiunii în baza art.207 Cod administrativ, la caz lipsesc.

Temeinicia acţiunii.

Examinînd acţiunea depusă, audiind explicaţiile participanţilor la proces şi analizînd probele administrate, în contextul corelării acestora şi în raport cu prevederile legale aplicabile, instanţa de judecată, ajunge la concluzia că acţiunea formulată este întemeiată şi pasibilă de a fi admisă, din următoarele motive.

În conformitate cu prevederile art. 20, alin. (1) din Codul administrativ, dacă printr-o activitate administrativă se încalcă un drept legitim sau o libertate stabilită prin lege, acest drept poate fi revendicat printr-o acțiune în contencios administrativ, cu privire la care decid instanțele de judecată competente pentru examinarea procedurii de contencios administrativ, conform prezentului cod.

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

În conformitate cu prevederile art. 219, alin. (1) Cod administrativ, instanţa de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile,

nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți.

Din prevederile art. 224, alin. (1) Cod administrativ rezultă că examinînd acțiunea în contencios administrativ în fond, instanța de judecată adoptă una dintre următoarele hotărîri:

a) în baza unei acțiuni în contestare, anulează în tot sau în parte actul administrativ individual, precum și o eventuală decizie de soluționare a cererii prealabile, dacă acestea sînt ilegale și prin ele reclamantul este vătămat în drepturile sale;

b) în baza unei acțiuni în obligare, anulează în tot sau în parte actul administrativ individual de respingere a solicitării sau o eventuală decizie adoptată în procedura prealabilă și obligă autoritatea publică să emită un act administrativ individual, dacă revendicarea pretenției reclamantului de emitere a actului este întemeiată;

c) în baza unei acțiuni în realizare, obligă la acțiune, tolerare sau inacțiune, dacă o astfel de pretenție a reclamantului este întemeiată;

d) în baza unei acțiuni în constatare, constată existența sau inexistența unui raport juridic ori nulitatea unui act administrativ individual sau a unui contract administrativ, dacă raportul juridic există sau, respectiv, nu există ori actul administrativ individual sau contractul administrativ este nul;

e) în baza unei acțiuni de control normativ, anulează în tot sau în parte actul administrativ normativ, dacă acesta este ilegal, sau constată nulitatea acestuia, dacă acesta este nul;

f) respinge acțiunea ca fiind neîntemeiată, dacă nu sînt îndeplinite condițiile de adoptare a unei hotărîri prevăzute la lit. a)–e).

În cadrul examinării cauzei, instanța a constatat că „Andoria Software Consulting” S.R.L., cu sediul în mun. Chișinău, str. Alba Iulia 105, ap. (of.) 45, a fost înregistrată la data de 17.09.2012, sub nr. 1012600028499, iar începând cu 15.06.2022, funcția de administrator și asociat unic este exercitată de *****. Genurile principale de activitate ale societății includ atât servicii din domeniul tehnologiilor informaționale, cât și activități agricole și de depozitare (f.d. 77)

La data de 19.04.2023, administratorul statutar al societății s-a adresat instanței de judecată cu cerere introductivă privind declararea insolvabilității debitorului și intentarea procedurii de insolvabilitate, solicitând desemnarea administratorului autorizat Mihaila Constantin. Prin hotărârea Judecătoriei Chișinău nr. 2i-292/2023 din 16.05.2023, cererea a fost admisă, constatându-se starea de insolvabilitate și fiind intentată procedura corespunzătoare.

Prin Hotărârea Judecătoriei Chișinău nr. 2i-292/2023 din 16 mai 2023, a fost admisă cererea introductivă depusă de debitorul „Andoria Software Consulting” S.R.L., fiind constatată starea de insolvabilitate a acestuia și dispusă intentarea procedurii de insolvabilitate față de societate (f.d. 79-82).

Ulterior, prin Hotărârea Judecătoriei Chișinău nr. 2i-292/2023 din 30 noiembrie 2023, a fost confirmat planul procedurii de restructurare al „Andoria Software Consulting” S.R.L., aprobat de adunarea creditorilor conform procesului-verbal nr. 5 din 8 noiembrie 2023 (f.d. 83-88).

Astfel, în contextul intentării procedurii de insolvabilitate, în temeiul Hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Central, din 16.05.2023 (dosar nr. 21-292/23), Serviciul Fiscal de Stat, prin Decizia nr. DICF-147514/07 din 07.06.2023 privind inițierea controlului fiscal, a dispus efectuarea la SRL „Andoria Software Consulting” a unui control fiscal neplanificat, la fața locului, prin metoda verificării totale, pentru perioada de activitate 01.01.2019 – 30.04.2023,

desfășurarea acestuia fiind stabilită pentru intervalul 08 iunie 2023 – 14 iunie 2023 (f.d. 271-272, Vol. I dosar administrativ).

Din materialele cauzei rezultă că, la data de 07 iunie 2023, decizia menționată a fost transmisă administratorului insolvabilității prin intermediul poștei electronice, iar ulterior, la data de 12 iunie 2023, aceasta i-a fost înmânată sub semnătură administratorului insolvabilității, Mihaila Constantin (f.d. 268-270, 271-272, Vol. I dosar administrativ).

De asemenea, la data de 21 iunie 2023, reprezentantul contribuabilului, *****, a prezentat explicații în fața organului fiscal (f.d. 253-254, Vol. I dosar administrativ).

Rezultatele controlului au fost consemnate în actul de control nr. 5-726279, prelungit pe blanchetele nr. 5-726280 și nr. 3-615850 din 22.06.2023 (f.d. 274-286, Vol. I dosar administrativ).

Prin citația nr. 152678 din 23 iunie 2023, Serviciul Fiscal de Stat a dispus citarea reprezentantului contribuabilului pentru data de 10 iulie 2023, în vederea audierii acestuia în cadrul examinării cazului de încălcare a legislației fiscale (f.d. 287-288 vol. I dosar administrativ).

La data de 29.06.2023, contribuabilul a depus cerere, înregistrată la autoritatea fiscală cu nr. 2116-AA, prin care a solicitat revocarea Deciziei de inițiere a controlului fiscal nr. DICF-147514/07 din 07.06.2023 și efectuarea unui control repetat, luând în considerare Declarația cu privire la impozitul pe venit (Forma VEN 12), corectată și prezentată la data de 10.06.2023, invocând erori de emitere și notificare (f.d. 290-297, Vol. I dosar administrativ).

Ulterior, la data de 6 iulie 2023, SRL „Andoria Software Consulting” a formulat dezacord față de Actul de control, înregistrat la autoritatea fiscală cu nr. 22763-CA, solicitând emiterea unui nou act de control, luând în considerare Declarația cu privire la impozitul pe venit (Forma VEN 12), corectată și prezentată de societate la data de 10.06.2023. Aceasta a fost motivată de faptul că Decizia privind inițierea controlului nr. DICF-147514/07 din 07.06.2023 nu a fost adusă efectiv la cunoștința societății decât la data de 12.06.2023.

De asemenea, societatea a solicitat luarea în considerare a actului de casare a rapiței, conform documentelor contabile referitoare la pregătirea, pre-semănatul și semănatul culturii de floarea-soarelui, pe câmpurile cadastrale nr. 9410105 și 9410116, cu suprafața totală de 196 ha.

Contribuabilul a menționat că Decizia privind inițierea controlului nr. DICF-147514/07 din 07.06.2023 a fost adusă efectiv la cunoștință prin semnătura administratorului insolvabilității, Constantin Mihăilă, pe Nota de motivare a controlului neplanificat, prezentată de inspectorul fiscal la data de 12.06.2023. Prin urmare, societatea nu a fost de acord cu menționarea în Actul de control conform căreia controlul ar fi fost inițiat la data de 08.06.2023 cu acordul administratorului insolvabilității, deoarece, la acea dată, niciun control fiscal nu fusese inițiat, iar administratorul nu a dat niciun acord. Controlul a fost convenit a fi inițiat de la data de 12.06.2023, conform citației nominalizate.

Totodată, a subliniat că, în Actul de control corect ar fi trebuit să fie menționat „cu înștiințarea administratorului insolvabilității, Mihăilă Constantin, la data de 12.06.2023, despre inițierea controlului conform citației din 06.06.2023” și nu „cu acordul”, deoarece un astfel de acord nu a existat. Până la data de 08.06.2023, nu existau decizii de inițiere a controlului și nici nu a fost prezentată vreo decizie pentru acest scop. Toți participanții așteptau efectiv începerea controlului de la data de 12.06.2023.

Dacă Decizia de inițiere a controlului din 07.06.2023 ar fi fost comunicată corect, societatea ar fi prezentat Declarația corectată cu privire la impozitul pe venit (Forma VEN 12) la Serviciul Fiscal de Stat, înregistrată la data de 10.06.2023.

În considerentele menționate anterior, societatea reclamantă a invocat că referirea inspectorilor fiscali la prevederile art. 188 lit. b) din Codul fiscal este nelegală, deoarece termenul de notificare privind Decizia de inițiere a controlului nu a fost respectat.

Ca argument suplimentar, reclamantul a precizat că, potrivit registrului detaliat al contribuabilului la data de 30.06.2023, Declarația corectată cu privire la impozitul pe venit (Forma VEN 12) fusese prezentată Serviciului Fiscal de Stat, fapt confirmat și de inspectorul SFS, sectorul Buiucani. În acest context, pe de o parte, Serviciul Fiscal de Stat recunoaște corectitudinea prezentării declarației, iar, pe de altă parte, Actul de control consemnează nulitatea acesteia, atribuind societății obligații suplimentare și penalități nejustificate. (f.d. 298-306, vol. I dosar administrativ).

La data de 10.07.2023, Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 773/45, prin care s-a dispus suspendarea examinării cazului de încălcare a legislației și efectuarea unui control fiscal repetat (f.d. 307, Vol. I dosar administrativ).

Prin citația seria D nr. 220268 din 10 iulie 2023, contribuabilul a fost citat să se prezinte la data de 14 iulie 2023, în vederea determinării obligațiilor fiscale, prezentării documentelor și informațiilor relevante, precum și a depunerii declarațiilor, în conformitate cu prevederile art. 134 alin. (1) pct. 14 și art. 226 din Codul fiscal. Citația a fost adusă la cunoștința reprezentantului contribuabilului în aceeași zi, contra semnătură (f.d. 308, vol. I dosar administrativ).

În temeiul Deciziei nr. DICF-148640/12 din 12.07.2023, a fost inițiat controlul fiscal repetat, desfășurarea acestuia fiind stabilită pentru perioada 14 iulie 2023 – 17 iulie 2023 (f.d. 311, vol. I dosar administrativ). Decizia a fost notificată administratorului insolvabilității la data de 13 iulie 2023 prin poșta electronică, precum și înmânată sub semnătură la data de 14 iulie 2023 (f.d. 309, vol. I dosar administrativ).

Rezultatele controlului fiscal repetat au fost indicate în actul de control nr. 5-727991, prelungit pe formularele nr. 5-727992 și nr. 5-727993 din 17.07.2023 (f.d. 315-329, Vol. I dosar administrativ).

Prin citația seria C nr. 152702 din 17 iulie 2023, administratorul autorizat al SRL „Andoria Software Consulting", în temeiul art. 243 alin. (1) din Codul fiscal, a fost citat să se prezinte la data de 2 august 2023, în vederea examinării cazului de încălcare a legislației fiscale de către contribuabil (f.d. 330, Vol. I dosar administrativ).

La data de 02.08.2023, a fost emisă Decizia asupra cazului de încălcare a legislației fiscale nr. 773/2348 (f.d. 331-332, Vol. I dosar administrativ), ulterior rectificată prin Decizia nr. 773/7 din 10.08.2023, prin care s-a dispus aplicarea unei amenzi în cuantum de 150.000 lei (f.d. 335, Vol. I dosar administrativ).

Nefiind de acord cu decizia adoptată, societatea reclamantă a formulat contestații la 07.09.2023 (nr. intrare 33202-CR) și 08.09.2023 (nr. intrare 33245-CR), solicitând rectificarea deciziilor contestate (f.d. 337-338, Vol. I dosar administrativ).

La 08.09.2023, SRL „Andoria Software Consulting" a depus cerere prealabilă/contestație împotriva Deciziilor nr. 773/2348 din 2.08.2023 și nr. 773/7 din 10.08.2023, solicitând înlocuirea sumei amenzii de 150.000 lei cu 25.000 lei (f.d. 337-338, Vol. I dosar administrativ).

Prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/277 din 20.10.2023, contestația (cererea prealabilă) a fost respinsă, menținându-se Deciziile nr. 773/2348 și nr. 773/7 (f.d. 28-29).

Instanța de judecată relevă că la baza statului de drept, consacrat de art. 1 alin. (3) din Constituţie, stă *principiul legalităţii* **și** *supremației dreptului*.

Legalitatea, ca principiu de bază al statului de drept, presupune conformitatea normelor juridice cuprinse în diverse acte normative cu normele juridice superioare ca forță juridică, iar

toate acestea, cu normele constituționale (art. 7 din Constituție), precum și cu tratatele internaționale la care Republica Moldova este parte (art. 4, alin. (2) și art. 8 din Constituție).

În domeniul dreptului administrativ, legalitatea, ca principiu de bază al statului de drept, presupune conformitatea actului administrativ cu normele superioare, care stabilesc condiţii privind adoptarea sau emiterea lor cuprinse în actele legislative. Importanţa principiului legalităţii presupune ca legea să fie respectată, această exigenţă existând nu doar pentru indivizi, dar în mod egal şi pentru autorităţile publice şi private.

În măsura în care legalitatea vizează actele administrative emise de către autoritățile publice, exigenţa este ca acestea să acţioneze în strictă conformitate cu actele legislative, în limita competenței și atribuţiilor care le-au fost conferite și cu respectarea procedurii reglementate de lege.

Art. 21 din Codul administrativ, intitulat ”Legalitatea” consacră principiul legalității ca fiind un principiu comun atît procedurii administrative, cît și procedurii contenciosului administrativ, statuînd că:

(1) Autoritățile publice și instanțele de judecată competente trebuie să acționeze în conformitate cu legea și alte acte normative.

(2) Exercitarea atribuțiilor legale nu poate fi contrară scopului pentru care acestea au fost reglementate.

(3) Autoritățile publice și instanțele de judecată competente nu pot dispune limitarea exercitării drepturilor și a libertăților persoanelor decît în cazurile și în condițiile expres stabilite de lege.

Instanța de judecată relevă că principiul legalității poate fi analizat în două sensuri:

- *formal*, și
- *material*.

Legalitatea activității administrative se referă deopotrivă atît la *aspectul formal* (acționarea autorităților publice în limitele competenței și atribuţiilor care le-au fost conferite și cu respectarea procedurii administrative reglementate de lege), cît și *aspectul material* (acționarea autorităților publice în strictă conformitate cu actele legislative de nivel superior).

Prin urmare, instanța de judecată va analiza în partea motivantă a prezentei hotărîri dacă autoritatea publică pîrîtă a respectat atît aspectul formal, cît și material al principiului legalității în activitatea administrativă pe care a desfășurat-o în raport cu reclamantul.

I. Referitor la respectarea de către autoritatea publică pîrîtă a aspectului *formal* a principiului legalității, instanța de judecată relevă că legalitatea formală sau procedurală asigură desfășurarea unei proceduri administrative echitabile pentru cetățeni, iar Codul administrativ reglementează anumite garanții procedurale care au menirea de a garanta dreptul la o bună administrare prin desfășurarea unei proceduri administrative echitabile de către autoritățile publice.

Implicit, desfășurarea unei proceduri administrative de către autoritățile publice cu desconsiderarea garanțiilor procedurale reglementate de Codul administrativ în Cartea a doua, are ca efect nu doar încălcarea drepturilor procedurale ale participanților la procedura administrativă, ci afectează însăși substanța dreptului subiecților de drept la o procedură administrativă echitabilă, aceasta devenind una inechitabilă.

Din prevederile art. 11, alin. (1) și (2) Cod administrativ rezultă că actele administrative individuale pot fi:

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

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

(2) Destinatarul unui act administrativ individual este doar persoana către care actul administrativ se îndreaptă. Terții, ale căror drepturi sînt afectate de actul administrativ individual, nu sînt destinatarii acestuia.

În speță, destinatarul actelor administrative litigioase este exclusiv SRL „Andoria Software Consulting".

Se reiterează că Deciziile Serviciului Fiscal de Stat nr. 773/2348 din 02.08.2023 și nr. 773/7 din 10.08.2023, precum și Decizia nr. 754/277 din 20.10.2023, constituie acte administrative individuale defavorabile în sensul art. 11 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, întrucât aduc atingere drepturilor și intereselor legitime ale societății reclamante, generând consecințe juridice negative asupra patrimoniului acesteia, prin instituirea unor obligații fiscale suplimentare în sarcina sa.

Totodată, actele administrative menționate, emise în privința contribuabilului SRL „Andoria Software Consulting", produc efecte juridice exclusiv în raport cu societatea și nu aduc atingere drepturilor sau intereselor legitime ale unor terțe persoane.

Din prevederile art. 44, alin. (1) Cod administrativ rezultă că sînt participanți la procedura administrativă: autoritatea publică, orice persoană fizică și juridică care a solicitat inițierea procedurii sau în privința căreia procedura a fost inițiată, precum și orice altă persoană atrasă de autoritatea publică în procedura administrativă.

Totodată, art. 44, alin. (3) Cod administrativ stabilește în mod imperativ faptul că autoritatea publică este obligată să atragă în procedura administrativă, din oficiu sau la cerere, persoanele ale căror drepturi pot fi afectate prin procedura administrativă. Dacă are cunoștință despre astfel de persoane, autoritatea publică le informează despre inițierea sau desfășurarea procedurii administrative.

În speța de față, având în vedere natura procedurii administrative, nu se constată vreo încălcare sau posibilitate de afectare a drepturilor terților persoane prin procedura administrativă desfășurată de Serviciul Fiscal de Stat, ca autoritate emitentă a actului administrativ.

Din prevederile art. 70, alin. (1) și (2) Cod administrativ rezultă:

(1) Dacă inițiază o procedură administrativă din oficiu, autoritatea publică informează în scris participanții despre aceasta în decursul unui termen rezonabil.

(2) Dacă inițiază o procedură administrativă la cerere și la procedură participă și alte persoane, autoritatea publică îi informează în scris, în decursul unui termen rezonabil, despre procedura inițiată.

În prezenta cauză, procedura administrativă a fost inițiată din oficiu de către Serviciul Fiscal de Stat, în legătură cu intentarea procedurii de insolvabilitate față de contribuabil.

Din materialele dosarului administrativ rezultă că, pe parcursul controlului fiscal, reprezentantul contribuabilului a fost informat despre inițierea acestuia, a fost citat pentru prezentarea informațiilor și explicațiilor necesare, iar actele emise de organul fiscal au fost comunicate atât prin poșta electronică, cât și prin Î.S. „Poșta Moldovei", circumstanțe confirmate prin probele administrate la dosar.

În speță, se reține că în cadrul procedurii administrative, contribuabilul a invocat deficiențe în ceea ce privește comunicarea deciziilor de inițiere a controlului fiscal, susținând că acestea nu

i-ar fi fost aduse la cunoștință în mod efectiv la momentul emiterii, precum și că mențiunile din actul de control referitoare la existența acordului administratorului insolvabilității nu corespund realității, întrucât la 12.06.2023 ar fi avut loc doar o înștiințare, fără exprimarea unui acord expres al administratorului insolvabilității pentru efectuarea controlului fiscal.

Totodată, reclamantul a contestat legalitatea aplicării art. 188 lit. b) din Codul fiscal, invocând nerespectarea termenului de notificare a controlului.

Cu toate că se reține anumite deficiențe ale autorității fiscale în asigurarea unei comunicări pe deplin riguroase a actelor procedurale, inclusiv în raport cu particularitățile procedurii de insolvabilitate, aceste deficiențe nu sunt de natură să înlăture efectele juridice ale notificărilor efectuate și nici să afecteze participarea efectivă a contribuabilului la procedura administrativ-fiscală.

În acest sens, instanța reține că, în pofida unor neclarități de ordin procedural privind comunicarea actelor, contribuabilul a fost, în esență, informat cu privire la desfășurarea controlului fiscal și a beneficiat de posibilitatea reală de a participa la procedură, de a prezenta explicații, înscrisuri și de a-și exercita dreptul la apărare.

Din prevederile art. 94, alin. (1) și (2) Cod administrativ, rezultă:

(1) Înainte de emiterea unui act administrativ individual defavorabil pentru un participant sau înainte de respingerea unui act administrativ individual favorabil, participantul are dreptul să fie audiat în legătură cu faptele și circumstanțele relevante pentru actul ce urmează a fi emis.

(2) Audierea poate fi făcută verbal sau în scris.

În speța de față, instanța reține că organul fiscal a asigurat respectarea acestui drept pe parcursul întregii proceduri administrative. Astfel, reprezentantul contribuabilului a fost citat și s-a prezentat la Direcția control post operațional nr. 5 a DGC la data de 21 iunie 2023, unde a oferit explicațiile solicitate. Totodată, în cadrul controlului fiscal repetat, acesta a prezentat actele și înscrisurile pe care le-a considerat relevante pentru soluționarea cauzei.

Actele dosarului administrativ confirmă că autoritatea fiscală a asigurat reclamantei posibilitatea efectivă de a-și exprima poziția și de a-și susține apărările pe parcursul procedurii.

În aceste condiții, instanța constată că autoritatea pârâtă a respectat prevederile art. 94 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, asigurând contribuabilului posibilitatea reală de a fi audiat și de a-și expune punctul de vedere asupra circumstanțelor relevante care au stat la baza emiterii actelor administrative contestate.

În aceste condiții, instanța reține că procedura administrativă a fost desfășurată cu respectarea etapelor prevăzute de lege, iar garanțiile procedurale ale reclamantei au fost, în esență, asigurate.

În acest sens, instanța de judecată a constatat că autoritatea publică pârâtă a respectat aspectele formale ale principiului legalității în cadrul activității administrative desfășurate.

II. Referitor la respectarea de către autoritatea publică pîrîtă a aspectului *material* a principiului legalității, instanța de judecată relevă că pentru a stabili dacă actele contestate de către reclamantă sunt legale și întemeiate, instanța de judecată le va raporta la prevederile relevante ale legislației.

Conform art. 220, alin. (1) Cod administrativ, obținerea probelor în procedura contenciosului administrativ are loc conform art. 87-93, iar potrivit art.221 alin.(1) al aceluiași act normativ, autoritățile publice sunt obligate să prezinte instanței de judecată, concomitent cu referința, dosarele administrative. La solicitarea instanței de judecată, autoritățile publice sunt obligate să prezinte suplimentar și alte documente pe care le dețin, inclusiv cele electronice, și să acorde informații.

Art. 93 Cod administrativ stabileşte sarcina probaţiunii, fiecare participant probează faptele pe care își întemeiază pretenţia. Prin derogare de la prevederile alin. (1), *fiecare participant probează faptele atribuite exclusiv sferei sale*. Reglementări suplimentare sau derogatorii sunt admisibile doar în baza prevederilor legale.

Sub aspectul situației de fapt, instanța reiterează că, în urma controlului fiscal efectuat de funcționarii Serviciului Fiscal de Stat (act nr. 5-726279, prelungit pe blanchetele nr. 5-726280 și nr. 3-615850 din 22.06.2023), prin metoda verificării totale, pentru perioada 01.01.2019 – 30.04.2023, precum și în urma controlului fiscal repetat (act nr. 5-727991, prelungit pe formularele nr. 5-727992 și nr. 5-727993 din 17.07.2023), realizat în legătură cu intentarea procedurii de insolvabilitate, au fost stabilite anumite încălcări ale legislației fiscale.

Astfel, în urma controlului inițial a fost întocmit actul de control nr. 5-726279 din 22.06.2023, iar ulterior, după examinarea obiecțiilor formulate de SRL „Andoria Software Consulting" prin dezacordul înregistrat cu nr. 22763-CA din 06.07.2023, Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 773/45 din 10.07.2023, prin care a dispus suspendarea examinării cazului de încălcare a legislației și efectuarea unui control fiscal repetat.

În temeiul Deciziei nr. DICF-148640/12 din 12.07.2023, a fost inițiat controlul fiscal repetat, finalizat prin întocmirea actului de control nr. 5-727991 din 17.07.2023 și ulterior valorificat prin Decizia asupra cazului de încălcare a legislației fiscale nr. 773/2348 din 02.08.2023, rectificată prin Decizia nr. 773/7 din 10.08.2023, prin care s-a dispus aplicarea amenzii în cuantum de 150.000 lei.

În urma verificărilor efectuate, s-a constatat că contribuabilul nu a respectat obligațiile privind întocmirea și prezentarea către Serviciul Fiscal de Stat a informației privind contractarea și rambursarea împrumuturilor de către persoanele fizice, prevăzută la art. 226[1] alin. (5) lit. i) din Codul fiscal, pentru perioada fiscală A/2022. Încălcarea constă în nereflectarea unor tranzacții de rambursare a împrumuturilor acordate persoanelor fizice, în sumă totală de 2.142.500 lei, inclusiv către ***** – 1.920.900 lei și Gorgos Mihail – 221.600 lei.

În consecință, în temeiul art. 253 alin. (8) din Codul fiscal, pentru neprezentarea informațiilor obligatorii, contribuabilului i-a fost aplicată prin Decizia nr. 773/2348 din 02.08.2023, ulterior rectificată prin Decizia nr. 773/7 din 10.08.2023, sancțiunea sub formă de amendă în mărime de 150.000 lei.

După cum rezultă din prevederile art. 8 alin. (2) lit. c)-e), *contribuabilul este obligat:* c) să ţină contabilitatea conform formelor şi modului stabilit de legislaţie, să întocmească şi să prezinte Serviciului Fiscal de Stat şi serviciului de colectare a impozitelor şi taxelor locale dările de seamă fiscale și informațiile prevăzute de legislaţie, să asigure integritatea documentelor de evidenţă în conformitate cu cerinţele legislaţiei, să efectueze încasările băneşti în numerar prin intermediul echipamentelor de casă şi de control, respectînd reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor băneşti în numerar fără aplicarea echipamentelor de casă şi de control; d) să prezinte informaţii veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum şi despre alte obiecte ale impunerii; e) să achite la buget, la timp şi integral, ţinînd cont de prevederile art.7 alin.(5), sumele calculate ale impozitelor şi taxelor, asigurînd exactitatea şi veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate.

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

Potrivit art. 24 alin.(1) și (10) Cod Fiscal (în vigoare la data comiterii încălcării) se permite deducerea cheltuielilor ordinare şi necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activităţii de întreprinzător. Se permite deducerea cheltuielilor ordinare şi necesare suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, neconfirmate documentar, în mărime de 0,2% din venitul impozabil.

La fel, conform art. 83 alin. (4) lit. a) Cod Fiscal (în vigoare la data comiterii încălcării) Declaraţia cu privire la impozitul pe venit se completează în modul şi forma stabilite de Ministerul Finanţelor. Cu excepţia cazurilor prevăzute la alin.(5)–(10), declaraţia cu privire la impozitul pe venit se prezintă Serviciului Fiscal de Stat nu mai tîrziu de: a) data de 25 a lunii a treia după finele perioadei fiscale de gestiune – în cazul persoanelor juridice, formelor organizatorice rezidenţi cu statut de persoană fizică, potrivit legislaţiei, reprezentanţelor permanente ale nerezidentului în Republica Moldova; b) data de 30 aprilie a anului următor anului fiscal de gestiune – în cazul persoanelor fizice (cetăţeni ai Republicii Moldova, cetăţeni străini şi apatrizi, inclusiv membri ai societăţilor şi acţionari ai fondurilor de investiţii).

În corespundere cu art. 87 alin. (1) Cod fiscal, contribuabilul care, conform art.83, este obligat să prezinte declaraţia cu privire la impozitul pe venit (fără cererea suplimentară din partea Serviciului Fiscal de Stat) achită impozitul pe venit nu mai tîrziu de termenul stabilit pentru prezentarea declaraţiei (fără a ţine cont de prelungirea termenului).

Conform prevederilor art. 134 alin. (1) pct. 2) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat și funcționarii fiscali, în cadrul acțiunilor de exercitare a funcției, au dreptul, să ceară și să primească gratuit de la orice persoană informații, date, documente necesare pentru exercitarea atribuțiilor în limitele funcționale, cu excepția informațiilor care constituie secret de stat, precum și copiile de pe ele, dacă acestea se anexează la actul de control.

Potrivit art.187 alin.(1), (5)-(6) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat să prezinte în termenul stabilit dări de seamă pentru fiecare tip de impozit sau de taxă, pentru primele de asigurare obligatorie de asistența medicala și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii. Darea de seama fiscala se consideră prezentata la data la care Serviciul Fiscal de Stat o primește, dacă este întocmită în modul stabilit de legislația fiscala și daca este perfectata în modul reglementat de Serviciul Fiscal de Stat. *Darea de seama fiscala se considera recepționată de Serviciul Fiscal de Stat în conformitate cu alin. (5)* în cazul în care contribuabilul prezintă dovezi în acest sens: un exemplar de dare de seamă fiscala cu mențiunea Serviciului Fiscal de Stat că a primit-o, o recipisă, eliberată de Serviciul Fiscal de Stat, avizul poștal, o recipisa electronica de confirmare a acceptării acesteia în sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat etc.

Aderent, art. 187 alin. (7)-(8) Cod fiscal, stabilește că instrucţiunile privind modul de întocmire şi de prezentare a dărilor de seamă fiscale, inclusiv a celor unificate, se emit de Serviciul Fiscal de Stat dacă legislaţia fiscală nu prevede altfel. Darea de seamă fiscală prezentată tardiv nu va fi luată în considerare după emiterea unei decizii scrise cu privire la inițierea efectuării unui control fiscal al cărui obiect este și darea de seamă prezentată.

Conform, art. 188 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, darea de seamă fiscală corectată nu va fi luată în considerare şi, prin urmare, nu va fi modificată darea de seamă precedentă dacă cea corectată a fost prezentată: b) după emiterea de către conducerea organului care exercită controlul a unei decizii scrise cu privire la iniţierea efectuării unui control fiscal, al cărui obiect va fi şi darea de seamă prezentată greşit sau cu omisiuni.

Potrivit art. 188^1 alin. (1)-(5) Cod fiscal, agentul economic aflat în proces de lichidare este obligat să prezinte în prealabil Serviciului Fiscal de Stat darea de seamă cu privire la impozitul pe venit pentru perioada fiscală stabilită la art.12^1 alin.(3) lit.a) în termen de cel mult 5 luni de la

data înregistrării dizolvării. Agentul economic aflat în proces de lichidare este obligat să prezinte Serviciului Fiscal de Stat darea de seamă cu privire la impozitul pe venit pentru perioada fiscală stabilită la art.12[1] alin.(3) lit.b) în termen de cel mult 30 de zile de la data aprobării bilanţului definitiv de lichidare. Agentul economic aflat în proces de lichidare este obligat să prezinte Serviciului Fiscal de Stat toate dările de seamă fiscale cel tîrziu la data prezentării conform alin.(2) din prezentul articol a dării de seamă cu privire la impozitul pe venit. Dacă procesul de lichidare durează peste perioada anului fiscal în care a fost iniţiată procedura de lichidare, agentul economic aflat în proces de lichidare este obligat să prezinte darea de seamă cu privire la impozitul pe venit conform art.83. Dacă în procesul de lichidare, pe parcursul anului fiscal, apare necesitatea de prezentare a unei dări de seamă fiscale corectate, aceasta va substitui darea de seamă anterioară pentru perioada fiscală respectivă.

În conformitate cu prevederile art.226[11] alin.(2) pct. 12 din Codul fiscal, persoanele care desfășoară activitate de întreprinzător, cu excepția deținătorilor de patente de întreprinzător și a persoanelor fizice care practică activitate independentă, vor prezenta Serviciului Fiscal de Stat informația privind împrumuturile contractate de la persoane fizice în perioada anului fiscal și cele rambursate persoanelor fizice.

Conform prevederilor art.226[1] alin.(3) din Codul fiscal, persoanele indicate la alin.(2) sunt obligate să prezinte informațiile gratuit, în modul și în termenele stabilite de Serviciul Fiscal de Stat", potrivit alin.(4) modul de prezentare si structura informației se stabilesc de Serviciul Fiscal de Stat, iar conform pct. 1 subpct. 10) si pct. 3 din Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr.427 din 21.08.2018 „Cu privire la stabilirea modului, structurii si termenelor de prezentare a informației de către subiecții nominalizați în art. 92 si art. 226[11] din Codul fiscal", persoanele care desfășoară activitate de întreprinzător, cu excepția deținătorilor de patente de întreprinzător și a persoanelor fizice care practica activitate independentă vor prezenta în mod obligatoriu Serviciului Fiscal de Stat, anual, către data de 25 februarie a anului următor anului fiscal de gestiune, informația privind împrumuturile contractate de la persoane fizice în perioada anului fiscal și cele rambursate persoanelor fizice conform Anexei nr. 11 la Ordin.

Subsecvent, în corespundere cu prevederile art.226[11] alin. (5) lit. i) din Codul fiscal, informațiile vor conține date despre contractarea/rambursarea împrumuturilor pe parcursul unui an fiscal, reflectate în contabilitatea întreprinderii, ce depășesc cumulativ suma de 200 mii de lei.

Conform art. 129 pct. 11) din Codul fiscal, controlul fiscal reprezintă verificarea corectitudinii cu care contribuabilul execută obligaţia fiscală şi alte obligaţii prevăzute de legislaţia fiscală şi alte acte normative, inclusiv verificare a altor persoane sub aspectul legăturii lor cu activitatea contribuabilului prin metode, forme şi operaţiuni prevăzute de prezentul cod.

Raportând normele legale incidente la circumstanțele cauzei, instanța reține că, potrivit materialelor controlului, s-a constatat încălcarea prevederilor art. 226[11] alin. (2) pct. 12) și alin. (5) lit. i) din Codul fiscal, constând în neprezentarea pentru perioada fiscală A/2022 a informației (forma CISI) privind împrumuturile contractate și rambursate de la/persoanelor fizice, în sumă totală de 2.142.500 lei, inclusiv către ***** – 1.920.900 lei și Gorgos Mihail – 221.600 lei. În consecință, a fost emisă Decizia asupra cazului de încălcare a legislației fiscale nr. 773/2348 din 02.08.2023, ulterior rectificată prin Decizia nr. 773/7 din 10.08.2023, prin care s-a dispus aplicarea amenzii în mărime de 150.000 lei.

Instanța constată că temeiul de rectificare a deciziei inițiale a constituit contestația contribuabilului, prin care SRL „Andoria Software Consulting" a formulat dezacord față de actul de control înregistrat sub nr. 22763-CA din 06.07.2023, solicitând emiterea unui nou act de

control și luarea în considerare a declarației fiscale rectificate (Forma VEN 12), depusă la 10.06.2023, invocând neregularități de comunicare a deciziei de inițiere a controlului.

În același timp, societatea a solicitat valorificarea unor documente contabile privind activități agricole și casarea culturilor, aferente terenurilor cadastrale nr. 9410105 și 9410116, cu suprafața totală de 196 ha, susținând că aceste împrejurări ar fi relevante pentru stabilirea corectă a situației fiscale.

Reclamanta a mai susținut că Decizia de inițiere a controlului nr. DICF-147514/07 din 07.06.2023 i-ar fi fost adusă la cunoștință abia la 12.06.2023, prin semnătura administratorului insolvabilității pe nota de motivare, motiv pentru care a contestat mențiunea din actul de control potrivit căreia controlul ar fi fost inițiat la 08.06.2023 „cu acordul" administratorului insolvabilității, apreciind că nu a existat un asemenea acord, ci doar o simplă înștiințare.

Totodată, aceasta a invocat că, în mod corect, actul de control trebuia să consemneze exclusiv informarea administratorului la 12.06.2023, iar nu existența unui acord anterior, întrucât la acea dată controlul nu era încă inițiat. De asemenea, a susținut că, în lipsa unei comunicări corespunzătoare a deciziei din 07.06.2023, a fost afectată posibilitatea depunerii în termen a declarației fiscale rectificate.

În continuare, reclamanta a invocat nelegalitatea aplicării art. 188 lit. b) din Codul fiscal, pe motivul nerespectării termenului de notificare a controlului.

Cu titlu de argument suplimentar, societatea a arătat că, potrivit registrului contribuabilului, declarația rectificată (Forma VEN 12) fusese înregistrată la 30.06.2023, aspect confirmat inclusiv de organul fiscal în cuprinsul actului de control nr. 5-727991 din 17.07.2023, unde se menționează expres depunerea acesteia la 10.06.2023.

De asemenea, din actele cauzei rezultă că controlul fiscal repetat a fost dispus prin Decizia nr. 773/45 din 10.07.2023 și desfășurat în perioada 14.07.2023–17.07.2023, contribuabilul fiind citat pentru prezentarea documentelor relevante la 14.07.2023. Din cuprinsul actului de control rezultă că societatea a prezentat documentele solicitate, iar informația fiscală relevantă fusese deja depusă anterior începerii controlului repetat. Totodată, se reține susținerea potrivit căreia Decizia nr. DICF-148640/12 din 12.07.2023 nu ar fi fost adusă la cunoștința contribuabilului până la finalizarea controlului.

Analizând înscrisurile, instanța constată că, potrivit recipisei din sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat, declarația rectificată a fost înregistrată și acceptată la data de 13 iulie 2023 (f.d. 42 verso–43).

Contrar argumentelor formulate, instanța reține că însăși societatea reclamantă recunoaște că neprezentarea în termen a informațiilor privind împrumuturile contractate și rambursate a fost determinată de dificultăți organizatorice și funcționale interne, inclusiv rezilierea contractului de evidență contabilă și disfuncționalități în gestionarea contabilității, precum și de pretinse deficiențe de comunicare a actelor fiscale.

Conform prevederilor art. 226^{1} alin.(3) din Codul fiscal, persoanele indicate la alin.(2) sunt obligate să prezinte informațiile gratuit, în modul și în termenele stabilite de Serviciul Fiscal de Stat", potrivit alin.(4) modul de prezentare si structura informației se stabilesc de Serviciul Fiscal de Stat, iar conform pct. 1 subpct. 10) si pct.3 din Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr.427 din 21.08.2018 „Cu privire la stabilirea modului, structurii si termenelor de prezentare a informației de către subiecții nominalizați în art. 92 si art. 226^{11} din Codul fiscal", persoanele care desfășoară activitate de întreprinzător, cu excepția deținătorilor de patente de întreprinzător și a persoanelor fizice care practica activitate independentă vor prezenta în mod obligatoriu Serviciului Fiscal de Stat, anual, către data de 25 februarie a anului următor anului fiscal de gestiune, informația

privind împrumuturile contractate de la persoane fizice în perioada anului fiscal și cele rambursate persoanelor fizice conform Anexei nr. 11 la Ordin.

Conform art.226^{11} alin.(2) din Codul fiscal, în vederea executării prezentului capitol (determinării venitului impozabil estimat), persoanele fizice și/saujuridice enumerate mai jos vor prezenta Serviciului Fiscal de Stat următoarele informații: 12) persoanele care desfăşoară activitate de întreprinzător, cu excepția deținătorilor de patente de întreprinzător și a persoanelor fizice care practică activitate independentă - informația privind împrumuturile contractate de la persoane fizice în perioada anului fiscal şi cele rambursate persoanelor fizice.

Potrivit prevederilor art. 226^{11} alin. (5) Cod Fiscal, informaţiile vor conţine date despre: i) contractarea/rambursarea împrumuturilor pe parcursul unui an fiscal, reflectate în contabilitatea întreprinderii, ce depăşesc cumulativ suma de 200 mii de lei.

Astfel, cum s-a statuat anterior, în urma controlului fiscal s-a constatat încălcarea prevederilor art. 226^{11} alin. (2) pct. 12) și alin. (5) lit. i) din Codul fiscal, manifestată prin neprezentarea pentru perioada fiscală A/2022 a informației (forma CISI) privind împrumuturile contractate și rambursate de la/persoanelor fizice, în cuantum total de 2.142.500 lei, inclusiv către ***** – 1.920.900 lei și Gorgos Mihail – 221.600 lei.

În consecință, a fost emisă Decizia asupra cazului de încălcare a legislației fiscale nr. 773/2348 din 02.08.2023, ulterior rectificată prin Decizia nr. 773/7 din 10.08.2023, prin care a fost aplicată sancțiunea sub formă de amendă în mărime de 150.000 lei.

Prin Ordinul SFS nr. 427 din 21.08.2018 cu privire la stabilirea modului, structurii şi termenelor de prezentare a informaţiei de către subiecţii nominalizaţi în art. 92 şi art. 22611 din Codul fiscal (în continuare Ordin), a fost aprobat modul, structura şi termenele de prezentare a informaţiilor ce urmează a fi prezentate în mod obligatoriu Serviciului Fiscal de Stat.

Potrivit prevederilor pct. 1 sbp. 10) din Ordin, persoanele care desfăşoară activitate de întreprinzător, urmează să prezinte, obligatoriu. Serviciului Fiscal de Stat informaţia privind împrumuturile contractate de la persoane fizice în perioada anului fiscal şi cele rambursate persoanelor fizice, iar pct. 2 prevede că informaţia furnizată de către subiecţii nominalizaţi la pct. 1 sbp. 1)-13) a Ordinului va fi prezentată anual, către data de 25 februarie a anului următor anului fiscal de gestiune.

Se reiterează că informația deținută de SRL „Andoria Software Consulting” privind împrumuturile contractate de la persoane fizice în cursul anului fiscal și cele rambursate acestora, prevăzute la art. 226^{11} alin. (5) lit. i) din Codul fiscal (forma CISI), aferentă perioadei fiscale A/2022, a fost transmisă Serviciului Fiscal de Stat de către reclamant la data de 13.07.2023, ora 15:39.

Respectiva declarație a fost înregistrată în Sistemul Informațional al Serviciului Fiscal de Stat sub nr. SI02801011, fiind confirmată cu statutul „expediat” și „acceptat”.

În corespundere cu prevederile art. 187 alin. (8) din Codul fiscal, darea de seamă fiscală prezentată tardiv nu va fi luată în considerare după emiterea unei decizii scrise cu privire la iniţierea efectuării unui control fiscal al cărui obiect este şi darea de seamă prezentată.

Conform art. 188 alin. (2) Cod Fiscal, contribuabilul care descoperă că darea de seamă fiscală prezentată anterior conţine o greşeală sau o omisiune are dreptul să prezinte o dare de seamă fiscală corectată, conform formularului şi modului de întocmire în vigoare pentru darea de seamă fiscală care se corectează.

Potrivit art. 215 alin. (3) Cod Fiscal, la relevarea unor erori şi/sau contradicţii între indicii dărilor de seamă şi documentelor prezentate, organul care a efectuat controlul este obligat să

comunice despre aceasta contribuabilului, cerându-i, totodată, să modifice documentele respective în termenul stabilit.

Conform art. 253 alin. (6) din Codul Fiscal, prezentarea tardivă a informaţiei prevăzute la art.226[11] alin. (5) de către persoanele indicate la art.226[11] alin. (2) se sancţionează cu amendă de la 1,5% la 2,5% din suma indicată în informaţia prezentată tardiv, dar nu mai mult de 25 de mii de lei pentru fiecare perioadă fiscală în parte.

Potrivit prevederilor art. 253 alin. (8) din Codul fiscal, neprezentarea informaţiei prevăzute la art. 226[11] alin. (5) de către persoanele indicate la art. 226[11] alin. (2) se sancţionează cu amendă de la 10% la 20% din suma care urma să fie indicată în informaţie, dar nu mai mult de 150 mii de lei.

Reieșind din cele expuse, Serviciul Fiscal de Stat a stabilit că reclamantul avea obligația de a prezenta informația privind împrumuturile contractate de la persoanele fizice în cursul anului fiscal și cele rambursate acestora, prevăzută la art. 226[11] alin. (5) lit. i) din Codul fiscal (forma CISI), pentru perioada fiscală A/2022, în termen până la data de 25.02.2023.

Potrivit conținutului Deciziilor nr. 773/2348 din 02.08.2023 și nr. 773/7 din 10.08.2023, sancțiunea aplicată SRL „Andoria Software Consulting" a fost motivată prin neprezentarea informației prevăzute la art. 226[11] alin. (5) din Codul fiscal de către persoanele indicate la art. 226[11] alin. (2).

Totuși, instanța apreciază că încadrarea juridică realizată de Serviciul Fiscal de Stat este eronată, întrucât din materialele cauzei rezultă că informația respectivă (formularul CISI-12, întocmit conform Ordinului SFS nr. 427 din 21.08.2018) a fost efectiv prezentată autorității fiscale. Tardiv, dar a fost prezentată.

Acest fapt este confirmat prin recipisa generată automat în sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat, accesat prin platforma sfs.md, din care rezultă că informația a fost depusă la data de 13.07.2023, fiind înregistrată sub nr. SI02801011, cu statutul „acceptat".

În aceste condiții, instanța reține că aplicarea sancțiunii în temeiul art. 253 alin. (8) din Codul fiscal, pentru „neprezentarea informației", nu este justificată, din moment ce informația a fost depusă și recepționată de organul fiscal, conținând toate elementele necesare.

Totodată, întârzierea depunerii declarației are un caracter preponderent formal și tehnic, fără a fi de natură să afecteze conținutul informației sau să indice o intenție de sustragere de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.

În aceste circumstanțe, instanța concluzionează că fapta contribuabilului se circumscrie prevederilor art. 253 alin. (6) din Codul fiscal, iar sancțiunea aplicabilă nu putea depăși cuantumul de 25.000 lei, deoarece Serviciul Fiscal de Stat a aplicat în mod nejustificat sancțiunea prevăzută la art. 253 alin. (8) din Codul fiscal, în mărime de 150.000 lei.

În consecință, instanța constată că reclamanta a acționat cu bună-credință, iar depunerea informației CISI, chiar cu depășirea termenului, dar înainte de finalizarea procedurii relevante, exclude calificarea faptei ca "neprezentare" în sensul legii. Pe cale de consecință, acțiunea urmează a fi admisă în partea contestată, cu substituirea sancțiunii aplicate de 150.000 lei cu amenda în cuantum de 25.000 lei, în temeiul art. 253 alin. (6) din Codul fiscal.

Cu referire la argumentele invocate de pârât în Decizia nr. 754/277 din 20.10.2023, întemeiate pe dispozițiile art. 187 alin. (8) din Codul fiscal, instanța le apreciază ca fiind nefondate, pentru considerentele ce urmează.

Potrivit susținerilor pârâtului, Decizia de inițiere a controlului fiscal nr. DICF-148640/12 din 12.07.2023 a fost expediată la data de 13.07.2023 (ora 15:03) pe adresa electronică a administratorului insolvabilității, Constantin Mihăilă. Totuși, acesta din urmă a contestat

recepționarea efectivă, invocând absența din țară și lipsa accesului la poșta electronică în perioada respectivă.

Din probele administrate rezultă că interacțiunea constantă cu organul fiscal a fost asigurată de *****, împuternicit prin procura nr. 1 din 06.06.2023. Acesta a reprezentat societatea în toate etapele procedurale, furnizând documentele necesare și participând direct la acțiunile SFS.

Prin urmare, în temeiul art. 93 alin. (1) din Codul administrativ, instanța reține că pârâtului îi revenea sarcina de a proba faptul că reprezentantul debitorului avea cunoștință despre inițierea controlului în momentul transmiterii formularului CISI-12 (13.07.2023, ora 15:39).

Mai mult, înscrisurile din dosar infirmă poziția pârâtului: conform mențiunilor din subsolul Deciziei nr. DICF-148640/12 din 12.07.2023, acest act i-a fost comunicat oficial reprezentantului împuternicit, *****, sub semnătură, abia la data de 14 iulie 2023.

Prin urmare, la momentul prezentării dării de seamă (13 iulie 2023), controlul fiscal nu era legal notificat reprezentantului activ al societății, fapt ce înlătură aplicabilitatea restricțiilor prevăzute de art. 187 alin. (8) din Codul fiscal.

Astfel, în lipsa unor dovezi certe, argumentul pârâtului privind opozabilitatea notificării prin e-mail către administratorul insolvabilității nu poate produce fi reținută, ori în contextul analizat, această modalitate de comunicare nu poate fi considerată suficientă, având în vedere că reprezentarea efectivă a societății era asigurată de un alt mandatar activ, fapt cunoscut de organul fiscal.

Prin urmare, instanța concluzionează că pârâtul nu a probat îndeplinirea condițiilor prevăzute de art. 187 alin. (8) din Codul fiscal.

Potrivit jurisprudenței Curții Europene pentru Drepturile Omului, nu-i este, în principiu, interzis puterii legislative să reglementeze, prin noi dispoziții cu întindere retroactivă, drepturi care să decurgă din legile în vigoare. Cu toate acestea, art. 6 se opune ingerinței legiuitorului în administrarea justiției pentru a influența rezultatul juridic al unei proceduri pendinte în care autoritățile publice sunt părți. [1]Art. 6 § 1 nu are ca scop să prevină orice ingerință a autorităților publice într-o procedură juridică pendinte la care acestea sunt părți. În alte cauze, Curtea a recunoscut că argumentele invocate de statul pârât permiteau să se evidențieze interesul public clar și superior necesar pentru a justifica efectul retroactiv al legii. [2]

Prin prisma prevederilor articolului 1 din Protocolul nr. 1 la Convenția Europeană a Drepturilor Omului și a jurisprudenței Curții Europene a Drepturilor Omului (CtEDO), rezultă clar că ingerințele statului asupra bunurilor, inclusiv prin impunerea obligațiilor fiscale, sunt admisibile atunci când urmăresc un scop legitim de interes general, cum este prevenirea evaziunii fiscale.[3]

Impozitarea, deși constituie o ingerință în dreptul de proprietate, este expres permisă de convenție, iar statelor le este recunoscută o marjă largă de apreciere în stabilirea politicilor fiscale. Astfel, atâta timp cât măsurile fiscale adoptate de autoritățile naționale sunt prevăzute de

---

[1] *Zielinski și Pradal și Gonzalez și alții împotriva Franței* (MC), pct. 57; *Scordino împotriva Italiei* (nr. 1) (MC), pct. 126

[2] *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society și Yorkshire Building Society împotriva Regatului Unit*, pct. 112; *ForrerNiedenthal împotriva Germaniei*, pct. 64; *OGIS-Institut Stanislas, OGEC Saint-Pie X și Blanche de Castille și alții împotriva Franței*, pct. 71-72; *EEG-Slachthuis Verbist Izegem împotriva Belgiei* (dec.)

[3] *Hentrich împotriva Franței*, pct. 39.

lege, urmăresc un scop legitim și nu sunt vădit disproporționate față de acest scop, ingerința este considerată justificată din perspectiva Convenției.[4]

În jurisprudența sa, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a statuat că determinarea elementelor care constituie venit impozabil, precum și stabilirea modalităților concrete de executare a obligațiilor fiscale revin în competența legiuitorului național.[5]

Astfel, se constată că autoritatea fiscală a apreciat în mod formal îndeplinirea obligațiilor declarative ale contribuabilului, fără a analiza în mod suficient circumstanțele concrete ale depunerii informațiilor în sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat, confirmate prin recipisele electronice generate automat, precum și fără a corela aceste date cu momentul efectiv al desfășurării controlului fiscal.

De asemenea, instanța constată că, în actele de control și în deciziile emise, organul fiscal nu a realizat o apreciere completă și echilibrată a situației de fapt, limitându-se la reținerea formală a unor pretinse omisiuni, fără a examina în mod efectiv impactul depunerii ulterioare a informațiilor asupra conținutului obligației fiscale și asupra încadrării juridice a faptei imputate.

În acest sens, instanța subliniază că simpla necorelare temporală sau pretinsa întârziere în prezentarea unor informații fiscale nu poate constitui, în mod automat, temei pentru reținerea celei mai grave forme de răspundere fiscală, în absența unei analize efective a caracterului, conținutului și relevanței informațiilor prezentate.

Motivarea actelor administrative nu constituie o simplă formalitate lipsită de importanță ci constituie nucleul voinței autorității publice materializate în actul administrativ emis. Din motivare se desprind raționamentele autorității publice, temeiurile de fapt și de drept care au condus la reținerea acestora pentru fundamentarea concluziei, de asemenea, se degajă maniera de exercitare a dreptului discreționar, analiza proporționalității ingerinței în drepturile destinatarilor actului administrativ, precum și multe alte aspecte cruciale inerente procedurii administrative în ansamblu. Motivarea actului administrativ nu rezidă doar în cantitatea ci și calitatea raționamentelor și concluziilor degajate de emitent, or, volumul vast al conținutului actului administrativ nu satisface dezideratul respectiv, esențial este ca să se desprindă voința certă a autorului actului administrativ și argumentele plauzibile și probate care o fundamentează. Totodată, partea motivată a actului administrativ trebuie să fie în concordanță cu partea dispozitivă.

În consecință se va sublinia că motivarea completă este obligatorie, este parte integrantă a actului administrativ individual şi condiţionează legalitatea acestuia. (a se vedea art. 118 alin. (3) din Codul administrativ) Serviciul Fiscal de Stat nu poate opera cu prezumții, supoziții sau concluzii superficiale și declarative ci doar cu argumente și probe convingătoare, standardul de probă în genurile date de spețe este unul foarte înalt deoarece este menit să excludă erori în această evaluare. Încă în dreptul roman s-a consacrat adagiul: „idem est non esse et non probari”, ceea ce semnifică că a nu fi sau a nu fi probat este același lucru.

Autoritatea publică pârâtă nu a respectat standardul de probă specific prezentului litigiu și pe cale de consecință nu poate convinge nici un observator obiectiv și echidistant despre faptele descrise în actele contestate.

În acest context, instanța constată că motivarea actelor administrative litigioase nu reflectă în mod complet și coerent ansamblul circumstanțelor de fapt relevante, ceea ce afectează

---

[4] *Wallishauser împotriva Austriei* (nr. 2), pct. 65. *„Bulves” AD împotriva Bulgariei*, pct. 63; *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH împotriva Țărilor de Jos*, pct. 60; *Stere și alții împotriva României*, pct. 51.

[5] *Cacciato c. Italiei* (dec.), pct. 25; *Guiso și Consiglio c. Italiei* (dec.), pct. 44.

temeinicia raționamentului juridic care a stat la baza stabilirii răspunderii fiscale a contribuabilului.

Totodată, aplicarea sancțiunii pecuniare în cuantumul de 150.000 lei apare ca fiind disproporționată în raport cu situația de fapt reținută, fără o justificare suficientă privind criteriile de individualizare a sancțiunii, ceea ce a generat o ingerință în dreptul de proprietate al contribuabilului și a afectat stabilitatea raporturilor juridice fiscale.

În aceste condiții, instanța apreciază ca fiind întemeiată cererea reclamantei privind modificarea Deciziei nr. 773/2348 din 02.08.2023, asupra cazului de încălcare a legislației fiscale, rectificată prin Decizia nr. 773/7 din 10.08.2023, emisă de Serviciul Fiscal de Stat în privința S.R.L. „Andoria Software Consulting", c/f 1012600028499, prin înlocuirea amenzii aplicate în cuantum de 150.000 (o sută cincizeci mii) lei cu amenda în mărime de 25.000 (douăzeci și cinci mii) lei.

În conformitate cu art. 224 Cod administrativ al Republicii Moldova, instanţa de judecată,

H O T Ă R Ă Ș T E:

Se admite acțiunea în contencios administrativ înaintată de S.R.L. "Andoria Software Consulting" către Serviciul Fiscal de Stat privind obligarea modificării actului administrativ individual defavorabil.

Se obligă Serviciul Fiscal de Stat să modifice Decizia nr. 773/2348 din 02.08.2023 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către S.R.L. "Andoria Software Consulting", c/f 1012600028499, rectificată prin Decizia nr. 773/7 din 10.08.2023 prin substituirea sumei amenzii aplicate în mărime de 150 000 (o sută cincizeci mii) lei cu amendă în mărime de 25 000 (douăzeci și cinci mii) lei.

Hotărîrea poate fi contestată cu apel la Curtea de Apel Centru în termen de 30 zile de la pronunțarea dispozitivului.

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

Președintele ședinței,
Judecătorul Gheorghe MÎȚU