Dosarul nr. 3-2358/2022
2-22135114-12-3-14092022

H O T Ă R Î R E
În numele Legii

08.12.2025 mun. Chişinău

Judecătoria Chișinău (sediul Rîşcani)
Instanța compusă din :
Președintele ședinței, judecător specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ Igor Barbacaru
Grefier Anastasia Bobeico

examinând în ședință publică, acțiunea de contencios administrativ înaintată de către SRL „Kriss Grup" împotriva Serviciului Fiscal de Stat, cu privire la anularea parțială a actului administrativ,

a c o n s t a t a t :

La 14.09.2022, SRL „Kriss Grup" s-a adresat la Judecătoria Chișinău (sediul Rîșcani) cu cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, solicitând :

- Anularea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.781/2251 din 30.06.2022 în partea dispozițiilor I și X și a deciziei nr.754/183 din 01.09.2022 emise pe marginea contestației împotriva deciziei nr.781/2251 din 30.06.2022.

În motivarea acțiunii, reclamantul a invocat următoarele : în fapt, în urma controlului fiscal repetat la fața locului, efectuată la contribuabilul „Kriss Grup" SRL, inspectorii principali Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat a fost emis actul de control fiscal nr.SFS nr. 5-716821 din 31.05.2022 privind corectitudinea calculării, declarării și plenitudinea transferării la bugetul de stat a impozitelor, taxelor și altor plăți pentru perioada de activitate 26.12.2017 - 31.10.2021.

Cu respectivul act de constatare contribuabilul „Kriss Grup" nu a fost deacord înaintând în acest sens conform prevederilor art. 216 Cod Fiscal RM un dezacord.

Contrar argumentelor invocate de S.C. „Kriss Grup" în dezacordul înaintat, la data de 30.06.2022 pârâtul a emis Decizia nr.781/2251 din 30.06.2022 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de „Kriss Grup" SRL. În conformitate cu prevederile art. 268-269 din Codul fiscal, a fost depusă o Contestație la Decizia SFS 781/2251 din 30.06.2022 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de „Kriss Grup". Cu constatările reținute în Decizia menționată „Kriss Grup" SRL nu a fost deacord, în special cu privire la :

- înregistrarea operațiilor neveridice cu privire la zdrobirea cerealelor;
- modificarea neîntemeiată a statutului mărfii din producție de fitotehnie în formă naturală (grîu, porumb, sorg), impozabile cu TVA la cota redusă (8%) în produse impozabile cu TVA la cola standard (20%) (cereale zdrobite);
- prezentarea informației neveridice despre veniturile rezultate din livrarea cerealelor în formă naturală;
- nerespectarea modului de calculare și achitare a TVA.

Care ar fi condiționat :

- majorarea neîntemeiată a cheltuielilor perioadei fiscale A/2021, aferente serviciilor de zdobire ce poartă un caracter neveridic, total cu 1900671 lei;

- majorarea neîntemeiată a TVA spre deducere în perioadele fiscale L/03/2021-L/10/2021, total cu 380134 lei, inclusiv în perioadele fiscale: L/03/2021 cu 37664 lei; L/04/2021 cu 50186 lei; L/05/2021 cu 47012 lei; L/06/2021 cu 51487 lei; L/07/2021 cu 48654 lei; L/08/2021 cu 49330 lei; L/09/2021 cu 32526 lei și L/10/2021 cu 63275 lei;

- micșorarea neîntemeiată a veniturilor în perioada fiscală A/2021, rezultate din livrarea cerealelor către Î.M. „ZERNOFF" S.R.L., total cu 18 587 343 lei;

- majorarea neîntemeiată a TVA aferentă livrărilor efectuate către Î.M. „ZERNOFF" S.R.L. în perioadele fiscale L/03/2021-L/10/2021, total cu 18 587 343 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale : L/03/2021 cu 2 025 867 lei; L/04/2021 cu 2 669 559 lei; L/05/2021 cu 2 556 436 lei; L/06/2021 cu 2 437 925 lei; L/07/2021 cu 2 352 707 lei; L/08/2021 cu 2 077 981 lei; L/09/2021 cu 1 526 156 lei și L/10/2021 cu 2 940 713 lei;

- nerespectarea modului de întocmire a Declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale L/03/2021-L/10/2021.

- micșorarea sumei TVA spre deducere în perioada ulterioară cu 17 271 042 lei care la situația 31.10.2021 va constitui 27 109 981 lei;

- nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a Declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale L/03/2019-L/05/2019, L/08/2019-L/12/2019, L/02/2020, L/05/2020, L/07/2020, L/08/2020, L/10/2020, L/12/2020, L/01/2021-L/10/2021.

Din motivul că absolut neîntemeiat a negat veridicitatea actelor juridice ce confirmă procesul de zdrobire a cerealelor, operațiunea de zdrobire și livrarea lor către ÎM „Zemoff" SRL în statutul de cereale zdrobite, Serviciul Fiscal de Stat în decizia contestată ar fi dispus :

I. A majora suma TVA spre deducere în perioada ulterioară cu 17 271 042 lei care la situația de 31.10.2021 constituie 27 109 981 lei.

X. În temeiul art. 251 din Codul fiscal se propune de a reflecta în evidența contabilă pentru perioada fiscală A/2021:

- veniturile rezultate din livrarea cerealelor către ÎM „Zernoff" SRL în sumă de 18 587 343 lei;

- micșorarea cheltuielilor, aferente serviciilor de zdrobire în sumă de 1 900 671 lei.

Pe marginea Contestației împotriva Deciziei SFS nr.781/2251 din 30.06.2022 emisă de Direcția generală control a SFS a fost adoptată Decizia nr.754/183 din 01.09.2022 emisă de Direcția Contestații a SFS prin care s-a respins contestația depusă de „Kriss Crup" SRL și menținută Decizia contestată nr.781/2251 din 30.06.2022.

Consideră reclamantul absolut ilegale și abuzive Decizia Serviciului Fiscal dc Stat nr.781/2251 din 30.06.2022 asupra cazului de încălcare a legislației comis de „Kriss Grup" SRL precum și Decizia SFS nr.754/183 din 01.09.2022 de respingere a contestației înaintate supra, invocînd în acest sens următoarele motive de fapt și de drept :

Din conținutul actului de control și a deciziei contestate, pentru a ajunge la concluziile expuse în pct. 7 din partea descriptivă a Deciziei din 30.06.2022, reprezentanții organului fiscal au reținut eronat și cu încălcarea flagrantă a prevederilor legale, o pretinsă neveridicitate a operațiunilor cu privire la zdrobirea și livrarea cerealelor zdrobite către ÎM „Zernoff" SRL.

În primul rînd, merită a fi menționat faptul că Serviciul Fiscal de Stat conform competențelor atribuite de lege la art. 133, 134 Cod fiscal, nu dispune de atribuția sau competența legală de a decide

unilateral cu privire la invalidarea sau nevalabilitatea actelor juridice civile și modificarea unilaterală a obiectului acestora. Acestă competență fiind atribuită de lege exclusiv instanței de judecată și poate fi realizată doar în cadrul unui proces deschis și contradictoriu.

Astfel, drept temei al pretinsei neveridicități al tranzacțiilor cu privire la depozitarea, prestarea serviciilor de zdrobire și livrarea cerealelor zdrobite către ÎM „Zernoff" SRL, organul fiscal a reținut eronat date selective și rupte din context, interpretîndu-le tendențios și subiectiv, formulînd în mod abuziv concluzii denaturate și lipsite de orice temei juridic. Urmînd logica constatărilor organului fiscal puse la baza deciziei în pct. I și X, ar rezulta că raporturile juridice de depozitare, prestare a serviciilor de prelucrare (zdrobire) a cerealelor și respectiv de vînzare a acestora de către „Kriss Grup" SRL în adresa ÎM „Zernoff" SRL nu pot avea loc și nu se confirmă în viziunea organului fiscal din motivul existenței la IM „Zernoff" SRL a „Ciclului de producție închis", facînd trimitere la un articol din presă publicat în internet.

Fără a supune analizei valoarea probantă a unui articol publicat în internet, noțiunea de „Ciclu închis al procesului de producție" într-atît a coincis cu scopul prestabilit al inspectorilor fiscali de a invalida tranzacțiile cu ÎM „Zernoff" SRL, încît nu a mai contat conținutul și esența noțiunii preluate și înserate atît în actul de control, cît și în decizia contestată. Conform clarificărilor oferite de ÎM „Zernoff" SRL, noțiunea de „Ciclu închis al producției" indicată în presă, se referă de fapt la protecția mediului înconjurător și are ca obiect lipsa deșeurilor de producție, caracterul închis al ciclului de producție, presupunînd zero emisii în mediul înconjurător, lipsa totală a deșeurilor și a poluării. Obiectul căruia indicînd asupra faptului că derivatele rezultate în urma unui ciclu de producție se întorc din nou în producere și sunt valorificate rezultînd noi produse. Acest concept de „Ciclu închis" sau producția fără deșeuri, a fost dezvoltat pe parcursul mai multor ani fiind mediatizat intens de către ÎM „Zernoff" SRL în ultimii ani, inclusiv pentru a dezavua învinuirile legate de pretinsele deversări a deșeurilor în sistemul de canalizare generînd o pretinsă disfuncționalitate a Stației de Epurare, acest aspect fiind obiect de examinare în cadrul unei cauze penale cu privire la poluarea apelor, fapt care nu s-a confirmat.

Faptul că procesul de măcinare a cerealelor face parte și din procesul de producere a alcoolului, nu exclude caracterul distinct al acestui produs și că acesta nu poate constitui obiect al altor raporturi juridice civile, inclusiv celor de vînzare cumpărare. Iar producerea cerealelor zdrobite în acest caz avînd propriul proces tehnologic, fapt confirmat inclusiv prin Raportul de expertiză al Camerei de Comerț și Industrie nr. 0454747 din 04.01.2022, reieșind din concluziile căruia, produsul ce constituie obiect al tranzacțiilor pretins neveridice, constituie boabe zdrobite de grîu și boabe zdrobite de porumb, avînd poziția tarifară nr. 1104 29 510 și respectiv nr. 1104 23 400. Poziție tarifară, care în conformitate cu prevederile art. 96 Cod fiscal, nu se încadrează la categoria de mărfuri la care s-ar aplica cota redusă a TVA în mărime de 8%. În acest sens, cota TVA standard în mărime de 20% aplicabilă tranzacțiilor în cauză, corect a fost stabilită, calculată, achitată și declarată. Contrar concluziilor cu privire la modificarea neîntemeiată a statutului mărfii din producție de fitotehnie impozabilă cu TVA la cota redusă (8%) în produse impozabile cu TVA la cota standard (20%), prezentarea informației neveridice despre veniturile rezultate din livrarea cerealelor în formă naturală, cît și pretinsa nerespectare a modului de calculare și achitare a TVA.

În acest context, este evident că explicațiile acordate de Dementie Smocvin cu privire la procesul de producție a alcoolului etilic, vizează întreg procesul de producere a alcoolului, și nu se referă la procesul de fabricare a cerealelor zdrobite, care este utilizat și în alte scopuri, după cum constată însăși inspectorii fiscali, că pe lîngă alcool ÎM „Zernoff" SRL, desfășoară și alte activități, inclusiv fabricarea preparatelor pentru hrana animalelor de fermă, fabricarea altor produse chimice organice. Și fără a ține

cont că, cantități de cereale zdrobite, producția și comercializarea cărora nu este recunoscută de organul fiscal, constituie obiect al raporturilor de vînzare cumpărare, inclusiv la export în adresa altor agenți economici. Astfel că concluzia cu privire la neconfirmarea raporturilor juridice de prestare a serviciilor de zdrobire și respectiv de vînzare-cumpărare a cerealelor zdrobite, în situația în care acestea constituie inclusiv obiect al acelorași tip de tranzacții și cu alți agenți economici inclusiv nerezidenți, este una arbitrară și constituie o depășire vădită a atribuțiilor conferite de lege. Respectiv nu poate fi reținut nici faptul transmiterii dreptului de proprietate a cerealelor de către „Kriss Grup" SRL din depozit, avînd loc în boabe pînă la zdrobire, în baza comenzilor cerere eliberate de către Î.M. „Zernoff" SRL, livrări pentru care pretins urma a fi aplicată cota redusă a TVA în mărime de 8% din valoarea impozabilă a mărfii (cerealelor) și respectiv, pretinsa modificare neîntemeiată a statutului mărfii din producție de fitotehnie în formă naturală (grîu, porumb, sorg) în produse impozabile cu TVA la cota standard 20%.

Concluzia cu privire la transmiterea în proprietate a cerealelor „din depozit în boabe pînă la zdrobire", este lipsită de orice suport și raționament juridic, fiind contrară nu doar obiectului contractului de vînzare-cumpărare a cerealelor zdrobite, dar și stării de fapt prin care SRL „Kriss Grup" vinde, iar IM „Zernoff" SRL cumpără cantitatea solicitată a grîului, porumbului sau sorgului zdrobit, dar și prevederilor legale prevăzute la art. 110 alin. (1) Cod fiscal și art. 1115 alin. (1) lit. b) Cod civil.

La caz, la depozit cerealele sunt transmise spre păstrare în conformitate cu contractul de depozit și factura fiscală nonlivrare, iar transmiterea în proprietate are loc după prelucrarea (zdrobirea) și vînzarea acestora în conformitate cu contractul de prestări servicii și respectiv contractului de vînzare-cumpărare a cerealelor zdrobite. Iar transmiterea dreptului de proprietate asupra cerealelor zdrobite, are loc după zdrobirea acestora, prin punerea cantității solicitate la dispoziția cumpărătorului, preluate de acesta din urmă prin intermediul utilajelor sale de transport și semnării facturii fiscale pentru cantitatea de cereale zdrobite vîndute. Determinarea cantității lotului de cereale zdrobite vîndute, are loc prin intermediul cîntarului liniar situat în secția de zdrobire și cu ajutorul căruia se stabilește greutatea lotului de cereale supusă zdrobirii.

Potrivit prevederilor art. 111 alin. (1) Cod fiscal, în cazul în care mărfurile nu sînt expediate sau transportate, locul livrării mărfurilor se consideră locul aflării acestora la momentul la care este efectuată livrarea. Iar, reieșind din prevederile art. 1115 alin. (1) Cod civil, obligația de predare a bunului se consideră executată în momentul : a) predării bunului către cumpărător sau către persoana indicată de el; b) punerii bunului la dispoziția cumpărătorului sau a persoanei indicate de el dacă bunul urmează să fie predat la locul aflării lui. (...). Iar în conformitate cu art. 469 alin. (2) Cod civil, bunul determinat generic se consideră bunul care posedă semnele caracteristice tuturor bunurilor de același gen și care se individualizează prin numărare, măsurare, cîntărire. Bunul determinat generic este fungibil.

Prin urmare, menționează reclamantul că concluziile cu privire la transmiterea în proprietate a cerealelor „din depozit în boabe pînă la zdrobire", dar și cele cu privire la pretinsa modificare neîntemeiată a statutului mărfii din producție de fitotehnie în formă naturală în produse impozabile cu TVA la cota standard, nu corespunde adevărului fiind în contradicție și cu prevederile legale și operațiunilor economice obiective care au avut loc.

Ce ține de lipsa înregistrării cărorva deșeuri, scăderi în greutate sau lipsuri ca urmare a zdrobirii cerealelor, atrage atenția reclamantul că acestea nu depășesc marja de eroare a echipamentului de măsurare, dat fiind faptul că încă la depozitarea cerealelor transmise spre păstrare, are loc determinarea greutății de cont a acestora, ce presupune efectuarea încercărilor de laborator, cîntărirea, curățarea și deducerea umidității și impurităților după caz. Pentru prestarea serviciilor de zdrobire fiind puse la dispoziție cereale fără careva impurități sau deșeuri, ceea ce de fapt constituie o confirmare în plus a

existenței, calității și veridicității serviciului prestat și a cerealelor zdrobite vîndute către ÎM „Zernoff" SRL.

Invocarea pretinsei livrări a grîului alimentar zdrobit în adresa ÎM „Zernoff" SRL cu un adaos comercial negativ, sau mai jos ca costul acestora constituie cazuri unice fiind determinată de originea grîului eliberat din rezerva de stat cu scop de împrospătare, valoarea căruia nu întotdeauna coincide cu prețul de piață. Prin urmare, în asemenea situații se poate atesta că prețul de vînzare să fie mai jos ca costul acestuia. Fapt care denotă o dată în plus că între părți există raporturi juridice autentice bazate pe regulile economiei de piață.

În acest sens, atrage atenția că tranzacțiile privind livrarea cerealelor zdrobite în adresa ÎM „Zernoff" SRL sunt materializate prin contractele de depozitare, prestări servicii și vînzare-cumpărare, actele subsecvente și facturile fiscale ce le confirmă sunt în vigoare, produc efecte juridice și care au fost executate de ambele părți, nefiind recunoscute nule de către instanța de judecată ca unică autoritate competentă să constate nulitatea acestora, (contractele de depozit, prestare servicii de zdrobire și vînzare cumpărare a cerealelor zdrobite precum și facturile fiscale emise în baza lor care se anexează).

De asemenea, consideră reclamantul că suma de 18 587 343 lei indicată la pct. X alin. 1 din dispozitivul deciziei contestate, nu poate fi atribuită în calitate de venit rezultat din livrarea cerealelor către ÎM „Zernoff" SRL, or aceasta constituie și a fost percepută în calitate de taxă pe valoare adăugată, avînd o altă natură juridică decît impozitul pe venit și nu poate fi calificată drept livrare impozabilă și prin urmare nu constituie bază de calcul a impozitului pe venit.

Prin urmare, nu-și confirmă temeinicia fiind contrare legii, dispozițiile I și X înserate în decizia contestată prin care s-a dispus :

I. A majora suma TVA spre deducere în perioada ulterioară cu 17 271 042 lei care la situația de 31.10.2021 constituie 27 109 981 lei.

X. În temeiul art. 251 din Codul fiscal se propune de a reflecta în evidența contabilă pentru perioada fiscală A/2021 :

- veniturile rezultate din livrarea cerealelor către ÎM „Zernoff" SRL în sumă de 18 587 343 lei;
- micșorarea cheltuielilor, aferente serviciilor de zdrobire în sumă de 1 900 671 lei;

Urmare celor expuse, prin prizma art. 274 Cod Fiscal RM, consideră că în speță nu există componența normei imputate, nu există fapta și nu există culpa, ceea ce implică nemijlocit ilegalitatea Deciziei SFS nr.781/2251 din 30.06.2022 în partea pct.I și X contestată de „Kriss Grup" SRL.

Consideră reclamantul actul administrativ în partea contestată ca fiind emis contrar prevederilor legii materiale și procedurii, și contrar prevederilor Codului Administrativ RM lege procesuală ce se impune în speță.

Reieșind din cele menționate supra, prin prizma art. art.3; 162-169; 172; 189-195; 196-229 Cod Administrativ al RM, art.art. 96; 247; 268-269 Codul fiscal al RM, solicită reclamantul admiterea acțiunii și anularea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.781/2251 din 30 iunie 2022 în partea dispozițiilor I și X și a deciziei nr.754/183 din 01 septembrie 2022 emise pe marginea contestației împotriva deciziei nr.781/2251 din 30.06.2022.

Pîrîtul, Serviciul Fiscal de Stat, la 03.11.2022, a înaintat referință asupra cererii de chemare în judecată, prin care a solicitat respingerea acesteia ca fiind neîntemeiată, în corespundere cu art. 224 alin.(1) lit. f) Cod Administrativ (f.d. 108-111, vol.IV).

În ședința de judecată de examinare şi soluţionare în fond a acţiunii, reprezentantul reclamantului SRL „Kriss Grup” – avocatul Irina Tocan, a solicitat admiterea acțiunii pe motivele de fapt și de drept invocate în aceasta.

Reprezentantul pîrîtului Serviciul Fiscal de Stat – Taisia Lupașco, în ședința de judecată a solicitat respingerea acțiunii ca fiind neîntemeiată pe motivele de fapt și de drept expuse în referință.

Examinînd cererea de chemare în judecată, audiind poziția părților, cercetînd probele anexate la dosar în ansamblu şi interconexiunea lor, studiind normele legii aplicabile, instanţa de judecată conchide că acţiunea urmează a fi admisă, din următoarele considerente.

În privința admisibilității acțiunii în contenciosul administrativ instanța de judecată reține următoarele.

Conform art. 20 Cod Administrativ, dacă printr-o activitate administrativă se încalcă un drept legitim sau o libertate stabilită prin lege, acest drept poate fi revendicat printr-o acţiune în contencios administrativ, cu privire la care decid instanțele de judecată competente pentru examinarea procedurii de contencios administrativ, conform prezentului cod. În sensul respectiv, art. 189 alin. (1) din Codul administrativ prevede că, orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorităţi publice poate înainta o acţiune în contencios administrativ.

Astfel, instanța reţine că, admisibilitatea acţiunii în contencios administrativ este condiţionată inter/alia de revendicarea de către reclamant a încălcării unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice. La caz, aceste condiţii de încălcare a dreptului vătămat prin activitatea administrativă a Serviciului Fiscal de Stat este întrunit şi în conformitate cu art. 39 din Codul administrativ – accesul liber la justiție.

Conform art. 5 Cod Administrativ, activitatea administrativă reprezintă totalitatea actelor administrative individuale şi normative, a contractelor administrative, a actelor reale, precum şi a operaţiunilor administrative realizate de autorităţile publice în regim de putere publică, prin care se organizează aplicarea legii şi se aplică nemijlocit legea.

Astfel, Decizia nr.781/2251 din 30.06.2022 (f.d.25-42, vol.I) în partea dispozițiilor I și X și decizia nr.754/183 din 01.09.2022 (f.d. 14-18, vol. I) emise pe marginea contestației împotriva deciziei nr.781/2251 din 30.06.2022, constituie în sine act administrativ individual defavorabil pentru reclamant.

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

Art. 11 alin. (1) lit. a) Cod Administrativ prevede că, actul administrativ individual defavorabil este actul care impune destinatarilor lor obligaţii, sancţiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care resping, în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat.

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

Conform art. 206 Cod Administrativ, (1) O acţiune în contencios administrativ poate fi depusă pentru : a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acţiune în contestare).

Conform art. 208 Cod Administrativ, (1) Până la înaintarea acţiunii în contencios administrativ se va respecta procedura prealabilă, cu excepţiile prevăzute de lege.

După cum rezultă din materialele cauzei se atestă că, până la înaintarea acțiunii în contencios administrativ, la 03.08.2024 reclamanta a adresat Serviciului Fiscal de Stat contestație (cerere prealabilă), prin care a solicitat anularea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 781/2251 din 30.06.2022 asupra cazului de încălcare a legilsației comisă de către „Kriss Grup" (f. 135-131 din dosarul administrativ, Volumul II).

Prin Decizia nr. 754/183 din 01.09.2022, contestația depusă de reclamantă s-a respins ca neîntemeiată (f.d. 20-24).

Nefiind de acord cu Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 781/2251 din 30.06.2022 asupra cazului de încălcare a legilsației comisă de către „Kriss Grup" precum și cu decizia adoptată în procedura prealabilă nr. 754/183 din 01.09.2022, la 14.09.2022, reclamantul s-a adresat cu prezenta acțiune în instanța de judecată.

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

În privința temeiniciei acțiunii în contenciosul administrativ instanța de judecată reține următoarele.

Materialele cauzei denotă următoarele :

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.781/2251 din 30.06.2022, asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către „Kriss Grup" SRL, în partea dispozițiilor contestate de reclamant: pct.I și X s-a decis :

I. A majora suma TVA spre deducere în perioada ulterioară cu 17 271 042 lei, care la situația de 31.10.2021 constituie 27 109 981 lei.

X. În temeiul art. 251 din Codul fiscal se propune de a reflecta în evidența contabilă pentru perioada fiscală A/2021:

- veniturile rezultate din livrarea cerealelor către I.M. „ZERNOFF" S.R.L. în sumă de 18 587 343 lei;

- micșorarea cheltuielilor, aferente serviciilor de zdrobire în sumă de 1 900 671 lei.

Se obligă contribuabilul să indice numărul și data Deciziei asupra cazului de încălcare a legislației în ordinele de plată a sumelor impozitelor, taxelor și plăților calculate suplimentar în rezultatul controlului.

Conform prevederilor art. 252 alin. (1) din Codul fiscal, prezenta decizie urmează a fi executată în termen de 30 zile din data pronunțării ei. Pentru perioada dală nu se suspendă calcularea majorării de întârziere.

În conformitate cu drepturile prevăzute la art. 234 alin. (2) din Codul fiscal, persoana trasă la răspundere pentru încălcare fiscală, beneficiază de o reducere cu 50% a amenzilor aplicate, în condițiile reglementate (cu excepția sancțiunilor aplicate în baza altor acte legislative și normative decât Codul fiscal).

În conformitate cu prevederile art.268 şi art.269 din Codul fiscal, decizia poate fi contestată la Serviciul Fiscal de Stat termen de 30 de zile de la data comunicării, la adresa mun. Chişinău, str Constantin Tănase nr. 9 (f.d.25-42, Vol.I).

La 03.08.2024 reclamanta a adresat Serviciului Fiscal de Stat contestație (cerere prealabilă), prin care a solicitat anularea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 781/2251 din 30.06.2022 asupra cazului de încălcare a legilsației comisă de către „Kriss Grup” (f. 135-131 din dosarul administrativ, Volumul II).

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/183 din 01.09.2022, pe marginea contestației împotriva deciziei nr.781/2251 din 30.06.2022, s-a decis :

I. A respinge contestaţia depusă şi a menţine Decizia nr.781/2251 din 30.06.2022, emisă de Direcția generală control, care este obligatorie pentru executare.

II. În cazul unui dezacord cu prezenta decizie, aceasta poate fi contestată în termen de 30 de zile de la comunicare la Judecătoria Chişinău, sediul Rîșcani mun. Chişinău, str. Kiev 3 (f.d.20-24, Vol.I).

Cadrul normativ relevant.

Articolul 8 din Codul fiscal. Drepturile şi obligaţiile contribuabilului (în redacția Legii la momentul efectuării controlului și emiterii actului contestat).

(2) 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 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;

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

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

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

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

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

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

k) să îndeplinească alte obligaţii prevăzute de legislaţia fiscală.

Potrivit art. 11 alin.(1) 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.

În conformitate cu art.18 din Codul fiscal (în vigoare la momentul emiterii actului contestat) În venitul brut se includ : a) venitul provenit din activitatea de întreprinzător, din activitatea profesională sau din alte activităţi similare.

Art. 24 alin.(1) din Codul fiscal, (în vigoare la momentul emiterii actului contestat) statua, se permite deducerea cheltuielilor ordinare şi necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activităţii de întreprinzător.

Conform prevederilor art.96 din Codul fiscal (în vigoare la momentul emiterii actului contestat), Se stabilesc următoarele cote ale T.V.A.:

a) cota-standard – în mărime de 20% din valoarea impozabilă a mărfurilor şi serviciilor importate şi a livrărilor efectuate pe teritoriul Republicii Moldova;

b) cote reduse în mărime de :

- 8% – la pîinea şi produsele de panificaţie (190120000, 190540, 190590300, 190590600, 190590900), la laptele şi produsele lactate (0401, 0402, 0403, 0405, 040610300 şi 040610500 – cu un conţinut de grăsimi de maximum 40% din greutate), livrate pe teritoriul Republicii Moldova, cu excepţia produselor alimentare pentru copii care sînt scutite de T.V.A. în conformitate cu art.103 alin.(1) pct.2);

- 8% – la medicamentele de la poziţiile tarifare 3001–3004, atît indicate în Nomenclatorul de stat de medicamente, cît şi autorizate de Agenţia Medicamentului şi Dispozitivelor Medicale, la alcoolul etilic nedenaturat de la poziţiile tarifare 220710000 şi 220890910, destinat producerii farmaceutice şi utilizării în medicină, în limita volumului contingentului anual stabilit de Guvern, importate şi/sau livrate pe teritoriul Republicii Moldova, precum şi medicamentele preparate în farmacii conform prescripţiilor magistrale, cu conţinut de ingrediente (substanţe medicamentoase) autorizate;

- 8% – la mărfurile, importate şi/sau livrate pe teritoriul Republicii Moldova, de la poziţiile tarifare 300215, 3005, 300610, 300620000, 300630000, 300640000, 300660000, 300670000, 370790, 380894, 382100000, 382200, 4014, 401511000, 481890100, 900110900, 900130000, 900140, 900150, 901831, 901832, 901839000;

- 8% – la gazele naturale şi gazele lichefiate de la poziţia tarifară 2711, atît la cele importate, cît şi la cele livrate pe teritoriul Republicii Moldova, precum şi la serviciile de transport şi de distribuţie a gazelor naturale;

- 8% – la producţia din zootehnie în formă naturală, masă vie, fitotehnie şi horticultură în formă naturală, produsă, importată şi/sau livrată pe teritoriul Republicii Moldova, de la poziţiile tarifare: 010221, 010231000, 010290200, 010310000, 010410100, 010420100, ex.0105 – pui vii de reproducţie, 060210, 060220, 0701, 07020000, 0703, 0704, 0705, 0706, 070700, 0708, 070920000, 070930000, 070940000, 070951000, 070959100, 070959300, 070960, 070970000, 070993100, 070999100, 070999400, 070999500, 070999600, ex. 070999900 – mărar şi pătrunjel, 0713, 071420100, 080231000, 080610, 080711000, 080719000, 080810, 080830, 080840000, 0809, 08101000, 081020, 081030, 1001, 1002, 1003, 1004, 1005, 1007, 1201, 1205, 120600, 1209, ex. 121291800 – sfeclă de zahăr proaspătă sau refrigerată, 121300000, 1214;

- 8% – la zahărul din sfeclă de zahăr, produs, importat şi/sau livrat pe teritoriul Republicii Moldova;

- 8% – la biocombustibilul solid destinat producerii energiei electrice, energiei termice şi apei calde livrat pe teritoriul Republicii Moldova, inclusiv la materia primă livrată în scopul producerii biocombustibilului solid, sub formă de produse din activitatea agricolă şi silvică, reziduuri vegetale agricole şi forestiere, reziduuri vegetale provenite din industria alimentară, reziduuri de lemn, precum şi la energia termică produsă din biocombustibil solid, livrată instituţiilor publice;

- 12% – la serviciile de cazare, indiferent de categoria de confort, în hotel, hotel-apartament, motel, vilă turistică, bungalou, pensiune turistică, pensiune agroturistică, camping, sat de vacanţă sau tabără de vacanţă, care se atribuie la secţiunea I a Clasificatorului activităţilor din economia Moldovei;

- 12% – la produsele alimentare şi/sau băuturi, cu excepţia producţiei alcoolice, preparate sau nepreparate, pentru consumul uman, însoţite de servicii conexe care să permită consumul imediat al acestora, realizate în cadrul activităţilor care se atribuie la secţiunea I a Clasificatorului activităţilor din economia Moldovei.

Potrivit art.97 din Codul fiscal (în vigoare la momentul emiterii actului contestat), (1) Valoarea impozabilă a livrării impozabile, reprezintă valoarea livrării achitate sau care urmează a fi achitată (fără T.V.A.).

(2) Dacă plata pentru livrare este, în totalitate sau parţial, achitată în expresie naturală, valoarea impozabilă a livrării impozabile constituie valoarea ei de piaţă, care se determină în conformitate cu art.5 pct.26) şi art.99.

(3) Valoarea impozabilă a livrării impozabile include suma totală a tuturor impozitelor şi taxelor care urmează a fi achitate, cu excepţia T.V.A.

Potrivit prevderilor art.101 alin.(1) din Codul fiscal (în vigoare la momentul emiterii actului contestat), Subiecţii impozabili stipulaţi la art.94 lit.a), e) şi f) sînt obligaţi să declare, conform art.115, şi să achite la buget pentru fiecare perioadă fiscală, stabilită conform art.114, suma T.V.A., care se determină ca diferenţă dintre sumele T.V.A. achitate sau ce urmează a fi achitate de către cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate lor şi sumele T.V.A. achitate sau ce urmează a fi achitate furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, serviciilor (inclusiv T.V.A. la valorile materiale importate) folosite pentru desfăşurarea activităţii de întreprinzător în perioada fiscală respectivă, ţinîndu-se cont de dreptul de deducere conform art.102.

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

Conform art. 132^1 alin. (1), (7) și (8) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat este autoritatea administrativă care îşi desfăşoară activitatea în subordinea Ministerului Finanţelor, fiind o structură organizaţională separată în sistemul administrativ al acestui minister, constituită pentru prestarea

serviciilor publice administrative contribuabililor, pentru supravegherea, controlul în domeniul fiscal şi constatarea infracţiunilor în cazurile prevăzute de Codul de procedură penală.

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

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

În consonanță cu art. 189 din Codul fiscal, (în redacția Legii la momentul efectuării controlului și emiterii actului contestat) Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele şi taxele contribuabililor în urma controalelor fiscale, dacă au fost stabilite cazuri de nerespectare a legislaţiei fiscale, precum şi în alte cazuri prevăzute de legislaţia fiscală.

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

(3) Acţiunile prevăzute la alin.(1) pot fi aplicate persoanelor fizice cetăţeni ai Republicii Moldova care nu desfăşoară activitate de întreprinzător în cadrul utilizării metodelor indirecte de estimare în conformitate cu prevederile cap.111 din prezentul titlu.

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

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

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

c) data şi locul examinării cazului;

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

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

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

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

h) decizia asupra cazului;

i) termenul şi modul de contestare a deciziei;

j) alte date referitoare la caz;

k) semnătura persoanei care a emis decizia.

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

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

În conformitate cu art.11 din Legea contabilității şi raportării financiare nr.287 din 15.12.2017, (1) Faptele economice se contabilizează în temeiul documentelor primare. (2) Deținerea de către entitate a activelor cu orice titlu, înregistrarea surselor de proveniență a acestora şi a faptelor economice fără documentarea şi reflectarea acestora în contabilitate sînt interzise. (3) Documentele primare se întocmesc în timpul efectuării (producerii) faptelor economice, iar dacă acest lucru este imposibil – nemijlocit după efectuarea (producerea) faptelor respective.

Potrivit art.18 alin.(1) din Legea contabilității şi raportării financiare nr.287 din 15.12.2017, Entitatea are obligația de a ține contabilitatea şi de a întocmi situațiile financiare în modul prevăzut de prezenta lege, de standardele de contabilitate şi de alte acte normative aprobate în conformitate cu art.8 alin.(1) lit.b).

Astfel, instanța reține că potrivit deciziei privind inițierea controlului nr.DICF-123282/25 din 25.02.2022, a fost inițiat controlul fiscal la SRL Kriss Grup, control repetat la fața locului prin metoda verificării totale, în temeiul planului de control anual conform riscurilor, privind corectitudinea calculării, declarării și plenitudinea transferării la buget a impozitelor, taxelor și altor plăți, pentru perioada supusă controlului 26.12.2017 - 31.10.2021 (f.13 din dosarul administrativ, vol.II), rezultatele căruia au fost consemnate în actul de control nr. 5-716821, prelungit pe formularele nr. 5-716822-5-716826 (f.103-74 din dosarul administrativ, vol.II).

Instanța notează că, în rezultatul controlului fiscal, efectuat prin metoda verificării totale, la oficiul contribuabilului amplasat pe adresa: mun.Ceadîr-Lunga, str. Lenin 91, de către colaboratorii serviciului fiscal s-au stabilit un șir de încălcări ale legislației fiscale, printre care și cele contestate de contribuabil în prezenta cauză :

- majorarea neântemeiată a cheltuielilor perioadei fiscale A/2021, aferente serviciilor de zdobire ce poartă un caracter neveridic, total cu 1900671 lei;

- majorarea neântemeiată a TVA spre deducere în perioadele fiscale L/03/2021- L/10/2021, total cu 380134 lei, inclusiv în perioada fiscală: L/03/2021 cu 37664 lei: L/04/2021 cu 50186 lei: L/05/2021 cu 47012 lei; L/06/2021 cu 51487 lei: L/07/2021 cu 48654 lei: L/08/2021 cu 49330 lei; L/09/2021 cu 32526 lei și L/10/2021 cu 63275 lei:

- micșorarea neântemeiată a veniturilor în perioada fiscală A/2021, rezultate din livrarea cerealelor către Î.M. „ZERNOFF" S.R.L. total cu 18 587 343 lei;

- majorarea neântemeiată a TVA aferentă livrărilor efectuate către Î.M. „ZERNOFF" S.R.L. în perioadele fiscale L/03/2021-L/10/2021, total cu 18 587 343 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale: L/03/2021 cu 2 025 867 lei; L/04/2021 cu 2 669 559 lei: L/05/2021 cu 2 556 436 lei; L/06/2021 cu 2 437 925 lei; L/07/2021 cu 2 352 707 lei: L/08/2021 cu 2 077 981 lei: L/09/2021 cu 1 526 156 lei și L/10/2021 cu 2 940 713 lei;

- nerespectarea modului de întocmire a Declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale L/03/2021-L/l 0/2021.

Totodată, ținînd cont de cele constatate la compartimentul Taxa pe valoarea adăugată s-a constatat:

- micșorarea sumei TVA spre deducere în perioada ulterioară cu 17 271 042 lei, care la situația 31.10.2021 va constitui 27 109 981 lei;

- nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a Declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale L/03/2019-L/05/2019, L/08/2019-L/12/2019, L/02/2020, L/05/2020, L/07/2020, L/08/2020, L/10/2020, L/12/2020, L/01/2021 - L/10/2021 (f.91 din dosarul administrativ, Volumul II).

În consecința încălcărilor constatate, prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.781/2251 din 30.06.2022, asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către „Kriss Grup” SRL, în partea dispozițiilor contestate de reclamant: pct.I și X s-a decis :

I. A majora suma TVA spre deducere în perioada ulterioară cu 17 271 042 lei, care la situația de 31.10.2021 constituie 27 109 981 lei.

X. În temeiul art. 251 din Codul fiscal se propune de a reflecta în evidența contabilă pentru perioada fiscală A/2021:

- veniturile rezultate din livrarea cerealelor către I.M. „ZERNOFF” S.R.L. în sumă de 18 587 343 lei;

- micșorarea cheltuielilor, aferente serviciilor de zdrobire în sumă de 1 900 671 lei....(f.d.25-42).

Astfel, instanța constată că autoritatea publică pârâtă în susținerea temeiniciei deciziei sale, invocă că SRL „Kriss Grup” de fapt a livrat marfă către Î.M. „ZERNOFF” S.R.L. în formă de boabe și nu zdrobite în baza comenzilor-cererilor eliberate de către Î.M. „ZERNOFF” S.R.L., livrări pentru care urma a fi aplicată cota redusă a TVA în mărime de 8%, din valoarea impoizabilă a mărfii (cerealelor), de la pozițiile tarifare : 1001 „Grîu și meslin”, 1005 „Porumb” și 1007 „Sorg boabe”, în conformitate cu prevederile art.96 lit.b) liniuța a 5)-a din Codul fiscal, astfel fiind modificat neîntemeiat statutul mărfii de producție de fitotehnie în formă naturală (grâu, porumb, sorg) în produse impozabile cu TVA la cota standart, în mărime de 20 %.

Instanța reține că Serviciul Fiscal de Stat a mai concluzionat că serviciile de zdrobire și păstrare facturate de ÎM „Zernoff” SRL către SRL „Kriss Grup” sunt neveridice, înregistrate fictiv de SRL „Kriss Grup” pentru a-și diminua artificial venitul impozabil și a majora neîntemeiat deducerile de TVA.

Instanța însă nu poate reține ca fiind întemeiate argumentele autorității publice pârâte, ca concludente și veridice, acestea nefiind confirmate prin probe certe și pertinente. Or, instanța constată că potrivit contractului de prestări servicii nr.KT/ZF_785D/202111115 încheiat între ÎM „Zernoff” SRL și „Kriss-Grup” SRL, la 15.11.2021, părțile au convenit : pct.1.1 clientul „Kriss-Grup” SRL comandă iar executorul ÎM „Zernoff” SRL se obligă să execute servicii de zdrobire a cerealelor (f.d.108-109, vol.I).

La fel, potrivit contractului de vînzare-cumpărare nr.KT/ZF_785B/20211115 din 15.11.2021, (f.d.111-113, vol.I) în pct.1.1, „Kriss-Grup” SRL în calitate de vînzător s-a obligat de a transmite în proprietate cumpărătorului ÎM „Zernoff” SRL, care se obligă de a recepționa și a achita Cerealele zdrobite (дробленное зерно) (produse) conform pct.1.2. din contract.

Potrivit pct.1.4. părțile au stabilita calitatea mărfii, precum și intensitatea de zdrobire : nu mai puțin de 90 %.

Pct.3.1. din contract prevede că cantitatea mărfii livrate se determină după indicatorii cântarului la locul livrării.

Pct.3.2 din contract preved că locul livrării este uzina „Verisvin” situat pe adresa: s.Drăgănești, rl.Sîngerei.

Pct. 3.3 din contract stipulează că transmiterea dreptului de proprietate a producției se determină la locul livrării.

Totodată conform pct. 3.4, cheltuielile legate de păstrarea, ridicarea și transportarea mărfii, le suportă cumpărătorul.

Potrivit pct.1.1 și 2.1 din contractul de depozit nr.KT/ZF_785C/20211115 din 15.11.2021, deponentul „Kriss-Grup” SRL a transmis spre păstrare depozitarului ÎM „Zernoff” SRL marfa conform anexei nr.1 a contractului și s-a obligat să achite serviciile pentru păstrare în mărime de 500 lei lunar, iar ÎM „Zernoff” SRL s-a obligat să păstreze marfa și să o restituie integră (f.d.114-117, vol.I).

Potrivit contractului de prestări servicii nr.KT/ZF_634/20210315 încheiat între ÎM „Zernoff” SRL și „Kriss-Grup” SRL, la 15.03.2021, părțile au convenit : pct.1.1 clientul „Kriss-Grup” SRL comandă iar executorul ÎM „Zernoff” SRL se obligă să execute servicii de zdrobire a cerealelor (f.d.118-120, vol.I).

Potrivit pct.1.1 și 2.1 din contractul de depozit nr.KT/ZF_635/20210315 din 15.03.2021, deponentul „Kriss-Grup” SRL a transmis spre păstrare depozitarului ÎM „Zernoff” SRL marfa conform anexei nr.1 a contractului și s-a obligat să achite serviciile pentru păstrare în mărime de 500 lei lunar, iar ÎM „Zernoff” SRL s-a obligat să păstreze marfa și să o restituie integră (f.d.121-123, vol.I).

Potrivit contractului de vînzare-cumpărare nr.KT/ZF_633/20210315 din 15.03.2021, (f.d.124-126, vol.I) în pct.1.1, „Kriss-Grup” SRL în calitate de vînzător s-a obligat de a transmite în proprietate cumpărătorului ÎM „Zernoff” SRL, care se obligă de a recepționa și a achita Cerealele zdrobite (дробленное зерно) (produse) conform pct.1.2. din contract.

Potrivit pct.1.4. părțile au stabilit calitatea mărfii, precum și intensitatea de zdrobire : nu mai puțin de 90 %.

Pct.3.1. din contract prevede că cantitatea mărfii livrate se determină după indicatorii cântarului la locul livrării.

Pct.3.2 din contract preved că locul livrării este uzina „Verisvin” situat pe adresa: s.Drăgănești, rl.Sîngerei.

Pct. 3.3 din contract stipulează că transmiterea dreptului de proprietate a producției se determină la locul livrării.

La fel, instanța constată că potrivit facturilor fiscale și actele de executare a serviciilor anexate la materialele cauzei, au fost achitate de către cumpărătorul „Kriss-Grup” SRL, servicii de zdrobire a cerealelor (f.d.161-250, vol.I, f.d.1-250, vol.II).

Respectiv, instanța conchide că din înscrisurile anexate, rezultă cu certitudine încheierea relațiilor contractuale între „Kriss-Grup” SRL și ÎM „Zernoff” SRL cu privire la procurarea serviciilor de zdrobire și păstrare a cerealelor, fapt ce denotă interpretarea, aprecierea arbitrară de către autoritatea publică pârâtă a simulării încheierii contractelor civile între „Kriss-Grup” SRL și ÎM „Zernoff” SRL, în vederea aplicării ilegale a cotei de 20% TVA pentru a obține avantaje fiscale, încălcând art. 8, 18, 24, 96, 101, și 102 din Codul Fiscal și Legea Contabilității, fiind bazată doar pe presupuneri, depășind atribuțiile prevăzute de art.133 Cod fiscal.

La fel, instanța reține că prin Raportul de expertiză al Camerei de Comerț și Industrie nr. 0454747 din 04.01.2022, efectuat cu scopul determinării codului mărfii (poziției tarifare) conform Nomenclaturii Combinate a RM, la cererea ÎM „Zernoff” SRL s-a constatat următoarele : „ÎM „Zernoff” SRL produce boabe de cereale zdrobite, conform procesului tehnologic de producere care include următoarele operațiuni tehnologice principale :

1. Transportarea, primirea și păstrarea materiei prime.
2. Pregătirea materiei prime. Curățirea cerealelor.
3. Zdrobirea cerealelor.

În rezultatul procesului tehnologic sus menționat se obțin boabe de grîu și porumb zdrobite.

În concluzii, în rezultatul celor expuse în partea de constatare a prezentului raport de expertiză, s-a constatat :

- Conform Nomenclaturii combinate a mărfurilor, aprobate prin Legea Nr. 172 din 25.07.2014, mostrele de boabe zdrobite de grâu nominalizate se clasifică la poziția tarifară 1104 – „Boabe de cereale altfel prelucrate (de exemplu decojite, presate, sub formă de fulgi, lustruite, tăiate sau zdrobite), cu

excepția orezului de la poziția 1006 : germeni de cereale, întregi, presați, sub formă de fulgi sau zdrobiți”, 1104 29 „De alte cereale”, 1104 29 510 „De grâu”.

- Conform Nomenclaturii combinate a mărfurilor, aprobate prin Legea Nr.172 din 25.07.2014, mostrele de boabe zdrobite de porumb nominalizate se clasifică la poziția tarifară 1104 – „Boabe de cereale altfel prelucrate (de exemplu decojite, presate, sub formă de fulgi, lustruite, tăiate sau zdrobite), cu excepția orezului de la poziția 1006; germeni de cereale, întregi, presați, sub formă de fulgi sau zdrobiți”, 1104 23 „De porumb”. 1 104 23 400 „Decojite (decorticate), chiar tăiate sau zdrobite; lustruite”, (rezultatele expertizei se răspândesc asupra mostrelor prezentate).

Astfel, instanța constată că potrivit raportului de expertiză, în rezultatul examinării și analizei documentelor prezentate, studierii actelor normative și a literaturii de specialitate, instrucțiunilor tehnologice, proceselor tehnologice de producere, materia primă, producția finite și vizualizării mostrelor prezentate către expertiză, s-au constat următoarele : „boabele zdrobite de cereale de grâu și porumb sunt produse obținute prin zdrobirea boabelor de cereale (grâu, porumb), și sunt utilizate pentru producerea alcoolului etilic rectificat” (f.d.104-107, vol.I).

În această ordine de idei se conchide că, faptul că procesul de măcinare a cerealelor face parte și din procesul de producere a alcoolului, nu exclude caracterul distinct al acestui produs și că acesta nu poate constitui obiect al altor raporturi juridice civile, inclusiv celor de vînzare-cumpărare. Iar producerea cerealelor zdrobite în acest caz avînd propriul proces tehnologic.

Prin urmare, concluzia esențială a expertului care stabilește statutul juridic al mărfii, contrar afirmațiilor autorității publice pârâte, este că produsul nu mai este în stare naturală (materie primă) și trebuie încadrat în secțiunea mărfurilor prelucrate: Boabe zdrobite de Grâu: Poziția Tarifară: 110429510; Boabe zdrobite de Porumb: Poziția Tarifară: 110423400, ce confirmă că în urma tranzacțiilor între reclamanta SRL „Kriss Grup” și ÎM „Zernoff”, este vîndut/livrat un produs prelucrat și nu producție de fitotehnie în formă naturală, astfel cum declară Serviciul Fiscal de Stat.

În această oridine de idei, instanțe reține că modificarea neîntemeiată a statului mărfiii de către Serviciul Fiscal de Stat, or după cum s-a constatat din actele menționate mai sus, contracte de prestări serviicii, contracte de depozit, facturi fiscale privind livrarea cerealelor zdrobite, precum și raportul de expertiză al Camerei de Comerț și Industrie nr. 0454747 din 04.01.2022, constată că produsele ce constituie obiect al tranzacțiilor, constituie boabe zdrobite de grîu și boabe zdrobite de porumb, avînd poziția tarifară nr. 1104 29 510 și respectiv nr. 1104 23 400, poziție tarifară, care în conformitate cu prevederile art. 96 din Codul fiscal, nu se încadrează la categoria de mărfuri la care s-ar aplica cota redusă a TVA în mărime de 8%.

În context, se concluzionează că serviciile de zdrobire și de păstrare facturate entității SRL „Kriss Grup” în baza facturilor fiscale eliberate de către ÎM „Zernoff” SRL poartă un caracter veridic, acestea nefiind anulate, iar argumentul că procesul de zdrobire face parte din circuitul „ciclului închis” nu este suficient pentru a anula efectele juridice ale contractelor. Or, în cadrul ședințelor de judecată de către autoritatea pârâtă nu a fost demonstrat contrariul, iar raportul de Expertiză a confirmat că marfa livrată de SRL „Kriss Grup” era, de fapt, „Boabe zdrobite de cereale” (Poziția tarifară 1104...). Astfel, Serviciul Fiscal de Stat nu a probat că statutul mărfii a fost modificat artificial, deoarece marfa corespundea obiectului contractual (Pct. 1.1). Astfel, proba expertizei a arătat că aplicarea TVA 20% era corectă, deoarece cereralele zdrobite nu beneficiază de TVA redus. Iar poziția Servicului Fiscal de Stat că SRL „Kriss Grup” și ÎM „Zernoff” SRL au simulat operațiunile doar pentru avantaje fiscale, în lipsa cărorva dovezi, este considerată de către instanță ca neîntemeiată iar operațiunile și cheltuielile aferente sunt considerate reale, or contrariul în acest sens nu a fost probat.

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

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

În acord cu art. 1 prt. 1 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, orice persoană fizică sau juridică are dreptul la respectarea bunurilor sale. Nimeni nu poate fi lipsit de proprietatea sa decât pentru cauza de utilitate publică și în condițiile prevăzute de lege și de principiile generale ale dreptului internațional. Dispozițiile precedente nu aduc atingere dreptului statelor de a pune în aplicare legile pe care le consideră necesare pentru a reglementa folosința bunurilor conform interesului general sau *pentru a asigura plata impozitelor sau a altor contribuții, sau a amenzilor.*

Statului i se acordă, în general, o marjă largă de apreciere în temeiul Convenției atunci când este vorba despre măsuri generale de strategie economică sau socială *[Wallishauser împotriva Austriei (nr. 2), pct. 65]*, precum și de elaborarea și punerea în aplicare a politicii în domeniul fiscal.

Este, în primul rând, de competența autorităților naționale să decidă cu privire la tipul de impozite sau de contribuții pe care doresc să le perceapă. Deciziile în acest domeniu implică, în mod normal, o evaluare a problemelor politice, economice și sociale pe care Convenția le lasă în competența statelor membre, deoarece autoritățile interne sunt în mod evident mult mai în măsură decât organele Convenției să evalueze astfel de probleme *[Musa împotriva Austriei, decizie a Comisiei; Baláž împotriva Slovaciei (dec.); Azienda Agricola Silverfunghi S.a.s. și alții împotriva Italiei, pct. 103; R.Sz. împotriva Ungariei, pct. 38 și 46]*.

De asemenea, îi revine legiuitorului intern sarcina de a alege ceea ce poate fi clasificat ca venit impozabil și care ar trebui să fie modalitatea concretă de executare a obligațiilor fiscale *[Cacciato împotriva Italiei (dec.), pct. 25; Guiso și Consiglio împotriva Italiei (dec.), pct. 44]*.

Impozitarea constituie, în principiu, o ingerință în dreptul garantat de art. 1 § 1 din Protocolul nr. 1, întrucât privează persoana în cauză de un bun, și anume suma de bani care trebuie plătită *[Burden împotriva Regatului Unit (MC), pct. 59; Špaček, s.r.o., împotriva Republicii Cehe, pct. 39]*.

Aspectul este însă de competența Curții, întrucât aplicarea corectă a art. 1 din Protocolul nr. 1 face obiectul supravegherii sale [Orion-Břeclav, S.R.O. împotriva Republicii Cehe (dec.)]. O datorie financiară care rezultă din majorarea impozitelor poate afecta garantarea dreptului de proprietate în cazul în care impune o sarcină excesivă persoanei în cauză sau îi afectează în mod fundamental poziția sa financiară

(Ferretti împotriva Italiei, decizie a Comisiei; Wasa Liv Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse şi un grup de aproximativ 15 000 de persoane fizice împotriva Suediei, decizie a Comisiei; Buffalo S.r.l. în lichidare împotriva Italiei, pct. 32).

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 standardu 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 final, instanța ajunge la concluzia că deciziile Serviciului Fiscal de Stat nr.781/2251 din 30.06.2022 în partea pct. I și X, precum și decizia nr.754/183 din 01.09.2022 adoptată în procedura prealabilă, au fost emise cu încălcări vădite ale legislației în vigoare și aprecierii arbitrare a materialului probatoriu, încălcări care nu pot fi remediate altfel decât doar prin anularea acestor acte.

În conformitate cu prevederile art. 224 alin.(1) lit. a) Cod Administrativ, instanţa de judecată,

h o t ă r ă ş t e :

Acțiunea de contencios administrativ înaintată de către SRL „Kriss Grup” împotriva Serviciului Fiscal de Stat, cu privire la anularea parțială a actului administrativ, ***se admite***.

Se anulează Decizia nr.781/2251 din 30.06.2022 în partea pct. I și X, precum și decizia nr.754/183 din 01.09.2022 adoptată în procedura prealabilă.

Hotărîrea poate fi atacată cu apel la Curtea de Apel Centru în termen de 30 zile de la data pronunțării dispozitivului hotărîrii, prin intermediul Judecătoriei Chişinău (sediul Rîşcani).

Preşedintele şedinţei,
judecătorul Igor Barbacaru