

Dosarul nr. 3ra-807/20

Prima instanță: Judecătoria Comrat (jud: V. Hrapacov)
Instanța de apel: Curtea de Apel Comrat (jud: G.Colev, A.Curdov, Ș.Starciuc)

DECIZIE

16 octombrie 2020

mun. Chișinău

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit
al Curții Supreme de Justiție

în componența:

Președintele completului, judecătorul
Judecătorii

Tamara Chișca-Doneva
Victor Burduh
Nicolae Craiu
Iurie Bejenaru
Nina Vascan

examinând admisibilitatea recursului depus de Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat,

în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” în proces de insolabilitate împotriva Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei din 10 iunie 2020 a Curții de Apel Comrat, prin care a fost respins apelul depus de către Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat și a fost menținută hotărârea din 28 noiembrie 2019 a Judecătoriei Comrat,

c o n s t a ț ă :

La data de 24 mai 2018, Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” în proces de insolabilitate a depus cerere de chemare în judecată împotriva Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii reclamanta Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” în proces de insolabilitate a indicat, că în temeiul actelor de control nr. 5-685396 și nr.3-568819 din 31 ianuarie 2018 a Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat, a fost emisă decizia nr. 416/85 Av din 14 martie 2018 a Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat, prin care de la Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” s-au încasat penalități, fiindu-i aplicate sancțiuni financiare sub formă de amendă, în conformitate cu articolele 257, 260 și 261 din Codul fiscal.

A menționat că actele de control nr.5-685396 și 3-568819 din 31 ianuarie 2018 și decizia nr. 416/85 Av din 14 martie 2018 a Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat sunt ilegale și urmează a fi anulate, deoarece nu corespund realității afirmațiile Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat, precum că la Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” în proces de

insolvabilitate lipsește parțial evidența contabilă pentru perioada anilor 2013 și 2014, evidența necorespunzătoare a contabilității pentru perioada anilor 2015 și 2016 și respectiv a modului de calculare a plăților fiscale, prevăzute de articolele 189 alin.(2) și 225 Cod fiscal.

De asemenea, a menționat că Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” în proces de insolvabilitate a prezentat Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat toate documentele solicitate pentru verificare, inclusiv registrele contabile și documentele primare.

Totodată, reclamanta Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” în proces de insolvabilitate a comunicat, că în materialele de verificare fiscală lipsesc careva confirmări, care ar certifica, că Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” nu a prezentat documentația de evidență și/sau rapoarte fiscale.

Reclamanta a susținut că în timpul efectuării controlului, funcționarii fiscali nu au solicitat careva documente și date suplimentare, ceea ce de asemenea demonstrează, că de către Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” integral au fost prezentate documentele pentru a fi verificate de către colaboratorii Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat.

A notat că documentele prezentate pentru verificare Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat permiteau în deplină măsură să fie efectuată fără dificultăți verificarea obiectivă a respectării legislației fiscale de către Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM”.

Reclamanta a afirmat că din conținutul actelor de control și metodologiei aplicate de către colaboratorii Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat rezultă, că funcționarii fiscali au verificat doar anumiți indici de evidență a activității Societății cu Răspundere Limitată „M & R COM” și prin urmare, nu au fost studiate documentele primare, controlul fiind efectuat incomplet și neobiectiv.

A relatat că nu este clară aplicarea metodelor indirecte și a surselor de apreciere a obligațiilor fiscale, cât și calcularea costului lucrărilor și determinarea mărimii venitului impozabil.

Reclamanta Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” în proces de insolvabilitate a notat că Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat nu a indicat careva criterii obiective, ce explică alegerea metodelor indirecte și a surselor, temeinicia aplicării, asemănarea condițiilor activității altor persoane, veniturile cărora au fost primite spre comparare ș.a.

Reclamanta a specificat că sunt eronate constatările Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat privind încălcările de către Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” a modului de determinare a venitului impozabil și diminuarea venitului impozabil.

A evidențiat că cele menționate de către Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat se referă la calcularea în scopuri fiscale a cheltuielilor sub formă de plăți pentru asigurare personală pentru anii 2015 și 2016.

A subliniat că persoanele nominalizate, calificate eronat de către Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat ca membri ai familiei, asigurate din contul mijloacelor Întreprinderii, de facto, sunt colaboratori ai Societății cu Răspundere Limitată „M & R COM”, care sunt incluși în statele de personal ale Societății cu Răspundere Limitată „M & R COM”, fapt confirmat prin documentele, care vizează angajarea acestora și desfășurarea de către acești colaboratori a activității de muncă în perioada de timp sus indicată.

Reclamanta Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” în proces de insolvență a concretizat, că aceste cheltuieli fac parte din categoria calculărilor permise și sunt prevăzute de Hotărârea Guvernului nr.484 din 04 mai 1998.

Reclamanta Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” în proces de insolvență a considerat că nu corespund realității concluziile Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat privind încălcările ce țin de prezentarea veridică spre calculare din buget a taxei pe valoare adăugată în sumă de 1913,33 de lei, pentru procurarea îngrășămintelor minerale.

A menționat, că de către Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat nu au fost luate în considerare probele, care confirmă, că Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” în mod legal a realizat îngrășămintele minerale. Serviciile vizate au fost declarate ca livrare impozabilă, ce se confirmă prin factura fiscală nr. L 0255291 din 28 noiembrie 2016 privind nedeclararea taxei pe valoare adăugată în anul 2017, în urma livrării serviciilor de închiriere a autovehiculelor Societății cu Răspundere Limitată „MILIAANMAX CORP” și de neeliberare a facturilor fiscale în 12 cazuri.

Reclamanta Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” în proces de insolvență a reiterat, că conform condițiilor punctului 4.2 al contractului de închiriere, achitarea plății de închiriere se efectuează trimestrial, ceea ce presupune, eliberarea facturilor fiscale nu lunar, ci o dată în trimestru.

A explicat că unul din contracte a fost desfăcut practic deodată, pe motiv că autovehiculul transmis în chirie a fost deteriorat. Al doilea contract de închiriere a fost executat parțial, pe motivul ridicării autovehiculului de către colaboratorii poliției, la cererea conducătorului provizoriu al Societății cu Răspundere Limitată „M & R COM”, G.Chioroglo.

Reclamanta Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” în proces de insolvență a relevat, că taxa pentru folosirea drumurilor de autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova a fost diminuată, deoarece mijloacele de transport respective nu au fost folosite în perioadele de timp indicate în decizia nr. 416/85 Av din 14 martie 2018 a Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat pe motivul conservării, ori deteriorării acestora, fapt confirmat prin actele anexate la materialele dosarului.

Reclamanta Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” în proces de insolvență a relatat că cererea prealabilă expediată în adresa Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat la data de 19 aprilie 2018, nu a fost examinată în termenul stabilit de Lege.

Reclamanta Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” în proces de insolvență a solicitat anularea deciziei nr. 416/85 Av din 14 martie 2018 a Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat în partea calculării și încasării venitului pe impozit în sumă de 299482,69 de lei; calculării și încasării taxei pe valoarea adăugată în sumă de 39775,45 de lei; calculării și încasării taxelor pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova în sumă de 15640,20 de lei; încasării penalității pentru plata tardivă a impozitului pe venit, taxei pe valoarea adăugată și taxei pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova; aplicării amenzii pentru diminuarea impozitului pe venit în mărime de 89844,81 de lei; aplicării amenzii pentru diminuarea taxei pe valoarea adăugată în mărime de 11932,64 de lei; aplicării amenzii pentru diminuarea taxei pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova în mărime de

4482,90 de lei; aplicării amenzii pentru prezentarea rapoartelor fiscale cu informație neveridică în mărime de 7000 de lei; aplicării amenzii pentru neprezentarea facturilor fiscale în mărime de 50400 de lei; aplicării amenzii pentru lipsa parțială a evidenței contabile în mărime de 50000 de lei (f.d.1-4).

Prin hotărârea din 28 noiembrie 2019 a Judecătoriei Comrat, acțiunea depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” în proces de insolabilitate a fost admisă, s-a anulat decizia nr. 416/85 Av din 14 martie 2018 a Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat în partea calculării și încasării venitului pe impozit în sumă de 299482,69 de lei; calculării și încasării taxei pe valoarea adăugată în sumă de 39775,45 de lei; calculării și încasării taxelor pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova în sumă de 15640,20 de lei; încasării penalității pentru plata tardivă a impozitului pe venit, taxei pe valoarea adăugată și taxei pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova; aplicării amenzii pentru diminuarea impozitului pe venit în mărime de 89844,81 de lei; aplicării amenzii pentru diminuarea taxei pe valoare adăugată în mărime de 11932,64 de lei; aplicării amenzii pentru diminuarea taxei pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova în mărime de 4482,90 de lei; aplicării amenzii pentru prezentarea rapoartelor fiscale cu informație neveridică în mărime de 7000 de lei; aplicării amenzii pentru neprezentarea facturilor fiscale în mărime de 50400 de lei; aplicării amenzii pentru lipsa parțială a evidenței contabile în mărime de 50000 de lei (f.d.98; 102-113).

La data de 29 aprilie 2020, Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat a depus cerere de apel împotriva hotărârii din 28 noiembrie 2019 a Judecătoriei Comrat (f.d.121-122).

Prin decizia din 10 iunie 2020 a Curții de Apel Comrat a fost respins apelul depus de către Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat și a fost menținută hotărârea din 28 noiembrie 2019 a Judecătoriei Comrat (f.d.180; 181-194, 195-207).

Pentru a decide astfel, instanța de apel a indicat că prima instanță just a admis acțiunea înaintată de către Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” în proces de insolabilitate și a anulat decizia nr. 416/85 Av din 14 martie 2018 a Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat în partea calculării și încasării venitului pe impozit în sumă de 299482,69 de lei; calculării și încasării taxei pe valoarea adăugată în sumă de 39775,45 de lei; calculării și încasării taxelor pentru folosirea drumurilor auto de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova în sumă de 15640,20 de lei; încasării penalității pentru plata tardivă a impozitului pe venit, taxei pe valoarea adăugată și taxei pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova; aplicării amenzii pentru diminuarea impozitului pe venit în mărime de 89844,81 de lei; aplicării amenzii pentru diminuarea taxei pe valoarea adăugată în mărime de 11932,64 de lei; aplicării amenzii pentru diminuarea taxei pentru folosirea drumurilor auto de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova în mărime de 4482,90 de lei; aplicării amenzii pentru prezentarea rapoartelor fiscale cu informație neveridică, în mărime de 7000 de lei; aplicării amenzii pentru neprezentarea facturilor fiscale în mărime de 50400 de lei; aplicării amenzii pentru lipsa parțială a evidenței contabile în mărime de 50000 de lei.

Totodată, instanța de apel a reținut, că documentele prezentate de către Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” pentru control colaboratorilor Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat, au permis în deplină măsură să fie

efectuată fără dificultăți verificarea obiectivă a respectării legislației fiscale și acțiunile vizate nu au necesitat calcularea prin metoda indirectă.

În afară de aceasta, instanța de apel a relatat că organul fiscal nu a indicat careva criterii obiective, ce explică alegerea metodelor și surselor indirecte, temeinicia aplicării acestora, asemănarea condițiilor activității altor persoane, veniturile cărora au fost primite spre comparare.

A concretizat că nu sunt confirmate cu probe, argumentele invocate de către Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat, precum că prima instanță nu a ținut cont de faptul, că calcularea impozitului pe venit în urma activității de antreprenariat în sumă de 299482,69 de lei a apărut în legătură cu tănuirea de către Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” a veniturilor de la prestarea serviciilor pentru culegerea poamei Societății cu Răspundere Limitată „MILIAANMAX CORP” în anul 2014 în sumă de 643062,37 de lei, în anul 2016 în sumă de 19800 de lei, a includerii neîntemeiate în componența cheltuielilor a impozitului pe venit de la întreprindere pentru anul 2015 în sumă de 13030 de lei, a corectării eronate a cheltuielilor efectuate în beneficiul posesorului brevetului Nicolai Costov în sumă de 207435 de lei, urma să fie completat rîndul 03030 din Anexa 2D la declarația VEN12 pentru perioada fiscală a anului 2016 cu semnul „-207435 de lei”, de fapt este reflectată în suma „+ 207438 de lei”, în rezultatul cărui fapt, în loc de reducerea cheltuielilor în prețuri fiscale cu suma de 207438 de lei, cheltuielile au fost mărite cu suma de 207435 de lei.

Instanța de apel a conchis că în acest caz, Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat a indicat ca exemplu un caz de nedeclarare a venitului Societății cu Răspundere Limitată „M & R COM” privind prestarea serviciilor pentru culegerea recoltei viței-de-vie Societății cu Răspundere Limitată „MILIAANMAX CORP” în anul 2014 în sumă de 643062,37 de lei și în anul 2016 în sumă de 19800 de lei, însă Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” nu a prestat servicii pentru culegerea recoltei viței-de-vie Societății cu Răspundere Limitată „MILIAANMAX CORP” în anul 2014.

Instanța de apel a menționat că în anul 2014 între Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” și Societatea cu Răspundere Limitată „MILIAANMAX CORP” a fost efectuat un singur serviciu și anume, prestarea serviciilor de transport în sumă de 9800 de lei, fapt confirmat prin certificatul anexat la materialele cauzei (f.d.133).

Instanța de apel a relatat că aceasta circumstanță se confirmă prin factura fiscală nr.JI 0223063 din 23 decembrie 2014 și prin actul de verificare a calculelor între Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” și Societatea cu Răspundere Limitată „MILIAANMAX CORP” pentru perioada 07 august 2014 - 31 decembrie 2014 (f.d.136).

Instanța de apel a evidențiat că factura fiscală nominalizată este reflectată în Registrul documentelor pentru anul 2014, ceea ce combate în mod absolut argumentele apelantei Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat în această parte și exemplul menționat nu certifică tănuirea de către Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” a veniturilor pentru perioada indicată.

Instanța de apel a remarcat că nu și-au găsit confirmare nici argumentele apelantei Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat în privința prestării serviciilor pentru culegerea recoltei viței-de-vie Societății cu Răspundere Limitată „MILIAANMAX CORP” în anul 2016 în sumă de 19800 de lei, care a dus la calcularea impozitului pe venit de la întreprinderea de antreprenariat în sumă de 299482,69 de lei și a apărut în legătură cu tănuirea de către Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” a veniturilor, ori, conform actului nr.6 din 30 septembrie 2016 pentru îndeplinirea serviciilor, Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” a prestat servicii pentru

viticultură Societății cu Răspundere Limitată „MILIAANMAX CORP” în sumă de 61800,95 de lei și nu în sumă de 19800 de lei, după cum a indicat Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat (f.d.16-143). Mai mult, în componența serviciilor prestate au fost incluse și cheltuieli pentru plata salariului în sumă de 19800 de lei.

Instanța de apel a subliniat că întregul venit obținut în urma prestării serviciilor pentru viticultură în sumă de 61800,95 de lei a fost declarat de către Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” în componența venitului pentru anul 2016, reflectat atât în raportul privind rezultatele activității financiare pentru anul 2016, cât și în declarațiile privind impozitul pe venit pentru perioada fiscală a anului 2016 în componența veniturilor obținute, recunoscute în raportul financiar (f.d.146-149).

Cu atât mai mult, prestarea serviciilor nominalizate au fost de asemenea declarate în scopuri fiscale, la declararea livrărilor, pasibile impozitării taxei pe valoare adăugată (f.d.156-157), prin ce se combat afirmațiile Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat privind tănuirea de către Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” a acestuia tip de venit și neincluderea acestuia în componența veniturilor pasibile declarării și impozitării prin impozit pe venit, pentru perioada anului 2016.

Astfel, instanța de apel a menționat că Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat nu a anexat probe, care să confirme încălcările comise de către Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM”, nu este indicată lista concretă a documentelor, în baza cărora organul fiscal a constatat încălcările, limitându-se la indicația: „... în baza documentelor primare prezentate și informației conținute în baza informativă a Serviciului Fiscal de Stat...”.

În privința diminuării venitului pentru perioada fiscală a anului 2016, inclusiv deducerea neautorizată a cheltuielilor în beneficiul deținătorului brevetului de antreprenariat, Nicolai Costov, instanța de apel a notat, că în baza datelor controlului fiscal în anul 2016 a fost diminuat venitul impozabil în sumă de 456023 de lei, în urma cărui fapt nu a fost calculat impozitul pe venit în sumă de 54722,76 de lei.

Instanța de apel a concretizat că suma venitului impozabil dedus pentru perioada anului 2016 a Societății cu Răspundere Limitată „M & R COM” constituie suma de 248588 de lei, însă Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat a declarat o altă sumă a venitului și anume, suma de 456023 de lei.

Instanța de apel a reiterat că în ședința de judecată a instanței de apel nu a fost posibil de a constata proveniența și formarea sumei de 456023 de lei, deoarece reprezentatul Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat nu a putut să explice, din care părți sunt alcătuite sumele menționate în decizia nr. 416/85 Av din 14 martie 2018 a Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat.

Instanța de apel a invocat că nu este indicat, în ce mod au fost determinate rezultatele obligațiilor fiscale ale Societății cu Răspundere Limitată „M & R COM”, ceea ce presupune neveridicitatea și inexactitatea acestora și prin urmare, nu poate fi imputată vinovăția Societății cu Răspundere Limitată „M & R COM” în proces de insolvență, pînă cînd nu va fi o determinare exactă în partea fiecărei sume menționate în decizia contestată nr. 416/85 Av din 14 martie 2018 a Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat.

Prin urmare, Curtea de Apel Comrat a conchis că prima instanță a dat o apreciere obiectivă probelor administrate, a constatat și a elucidat pe deplin toate circumstanțele, care au importanță pentru soluționarea cauzei și corect a aplicat normele de drept material și procedural, iar soluția de admitere a acțiunii este justă, fiind rezultată din aprecierea

probelor cercetate în cadrul procesului de judecată, în coraport cu normele de drept ce guvernează raportul juridic litigios.

La data de 03 iulie 2020, Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat a depus recurs împotriva deciziei din 10 iunie 2020 a Curții de Apel Comrat, solicitând admiterea acestuia, casarea deciziei instanței de apel, cu emiterea unei noi decizii, prin care cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” în proces de insolvență să fie respinsă ca neîntemeiată (f.d.213-215).

Recurenta Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat a invocat dezacordul cu decizia instanței de apel, considerând-o neîntemeiată și ilegală prin faptul că au fost încălcate și aplicate eronat normele de drept material, precum și nu au fost constatate și elucidate pe deplin toate circumstanțele importante pentru soluționarea cauzei.

A declarat că instanța de apel neîntemeiat a menționat, că în cadrul ședinței de judecată nu au fost prezentate dovezile privind lipsa parțială a contabilității pentru anii 2013-2014 și evidența necorespunzătoare a contabilității pentru anii 2015-2016.

A relatat că instanța de apel a refuzat anexarea copiei dosarului administrativ - materialele controlului fiscal la Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM”, în proces de insolvență, care a fost prezentat în conformitate cu art.221 din Codul administrativ, remarcând că nu a constatat probe noi, care pot fi folosite pentru examinarea completă și justă a cauzei de contencios administrativ.

Recurenta Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat a afirmat că este eronată concluzia instanței de apel, precum că în privința Societății cu Răspundere Limitată „M & R COM” în proces de insolvență nu sunt aplicabile prevederile art. 89 alin.(2) din Codul Fiscal.

Mai mult, Serviciul Fiscal de Stat a utilizat metode și surse indirecte doar la calcularea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător.

Recurenta a comunicat că nu pot fi reținute cele menționate în decizia instanței de apel precum că nu sunt confirmate argumentele invocate de către Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat, astfel că instanța judecătorească, adoptând hotărârea, nu a ținut cont de faptul, că calcularea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător în sumă de 299482,69 de lei, a apărut în legătură cu eschivarea de către reclamanta Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM”, de a declara venitul obținut din serviciile de recoltare a strugurilor, livrate către Societatea cu Răspundere Limitată „MILIAANMAX CORP” în sumă de 643062,37 lei, în perioada fiscală a anului 2014, în sumă de 19800 lei, în perioada fiscală a anului 2016, atribuirea neîntemeiată la deduceri în perioada anului 2015 a cheltuielilor în sumă de 13030 lei, ajustarea incorectă a cheltuielilor în scopuri fiscale, suportate în folosul titularului patentului de întreprinzător Nicolai Costov în sumă de 207435 lei, prin reflectarea în rîndul 03030 al Anexei 2D „Ajustarea cheltuielilor” la declarația cu privire la impozitul pe venit VEN12 pentru perioada fiscală a anului 2016 cu semnul ”-207435 lei”, de fapt a fost reflectată suma cu semnul ”+207435”, în rezultat, în loc de reducere a cheltuielilor în scopuri fiscale cu suma de 207435 lei, cheltuielile au fost majorate cu suma de 207435 lei.

Recurenta Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat a relatat că instanța de apel nu a aplicat prevederile Codului Fiscal, care urmează a fi aplicate în cadrul examinării cazului.

A specificat că, conform art. 18 lit.a) din Codul fiscal, în venitul brut se include venitul provenit din activitatea de întreprinzător, din activitatea profesională sau din alte activități similare. Potrivit prevederilor art. 24 alin.(1) din Codul fiscal, se permite deducerea

cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător, iar punctele 36 și 38 din Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.77 din 30 ianuarie 2008 prevăd că, deducere este suma, care la calcularea venitului impozabil, se scade din venitul brut al contribuabilului conform prevederilor Codului fiscal. Deducerea se permite în anul fiscal pe parcursul căruia au fost calculate sau suportate cheltuielile, cu excepția cazurilor, când aceste cheltuieli urmează să fie raportate la un alt an fiscal, în scopul reflectării corecte a venitului. Potrivit punctelor 24¹, 25, 26 din Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice și persoanelor fizice, care practică activitatea de întreprinzător, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.693 din 11 iulie 2018, deducerea cheltuielilor se permite cu condiția confirmării documentare a acestora, cu excepția cazurilor stabilite de Codul fiscal. În scopuri fiscale se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător, ori în scopul desfășurării acesteia.

Recurenta Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat a afirmat, că în conformitate cu prevederile art.24 alin.(11) din Codul fiscal, nu se permite deducerea sumelor achitate sau suportate în folosul titularului patentei de întreprinzător și/sau în folosul persoanelor fizice, ce desfășoară activități independente conform cap. 10².

A relevat că instanțele de judecată au ignorat prevederile art.101 alin.(1) din Codul fiscal, care prevede, că subiecți impozabili stipulați la art. 94 lit.a) sunt obligați să declare, conform art. 115 și să achite la buget pentru fiecare perioada fiscală, stabilită conform art.114, suma taxei pe valoare adăugată, care se determină ca diferență dintre sumele taxei pe valoare adăugată achitate sau ce urmează a fi achitate de către cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate lor și sumele taxei pe valoare adăugată achitate, sau ce urmează a fi achitate furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, serviciilor (inclusiv taxa pe valoarea adăugată la valorile materiale importate) folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător în perioada fiscală respectivă, ținându-se cont de dreptul de deducere conform art.102”, art.102 alin.(1) din Codul fiscal, care stipulează că “subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori ai taxei pe valoare adăugată, li se permite deducerea sumei taxei pe valoare adăugată, achitată sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori ai taxei pe valoare adăugată, pe valorile materiale, serviciile procurate (inclusiv transmise în cadrul realizării contractului de comision) pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător. Se permite deducerea sumei taxei pe valoare adăugată la mărfurile, serviciile importate, procurate de către subiecții impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător numai în cazul achitării taxei pe valoare adăugată la buget pentru mărfurile, serviciile menționate în conformitate cu art.115”, art.102 alin.(8) din Codul fiscal, care prevede că suma taxei pe valoare adăugată, achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care nu sînt folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător, pe mărfurile procurate care, în procesul activității de întreprinzător, au fost sustrate sau au constituit deșeuri și perisabilități naturale peste limitele lunare stabilite de conducător, precum și pe valoarea care nu a fost supusă amortizării mijloacelor fixe casate, nu se deduce și se raportează la costurile sau cheltuielile perioadei .

Referitor la calcularea taxei pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova în sumă de 15640,20 de lei, recurenta Direcția

Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat a explicat că documentele prezentate în cadrul examinării cazului în instanța de judecată, nu au fost prezentate în cadrul controlului fiscal, ce se confirmă prin actele de primire-predare a documentelor contabile, anexate la dosarul administrativ, care a fost restituit.

Recurenta Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat a invocat că în temeiul actelor de constatare a mijloacelor fixe, vehiculul ZIL -130MMZ 554 GEAB726, 1990, producere cu valoarea de bilanț 45000 de lei, a fost conservat din data de 01 ianuarie 2015 până în data de 31 decembrie 2016, însă, instanțele inferioare urmau să recalculeze taxa pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova, micșorând taxa cu suma de 9000 de lei.

Recurenta a specificat că referitor la neutilizarea autovehiculelor arendate, concluzia instanțelor este greșită, deoarece reclamanta Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” a dedus în scopuri fiscale motorina utilizată pe parcursul anilor 2014-2016.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ lărgit, reține că prin Legea nr. 116 din data de 19 iulie 2018, a fost adoptat Codul administrativ al Republicii Moldova, iar în condițiile art. 257 alin. (1) din Codul administrativ, prezentul cod intră în vigoare la 1 aprilie 2019.

În conformitate cu art. 244 alin. (1) Cod administrativ, hotărârile curții de apel ca instanța de fond, precum și deciziile instanței de apel pot fi contestate cu recurs.

În conformitate cu art. 245 din Codul administrativ, recursul se depune la instanța de apel în termen de 30 zile de la notificarea deciziei instanței de apel, dacă legea nu stabilește un termen mai mic. Instanța de apel transmite neîntârziat Curții Supreme de Justiție recursul împreună cu dosarul judiciar. Motivarea recursului se prezintă Curții Supreme de Justiție în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel. Dacă se depune împreună cu cererea de recurs, motivarea recursului se depune la instanța de apel.

Curtea de Apel Comrat a pronunțat decizia contestată la data de 10 iunie 2020, fiind notificată recurentei Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat la data de 30 iunie 2020, fapt ce se confirmă prin avizul de recepție anexat la actele cauzei (f.d.210). Astfel, recursul Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat din 03 iulie 2020, este depus cu respectarea termenului prevăzut de lege.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție relevă, că la data de 23 iulie 2020, intimatului Societății cu Răspundere Limitată „M & R COM” i-a fost expediată copia recursului depus de Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat (f.d.221).

Prin referința depusă la data de 25 august 2020, Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” a solicitat respingerea recursului și menținerea deciziei din 10 iunie 2020 a Curții de Apel Comrat (f.d. 225-230).

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție, examinând admisibilitatea recursului declarat de Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat, prin încheierea din 07 octombrie 2020 a Curții Supreme de Justiție, l-a numit pentru judecare în completul din 5 judecători.

În conformitate cu art. 258 alin. (3) Cod administrativ, procedurile de contencios administrativ inițiate până la intrarea în vigoare a prezentului cod se vor examina în continuare, după intrarea în vigoare a prezentului cod, conform prevederilor prezentului cod. Prin derogare, admisibilitatea unei astfel de acțiuni în contenciosul administrativ se va face conform prevederilor în vigoare până la intrarea în vigoare a prezentului cod.

Prevederile prezentului alineat se vor aplica corespunzător pentru procedurile de apel, de recurs și de contestare cu recurs a încheierilor judecătorești.

Din sensul normei de drept enunțate, urmează că legiuitorul a optat pentru principiul aplicării imediate a noilor reglementări procedurale.

Studiind materialele dosarului, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră necesar de a admite recursul, a casa integral decizia instanței de apel și a restitui cauza spre rejudecare în instanța de apel, din considerentele ce urmează.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. d) Cod administrativ, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă una dintre următoarele decizii: casează integral decizia instanței de apel și restituie cauza instanței de apel dacă, în baza limitelor stabilite de lege ale examinării recursului, nu poate adopta o soluție finală în acest caz.

În conformitate cu prevederile art. 194 alin. (2) Cod administrativ, în procedura de examinare a cererilor de recurs, hotărârile și deciziile contestate se examinează din oficiu în privința existenței greșelilor procedurale și aplicării corecte a dreptului material.

În temeiul art. 21 alin. (1) Cod administrativ, autoritățile publice și instanțele de judecată competente trebuie să acționeze în conformitate cu legea și alte acte normative, iar în conformitate cu art. 239 Cod de procedură civilă, hotărârea judecătorească trebuie să fie legală și întemeiată.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ notează că prin legalitatea hotărârii se înțelege aplicarea corectă a normelor de drept material și procedural de către instanța de judecată care a pronunțat hotărârea. O hotărâre judecătorească este legală, dacă a fost adoptată în strictă conformitate cu normele de drept reglementate de raportul material litigios.

Pe lângă faptul că instanței îi revine rolul de a aplica corect normele de drept material și procedural, precum și a stabili corect obiectul probațiunii, mai este necesar ca instanța să stabilească legătura dintre circumstanțele de fapt și mijloacele de probațiune administrate. În lipsa probelor pertinente și admisibile, instanța de judecată nu poate face concluzii referitoare la producerea anumitor fapte sau la inexistența acestora.

Așa cum rezultă din dispozițiile art. 219 alin. (1) și (2) Cod administrativ, instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți. Instanța de judecată depune eforturi pentru înlăturarea greșelilor de formă, explicarea cererilor neclare, depunerea corectă a cererilor, completarea datelor incomplete și pentru depunerea tuturor declarațiilor necesare constatării și aprecierii stării de fapt. Instanța de judecată indică asupra aspectelor de fapt și de drept ale litigiului care nu au fost discutate de participanții la proces.

În speță, analizând decizia recurată prin raportare la criticile formulate în recurs și referința intimă, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ constată că soluția instanței de apel este pripită, fiind rezultată din neexaminarea tuturor circumstanțelor importante pentru soluționarea justă a cauzei și aplicarea eronată a normelor de drept material, motiv din care actul judecătoresc de dispoziție contestat, nu poate fi menținut ca legal și întemeiat.

Astfel, după cum rezultă din materialele cauzei, în urma controlului fiscal de către colaboratorii Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat la fața locului, prin metoda verificării totale privind corectitudinea și plenitudinea calculării

și virării la buget a impozitelor, taxelor și altor plăți obligatorii de către Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” au fost stabilite un șir de încălcări.

Tot din materialele dosarului reiese că în cadrul controlului fiscal a fost constatată lipsa parțială de contabilitate pentru anii 2013-2014, evidența necorespunzătoare a contabilității pentru anii 2015-2016, în partea neasigurării veridicității datelor menținute în raporturile financiare, lipsa evidenței de cantitate a stocurilor intrate și ieșite în perioada de gestiune, necontabilizarea cheltuielilor după destinații de grupe.

În conformitate cu art.189 alin.(2) din Codul fiscal, dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor și taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza ținerii ei neconforme, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcție de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidență și/sau dările de seamă fiscale, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele și taxele prin metode și din surse indirecte, efectuând ulterior recalcularea lor după restabilirea evidenței, în conformitate cu legislația, sau după prezentarea documentelor respective.

Astfel, în actul de control anexat la materialele cauzei sunt menționate 9 cazuri privind încălcarea de către Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” a obligațiilor fiscale prevăzute la art. 8 alin.(2) lit.d) din Codul fiscal și anume, prin nerespectarea modului de întocmire și prezentare la Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat a declarațiilor privind taxa pe valoare adăugată pentru perioada anilor 2013, 2014, 2015, 2016, forma TVA12, fapt ce a dus la diminuarea taxei pe valoare adăugată și în 3 cazuri, prin evidența necorespunzătoare a contabilității pentru perioada anilor 2014-2016, în partea neasigurării veridicității datelor menținute în raporturile financiare, a fost diminuată taxa pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova (f.d.10 verso).

Ulterior, în temeiul actului de control, a fost emisă decizia nr. 416/85 Av din 14 martie 2018 a Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat, prin care de la Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” s-au încasat penalități, fiindu-i aplicate sancțiuni financiare sub formă de amendă, în conformitate cu articolele 257, 260 și 261 din Codul fiscal.

În cazul dispozițiilor reglementate la art.221 alin.(1) din Codul administrativ, autoritățile publice sînt obligate să prezinte instanței de judecată, concomitent cu referința, dosarele administrative.

La caz, Curtea de Apel Comrat a menționat că în cadrul ședinței de judecată, recurenta Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat, nu a prezentat dovezile privind lipsa parțială de contabilitate la Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM”, însă din procesul-verbal al ședinței de judecată în instanța de apel din data de 10 iunie 2020, rezultă că reprezentantul Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat a înaintat demers în conformitate cu art 221 din Codul administrativ și a solicitat să fie anexate la materialele cauzei copia dosarului administrativ, materialele controlului fiscal la Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM”, în proces de insolvență și anume: procesul-verbal a adunării creditorilor din 17 ianuarie 2020, care confirmă că a fost expediată marfa în adresa Societății cu Răspundere Limitată „Miliianmax CORP” la o sumă considerabilă, factura precum că debitorul avea datorie la acel moment, declarațiile agentului economic și rezultatele verificării, declarația privind majorarea neîntemeiată a cheltuielilor, însă instanța de apel a respins demersul înaintat de reprezentantul Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat, a

ascultat explicațiile părților, a cercetat materialele dosarului și a pronunțat decizia (f.d.178-180).

Conform art. 238 alineatele (1) și (2) Cod administrativ, în procedura de apel nu pot fi prezentate probe noi decât dacă un participant la proces dovedește că a fost în imposibilitate să le prezinte în procedura de examinare în fond și instanța de apel le admite printr-o încheiere nesusceptibilă de recurs. Instanța de apel este în drept să solicite din oficiu probe noi, în măsura în care le consideră necesare pentru justa soluționare a cauzei.

Articolul 220 alin.(1) din Codul administrativ prevede, că obținerea probelor în procedura contenciosului administrativ are loc conform art.87–93.

În conformitate cu prevederile art. 87 alin.(1) literele a)-c) din Codul administrativ, autoritatea publică se conduce de probele pe care le consideră necesare, conform dreptului discreționar, pentru investigarea stării de fapt. În special ea poate să solicite informații de tot felul, să audieze participanți, martori și experți/specialiști sau să solicite declarații scrise din partea acestora, să solicite acte și dosare.

Iar, articolul 88 alin. (1) Cod administrativ prevede, că participanții la procedura administrativă sînt obligați să colaboreze în cadrul cercetării stării de fapt. Ei urmează să indice, în special, asupra faptelor și probelor care le sînt cunoscute și să prezinte documentele pe care le dețin.

Conform art.92 Cod administrativ, autoritatea publică decide conform convingerii sale libere dacă consideră o faptă drept existentă, luînd în considerare întreaga procedură administrativă, inclusiv toate probele. Autoritatea publică ia în considerare toate faptele care au importanță pentru caz, inclusiv cele favorabile participanților.

În conformitate cu prevederile art. 93 alineatele (1) și (2) din Codul administrativ, fiecare participant probează faptele pe care își întemeiază pretenția. Prin derogare de la prevederile alin.(1), fiecare participant probează faptele atribuite exclusiv sferei sale.

Generalizînd revendicările recurente la circumstanțele cauzei în coroborare cu normele legale precitate, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ conchide că instanța de apel într-un mod superficial a constatat temeinicia cererii de chemare în judecată, reținînd că nu sunt confirmate argumentele invocate de Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat.

În acest sens, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ reține că instanța de apel a stabilit că Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat nu a indicat în ce mod au fost determinate rezultatele obligațiilor fiscale ale Societății cu Răspundere Limitată „M & R COM”, ceea ce presupune neveridicitatea și inexactitatea acestora și prin urmare, nu poate fi imputată vinovăția Societății cu Răspundere Limitată „M & R COM” în proces de insolvență, pînă cînd nu va fi o determinare exactă în partea fiecărei sume menționate în decizia contestată nr. 416/85 Av din 14 martie 2018 a Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat.

Astfel, instanța de apel a conchis că prima instanță just a admis acțiunea înaintată de către Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” în proces de insolvență și a anulat decizia nr. 416/85 Av din 14 martie 2018 a Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat în partea calculării și încasării venitului pe impozit în sumă de 299482,69 de lei; calculării și încasării taxei pe valoarea adăugată în sumă de 39775,45 de lei; calculării și încasării taxelor pentru folosirea drumurilor auto de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova în sumă de 15640,20 de lei; încasării penalității pentru plata tardivă a impozitului pe venit, taxei pe valoarea adăugată și taxei pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova; aplicării amenzi

pentru diminuarea impozitului pe venit în mărime de 89844,81 de lei; aplicării amenzii pentru diminuarea taxei pe valoarea adăugată în mărime de 11932,64 de lei; aplicării amenzii pentru diminuarea taxei pentru folosirea drumurilor auto de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova în mărime de 4482,90 de lei; aplicării amenzii pentru prezentarea rapoartelor fiscale cu informație neveridică, în mărime de 7000 de lei; aplicării amenzii pentru neprezentarea facturilor fiscale în mărime de 50400 de lei; aplicării amenzii pentru lipsa parțială a evidenței contabile în mărime de 50000 de lei.

Însă, instanța de apel nu a ținut cont de faptul, că calcularea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător în sumă de 299482,69 de lei, a apărut în legătură cu eschivarea de către reclamanta Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM”, declarând venitul obținut din serviciile de recoltare a strugurilor, livrate către Societatea cu Răspundere Limitată „MILIAANMAX CORP” în sumă de 643062,37 lei, în perioada fiscală a anului 2014, în sumă de 19800 lei, în perioada fiscală a anului 2016, atribuirea neîntemeiată la deduceri în perioada anului 2015 a cheltuielilor în sumă de 13030 lei, ajustarea incorectă a cheltuielilor în scopuri fiscale, suportate în folosul titularului patentului de întreprinzător Nicolai Costov în sumă de 207435 lei, prin reflectarea în rîndul 03030 al Anexei 2D „Ajustarea cheltuielilor” la declarația cu privire la impozitul pe venit VEN12 pentru perioada fiscală a anului 2016 cu semnul ”-207435 lei”, de fapt a fost reflectată suma cu semnul ”+207435”, în rezultat, în loc de reducere a cheltuielilor în scopuri fiscale cu suma de 207435 lei, cheltuielile au fost majorate cu suma de 207435 lei.

Or, pornind de la existența faptelor, instanța de apel era obligată să analizeze în raport cu dispozițiile enunțate în decizia contestată, dacă la Societatea cu Răspundere Limitată „MILIAANMAX CORP” în proces de insolvență lipsește parțial evidența contabilă pentru perioada anilor 2013 și 2014 și dacă este corespunzătoare evidența contabilității pentru perioada anilor 2015 și 2016 și respectiv a modului de calculare a plăților fiscale, prevăzute de articolele 189 alin.(2) și 225 Cod fiscal.

Instanța de apel a menționat că organul fiscal nu a indicat careva criterii obiective, ce explică alegerea metodelor și surselor indirecte, temeinicia aplicării acestora, asemănarea condițiilor activității altor persoane, veniturile cărora au fost primite spre comparare.

Instanța de recurs menționează că conform art. 18 lit.a) din Codul fiscal, în venitul brut se include venitul provenit din activitatea de întreprinzător, din activitatea profesională sau din alte activități similare. Potrivit prevederilor art. 24 alin.(1) din Codul fiscal, se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător, iar punctele 36 și 38 din Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit, aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr.77 din 30 ianuarie 2008 prevăd că, deducere este suma, care la calcularea venitului impozabil, se scade din venitul brut al contribuabilului conform prevederilor Codului fiscal. Deducerea se permite în anul fiscal pe parcursul căruia au fost calculate sau suportate cheltuielile, cu excepția cazurilor, cînd aceste cheltuieli urmează să fie raportate la un alt an fiscal, în scopul reflectării corecte a venitului. Potrivit punctelor 24¹, 25, 26 din Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice și persoanelor fizice, care practică activitatea de întreprinzător, aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr.693 din 11 iulie 2018, deducerea cheltuielilor se permite cu condiția confirmării documentare a acestora, cu excepția cazurilor stabilite de Codul fiscal. În scopuri fiscale se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător, ori în scopul desfășurării acesteia.

Iar, în conformitate cu prevederile art.24 alin.(11) din Codul fiscal, nu se permite deducerea sumelor achitate sau suportate în folosul titularului patentei de întreprinzător și/sau în folosul persoanelor fizice, ce desfășoară activități independente conform cap. 10².

În privința diminuării venitului pentru perioada fiscală a anului 2016, inclusiv prin deducerea neautorizată a cheltuielilor în beneficiul deținătorului brevetei de antreprenoriat Nicolai Costov, instanța de apel neîntemeiat a menționat că în baza datelor controlului fiscal în anul 2016, a fost diminuat venitul impozabil în sumă de 456023 de lei, în urma cărui fapt nu a fost calculat impozitul pe venit în sumă de 24722,76 de lei.

Prin urmare instanța de apel a ignorat dispozițiile art.101 alin.(1) din Codul fiscal, care prevede că subiecți impozabili stipulați la art. 94 lit.a) sunt obligați să declare, conform art. 115 și să achite la buget pentru fiecare perioada fiscală, stabilită conform art.114, suma taxei pe valoare adăugată, care se determină ca diferență dintre sumele taxei pe valoare adăugată achitate sau ce urmează a fi achitate de către cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate lor și sumele taxei pe valoare adăugată achitate, sau ce urmează a fi achitate furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, serviciilor (inclusiv taxa pe valoarea adăugată la valorile materiale importate) folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător în perioada fiscală respectivă, ținându-se cont de dreptul de deducere conform art.102”, art.102 alin.(1) din Codul fiscal, care stipulează că “subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori ai taxei pe valoare adăugată, li se permite deducerea sumei taxei pe valoare adăugată, achitată sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori ai taxei pe valoare adăugată, pe valorile materiale, serviciile procurate (inclusiv transmise în cadrul realizării contractului de comision) pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător. Se permite deducerea sumei taxei pe valoare adăugată la mărfurile, serviciile importate, procurate de către subiecții impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător numai în cazul achitării taxei pe valoare adăugată la buget pentru mărfurile, serviciile menționate în conformitate cu art.115”, art.102 alin.(8) din Codul fiscal, care prevede că suma taxei pe valoare adăugată, achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care nu sînt folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător, pe mărfurile procurate care, în procesul activității de întreprinzător, au fost sustrate sau au constituit deșeuri și perisabilități naturale peste limitele lunare stabilite de conducător, precum și pe valoarea care nu a fost supusă amortizării mijloacelor fixe casate, nu se deduce și se raportează la costurile sau cheltuielile perioadei.

Într-o atare abordare, instanța de recurs conchide că, instanța de apel argumentând soluția sa juridică, nu a ținut cont de circumstanțele de fapt expuse supra, care de altfel, fiind lăsate fără apreciere conturează neconformitatea nivelului de control efectuat la Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM”, de către Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat.

În situația în care instanța de apel nu a dat o apreciere corespunzătoare tuturor circumstanțelor cauzei prin prisma materialului probator și a normelor de drept materiale ale raportului juridic litigios, instanța de recurs conchide asupra imposibilității de a se pronunța asupra fondului, motiv ce impune casarea deciziei instanței de apel cu remiterea la rejudecare.

Or, în baza limitelor stabilite de lege ale examinării recursului, instanța de recurs nu poate adopta o soluție finală, întrucât lichidarea lacunelor depistate în cadrul procedurii de examinare în recurs nu este posibilă, de aceea cauza urmează a fi reexaminată. La rejudecarea cauzei instanța de apel urmează să țină cont de cele menționate și rejudecând cauza, să emită o hotărâre întemeiată și legală.

Din considerentele arătate, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul urmează a fi admis, iar decizia instanței de apel urmează a fi casată, cu restituirea cauzei spre rejudecare în instanța de apel.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. d), art. 248 alin. (2) Cod administrativ, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție

d e c i d e:

Se admite recursul depus de Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat.

Se casează decizia din 10 iunie 2020 a Curții de Apel Comrat, în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „M & R COM” în proces de insolabilitate împotriva Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ, cu restituirea cauzei pentru rejudecare la Curtea de Apel Comrat.

Decizia nu se supune niciunei căi de atac.

Președintele completului,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

Judecătorii

Victor Burduh

Nicolae Craiu

Iurie Bejenaru

Nina Vascan