

Dosarul nr. 3ra-788/21

Prima instanță: Judecătoria Comrat, sediul central – V. Hrapacov

Instanța de apel: Curtea de Apel Comrat – D. Fujenco, L. Caraianu, A. Mironov

## DECIZIE

17 noiembrie 2021

mun. Chișinău

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

în componență:

Președintele ședinței, judecătorul  
judecătorii

Maria Ghervas  
Svetlana Filincova  
Dumitru Mardari  
Galina Stratulat  
Aliona Miron

examinând recursul depus de către Serviciul Fiscal de Stat,

în cauza de contencios administrativ intentată la acțiunea societății comerciale „M&R COM” societate cu răspundere limitată, în proces de insolabilitate, împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei din 12 aprilie 2021 a Curții de Apel Comrat, prin care s-a respins apelul depus de către Serviciul Fiscal de Stat și s-a menținut hotărârea din 28 noiembrie 2019 a Judecătoriei Comrat, sediul central, prin care s-a admis acțiunea societății comerciale „M&R COM” societate cu răspundere limitată, în proces de insolabilitate,

constată:

La 24 mai 2018, administratorul procesului de insolabilitate al societății comerciale „M&R COM” societate cu răspundere limitată, în proces de insolabilitate, administratorul autorizat Svetlana Leiciu, (în continuare SC „M&R COM” SRL) a depus acțiune în contencios administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii a invocat 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, la 14 martie 2018, a fost emisă decizia nr. 416/85 Av, prin care Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat a aplicat față de SC „M&R COM” SRL sancțiuni financiare sub formă de amendă și a încasat penalități, în conformitate cu art. 257, art. 260 și art. 261 din Codul fiscal.

În opinia reclamantei, actele de control fiscal nr. 5-685396 și nr. 3-568819 din 31 ianuarie 2018, precum 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 organul fiscal neîntemeiat și eronat a constatat că la societate lipsește parțial evidența contabilă pentru perioada anilor 2013 și 2014, a fost dusă necorespunzător evidența contabilă pentru perioada anilor 2015-2016 și respectiv a modului de calculare a plăților fiscale, prevăzute de art. 189 alin. (2) și art. 225 din Codul fiscal.

Reclamanta a menționat că a prezentat Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat toate documentele solicitate pentru verificare, inclusiv registrele contabile și documentele primare, iar în materialele de verificare fiscală lipsesc probe din care ar rezulta că societatea nu a prezentat documentația de evidență și/sau rapoartele fiscale.

La fel, reclamanta a remarcat că în timpul efectuării controlului, funcționarii fiscali nu au solicitat careva documente și date suplimentare, circumstanță ce denotă că societatea a prezentat pentru control toate documentele, care permiteau organului fiscal să efectueze în deplină măsură controlul fiscal a respectării legislației fiscale de către SC „M&R COM” SRL.

De asemenea, SC „M&R COM” SRL a notat că din conținutul actelor de control și a metodologiei aplicate de către funcționarii fiscali rezultă că aceștia au verificat doar anumiți indici de evidență a activității societății, fapt ce denotă că nu au fost studiate documentele primare, controlul fiind efectuat incomplet și neobiectiv.

Astfel, este incertă aplicarea metodelor indirecte și a surselor de apreciere a obligațiilor fiscale, cât și calcularea costului lucrărilor și determinarea mărimii venitului impozabil.

Reclamanta a relevat că Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat nu a indicat careva criterii obiective, care ar explica alegerea metodelor indirecte și a surselor, temeinicia aplicării, asemănarea condițiilor activității altor persoane, veniturile cărora au fost primite spre comparare, etc..

Prin urmare, organul fiscal greșit a ajuns la concluzia că SC „M&R COM” SRL a încălcat modul de determinare a venitului impozabil și diminuarea venitului impozabil.

Mai mult ca atât, constatările Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat se referă la calcularea în scopuri fiscale a cheltuielilor sub formă de plăți pentru asigurarea personală pentru anii 2015 și 2016. Or, persoanele care au fost calificate de către organul fiscal ca fiind membri de familie ce au fost asigurate din contul mijloacelor SC „M&R COM” SRL, *de facto*, sunt angajați ai societății, fiind incluși în statele de personal. Acest fapt este confirmat prin documente corespunzătoare de angajare a lor și alte acte care demonstrează că ei au activat la companie. Respectiv, aceste cheltuieli fac parte din categoria calculărilor permise și sunt prevăzute de Hotărârea Guvernului nr. 484 din 04 mai 1998.

Succesiv, reclamanta a apreciat ca fiind eronate concluziile organului fiscal privind încălcările ce țin de prezentarea veridică spre calculare din buget a taxei pe valoare adăugată în sumă de 1 913,33 de lei, pentru procurarea îngrășămintelor minerale. Or, la verificarea acestei chestiuni nu au fost luate în considerare probele, care confirmă că societatea în mod legal a realizat îngrășămintele

minerale. Aceste servicii 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 „Milianmax CORP” și de neeliberare a facturilor fiscale în 12 cazuri.

În acest sens, reclamanta a reiterat că potrivit condițiilor pct. 4.2 din contractul de închiriere, achitarea plății de închiriere se efectuează trimestrial, ceea ce presupune eliberarea facturilor fiscale nu lunar, ci o dată în trimestru.

Totodată, reclamanta a menționat că unul din contracte a fost reziliat practic imediat, din motiv că autovehiculul transmis în folosință era deteriorat. Al doilea contract de închiriere a fost executat parțial, deoarece la cererea conducătorului provizoriu al SC „M&R COM” SRL, G. Chioroglo, colaboratorii de poliție au ridicat autovehiculul.

Așadar, taxa pentru folosirea drumurilor de autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova a fost diminuată, deoarece respectivele mijloace de transport nu au fost folosite în perioadele de timp indicate în decizia nr. 416/85 Av din 14 martie 2018, deoarece fie au fost conservate, fie deteriorate.

Astfel, manifestându-și dezacordul cu actele de control nr. 5-685396 și nr. 3-568819 din 31 ianuarie 2018, precum și decizia nr. 416/85 Av ale Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat, la 19 aprilie 2018, SC „M&R COM” SRL a depus cerere prealabilă la Serviciul Fiscal de Stat, însă, aceasta nu a fost examinată în termenul legal.

Reclamanta SC „M&R COM” SRL a solicitat prin cererea de chemare în judecată 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 299 482,69 de lei;
- calculării și încasării taxei pe valoarea adăugată în sumă de 39 775,45 de lei;
- calculării și încasării taxelor pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova în sumă de 15 640,20 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 89 844,81 de lei;
- aplicării amenzii pentru diminuarea taxei pe valoarea adăugată în mărime de 11 932,64 de lei;
- aplicării amenzii pentru diminuarea taxei pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova în mărime de 4 482,90 de lei;
- aplicării amenzii pentru prezentarea rapoartelor fiscale cu informație neveridică în mărime de 7 000 de lei;
- aplicării amenzii pentru neprezentarea facturilor fiscale în mărime de 50 400 de lei;
- aplicării amenzii pentru lipsa parțială a evidenței contabile în mărime de 50 000 de lei (vol. I, f.d. 1-4).

Prin hotărârea din 28 noiembrie 2019 a Judecătorei Comrat, sediul central, s-a admis acțiunea depusă de către SC „M&R COM” SRL.

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 29 9482,69 de lei;
- calculării și încasării taxei pe valoarea adăugată în sumă de 39 775,45 de lei;
- calculării și încasării taxelor pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova în sumă de 15 640,20 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 89 844,81 de lei;
- aplicării amenzii pentru diminuarea taxei pe valoare adăugată în mărime de 11 932,64 de lei;
- aplicării amenzii pentru diminuarea taxei pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova în mărime de 4 482,90 de lei;
- aplicării amenzii pentru prezentarea rapoartelor fiscale cu informație neveridică în mărime de 7 000 de lei;
- aplicării amenzii pentru neprezentarea facturilor fiscale în mărime de 50 400 de lei;
- aplicării amenzii pentru lipsa parțială a evidenței contabile în mărime de 50 000 de lei (vol. I, f.d. 98; 102-113).

La 29 aprilie 2020, Serviciul Fiscal de Stat a depus cerere de apel împotriva hotărârii din 28 noiembrie 2019 a Judecătorei Comrat (vol. I, f.d. 121-122).

Prin decizia din 10 iunie 2020 a Curții de Apel Comrat s-a respins apelul depus de către Serviciul Fiscal de Stat și s-a menținut hotărârea din 28 noiembrie 2019 a Judecătorei Comrat, sediul central (vol. I, f.d. 180, 181-194, 195-207).

Prin decizia din 16 octombrie 2020 a Curții Supreme de Justiție s-a admis recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat.

S-a casat decizia din 10 iunie 2020 a Curții de Apel Comrat și s-a restituit cauza pentru rejudecare la Curtea de Apel Comrat (vol. I, f.d. 236-250).

Rejudecând cauza în ordine de apel, Curtea de Apel Comrat prin decizia din 12 aprilie 2021 a respins apelul depus de către Serviciul Fiscal de Stat și a menținut hotărârea din 28 noiembrie 2019 a Judecătorei Comrat, sediul central (vol. II, f.d. 150, 156-169, 170-182 recto-verso).

În consolidarea soluțiilor prima instanță și instanța de apel au reținut că documentele prezentate de SC „M&R COM” SRL inspectorilor fiscali pentru control 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.

Instanțele inferioare au conchis 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.

La fel, s-a constatat că în speță nu sunt confirmate prin probe circumstanțele reținute de către inspectorii fiscali, precum că calcularea impozitului pe venit în urma activității de antreprenariat în sumă de 299 482,69 de lei a apărut în legătură cu tănuirea de către societatea reclamantă a veniturilor de la prestarea serviciilor pentru culegerea viței-de-vie a SRL „Miliaanmax CORP” în anul 2014 în sumă de 643 062,37 de lei, în anul 2016 în sumă de 19 800 de lei, a includerii neîntemeiate în componența cheltuielilor a impozitului pe venit de la întreprindere pentru anul 2015 în sumă de 13 030 de lei, a corectării eronate a cheltuielilor efectuate în beneficiul posesorului brevetului Nicolai Costov în sumă de 207 435 de lei, urma să fie completat rândul 03030 din Anexa 2D la declarația VEN12 pentru perioada fiscală a anului 2016 cu semnul „-207 435 de lei”, de fapt este reflectată în suma „+207 438 de lei”, în rezultatul cărui fapt, în loc de reducerea cheltuielilor în prețuri fiscale cu suma de 207 438 de lei, cheltuielile au fost mărite cu suma de 207 435 de lei.

Instanțele inferioare au apreciat ca fiind eronat exemplul reținut de organul fiscal de nedeclarare a venitului de către SC „M&R COM” SRL rezultat din prestarea serviciilor de culegere a recoltei viței-de-vie a SRL „Miliaanmax CORP” în anul 2014 în sumă de 643 062,37 de lei și în anul 2016 în sumă de 19 800 de lei. Or, în anul 2014 societatea reclamantă nu a prestat servicii pentru culegerea recoltei viței-de-vie a SRL „Miliaanmax CORP”, ci doar de transport în sumă de 9 800 de lei (vol. I, f.d. 133), fapt care de altfel se confirmă și prin factura fiscală nr. JI 0223063 din 23 decembrie 2014 și actul de verificare a decontărilor reciproce pentru perioada 07 august 2014 – 31 decembrie 2014 (vol. I, f.d. 136).

Totodată, nu și-au găsit confirmare nici argumentele organului fiscal în privința prestării serviciilor pentru culegerea recoltei viței-de-vie în anul 2016 în sumă de 19 800 de lei, deoarece conform actului nr. 6 din 30 septembrie 2016 de predare-primire a serviciilor prestate, societatea reclamantă a prestat SRL „Miliaanmax CORP” servicii de viticultură în sumă de 61 800,95 de lei, dar nu în sumă de 19 800 de lei (vol. I, f.d. 16, 143). Mai mult, în componența serviciilor prestate au fost incluse și cheltuieli pentru plata salariului în sumă de 19 800 de lei.

Întregul venit obținut în urma serviciilor prestate în sumă de 61 800,95 de lei a fost declarat de către societatea reclamantă în componența venitului pentru anul 2016 și a fost 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 (vol. I, f.d. 146-149).

De asemenea, prestarea acestor servicii a fost declarată în scopuri fiscale, la declararea livrărilor pasibile impozitării cu taxă pe valoare adăugată (vol. I, f.d. 156-157), iar acest fapt demonstrează să organul fiscal eronat a stabilit că societatea reclamantă a tănuit acest tip de venit și nu l-a inclus în componența veniturilor pasibile declarării și impozitării pentru perioada anului 2016.

În atare circumstanțe, instanțele inferioare au ajuns la concluzia că organul fiscal nu a administrat probe ce ar demonstra că societatea reclamantă ar fi comis încălcările fiscale imputate și nu a indicat în baza cărora documente a ajuns la această concluzie, limitându-se la simpla frază „... 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, instanțele inferioare au constatat că organul fiscal nejustificat a ajuns la concluzia că în anul 2016 venitul impozabil al SC „M&R COM” SRL a fost diminuat în sumă de 456 023 de lei, fapt ce a dus la necalcularea impozitului pe venit în sumă de 54 722,76 de lei. Or, conform materialelor cauzei, suma venitului impozabil dedus pentru perioada anului 2016 a SC „M&R COM” SRL a constituit suma de 248 588 de lei, dar nicidecum nu 456 023 de lei.

Mai mult ca atât, în ședința de judecată reprezentantul organului fiscal a fost în imposibilitate de a explica cum s-a constatat proveniența și formarea sumei de 456 023 de lei și din ce sunt compuse sumele menționate în decizia nr. 416/85 Av din 14 martie 2018.

Astfel, instanțele inferioare au ajuns la concluzia că, în speță, nu este indicat în ce mod au fost determinate rezultatele obligațiilor fiscale ale societății reclamante, iar acest fapt presupune neveridicitatea și inexactitatea constatărilor și concluziilor din decizia nr. 416/85 Av din 14 martie 2018 a Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat.

La 10 iunie 2021, Serviciul Fiscal de Stat a depus la Curtea de Apel Comrat recurs motivat împotriva deciziei din 12 aprilie 2021 a Curții de Apel Comrat, solicitând casarea deciziei recurate și emiterea unei decizii noi prin care să fie respinsă acțiunea depusă de către SC „M&R COM” SRL (vol. II, f.d. 188-190 recto-verso).

În motivarea recursului a invocat că instanța de apel nu a elucidat pe deplin circumstanțele care au importanță pentru soluționarea cauzei și nu a dat o apreciere corectă probelor prezentate de organul fiscal, acordând prioritate intimei, precum și a încălcat și a aplicat greșit normele de drept material.

În opinia recurentului, instanța de apel neîntemeiat a considerat că în cadrul ședinței de judecată nu au fost prezentate dovezile privind lipsa parțială de contabilitate pentru A/2013-A/2014 și evidența necorespunzătoare a contabilității pentru A/2015-A/2016, or, la caz, a fost prezentat dosarul administrativ în care sunt anexate toate probele în baza cărora inspectorii fiscali au depistat încălcările admise de contribuabilul SC „M&R COM” SRL.

Astfel, în baza acestor documente, în cadrul controlului fiscal s-a constatat că SC „M&R COM” SRL a încălcat Legea contabilității, standardele naționale de contabilitate și nu a respectat modul de contabilizare a veniturilor generate de anumite tipuri de fapte economice, de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare și a cheltuielilor, precum și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare. Însă, în cadrul dezbaterilor judiciare, intimata nu a argumentat divergențele apărute în dările de seamă care le-a prezentat.

De asemenea, recurentul a relevat că instanța de apel nu a aplicat prevederile Codului fiscal, care trebuiau aplicate și a ținut cont de faptul că suma venitului impozabil diminuat se calculează prin completarea tabelului indicatorilor conform datelor întreprinderii și indicatorilor conform datelor controlului fiscal.

Cu atât mai mult că, în cadrul ședinței de judecată, la etapa cercetării înscrisurilor, reprezentantul Serviciului Fiscal de Stat a explicat modalitatea de calculare a venitului impozabil și a impozitului pe venit, precum și circumstanțele de fapt și drept, care au dus la calcularea sumei TVA, care nu au fost luate în considerare. Însă, instanța de apel și-a argumentat soluția în baza declarației TVA L/06/2014 (f.d. 216), care a fost anulată, dar nu a ținut cont de declarația TVA L/06/2014 veridică, anexată la recursul anterior depus de către Serviciul Fiscal de Stat, prin care se confirmă majorarea neîntemeiată a TVA spre deducere în perioada fiscală L/06/2014 cu sumă de 17 835,35 de lei, fapt ce a dus la diminuarea TVA aferentă bugetului cu suma de 17 835,35 de lei.

Prin referința depusă la 09 august 2021, SC „M&R COM” SRL a solicitat respingerea recursului Serviciului Fiscal de Stat și menținerea deciziei din 12 aprilie 2021 a Curții de Apel Comrat, invocând drept contraargumente temeuri de fapt și de drept similare celor cuprinse în cererea de chemare în judecată și menționând că prima instanță și instanța de apel au judecat multiaspectual cauza, dând o apreciere justă raporturilor juridico-publice litigioase.

Prin încheierea din 27 octombrie 2021 a Curții Supreme de Justiție, recursul depus de către Serviciul Fiscal de Stat împotriva deciziei din 12 aprilie 2021 a Curții de Apel Comrat s-a numit spre examinare în fond, în complet de cinci judecători.

Având în vedere că actul administrativ supus controlului normativ a fost emis la 14 martie 2018, iar contestat în instanță a fost la 24 mai 2018, aplicabilă speței este Legea contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000 (abrogată la 01 aprilie 2019). Totodată, Colegiul notează că prin Legea nr. 116 din 19 iulie 2018 a fost aprobat Codul administrativ, care potrivit art. 257 alin. (1) a intrat în vigoare la 01 aprilie 2019.

În conformitate cu art. 258 alin. (3) din Codul 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. Respectiv, procedura de contencios administrativ în prezenta speță în partea procedurală urmează a fi examinată prin prisma dispozițiilor Codului administrativ, iar în partea materială urmează a fi aplicate prevederile legale în vigoare la momentul emiterii actului administrativ contestat, și anume a Legii contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000 (abrogată la 01 aprilie 2019). Or, la caz procedura administrativă se referă la o activitate administrativă inițiată până la 01 aprilie 2019, aspect care determină aplicabilitatea dispozițiilor legale vechi, care reglementau aceste instituții.

Conform art. 245 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, recursul se depune la instanța de apel în termen de 30 de 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.

Decizia Curții de Apel Comrat a fost adoptată la 12 aprilie 2021 (vol. I, f.d. 150). Potrivit avizului de recepție a corespondenței DS8000349611AS copia deciziei motivate a Curții de Apel Comrat, cu traducere în limba română, a fost notificată Serviciului Fiscal de Stat la 17 mai 2021 (vol. II, f.d. 185). La 10 iunie 2021, Serviciul Fiscal de Stat a depus la Curtea de Apel Comrat recurs motivat împotriva deciziei din 12 aprilie 2021 a Curții de Apel Comrat (vol. II, f.d. 188).

În atare circumstanțe, completul ajunge la concluzia că recurentul s-a conformat prevederilor legale stipulate la art. 245 din Codul administrativ privind termenul de depunere a recursurilor.

Potrivit articolului 247 din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează și soluționează recursul fără ședință de judecată.

Verificând argumentele invocate în recurs, prin prisma materialelor din dosar și a contraargumentelor expuse în referința intimă SC „M&R COM” SRL, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție a ajuns la concluzia de a casa integral decizia din 12 aprilie 2021 a Curții de Apel Comrat, cu emiterea unei decizii noi de respingere a acțiunii, din următoarele motive.

Articolul 248 din Codul administrativ stipulează la alin. (1) lit. c) că, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă decizie prin care casează integral decizia instanței de apel și emite o nouă decizie.

În corespundere cu art. 21 alin. (1) din Codul administrativ, autoritățile publice și instanțele de judecată competente trebuie să acționeze în conformitate cu legea și alte acte normative.

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

Prin prisma art. 194 alin. (2) din Codul 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.

La fel, aplicabile sunt și prevederile art. 244 alin. (2) coroborate cu art. 231 alin. (2) din Codul administrativ, conform cărora pentru procedura de recurs se aplică corespunzător prevederile cap. III din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva. Pentru procedura în apel se aplică corespunzător prevederile cap. II din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva.

În sensul art. 219 alin. (1) din Codul 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.

Cercetând starea fapt în baza materialelor și lucrărilor dosarului, Colegiul constată că în perioada 17 – 31 ianuarie 2018 Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat a efectuat la SC „M&R COM” SRL control fiscal la fața locului, prin metoda verificării totale privind corectitudinea și plenitudinea calculării și virării la buget a impozitelor, taxelor și altor plăți obligatorii pentru perioada anilor 2013-2017.

În urma verificărilor, inspectorii fiscali au întocmit actele de control nr. 5-685396 și nr. 3-568819 din 31 ianuarie 2018, prin care au constatat un șir de încălcări, și anume:

- încălcarea prevederilor art. 6 alin. (5), art. 17 alin. (9) din Legea contabilității nr.113 din 27 aprilie 2007, prin neasigurarea veridicității datelor contabile și lipsă parțială de contabilitate;

- încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal, prin prisma căruia contribuabilul este obligat să prezinte informații veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum și despre alte obiecte ale impunerii; art. 18 lit. a), art. 23, art. 24 alin. (1) și (11), art. 30 alin. (l) din Codul fiscal; Hotărârii Guvernului privind Declarația cu privire la impozitul pe venit nr. 596 din 13 august 2012 (în redacția în vigoare la momentul comiterii încălcării), contribuabilul nu a respectat modul de întocmire (prezentat cu date neveridice) la Serviciul Fiscal de Stat a Declarației cu privire la impozitul pe venit (Forma VEN12) pentru perioadele fiscale A/2013-A/2016, prin:

- nedeclararea venitului obținut din servicii în sumă de 643 062,37 de lei în perioada fiscală A/2014;
- nedeclararea venitului obținut din servicii de recoltare a strugurilor în sumă de 19 800 de lei în perioada fiscală A/2016;
- majorarea neîntemeiată a cheltuielilor în A/2013 cu suma 164 442,37 de lei, A/2014 cu suma de 597 799,97 de lei, A/2015 cu suma 483 943,32 de lei;

- încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) și lit. d) din Codul fiscal, art. 95 lit. a) din Codul fiscal, art. 102 alin. (2) din Codul fiscal, art. 115 alin. (l) din Codul fiscal și a Ordinului „Privind aprobarea formularului tipizat al Declarației privind TVA” nr. 1164 din 25 octombrie 2012, prin nerespectarea modului de întocmire și prezentare la Serviciul Fiscal de Stat a Declarației privind TVA (Forma TVA12), fapt ce a dus la diminuarea TVA aferentă bugetului cu suma de 39 775,45 de lei, inclusiv în perioada fiscală L/04/2014 cu suma de 15 205,82 de lei; L/09/2014 cu suma de 2 629,53 de lei și L/12/2016 cu suma de 21 940,10 lei, majorarea neîntemeiată a TVA spre deducere în perioada fiscală L/06/2014 cu suma de 17 835,35 de lei, în perioada fiscală L/01/2018 cu suma de 7 276,65 de lei;

- încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) și lit. d), art. 292 și art. 293 alin. (l) din Codul fiscal, prin diminuarea taxei pentru amenajarea teritoriului pentru A/2014 în suma de 155 de lei;

- încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) și lit. d), art.337 din Codul fiscal, prin diminuarea taxei pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova pentru anul A/2014 în sumă de 697,20 de lei, A/2015 în sumă de 8 467,20 de lei și A/2016 în sumă de 6 475,80 de lei.

De asemenea, în cadrul controlului fiscal inspectorii fiscali au constatat lipsa parțială de contabilitate pentru A/2013-A/2014, evidența necorespunzătoare a contabilității pentru A/2015-A/2016, în partea neasigurării veridicității datelor menținute în raporturile financiare, lipsa evidenței de cantitate a stocurilor intrate și ieșite în perioada de gestiune și necontabilizarea cheltuielilor după destinații pe grupe.

Ulterior, în temeiul actelor de control nr. 5-685396 și nr. 3-568819 din 31 ianuarie 2018, Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat a emis la 14 martie 2018 decizia nr. 416/85 Av, prin care a aplicat față de SC „M&R COM” SRL sancțiuni financiare sub formă de amendă și a încasat penalități, în conformitate cu art. 257, art. 260 și art. 261 din Codul fiscal.

Manifestându-și dezacordul cu actele de control nr. 5-685396 și nr. 3-568819 din 31 ianuarie 2018, precum și cu decizia nr. 416/85 Av ale Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat, reclamanta a depus la 19 aprilie 2018 la Serviciul Fiscal de Stat cerere prealabilă prin care a solicitat anularea acestora.

Invocând că cererea prealabilă nu a fost examinată în termenul legal, reclamanta SC „M&R COM” SRL a înaintat în instanța de judecată acțiune în contencios administrativ, prin care 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 299 482,69 de lei;
- calculării și încasării taxei pe valoarea adăugată în sumă de 39 775,45 de lei;
- calculării și încasării taxelor pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova în sumă de 15 640,20 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 89 844,81 de lei;
- aplicării amenzii pentru diminuarea taxei pe valoarea adăugată în mărime de 11 932,64 de lei;
- aplicării amenzii pentru diminuarea taxei pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova în mărime de 4 482,90 de lei;
- aplicării amenzii pentru prezentarea rapoartelor fiscale cu informație neveridică în mărime de 7 000 de lei;
- aplicării amenzii pentru neprezentarea facturilor fiscale în mărime de 50 400 de lei;
- aplicării amenzii pentru lipsa parțială a evidenței contabile în mărime de 50 000 de lei (vol. I, f.d. 1-4).

Fiind investită cu judecarea cauzei în prima instanță, Judecătoria Comrat, sediul central, prin hotărârea din 28 noiembrie 2019 a admis integral acțiunea (vol. I, f.d. 98; 102-113).

Examinând cauza în ordine de apel, Curtea de Apel Comrat prin decizia din 12 aprilie 2021 a respins apelul depus de către Serviciul Fiscal de Stat și a

menținut hotărârea din 28 noiembrie 2019 a Judecătorei Comrat, sediul central (vol. II, f.d. 150, 156-169, 170-182 recto-verso).

Efectuând controlul judiciar al deciziei din 12 aprilie 2021 a Curții de Apel Comrat, instanța de recurs constată că soluția emisă de instanțele inferioare sunt greșite, rezultate din interpretarea și aplicarea eronată a normelor de drept material și procedural, motiv din care nu pot fi menținute.

Colegiul consideră că atât prima instanță, cât și instanța de apel eronat au ajuns la concluzia că organul fiscal nu a demonstrat prin probe lipsa parțială de contabilitate la contribuabilul SC „M&R COM” SRL și faptul că acesta nu a asigurat veridicitatea datelor contabile.

Conform art. 7 alin. (2) din Legea contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007 (în redacția în vigoare în perioada supusă controlului fiscal), entitatea este obligată să țină contabilitatea și să întocmească situațiile financiare în modul prevăzut de prezenta lege, de standardele de contabilitate, de planul de conturi contabile și de alte acte normative aprobate în conformitate cu art. 11 alin. (2) lit. a).

Articolul 189 din Codul fiscal prevede la alin. (2) (în redacția la momentul efectuării controlului fiscal) că 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, organul fiscal 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.

La capitolul dat, materialele procedurii administrative, care au fost cercetate atât în prima instanță, cât și în instanța de apel, denotă că:

- în anul 2014, contribuabilul SC „M&R COM” SRL a declarat valoarea totală a livrării cu TVA, conform anexelor la Declarația TVA12, în sumă de 5 173 110 lei, iar conform Declarației VEN12 a declarat un venit în sumă de 3 957 221,70 de lei;
- în anul 2015 contribuabilul SC „M&R COM” SRL a declarat valoarea totală a livrării cu TVA, conform anexelor la Declarația TVA12, în sumă de 4 642 190 de lei, iar conform Declarației VEN12 a declarat venitul în sumă de 4 277 386 de lei;
- în anul 2016 contribuabilul SC „M&R COM” SRL a declarat valoarea totală a livrării fără TVA, conform anexelor la Declarația TVA12, în sumă de 2 838 598,16 lei, iar conform Declarației VEN12 a declarat venitul în sumă de 2 497 788 de lei.

La fel, conform Informației privind rulajul mijloacelor bănești, soldul pe conturile bancare, tranzacțiile și operațiunile efectuate de către SC „M&R COM” SRL în perioada 01 ianuarie 2014 – 31 decembrie 2014, la contul bancar a fost înregistrat rulajul mijloacelor bănești în sumă de 82 925 248,21 de lei, în perioada 01 ianuarie 2015 – 31 decembrie 2015 rulajul mijloacelor bănești a constituit 55 368 931,15 lei, iar în perioada 01 ianuarie 2016 – 31 decembrie 2016 rulajul mijloacelor bănești a constituit 22 831 907,39 de lei.

În acest sens urma a se ține cont de faptul că suma venitului impozabil diminuat se calculează prin completarea tabelului indicatorilor, conform datelor

întreprinderii și indicatorilor conform datelor controlului fiscal. Astfel, conform Modulului de completare a declarației cu privire la impozitul pe venit, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 153 din 22 decembrie 2017, calcularea venitului impozabil pentru perioada fiscală de gestiune se determină prin următorul calcul: rândul 090 = rândul 0901 – rândul 0902, iar impozitului pe venit - rândul 090 x rândul 110.

Articolul 18 din Codul fiscal stipulează la lit. a) că în venitul brut se includ venitul provenit din activitatea de întreprinzător, din activitatea profesională sau din alte activități similare.

Potrivit 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.

Pct. 36 din Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 77 din 30 ianuarie 2008 definește „deducerea” ca fiind suma care, la calcularea venitului impozabil, se scade din venitul brut al contribuabilului conform prevederilor Codului.

Prin prisma pct. 38 din Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 77 din 30 ianuarie 2008, 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.

Conform 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. 10<sup>2</sup>.

În corespundere cu art. 44 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, cu excepția cazurilor când este prevăzut altceva, se aplică următoarele metode de evidență: pentru persoanele juridice – contabilitatea de angajamente.

În sensul alineatului (3) al aceluiași articol, prin contabilitatea de angajamente se înțelege metoda conform căreia:

a) venitul este raportat la perioada fiscală în care a fost câștigat;

b) deducerea se permite în perioada fiscală în care au fost calculate sau au fost suportate cheltuielile ori au fost efectuate alte plăți, cu condiția că aceste cheltuieli și plăți nu trebuie raportate la o altă perioadă fiscală în scopul reflectării corecte a venitului.

c) pierderile aferente returnării activelor livrate în anii precedenți, sumele reducerii de preț, disconturilor și rabaturilor acordate/primate în perioada de gestiune pentru livrările/achizițiile efectuate în anii precedenți se raportează și se deduc respectiv în scopuri fiscale în perioada fiscală în care acestea au fost constatate și/sau calculate, și/sau acordate.

d) cheltuielile aferente sumei TVA care se exclude din deducere conform art. 102 alin. (6) se raportează și se deduc respectiv în scopuri fiscale în perioada fiscală în care acestea au fost raportate la cheltuieli;

e) venitul aferent sumei TVA, atribuită anterior la costuri sau la cheltuieli, care se deduce conform art. 102 alin. (7) se raportează în scopuri fiscale în perioada fiscală în care aceasta a fost dedusă.

Astfel, interpretând eronat normele de drept precitate, instanțele inferioare neîntemeiat au constatat că venitul impozabil diminuat al contribuabilului SC „M&R COM” SRL pentru perioada anului 2016 a constituit 248 588 de lei (venitului obținut din serviciile de recoltare a strugurilor livrate către SRL „Milianmax corp” în sumă de 19 800 de lei în perioada fiscală A/2016, ajustarea incorectă a cheltuielilor în scopuri fiscale, suportate în folosul titularului patentei de întreprinzător Nicolai Costov în sumă de 207 435 de lei: prin reflectarea în rândul 03030 al Anexei 2D „Ajustarea cheltuielilor” la Declarația cu privire la impozitul pe venit VEN12 pentru semnul „-207 435 de lei”, de fapt a fost reflectată suma cu semnul „+207 435”, în rezultat, în loc de reducere a cheltuielilor în scopuri fiscale cu 207 435 de lei, cheltuielile au fost majorate cu 207 435 de lei, și deducerea neîntemeiată în scopuri fiscale a plăților de asigurare personală în sumă de 21 353 de lei.

În această consecvență, Colegiul ajunge la concluzia că organul fiscal corect a constatat încălcarea fiscală de către contribuabilul SC „M&R COM” SRL în partea ce ține de neasigurarea veridicității datelor contabile, lipsa parțială a contabilității, precum nerespectarea modului de întocmire la Serviciul Fiscal de Stat a Declarației cu privire la impozitul pe venit (Forma VEN12) pentru perioadele fiscale A/2013-A/2016.

Faptul neveridicității datelor contabile a fost confirmat și prin explicațiile fostului contabil – Tatiana Esaian, care în cadrul procedurii administrative a declarat că o parte din documentele contabile se păstrau nemijlocit (acasă) la administratorul companiei – Ivan Meșe, iar la sfârșitul anului 2014, la demisionarea sa, i-a solicitat administratorul să-i prezente actele ce se păstrează la dânsul pentru a fi incluse în actul de predare-primire, însă, ultimul i-a refuzat (f.d.a. 323).

Succesiv, Colegiul consideră că Judecătoria Comrat, sediul central și Curtea de Apel Comrat au dat o apreciere eronată încălcării fiscale constatate de inspectorii fiscali, precum că SC „M&R COM” SRL a majorat neîntemeiat TVA spre deducere în perioada fiscală L/06/2014.

La capitolul dat, Colegiul observă că instanțele inferioare au dat apreciere acestei circumstanțe în baza unei probe nepertinente și care nu are putere juridică, și anume Declarația TVA pentru L/06/2014 de la fila 216 a dosarului administrativ, care a fost anulată. Or, la caz, starea de fapt pentru această perioadă urma a fi constatată prin prisma Declarației TVA depuse la 19 iunie 2015 (vol. I, f.d. 218-219 recto-verso).

Așa, Declarațiile TVA depuse la 19 iunie 2015 denotă că SC „M&R COM” SRL a majorat neîntemeiat TVA spre deducere în perioada fiscală L/06/2014 cu suma de 17 835,35 de lei, fapt ce a dus la diminuarea TVA aferentă bugetului cu suma de 17 835,35 de lei, inclusiv în perioada fiscală L/04/2014 cu suma de 15 205,82 de lei; L/09/2014 cu suma de 2 629,53 de lei. Or, diminuarea TVA aferentă bugetului în perioada fiscală L/12/2016 cu suma de 21 940 de lei se calculează după formula: suma TVA aferentă livrărilor de mărfuri și servicii – Suma TVA aferentă procurărilor de mărfuri, servicii – Suma TVA spre deducere în perioada ulterioară = TVA aferente bugetului (137 719,77 de lei – 37 427,84 de lei – 78 351,63 de lei = 21 940 de lei).

În acest sens, art. 101 alin. (1) din Codul fiscal (în redacția în vigoare la momentul depunerii declarațiilor TVA) prevedea că subiecții impozabili stipulați la art. 94 lit. a) sunt obligați să declare, conform art. 115, și să achite la buget pentru fiecare perioadă fiscală, stabilită conform art. 114, suma TVA, care se determină ca diferență dintre sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate de către cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate lor și sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, serviciilor (inclusiv TVA la valorile materiale importate) folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător în perioada fiscală respectivă, ținându-se cont de dreptul de trecere în cont conform art. 102.

La rândul său, art. 102 alin. (4) din Codul fiscal (în redacția în vigoare la momentul depunerii declarațiilor TVA) stipula că suma TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care nu sînt folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător, pe valorile materiale procurate care în procesul activității de întreprinzător au fost sustrate sau au constituit pierderi supranormativ conform legislației, precum și pe valoarea care nu a fost supusă uzurii a mijloacelor fixe casate, nu se trece în cont și se raportează la cheltuielile perioadei.

În această ordine de idei, Colegiul ajunge la concluzia că organul fiscal corect a constatat încălcarea fiscală de către contribuabilul SC „M&R COM” SRL în partea ce ține de nerespectarea modului de întocmire și prezentare la Serviciul Fiscal de Stat a Declarației privind TVA, fapt ce a dus la diminuarea TVA aferentă bugetului cu suma de 39 775,45 de lei.

În continuare, instanța de recurs observă că instanțele inferioare greșit au apreciat ca fiind pertinente probele în baza cărora au constatat că organul fiscal neîntemeiat a calculat contribuabilului SC „M&R COM” SRL taxa pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova în sumă de 15 640,20 de lei. Or, la aprecierea acestor probe ca fiind pertinente, instanțele inferioare nu au ținut cont de faptul că acestea nu au fost prezentate de către contribuabil la etapa efectuării controlului fiscal.

La aspectul dat este remarcabil că, deși contribuabilul SC „M&R COM” SRL a susținut că autovehiculele arendate nu au fost utilizate, a dedus în scopul fiscal motorina utilizată pe parcursul anilor 2014-2016.

Prin urmare, instanța de recurs atestă că organul fiscal întemeiat a constatat încălcarea fiscală de către SC „M&R COM” SRL ce ține de diminuarea taxei pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova.

În atare circumstanțe, Colegiul ajunge la concluzia că decizia nr. 416/85 Av din 14 martie 2018 a Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat, precum și actele de control nr. 5-685396 și nr. 3-568819 din 31 ianuarie 2018, în partea contestată de SC „M&R COM” SRL sunt întemeiate și legale în fond. Respectiv, nu există temeiuri de anulare a actului administrativ în partea contestată de către SC „M&R COM” SRL, fapt ce profilează netemeinicia prezentei acțiuni în contencios administrativ.

Dezideratele relevate supra reliefează incertitudinea concluziei date de Curtea de Apel Comrat, motiv din care se deduce că aceasta a judecat formal

cauza, fapt ce constituie o violare a articolului 6 § 1 CEDO și a dreptului litiganților la un proces echitabil.

Având în vedere caracterul neîntemeiat al deciziei din 12 aprilie 2021 a Curții de Apel Comrat, se distinge necesitatea casării integrale a acesteia, precum și a hotărârii din 28 noiembrie 2019 a Judecătoriei Comrat, sediul central, cu emiterea unei decizii noi, prin care să fie respinsă ca neîntemeiată acțiunea în contencios administrativ depusă de către SC „M&R COM” SRL.

Finalmente, Colegiul învederează că soluția asupra fondului cauzei, la care a ajuns instanța de recurs, este compatibilă cu prevederile articolului 6 § 1 CEDO, fiind prevăzută de art. 248 alin. (1) lit. c) din Codul administrativ, potrivit căruia examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă decizie prin care casează integral decizia instanței de apel și emite o nouă decizie.

Conform articolelor 258 alin. (3), 248 alin. (1) lit. c), 224 alin. (1) lit. f) din Codul administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție

decide:

Se admite recursul depus de către Serviciul Fiscal de Stat.

Se casează integral decizia din 12 aprilie 2021 a Curții de Apel Comrat și hotărârea din 28 noiembrie 2019 a Judecătoriei Comrat, sediul central și se emite o decizie nouă, prin care:

Se respinge acțiunea în contencios administrativ înaintată de către societatea comercială „M&R COM” societate cu răspundere limitată, în proces de insolvență, împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ, ca neîntemeiată.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,  
judecătorul

Maria Ghervas

judecătorii

Svetlana Filincova

Dumitru Mardari

Galina Stratulat

Aliona Miron