

Dosarul nr.3ra-1158/21  
2-19204595-01-3ra-29102021

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud.: V. Chisilița)  
Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud.: A. Bostan, G. Dașchevici, V. Negru)

## ÎNCHEIERE

25 mai 2022

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul  
judecătorii

Tamara Chișca-Doneva  
Iurie Bejenaru  
Aliona Miron

examinând admisibilitatea recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat,  
în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de  
Societatea cu Răspundere Limitată „Farm Agro Prim” împotriva Serviciului Fiscal de Stat  
cu privire la anularea actului administrativ individual defavorabil,  
împotriva deciziei din 20 iulie 2021 a Curții de Apel Chișinău, prin care a fost respins  
apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat și s-a menținut hotărârea din 04 decembrie 2020 a  
Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani,

### c o n s t a t ă :

La 26 decembrie 2019, SRL „Farm Agro Prim” a depus cerere de chemare în judecată,  
în procedura contenciosului administrativ împotriva Serviciului Fiscal, solicitând anularea  
integrală a deciziei nr.118/2098 din 21 octombrie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat asupra  
cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Farm Agro Prim”.

În motivarea acțiunii reclamanta a indicat că la 13 august 2019, Serviciul Fiscal de Stat  
a emis decizia nr.DICF-57757/13, prin care s-a dispus efectuarea controlului fiscal prin  
metoda verificării totale la SRL „Farm Agro Prim” privind respectarea legislației fiscale,  
corectitudinii calculării și plenitudinii transferării impozitelor, taxelor și altor plăți  
obligatorii la buget pentru perioada 18 noiembrie 2016 – 30 iunie 2019.

Totodată, la 28 august 2019, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr.DICF-59347/28,  
prin care s-a dispus efectuarea controlului fiscal prin metoda verificării totale la SRL „Farm  
Agro Prim” privind respectarea legislației fiscale, corectitudinii calculării și plenitudinii  
transferării impozitelor, taxelor și altor plăți obligatorii la buget pentru perioada 28 august  
2019 – 31 octombrie 2019.

În rezultatul controlului efectuat, 23 septembrie 2019 Serviciul Fiscal de Stat a emis  
Actul nr.5-696962/5-696963/5-696964, prin care a constatat un șir de încălcări fiscale  
imputate SRL „Farm Agro Prim”.

La 07 octombrie 2019, a înaintat Serviciului Fiscal de Stat dezacord la Actul nr.5-  
696962/5-696963/5-696964 din 23 septembrie 2019.

La 21 octombrie 2019, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr.118/2098 asupra  
cazului de încălcare a legislației comisă de către „Farm Agro Prim” SRL, comunicată contra

semnătură la 23 octombrie 2019, prin care a dispus încasarea la buget a plăților și amenzilor.

Ne fiind de acord, la 22 noiembrie 2019 a depus contestație la Serviciul Fiscal de Stat împotriva deciziei nr.118/2098 din 21 octombrie 2019, solicitând anularea acesteia.

Prin decizia nr.416 din 12 decembrie 2019, Serviciul Fiscal de Stat a admis parțial contestația sa și a modificat decizia nr.118/2098 din 21 octombrie 2019. Suma totală a obligației fiscale ce reiese din această decizie echivalează cu 573483 de lei.

Reclamanta consideră că decizia nr.118/2098 din 21 octombrie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat urmează a fi anulată integral.

Astfel, în pct.4 lit.a) subpct.8) din partea constatatoare a deciziei se constată încălcarea prevederilor art.8 alin.(2) lit.d) și art.24. alin.(1) din Codul fiscal prin deducerea neîntemeiată a cheltuielilor, care în cadrul controlului fiscal nu au fost prezentate documente confirmative ce dovedesc faptul utilizării acestora în activitatea de întreprinzător și anume: SRL „Coraimob” factura fiscală seria EUJ nr.000822160 din 28 septembrie 2018 în valoare de 45312,62 de lei, factura fiscală seria EUJ nr.000962374 din 30 octombrie 2018 în valoare de 37410,60 de lei, factura fiscală seria EUK nr.000190121 din 14 decembrie 2018 în valoare de 37500 de lei. Totodată, în pct.7 lit.a) subpct.13), 14) și 16) din partea constatatoare a deciziei se constată încălcarea prevederilor art.102 alin.(8) din Codul fiscal prin majorarea neîntemeiată a TVA aferentă procurării de valori materiale și de servicii, pentru care nu s-au prezentat documente contabile privind utilizarea acestora în activitatea de antreprenoriat și anume: SRL „Coraimob” factura fiscală seria EUJ nr.000822160 din 28 septembrie 2018, suma TVA, constituind 9062,52 de lei; factura fiscală seria EUJ nr.000962374 din 30 octombrie 2018, suma TVA, constituind 7482,12 lei; factura fiscală seria EUK nr.000190121 din 14 decembrie 2018, suma TVA, constituind 7500 de lei; factura fiscală seria EUK nr.000324612 din 22 ianuarie 2019, suma TVA, constituind 6666,67 de lei.

A notat că în decizia contestată, organul fiscal pretinde că pentru operațiunile economice avute cu SRL „Coraimob” nu au fost prezentate documente confirmative și contabile privind utilizarea acestora în activitatea de întreprinzător.

În același timp, în actul administrativ menționat sunt enumerate cu exactitate datele documentelor contabile, care au stat la baza operațiunilor economice respective. Faptele economice se contabilizează în temeiul documentelor primare.

În cazul speței, au fost încheiate 3 contracte de locațiune cu SRL „Coraimob” a unei suprafețe de 245 m.p, pentru care servicii de către locatar au fost emise facturi fiscale, documente primare de evidență cu regim special, în modul stabilit de art.12 alin.(1) lit.b) din Legea contabilității și raportării financiare.

Din cele menționate, dânsa deține și a prezentat în cadrul controlului documentele primare contabile care corespund cadrului legal de contabilizare a faptelor economice, în modul cerut de legislația contabilă.

Cât privește utilizarea acestor servicii în activitatea de întreprinzător, dânsa a fost într-un proces de lărgire a activității sale, ca rezultat al unui contract de societate civilă încheiat cu o altă întreprindere.

Cu această ocazie a fost nevoie de spații mai mari, decât oficiu de care dispunea întreprinderea la acel moment, pentru a organiza diferite întâlniri de afaceri într-o componentă mai largă cu reprezentanții partenerilor din societatea civilă.

Drept urmare, în anul 2019 au fost angajate peste 60 de persoane în activitate, au fost procurate terenuri agricole astfel fiind toate premisele pentru o creștere economică a întreprinderii generatoare de venituri.

Toate aceste acțiuni luate în ansamblu se încadrează și în noțiunea de activitate de întreprinzător, așa cum este definită în art.5 pct.16) din Codul fiscal.

Totodată prin acțiunile sale, organul fiscal a recunoscut aceste contracte de locațiune ca o subdiviziune a SRL „Farm Agro Prim”, în sensul stabilit la art.5 pct.29 din Codul fiscal.

Astfel, în pct.(2) subpct.2) din partea constatatoare a deciziei nr.118/2098 din 21 octombrie 2019 a fost stabilită încălcarea fiscală de neinformare a organului fiscal despre faptul constituirii subdiviziunii, care a fost supusă unei amenzi de 6000 de lei.

De asemenea, reclamanta a subliniat că în pct.4 lit.a) subpct.5) din partea constatatoare a deciziei contestate, se constată încălcarea prevederilor art.102 alin.(8) din Codul fiscal prin majorarea neîntemeiată a TVA aferentă procurării de valori materiale și de servicii, pentru care nu s-au prezentat documente contabile privind utilizarea acestora în activitatea de antreprenariat și anume: SRL „Moldova Zahăr” factura fiscală seria FE nr.0472662 din 25 ianuarie 2018, suma TVA, constituind 9259 de lei; factura fiscală seria FE nr.0472560 din 09 ianuarie 2018, suma TVA, constituind 9259 de lei.

Această constatare nu corespunde situației de fapt, deoarece în baza facturilor menționate dânsa a procurat zahăr, care a fost transmis ulterior în baza facturii seria XI nr.0350765 din 31 ianuarie 2018, de rând cu alte bunuri, către SRL „Drebozaci”, care este partenerul său în cadrul contractului de colaborare din 10 martie 2017.

A precizat că din activitatea comună, a obținut venituri, care au fost verificate și recunoscute de către organul fiscal atât în Actul de control nr.5-696962 din 23 septembrie 2019, cât și în decizia nr.118/2098 din 21 octombrie 2019.

Prin urmare, procurarea zahărului respectiv ține în mod direct de activitatea de antreprenariat și corespunde acestei activități așa cum este prevăzut noțiunea stabilită de art.5 pct.16) din Codul fiscal.

La fel, a susținut că în pct.4 lit.a) subpct.12)-16) din partea constatatoare a deciziei contestate, se constată încălcarea prevederilor art.102 alin.(8) din Codul fiscal prin majorarea neîntemeiată a TVA aferentă procurării de valori materiale și de servicii, pentru care nu s-au prezentat documente contabile privind utilizarea acestora în activitatea de antreprenariat, pentru anumite bunuri și servicii.

Astfel, la 10 martie 2017 a încheiat un contract de colaborare cu SRL „Drebozaci”, potrivit căruia s-a convenit să activeze în comun prin depunerea resurselor necesare pentru prelucrarea terenului agricol și cultivarea produselor agricole. Ca parte a contribuției partenerului SRL „Drebozaci” sunt unele imobile, compuse din depozite, suprafețe de cântărire și păstrare a produselor agricole, suprafețe și încăperi de păstrare a tehnicii agricole. Aceste bunuri au fost transmise pentru desfășurarea activității comune conform actului de predare primire din 10 martie 2017, care conține 3 anexe. O parte din contribuția sa alocarea resurselor necesare pentru menținerea în stare funcțională a acestor obiective. În

acest scop în anul 2018 au fost procurate anumite materiale de construcție, care au fost utilizate conform scopului destinat pe parcursul anului 2019. Lucrările de reparație, întreținere a imobilelor respective au fost efectuate cu resursele umane ale sale pe parcursul anului 2019. Pe măsura efectuării lucrărilor s-au întocmit și următoarele documente confirmative necesare: acte de trecerea materialelor la pierdere din: 31 ianuarie 2019, 28 februarie 2019, 31 martie 2019, 30 aprilie 2019, 31 august 2019, 30 septembrie 2019; procesul-verbal de recepție a lucrărilor pentru lunile ianuarie 2019, aprilie 2019, mai 2019 și septembrie 2019. Din activitatea comună, întreprinderea a obținut venituri, care au fost verificate și recunoscute de către organul fiscal atât în Actul de control nr.5-696962 din 23 septembrie 2019, cât și în decizia nr.118/2098 din 21 octombrie 2019.

Prin urmare, procurarea materialelor de construcție respective ține în mod direct de activitatea de antreprenoriat și corespunde acestei activități așa cum este prevăzut noțiunea stabilită de art.5 pct.16) din Codul fiscal.

Pe parcursul examinării cauzei, și anume la 01 decembrie 2020, SRL „Farm Agro Prim” a depus cerere prin care și-a concretizat pretențiile din acțiune, solicitând în final, anularea parțială a deciziei nr.118/2098 din 21 octombrie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Farm Agro Prim” în partea încasării ilegale la bugetul de stat a sumelor după cum urmează: la *Cap. I „Impozite/Taxe”*: – suma de 275 446 de lei taxa pe valoare adăugată pentru perioada fiscală L/02/2018, L/07/2018, L/11/2019, L/01/2019; - suma 14 427 de lei impozit pe venit din activitatea de întreprinzător pentru anul 2017 și 2018; la *Cap.II „Majorare de întârziere”*: -suma de 26 938,60 de lei pentru neachitarea în termen a taxei pe valoare adăugată pentru perioada L/02/2018, L/07/2018, L/11/2018, L/12/2019, L/01/2019; - suma de 936,06 lei pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit pentru anul 2017 și 2018; la *Cap. III „Amenzi”*: - suma de 2 885 de lei pentru diminuarea impozitului pe venit pentru perioada 01 octombrie 2018 – 31 decembrie 2018, și suma de 55 089 de lei pentru diminuarea taxei pe valoare adăugată pentru perioada L/10/2018 și L/04/2019.

Prin hotărârea din 04 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani a fost admisă acțiunea în contencios administrativ depusă de SRL „Farm Agro Prim”. A fost anulată decizia nr.118/2098 din 21 octombrie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Farm Agro Prim” în partea încasării la buget:

- sumei de 275 446 de lei ce constituie taxa pe valoare adăugată pentru perioada fiscală L/02/2018, L/07/2018, L/11/2019, L/01/2019;

- sumei 14 427 de lei ce constituie impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător pentru anul 2017 și 2018;

- sumei de 26 938,60 de lei ce constituie majorarea de întârziere pentru neachitarea în termen a taxei pe valoare adăugată pentru perioada L/02/2018, L/07/2018, L/11/2018, L/12/2019, L/01/2019;

- sumei de 936,06 lei ce constituie majorare de întârziere pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit pentru anul 2017 și anul 2018;

- sumei de 2 885 de lei ce constituie amendă pentru diminuarea impozitului pe venit pentru perioada 01 octombrie 2018 – 31 decembrie 2018

- sumei de 55 089 de lei ce constituie amendă pentru diminuarea taxei pe valoare adăugată pentru perioada L/10/2018 și L/04/2019.

La 11 decembrie 2020, cu respectarea termenului prevăzut la art.232 alin.(1) din Codul administrativ, prin intermediul oficiului poștal, Serviciul Fiscal de Stat a depus apel nemotivat împotriva hotărârii primei instanțe, iar la 16 martie 2021, cu respectarea termenului prevăzut la art.232 alin.(2) din Codul administrativ, la fel prin intermediul oficiului poștal, a fost prezentată motivarea apelului, solicitând admiterea acestuia, casarea hotărârii din 04 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, cu emiterea unei decizii noi de respingere integrală a acțiunii.

Prin decizia din 20 iulie 2021 a Curții de Apel Chișinău a fost respins apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat și s-a menținut hotărârea din 04 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

Fiind investite cu judecarea prezentei cauze, prima instanță și instanța de apel au motivat soluțiile de admitere a acțiunii prin faptul că obiectul de examinare îl constituie anulare parțială a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.118/2098 din 21 octombrie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Farm Agro Prim”.

Cu trimitere la prevederile art.8 alin.(2) lit.c) și f), art.24 alin.(1) și alin.(10), art.101 alin.(1), art.102 alin.(1), art.133 alin.(2), pct.(2), 29), art.216 alin.(1) – (5), art.247, art.249 alin.(1) lit.a), art.267 alin.(3) din Codul fiscal, și pct.24 lit.a), pct.26, din Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.693 din 11 iulie 2018, instanțele de judecată au constatat că organul fiscal neîntemeiat a stabilit că SRL „Farm Agro Prim” nu a prezentat documente confirmative ce ar dovedi faptul utilizării încăperii în cadrul activității de întreprinzător și prin urmare neîntemeiat a atribuit la deduceri cheltuieli în sumele aferente serviciilor de locațiune a încăperii, conform facturilor fiscale eliberate de SRL „Coraimob” seria EUJ nr.000822160 din 28 septembrie 2018 în valoare de 45312,62 de lei, nr.000962374 din 30 octombrie 2018 în valoare de 37410,60 de lei, nr.000190121 din 14 decembrie 2018 în valoare de 37500 de lei, or, potrivit materialelor cauzei se atestă cu certitudine că, SRL „Farm Agro Prim” a încheiat 3 contracte de locațiune cu SRL „Coraimob” a unei suprafețe de XXXX m.p. și anume, nr.01 din 25 august 2018, nr.01/2-C din 01 octombrie 2018 și nr.02 din 02 decembrie 2018. (f.d. 50-54, 55-58, 59-62, vol.I), actelor de predare primire a bunurilor închiriate (f.d. 64, 66, 68, vol.I), pentru care, locatarul a emis facturile fiscale sus indicate, documente primare de evidență cu regim special, în modul stabilit de art.12 alin.(1) lit.b) din Legea contabilității și raportării financiare.

Din cele menționate instanțele de judecată au conchis că, SRL „Farm Agro Prim” deține și a prezentat în cadrul controlului documentele primare contabile care corespund cadrului legal de contabilizare a faptelor economice, în modul cerut de legislația contabilă.

Mai mult cu atât, însăși Serviciul Fiscal de Stat a recunoscut aceste contracte de locațiune ca o subdiviziune a SRL „Farm Agro Prim” în sensul stabilit de art.5 pct.29) din Codul fiscal, în punctul.2) subpct.2) din partea constatatoare a deciziei nr.118/2098 din 21 octombrie 2019 când a fost stabilită încălcarea fiscală de neinformare a organului fiscal despre faptul constituirii subdiviziunii, societatea reclamantă/intimată fiind supusă sancționării cu amendă de 6000 de lei, or, în situația în care Serviciul Fiscal de Stat a opinat că aceste contracte de închiriere a spațiilor nu sunt destinate activității de întreprinzător a

societății intime, este nejustificată concluzia că spațiile închiriate urmau a fi declarate ca subdiviziuni ale societății sau sedii noi.

Instanțele de judecată au stabilit că SRL „Farm Agro Prim” în perioadele fiscale L/08/2017, L/09/2017, L/08/2018, L/10/2018, L/11/2018, L/12/2018, întemeiat a atribuit la deducere TVA în sumă de 226217 lei, aferentă valorilor materiale procurate (materiale de construcție), or, la 10 martie 2017, aceasta a încheiat cu SRL „Drebozaci” contractul de activitate în comun, prin depunerea resurselor necesare pentru prelucrarea terenului agricol și cultivarea produselor agricole (f.d. 113, f. 25-20 dosar administrativ vol. I). Iar, conform clauzelor contractuale, SRL „Drebozaci”, în calitate de contribuție a transmis în locațiune spații imobile, fără plată, iar SRL „Farm Agro Prim” s-a obligat să efectueze lucrări de reparație. Prin urmare, necesitatea efectuării unor investiții, lucrări de reparație sau altor activități utile desfășurării activității de întreprinzător este opțiunea antreprenorului, iar cheltuielile suportate pot fi trecute la deduceri, în condițiile în care sunt respectate obligațiile impuse de lege și acestea corespund reglementărilor prescise.

Cu referire la dispozițiile pct.15 din Regulamentul privind evidența și calcularea uzurii mijloacelor fixe în scopuri fiscale, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.289 din 14 martie 2007, instanțele de judecată au reținut că conform actului de predare primire din 10 martie 2017 și anexelor acestora, societății civile au fost transmise spre folosință și administrare mai multe bunuri imobile, inclusiv depozite, suprafețe de cântărire și păstrare a produselor agricole, suprafețe și încăperi de păstrare a tehnicii agricole (f.d. 118-121, f. 18-15 dosar administrativ vol. I). Iar, conform actelor de trecere a materialelor la pierdere din: 31 ianuarie 2019, 28 februarie 2019, 31 martie 2019, 30 aprilie 2019, 31 august 2019 și 30 septembrie 2019 și proceselor-verbale de recepție a lucrărilor pentru ianuarie 2019, aprilie 2019, mai 2019 și septembrie 2019, SRL „Farm Agro Prim” a realizat lucrări de reparație, fiind procurate materiale de construcție (f.d. 75-112, f. 85-26 dosar administrativ vol. I).

Au constatat instanțele de judecată ierarhic inferioare că materialele de construcție procurate au fost utilizate pentru efectuarea lucrărilor de reparație a bunurilor imobile (depozite, suprafețe de cântărire și păstrare a produselor agricole, suprafețe și încăperi de păstrare a tehnicii agricole). În plus, din activitatea comună întreprinderea a obținut venituri, care au fost verificate și recunoscute de către organul fiscal atât în actul de control nr.5-696962 din 23 septembrie 2019, cât și în decizia nr.118/2098 din 21 octombrie 2019.

Prin urmare, procurarea și utilizarea materialelor de construcție respective ține în mod direct de activitatea de antreprenoriat și corespunde acestei activități.

Totodată, instanțele au reținut că din materialele cauzei se atestă că, SRL „Farm Agro Prim” a procurat zahăr de la SRL „Moldova Zahăr”, fiind eliberate în acest sens facturile fiscale: seria FE nr.0472662 din 25 ianuarie 2018 cu suma TVA de 9259 de lei și seria FE nr.0472560 din 09 ianuarie 2018 cu suma TVA 9259 de lei (f. 25-20 dosar administrativ vol. I).

De asemenea, instanțele de judecată au subliniat că acest produs a fost transmis ulterior SRL „Drebozaci” în baza facturii seria XI nr.0350765 din 31 ianuarie 2018 în vederea executării obligațiilor de colaborare conform contractului din 10 martie 2017, fapt ce denotă că SRL „Farm Agro Prim” în perioada fiscală L/01/2018, întemeiat a atribuit la deducere TVA în sumă de 18518 lei, pe valorile materiale procurate (zahăr) conform facturilor fiscale eliberate de SRL „Moldova Zahăr”.

În circumstanțele enunțate, instanțele de judecată ierarhic inferioare au considerat legală și întemeiată acțiunea depusă de SRL „Farm Agro Prim”.

La 27 iulie 2021, Serviciul Fiscal de Stat a depus recurs împotriva deciziei instanței de apel, iar la 09 noiembrie 2021, a prezentat motivarea recursului, solicitând admiterea acestuia, casarea deciziei din 20 iulie 2021 a Curții de Apel Chișinău și hotărârii din 04 decembrie 2020 a Judecătoriai Chișinău, sediul Rîșcani, cu emiterea unei decizii noi de respingere integrală a acțiunii.

În susținerea recursului Serviciul Fiscal de Stat a invocat ilegalitatea și netemeinicia deciziei instanței de apel, declarând că Curtea de Apel Chișinău a examinat superficial prezenta speță, apreciind arbitrar probele administrate, nu au fost dovedite circumstanțele considerate de instanța de apel ca fiind stabilite, cu aplicarea și interpretarea eronată a normelor de drept material în special, art.8 alin.(2) lit.c), d) și e), art.24 alin.(1), art.102 alin.(8) din Codul fiscal și pct.39 lit.a) din Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.77 din 30 ianuarie 2008.

Recurentul a reținut că este eronată concluzia instanței de apel precum că organul fiscal neîntemeiat a stabilit că SRL „Farm Agro Prim” nu a prezentat documente confirmative ce ar dovedi faptul utilizării încăperii în cadrul activității de întreprinzător și prin urmare, neîntemeiat a atribuit la deduceri cheltuielile aferente serviciilor de locațiune a încăperii, or, potrivit materialelor cauzei se atestă cu certitudine că SRL „Farm Agro Prim” a încheiat 3 contracte de locațiune cu SRL „Coraimob”, pentru care, locatarul a emis facturi fiscale, documente primare de evidență cu regim special, în modul stabilit de art.12 alin.(1) lit.b) din Legea contabilității și raportării financiare.

Astfel, SRL „Farm Agro Prim” a atribuit neîntemeiat la deduceri cheltuieli în sumă de 120223 de lei, în perioada fiscală A/2018 și, concomitent, a atribuit la deducere TVA în sumă de 30711 lei, în perioadele fiscale L/09/2018, L/10/2018, L/12/2018 și L/01/2019, aferente serviciilor de locațiune a încăperii, conform facturilor fiscale eliberate de SRL „Coraimob”, pentru care în cadrul controlului fiscal nu au fost prezentate documente confirmative ce ar dovedi faptul utilizării încăperii în cadrul activității de întreprinzător.

Nu s-a menționat despre faptul că documentele primare prezentate în cadrul controlului nu corespund cadrului legal de contabilizare, or, de către intimată nici nu au fost prezentate careva documente primare contabile care prevăd utilizarea spațiului luat în chirie în baza contractelor de locațiune cu SRL „Coraimob”, în activitatea de antreprenariat.

Reprezentantul SRL „Farm Agro Prim”, în cadrul ședințelor de judecată în instanța de fond, cât și în cadrul ședințelor de judecată în instanța de apel, a comunicat de nenumărate ori, că necesitatea încheierii contractelor de locațiune a fost pentru asigurarea întâlnirilor de afaceri într-o componență mai largă cu reprezentanții partenerilor din societatea civilă. Totodată, a comunicat despre faptul că, în anul 2019 au fost angajate peste 60 persoane la întreprindere, fapt neprobat de către intimat. Or, potrivit informației prezentate de către reprezentantul SFS în cadrul ședințelor de judecată în instanța de fond, și anume a dărilor de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate ( Forma IPC18), se constată contrariul.

A notat că în perioada când au fost încheiate contractele de locațiune dintre SRL „Farm Agro Prim” și SRL „Coraimob”, august 2018, octombrie 2018, decembrie 2018 și ianuarie 2019, conform dărilor de seamă Forma IPC18, activau doar 5 persoane, angajate oficial la SRL „Farm Agro Prim” (dările de seamă anexate la materialele dosarului în instanța de fond) și nicidecum 60 de persoane angajate oficial precum invocă SRL „Farm Agro Prim”.

Respectiv, nici la examinarea deciziei de încălcare a legislației, la examinarea deciziei pe marginea contestației și nici în instanța de judecată, SRL „Farm Agro Prim”, nu a prezentat careva acte confirmative în susținerea celor declarate, care să dovedească faptul utilizării încăperii în activitatea de întreprinzător, afirmațiile sale fiind, în acest sens, doar declarative.

Din aceste considerente, concluziile primei instanțe și a instanței de apel precum că, SRL „Farm Agro Prim” deține și a prezentat în cadrul controlului documentele primare contabile care corespund cadrului legal de contabilizare a faptelor economice, în modul cerut de legislația contabilă, este absolut neîntemeiată.

Instanțele de judecată nu a dat nicio apreciere probelor pertinente prezentate de către organul fiscal, ceea ce indică spre formalismul hotărârii instanței de fond și a deciziei Curții de Apel Chișinău.

Consideră eronată concluzia instanței de apel precum că, conform materialelor dosarului administrativ se atestă că materialele de construcție procurate au fost utilizate pentru efectuarea lucrărilor de reparație a bunurilor imobile (depozite, suprafețe de cântărire și păstrare a produselor agricole, suprafețe și încăperi de păstrare a tehnicii agricole), or, conform clauzelor contractuale, SRL „Drebozaci” în calitate de contribuție a transmis în locațiune spații imobile, fără plată, iar SRL „Farm Agro Prim” s-a obligat să efectueze lucrări de reparație.

Întrucât în perioadele fiscale L/08/2017, L/09/2017, L/08/2018, L/10/2018, L/11/2018, L/12/2018, contribuabilul neîntemeiat a atribuit la deducere TVA în sumă de 226 217 lei aferentă valorilor materiale procurate (materiale de construcție), pentru care entitatea nu a prezentat documente ce ar confirma utilizarea acestora pentru desfășurarea activității de întreprinzător, iar conform explicației din 11.09.2019 depusă de administratorul entității, Melnic Vasile, în cadrul controlului fiscal, materialele de construcție au fost folosite la reparația clădirii din XXXXX, arendate de la SRL „Drebozaci” (contract de arendă fără număr din 01 ianuarie 2018), cu scopul achiziționării acestuia pe viitor.

A menționat că, conform clauzelor contractuale din contractul de arendă din 01 ianuarie 2018, SRL „Drebozaci” (arendator) a transmis SRL „Farm Agro Prim” (arendaș) clădirea în locațiune fără plată, iar obligația efectuării lucrărilor de reparație revine arendatorului, adică la SRL „Drebozaci” (pct.3.1.2 din contract).

Totodată, conform actului de primire-predare a bunului imobil din 01 ianuarie 2018, starea tehnică a imobilului transmis de SRL „Drebozaci” este satisfăcătoare și permite utilizarea acestuia conform destinației.

Consideră recurentul că nu poate fi reținută nici concluzia Curții de Apel Chișinău precum că materialele de construcție au fost utilizate la efectuarea reparației bunurilor imobile (depozite, suprafețe de cântărire și păstrare a produselor agricole, suprafețe și încăperi de păstrare a tehnicii agricole) transmise de către SRL „Drebozaci”, ca parte a

contribuției, pentru desfășurarea activității comune conform contractului de colaborare din 10 martie 2017. Or, obiectul contractului nominalizat este creșterea și prelucrarea producției agricole cu eforturi și bunuri comune, în scopul obținerii de profit, fiecare parte venind cu contribuita sa, iar contractul din 10 martie 2017 nu prevede transmiterea de către SRL „Drebozaci” a bunurilor imobile în calitate de contribuție.

A subliniat că conform condițiilor contractului din 10 martie 2017, SRL „Farm Agro Prim” (Partea-1) și SRL „Drebozaci” (Partea-2), valoarea contribuțiilor se determină în corespundere cu cheltuielile efectiv suportate.

Astfel, pct. 3.1.3 din contract, prevede obligația părților de a prezenta devizul de cheltuieli pentru cheltuielile suportate. Pct. 3.1.4 din contract, prevede că la fiecare 10 zile sau nu mai târziu de 3 ori în lună, să întocmească și să semneze actele de verificare, care sunt parte componentă a contractului sus menționat. Iar, pct. 4.1.2 stipulează că, Partea-1 prezintă celeilalte părți devizul de cheltuieli suportate și, de asemenea, a actului de evidență a cheltuielilor suportate la cererea Părții-2.

Astfel, în cadrul controlului, de către SRL „Farm Agro Prim”, nu au fost prezentate acte de verificare, calcule privind activitatea în comun, stabilite prin condițiile contractuale enumerate supra.

Mai mult, conform extrasului de la Agenția Servicii Publice, pe numele SRL „Drebozaci” nu este înscris dreptul de gestiune economică, folosință și administrare economică asupra cărorva bunuri imobile din Republica Moldova.

La fel, contractul de arendă între SRL „Farm Agro Prim” și SRL „Drebozaci” a fost încheiat la 01 ianuarie 2018, însă intimata a achiziționat anumite cantități de ciment și în anul 2017.

Respectiv, în cadrul efectuării controlului fiscal, aceștia nu au prezentat acte care să confirme în ce scop a fost folosit cimentul.

Conform facturilor anexate la dosarul administrativ, SRL „Farm Agro Prim” a cumpărat 826 tone de ciment.

Dat fiind faptul că SRL „Drebozaci” nu deține bunuri imobile, totodată nu au fost prezentate documente confirmative ce confirmă faptul utilizării acestei cantități imense de ciment în desfășurarea activității de întreprinzător, organul fiscal corect a constatat că pentru perioadele fiscale L/08/2017, L/09/2017, L/08/2018, L/10/2018, L/11/2018, L 12 2018. Or, contribuabilul neîntemeiat a atribuit la deducere TVA în sumă de 226 217 lei aferentă valorilor materiale procurate.

De asemenea, în perioada fiscală L/01/2018, contribuabilul neîntemeiat a atribuit la deducere TVA în sumă de 18 518 lei, pe valorile materiale procurate (zahăr) conform facturilor fiscale eliberate de SRL „Moldova Zahăr”, în lipsa documentelor confirmative privind utilizarea acestora în activitatea de întreprinzător.

Sunt irelevante alegațiile contribuabilului precum că zahărul procurat a fost transmis ulterior către „Drebozaci” SRL în cadrul contractului de colaborare din 10 martie 2017, întrucât contractul dat nu prevede transmiterea către „Drebozaci” SRL a altor mărfuri decât producția agricolă, care constituie obiect al contractului.

Mai mult, facturile fiscale eliberate de furnizori demonstrează doar faptul procurării valorilor materiale, serviciilor, însă nu și a utilizării acestora în activitatea de întreprinzător.

Reieșind din cele relatate și luând în considerare documentele prezentate în cadrul controlului, recurentul consideră că la caz se constată că entitatea nu a utilizat bunurile materiale și serviciile menționate în activitatea de întreprinzător, respectiv, organul fiscal nu a avut temei legal pentru a accepta deducerea cheltuielilor și a sumelor TVA aferente acestora.

De altfel, intimata nu a prezentat nici la examinarea contestației în procedură prealabilă, nici în instanța de judecată, argumente și probe care să confirme că cheltuielile menționate au fost suportate în cadrul desfășurării activității de întreprinzător.

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

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. 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 Chișinău a pronunțat decizia contestată la 20 iulie 2021, în ședință publică.

Actele cauzei nu atestă faptul că dispozitivul deciziei instanței de apel a fost notificat participanților la proces.

Totodată, din materialele cauzei rezultă că la 15 octombrie 2021 Serviciului Fiscal de Stat i-a fost notificată decizia integrală a instanței de apel, fapt ce rezultă din avizul poștal de recepție nr.DS6401019897AS (f.d. 76, vol.II).

În condițiile enunțate, recursul din 27 iulie 2021 și cel motivat din 09 noiembrie 2021, au fost depuse cu respectarea prevederilor art.245 alin.(1) și (2) din Codul administrativ.

La 01 noiembrie 2021 și 09 noiembrie 2021, Curtea Supremă de Justiție a expediat în adresa SRL „Farm Agro Prim” copia recursului (nemotivat și motivat) depus de Serviciul Fiscal de Stat, cu înștiințarea despre necesitatea depunerii referinței, notificată ultimei la 08 noiembrie 2021 și respectiv la 12 noiembrie 2021, fapt ce rezultă din avizele de recepție nr.DS8005671040AS și nr.DS8005785695AS (f.d.79-80, 95-96, vol.II), însă intimata nu și-a valorificat acest drept procedura și nu a depus referință.

Examinând temeiurile invocate în recurs în raport cu materialele cauzei, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție îl consideră inadmisibil, din următoarele motive.

În conformitate cu art.246 alin.(1) din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează din oficiu admisibilitatea cererii de recurs. Dacă este inadmisibil, recursul se declară ca atare printr-o încheiere, iar în acord cu alin.(2) din art.246 din Codul administrativ, recursul se declară inadmisibil în special în cazurile enumerate la literele a)-f).

Din analiza acestor prevederi, rezultă că admisibilitatea/inadmisibilitatea recursului, în special, nu se limitează doar la temeiurile menționate ci urmează să însușească în condițiile Codului administrativ exercitarea efectivă a unui control de legalitate, veritabil bazat pe temeiuri concludente și serioase.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține că sintagma „în special” denotă caracterul neexhaustiv al temeiurilor de inadmisibilitate și în același timp oferă un drept exclusiv al instanței de recurs de a filtra cererile de recurs care nu prezintă o motivare suficient de serioasă și care pe cale de consecință nu pot însuși un eventual succes rezultat din examinarea cererii în completul de 5 judecători.

În această ordine de idei, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ reține că, Codul administrativ dezvoltă nu doar caracterul nedevolutiv al recursului dar și cerința de seriozitate a cererii din perspectiva invocării unor veritabile și esențiale încălcări de drept procedural și material capabile să răstoarne deciziile instanței de apel contestate sau, după caz, hotărârile Curții de apel ca primă instanță într-o eventuală examinare în fond și invocare ex officio a erorilor de drept.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ notează că pentru a trece testul de admisibilitate, cererea de recurs trebuie să conțină o motivare convingătoare și întemeiată în condițiile nominalizate mai sus. Acest argument rezultă și din particularitățile de formă ale reglementării recursului în Codul administrativ și anume din sintagma „motivarea recursului” de la art.245 alin.(2) din Codul administrativ. În consecutivitate, motivarea cererii de recurs în circumstanțele expuse se referă la formalitățile pe care trebuie să le întrunească cererea în vederea rezistării testului și filtrului de admisibilitate.

De asemenea, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție accentuează că admisibilitatea recursului trebuie privită și în contextul rolului și funcției legale a instanței judecătorești supreme care constă, în special în asigurarea și interpretarea uniformă a legilor la examinarea cauzelor de contencios administrativ.

Astfel, motivarea oricărei cereri de recurs trebuie să țină cont pentru a trece filtrul de admisibilitate și a avea succes, de aceste însușiri de ordin legal fundamental.

În acest sens, CtEDO în jurisprudența sa constantă statuează că dreptul de acces la instanțe nu este absolut. Există limitări implicit admise [Golder împotriva Regatului Unit, pct.38; Stanev împotriva Bulgariei (MC), pct.230]. Acesta este în special cazul condițiilor de admisibilitate a unui recurs, întrucât prin însăși natura sa necesită o reglementare din partea statului, care se bucură în această privință de o anumită marjă de apreciere (Luordo împotriva Italiei, pct.85). Condițiile de admisibilitate ale unui recurs pot fi mai stricte decât pentru un apel (Levages Prestations Services împotriva Franței, pct.45). Curtea a mai reiterat că modul de aplicare a articolului 6 procedurilor în fața instanțelor ierarhic superioare depinde de caracteristicile speciale ale procedurilor respective, urmând de ținut cont de totalitatea procedurilor în sistemul de drept național și de rolul instanțelor ierarhic superioare în acest sistem. (Botten v. Norway, hotărâre din 19 februarie 1996, Reports 1996-1, p.141, §39).

La fel, conform jurisprudenței CtEDO, procedurile cu privire la admisibilitatea căii de atac și procedurile care implică doar chestiuni de drept, și nu chestiuni de fapt, pot fi conforme cu cerințele articolului 6§1 (a se vedea Helmers c. Suediei 9 octombrie 1991, §31, Seria A, nr.212-A).

În circumstanțele menționate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a declara inadmisibil recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat.

În conformitate cu art. 230 și art. 246 din Codul administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție

d i s p u n e:

Recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,  
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Iurie Bejenaru

Aliona Miron