

Dosarul nr. 3ra-1/21
2-16125089-01-3ra-17012020

Prima instanță: Judecătoria Strășeni, sediul Central (jud: T.Andronic)
Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud: A.Minciuna, V.Sîrbu, V.Mihaila)

DECIZIE

8 iunie 2022

mun. Chișinău

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

în componența

Președintele ședinței, judecătorul
judecătorii

Tamara Chișca-Doneva
Ala Cobăneanu
Nina Vascan
Svetlana Filincova
Maria Ghervas

examinând în ședință publică recursul depus de Direcția generală administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat,

în cauza de contencios administrativ la acțiunea în contestare depusă de Societatea pe Acțiuni „Avicola-Bucovăț” în proces de insolvență împotriva Direcției generală administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea în parte a actului administrativ individual defavorabil,

împotriva deciziei din 11 decembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, prin care a fost respins apelul declarat de Direcția generală administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat împotriva hotărârii din 29 iunie 2017 a Judecătoriei Strășeni, sediul Central,

c o n s t a t ă :

La data de 9 decembrie 2016, Societatea pe Acțiuni „Avicola-Bucovăț” în proces de insolvență (în prezent SA „Avicola-Bucovăț” în proces de lichidare) a depus acțiune în ordinea contenciosului administrativ împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Strășeni (Direcția generală administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat) cu privire la anularea în parte a actului administrativ individual defavorabil.

În motivarea acțiunii de contencios administrativ, reclamanta a invocat că în baza deciziei Serviciului Fiscal de Stat privind inițierea controlului fiscal nr. 2647 din 15 iulie 2016 și în baza notificării administratorului insolvenței Elvira Coltun în legătură cu intentarea procedurii de insolvență în privința SA „Avicola-Bucovăț”, Direcția generală administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat

a efectuat un control fiscal la întreprindere prin metoda de verificare documentară a corectitudinii calculării și plenitudinii achitării impozitelor, taxelor și a plăților la buget pentru perioada 01 ianuarie 2012 – 15 iulie 2016, în rezultatul căruia a fost întocmit actul de control nr. 3-549971.

Conform actului de control nr. 3-549971 din 10 august 2016, au fost constatate încălcări ale dispozițiilor: art. 54¹ din Codul fiscal – prezentarea dărilor de seamă privind impozitul pe venit din activitatea operațională Forma IVAO cu rezultatul venitului obținut în sumă de „0” lei; art. 54⁴ din Codul fiscal – nereflectarea corectă a veniturilor obținute din activitatea desfășurată; art. 18 și 54² din Codul fiscal – nereflectarea corectă a veniturilor obținute în sumă de 25 061 854 de lei obținute în baza încheierii din 22 aprilie 2013 a Judecătorei Strășeni; diminuarea venitului impozabil pentru anul 2013 cu 25 061 854 de lei ce a adus în consecință la necalcularea la buget a impozitului pe venit din activitatea operațională pentru anul 2013 în sumă de 751 855,62 de lei; art. 18 și 54² din Codul fiscal – nereflectarea corectă a veniturilor obținute în sumă de 2 516 116,13 lei obținute în baza încheierii din 22 aprilie 2014 emisă de executorul judecătoresc Anatolie Bănărescu; diminuarea venitului impozabil pentru anul 2014 cu 2 516 116,13 lei ce a adus în consecință la necalcularea la buget a impozitului pe venit din activitatea operațională pentru anul 2014 în sumă de 754 483,48 de lei.

Ca urmare, în baza actului de control nr. 3-549971 din 10 august 2016, Direcția generală administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat la 8 septembrie 2016 a emis decizia asupra cazului de încălcare fiscală nr. 82/86-3-135, prin care a decis: I. calcularea și încasarea la buget din contul SA „Avicola-Bucovăț” sumei impozitelor, taxelor și a plăților calculate în rezultatul controlului: 1.1. 751.855,62 de lei – impozitul pe venit din activitatea operațională pentru anul 2013; 1.2. 75.483,48 de lei – impozitul pe venit din activitatea operațională pentru anul 2014; II. încasarea din contul SA „Avicola-Bucovăț” la buget majorării de întârziere: 2.1 în sumă de 282.183,66 de lei, conform art. 228 alin. (2) și (3) Cod fiscal – pentru neachitarea în termenii stabiliți de legislație a taxei pe valoare adăugată diminuată aferentă bugetului; III. aplicarea față de SA „Avicola-Bucovăț” pentru încălcările legislației: 3.1 conform prevederilor art. 261 alin. (4) Cod fiscal, amenzii în mărime de 30% pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea operațională pentru perioada fiscală 2013-2014 ce constituie suma de 248.201,73 de lei (827.339,10 lei × 30%); 3.2 conform art. 235 alin. (11) Cod fiscal și art. 238 alin. (11) Cod fiscal, art. 231 alin. (4) încălcarea dată a fost considerată nesemnificativă, fiind aplicat avertisment pentru nerespectarea legislației fiscale, în special a art. 260 alin. (2) Cod fiscal prin prezentarea tardivă a dărilor de seamă pe taxele locale (Forma TL13) pentru trim. IV a. 2013; trim. I a. 2014 și trim. II-IV a. 2015; 3.3 conform art. 260 alin. (3) Cod fiscal, a fost sancționată cu amendă în mărime de 1.000 de lei, la caz cu 2.000 de lei pentru fiecare dare de seamă fiscală (1.000 de lei × 2 cazuri) pentru întocmirea neconformă a dărilor de seamă privind impozitul pe venit din activitatea operațională pentru perioadele anilor fiscali 2013 – 2014. Suma totală a sancțiunilor fiscale constituind 250.201,73 de lei (248.201,73 de lei amenzii aplicate conform

art. 261 alin. (4) Cod fiscal + 2.000 de lei amenzii aplicate conform art. 260 alin. (3) Cod fiscal).

În opinia sa, organul fiscal a emis decizia nr. 82/86-3-135 din 8 septembrie 2016 ilegal și neîntemeiat, deoarece suma pretinsului venit calculat în mărime de 25 061 854 de lei în baza încheierii din 22 aprilie 2013 a Judecătorei Strășeni este de fapt valoarea bunurilor de care a fost lipsită întreprinderea în anii 1998 – 2001 prin acțiunile ilegale ale executorilor judecătorești și a actelor judecătorești anulate.

Cu alte cuvinte, reclamanta a menționat că bunurile imobile și mobile, care au fost în proprietatea societății până în anul 1998, au fost în mod ilegal transmise SA „Combinatul de produse cerealiere din Chișinău”, iar în contul restituirii contravalorii acestor bunuri a fost emisă încheierea din 22 aprilie 2013 a Judecătorei Strășeni.

Respectiv, întreprinderea nu a obținut venit, dar și-a redobândit proprietatea în privința căreia a achitat impozite până în anul 1998. La fel, nu a obținut venituri prin încasarea contravalorii bunurilor primite și înstrăinate.

În corespundere cu art. 54² Cod fiscal, obiect al impunerii este venitul din activitatea operațională obținut în perioada fiscală declarată. Totodată, potrivit Standardelor Naționale de contabilitate, ce se aplicau în perioada anilor 2013 și 2014, SNC 5 „Prezentarea rapoartelor financiare”, activitatea operațională este activitatea de bază a întreprinderii pentru obținerea venitului din vânzarea producției, mărfurilor, executarea lucrărilor, prestarea serviciilor, precum și din alte activități. Veniturile din activitatea operațională se reflectau în conturile contabile 611 „Venituri din vânzări” și 612 „Alte venituri operaționale”.

În acest context, reclamanta a subliniat că întreprinderea nu a înregistrat venituri din vânzări de bunuri imobiliare în componența veniturilor din activitatea operațională, în legătură cu faptul că imobilele respective nu erau marfă destinată comercializării în condiții normale a activității întreprinderii, ce urmau a fi reflectate la contul 611.

A notat că organul fiscal prin prisma art. 16 alin. (6) lit. c) din Legea cu privire la principiile de bază de reglementare a activității de întreprinzător nr. 235 din 20 iulie 2006, la efectuarea controlului, urma să țină cont de principiul tratării dubiilor apărute la aplicarea legislației în favoarea întreprinzătorului. Prevederi similare fiind cuprinse și în art. 11 alin. (1) Cod fiscal, care stipulează că toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

Din aceste considerente, la data de 11 octombrie 2016 reclamanta s-a adresat Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat cu cerere prealabilă, solicitând anularea deciziei nr. 82/86-3-135 din 8 septembrie 2016 în părțile sus-indicate, însă prin decizia nr. 96-186-3-135 din 10 noiembrie 2016 a Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat, cererea prealabilă a fost respinsă ca neîntemeiată, motiv pentru care a fost depusă prezenta acțiune în contestare.

SA „Avicola-Bucovăț” în proces de insolvență a solicitat anularea deciziei nr. 82/86-3-135 din 8 septembrie 2016 a Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat, în partea pct. 1.1, prin care s-a dispus încasarea

din contul său în buget sumei în mărime de 751 855,62 de lei impozit pe venit din activitatea operațională în anul 2013, în partea pct. 1.2, prin care s-a dispus încasarea din contul său în buget a sumei în mărime de 75 483,48 de lei impozit pe venit din activitatea operațională în anul 2014, în partea pct. 2.1, prin care s-a dispus calcularea și încasarea la buget a majorării de întârziere (penalitate) în mărime de 282 183,66 de lei pentru neachitarea în termen a taxei pe valoare adăugată diminuată, precum și în partea pct. 3.1, prin care au fost aplicate amenzi pentru încălcarea legislației fiscale în mărime de 248 201,73 de lei – 30% pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea operațională în anul 2013 – 2014.

Prin hotărârea din 29 iunie 2017 a Judecătoriei Strășeni, sediul Central, cererea de chemare în judecată depusă de SA „Avicola-Bucovăț” în proces de insolvență a fost admisă, fiind dispusă anularea deciziei nr. 82/86-3-135 din 8 septembrie 2016 a Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat, în partea pct. 1.1, prin care s-a dispus încasarea din contul SA „Avicola-Bucovăț” în proces de insolvență în buget a sumei în mărime de 751 855,62 de lei impozit pe venit din activitatea operațională în anul 2013, în partea pct. 1.2, prin care s-a dispus încasarea din contul SA „Avicola-Bucovăț” în proces de insolvență în buget a sumei în mărime de 75 483,48 de lei impozit pe venit din activitatea operațională în anul 2014, în partea pct. 2.1, prin care s-a dispus calcularea și încasarea din contul SA „Avicola-Bucovăț” în proces de insolvență în buget a majorării de întârziere (penalitate) în mărime de 282 183,66 de lei pentru neachitarea în termen a taxei pe valoare adăugată diminuată, precum și în partea pct. 3.1, prin care au fost aplicate amenzi SA „Avicola-Bucovăț” în proces de insolvență pentru încălcarea legislației fiscale în mărime de 248 201,73 de lei – 30% pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea operațională în anul 2013 – 2014.

La data de 4 iulie 2017, în termen, Direcția generală administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat, a depus cerere de apel solicitând casarea integrală a hotărârii din 29 iunie 2017 a Judecătoriei Strășeni, cu emiterea unei noi hotărâri prin care cererea de chemare în judecată să fie respinsă, ca fiind nefondată.

Prin decizia din 6 februarie 2018 a Curții de Apel Chișinău, a fost admis apelul declarat de către Direcția generală administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat, a fost casată hotărârea din 29 iunie 2017 a Judecătoriei Strășeni în partea anulării pct. 1.2 din decizia nr. 82/86-3-135 din 8 septembrie 2016 a Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat privind încasarea din contul SA „Avicola Bucovăț” la buget sumei în mărime de 75 483,48 de lei impozit pe venit din activitatea operațională în anul 2014, și în această parte a fost emisă o nouă hotărâre, de respingere a acțiunii, în rest hotărârea primei instanțe a fost menținută.

Prin decizia din 21 noiembrie 2018 a Curții Supreme de Justiție, a fost admis recursul declarat de către Direcția generală administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat, a fost casată integral decizia din 6 februarie 2018 a Curții de Apel Chișinău, cu remiterea cauzei spre rejudecare la Curtea de Apel Chișinău, în alt complet de judecători.

După remiterea cauzei la rejudecare, prin decizia din 11 decembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, a fost respins apelul declarat de Direcția generală administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat împotriva hotărârii din 29 iunie 2017 a Judecătorei Strășeni, sediul Central.

Invocând ilegalitatea deciziei enunțate, la data de 16 decembrie 2019 Direcția generală administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat a contestat-o cu recurs nemotivat, care ulterior la data de 20 ianuarie 2020 a fost completat cu motivare, solicitând admiterea recursului, casarea deciziei din 11 decembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, cu pronunțarea unei hotărâri noi, de respingere a acțiunii.

În susținerea recursului, recurentul a invocat ilegalitatea și netemeinicia deciziei instanței de apel, declarând că Curtea de Apel Chișinău a examinat superficial prezenta speță, apreciind arbitrar probele din dosar, precum și cu interpretarea și aplicarea eronată a normelor de drept material, în special a art. 20 lit. d³) din Codul fiscal.

A declarat că instanțele de judecată ierarhic inferioare nu au ținut cont de faptul că prin încheierea din 22 aprilie 2013 a Judecătorei Strășeni, menținută prin decizia irevocabilă din 2 iulie 2013 a Curții de Apel Chișinău, s-a dispus încasarea din contul SA „Combinatul de Produse Cerealiere din Chișinău” în beneficiul SA „Avicola Bucovăț” a sumei de 25 061 854 de lei, ceea ce constituie contravaloarea stabilită la data întoarcerii executării a bunurilor imobile și mobile transmise SA „Combinatul de produse cerealiere din Chișinău” în proprietate în baza încheierii din 22 iunie 1998 a Judecătorei Strășeni.

Din conținutul soluției nominalizate rezultă că SA „Combinatul de Produse Cerealiere din Chișinău” a fost obligată să-i achite SA „Avicola Bucovăț” contravaloarea unor bunuri imobile/mobile și nu a despăgubirii pentru prejudiciul cauzat.

Respectiv, instanțele de judecată ierarhic inferioare eronat au aplicat la cazul speței prevederile art. 20 lit. d³) din Codul fiscal, dat fiind faptul că încasarea contravalorii unor bunuri nu constituie în sine un prejudiciu, or, elementul încasării unei contravalori a unor bunuri este pertinent unei tranzacții de vânzare-cumpărare, prin care SA „Combinatul de Produse Cerealiere din Chișinău” în anul 2013 a fost impusă să-i achite SA „Avicola Bucovăț” contravaloarea bunurilor preluate în proprietate în anul 1998 în temeiul aceluși act judecătoresc. Bunurile preluate în anul 1998 au constituit bunuri imobile și mobile, o parte din care nu a fost posibil de restituit în natură și astfel s-a dispus încasarea contravalorii acestora. Astfel, SA „Avicola Bucovăț” a încasat contravaloarea bunurilor în sumă de 25 061 854 de lei, obținând un venit impozabil rezultat din înstrăinarea bunurilor.

Prin referința depusă la data de 25 februarie 2020, SA „Avicola-Bucovăț” în proces de insolvență a solicitat respingerea recursului depus de Direcția generală administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat cu menținerea actului judecătoresc recurat.

Examinând recursul în contextul argumentelor invocate de ambele părți, instanța de recurs reține următoarele.

Prezentul litigiu a fost soluționat în baza Legii contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000.

Totodată, prin Legea nr. 116 din 19 iulie 2018 a fost adoptat Codul administrativ al Republicii Moldova, care în conformitate cu art. 257 alin. (1) Cod administrativ a intrat în vigoare la 1 aprilie 2019. Potrivit alin. (2), la data intrării în vigoare a prezentului cod, Legea contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000 a fost abrogată.

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.

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

Respectiv, procedura de contencios administrativ dedusă judecății în prezenta speță în partea procedurală urmează a fi judecată prin prisma dispozițiilor Codului administrativ, aprobat prin Legea nr. 116 din 19 iulie 2018, iar în partea materială urmează a fi aplicate prevederile legale în vigoare la momentul inițierii procedurii prealabile, a procedurii administrative, cât și a procedurii de contencios administrativ, și anume a Legii contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000 (abrogată la 1 aprilie 2019).

Or, în speță procedura administrativă și procedura de contencios administrativ au fost inițiate în anul 2016 și se referă la o activitate administrativă inițiată până la 1 aprilie 2019, aspect care determină, că la caz se vor aplica dispozițiile legale vechi, care reglementau aceste instituții.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție reține că până a se expune referitor la legalitatea soluțiilor adoptate de către instanțele de judecată, precum și a argumentelor invocate în acest sens în recurs, urmează să verifice dacă la caz a fost sau nu respectat termenul de depunere a recursului, dacă actul judecătoresc contestat poate fi atacat în ordine de recurs și dacă a fost depus de o persoană împuternicită.

Fiind suverană în privința controlului pe care îl efectuează și având în vedere argumentele care i-au fost prezentate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ a analizat inițial aceste aspecte prin prisma art. 20 din Constituție care consacră principiul accesului liber la justiție, care reprezintă facultatea oricărei persoane de a introduce o acțiune în justiție, implicând obligația corelativă a statului să soluționeze această acțiune.

Prin generalitatea formulării sale, articolul 20 permite oricărei persoane (fizice/juridice), cetățean al Republicii Moldova, cetățean străin sau apatrid, accesul la justiție. Totodată, el permite accesul la justiție pentru apărarea oricărui drept sau libertăți și a oricărui interes legitim, indiferent dacă aceasta rezultă din Constituție sau din alte legi.

De asemenea, conform art. 119 din Constituție în coroborare cu 244 alin. (1) Cod administrativ, împotriva hotărârilor judecătorești, părțile interesate și organele

de stat competente pot exercita căile de atac, în condițiile legii. Hotărârile curții de apel ca instanța de fond, precum și deciziile instanței de apel pot fi contestate cu recurs.

Prin urmare, decizia din 11 decembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău formează obiectul recursului prevăzut la capitolul V, cartea a treia din Codul administrativ.

Cu referire la depunerea cererii de recurs, Colegiul reține prevederile art. 245 din Codul administrativ, potrivit cărora 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 în data de 11 decembrie 2019 (vol.II,f.d.148), fiind notificată recurentului Direcția generală administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat în data de 10 ianuarie 2020 (vol.II,f.d.171).

Astfel, depunerea recursului nemotivat la data de 16 decembrie 2019 (vol.II,f.d.164), cât și motivarea acestuia prezentată la data 20 ianuarie 2020 (vol.II,f.d.175) sunt în termen.

Cu referire la reprezentarea în instanța judecătorească, Colegiul reține că în speță, cererea de recurs a fost semnată de șeful Direcției generală administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat, Nicolae Damian, în temeiul Extrasului din ordinul nr. 703 din 28 decembrie 2018 a directorului Serviciului Fiscal de Stat „Cu privire la delegarea atribuțiilor” și a procurii nr. 282 din 3 decembrie 2019 a directorului Serviciului Fiscal de Stat, potrivit cărora ultimul a fost delegat și împuternicit cu dreptul de a semna atât cererea de recurs preliminară cât și motivarea acestuia (vol.II, f.d.167-169,180-182).

Din aceste considerente, argumentele intimetei SA „Avicola-Bucovăț” în proces de lichidare invocate în cererea de restituire din 21 octombrie 2020 a recursului nu pot fi reținute (vol.III,f.d.10).

Or, conform art. 132³ alin. (12) și (14) din Codul fiscal, directorul reprezintă Serviciul Fiscal de Stat în relația cu terții sau acordă împuterniciri altor angajați ai Serviciului de a reprezenta Serviciul Fiscal de Stat.

Prin ordin al directorului Serviciului Fiscal de Stat, unele atribuții pot fi delegate conducerii subdiviziunilor Serviciului Fiscal de Stat. Limitele și condițiile delegării se precizează prin actul de delegare.

În acest context, se va reține că, delegarea este actul prin care se transferă de la o persoană la alta noi sarcini sau roluri și autoritate asupra acestora. Delegarea de atribuții reprezintă o deplasare de sarcini, însoțite de autoritatea și responsabilitatea necesare, de la niveluri ierarhice superioare spre cele inferioare. Se subliniază că instituția delegării atribuțiilor este perfect legală.

În situația în care funcția publică ale cărei atribuții sunt delegate și funcția publică al cărei titular preia parțial atribuțiile delegate se află într-un raport ierarhic de subordonare, funcționarul public care preia atribuțiile delegate semnează pentru funcția publică ierarhic superioară.

Având în vedere că art. 132³ alin. (12) din Codul fiscal face parte dintr-un act normativ cu caracter special, care reglementează delegarea de atribuții, deși nu prevede în mod expres, urmează de interpretat că aceste dispoziții vizează și reprezentarea în instanța de judecată de către titularul actului de delegare.

Or, norma de drept comun prevăzută la art. 75 alin. (2) și art. (80) alin. (1) din Codul de procedură civilă, la care face referire intimata în cererea de restituire a recursului din 21 octombrie 2020 (vol.III,f.d.10) nu este relevantă acestei situații, în acest caz nefiind vorba despre reprezentarea Serviciului Fiscal de Stat de către angajatul împuternicit, ci despre reprezentarea de către directorul Serviciului Fiscal de Stat, care a transmis prin ordin (în temei legal, de altfel) unele atribuții ale sale șefilor Direcțiilor generale administrare fiscală.

Cu atât mai mult că la dosar este anexat atât ordinul nr. 703 din 28 decembrie 2018 a directorului Serviciului Fiscal de Stat „Cu privire la delegarea atribuțiilor”, cât și procura nr. 282 din 3 decembrie 2019 a directorului Serviciului Fiscal de Stat, ceea ce denotă că recursul a fost depus de către o persoană împuternicită, or, neacceptarea acestei soluții ar însemna încălcarea dreptului recurentului de acces la justiție.

Prin încheierea din 3 iunie 2020 a Curții Supreme de Justiție, recursul depus de Direcția generală administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat împotriva deciziei din 11 decembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău a fost numit pentru examinare în complet de 5 judecători.

Ținând cont de complexitatea cauzei și de problemele invocate în cererea de recurs, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție a considerat prin prisma art. 247 Cod administrativ că în speță există circumstanțe ce ar dicta necesitatea audierii participanților la proces, motiv pentru care după mai multe amânări din motive ce nu depind de voința instanței de judecată și a participanților la proces, examinarea recursului a fost fixată în ședință publică pentru data de 15 aprilie 2021, ora. 09.00.

Astfel, în cadrul ședinței instanței de recurs cu participarea părților din 15 aprilie 2021, reprezentantul recurentului Direcția generală administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat – Radu David a susținut recursul înaintat și a solicitat admiterea acestuia în sensul declarat, reiterând motivele de drept și de fapt indicate în motivarea recursului anexat la dosar.

Reprezentantul intimatei SA „Avicola-Bucovăț” în proces de lichidare – avocatul Vitalie Ciofu, în cadrul ședinței instanței de recurs a solicitat respingerea recursului cu menținerea deciziei instanței de apel, pe care o consideră legală și întemeiată, indicând că motivele expuse în recurs sunt declarative și fără suport probator.

Lichidatorul SA „Avicola-Bucovăț” în proces de lichidare – Tair Manalati în ședința instanței de recurs nu s-a prezentat, deși a fost legal citat despre data, ora și locul examinării ședințelor de judecată anterioare din 17 decembrie 2020, 21 ianuarie 2021, 18 februarie 2021, 11 martie 2021 și 1 aprilie 2021, ceea ce se confirmă prin avizele de recepție anexate la dosar (vol.III,f.d.30,41,48,59,69).

După ce părțile s-au expus în ședința de judecată asupra problemelor invocate în cererea de recurs, examinarea cauzei după mai multe amânări a fost fixată pentru data de 7 iulie 2021.

La data de 6 iulie 2021, ora 22.14, reprezentantul intimatului SA „Avicola-Bucovăț” în procedură de faliment – avocatul Vitalie Ciofu a depus prin intermediul poștei electronice și la 7 iulie 2021, ora 8.30 în original, cerere cu privire la sesizarea Curții Constituționale a Republicii Moldova privind ridicarea excepției de neconstituționalitate a unor prevederi din Codul fiscal după cum urmează:

- sintagma „ca despăgubire pentru prejudiciul ce le-a fost cauzat ca urmare a unei acțiuni ilegale (inacțiuni)” din art. 20 lit. d³) din Codul fiscal, și
- sintagma „veniturile obținute ca urmare a compensării daunei materiale cauzate” din art. 20 lit. z⁶) din Codul fiscal.

Iar prin încheierea din 7 iulie 2021 a Curții Supreme de Justiție, cererea cu privire la sesizarea Curții Constituționale a Republicii Moldova privind ridicarea excepției de neconstituționalitate a unor sintagme din art. 20 lit. d³) și lit. z⁶) din Codul fiscal, a fost admisă, fiind remisă Curții Constituționale a Republicii Moldova sesizarea enunțată, iar examinarea cauzei în ordine de recurs a fost amânată până la pronunțarea Curții Constituționale asupra excepției de neconstituționalitate.

La data de 20 mai 2022, în Curtea Supremă de Justiție a parvenit decizia Curții Constituționale nr. 67 din 17 mai 2022 de inadmisibilitate a sesizării 157g/2021 privind excepția de neconstituționalitate a unor prevederi din art. 20 lit. d³) și lit. z⁶) din Codul fiscal, motiv pentru care examinarea recursului a fost fixată pentru data de 8 iunie 2022.

Având în vedere că la caz a fost respectat termenul de depunere a recursului și actul judecătoresc poate fi contestat cu recurs, Colegiul judiciar urmează a se expune referitor la legalitatea soluțiilor adoptate de către instanțele de judecată prin prisma argumentelor invocate în recurs și în referința formulată asupra cererii de recurs.

Audiind explicațiile participanților prezenți la proces, studiind materialele dosarului, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră necesar de a admite recursul, de a casa integral decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe, cu emiterea unei noi decizii, de respingere a acțiunii.

În motivarea concluziei enunțate se rețin următoarele argumente.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. c) din Codul administrativ, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție casează integral decizia instanței de apel și emite o nouă decizie.

În interpretarea art. 244 alin. (2) coroborat cu art. 231 alin. (2) din Codul administrativ, rezultă că 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.

La rândul său, în corespundere cu art. 22 și art. 219 alin. (1) din Codul administrativ, instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu

în baza tuturor probelor legal administrate, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți.

Iar potrivit art. 194 alin. (1) și (2) din același cod, în procedura în prima instanță, în procedura de apel și în procedura de examinare a recursurilor împotriva încheierilor judecătorești se soluționează din oficiu probleme de fapt și de drept. 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.

Recapitulând esența litigiului, în scopul verificării aplicării corecte a dreptului material și procedural, instanța de recurs reține starea de fapt constatată de instanțele de judecată ierarhic inferioare și confirmată de părți, precum că într-un alt litigiu, prin încheierea din 22 iunie 1998 a Judecătoriei Strășeni, s-a dispus transmiterea în natură a averii ce-i aparținea cu drept de proprietate SA „Avicola-Bucovăț” în sumă totală de 6 050 000 lei în proprietatea SA „Combinatul de produse cerealiere din Chișinău”.

La fel, s-a constatat că ulterior prin decizia din 20 aprilie 2009 a Curții de Apel Chișinău, a fost casată încheierea din 22 iunie 1998 a Judecătoriei Strășeni, cu remiterea cauzei spre rejudecare în prima instanță.

Tot actele cauzei atestă că, prin încheierea din 22 aprilie 2013 a Judecătoriei Strășeni, menținută prin decizia irevocabilă a Curții de Apel Chișinău din 2 iulie 2013, s-a dispus întoarcerea executării încheierii din 22 iunie 1998 a Judecătoriei Strășeni, cu încasarea din contul SA „Combinatul de produse cerealiere din Chișinău” în beneficiul SA „Avicola-Bucovăț” a sumei de 25 061 854 de lei, ce constituie contravaloarea stabilită la data întoarcerii executării a bunurilor imobile și mobile transmise în proprietate SA „Combinatul de produse cerealiere din Chișinău” în baza încheierii din 22 iunie 1998 a Judecătoriei Strășeni (f.d.31-39, vol.1).

Iar prin încheierea din 29 iunie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Centru, a fost admisă cererea Ministerului Agriculturii, Dezvoltării Regionale și Mediului și anulată încheierea executorului judecătoresc Bănărescu Anatolie nr. 056-368/2014 din 22 aprilie 2014 privind calcularea dobânzilor, penalităților și altor sume rezultate din întârzierea executării, prin care a fost dispusă spre încasare de la SA „Combinatul de Produse Cerealiere din Chișinău” în beneficiul SA „Avicola-Bucovăț” a sumei de 2 516 116,13 lei, care se pretinde a fi impozitată (f.d.201-207, vol.I), însă prin decizia din 24 ianuarie 2019 a Curții de Apel Chișinău, a fost admis recursul depus de SA „Avicola-Bucovăț”, în proces de insolvență, a fost casată încheierea din 29 iunie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Centru, cu pronunțarea unei noi decizii, de respingere a cererii privind contestarea actului executorului judecătoresc.

Din actele cauzei mai rezultă că în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 2647 din 15 iulie 2016 și în baza notificării administratorului insolvenței Elvira Coltun, în legătură cu intentarea procedurii de insolvență în privința SA „Avicola-Bucovăț”, Direcția generală administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat a efectuat un control fiscal la SA „Avicola-Bucovăț” prin metoda de verificare documentară a corectitudinii calculării și plenitudinii achitării

impozitelor, taxelor și plăților la buget, pentru perioada 01 ianuarie 2012 – 15 iulie 2016.

Prin actul de control nr. 3-549971 din 10 august 2016 a Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat (f.d. 3-8, vol.I), a fost constatat: 1. Încălcarea prevederilor art. 54¹ din Codul fiscal, prin faptul că SA „Avicola Bucovăț” a utilizat regimul de impozitare a veniturii obținut din activități operaționale, prezentând dările de seamă privind impozitul pe venit din activitatea operațională Forma IVAO, ca rezultat a obținut venit în sumă de „0” lei. Efectuând controlul corectitudinii includerii veniturilor din activități operaționale s-a stabilit, că SA „Avicola-Bucovăț” nu a reflectat corect veniturile obținute din activitatea desfășurată în conformitate cu prevederile art. 54⁴ din Codul fiscal. Efectuând controlul corectitudinii includerii veniturilor pentru impozitare conform informațiilor disponibile la momentul efectuării controlului (încheierea Judecătorei Strășeni din 22 aprilie 2013) s-a stabilit că SA „Avicola-Bucovăț” nu a reflectat corect veniturile în sumă de 25 061 854 de lei conform prevederilor art. 18 Cod fiscal, obținute prin încheierea Judecătorei Strășeni din 22 aprilie 2013, irevocabilă la data de 2 iulie 2013. Astfel, de către SA „Avicola-Bucovăț” a fost diminuat venitul impozabil pentru anul 2013 cu 25 061 854 de lei, respectiv nu s-a calculat la buget impozitul pe venit din activitatea operațională pentru anul 2013 în sumă de 751 855,62 de lei ($25\,061.854 \text{ de lei} \times 3\%$). 2. Încălcarea prevederilor art. 54⁴ din Codul fiscal, prin faptul că SA „Avicola-Bucovăț” nu a reflectat corect veniturile obținute din activitatea desfășurată, și anume, efectuând controlul corectitudinii includerii veniturilor pentru impozitare conform informațiilor disponibile la momentul efectuării controlului (încheierea nr. 056-368/2014 din 22 aprilie 2014 a executorului judecătoresc Bănărescu Anatolie privind calcularea dobânzilor, penalităților și altor sume rezultate din întârzierea executării, prin care a fost dispus spre încasare de la SA „Combinatul de produse cerealiere din Chișinău” în beneficiul SA „Avicola-Bucovăț” a sumei de 2 516 116,13 lei), s-a stabilit că SA „Avicola-Bucovăț” n-a reflectat corect veniturile în sumă de 2 516 116,13 lei conform prevederilor art. 18 Cod fiscal, obținute în baza încheierii executorului judecătoresc Bănărescu Anatolie nr. 056-368/2014 din 22 aprilie 2014, prin care s-a dispus spre încasare din contul SA „Combinatul de produse cerealiere din Chișinău” în beneficiul SA „Avicola-Bucovăț” a sumei de 2 516 116,13 lei. Astfel, de către SA „Avicola-Bucovăț” a fost diminuat venitul impozabil pentru anul 2014 cu 2 516 116,13 lei și respectiv nu s-a calculat la buget impozitul pe venit din activitatea operațională pentru anul 2014 în sumă de 75 483,48 de lei ($2\,516\,116,13 \text{ lei} \times 3\%$). 3. Încălcarea prevederilor art. 18, art. 8 alin. (2) lit. c), art. 187 alin. (4) Cod fiscal, care prevede că contribuabilul (reprezentantul acestuia), persoana lui cu funcții de răspundere semnează darea de seamă, asumându-și răspunderea prevăzută de lege pentru prezentarea de date și informații false sau eronate, și prevederile art. 83 alin. (4) (redacția articolului „declarația cu privire la impozitul pe venit sau documentul cu privire la venitul societății se completează în conformitate cu procedura stabilită de Guvern”, potrivit formei aprobate de acesta”) contribuabilul a completat neadecvat Forma IVAO pentru anul 2013 și Forma IVAO pentru anul 2014. 4.

Încălcarea prevederilor art. 292 alin. (1) și lit. a) „Taxa pentru amenajarea teritoriului” din Anexa la Titlul VII al Codului fiscal, prin prezentarea cu întârziere a Dărilor de seamă pe taxele locale (Forma TL13) pentru trimestrul IV a anului 2013; trimestrul I a anului 2014 și trimestrul II- IV a anului 2015.

Ca urmare, în baza actului de control nr. 3-549971 din 10 august 2016, Direcția generală administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat la 8 septembrie 2016 a emis decizia asupra cazului de încălcare fiscală nr. 82/86-3-135, prin care a decis:

- I. Calcularea și încasarea la buget din contul SA „Avicola-Bucovăț” sumei impozitelor, taxelor și a plăților calculate în rezultatul controlului: **1.1.** 751.855,62 de lei – impozitul pe venit din activitatea operațională pentru anul 2013; **1.2.** 75.483,48 de lei – impozitul pe venit din activitatea operațională pentru anul 2014;
- II. Încasarea din contul SA „Avicola-Bucovăț” la buget majorării de întârziere: **2.1** în sumă de 282.183,66 de lei, conform art. 228 alin. (2) și (3) Cod fiscal – pentru neachitarea în termenii stabiliți de legislație a taxei pe valoare adăugată diminuată aferentă bugetului;
- III. Aplicarea față de SA „Avicola-Bucovăț” pentru încălcările legislației: **3.1** conform prevederilor art. 261 alin. (4) Cod fiscal, amenzii în mărime de 30% pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea operațională pentru perioada fiscală 2013-2014 ce constituie suma de 248.201,73 de lei (827.339,10 lei × 30%); **3.2** conform art. 235 alin. (11) Cod fiscal și art. 238 alin. (11) Cod fiscal, art. 231 alin. (4) încălcarea dată a fost considerată nesemnificativă, fiind aplicat avertisment pentru nerespectarea legislației fiscale, în special a art. 260 alin. (2) Cod fiscal prin prezentarea tardivă a dărilor de seamă pe taxele locale (Forma TL13) pentru trim. IV a. 2013; trim. I a. 2014 și trim. II-IV a. 2015; **3.3** conform art. 260 alin. (3) Cod fiscal, a fost sancționată cu amendă în mărime de 1.000 de lei, la caz cu 2.000 de lei pentru fiecare dare de seamă fiscală (1.000 de lei × 2 cazuri) pentru întocmirea neconformă a dărilor de seamă privind impozitul pe venit din activitatea operațională pentru perioadele anilor fiscali 2013 – 2014. Suma totală a sancțiunilor fiscale constituind 250.201,73 de lei (248.201,73 de lei amenzii aplicate conform art. 261 alin. (4) Cod fiscal + 2.000 de lei amenzii aplicate conform art. 260 alin. (3) Cod fiscal).

Între timp, prin hotărârea din 30 septembrie 2016 a Curții de Apel Chișinău, a fost admisă cererea introductivă depusă de către administratorul SA „Avicola-Bucovăț” – Vitalie Malai, constatată insolvabilitatea debitorului SA „Avicola-Bucovăț” și intentat procesul de insolvabilitate față de SA „Avicola-Bucovăț”, iar în calitate de administrator al insolvabilității a fost desemnat Coltun Elvira (f.d. 18, 46, vol.1).

Din aceste considerente, la data de 11 octombrie 2016 reclamanta s-a adresat Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat cu cerere prealabilă, solicitând anularea deciziei nr. 82/86-3-135 din 8 septembrie 2016, însă prin decizia nr. 96-186-3-135 din 10 noiembrie 2016 a Direcției generale

administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat, cererea prealabilă a fost respinsă ca neîntemeiată, motiv pentru care a fost depusă prezenta acțiune în contestare, SA „Avicola-Bucovăț” în proces de insolvență (actualmente SA „Avicola-Bucovăț” în proces de lichidare) solicitând anularea deciziei nr. 82/86-3-135 din 8 septembrie 2016 a Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat, în partea:

- pct. **1.1**, prin care s-a dispus încasarea din contul său în buget sumei în mărime de 751 855,62 de lei impozit pe venit din activitatea operațională în anul 2013;
- pct. **1.2**, prin care s-a dispus încasarea din contul său în buget a sumei în mărime de 75 483,48 de lei impozit pe venit din activitatea operațională în anul 2014;
- pct. **2.1**, prin care s-a dispus calcularea și încasarea la buget a majorării de întârziere (penalitate) în mărime de 282 183,66 de lei pentru neachitarea în termen a taxei pe valoare adăugată diminuată, precum și în partea
- pct. **3.1**, prin care au fost aplicate amenzi pentru încălcarea legislației fiscale în mărime de 248 201,73 de lei – 30% pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea operațională în anul 2013 – 2014.

Fiind investită cu examinarea cauzei în fond, prima instanță având ca obiect anularea în parte a actului administrativ individual defavorabil, s-a pronunțat în favoarea temeiniciei acțiunii, pe care a admis-o, soluție care prin decizia din 11 decembrie 2019 a fost menținută de către Curtea de Apel Chișinău.

Pentru a decide astfel, instanța de apel a reținut că suma de 25 061 854 de lei, încasată din contul SA „Combinatul de Produse Cerealiere din Chișinău” prin încheierea din 22 aprilie 2013 a Judecătoriei Strășeni, menținută prin decizia din 2 iulie 2013 a Curții de Apel Chișinău, nu constituie venit din activitatea operațională obținută de agentul economic SA „Avicola-Bucovăț” în anii 2013 - 2014, ci contravaloarea bunurilor imobile și mobile de care a fost deposedată SA „Avicola-Bucovăț” în proces de insolvență în perioada anilor 1998 – 2001 în baza încheierii din 22 iunie 1998 a Judecătoriei Strășeni, casată prin decizia din 20 aprilie 2009 a Curții de Apel Chișinău.

Or, prin încheierea din 22 iunie 1998 a Judecătoriei Strășeni, s-a dispus transmiterea în natură a averii ce aparținea cu drept de proprietate SA „Avicola-Bucovăț” în sumă totală de 6 050 000 lei în proprietatea SA „Combinatul de produse cerealiere din Chișinău”, iar prin decizia din 20 aprilie 2009 a Curții de Apel Chișinău, a fost casată încheierea din 22 iunie 1998 a Judecătoriei Strășeni, cu remiterea cauzei spre rejudecare în prima instanță.

Iar, prin încheierea din 22 aprilie 2013 a Judecătoriei Strășeni, menținută prin decizia irevocabilă a Curții de Apel Chișinău din 2 iulie 2013, s-a dispus întoarcerea executării încheierii din 22 iunie 1998 a Judecătoriei Strășeni, cu încasarea din contul SA „Combinatul de produse cerealiere din Chișinău” în beneficiul SA „Avicola-Bucovăț” a sumei de 25 061 854 de lei, ce constituie contravaloarea stabilită la data întoarcerii executării a bunurilor imobile și mobile transmise în proprietate SA „Combinatul de produse cerealiere din Chișinău” în baza încheierii din 22 iunie 1998 a Judecătoriei Strășeni.

Respectiv, hotărârea primei instanțe, de admitere a acțiunii în sensul declarat este întemeiată și legală, iar temei de a fi casată nu există.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție, analizând materialele anexate la dosar, în coraport cu legislația în vigoare ce guvernează raportul juridic litigios, consideră că soluția dată de către instanțele judecătorești este greșită.

În acest context, instanța de judecată reiterează că întru soluționarea corectă a litigiului dedus judecătii nu poate fi constrânsă, la examinarea acestuia doar prin prisma normelor invocate de către reclamantă, ci este liberă să le analizeze și în raport cu prevederile relevante pentru soluționarea justă a litigiului, importante fiind argumentele aduse în acest sens.

În corespundere cu art. 224 alin. (1) lit. f) din Codul administrativ, examinând acțiunea în contencios administrativ în fond, instanța de judecată adoptă hotărâre prin care respinge acțiunea ca fiind neîntemeiată, dacă nu sînt îndeplinite condițiile de adoptare a unei hotărîri prevăzute la lit. a)–e).

Cu referire la pretențiile invocate de SA „Avicola-Bucovăț” în proces de lichidare în acțiunea în contestare cu privire la anularea pct. 1.1 și 1.2 din decizia asupra cazului de încălcare a legislației nr. 82/86-3-135 din 8 septembrie 2016 a Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat, prin care s-a dispus încasarea din contul agentului economic în buget a sumei în mărime de 751 855,62 de lei cu titlu de impozit pe venit din activitatea operațională în anul 2013 și a sumei în mărime de 75 483,48 de lei cu titlu de impozit pe venit din activitatea operațională în anul 2014, instanța de recurs reține art. 3 alin. (4) din Codul fiscal, potrivit căruia impozitarea se efectuează în baza prezentului cod și a altor acte normative adoptate în conformitate cu acesta, publicate în mod oficial, și care sînt în vigoare pe perioada stabilită pentru achitarea impozitelor și taxelor.

Totodată, conform art. 18 lit. a) din Codul fiscal, în venitul brut se includ: venitul provenit din activitatea de întreprinzător, din activitatea profesională sau din alte activități similare.

În corespundere cu art. 12 alin. (4) din Codul fiscal, venit impozabil constituie venitul brut, inclusiv facilitățile acordate de angajator, obținut de contribuabil din toate sursele într-o anumită perioadă fiscală, cu excepția deducerilor și scutirilor, aferente acestui venit, la care are dreptul contribuabilul conform legislației fiscale.

La rîndul său, obiect al impunerii ca impozit pe venit, conform art. 14 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal îl constituie venitul din orice surse aflate în Republica Moldova, precum și din orice surse aflate în afara Republicii Moldova, cu excepția deducerilor și scutirilor la care au dreptul, obținut de persoanele juridice și fizice rezidente ale Republicii Moldova care desfășoară activitate de întreprinzător și de persoanele care practică activitate profesională.

Iar conform art. 5 pct. 16) din același cod, activitate de întreprinzător, afacere (business) este orice activitate conform legislației, cu excepția muncii efectuate în baza contractului (acordului) de muncă, desfășurată de către o persoană, avînd drept

scop obținerea venitului, sau, în urma desfășurării căreia, indiferent de scopul activității, se obține venit.

La caz, recurenta Direcția generală administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat pretinde că, la adoptarea actelor judecătorești contestate, instanțele de judecată au examinat superficial prezenta speță, apreciind arbitrar probele din dosar, precum și cu interpretarea și aplicarea eronată a normelor de drept material, în special a art. 20 lit. d³) din Codul fiscal.

În acest context, Colegiul reține că pentru justa soluționare a speței, urmează să stabilească dacă contravaloarea bunurilor imobile și mobile de care a fost deposedată SA „Avicola-Bucovăț” în proces de insolvență în perioada anilor 1998 – 2001 în baza încheierii din 22 iunie 1998 a Judecătoriei Strășeni, casată prin decizia din 20 aprilie 2009 a Curții de Apel Chișinău și dispusă spre încasare prin încheierea din 22 aprilie 2013 a Judecătoriei Strășeni, menținută prin decizia din 2 iulie 2013 a Curții de Apel Chișinău, din contul SA „Combinatul de Produse Cerealiere din Chișinău” reprezintă venituri în sensul art. 54² alin. (1) din Codul fiscal sau despăgubiri în sensul art. 20 lit. d³) și z⁶) din Codul fiscal.

Respectiv, pentru a determina dacă sumele restituite constituie venituri sau despăgubiri, instanța de recurs urmează să interpreteze prevederile art. 54² alin. (1) și art. 20 lit. d³) și z⁶) din Codul fiscal.

Astfel, conform art. 54² alin. (1) în coroborare cu art. 18 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, obiect al impunerii este venitul determinat conform contabilității financiare, obținut în perioada fiscală de declarare, iar drept sursă de venit impozabilă este venitul provenit din activitatea de întreprinzător, din activitatea profesională sau din alte activități similare.

Concomitent, Colegiul precizează că potrivit art. 20 lit. d³) și z⁶) din Codul fiscal, în venitul brut nu se includ următoarele tipuri de venit: sumele primite de către persoane fizice și juridice ca despăgubire pentru prejudiciul ce le-a fost cauzat ca urmare a unei acțiuni ilegale (inacțiuni) și veniturile obținute ca urmare a compensării daunei materiale cauzate, în partea în care compensația acordată nu depășește dauna materială cauzată.

Aici, Colegiul reține că venitul reprezintă afluxul global de avantaje economice în cursul perioadei de gestiune, rezultat din procesul activității ordinare a întreprinderii, sub formă de majorare a activelor sau de micșorare a datoriilor care conduc la creșterea capitalului propriu, cu excepția sporurilor pe seama aporturilor proprietarilor întreprinderii. În componența venitului nu se includ sumele încasate în numele terțelor persoane, cum ar fi taxa pe valoarea adăugată, accizele, încasările globale obținute de întreprindere din însărcinarea organizațiilor - terțe, din comercializarea produselor sau mărfurilor acestora, de oarece aceste sume nu reprezintă un avantaj economic al întreprinderii și nu influențează capitalul propriu al acesteia.

În funcție de sursele de intrare veniturile se subdivizează în două grupe: venituri din activitatea operațională și venituri din activitatea neoperațională.

La rândul său, veniturile din activitatea operațională reprezintă sumele rezultate din activitatea de bază a întreprinderii. Acestea includ: veniturile din vânzări și alte venituri operaționale.

Veniturile din vânzări reprezintă încasările din vânzarea produselor finite, mărfurilor și din prestarea serviciilor.

Iar alte venituri operaționale includ sumele primite sau de primit din ieșirea, vânzarea, schimbul activelor curente (cu excepția produselor finite și mărfurilor), din arenda curentă, precum și sub formă de amenzi, penalități, despăgubiri recuperări de daune materiale, venituri rezultate din modificarea metodelor de evaluare a activelor curente.

Sub acest aspect, prin aplicarea regulilor de interpretare a normelor enunțate, este evident că instanțele de judecată, examinând cauza, greșit au concluzionat despre necesitatea admiterii acestor pretenții, pe când recurentul Serviciul Fiscal de Stat corect a dispus încasarea din contul SA „Avicola-Bucovăț” în beneficiul statului a sumei de 751 855,62 de lei cu titlu de impozit pe venit din activitatea operațională în anul 2013 și a sumei în mărime de 75 483,48 de lei, cu titlu de impozit pe venit din activitatea operațională în anul 2014.

Aceasta deoarece contribuabilul SA „Avicola-Bucovăț” (în prezent SA „Avicola-Bucovăț” în proces de lichidare) contrar prevederilor:

- art. 18 și art. 54² din Codul fiscal nu a reflectat corect veniturile în sumă de 25 061 854 lei din activitatea operațională desfășurată pentru anul 2013, obținute prin încheierea din 22 aprilie 2013 a Judecătoriei Strășeni, irevocabilă la data de 2 iulie 2013;
- art. 18 și art. 54² din Codul fiscal nu a reflectat corect veniturile în sumă de 2 516 116,13 lei din activitatea desfășurată pentru anul 2014, obținute prin încheierea executorului judecătoresc Anatolie Bănărescu nr. 056-368/2014 din 22 aprilie 2014, legalitatea căreia a fost verificată prin decizia irevocabilă din 24 ianuarie 2019 a Curții de Apel Chișinău (vol.II,f.d.64).

Totodată, Colegiul consideră greșită aprecierea instanțelor ierarhic inferioare prin prisma art. 20 lit. d³) și z⁶) din Codul fiscal, că: **suma de 25 061 854 de lei** încasată din contul SA „Combinatul de Produse Cerealiere din Chișinău” în beneficiul SA „Avicola-Bucovăț” prin încheierea din 22 aprilie 2013 a Judecătoriei Strășeni, menținută prin decizia din 2 iulie 2013 a Curții de Apel Chișinău **și suma de 2 516 116,13 lei**, încasată din contul SA „Combinatul de Produse Cerealiere din Chișinău” în beneficiul SA „Avicola-Bucovăț” prin încheierea executorului judecătoresc Anatolie Bănărescu nr. 056-368/2014 din 22 aprilie 2014 cu titlu de dobânzi, penalități și altor sume rezultate din întârzierea executării (f.d.201-207, vol.I), **nu constituie venit** din activitatea operațională obținută de agentul economic SA „Avicola-Bucovăț” în anii 2013 – 2014, ci reprezintă contravaloarea bunurilor imobile și mobile de care a fost deposedat agentul economic în perioada anilor 1998 – 2001 în baza încheierii din 22 iunie 1998 a Judecătoriei Strășeni, casată prin decizia din 20 aprilie 2009 a Curții de Apel Chișinău.

Or, sursele de venit neimpozabile sunt prevăzute exhaustiv la art. 20 din Codul fiscal, pe când venitul obținut de SA „Avicola-Bucovăț” din contravaloarea

bunurilor imobile și mobile de care a fost deposedat agentul economic în perioada anilor 1998 – 2001 în baza încheierii din 22 iunie 1998 a Judecătorei Strășeni, casată prin decizia din 20 aprilie 2009 a Curții de Apel Chișinău, precum și venitul rezultat din calculul dobânzilor, penalităților și altor sume rezultate din întârzierea executării, nu se regăsește în art. 20 lit. d³⁾ și z⁶⁾ din Codul fiscal, dat fiind faptul că încasarea contravalorii unor bunuri nu constituie în sine un prejudiciu, ci un venit din activitatea operațională a agentului economic, adică SA „Avicola-Bucovăț” în proces de insolvență prin întoarcerea prejudiciului cauzat prin deposedarea de bunurile sale și încasarea contravalorii unor bunuri a obținut un venit ca element al unei tranzacții de vânzare-cumpărare.

Colegiul reține că pentru elucidarea situației de fapt enunțate a considerat necesar prin prisma art. 247 din Codul administrativ de a cita participanții la proces, însă în cadrul ședinței instanței de recurs, reprezentantul intimatului SA „Avicola-Bucovăț” în proces de lichidare – avocatul Vitalie Ciofu, nu a putut explica la ce preț se aflau bunurile imobile și mobile la balanța întreprinderii în momentul când a fost deposedat agentul economic și la ce preț s-au întors bunurile, ceea ce denotă în plus că sumele primite de agentul economic din încasarea contravalorii bunurilor reprezintă un venit pertinent al unei tranzacții de vânzare-cumpărare.

Respectiv, instanțele de judecată ierarhic inferioare greșit au aplicat la cazul speței prevederile art. 20 lit. d³⁾ din Codul fiscal, dat fiind faptul că încasarea contravalorii unor bunuri nu constituie în sine un prejudiciu, or, după cum s-a menționat supra, elementul încasării unei contravalori a unor bunuri este pertinent unei tranzacții de vânzare-cumpărare, prin care SA „Combinatul de Produse Cerealiere din Chișinău” în anul 2013 a fost impusă să-i achite SA „Avicola Bucovăț” contravaloarea bunurilor preluate în proprietate în anul 1998 în temeiul aceluși act judecătoresc.

Astfel, reclamanta SA „Avicola Bucovăț” prin încasarea contravalorii bunurilor în sumă de 25 061 854 de lei din activitatea operațională desfășurată pentru anul 2013 și în sumă de 2 516 116,13 lei din activitatea operațională desfășurată pentru anul 2014, a obținut un venit impozabil rezultat din înstrăinarea bunurilor.

În continuare, Colegiul observă că reprezentantul intimatului a invocat că achitarea impozitului pentru contravaloarea bunurilor imobile și mobile de care a fost deposedat agentul economic, din motive ce nu depind de voința ei, ar afecta dreptul de proprietate al debitorului protejat de articolul 46 din Constituție.

Colegiul notează că obligația de a plăti impozit dintr-un venit, care reprezintă un impozit de stat prevăzut de normele Codului fiscal, constituie, în principiu, o ingerință în dreptul constituțional de proprietate, pentru că privează persoana în cauză de un bun – de suma bănească care trebuie plătită. Totuși, această ingerință în dreptul de proprietate este, în general, justificată, deoarece statului i se recunoaște prerogativa de a institui și de a percepe impozite și contribuții obligatorii.

Respectiv în situația în care în acțiunile contribuabilului sunt întrunite elementele unei încălcări fiscale, fiind constatată legalitatea pct. 1.1 și 1.2 din decizia asupra cazului de încălcare a legislației comisă nr. 82/86-3-135 din 8 septembrie 2016 a Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat,

subsecvent, instanța de recurs va respinge și pretenția invocată de SA „Avicola-Bucovăț” în proces de lichidare în acțiunea în contestare cu privire la anularea pct. 3.1 din decizia asupra cazului de încălcare a legislației nr. 82/86-3-135 din 8 septembrie 2016 a Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat, prin care au fost aplicate amenzi pentru încălcarea legislației fiscale în mărime de 248 201,73 de lei – 30% pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea operațională în anul 2013 – 2014.

Or, pct. 3.1 din actul administrativ contestat a fost aplicat prin prisma art. 261 alin. (4) din Codul fiscal ca urmare a diminuării impozitelor și taxelor în mărime de 30% pentru diminuare impozitului pe venit prevăzute din pct. 1.1 și 1.2 din decizia asupra cazului de încălcare a legislației nr. 82/86-3-135 din 8 septembrie 2016, acestea fiind indisolubil legate unul de altul.

La fel, urmează a fi respinsă și pretenția invocată de SA „Avicola-Bucovăț” în proces de lichidare în acțiunea în contestare cu privire la anularea pct. 2.1 din decizia asupra cazului de încălcare a legislației nr. 82/86-3-135 din 8 septembrie 2016 a Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat, prin care s-a dispus calcularea și încasarea la buget a majorării de întârziere (penalitate) în mărime de 282 183,66 de lei pentru neachitarea în termen a taxei pe valoare adăugată diminuată, deoarece pretenția vizată fiind una subsecventă celei principale urmează soluția pretenției principale care a fost respinsă.

În această ordine de idei, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție conducându-se de prevederile art. 224 alin. (1) lit. f) din Codul administrativ, concluzionează că acțiunea în contencios administrativ depusă de SA „Avicola-Bucovăț” în proces de insolvență (în prezent SA „Avicola-Bucovăț” în proces de lichidare) este neîntemeiată și pasibilă de respingere.

Din considerentele menționate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul, a casa integral decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe și de a emite o nouă decizie cu privire la respingerea acțiunii în contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de SA „Avicola-Bucovăț” în proces de insolvență (în prezent SA „Avicola-Bucovăț” în proces de lichidare).

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. c) în coroborare cu art. 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

d e c i d e:

Se admite recursul depus de Direcția generală administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat.

Se casează integral decizia din 11 decembrie 2019 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 29 iunie 2017 a Judecătoria Strășeni, sediul Central și se emite o nouă decizie, prin care:

Se respinge ca fiind neîntemeiată acțiunea în contestare depusă de Societatea pe Acțiuni „Avicola-Bucovăț” în proces de insolvență (în prezent Societatea pe Acțiuni „Avicola-Bucovăț” în proces de lichidare) împotriva Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea în parte a actului administrativ individual defavorabil.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Ala Cobăneanu

Nina Vascan

Svetlana Filincova

Maria Ghervas