Prima instanță: Judecătoria Chișinău sediul Centru, judecător – Dodon Viorica
Dosarul nr. 3a-2222/25
2-22103125-02-3a-02072025

D E C I Z I E
dispozitiv

04 martie 2026 municipiul Chișinău

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ
al Curții de Apel Centru

În componența:
Președintele ședinței, judecător Sîrbu Victoria
Judecători Bagrin Lucia și Cașcaval Andrei
Grefier Morozov Sabrina

a examinat în ședință publică, apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii Judecătoriei Chișinău sediul Centru din 11 decembrie 2024, adoptată în cauza, la acțiunea în contencios administrativ înaintată de SC „Cebacot" SRL împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor administrative individuale defavorabile.

În conformitate cu prevederile art. 240 alin. (1) lit. c) Cod administrativ, art. 389-390 Cod de procedură civilă, Completul de contencios administrativ din cadrul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții de Apel Centru,

d e c i d e:

Se admite apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat.

Se casează integral hotărârea Judecătoriei Chișinău sediul Centru din 11 decembrie 2024 și se emite o nouă decizie, prin care:

Acțiunea în contencios administrativ înaintată de SC „Cebacot" SRL împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea deciziei nr. 777/931 din 06 aprilie 2022 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale și deciziei nr. 754/132 din 23 iunie 2022 emisă în procedura prealabilă, precum și a hotărârii seria AH nr. 0045286 din 24 mai 2022 cu privire la executarea silită a obligațiilor fiscale și decizia nr. 754/138 din 30 iunie 2022 emisă în procedura prealabilă, se respinge ca neîntemeiată.

Decizia este executorie de la emitere, cu drept de recurs la Curtea Supremă de Justiție, în termen de 2 (două) luni.

Președintele ședinței,
judecător Sîrbu Victoria

Judecători Bagrin Lucia

Cașcaval Andrei

Prima instanță: Judecătoria Chișinău sediul Centru, judecător – Dodon Viorica
Dosarul nr. 3a-2222/25
2-22103125-02-3a-02072025

D E C I Z I E

04 martie 2026 municipiul Chișinău

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ
al Curții de Apel Centru

În componența:
Președintele ședinței, judecător Sîrbu Victoria
Judecători Bagrin Lucia și Cașcaval Andrei
Grefier Morozov Sabrina

examinând în ședință publică, apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii Judecătoriei Chișinău sediul Centru din 11 decembrie 2024, adoptată în cauza, la acțiunea în contencios administrativ înaintată de SC „Cebacot” SRL împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor administrative individuale defavorabile,

a c o n s t a t a t :

Pretențiile din acțiune

La 18 iulie 2022, SC „Cebacot” SRL a depus acțiune în procedura contenciosului administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat solicitând:

- anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 777/931 din 06 aprilie 2022 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SC „Cebacot” SRL;
- anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/132 din 23 iunie 2022 pe marginea contestației SC „Cebacot” SRL împotriva deciziei nr. 777/931 din 06 aprilie 2022;
- anularea Hotărârii Serviciului Fiscal de Stat seria AH nr. 0045286 din 24 mai 2022 cu privire la executarea silită a obligațiilor fiscale ale contribuabilului SC „Cebacot” SRL;
- anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/138 din 30 iunie 2022 pe marginea contestației SC „Cebacot” SRL împotriva Hotărârii seria AH nr. 0045286 din 24 mai 2022 și;
- compensarea cheltuielilor de asistență juridică.

În motivarea acțiunii reclamanta a indicat că în baza deciziei cu privire la inițierea controlului fiscal nr. 121095/11 din 11 ianuarie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a efectuat control fiscal la fața locului prin metoda verificării totale la SC „Cebacot” SRL referitor la corectitudinea calculării și declarării impozitelor și taxelor pentru perioada de activitate 01 ianuarie 2017 – 31 decembrie 2021.

În rezultatul efectuării controlului fiscal, inspectorii fiscali au întocmit actul de control cu nr. 3-610941 din 04 februarie 2022 și ulterior la 24 martie 2022 au întocmit Actul de control nr. 1/891495.

După recepționarea respectivelor acte SC „Cebacot” SRL a formulat și depus dezacorduri, deoarece argumentele incluse în dezacordul din 24 februarie 2022 și dezacordul din 08 aprilie 2022 nu au fost contraargumentate de inspectorii fiscali vizați.

Astfel, la 06 aprilie 2022 Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 777/931 asupra cazului de încălcare fiscală a legislației comisă de SC „Cebacot” SRL.

Respectiva decizie a fost contestată, însă la data de 23 iunie 2022 Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 754/132, prin care a respins contestația depusă și a menținut decizia nr. 777/931 din 06 aprilie 2022.

În paralel, în baza aceleiași decizii, la 24 mai 2022 Serviciul Fiscal de Stat a emis hotărârea seria AH nr. 0045286, aceasta fiind contestată de SC „Cebacot” SRL a fost menținută de Serviciul Fiscal de Stat, prin decizia nr. 754/138 din 30 iunie 2022.

Reclamanta a indicat cu privire la încălcarea cu privire la deducerea în scopuri fiscale a cheltuielilor ce nu țin de activitatea de întreprinzător, că conform art. 24 alin. (1) Cod fiscal se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

Totodată, în conformitate cu prevederile pct. 39 din Anexa 1 la Hotărârea Guvernului nr. 77 din 30 ianuarie 2008, în componența deducerilor se includ: a) cheltuielile ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător. Cheltuielile ordinare și necesare reprezintă cheltuielile, caracteristice pentru gestionarea anumitor tipuri de activități de întreprinzător, fără de care este imposibil de a face business, care sunt definite atât cu indici calitativi, cât și cu indici cantitativi. Cheltuielile achitate reprezintă cheltuielile ordinare și necesare achitate recunoscute spre deducere. Cheltuielile suportate - cheltuielile ordinare și necesare, plata cărora nu s-a efectuat, dar au fost determinate obligațiuni privind plata lor.

SC „Cebacot" SRL consideră că la aprecierea cheltuielilor efectuate de către ea, Serviciul Fiscal de Stat urma să țină cont de faptul că în conformitate cu extrasul din Registrul persoanelor juridice are înregistrate mai multe genuri de activitate, printre care: comerțul cu ridicata al produselor alimentare, băuturilor și produselor din tutun, comerțul cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și produse din tutun. Suplimentar, SC „Cebacot" SRL deține autorizații de comercializare a produselor alimentare, băuturilor și produselor din tutun. Astfel, în atare circumstanțe doar existența unei baze probatorii considerabile ar face posibilă formularea concluziei că anumite cheltuieli au fost achitate sau suportate nu exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

Analizând în detaliu decizia contestată observă că inspectorii fiscali nu oferă explicații cu privire la modul în care au ajuns la concluzii evidente că SC „Cebacot" SRL a dedus cheltuieli ce nu țin de activitatea sa de întreprinzător, cei din urmă enumeră fiecare presupusă încălcare admisă de SC „Cebacot" SRL.

Reclamanta menționează că nu este de acord cu poziția conform căreia SC „Cebacot" SRL a calculat neîntemeiat uzura în scopuri fiscale a mijloacelor fixe, precum și a determinat baza valorică a acestor utilaje.

Argumentul de bază nedescifrat în decizia contestată, dar care este dedus din datele contabile la care fac referire inspectorii fiscali rezidă în opinia că după emiterea deciziei de sancționare nr. 123 din 24 mai 2018 emisă de Serviciului Fiscal de Stat, SC „Cebacot" SRL era obligată să ajusteze datele cu privire la baza valorică a mijloacelor fixe la începutul anului 2017 cu datele corespunzătoare constatate drept corecte în decizia de sancționare nr. 123 din 24 mai 2018.

Reclamanta apreciază respectiva opinie ca fiind una greșită și contrară situației reale, deoarece deși decizia de sancționare nr. 123 din 24 mai 2018 reprezintă un act executoriu, odată cu expirarea termenului benevol de executare de 30 de zile calendaristice din data pronunțării (art. 252 Cod fiscal), suspendarea executării respectivei decizii a avut loc la data 11 iulie 2018, când a fost emisă încheierea judecătorească nr. 3271/2018 de către Judecătoria Chișinău sediul Râșcani.

Astfel, reclamanta menționează prevederile art. 21 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ în vigoare până la 01 aprilie 2019, care statuau că suspendarea executării actului administrativ contestat poate fi solicitată de către reclamant instanței de contencios administrativ concomitent cu înaintarea acțiunii, daca legea nu prevede altfel.

De asemenea, a reliefat că în conformitate cu art. 171 alin. (4) Cod administrativ, în vigoare din 01 aprilie 2019, actele administrative individuale sunt executorii din momentul survenirii obligativității lor, cu excepția cazului când executarea lor este suspendată prin decizia autorității publice sau prin act judecătoresc de dispoziție. Dacă se depune o cerere de suspendare a executării actului administrativ individual, acesta poate fi executat doar după soluționarea cererii respective.

Prin urmare, este evident faptul că începând cu 11 iulie 2018 și până la momentul actual SC „Cebacot" SRL nu este în drept să execute indicațiile incluse în decizia de sancționare nr. 123 din 24 mai 2018, deoarece pe tot parcursul acestei perioade executarea acestui act administrativ este suspendată.

Așadar, poziția împărtășită de inspectori este din start greșită, mai ales din motivul că la momentul actual în mod definitiv este anulată decizia de sancționare nr. 123 din 24 mai 2018, urmând să se expună irevocabil și Curtea Supremă de Justiție.

De asemenea, reclamanta a indicat că nu este de acord cu constatarea, precum că SC „Cebacot" SRL a dedus incorect cheltuielile aferente lipsurilor de marfă (tutun), or în conformitate cu art. 24 alin. (13) Cod fiscal (în redacția din 31 decembrie 2018), deducerea reziduurilor, deșeurilor și perisabilității naturale se permite în limitele aprobate de autoritățile de specialitate ale administrației publice centrale, împreună cu instituțiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanțelor, conform modului stabilit de Guvern.

În condițiile în care legislația nu stabilește limitele cheltuielilor legate de reziduuri, deșeuri și perisabilitatea naturală, limitele acestora urmează a fi aprobate de conducerea entității, pentru a asigura deducerea cheltuielilor respective la determinarea venitului impozabil.

Mai mult, potrivit Ordinului Ministrului Finanțelor nr. 60 din 29 mai 2012 cu privire la aprobarea Regulamentului privind inventarierea, perisabilitatea naturală reprezintă pierderi de bunuri în limita normelor stabilite de legislație și de conducătorul entității, prin noțiunea de perisabilitate se înțelege scăderea cantitativă care se produce (și care se acceptă ca normală) la unele mărfuri, din cauza evaporării, uscării sau din cauza eliminării din circuit a unei părți din marfă, ca urmare a distrugerii sau degradării prin manipulare ori ca urmare a unor procese naturale de alterare.

Tutunul în balot reprezintă un activ pasibil perisabilității naturale. Entitatea are aprobate norme de perisabilitate naturală pentru tutun pentru fiecare an 2016-2021.

Potrivit calculelor efectuate de SC „Cebacot" SRL, din cantitatea totală de tutun în balot de 754,45 kg în sumă de 465.282,50 lei, casate la pierderi în temeiul deciziei IFPS nr. 123 din 24 mai 2018, au fost 1.601,38 kg (în sumă de 104.144,15 lei), ce se înscriu în limitele de perisabilitate naturală la păstrarea tutunului, aprobate de conducerea SC „Cebacot" SRL în conformitate cu prevederile art. 24 alin. (13) Cod fiscal și Regulamentului privind inventarierea, aprobat prin OMF nr. 60/2012.

Prin urmare, consideră neîntemeiată neadmiterea deducerii în anul 2018 a pierderilor din casare a lipsurilor de tutun, constatate la inventariere, în limita normelor de perisabilitate naturală, în sumă de 104.144,15 lei și TVA aferentă 20.828,83 lei.

În același context, reclamanta a indicat că nu este de acord cu constatarea Serviciului Fiscal de Stat, precum ca ordinele cu privire la aprobarea normelor de perisabilitate, anexate la cererea SC „Cebacot" SRL din 06 aprilie 2022, nu corespund calculului perisabilității anexat, odată ce acest calcul se bazează pe norma de perisabilitate naturală la păstrarea tutunului în balot, aprobată de SC „Cebacot" SRL pentru fiecare an din 2016 până în 2021 inclusiv și reprezintă un calcul cronologic pe zile de păstrare a stocului de marfă.

Consideră evident faptul că acest calcul a fost făcut începând cu anul 2016, când a fost primit primul stoc de tutun în balot și până la 19 martie 2018, când a avut loc inventarierea acestui stoc. Or, oricare calcul al perisabilității naturale urmează să cuprindă date cu privire la stocul corespunzător pentru perioada între 2 inventarieri sau pentru perioada de la momentul constatării inițiale a stocului până la prima inventariere.

În partea ce tine de faptul că SC „Cebacot" SRL a reflectat la cheltuieli ale anului 2018 valoarea stocului constat lipsă la inventarierea din 19 martie 2018, inclusiv în partea ce se înscrie în limitele normei de perisabilitate naturală, menționează că în conformitate cu art. 44 alin. (7) Cod fiscal, în scopuri fiscale se pot folosi metode de evidentă financiară bazate pe prevederile Standardelor Naționale de Contabilitate și IFRS care nu contravin prevederilor prezentului titlu.

Concomitent, în conformitate cu pct. 27 din Standardul Național de Contabilitate (SNC) Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare, nu se tratează ca erori modificările politicilor și estimărilor contabile, lipsurile și plusurile de active și datorii constatate la inventariere.

În conformitate cu pct. 5 din SNC „Cheltuieli", cheltuieli reprezintă diminuări ale beneficiilor economice înregistrate în perioada de gestiune sub formă de ieșiri, reduceri ale valorii activelor sau de creșteri ale datoriilor care contribuie la diminuări ale capitalului propriu (rezultatului financiar), altele decât cele rezultate

din distribuirea acestuia proprietarilor, iar în anexa 4 la același SNC, valoarea contabilă a lipsurilor și pierderile din deteriorarea activelor constatate la inventarierea și recepția acestora, cu excepția deteriorărilor recunoscute de vânzător este calificată drept alte cheltuieli a activității operaționale.

Prin urmare, SC „Cebacot" SRL consideră că a acționat în strictă conformitate cu actele normative în vigoare și a recunoscut la cheltuieli ale anului 2018 lipsurile de active constatate la inventariere, inclusiv în partea ce se înscrie în limitele normei de perisabilitate naturală, care a avut loc în martie 2018.

Reclamanta apreciază ca fiind nefondată afirmația, precum că SC „Cebacot" SRL a admis încălcare a legislației fiscale, prin faptul că nu a reflectat în Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2017 a venitului rezultat din neachitarea datoriilor față de fondatorul întreprinderii - Ceban Mihai, or în urma intrării în vigoare a Regulamentului privind desfășurarea activității de comerț în mun. Chișinău aprobat prin decizia Consiliului mun. Chișinău nr. 10/2 din 09 octombrie 2017 și anume la finele anului 2017, SC „Cebacot" SRL a fost nevoită să sisteze activitatea punctelor comerciale, fapt care a generat pierderi legate de stocuri de marfă, amortizarea parțială a mijloacelor fixe – gherete, dar și desfacerea contractelor individuale de muncă cu un număr însemnat de salariați.

Reieșind din aceste circumstanțe dificile, la 20 decembrie 2017 fondatorul - Ceban Mihail, în baza deciziei asociatului unic, a hotărât de a forma capitalul de rezervă al companiei SC „Cebacot" SRL potrivit art. 31 pct. (2) al Legii nr. 135 din 14 iunie 2007 „*privind societățile cu răspundere limitată*", pentru acoperirea pierderilor suportate și care urmează a fi suportate.

În această ordine de idei, reiterează prevederile art. 31 alin. (2) din Legea nr. 135 din 14 iunie 2017 care prevede că capitalul de rezervă al societății poate fi folosit doar la acoperirea pierderilor sau la majorarea capitalului social.

Totodată, reclamantul face referire la Legea contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007, care la art. 17 alin. (16) reglementează că pierderea contabilă raportată se acoperă din profitul net al perioadelor de gestiune curentă și precedentă, din rezerve și din capitalul social, din contribuțiile suplimentare ale proprietarilor (asociaților, participanților, acționarilor).

În acest context, menționează că asociatul unic a hotărât acoperirea pierderilor contabile din contul contribuțiilor suplimentare efectuate față de SC „Cebacot" SRL, prin formarea capitalului de rezervă.

În consecință, conform art. 55 alin. (3) Cod fiscal, contribuțiile suplimentare ale fondatorilor, asociaților, acționarilor sau membrilor entității efectuate în calitate de aport pentru acoperirea pierderilor suportate în perioadele de gestiune precedente nu sunt supuse impozitării.

Reclamanta specifică că în actul de control fiscal cu nr. 3-610942 din 04 februarie 2022, care a stat la baza emiterii deciziei contestate, se menționează că

contrar prevederilor art. 18 lit. j) Cod fiscal, SC „Cebacot” SRL a admis nereflectarea în Declarația privind impozitul pe venit pentru A/2017 a veniturilor rezultate din neachitarea datoriilor față de fondatorul - Ceban Mihail în sumă de 22.253.712 lei.

Așadar, reclamanta învederează că art. 18 lit. j) Cod fiscal (în redacția anilor 2017 și 2018) prevede calificarea în calitate de venit impozabil a venitului rezultat din neachitarea datoriei de către agentul economic, cu excepția cazurilor când formarea acestei datorii este o urmare a insolvabilității contribuabilului.

În fapt, neachitarea unei datorii poate avea loc în două situații: expirarea termenului de prescripție extinctivă, prevăzut de legislația civilă și remiterea de datorie (art. 662 Cod civil).

Menționează că nu există nici un temei ca sumele stabilite drept datorie în baza contractelor de împrumut fără număr din 16 septembrie 2015, din 26 august 2015, din 24 ianuarie 2014 să fie considerate drept obligații de plată ajunse la scadență, deoarece pct. 6 și pct. 7 din contracte indică, că împrumutatul se obligă să restituie banii împrumutați la expirarea termenului, iar în cazul nestabilirii lui, în orice moment, la cererea împrumutătorului, dar nu mai devreme de la trecerea a 3 luni de la acordare. Împrumutul se restituie în decurs a 10 zile de la data la care împrumutatul a primit cererea de restituire sau a expirat termenul acordării.

Consideră respectiva clauză contractuală ca fiind în corespundere cu prevederile în vigoare, și anume art. 871 alin. (4) Cod civil în redacția veche (art. 1247 alin. (4) Cod civil în redacția nouă), care statuează că dacă în contractul de împrumut nu este stabilit nici termenul de restituire, nici termenul de preaviz, împrumutul trebuie restituit în decursul a 30 de zile de la data la care împrumutatul a primit cererea de restituire.

Cu alte cuvinte, nu este scadentă datoria SC „Cebacot” SRL față de - Ceban Mihai dedusă din contractele de împrumut menționate supra, atât timp cât SC „Cebacot” SRL nu va recepționa de la Ceban Mihai o cerere de restituire.

Prin urmare, se exclude posibilitatea de calificare a sumei de 22.253.712 lei în calitate de venituri rezultate din neachitarea datoriei de către agentul economic în legătură cu expirarea termenului de prescripție extinctivă.

Reclamanta a indicat că în conformitate cu art. 662 alin. (1) și (2) Cod civil, obligația se stinge dacă creditorul, în baza unei înțelegeri cu debitorul, îl eliberează pe acesta de executarea obligației (remiterea de datorie). Remiterea de datorie este totală dacă nu a fost stipulat expres că este parțială. Obligația se stinge, de asemenea, printr-un contract în care creditorul recunoaște că obligația nu există.

Prin urmare, remiterea de datorie este renunțarea gratuită a creditorului de a valorifica contra debitorului drepturile izvorând dintr-o creanță. Remiterea de datorie nu este un act unilateral, ci un contract, astfel consimțământul debitorului la remitere fiind necesar.

Așadar, învederează SC „Cebacot” SRL că nu are semnat cu creditorul (împrumutătorul) Ceban Mihai vreun contract (act) de remitere a datoriei respective.

Deci, SC „Cebacot” SRL nu era în drept să recunoască venituri din remiterea aceste datorii.

Mai mult, creditorul care este și unic fondator al SC „Cebacot” SRL, a dispus recalificarea datoriei menționate în componența altor rezerve în capitalul propriu, iar în conformitate cu pct. 4 din SNC „Capital propriu și datorii”, capitalul propriu reprezintă mărimea rămasă în activele entității după scăderea datoriilor. Or, capitalul propriu semnifică drepturile asociaților în patrimoniul societății comerciale.

Reclamanta reiterează că în conformitate cu pct. 18 și 19 din Standardul Național de Contabilitate (SNC) „Capital propriu și datorii”, rezervele includ capitalul de rezervă, rezervele statutare și alte rezerve. Rezervele se constituie pe seama profitului sau altor surse prevăzute de legislație și se utilizează în baza deciziei organului de conducere împuternicit al entității. Constituirea rezervelor se înregistrează ca diminuare a profitului sau altor surse permise de legislație și majorare a rezervelor.

Legislația permite constituirea rezervelor din alte surse decât profitul net, inclusiv aporturi suplimentare ale fondatorilor.

Prin urmare, decizia fondatorului de a recalifica împrumuturile anterior acordate în componența rezervelor în capitalul propriu reprezintă, de fapt, o restructurare de datorie și nicidecum un venit al SC „Cebacot” SRL.

În calitate de argument suplimentar, menționează că în cazul în care fondatorul unic - Ceban Mihai ar depune din start suma de 22.253.712 lei în calitate de aport suplimentar pentru formarea rezervelor în capitalul propriu, această sumă nu ar reprezenta venit impozabil pentru SC „Cebacot” SRL sub nici o normă din Codul fiscal.

Consideră că decalajul în timp dintre momentul depunerii surselor financiare, calificate inițial ca împrumuturi de la fondator, și constituirea propriu-zisă a rezervei, nu poate servi drept temei pentru un tratament fiscal diferit al unei operațiuni cu același rezultat economic.

Reieșind din cele indicate supra, consideră că formarea capitalului de rezervă din contul contribuțiilor fondatorului Ceban Mihai nu atrage drept consecință calcularea și achitarea unor impozite sau taxe.

Decizia unicului asociat din 20 decembrie 2017 a fost executată cu întârziere din cauza suprasolicitării departamentului contabil al întreprinderii de la finele anului, dar și din cauza evacuării forțate a multor puncte comerciale.

Ulterior, la entitatea SC „Cebacot” SRL a avut loc controlul fiscal total planificat, care a durat din 05 februarie 2018 până la 20 martie 2018. Eroarea a fost

constatată ulterior prezentării situațiilor financiare. Acest fapt a impus efectuarea corectărilor necesare.

Conform prevederilor art. 42 alin. (6) din Legea nr. 113, erorile constatate după aprobarea și prezentarea situațiilor financiare se corectează în conformitate cu standardele de contabilitate, iar în corespundere cu pct. 32 alin. (3) din Standardul Național de Contabilitate, „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare", eroarea comisă în oricare perioadă de gestiune precedentă și depistată până la sfârșitul perioadei de gestiune curente (dar după semnarea situațiilor financiare pentru perioada în care s-a comis eroarea), se corectează prin înregistrări de ajustare în luna în care s-a depistat eroarea.

Astfel, la data de 02 aprilie 2018 contabilul-șef al SC „Cebacot" SRL a înregistrat următoarele operațiuni contabile privind formarea capitalului de rezervă din contribuțiile suplimentare ale unicului asociat: DT 512. 4 – CT 331. 1 la suma de 2.493.202,92 lei; DT 331. 2 – CT 323 la suma de 2.493.202,92 lei; DT 412. 2 – CT 331. 1 la suma de 18.742.510,17; DT 331. 2 – CT 323 la suma de 18.742.510,17 lei.

Cu titlu de descifrare a specificului conturilor explică că contul 331 „Corectarea rezultatelor perioadelor precedente" este destinat generalizării informației privind rezultatele corectărilor efectuate în perioada de gestiune în operațiile aferente perioadelor precedente. La contul 331 „Corectarea rezultatelor perioadelor precedente" pot fi deschise următoarele sub conturi: 331. 1 „Corectarea profitului perioadelor precedente", 331. 2 „Corectarea pierderilor perioadelor precedente".

Ca formă, din operațiunile contabile înregistrate la SC „Cebacot" SRL reiese că a fost corectat profitul perioadelor precedente, dar ca conținut, a fost format capitalul de rezervă al companiei.

Conform SNC 1 „Politica de contabilitate" politica de contabilitate trebuie să asigure respectarea următoarelor principii: b) prioritatea conținutului asupra formei. Operațiile economice și alte fenomene trebuie să fie contabilizate și prezentate în rapoartele financiare, în primul rând, în conformitate cu conținutul și realitatea financiară a acestora, dar nu numai potrivit formei lor juridice.

Astfel, contul 331. 1 „Corectarea profitului perioadelor precedente" se referă de fapt nu la profitul întreprinderii și corectarea acestuia, ci la formarea capitalului de rezervă în baza contribuțiilor unicului asociat al întreprinderii.

Din punct de vedere contabil, nu consideră operațiunea dată ca fiind una corectă și justă, dar este unica care face posibilă corectarea erorilor perioadelor precedente: astfel, fiind unica soluție pentru înregistrarea hotărârii unicului fondator.

Mai mult, reclamanta nu este de acord cu părerea inclusă în decizia contestată, precum că SC „Cebacot" SRL a completat eronat declarația cu privire la impozitul pe venit pentru perioada anilor 2017 și 2019, ori, după cum rezultă din Actul

contestat, pentru perioada anului 2019, SC „Cebacot” SRL a micșorat neîntemeiat profitul până la impozitare cu 636 lei.

Astfel, nu corespunde realității respectiva concluzie, deoarece inspectorii fiscali nu au luat în calcul soldul debitor al contului 622 în sumă de 635,57 lei, această sumă însă fiind reflectată în cont.

În concret, din analiza contului 622 pentru anul 2019, se observă că în creditul contului nr. 224 este reflectată suma de 635,57 lei, iar această sumă, la rândul său, se include în analiza contului 351.

În contul 351 rulajul pentru 2019 este de 119.263.657,97 lei, iar în suma respectivă care este reflectată atât în Declarația privind impozitul pe venit pentru A/2019, cât și în Situațiile financiare pentru anul 2019 se include suma de 635,57 lei.

Conform aceluiași act, pentru perioada anului 2017 SC „Cebacot” SRL a micșorat neîntemeiat profitul până la impozitare cu 21 lei, or inspectorii fiscali nu au examinat în detaliu soldul creditor al contului 713 în sumă de 21,78 lei, iar în acest mod au omis să constate că respectiva sumă se include atât în Declarația privind impozitul pe venit pentru A/2017 cât și în Situațiile financiare pentru perioada de gestiune respectivă.

Cu privire la încălcarea constatată de inspectorii fiscali cu privire la neîndeplinirea corespunzătoare de către SC „Cebacot” SRL a obligației de plată în termen a impozitului pe venit în rate pentru A/2017-A/2019, reclamanta menționează că art. 84 alin. (1) Cod fiscal, prevede două variante de achitare a impozitului pe venit și anume agenții economici sunt obligați să achite, nu mai târziu de 25 martie, 25 iunie, 25 septembrie și 25 decembrie ale anului fiscal, sume egale cu ¼ din: a) suma calculată drept impozit ce urmează a fi plătit, conform prezentului titlu, pentru anul respectiv; sau b) impozitul ce urma să fie plătit, conform prezentului titlu, pentru anul precedent.

Astfel, analizând înscrisurile anexate la Dezacordul înregistrat la 24 februarie 2022 și anume Registrele pe contul 225. 1. pentru A/2017, A/2018, A/2019, Registrele desfășurate a contului 225. 1 pentru aceeași perioadă, precum și Declarația privind impozitul pe venit pentru A/2016, A/2017, A/2018, se remarcă că SC „Cebacot” SRL de fiecare dată a calculat și achitat impozitul pe venit în strictă conformitate cu art. 84 alin. (1) lit. b) Cod fiscal, ba mai mult achitarea se realiza și în avans.

Referitor la încălcarea indicată cu privire la admiterea de către SC „Cebacot” SRL a devierilor dintre datele contabilității și datele existente a stocurilor de mijloace fixe, reclamanta indică a transmis reprezentantului Serviciului Fiscal de Stat - Vonicoglo Andrei actele care confirmă dreptul de proprietate al SC „Cebacot” SRL asupra bunurilor supuse verificării faptice la 24 martie 2022 și anume la data de 10 februarie 2022 au fost expediate mai multe scrisori la adresa

electronică andrei. vornicoglo@sfs. md și mail@sfs. md la care au fost atașate Declarațiile de import a următoarelor mijloace fixe: Mașina formare prin injectare BS550, Mașina formare prin injectare B9550, Mașina formare prin injectare MSK2300, Parii pentru utilaj de fabricare a articolelor de beton, Uzina de beton, Hala de producere.

Rezumând datele incluse în declarațiile primare, în listele bunurilor, în chitanțele eliberate în baza declarațiilor vamale, se observă că bunurile indicate supra au fost importate de către SC „Cebacot" SRL în perioada anilor 2011-2012.

În scopul confirmării celor indicate-supra, reclamanta a anexat acte confirmative la dezacordul depus la 08 aprilie 2022.

Subliniază că mijloacele fixe supuse controlului faptic se regăsesc în evidența contabilă a SC „Cebacot" SRL.

Efectuând o analiză a contului 123 „Evidența mijloacelor fixe" gestionat de SC „Cebacot" SRL, se observă că pe întreg parcursul perioadei anilor 2017-2021 nu pot fi identificate careva rulaje pe debit sau credit referitoare la mijloacele fixe, care constituie obiect al controlului.

Această constatare semnifică că SC „Cebacot" SRL nu a efectuat nici o operațiune de ieșire/intrare din/în patrimoniul său cu respectivele bunuri din momentul importului efectuat în 2012 și până la momentul întocmirii Actului de control din 24 martie 2022.

În scopul confirmării celor indicate-supra, reclamanta a anexat acte confirmative la dezacordul depus la 08 aprilie 2022.

Remarcă faptul că mijloacele fixe supuse inventarierii se află sub interdicție de înstrăinare începând cu 24 mai 2018.

De altfel, reiterează că în baza deciziei cu privire la inițierea controlului fiscal nr. 12488/05 din 05 februarie 2018, Serviciul Fiscal de Stat, a efectuat control fiscal la fața locului prin metoda verificării totale cu privire la respectarea legislației fiscale la SC „Cebacot" SRL pentru perioada de activitate 01 ianuarie 2013 – 31 ianuarie 2018.

În urma efectuării controlului fiscal, inspectorii fiscali au întocmit actul de control cu nr. 5-686111 din 20 martie 2018.

Actul de control menționat a fost recepționat prin intermediul ÎS „Poșta Moldovei" la data de 30 martie 2018.

La data de 24 mai 2018 Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia de sancționare nr. 123. La aceiași dată de 24 mai 2018 a fost emisă Hotărârea nr. 14 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale în mărime de 20 408 954 lei.

În baza respectivei hotărâri s-a aplicat sechestru conform actului de sechestru din 24 mai 2018 pe bunurile ce aparțin SC „Cebacot" SRL, printre care și asupra mijloacelor fixe: Mașina formare prin injectare BS550, Mașina formare prin

injectare B9550, Mașina formare prin injectare MSK2300, Parii pentru utilaj de fabricare a articolelor de beton, Uzina de beton, Hala de producere.

Reieșind din situația descrisă remarcă, că începând cu 24 mai 2018 și până la momentul actual, înstrăinarea sub orice formă a mijloacelor fixe enumerate-supra a fost de nerealizat, motiv pentru care concluziile inspectorilor fiscali nu pot fi reținute drept întemeiate.

De asemenea, argumentul SC „Cebacot" SRL este susținut și de colaboratorii Serviciului Fiscal de Stat, care în scrisoarea nr. 26-20/2-24-160 din 18 martie 2022 confirmă aflarea sub sechestru pentru perioada indicată a bunurilor indicate.

Prin urmare, existența activelor menționate supra este confirmată prin mai multe acte emise de însăși Serviciul Fiscal de Stat, începând cu anul 2018 până în prezent.

În baza celor expuse, reclamanta a indicat că nu este de acord că mijloacele fixe enumerate mai sus reprezintă lipsuri constatate la inventariere nici în cadrul controlului fiscal finisat la 04 februarie 2022, nici cu atât mai mult în cadrul controlului finisat la 20 martie 2018 (fapt menționat în decizia nr. 777/931 din 06 aprilie 2022 la pagina 2 din 6), precum și nu este de acord cu neadmiterea deducerii uzurii calculate în scopuri fiscale pentru aceste obiecte în sumă totală de 7.003.907 lei pentru perioada supusa controlului.

Menționează că SC „Cebacot" SRL a respectat în totalitate procedura prealabilă, contestând toate actele emise de Serviciul Fiscal de Stat aferente încălcărilor stabilite prin Actul de control nr. 3-610941 din 04 februarie 2022 și Actul de control nr. 1-891495 din 24 martie 2022.

Pe cale de consecință, reieșind din faptul că SC „Cebacot" SRL a contestat decizia emisa la 06 aprilie 2022, iar Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 754/132 din 23 iunie 2022, consideră că cel din urmă act, de asemenea, este susceptibil de anulare în baza aceluiași principiu de procedură administrative comună.

La fel, SC „Cebacot" SRL a contestat și Hotărârea din 24 mai 2022, dar contestația acesteia a fost respinsă prin decizia din 30 iunie 2022, această decizie fiind susceptibilă de anulare în baza acelorași temeiuri expuse supra.

Cu referire la solicitările SC „Cebacot" SRL cu privire la anularea celor patru acte: decizia nr. 777/931 din 06 aprilie 2022, decizia nr. 754/132 din 23 iunie 2022, Hotărârea seria AH nr. 0045286 din 24 mai 2022 și decizia nr. 754/138 din 30 iunie 2022, reclamanta menționează că prin emiterea respectivelor acte Serviciul Fiscal de Stat a desfășurat o activitate administrativă îndreptată spre restricționarea activității economice legale desfășurate de SC „Cebacot" SRL.

Soluția instanței de fond

Prin hotărârea Judecătoriei Chișinău sediul Centru din 11 decembrie 2024, cererea de chemare în judecată înaintată de SC „Cebacot” SRL a fost admisă parțial și respectiv, anulată decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 777/931 din 06 aprilie 2022 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SC „Cebacot” SRL și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/132 din 23 iunie 2022 emisă în procedura prealabilă.

De asemenea, s-a anulat Hotărârea Serviciului Fiscal de Stat seria AH nr. 0045286 din 24 mai 2022 cu privire la executarea silită a obligațiilor fiscale ale contribuabilului SC „Cebacot” SRL și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/138 din 30 iunie 2022 emisă în procedura prealabilă.

În rest, pretențiile din acțiune au fost respinse ca neîntemeiate.

Solicitarea apelantului

La 20 decembrie 2024 (*în interiorul termenului prevăzut la art. 232 alin. (1) Cod administrativ*), Serviciul Fiscal de Stat, a declarat apel împotriva hotărârii Judecătoriei Chișinău sediul Centru, din 11 decembrie 2024, iar la 16 iunie 2025 (*în interiorul termenului prevăzut la art. 232 alin. (2) Cod administrativ*) a fost înregistrată cererea de apel motivată prin care a fost solicitat casarea hotărârii instanței de fond și emiterea unei noi hotărâri prin care acțiunea să fie respinsă ca neîntemeiată.

În motivarea cererii de apel, s-a invocat că instanța de fond nu a constatat și elucidat complet circumstanțele relevante ale cauzei, a interpretat și aplicat eronat normele de drept material și procedural, iar concluziile reținute în hotărâre sunt în contradicție cu situația de fapt.

Astfel, în esență apelantul a susținut că în baza deciziei nr. 121095/11 din 11 ianuarie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a efectuat la SC „Cebacot” SRL un control fiscal total pentru perioada 01 ianuarie 2017–31 decembrie 2021, finalizat prin actul de control nr. 3-610941 și blanchetele nr. 3-610942 – nr. 3-610945 din 04 februarie 2022.

Ulterior, Serviciul Fiscal a emis decizia nr. 777/931 din 06 aprilie 2022 privind cazul de încălcare a legislației, menținută ulterior prin decizia nr. 754/132 din 23 iunie 2022.

De altfel, apelantul a susținut că în cadrul controlului, au fost constatate încălcări cu privire la deducerea neîntemeiată a uzurii mijloacelor fixe în sumă de 7.003.907 lei, reflectarea eronată a cheltuielilor și veniturilor în declarațiile fiscale pentru anii 2017 și 2019, precum și nereflectarea venitului rezultat din neachitarea datoriilor față de fondatorul - Ceban Mihai în sumă de 22.203.712 lei.

Totodată, a menționat că s-a constatat diminuarea impozitului pe venit pentru anii 2017–2019, majorarea pierderilor fiscale pentru anul 2020 cu 1.256.223 lei și

deducerea neacceptată a TVA aferente lipsurilor de mijloace fixe în sumă de 1.748.959 lei.

Respectiv, Serviciul Fiscal de Stat consideră că hotărârea Judecătoriei Chișinău sediul Centru, din 11 decembrie 2024 este ilegală și pasibilă casării, deoarece instanța nu a elucidat complet circumstanțele cauzei și a ajuns la concluzii contrare probelor administrate.

Potrivit apelantului, instanța de fond ar fi reținut eronat că SC „Cebacot" SRL nu a dedus cheltuieli străine activității de întreprinzător, deși în cadrul controlului s-a stabilit atribuirea neîntemeiată la deduceri a sumei de 558.338 lei aferente lipsurilor de tutun în cantitate de 7.154,4 kg, fără existența unor acte privind limitele perisabilității naturale sau documente de casare.

De asemenea, referitor la datoriile față de fondatorul - Ceban Mihai, apelantul a arătat că societatea nu a reflectat în venitul brut suma de 22.203.712 lei, reprezentând împrumuturi neachitate, ulterior stinse prin corectări contabile și închise la contul „Pierderi neacoperite ale anilor precedenți", or nu au fost prezentate probe cu privire la recalificarea acestor împrumuturi în capital de rezervă și nici hotărâri ale asociatului unic privind aporturi suplimentare.

Suplimentar, Serviciul Fiscal de Stat a invocat că SC „Cebacot" SRL a completat eronat declarațiile fiscale: pentru anul 2017 au fost reflectate cheltuieli de 108.099.773 lei, în loc de 108.099.752 lei, iar pentru anul 2019 venituri de 119.263.660 lei, în loc de 119.264.296 lei, diferențele fiind confirmate prin balanțele de verificare contabile.

Complementar, cu privire la uzura mijloacelor fixe, apelantul a susținut că societatea a dedus neîntemeiat uzura în sumă totală de 7.003.907 lei pentru anii 2017–2020, deși bunurile respective – uzină de beton, utilaje și hală de producere – nu erau utilizate de intimată în activitatea de întreprinzător, ci de SRL „Fortus", fără existența documentelor justificative privind transmiterea acestora.

În altă ordine de idei, cu referire la Hotărârea seria AH nr. 0045286 din 24 mai 2022 privind executarea silită a obligației fiscale în sumă de 4.943.935,31 lei, apelantul a susținut că aceasta a fost emisă legal, în temeiul art. 252, art. 193 și art. 196 alin. (5) Cod fiscal, ca urmare a neexecutării benevole a deciziei nr. 777/931 din 06 aprilie 2022.

În concluzie, Serviciul Fiscal de Stat a afirmat că actele administrative contestate au fost emise cu respectarea prevederilor legale, iar hotărârea instanței de fond este arbitrară, nemotivată și contradictorie circumstanțelor cauzei, fiind întemeiată exclusiv pe afirmațiile SC „Cebacot" SRL.

Argumentele participanților la proces

La examinarea în fond a cauzei, reprezentantul apelantului Serviciul Fiscal de Stat – Nicolai Tatiana, a solicitat admiterea cererii de apel în formula înaintată.

Reprezentantul intimatei SC „Cebacot” SRL – avocatul Digori Pavel și Ceban Tatiana, au solicitat respingerea cererii de apel și menținerea hotărârii instanței de fond.

Aprecierea instanței de apel

- *Cu referire la admisibilitatea acțiunii în contenciosul administrativ:*

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

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

Potrivit art. 189 alin. (1) și (2) Cod administrativ, orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice poate înainta o acțiune în contencios administrativ. O acțiune în contencios administrativ poate fi înaintată și atunci când autoritatea publică nu a soluționat în termen legal o cerere.

În conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) și (2) Cod administrativ, o acțiune în contencios administrativ poate fi depusă pentru: a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acțiune în contestare); b) obligarea autorității publice să emită un act administrativ individual (acțiune în obligare); c) impunerea la acțiune, la tolerare a acțiunii sau la inacțiune (acțiune în realizare); d) constatarea existenței sau inexistenței unui raport juridic ori nulității unui act administrativ individual sau a unui contract administrativ (acțiune în constatare); sau e) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ normativ (acțiune de control normativ). Acțiunea în constatare prezumă existența unui interes îndreptățit pentru constatarea solicitată. Acțiunea în constatare nu poate fi înaintată dacă reclamantul își poate sau și-ar putea revendica drepturile printr-o altă acțiune prevăzută la alin. (1), cu excepția situației când se urmărește constatarea nulității unui act administrativ individual sau normativ.

Potrivit art. 207 alin. (1) Cod administrativ, instanța verifică din oficiu dacă sunt întrunite condițiile pentru admisibilitatea unei acțiuni în contenciosul administrativ. Dacă este inadmisibilă, acțiunea în contencios administrativ se declară ca atare prin încheiere judecătorească susceptibilă de recurs.

Dispoziția art. 207 alin. (2) Cod administrativ, prevede că acțiunea în contencios administrativ se declară inadmisibilă în special când: a) există o hotărâre judecătorească definitivă cu privire la un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept; b) există o încheiere judecătorească prin care s-a dispus încetarea procesului în legătură cu faptul că reclamantul a renunțat

la acțiune sau și-a retras acțiunea într-un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept sau că între parți s-a încheiat o tranzacție de împăcare; c) la aceeași sau la altă instanță de judecată se examinează o acțiune între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept; d) acțiunea a fost depusă după expirarea termenului prevăzut la art. 209; e) reclamantul nu poate revendica încălcarea, prin activitatea administrativă, a unui drept în sensul art. 17; f) nu sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 208 din Codul administrativ – procedura prealabilă; g) acțiunea a fost depusă de o persoană fără împuterniciri în acest sens; h) cererea de chemare în judecată nu corespunde cerințelor prevăzute la art. 211 alin. (1) și (2) și art. 212 alin. (1) și reclamantul nu a înlăturat neajunsurile în termenul stabilit de instanța de judecată.

În temeiul art. 209 alin. (1) și (2) Cod administrativ, acțiunea în contestare și acțiunea în obligare se înaintează în decurs de 30 de zile, dacă legea nu prevede altfel. Acest termen începe să curgă de la: a) data comunicării sau notificării deciziei cu privire la cererea prealabilă sau data expirării termenului prevăzut de prezentul cod pentru soluționarea acesteia; b) data comunicării sau notificării actului administrativ individual, dacă legea nu prevede procedura prealabilă. Prevederile art. 165 alin. (1) referitoare la nesoluționarea în termen se aplică corespunzător. Dacă informația cu privire la exercitarea căilor de atac nu se conține în actul administrativ individual sau în decizia cu privire la cererea prealabilă ori este indicată incorect, înaintarea acțiunii în contencios administrativ se admite în termen de un an de la comunicarea sau notificarea actului administrativ sau a deciziei cu privire la cererea prealabilă.

La caz, analizând lucrările cauzei în coroborare cu înscrisurile dosarului administrativ, instanța de apel atestă că nu s-a constatat că: ar exista o hotărâre judecătorească definitivă cu privire la un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept; ar exista o încheiere judecătorească prin care s-a dispus încetarea procesului în legătură cu faptul că reclamantul a renunțat la acțiune sau și-a retras acțiunea într-un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept; între parți s-a încheiat o tranzacție de împăcare sau; la aceeași sau la altă instanță de judecată se examinează o acțiune între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept; acțiunea a fost depusă după expirarea termenului prevăzut la art. 209 Cod administrativ; acțiunea nu a fost semnată și depusă de SC „Cebacot” SRL, iar reclamantul nu poate revendica încălcarea, prin activitatea administrativă, a unui drept în sensul art. 17 din Codul administrativ.

Având în vedere că în procesul examinării cererii de apel, nu au fost constatate circumstanțe care să determine inadmisibilitatea acțiunii, etapa verificării admisibilității fiind depășită, Completul consideră că litigiul urmează a fi examinat în fond, prin aprecierea argumentelor invocate și a probatoriului administrat.

- *Cu referire la fondul cauzei de contencios administrativ:*

Verificând legalitatea și temeinicia hotărârii primei instanțe atacată cu apel, prin prisma lucrărilor din dosar, Completul judiciar statuează că în raport cu prevederile art. 240 alin. (1) lit. c) Cod administrativ, apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat urmează a fi admis, iar hotărârea instanței de fond, casată integral, cu emiterea unei noi hotărâri în următoarea formulare.

În conformitate cu prevederile art. 231 alin. (2) Cod administrativ, pentru procedura în apel se aplică corespunzător prevederile cap. II din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva.

Astfel, conform art. 219 alin. (1) – (3) Cod administrativ, instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți. Instanța de judecată depune eforturi pentru înlăturarea greșelilor de formă, explicarea cererilor neclare, depunerea corectă a cererilor, completarea datelor incomplete și pentru depunerea tuturor declarațiilor necesare constatării și aprecierii stării de fapt. Instanța de judecată indică asupra aspectelor de fapt și de drept ale litigiului care nu au fost discutate de participanții la proces. Instanța de judecată nu are dreptul să depășească limitele pretențiilor din acțiune, însă, totodată, nu este legată de textul cererilor formulate de participanții la proces.

Conform art. 220 alin. (1) Cod administrativ, obținerea probelor în procedura contenciosului administrativ are loc conform art. 87-93.

Din conținutul art. 93 Cod administrativ, rezultă că fiecare participant probează faptele pe care își întemeiază pretenția. Prin derogare de la prevederile alin. (1), fiecare participant probează faptele atribuite exclusiv sferei sale. Reglementări suplimentare sau derogatorii sunt admisibile doar în baza prevederilor legale.

De asemenea, Completul subliniază că în limitele apelului, instanța verifică circumstanțele și raporturile juridice stabilite în hotărârea primei instanțe, precum și cele care nu au fost stabilite, dar care au importanță pentru soluționarea cauzei, apreciază probele din dosar și cele prezentate suplimentar în instanță de apel de către participanții la proces.

În fapt, din înscrisurile cauzei și dosarul administrativ se atestă că în baza deciziei Serviciului Fiscal de Stat privind inițierea controlului fiscal nr. 121095/11 din 11 ianuarie 2022, a fost efectuat un control fiscal la fața locului prin metoda verificării totale la SC „Cebacot” SRL privind corectitudinea calculării și declarării impozitelor și taxelor pentru perioada de activitate 01 ianuarie 2017 – 31 decembrie 2021.

Prin controlul fiscal total efectuat la SC „Cebacot” SRL colaboratorii Serviciului Fiscal de Stat au constatat:

- Încălcarea prevederilor art. 24 alin. (1) și art. 26 alin. (5) Cod fiscal (în vigoare la momentul comiterii încălcării), prin deducerea neîntemeiată a uzurii în scopuri fiscale în sumă totală de 7.003.907 lei, urmare a determinării incorecte a bazei valorice a mijloacelor fixe la începutul perioadei de gestiune la categoria respectivă de proprietate, stabilită în cadrul controlului precedent, cât și în urma calculării neîntemeiate a uzurii în scopuri fiscale pentru mijloacele fixe care nu au fost folosite în activitatea de întreprinzător și au fost constatate lipsuri;
- Încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) și art. 83 alin. (4) Cod fiscal prin completarea eronată a Declarației cu privire la impozitul pe venit pentru A/2017, în care s-au reflectat cheltuieli în sumă de 108.099.773 lei, dar urmau a fi reflectate în sumă de 108.099.752 lei, fiind majorate cu 21 lei și pentru A/2019 s-au reflectat venituri în sumă de 119.263.660 lei, dar urmau a fi reflectate în sumă de 119.264.296 lei, fiind micșorate cu 636 lei;
- Încălcarea prevederilor art. 18 lit. j) Cod fiscal prin ne reflectarea în Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru A/2017 a venitului rezultat din neachitarea datoriilor față de fondatorul întreprinderii în sumă de 22.203.712 lei (împrumuturi acordate de fondator), care în perioada fiscală A/2018 au fost închise în evidența contabilă, prin efectuarea corectărilor prin formulele contabile: Dt412. 2 „împrumuturi din părți afiliate", Ct331. 1 „corectări al rezultatelor anilor precedenți" și Dt512. 4 „împrumuturi de la personalul entității" și ulterior, închise la contul 332 „pierderi neacoperite ale anilor precedenți".

Totodată, autoritatea a statuat că încălcările menționate au generat diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele fiscale A/2017 -A/2019; majorarea pierderilor fiscale pentru A/2020 cu 1.256.223 lei, care la momentul controlului vor constitui 1.700.911 lei; neachitarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător în termenele stabilite de legislație; încălcarea prevederilor art. 84 alin. (1) Cod fiscal, prin neplata în termenele stabilite a impozitului pe venit în rate pe parcursul anilor 2017-2019, precum și admiterea lipsurilor de mijloace fixe cu valoarea de bilanț de 8.744.794 lei, de la care anterior a fost dedusă TVA în sumă de 1.748.959 lei

Prin urmare, în conformitate cu prevederile art. 102 alin. (8) Cod fiscal, nu s-a acceptat spre deducere suma TVA aferentă lipsurilor de mijloace fixe constatate în rezultatul inventarierii în sumă de 1.748.959 lei, de la care, la momentul procurării, a fost dedusă suma TVA.

În rezultatul efectuării controlului fiscal, inspectorii fiscali au întocmit Actul de control cu nr. 3-610941 din 04 februarie 2022 și ulterior, la 24 martie 2022 au întocmit Actul de control nr. 1/891495.

După recepționarea respectivelor acte, SC „Cebacot" SRL a formulat și depus dezacorduri și anume dezacordul din 24 februarie 2022, și dezacordul din 08 aprilie 2022.

Drept urmare, la 06 aprilie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 777/931 asupra cazului de încălcare fiscală a legislației comis de SC „Cebacot" SRL prin care a dispus:

I. A micșora pierderile fiscale pentru A/2020 cu 1.256.223 lei, care vor constitui 1.700.911 lei;

II. A încasa la buget sumele impozitelor calculate în rezultatul controlului:

- 3.427.247 lei, impozitul pe venit provenit din activitatea de întreprinzător diminuat, inclusiv: pentru A/2017 cu 2.950.796 lei, pentru A/2018 cu 292.755 lei, pentru A/2019 cu 183.696 lei, care urmează de transferat la Ministerul Finanțelor-Trezoreria de Stat.
- A încasa la buget majorare de întârziere calculată în rezultatul controlului în conformitate cu prevederile art. 228 alin. (1) și alin. (2) Cod fiscal:
- 1.505.512 lei, pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit provenit din activitatea de întreprinzător diminuat, care urmează de transferat la Ministerul Finanțelor - Trezoreria de Stat

III. A aplica amenzi pentru încălcările legislației.

- 685.449 lei, conform prevederilor art. 261 alin. (4) Cod fiscal pentru diminuarea impozitului pe venit provenit din activitatea de întreprinzător (3 427 247 lei x 20 %);
- 155.157 lei, conform prevederilor art. 261 alin. (6) Cod fiscal, pentru neachitarea impozitului pe venit în rate pentru perioadele fiscale A/2017-A/2019;
- 50.000 lei, conform prevederilor art. 253 alin. (7) Cod fiscal, pentru prezentarea informației neautentice prevăzute la art. 226^{11} alin. (5) Cod fiscal privind contractarea/rambursarea împrumuturilor pe parcursul anului fiscal 2018 (21.635.713 lei x 5%, dar nu mai mult de 50 mii lei);
- 1.500 lei, conform prevederilor art. 260 alin. (1) Cod fiscal, pentru nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a Declarațiilor cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale A/2017-A/2019 (3 cazuri x 500 lei).

Amenzile aplicate urmează de transferat la Ministerul Finanțelor - Trezoreria de Stat.

IV. A ajusta prin micșorare TVA spre deducere în Declarația privind TVA pentru perioada fiscală L/02/2022 în suma de 1.748.959 lei, aferentă mijloacelor fixe valoarea de bilanț în sumă de 8.744.794 lei, stabilite lipsuri în rezultatul inventarierii.

La 17 mai 2022 respectiva decizie a fost contestată de către SC „Cebacot" SRL, iar la data de 23 iunie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 754/132, prin care a respins contestația depusă și a menținut Decizia nr. 777/931 din 06 aprilie 2022.

Totodată, în baza aceleiași decizii la 24 mai 2022, Serviciul Fiscal de Stat a emis Hotărârea seria AH nr. 0045286 cu privire la executarea silită a obligațiilor fiscale

ale contribuabilului SC „Cebacot” SRL, care de asemenea a fost contestată de SC „Cebacot” SRL în data de 07 iunie 2022, care însă, prin decizia nr. 754/138 din 30 iunie 2022 a fost respinsă.

La caz, invocând dezacord cu poziția abordată de autoritatea publică, SC „Cebacot” SRL a depus prezenta acțiune.

Fiind învestită cu soluționarea cauzei în fond, prin hotărârea din 11 decembrie 2024, Judecătoria Chișinău sediul Centru a admis parțial cererea de chemare în judecată și respectiv, anulat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 777/931 din 06 aprilie 2022, decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/132 din 23 iunie 2022, Hotărârea Serviciului Fiscal de Stat seria AH nr. 0045286 din 24 mai 2022 și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/138 din 30 iunie 2022.

Completul judiciar apreciază hotărârea instanței de fond ca fiind neîntemeiată, adoptată cu aprecierea eronată a materialelor și normelor relevante speței, reieșind din următoarele motive.

Cu referire la normele legale aplicabile la caz, este de menționat că, conform art. 8 alin. (2) Cod fiscal, contribuabilul este obligat: a) să respecte modul stabilit de înregistrare (reînregistrare) de stat și de desfășurare a activității de întreprinzător; b) să se pună la evidență la subdiviziunea Serviciului Fiscal de Stat în a cărei rază își are sediul stabilit în documentele de constituire (înregistrare) și să primească certificatul de atribuire a codului fiscal. Aceste prevederi nu se aplică persoanelor al căror număr de identificare de stat reprezintă codul fiscal, cu excepția contribuabililor pentru care codul fiscal este cel atribuit în conformitate cu art. 5 pct. 28) lit. a), b), c), d) și e). Contribuabilii care sunt înregistrați de către organele abilitate cu dreptul de înregistrare de stat se iau la evidența subdiviziunii respective a Serviciului Fiscal de Stat conform informației prezentate de către aceste organe; c) să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte Serviciului Fiscal de Stat și serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență în conformitate cu cerințele legislației, să efectueze încasările bănești în numerar prin intermediul echipamentelor de casă și de control, respectând reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor bănești în numerar fără aplicarea mașinilor de casă și de control; d) să prezinte informații veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum și despre alte obiecte ale impunerii; e) să achite la buget, la timp și integral, ținând cont de prevederile art. 7 alin. (5), sumele calculate ale impozitelor și taxelor, asigurând exactitatea și veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate; f) în caz de control al respectării legislației fiscale, să prezinte, la prima cerere, persoanelor cu funcții de răspundere ale organelor cu atribuții de administrare fiscală documentele de evidență, dările de seamă fiscale și alte

documente și informații privind desfășurarea activității de întreprinzător, calcularea și achitarea la buget a impozitelor și taxelor și acordarea facilităților, să permită accesul, în cazul ținerii evidenței computerizate, la sistemul electronic de contabilitate; f[1]) în caz de solicitare a soluției fiscale individuale anticipate, să prezinte Serviciului Fiscal de Stat, la prima cerere, informații veridice, documente, explicații și/sau probe suplimentare privind activitatea desfășurată, privind situațiile și/sau tranzacțiile viitoare; g) în caz de control al respectării legislației fiscale, să asigure persoanelor cu funcții de răspundere ale organelor cu atribuții de administrare fiscală accesul liber în spațiile de producție, în depozite, în localurile de comerț, în alte încăperi și locuri (cu excepția încăperilor utilizate exclusiv ca spațiu locativ) pentru inspectarea lor în scopul verificării autenticității datelor din documentele contabile, din dările de seamă, din declarațiile fiscale, din calcule, precum și a verificării îndeplinirii obligațiilor față de buget; h) să asiste la efectuarea controlului privind respectarea legislației fiscale, să semneze actele privind rezultatul controlului, să dea explicații în scris sau oral; i) în caz de calculare greșită și determinare incorectă de către Serviciul Fiscal de Stat a sumei impozitului, penalității, dobânzii sau amenzii, să dovedească acest lucru prin documente justificative; j) să îndeplinească deciziile adoptate de organele cu atribuții de administrare fiscală și alte organe învestite cu funcții de control pe marginea rezultatelor controalelor efectuate, respectând cerințele legislației fiscale; k) să îndeplinească alte obligații prevăzute de legislația fiscală.

În conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) Cod fiscal, apărarea drepturilor și intereselor contribuabilului se face pe cale judiciară sau pe alte căi prevăzute de prezentul cod și de alte acte ale legislației. Toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

Conform art. 132[1] alin. (1), (7) și (8) Cod fiscal, Serviciul Fiscal de Stat este autoritatea administrativă care își desfășoară activitatea în subordinea Ministerului Finanțelor, fiind o structură organizațională separată în sistemul administrativ al acestui minister, constituită pentru prestarea serviciilor publice administrative contribuabililor, pentru supravegherea, controlul în domeniul fiscal și constatarea infracțiunilor în cazurile prevăzute de Codul de procedură penală. Serviciul Fiscal de Stat este persoană juridică de drept public și dispune de ștampilă cu imaginea Stemei de Stat a Republicii Moldova. Subdiviziunile Serviciului Fiscal de Stat fără statut de persoană juridică utilizează ștampile cu imaginea Stemei de Stat a Republicii Moldova.

În temeiul art. 189 alin. (1) Cod fiscal, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele și taxele contribuabililor în urma controalelor fiscale, dacă au fost stabilite cazuri de nerespectare a legislației fiscale, precum și în alte cazuri prevăzute de legislația fiscală.

Dispoziția art. 190 alin. (1) și (2) Cod fiscal statuează că evidența obiectelor impozabile și a obligațiilor fiscale se ține de către contribuabil de sine stătător, dacă legislația nu prevede altfel, pentru a se estima baza impozabilă, cuantumul obligațiilor fiscale calculate, modificate, stinse și restante. Contabilitatea și/sau o altă evidență pe care se întemeiază evidența obiectelor impozabile și a obligațiilor fiscale trebuie să reflecte oportun, integral și veridic operațiunile contribuabilului și situația lui financiară.

Conform art. 236 alin. (1) Cod fiscal, amenda este o sancțiune fiscală care constă în obligarea persoanei ce a săvârșit o încălcare fiscală de a plăti o sumă de bani. Amenda se aplică indiferent de faptul dacă au fost aplicate sau nu alte sancțiuni fiscale ori plătite impozite, taxe, majorări de întârziere (penalități) calculate suplimentar la cele declarate sau nedeclarate.

Potrivit art. 241 Cod fiscal, cauzele privind încălcările fiscale sânt examinate de către Serviciul Fiscal de Stat. Sunt în drept să examineze cauzele privind încălcările fiscale și să aplice sancțiuni fiscale, în numele autorităților abilitate, conducerea Serviciului Fiscal de Stat.

În conformitate cu art. 249 alin. (1) lit. a) Cod fiscal, asupra cazului de încălcare fiscală poate fi pronunțată decizie privind aplicarea de sancțiune fiscală și/sau încasarea de impozit, taxă, calculate suplimentar, de majorare de întârziere.

În context, reieșind din prevederile art. 228 alin. (1) - (2) Cod fiscal, majorarea de întârziere (penalitatea) este o sumă calculată în funcție de cuantumul impozitului, taxei și de timpul scurs din ziua în care acestea trebuiau plătite, indiferent de faptul dacă au fost sau nu calculate la timp. Aplicarea de către Serviciul Fiscal de Stat sau alt organ abilitat majorării de întârziere este obligatorie, independent de forma de constrângere. Majorarea de întârziere reprezintă o parte din obligația fiscală și se percepe în modul stabilit pentru impunerea fiscală. Pentru neplata impozitului, taxei în termenul și în bugetul stabilite conform legislației fiscale se plătește o majorare de întârziere, determinată în conformitate cu alin. (3) pentru fiecare zi de întârziere a plății lor, pentru perioada care începe după scadența impozitului, taxei și care se încheie în ziua plății lor efective inclusiv.

Conform art. 261 alin. (4) și (6) Cod fiscal, diminuarea impozitelor, a taxelor, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, stabilite în cotă procentuală, prin prezentarea către Serviciul Fiscal de Stat a unei dări de seamă fiscale cu informații sau date neveridice se sancționează cu amendă de la 20% la 30% din suma diminuată. Neplata sau plata incompletă a impozitului pe venit în rate se sancționează cu amendă în cuantum calculat, în modul stabilit la art. 228 alin. (3), unei perioade cuprinse între data stabilită pentru plata acestui impozit și data de prezentare a declarației fiscale. Suma neplătită a impozitului pe venit se determină ca diferență dintre impozitul calculat și plătit de contribuabil și impozitul pe care acesta era

obligat să-l plătească. Impozitul pe venit care urmează a fi plătit reprezintă cea mai mică mărime din impozitul calculat care urma să fie plătit în anul precedent sau 80% din suma definitivă a impozitului din perioada fiscală curentă, scăzându-se trecerile în cont (cu excepția impozitului plătit în rate). Sancțiunea nu se aplică în cazul în care impozitul pe venit ce urmează a fi plătit este mai mic de 5.000 de lei. Amenda nu se aplică contribuabililor menționați la art. 228 alin. (5) în ceea ce privește obligațiile fiscale și perioadele fiscale pentru care nu se aplică (nu se calculează) majorări de întârziere (penalități).

Conform art. 253 alin. (7) Cod fiscal, prezentarea informației prevăzute la art. 226^{11} alin. (5) neautentice de către persoanele indicate la art. 226^{11} alin. (2) se sancționează cu amendă de la 5% la 10% din diferența dintre suma care urma să fie indicată și cea indicată în informație, dar nu mai mult de 50 de mii de lei pentru fiecare perioadă fiscală în parte.

De altfel, în sensul art. 226^{11} alin. (5) Cod fiscal - surse indirecte de informații, informațiile vor conține date despre: a) intrările și/sau ieșirile pe parcursul unui an fiscal de mijloace bănești în/din fiecare cont bancar și/sau cont de plăți și/sau în/din conturile bancare și/sau conturile de plăți ale unei persoane fizice, precum și tranzacțiile efectuate prin sisteme de remitere de bani, dacă rulajul cumulativ debitor sau creditor al conturilor respective și al tranzacțiilor efectuate prin sisteme de remitere de bani, în decursul unui an fiscal, depășește 300 mii de lei; b) serviciile turistice procurate de o persoană fizică pe parcursul unui an fiscal a căror valoare cumulativă depășește suma de 100 mii lei; c) primele de asigurare achitate de o persoană fizică pe parcursul unui an fiscal a căror valoare cumulativă depășește suma de 100 mii lei; d) tranzacțiile cu valori mobiliare efectuate pe parcursul unui an fiscal a căror valoare cumulativă depășește suma de 100 mii lei pentru o persoană fizică; e) contractele autentificate notarial pe parcursul unui an fiscal a căror valoare cumulativă depășește suma de 300 mii lei pe numele unei persoane fizice; f) realizarea drepturilor creditorilor efectuate pe parcursul unui an fiscal, care cumulativ depășesc suma de 300 mii lei pentru o persoană fizică; g) realizarea istoriilor de credit cu valoarea cumulativă a obligațiilor executate pe parcursul anului fiscal care depășește suma de 100 mii de lei; h) efectuarea de către persoana fizică, pe parcursul unui an fiscal, a cheltuielilor legate de procurarea, posesia sau folosința mijloacelor de transport a căror valoare depășește cumulativ pe parcursul unui an fiscal suma de 300 mii de lei; i) contractarea/rambursarea împrumuturilor pe parcursul unui an fiscal, reflectate în contabilitatea întreprinderii, ce depășesc cumulativ suma de 200 mii de lei; i^{1}) înregistrarea/stingerea datoriilor față de personal pe parcursul unui an fiscal, cu excepția datoriilor privind retribuirea muncii, al căror sold la finele anului depășește suma de 200 mii de lei; j) operațiuni menționate la alin. (2) pct. 13), 14) și 15) efectuate pe parcursul unui an fiscal a căror valoare cumulativă depășește

suma de 100 mii de lei (sau echivalentul acesteia); k) informațiile obținute în baza protocoalelor sau a acordurilor internaționale la care Republica Moldova este parte privind schimbul de informații în scopul efectuării administrării fiscale.

În conformitate cu art. 260 alin. (1) Cod fiscal, nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a dării de seamă fiscale se sancționează cu o amendă de la 200 la 400 de lei pentru fiecare dare de seamă fiscală, dar nu mai mult de 2000 de lei pentru toate dările de seamă fiscale, aplicată contribuabililor specificați la art. 232 lit. b), și cu amendă de la 500 la 1000 de lei pentru fiecare dare de seamă fiscală, dar nu mai mult de 10000 de lei pentru toate dările de seamă fiscale, aplicată contribuabililor specificați la art. 232 lit. a) și c).

Din sensul normelor citate supra, rezultă că contribuabilul are obligația de a respecta integral cerințele legislației fiscale privind evidența contabilă, declararea veridică a obligațiilor fiscale, prezentarea dărilor de seamă și achitarea în termen a impozitelor și taxelor. Totodată, Serviciul Fiscal de Stat este autoritatea competentă să exercite controlul fiscal, să constate încălcările fiscale și să aplice sancțiuni, inclusiv amenzi și majorări de întârziere, în cazul nerespectării obligațiilor fiscale. În același timp, orice măsură aplicată urmează să respecte principiul legalității și dreptul contribuabilului la apărare, iar eventualele dubii privind interpretarea legislației fiscale se soluționează în favoarea contribuabilului.

La caz, Completul de judecată susține că contrar concluziilor primei instanțe, actele administrative contestate de SC „Cebacot” SRL au fost emise de Serviciul Fiscal de Stat în limitele competenței legale, cu respectarea procedurii prevăzute de Codul fiscal, iar constatările inserate în actul de control fiscal și în deciziile emise ulterior sunt susținute prin probe pertinente, concludente și suficiente.

Reieșind din condițiile art. 24 alin. (1) Cod fiscal, se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător. Instanța de apel remarcă că norma citată instituie două condiții cumulative pentru deductibilitatea cheltuielilor și anume: caracterul ordinar și necesar al cheltuielii și; legătura directă a acesteia cu activitatea de întreprinzător.

Conform prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) Cod fiscal, rezultă că contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație și să prezinte documente justificative care confirmă operațiunile economice reflectate.

Totodată, conform art. 26 alin. (5) Cod fiscal, mărimea amortizării mijloacelor fixe ce urmează a fi dedusă se determină prin raportarea bazei valorice a mijloacelor fixe la normele de amortizare aplicabile, iar potrivit art. 261 alin. (2) din Cod, amortizarea se calculează doar pentru proprietatea materială folosită în activitatea de întreprinzător.

În fapt, în baza deciziei privind inițierea controlului nr. 121095/11 din 11 ianuarie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a efectuat la SC „Cebacot” SRL un control fiscal la fața locului, prin metoda verificării totale pentru perioada 01 ianuarie 2017 – 31 decembrie 2021, în urma căruia a fost întocmit actul de control nr. 3-610941 din 04 februarie 2022, prelungit pe blanchetele nr. 3-610942 – nr. 3-610945.

În rezultatul controlului fiscal au fost constatate multiple încălcări fiscale, care au generat diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele fiscale A/2017 – A/2019, majorarea pierderilor fiscale pentru anul 2020 cu 1.256.223 lei, neachitarea în termen a impozitului pe venit și deducerea neîntemeiată a TVA aferente lipsurilor de mijloace fixe.

Instanța de apel reține că prima instanță eronat a ajuns la concluzia că Serviciul Fiscal de Stat nu a demonstrat existența unor cheltuieli ce nu țin de activitatea de întreprinzător, or din actul de control fiscal rezultă că SC „Cebacot” SRL a atribuit neîntemeiat la deduceri cheltuieli aferente lipsurilor de tutun în cantitate de 7.154,4 kg, în sumă totală de 558.338 lei, inclusiv TVA în sumă de 93.056 lei, constatate în urma inventarierii efectuate în cadrul controlului fiscal.

De asemenea, contrar concluziilor instanței de fond, intimata nu a prezentat în cadrul controlului fiscal niciun act prin care să fie stabilite limitele perisabilității naturale pentru tutun și nici documente contabile de casare a mărfurilor respective.

În context, reieșind din art. 24 alin. (13) Cod fiscal, în redacția aplicabilă perioadei fiscale verificate, deducerea reziduurilor, deșeurilor și perisabilității naturale este permisă doar în limitele aprobate conform modului stabilit de lege.

Respectiv, Completul de judecată susține că invocarea ulterioară, în cadrul procesului judiciar, a unor pretinse norme interne cu privire la perisabilitatea naturală, nu poate suplini obligația contribuabilului de a prezenta în cadrul controlului fiscal documente contabile primare și acte aprobate în condițiile legii.

Mai mult ca atât, Completul de judecată consideră că instanța de fond nu a ținut cont de faptul că lipsurile constatate în cadrul inventarierii, nu au fost justificate prin acte contabile corespunzătoare, deși sarcina probațiunii cu privire la caracterul deductibil al cheltuielilor revenea nemijlocit contribuabilului verificat.

Cu referire la concluzia primei instanțe despre pretinsa legalitate a recalificării împrumuturilor acordate de fondator în capital de rezervă, Colegiul apreciază această poziție abordată drept una neîntemeiată și contrară materialului probator administrat.

Astfel, potrivit art. 18 lit. j) Codul fiscal, în venitul brut se include venitul rezultat din neachitarea datoriei de către agentul economic, cu excepția cazurilor când formarea datoriei este o urmare a insolvabilității contribuabilului.

Cu toate acestea, în urma controlului fiscal s-a stabilit că SC „Cebacot” SRL nu a reflectat în Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2017 venitul rezultat din neachitarea datoriilor față de fondatorul Ceban Mihai în sumă totală de

22.203.712 lei, înregistrate la contul 412.2 „Împrumuturi din părți afiliate” în sumă de 19.710.510 lei și la contul 512.4 „Împrumuturi de la personalul entității” în sumă de 2.493.202,92 lei.

Totodată, din materialele dosarului rezultă că în anul 2018 aceste datorii au fost stinse prin formulele contabile Dt 412.2 Ct 331.1 și Dt 512.4 Ct 331.1, ulterior fiind închise la contul 332 „Pierderi neacoperite ale anilor precedenți”.

De altfel, SC „Cebacot” SRL nu a prezentat în cadrul controlului fiscal probe care să confirme transformarea legală a împrumuturilor în capital de rezervă sau aport suplimentar al asociatului.

În continuare, reieșind din prevederile art. 31 din Legea nr. 135/2007 privind societățile cu răspundere limitată, capitalul de rezervă al societății se formează prin vărsăminte anuale din profitul net și poate fi utilizat doar la acoperirea pierderilor sau majorarea capitalului social.

Or, reieșind din împrejurările cauzei s-a constatat că în evidența contabilă a întreprinderii nu existau înscrieri aferente contului contabil 321 „Capital de rezervă”, iar SC „Cebacot” SRL a prezentat exclusiv o decizie internă a asociatului unic și un ordin al administratorului cu privire la pretinsa convertire a creanței.

Respectiv, în lipsa înregistrării efective în evidența contabilă și în lipsa unor acte corporative conforme cerințelor legale cu privire la aporturile suplimentare sau majorarea capitalului propriu, instanța de apel consideră irelevantă concluzia primei instanțe cu privire la recalificarea datoriei în rezerve, or decizia internă nu produce prin ea însăși efecte fiscale și contabile opozabile autorității fiscale.

Totodată, Colegiul consideră eronată concluzia susținută de prima instanță cu privire la inexistența unei datorii scadente, or după cum rezultă din împrejurările speței, Serviciul Fiscal de Stat nu a reținut expirarea termenului de prescripție extinctivă și nici remiterea convențională a datoriei, ci a constatat că obligațiile respective au fost stinse contabil de către contribuabil fără reflectarea consecințelor fiscale corespunzătoare.

Or, stingerea datoriei prin operațiuni contabile interne, fără executarea obligației de restituire și fără justificarea juridică și contabilă a conversiei acesteia în capital propriu, constituie temei suficient pentru aplicarea art. 18 lit. j) Cod fiscal.

În ceea ce privește încălcările aferente completării declarațiilor fiscale pentru anii 2017 și 2019, instanța de apel constată că prima instanță a apreciat selectiv probele administrate.

Astfel, din conținutul balanțelor de verificare prezentate de SC „Cebacot” SRL rezultă că pentru anul 2017 suma totală a cheltuielilor constatate conform contabilității constituia 108.099.752 lei, în timp ce în Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru A/2017 a fost reflectată suma de 108.099.773 lei, respectiv cu 21 lei mai mult.

Totodată, pentru anul 2019, balanța de verificare indica venituri în sumă de 119.264.296 lei, însă în declarația fiscală contribuabilul a reflectat suma de 119.263.660 lei, respectiv cu 636 lei mai puțin.

Astfel, contrar concluziilor instanței de fond, Completul subliniază că existența unor rulaje sau solduri pe anumite conturi contabile nu infirmă faptul obiectiv că datele reflectate în declarațiile fiscale nu corespundeau datelor contabilității. Or, potrivit art. 83 alin. (4) Codul fiscal, declarația cu privire la impozitul pe venit se completează în conformitate cu datele contabilității și în forma stabilită de Ministerul Finanțelor.

Prin urmare, Serviciul Fiscal de Stat corect a constatat reflectarea eronată a datelor fiscale de către contribuabil.

Complementar, Colegiul apreciază drept eronată și concluzia instanței de fond cu privire la ilegalitatea constatărilor referitoare la deducerea uzurii mijloacelor fixe.

Astfel, în conceptul art. 261 alin. (2) din Codul fiscal, amortizarea este deductibilă doar în privința mijloacelor fixe folosite în activitatea de întreprinzător.

De altfel, în cadrul controlului fiscal efectuat la data de 24 martie 2022 prin metoda verificării faptice, consemnat prin actul nr. 1-891495, s-a stabilit că utilajul pentru producerea betonului, părțile pentru utilajul de fabricare a articolelor din beton, mașinile pentru injectare și hala de producere erau utilizate de SRL „Fortus", iar SC „Cebacot" SRL nu a prezentat documente care să confirme utilizarea bunurilor respective în propria activitate de întreprinzător.

Totodată, SC „Cebacot" SRL nu a prezentat acte cu privire la transmiterea bunurilor către SRL „Fortus", contracte de locațiune, comodat, prestări servicii sau alte documente justificative.

Astfel, Serviciul Fiscal de Stat a constatat întemeiat existența unor lipsuri de mijloace fixe cu valoarea de bilanț de 8.744.794 lei și calcularea neîntemeiată a uzurii fiscale în sumă totală de 7.003.907 lei, inclusiv: pentru anul 2017 – 2.336.234 lei; pentru anul 2018 – 1.881.288 lei; pentru anul 2019 – 1.530.162 lei; pentru anul 2020 – 1.256.223 lei.

Mai mult, Completul consideră că prima instanță a confundat dreptul de proprietate asupra bunurilor cu utilizarea efectivă a acestora în activitatea de întreprinzător.

Or, condiția legală prevăzută de art. 261 alin. (2) Codul fiscal este folosirea efectivă a mijloacelor fixe în activitatea de întreprinzător a contribuabilului care solicită deducerea uzurii fiscale, astfel că în lipsa probelor cu privire la această utilizare, Serviciul Fiscal de Stat a procedat legal refuzând deducerea uzurii calculate.

În mod similar, în conformitate cu art. 102 alin. (8) Codul fiscal, nu se acceptă spre deducere suma TVA aferentă lipsurilor de mijloace fixe constatate în

rezultatul inventarierii, respectiv, refuzul deducerii TVA în sumă de 1.748.959 lei aferente lipsurilor de mijloace fixe a fost legal și întemeiat.

De asemenea, instanța de apel constată caracterul nefondat al concluziilor primei instanțe referitoare la neexecutarea obligației de plată a impozitului pe venit în rate.

În acest sens, potrivit art. 84 alin. (1) Codul fiscal, contribuabilul este obligat să achite trimestrial sume egale cu o pătrime din impozitul calculat pentru anul respectiv sau pentru anul precedent.

La caz, constatările Serviciului Fiscal de Stat cu privire la neachitarea în termen a obligațiilor fiscale au rezultat din verificarea evidenței fiscale și a plăților efectuate de contribuabil, or în prima instanță nu au fost administrate probe suficiente pentru a infirma concluziile organului fiscal.

Mai mult, instanța de fond a depășit limitele controlului judecătoresc asupra actului administrativ, substituindu-se autorității fiscale în aprecierea aspectelor tehnice de contabilitate și fiscalitate, fără existența unei expertize judiciare de specialitate care să infirme constatările controlului fiscal.

Colegiul mai reține că actul de control fiscal și deciziile emise în baza acestuia beneficiază de prezumția de legalitate și veridicitate până la proba contrară, iar SC „Cebacot” SRL nu a administrat probe pertinente și concludente suficiente pentru a răsturna constatările controlului fiscal.

În același sens, invocarea de către prima instanță a art. 11 alin. (1) Cod fiscal privind interpretarea îndoielilor în favoarea contribuabilului este neîntemeiată în circumstanțele cauzei, deoarece principiul respectiv devine aplicabil doar în cazul existenței unor dubii reale, obiective și insurmontabile privind interpretarea normei fiscale, iar în prezenta cauză, încălcările fiscale au fost constatate în baza documentelor contabile prezentate chiar de contribuabil și a lipsei actelor justificative obligatorii.

De asemenea, este de menționat că instanța de fond a aplicat extensiv și nejustificat unele principii generale de drept și standarde probatorii specifice altor materii juridice, fără a ține cont de specificul raporturilor fiscale și de obligația contribuabilului de a justifica documentar dreptul la deduceri fiscale.

În alta ordine de idei, în ceea ce privește Hotărârea seria AH nr. 0045286 din 24 mai 2022 privind executarea silită a obligației fiscale și decizia nr. 754/138 din 30 iunie 2022 asupra contestației, Colegiul constată că acestea reprezintă acte subsecvente și dependente de existența obligației fiscale stabilite prin Decizia nr. 777/931 din 06 aprilie 2022.

Astfel, potrivit art. 252 Cod fiscal, decizia asupra cazului de încălcare fiscală se execută în termen de 30 de zile, iar în cazul neexecutării benevole Serviciul Fiscal de Stat este îndreptățit să procedeze la executarea silită.

Conform prevederilor art. 193 lit. a) și b) Cod fiscal, condițiile declanșării executării silite a obligaţiei fiscale sunt existenţa restanţei, ţinându-se cont de

prevederile art. 252 - neexpirarea termenelor de prescripţie stabilite în prezentul cod.

Astfel, întrucât obligația fiscală stabilită prin decizia nr. 777/931 din 06 aprilie 2022 era valabilă și executorie, emiterea Hotărârii seria AH nr. 0045286 din 24 mai 2022 a fost legală, de altfel, prima instanță nu a motivat concret și convingător temeiurile anulării actelor de executare silită, limitându-se la constatări generale și abstracte.

În concluzie, Colegiul reține că hotărârea primei instanțe este rezultatul unei aprecieri selective și eronate a probelor administrate, al unei interpretări greșite a normelor fiscale incidente și al ignorării obligației contribuabilului de a justifica documentar dreptul la deduceri fiscale și tratamentele contabile aplicate, iar prin urmare, atât decizia nr. 777/931 din 06 aprilie 2022 și decizia nr. 754/132 din 23 iunie 2022, cât și Hotărârea seria AH nr. 0045286 din 24 mai 2022 și decizia nr. 754/138 din 30 iunie 2022 au fost emise în conformitate cu prevederile Codului fiscal și în baza probelor administrate în cadrul controlului fiscal.

Reieșind din condițiile citate supra, raportate la cazul apelantului, Completul de judecată nu poate aprecia ca fiind întemeiată concluzia instanței de fond, iar în consecință, intervine soluția de casare integrală a hotărârii primei instanțe și soluționarea în fond a acțiunii înaintate de SC „Cebacot” SRL, cu emiterea unei noi decizii, prin care cererea împotriva Serviciului Fiscal de Stat, se respinge ca neîntemeiată.

În conformitate cu prevederile art. 240 alin. (1) lit. c) Cod administrativ, art. 389-390 Cod de procedură civilă, Completul de contencios administrativ din cadrul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții de Apel Centru,

d e c i d e:

Se admite apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat.

Se casează integral hotărârea Judecătoriei Chișinău sediul Centru din 11 decembrie 2024 și se emite o nouă decizie, prin care:

Acțiunea în contencios administrativ înaintată de SC „Cebacot” SRL împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea deciziei nr. 777/931 din 06 aprilie 2022 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale și deciziei nr. 754/132 din 23 iunie 2022 emisă în procedura prealabilă, precum și a hotărârii seria AH nr. 0045286 din 24 mai 2022 cu privire la executarea silită a obligațiilor fiscale și decizia nr. 754/138 din 30 iunie 2022 emisă în procedura prealabilă, se respinge ca neîntemeiată.

Decizia este executorie de la emitere, cu drept de recurs la Curtea Supremă de Justiție, în termen de 2 (două) luni.

Președintele ședinței,

judecător Sîrbu Victoria

Judecători Bagrin Lucia

Cașcaval Andrei