Dosarul nr. 3-1791/2022, 2-22103125-12-3-18072022

H O T Ă R Â R E
în numele legii

11 decembrie 2024 municipiul Chișinău

Judecătoria Chișinău (sediul Centru)

în componență:

președintele ședinței, judecătorul Viorica Dodon

grefierul Alina Roman

cu participarea:

reprezentantei reclamantei, Tatiana Ceban

reprezentantei pârâtului, Tatiana Nicolai

examinând în ședință de judecată publică cauza în procedura contenciosului administrativ la acțiunea depusă de S.C. „Cebacot" S.R.L. împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative,

c o n s t a t ă

La data de 18 iulie 2022 S.C. „Cebacot" S.R.L. a depus acțiunea în procedura contenciosului administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative.

În motivele de fapt ale acțiunii reclamanta indică că în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 121095/11 din 11 ianuarie 2022 Serviciul Fiscal de Stat a efectuat control fiscal la faţa locului prin metoda verificării totale la S.R.L. „Cebacot" privind corectitudinea calculării şi declarării impozitelor şi 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 şi ulterior la 24 martie 2022 au întocmit Actul de control nr. 1/891495.

După recepționarea respectivelor acte S.R.L. „Cebacot” a formulat şi depus dezacorduri, or, argumentele incluse în dezacordul din 24 februarie 2022 şi dezacordul din 08 aprilie 2022 nu au fost contraargumentate de inspectorii fiscali vizaţi.

Astfel, la 06 aprilie 2022 Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 777/931 asupra cazului de încălcare fiscală a legislaţiei comisă de S.R.L. „Cebacot”.

Respectiva decizie din 06 aprilie 2022 a fost contestată, însă la data de 23 iunie 2022 Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 754/132 prin care a respins contestaţia depusă şi a menţinut 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 S.R.L. „Cebacot” a fost menţinută de Serviciul Fiscal de Stat prin decizia nr. 754/138 din 30 iunie 2022.

Reclamanta S.R.L. „Cebacot” indică cu privire la încălcarea privind deducerea în scopuri fiscale a cheltuielilor care nu ţin de activitatea de întreprinzător, că conform art. 24 alin. (1) Cod fiscal se permite deducerea cheltuielilor ordinare şi 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 componenţa deducerilor se includ: a) cheltuielile ordinare şi necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător. Cheltuielile ordinare şi necesare reprezintă cheltuielile, caracteristice pentru gestionarea anumitor tipuri de activităţi de întreprinzător, fără de care este imposibil de a face business, care sunt definite atât cu indici calitativi, cât şi cu indici cantitativi. Cheltuielile achitate reprezintă cheltuielile ordinare şi necesare achitate recunoscute spre deducere. Cheltuielile suportate - cheltuielile ordinare şi necesare, plata cărora nu s-a efectuat, dar au fost determinate obligațiuni privind plata lor.

Reclamanta S.R.L. „Cebacot” 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 şi produselor din tutun, comerțul cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi şi produse din tutun. Suplimentar, S.R.L. „Cebacot” deține autorizații de comercializare a produselor alimentare, băuturilor şi 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 privind modul în care au ajuns la concluzii evidente că S.R.L. „Cebacot” a dedus cheltuieli ce nu țin de activitatea sa de întreprinzător, cei din urmă enumeră fiecare presupusă încălcare admisă de S.R.L. „Cebacot”.

Reclamanta menționează că nu este de acord cu poziția conform căreia S.R.L. „Cebacot” a calculat neîntemeiat uzura în scopuri fiscale a mijloacelor fixe, precum şi a determinat baza valorică a acestor utilaj.

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, S.R.L. „Cebacot” era obligată să ajusteze datele privind 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 şi 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 Chişinău (sediul Râșcani).

Astfel, reclamanta menționează prevederile art. 21 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ în vigoare până la 01 aprilie 2019, care statua că suspendarea executării actului administrativ contestat poate fi solicitată de către reclamant instanţei de contencios administrativ concomitent cu înaintarea acţiunii, 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 autorităţii publice sau prin act judecătoresc de dispoziţie. Dacă se depune o cerere de suspendare a executării actului administrativ individual, acesta poate fi executat doar după soluţionarea cererii respective.

Prin urmare, este evident faptul că începând cu 11 iulie 2018 şi până la momentul actual S.R.L. „Cebacot” 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 ca la momentul actual în mod definitiv este anulată decizia de sancționare nr. 123 din 24 mai 2018, urmând să se expună irevocabil şi Curtea Supremă de Justiţie.

De asemenea, reclamanta indică că nu este de acord cu constatarea precum că S.R.L. „Cebacot” a dedus incorect cheltuielile aferente lipsurilor de marfă (tutun), ori, în conformitate cu art. 24 alin. (13) din Codul fiscal (în redacția din 31 decembrie 2018), deducerea reziduurilor, deșeurilor şi perisabilității naturale se permite în limitele aprobate de autoritățile de specialitate ale administrației publice centrale, împreună cu instituţiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanţelor, conform modului stabilit de Guvern. În condițiile în care legislația nu stabilește limitele cheltuielilor legate de reziduuri, deșeuri şi perisabilitatea naturală, limitele acestora urmează a fi aprobate de conducerea entității, pentru a asigura deducerea cheltuielilor respective la determinarea venitului impozabil (a se vedea răspunsul în Baza Generalizată a Practicii Fiscale nr. 29.1.3.1.23 (arhivă).

Mai mult, potrivit Ordinului Ministrului Finanţelor 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 şi de conducătorul entității, prin noțiunea de perisabilitate se înțelege scăderea cantitativă care se produce (şi care se acceptă ca normală) la unele mărfuri, din cauza evaporării, uscării sau din cauza eliminării din circuit a unei părţi 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 S.R.L. „Cebacot”, din cantitatea totală de tutun în balot de 7 54,45 kg în sumă 465282,50 de lei, casate la pierderi în temeiul deciziei IFPS nr. 123 din 24 mai 2018, au fost 1601,38 kg (în sumă de 104144,15 lei), ce se înscriu în limitele de perisabilitate naturală la păstrarea tutunului, aprobate de conducerea S.R.L. „Cebacot” în conformitate cu prevederile art. 24 alin. (13) din Codul fiscal şi 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 104144,15 lei şi TVA aferentă 20828,83 lei.

În același context, reclamanta indic că nu este de acord cu constatarea Serviciului Fiscal de Stat precum ca Ordinele cu privire la aprobarea normelor de perisabilitate, anexate la cererea S.R.L. „Cebacot” 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 S.R.L. „Cebacot” pentru fiecare an din 2016 până în 2021 inclusiv, şi reprezintă un calcul cronologic pe zile de păstrare a stocului de marfă.

Este evident faptul că acest calcul a fost făcut începând cu anul 2016, când a fost primit primul stoc de tutun în balot şi până la 19 martie 2018, când a avut loc

inventarierea acestui stoc. Or, oricare calcul al perisabilității naturale urmează să cuprindă date privind 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 S.R.L. „Cebacot" 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) din Codul fiscal, în scopuri fiscale se pot folosi metode de evidentă financiară bazate pe prevederile Standardelor Naționale de Contabilitate şi IFRS care nu contravin prevederilor prezentului titlu.

Concomitent, în conformitate cu pct. 27 din Standardul Naţional de Contabilitate (SNC) Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare, nu se tratează ca erori modificările politicilor şi estimărilor contabile, lipsurile şi plusurile de active şi 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 şi pierderile din deteriorarea activelor constatate la inventarierea şi recepția acestora, cu excepția deteriorărilor recunoscute de vânzător este calificată drept alte cheltuieli a activității operaționale.

Prin urmare, S.R.L. „Cebacot" consideră că a acționat în strictă conformitate cu actele normative în vigoare şi 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 S.R.L. „Cebacot" a admis încălcare a legislaţiei fiscale prin faptul că nu a reflectat în Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2017 a venitului rezultat din neachitarea datoriilor fată de fondatorul întreprinderii, Mihai Ceban, or, în urma intrării în vigoare a Regulamentului privind desfășurarea activității de comerț în mun. Chişinău aprobat prin decizia Consiliului mun. Chişinău nr. 10/2 din 09 octombrie 2017 şi anume la finele anului 2017, S.R.L. „Cebacot" 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 şi desfacerea contractelor individuale de muncă cu un număr însemnat de salariați.

Reieșind din aceste circumstanțe dificile, la 20 decembrie 2017 fondatorul Mihail Ceban, în baza deciziei asociatului unic, a hotărât de a forma capitalul de rezervă al companiei S.R.L. „Cebacot" potrivit art. 31 pct. (2) al Legii nr. 135 din

14 iunie 2007 privind societățile cu răspundere limitată, pentru acoperirea pierderilor suportate şi care urmează a fi suportate.

În această ordine de idei, reiterează Legea nr. 135 din 14 iunie 2017 privind societățile cu răspundere limitată, şi anume art. 31 alin. (2), care prevede că capitalul de rezervă al societăţii poate fi folosit doar la acoperirea pierderilor sau la majorarea capitalului social.

Totodată, 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 şi precedentă, din rezerve şi 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 faţă de S.R.L. „Cebacot", prin formarea capitalului de rezervă.

În consecință, conform art. 55 alin. (3) din Codul 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) din Codul fiscal S.R.L. „Cebacot" a admis ne reflectarea în Declarația privind impozitul pe venit pentru A/2017 a veniturilor rezultate din neachitarea datoriilor faţă de fondatorul Mihail Ceban în sumă de 22253712 lei.

Aşadar, învederează că art. 18 lit. j) din Codul fiscal (în redacția anilor 2017 şi 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 şi remiterea de datorie (art. 662 din Codul 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 şi 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, şi 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 S.R.L. „Cebacot" faţă de Mihai Ceban dedusă din contractele de împrumut menţionate supra, atât timp cât S.R.L. „Cebacot" nu va recepționa de la Mihai Ceban o cerere de restituire.

Prin urmare, se exclude posibilitatea de calificare a sumei de 22253712 lei în calitate de venituri rezultate din neachitarea datoriei de către agentul economic în legătură cu expirarea termenului de prescripție extinctivă.

Reclamanta indică că în conformitate cu art. 662 alin. (1) şi (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 S.R.L. „Cebacot" că nu are semnat cu creditorul (împrumutătorul) Mihai Ceban vreun contract (act) de remitere a datoriei respective. Deci, S.R.L. „Cebacot" nu era în drept să recunoască venituri din remiterea aceste datorii.

Mai mult, creditorul, care este şi unic fondator al S.R.L. „Cebacot", a dispus recalificarea datoriei menţionate în componenţa altor rezerve în capitalul propriu, iar în conformitate cu pct. 4 din SNC „Capital propriu şi datorii", capitalul propriu reprezintă mărimea rămasă în activele entității după scăderea datoriilor. Or, capitalul propriu semnifică drepturile asociaților în patrimoniul societăţii comerciale.

Reclamanta amintește că în conformitate cu pct. 18 şi 19 din Standardul Naţional de Contabilitate (SNC) „Capital propriu şi datorii", rezervele includ capitalul de rezervă, rezervele statutare şi alte rezerve. Rezervele se constituie pe seama profitului sau altor surse prevăzute de legislație şi 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 şi majorare a rezervelor. Accentuăm că 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 componenţa rezervelor în capitalul propriu reprezintă, de fapt, o restructurare de datorie şi nicidecum un venit al S.R.L. „Cebacot”.

În calitate de argument suplimentar, menționează că în cazul în care fondatorul unic Mihai Ceban ar depune din start suma de 22253712 lei în calitate de aport suplimentar pentru formarea rezervelor în capitalul propriu, această sumă nu ar reprezenta venit impozabil pentru S.R.L. „Cebacot” sub nici o normă din Codul fiscal.

Consideră că decalajul în timp dintre momentul depunerii surselor financiare, calificate inițial ca împrumuturi de la fondator, şi 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 Mihai Ceban nu atrage drept consecință calcularea şi 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 şi din cauza evacuării forțate a multor puncte comerciale. Ulterior, la entitatea S.R.L. „Cebacot” 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 Legii nr. 113 şi anume art. 42 alin. (6), erorile constatate după aprobarea şi prezentarea situațiilor financiare se corectează în conformitate cu standardele de contabilitate, iar în corespundere cu pct. 32 alin. (3) din Standardul Naţional de Contabilitate, „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare”, eroarea comisă în oricare perioadă de gestiune precedentă şi 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-şef al S.R.L. „Cebacot” 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 2493202,92 lei; DT 331.2 – CT 323 la suma de 2493202,92 lei; DT 412.2 – CT 331.1 la suma de 18742510,17; DT 331.2 – CT 323 la suma de 18742510,17 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 S.R.L. „Cebacot" 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 şi alte fenomene trebuie să fie contabilizate şi prezentate în rapoartele financiare, în primul rând, în conformitate cu conţinutul şi 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 şi 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 şi 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 S.R.L. „Cebacot" a completat eronat declarația cu privire la impozitul pe venit pentru perioada anilor 2017 şi 2019, ori, după cum rezultă din Actul contestat, pentru perioada anului 2019, S.R.L. „Cebacot" 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 119263657,97 lei, iar în suma respectivă care este reflectată atât în Declarația privind impozitul pe venit pentru A/2019, cât şi în Situațiile financiare pentru anul 2019 se include suma de 635,57 lei.

Conform aceluiași act, pentru perioada anului 2017 S.R.L. „Cebacot" 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 şi în Situațiile financiare pentru perioada de gestiune respectivă.

Cu privire la încălcarea constatată de inspectorii fiscali privind neîndeplinirea corespunzătoare de către S.R.L. „Cebacot" 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 şi

anume Agenții economici sunt obligați să achite, nu mai târziu de 25 martie, 25 iunie, 25 septembrie şi 25 decembrie ale anului fiscal, sume egale cu 1/4 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 şi anume Registrele pe contul 225.1. pentru A/2017, A/2018, A/2019, Registrele desfășurate a contului 225.1 pentru aceeași perioadă, precum şi Declarația privind impozitul pe venit pentru A/2016, A/2017, A/2018, se remarcă că S.R.L. „Cebacot" de fiecare dată a calculat şi achitat impozitul pe venit în strictă conformitate cu art. 84 alin. (1) lit. b) Cod fiscal, ba mai mult achitarea se realiza şi în avans.

Referitor la încălcarea indicată privind admiterea de către S.R.L. „Cebacot" a devierilor dintre datele contabilității şi datele existente a stocurilor de mijloace fixe, reclamanta indică a transmis reprezentantului Serviciului Fiscal de Stat, Andrei Vonicoglo actele care confirmă dreptul de proprietate al S.R.L. „Cebacot" asupra bunurilor supuse verificării faptice la 24 martie 2022 şi anume la data de 10 februarie 2022 au fost expediate mai multe scrisori la adresa electronică andrei.vornicoglo@sfs.md şi 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 S.R.L. „Cebacot" 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 S.R.L. „Cebacot". Efectuând o analiză a contului 123 „Evidența mijloacelor fixe" gestionat de S.R.L. „Cebacot", 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 S.R.L. „Cebacot" nu a efectuat nici o operațiune de ieșire/intrare din/în patrimoniul său cu respectivele bunuri din momentul importului efectuat în 2012 şi 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 privind 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

privind respectarea legislaţiei fiscale la S.R.L. „Cebacot” 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 Î.S. „Poşta 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 20408954 lei.

În baza respectivei hotărâri s-a aplicat sechestru conform Actului de sechestru din 24 mai 2018 pe bunurile ce aparţin S.R.L. „Cebacot”, printre care şi asupra 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.

Reieșind din situația descrisă remarcă că, începând cu 24 mai 2018 şi 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 S.R.L. „Cebacot” este susținut şi 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 menţionate 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 indică 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 şi nu este de acord cu neadmiterea deducerii uzurii calculate în scopuri fiscale pentru aceste obiecte în sumă totală de 7003907 lei pentru perioada supusa controlului.

Menționează că S.R.L. „Cebacot” 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 şi Actul de control nr. 1-891495 din 24 martie 2022.

Pe cale de consecință, reieșind din faptul că S.R.L. „Cebacot” 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, S.R.L. „Cebacot” a contestat şi Hotărârea din 24 mai 2022, în mod clar, contestaţia acesteia a fost respinsă prin Decizia din 30 iunie 2022, această decizie fiind susceptibilă de anulare în baza aceloraşi temeiuri expuse supra.

Cu referire la solicitările S.R.L. „Cebacot” privind 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, Decizia nr. 754/138 din 30 iunie 2022, menționează că prin emiterea respectivelor Serviciul Fiscal de Stat a desfăşurat o activitate administrativă îndreptată spre restricționarea activității economice legale desfăşurate de S.R.L. „Cebacot”.

Cere S.R.L. „Cebacot” anularea Deciziei nr. 777/931 din 06 aprilie 2022 asupra cazului de încălcare a legislaţiei comisă de „Cebacot” S.R.L. emisă de Serviciul Fiscal de Stat; anularea Deciziei nr. 754/132 din 23 iunie 2022 pe marginea contestației S.R.L. „Cebacot” împotriva Deciziei nr. 777/931 din 06 aprilie 2022; anularea Hotărârii seria AH nr. 0045286 din 24 mai 2022 cu privire la executarea silită a obligațiilor fiscale ale contribuabilului S.R.L. „Cebacot”; anularea Deciziei nr. 754/138 din 30 iunie 2022 pe marginea contestației S.R.L. „Cebacot” împotriva Hotărârii seria AH nr. 0045286 din 24 mai 2022 şi compensarea cheltuielilor de asistenţă juridică suportate de către S.R.L. „Cebacot” ca urmare a intentării respectivului proces de judecată.

La 14 septembrie 2022 Serviciul Fiscal de Stat a depus referință asupra acţiunii, prin care solicită respingerea acţiunii ca neîntemeiate.

În motivarea poziției Serviciul Fiscal de Stat menționează că în baza Deciziei privind iniţierea controlului nr. 121095/11 din 11 ianuarie 2022 a efectuat la S.R.L. „Cebacot” un control fiscal la fața locului prin metoda de verificare totală privind corectitudinea calculării, declarării şi plenitudinea transferării impozitelor, taxelor şi altor plăți, pentru perioada de activitate 01 ianuarie 2017 – 31 decembrie 2021.

Conform prevederilor art. 214 alin. (1) din Codul fiscal, controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislația fiscală într-o anumită perioadă sau în câteva perioade fiscale. Verificarea totală, prin prisma art. 219 din Codul fiscal, se aplică în cazul controlului fiscal la fața locului asupra tuturor actelor şi operațiunilor de determinare a obiectelor impozabile şi de stingere a obligațiilor fiscale în perioada de după ultimul control fiscal.

În rezultatul verificării a fost întocmit actul de control nr. 3-610941, prelungit pe blanchetele nr. 3-610942, nr. 3-610943, nr. 3-610944, nr. 3-610945 din 04 februarie 2022.

Nefiind de acord cu actul de control, reclamantul depune dezacord la actul de control, iar în urma examinării actului de control fiscal şi a dezacordului depus, s-a adoptat Decizia nr. 777/931 din 06 aprilie 2022 asupra cazului de încălcare fiscală.

Prin controlul fiscal total efectuat la S.R.L. „Cebacot” colaboratorii Serviciului Fiscal de Stat au stabilit un şir de încălcări, printre care şi cele contestate de reclamantă:

- încălcarea prevederilor art. 24 alin. (1) şi art. 26 alin. (5) din Codul fiscal *(în vigoare la momentul comiterii încălcării),* prin deducerea neîntemeiată a uzurii în scopuri fiscale în sumă totală de 7003907 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 şi în urma calculării neîntemeiate a uzurii în scopuri fiscale pentru mijloacele fixe care nu au fost folosite în activitatea de întreprinzător şi au fost constatate lipsuri;

- încălcarea prevederilor art. 8 alin.(2) lit. c) şi a art. 83 alin.(4) din Codul fiscal prin completarea eronată a Declarației cu privire la impozitul pe venit pentru A/2017, în care s-au reflectat cheltuieli în sumă de 108099773 lei, dar urmau a fi reflectate în sumă de 108099752 lei, fiind majorate cu 21 lei şi pentru A/2019 s-au reflectat venituri în sumă de 119263660 lei, dar urmau a fi reflectate în sumă de 119264296 lei, fiind micșorate cu 636 lei;

- încălcarea prevederilor art. 18 lit. j) din Codul fiscal prin ne reflectarea în Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru A/2017 a venitului rezultat din neachitarea datoriilor faţă de fondatorul întreprinderii în sumă de 22203712 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 părţi afiliate”, Ct331.1 „corectări al rezultatelor anilor precedenți” şi Dt512.4 „împrumuturi de la personalul entității” şi, ulterior, închise la contul 332 „pierderi neacoperite ale anilor precedenți”. Încălcările menţionate au generat diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele fiscale A/2017 -A/2019; majorarea pierderilor fiscale pentru A/2020 cu 1256223 lei, care la momentul controlului vor constitui 1700911 lei; neachitarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător în termenele stabilite de legislație; încălcarea prevederilor art. 84 alin. (1) din Codul fiscal, prin neplata în termenele stabilite a impozitului pe venit în rate pe parcursul anilor 2017-2019, precum şi admiterea lipsurilor de mijloace fixe cu valoarea de bilanț de 8744794 lei, de la care anterior a fost dedusă TVA în sumă de 1748959 lei. Prin urmare, în conformitate cu prevederile art. 102 alin. (8) din Codul fiscal, nu s-a acceptat spre deducere suma TVA aferentă lipsurilor de mijloace fixe constatate în rezultatul inventarierii în sumă de 1748959 lei, de la care, la momentul procurării, a fost dedusă suma TVA.

Ulterior, în rezultatul examinării contestației asupra Deciziei nr. 777/931 din 06 aprilie 2022, de către SFS s-a emis Decizia nr. 754/132 din 23 iunie 2022, prin care s-a respins contestaţia reclamantului şi sa menținut Decizia nr. 777/931 din 06 aprilie 2022.

La cele invocate în cererea de chemare în judecată a menționat că în corespundere cu prevederile art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor şi modului stabilit de legislație, să întocmească şi să prezinte Serviciului Fiscal de Stat dările de seamă fiscale prevăzute de legislație.

Conform prevederilor art. 24 alin. (1) din Codul fiscal, se permite deducerea cheltuielilor ordinare şi necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător, iar potrivit prevederilor art. 24 alin. (13) din Codul fiscal *(în redacția legii la data comiterii încălcării),* deducerea reziduurilor, deșeurilor şi perisabilității naturale se permite în limitele aprobate anual de către conducătorii întreprinderilor.

Astfel, în rezultatul controlului fiscal efectuat la S.R.L. „Cebacot" s-a stabilit că, reclamantul, în anul 2018, a atribuit neîntemeiat la deduceri cheltuieli ce nu țin de activitatea de întreprinzător în sumă de 558338 lei, aferente mărfurilor - tutun în cantitate de 7154,4 kg, inclusiv TVA în sumă de 93056 lei, constatate lipsă în rezultatul inventarierii efectuate în cadrul controlului fiscal precedent, efectuat prin metoda verificării totale (act nr. 5-686111, prelungit pe formularele nr. 5-686112, nr. 5- 5686113 din 20 martie 2018, Decizia nr. 123 din 24 mai 2018), precum şi în cadrul controlului actual.

La argumentele aduse de către reclamant prin cererea de chemare în judecată, cu referire la deducerea cheltuielilor respective, menționează faptul că în cadrul controlului, reclamantul nu a prezentat careva acte emise de conducerea agentului economic prin care au fost aprobate limitele cheltuielilor legate de perisabilitatea naturală a tutunului în cantitate de 7154,4 kg, precum şi nu au fost prezentate documente contabile în temeiul cărora aceste mărfuri au fost casate, prin urmare, toate afirmațiile reclamantului din cererea de chemare în judecată cu referire la faptul dat, sunt pur declarative şi neîntemeiate.

Conform prevederilor art. 26 alin. (5) din Codul fiscal *(în redacția legii la data comiterii încălcării),* mărimea amortizării mijloacelor fixe ce urmează a fi dedusă se determină prin înmulțirea bazei valorice a mijloacelor fixe, la sfârșitul perioadei de gestiune, ce se raportă la o anumită categorie de proprietate, la norma de amortizare respectivă prevăzută la alin. (8). Baza valorică a mijloacelor fixe la sfârșitul perioadei de gestiune se determină ca valoare a mijloacelor fixe la începutul perioadei de gestiune, majorată cu valoarea mijloacelor fixe nou-procurate cu suma corectărilor şi micșorată cu suma de la comercializarea lor sau cu baza valorică ajustată în cazul altor ieșiri. Valoarea mijloacelor fixe la începutul perioadei de gestiune ce se raportă la categoria respectivă de proprietate se determină ca diferență dintre baza valorică a mijloacelor fixe la sfârșitul perioadei de gestiune precedente şi suma amortizării calculate a perioadei de gestiune precedente, iar art. 26 alin. (2) din Codul fiscal, prevede că, mijloacele fixe pe care

se calculează amortizarea este proprietatea materială reflectată în bilanțul contribuabilului în conformitate cu legislația şi folosită în activitatea de întreprinzător, a căror valoare scade prezumtiv ca urmare a uzurii fizice morale şi a cărei perioadă de exploatare este mai mare de un an, iar valoarea ei depășește suma de 6000 de lei.

Astfel, în rezultatul controlului fiscal s-a stabilit că, reclamantul a atribuit neîntemeiat la deduceri uzura mijloacelor fixe în scopuri fiscale, fapt ce a micșorat venitul impozabil în sumă totală de 7003907 lei, inclusiv: în anul 2017 - în sumă de 2336234 lei, în anul 2018 - în sumă de 1881288 lei, în anul 2019 - în sumă de 1530162 lei şi în anul 2020 în sumă de 1256223 lei.

A specificat faptul că la data de 24 martie 2022, la S.R.L. „Cebacot" s-a efectuat controlul fiscal prin metoda verificării faptice (act nr. 1-891495 din 24 martie 2022), privind inventarierea mijloacelor fixe (utilaj pentru producerea betonului, părţi pentru utilaj de fabricare a articolelor de beton, mașini pentru injectare şi hală de producere) la adresa mun. Chişinău, corn. Stăuceni, str. Industrială 4, în rezultatul căreia s-a stabilit că pe adresa dată se află o uzină de beton, părţi pentru utilaj de fabricare a articolelor de beton, mașini pentru injectare şi hală de producere, utilizate de către S.R.L. „Fortus", la producerea stâlpilor şi betonului, iar S.R.L. „Cebacot" nu a prezentat nici un document ce ar confirma că bunurile enumerate mai sus, au fost transmise către un alt agent economic - S.R.L. „Fortus", motiv pentru care, la S.R.L. „Cebacot", s-a stabilit lipsuri de mijloace fixe cu valoarea de bilanț de 8744794 lei. Reclamantul, în cadrul controlului, nu a prezentat nici un document contabil care să demonstreze faptul că bunurile respective au fost folosite în activitatea de întreprinzător, respectiv, pe tot parcursul perioadei supuse controlului, acesta neîntemeiat a calculat şi a atribuit la deduceri uzura în scopuri fiscale pentru bunurile respective.

Prin urmare, argumentele aduse de către reclamant în cererea de chemare în judecată cu privire la mijloacele fixe: uzina de beton, părţi pentru utilaj de fabricare a articolelor de beton, mașini pentru injectare şi hală de producere, sunt neîntemeiate şi nu au tangență cu cele constatate în cadrul controlului, deoarece faptul că aceste bunuri nu au fost înstrăinate şi ele se regăsesc în evidența contabilă a întreprinderii, nu denotă faptul că aceste bunuri au fost folosite în activitatea de întreprinzător, cu alte cuvinte, aceste bunuri nu au fost/nu sunt folosite de reclamant în procesul de executare a lucrărilor, de prestare a serviciilor, fapt pentru care, în rezultatul controlului nu s-a admis la deduceri uzura calculată pentru aceste obiecte.

Contrar prevederilor art. 18 lit. j) din Codul fiscal, conform căruia în venitul brut se include venitul rezultat din neachitarea datoriei de către agentul economic, cu excepția cazurilor când formarea acestei datorii este o urmare a insolvabilității contribuabilului, în rezultatul controlului fiscal efectuat la S.R.L. „Cebacot", s-a

stabilit că reclamantul nu a reflectat în Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru A/2017, venitul rezultat din neachitarea datoriilor faţă de fondatorul întreprinderii în sumă de 22203712 lei.

Astfel, conform constatărilor controlului, s-a stabilit neachitarea în anul 2017 a datoriilor faţă de fondatorul întreprinderii Mihai Ceban, în sumă de 22203712 lei, înregistrate la contul 412/2 „împrumuturi în părţi afiliate" (19710510 lei) şi la contul 512/4 „împrumuturi de la personalul entității" (2493202,92 lei), iar în anul 2018 reclamantul a stins datoriile faţă de fondator prin efectuarea corectărilor: Dt412.2 „împrumuturi din părţi afiliate", Ct331.1 „Corectări ale rezultatelor anilor precedenți" şi Dt512.4 „împrumuturi de la personalul entității", Ct331.1 „Corectări ale rezultatelor anilor precedenți", iar ulterior sumele menţionate au fost închise la contul 332 „Pierderi neacoperite ale anilor precedenți".

Reclamantul își întemeiază acţiunile întreprinse prin prisma prevederilor Legii nr. 135/2007 privind societățile cu răspundere limitată, însă prin argumentele aduse, reclamantul încearcă să inducă instanţa de judecată în eroare, or, potrivit art. 31 al Legii nr. 135/2007, societatea formează un capital de rezervă de cel puțin 10% din cuantumul capitalului social. Capitalul de rezervă al societăţii poate fi folosit doar la acoperirea pierderilor sau la majorarea capitalului ei social. Capitalul de rezervă al societăţii se formează prin vărsăminte anuale din profitul net, în proporție de cel puțin 5%, până la atingerea mărimii stabilite de actul de constituire.

La caz, în evidența contabilă a întreprinderii nu se regăsesc înscrieri referitor la capitalul de rezervă a întreprinderii (contul contabil 321), reclamantul a prezentat în cadrul controlului doar decizia asociatului unic privind formarea capitalului de rezervă prin convertirea creanței în mărime de 21235713,09 lei şi ordinul emis de conducerea S.R.L. „Cebacot", la data de 21 decembrie 2017, în temeiul căruia s-a format capitalul de rezervă prin convertirea creanței în mărime de 21235713,09 lei. Totodată, conducerea întreprinderii a dispus, prin ordinul menționat, aprobarea modificărilor în actele companiei şi înregistrarea în actele şi registrele contabile ale întreprinderii, însă careva acte care să demonstreze înregistrarea faptelor date în evidența contabilă a S.R.L. „Cebacot" nu au fost prezentate de către reclamant în cadrul controlului.

Mai mult, menționează că legislația în vigoare prevede faptul că asociații pot depune cote suplimentare la aport pentru acoperirea pierderilor suportate de Societate sau în cazul în care temporar sunt necesare asemenea cote, aceste aporturi, vărsându-se proporțional mărimii părţilor sociale ale fiecărui asociat şi această acţiune se întreprinde prin adoptarea unei hotărâri, de către adunarea generală a asociaților/asociatul unic, privind vărsarea aporturilor suplimentare, însă o hotărâre în acest sens nu a fost prezentată de către reclamant în cadrul efectuării controlului fiscal. Astfel, toate argumentele din cererea de chemare în judecată cu

referire la împrumutul acordat de către fondatorul întreprinderii, sunt neîntemeiate, pur declarative şi nu au la bază probe certe şi pertinente care să demonstreze afirmațiile reclamantului.

Prin cererea de chemare în judecată, reclamanta contestă şi faptul că în rezultatul controlului fiscal, de către funcționarii fiscali, s-a stabilit că contrar prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal şi art. 83 alin. (4) din Codul fiscal, S.R.L. „Cebacot" a completat eronat Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru A/2017, prin reflectarea incorectă în r-10102 „suma totală a cheltuielilor constatate conform datelor contabilității", a cheltuielilor în sumă de 108099773 lei, pe când urmau a fi reflectate cheltuieli în sumă de 108099752 lei, constatate în contabilitatea întreprinderii, fiind majorate neîntemeiat cu 21 lei, iar în Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru A/2019 în r-1 0101 „suma totală a veniturilor constatate conform datelor contabilității", s-au reflectat venituri în sumă de 119263660 lei, pe când urmau a fi reflectate venituri în sumă de 11964 296 lei, constatate în contabilitate, fiind micșorate neîntemeiat cu 636 lei.

Cu referire la cele invocate de către reclamant în cererea de chemare în judecată, precum că funcționarii fiscali nu au examinat în detaliu soldul creditor al contului 713 în sumă de 21 lei, care se conține în suma totală a cheltuielilor reflectată în Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru A/2017, iar pentru A/2019, funcționarii fiscali nu au luat în calcul soldul debitor al contului 622 în sumă de 636 lei, iar suma reflectată în Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru A/2019 include şi suma respectivă, este de menționat că, conform balanței de verificare pentru A/2017 suma totală a cheltuielilor constatate în contabilitate constituie 108099752 lei, iar conform balanței de verificare pentru A/2019 suma totală a veniturilor constatate în contabilitate constituie 119264296 lei, respectiv, în cadrul controlului corect s-a stabilit reflectarea eronată în Declarația pentru A/2017 a cheltuielilor, fiind majorate neîntemeiat cu 21 lei şi reflectarea eronată în Declarația pentru A/2019 a veniturilor, fiind micșorate cu 636 lei.

Referitor la solicitarea reclamantului privind anularea Hotărârii seria AH nr.0045286 din 24 mai 2022 privind executarea silită a obligațiilor fiscale, precum şi a Deciziei nr.754/138 din 30 iunie 2022 pe marginea contestației, menționează faptul că prin cererea de chemare în judecată înaintată, reclamantul nu a adus careva argumente plauzibile şi fondate care să demonstreze ilegalitatea actelor administrative contestate, ci doar s-a rezumat la a afirma faptul că prin emiterea Hotărârii seria AH nr. 0045286 din 24 mai 2022 privind executarea silită a obligațiilor fiscale, precum şi a Deciziei nr.754/138 din 30 iunie 2022 i-a fost încălcat un drept în sensul art. 20 din Codul administrativ.

Cu privire la legalitatea emiterii actelor administrative indicate supra (Hotărârea seria AH nr. 0045286 din 24 mai 2022 privind executarea silită a obligațiilor fiscale, Decizia nr. 754/138 din 30 iunie 2022), menționează că în

legătură cu faptul că reclamantul înregistra restanță față de BPN în mărime de 4943935,31 lei, SFS în temeiul art. 196 alin. (5) din Codul fiscal, a emis Hotărârea seria AH nr. 0045286 din 24 mai 2022 prin care s-a dispus executarea silită a obligației fiscale.

Potrivit art. 133 alin. (2) pct.7) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat în realizarea funcțiilor sale, aplică, de sine stătător sau prin entitățile abilitate, modalitățile de executare silită şi măsurile de asigurare a stingerii obligației fiscale şi a altor plăți la bugetul public național potrivit legii.

În conformitate cu prevederile art. 194 din Codul fiscal, executarea silită a obligației fiscale se efectuează prin: a) încasarea mijloacelor bănești, inclusiv în valută străină, de pe conturile bancare şi/sau conturile de plăți ale contribuabilului, cu excepția celor de pe conturile de credit şi provizorii (de acumulare a mijloacelor financiare pentru formarea sau majorarea capitalului social); b) ridicare de la contribuabil a mijloacelor bănești în numerar, inclusiv în valută străină; c) urmărire a bunurilor contribuabilului, cu excepția celor consemnate la lit. a) şi b); d) urmărire a datoriilor debitoare ale contribuabililor prin modalitățile prevăzute la lit. a), b) şi c).

Conform art. 195 din Codul fiscal, executarea silită a obligației fiscale se efectuează de către Serviciul Fiscal de Stat, în limitele competenței, în conformitate cu prevederile legislației în vigoare. Iar art. 196 alin. (5) din Codul fiscal, menționează că Serviciul Fiscal de Stat este în drept să aplice una sau mai multe modalități de executare silită a obligației fiscale. Executarea silită a obligației fiscale în modul prevăzut la art. 194 alin. (1) lit. b), c) şi d) se face în temeiul unei hotărâri emise de conducerea Serviciului Fiscal de Stat pe un formular tipizat aprobat de Serviciul Fiscal de Stat, care are valoare de document executoriu.

Dat fiind faptul că, reclamantul nu şi-a onorat obligațiile conform cerințelor stipulate în art. 8 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, privind achitarea la buget, la timp şi integral, sumele calculate ale impozitelor şi taxelor, precum şi nerespectarea prevederilor art. 252 alin. (1) din Codul fiscal, privind executarea benevolă a Deciziei nr.777/931 din 06 aprilie 2022, în termen de 30 de zile din data pronunțării, SFS a declanșat executarea silită a obligației fiscale, în conformitate cu condiția stipulată în art. 193 lit. a) din Codul fiscal, în temeiul Hotărârii seria AH nr.0045286 din 24 mai 2022.

Astfel, reieșind din cele menționate, Hotărârea seria AH nr. 0045286 din 24 mai 2022 privind executarea silită a obligațiilor fiscale, precum şi Decizia nr.754/138 din 30 iunie 2022 pe marginea contestației, au fost emise în conformitate cu prevederile legale şi nu există nici un temei legal pentru anularea acestora.

În contextul celor expuse şi conducându-se de prevederile art. 216 şi 224 alin. (1) lit. f) din Codul administrativ, Serviciul Fiscal de Stat, solicită respingerea acţiunii, înaintate de către S.R.L. „Cebacot”, ca fiind neîntemeiată.

În ședința de judecată reprezentanta reclamantei a susținut integral acțiunea depusă și a pledat pentru admiterea în sensul formulat.

Reprezentantul pârâtului nu a recunoscut acțiunea, a solicitat respingerea ca fiind neîntemeiată din motivele indicate în referință și susținute în ședința de judecată.

Audiind părțile, examinând acțiunea cu actele anexate, referința și documentele dosarului administrativ, stabilind, inclusiv din oficiu, starea de fapt și de drept, instanța de judecată constată că acțiunea este admisibilă și întemeiată, din următoarele motive.

Conform art. 6 §1 din Convenția pentru apărarea drepturilor omului şi a libertăților fundamentale, orice persoană are dreptul la judecarea în mod echitabil, în mod public şi într-un termen rezonabil a cauzei sale, de către o instanţă independentă şi imparțială, instituită de lege, care va hotărî fie asupra încălcării drepturilor şi obligațiilor sale cu caracter civil, fie asupra temeiniciei oricărei acuzații în materie penală îndreptate împotriva sa.

În temeiul art. 13 din Convenția pentru apărarea drepturilor omului şi a libertăților fundamentale, orice persoană, ale cărei drepturi şi libertăți recunoscute de prezenta convenție au fost încălcate, are dreptul să se adreseze efectiv unei instanţe naționale, chiar şi atunci când încălcarea s-ar datora unor peroane care au acționat în exercitarea atribuțiilor lor oficiale.

În baza art. 20 alin. (1) şi alin. (2) din Constituția Republicii Moldova, (1) orice persoană are dreptul la satisfacție efectivă din partea instanțelor judecătoreşti competente împotriva actelor care violează drepturile, libertățile şi interesele sale legitime. (2) Nici o lege nu poate îngrădi accesul la justiție.

Potrivit art. 53 alin. (1) din Constituția Republicii Moldova, persoana vătămată într-un drept al său de o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri, este îndreptățită să obțină recunoașterea dreptului pretins, anularea actului şi repararea pagubei.

În conformitate cu prevederile art. 114 din Constituția Republicii Moldova, justiția se înfăptuiește în numele legii numai de instanțele judecătorești, acestea urmează să dispună de plenitudinea prerogativelor procesuale pentru soluționarea justă a cauzei, fără a exista limitări nejustificate în acțiunile ce urmează a fi întreprinse, astfel, încât la realizarea scopului final hotărârea judecătorească să nu devină una iluzorie.

În sensul art. 10 alin. (1) Cod administrativ, actul administrativ individual este orice dispoziţie, decizie sau altă măsură oficială întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, cu scopul

de a produce nemijlocit efecte juridice, prin naşterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public.

Art. 11 alin. (1) lit. a) Cod administrativ, statuează că actele administrative individuale pot fi acte defavorabile – actele care impun destinatarilor lor obligații, sancțiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care resping, în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat. Conform art. 19 Cod administrativ, cererea prealabilă este instituția care oferă o cale de soluţionare prejudiciară a litigiilor administrative.

În conformitate cu art. 208 alin. (1) Cod administrativ, în cazurile prevăzute de lege, până la înaintarea acţiunii în contencios administrativ, se va respecta procedura prealabilă.

În conformitate cu art. 209 alin. (1) lit. a) Cod administrativ, acţiunea în contestare şi acţiunea în obligare se înaintează în decurs de 30 de zile, dacă legea nu prevede altfel. Acest termen începe să curgă de la data comunicării sau notificării deciziei cu privire la cererea prealabilă sau data expirării termenului prevăzut de prezentul cod pentru soluționarea acesteia.

În temeiul art. 269 şi art. 274 Cod fiscal, contestaţia împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acţiunii funcționarului fiscal se depune la Serviciul Fiscal de Stat şi se examinează de către acesta. În cazul unui dezacord cu decizia pe care Serviciul Fiscal de Stat a emis-o pe marginea contestației, contribuabilul este în drept să se adreseze în instanţa de judecată competentă. Decizia Serviciului Fiscal de Stat şi acţiunile funcționarilor fiscali pot fi atacate, în modul stabilit de legislație, şi în instanţă judecătorească.

Cu referire la admisibilitatea acțiunii, instanța de judecată constată că la 06 aprilie 2022 Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 777/931 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către S.R.L. „Cebacot”.

La data de 17 mai 2022, S.R.L. „Cebacot” a depus la Serviciul Fiscal de Stat contestație împotriva Deciziei nr. 777/931 din 06 aprilie 2022.

Prin Decizia nr. 754/132 din 23 iunie 2022 Serviciul Fiscal de Stat a respins cererea prealabilă.

Concomitent, la 24 mai 2022 Serviciul Fiscal de Stat a emis hotărârea seria AH nr. 0045286.

La data de 07 iunie 2022, S.R.L. „Cebacot” a depus la Serviciul Fiscal de Stat contestație împotriva hotărârii seria AH nr. 0045286 din 24 mai 2022.

Prin decizia nr. 754/138 din 30 iunie 2022 Serviciul Fiscal de Stat a respins cererea prealabilă.

La data de 18 iulie 2022, în termenul stabilit de lege, S.R.L. „Cebacot” a depus acțiunea în contencios administrativ la Judecătoria Chișinău (sediul Râșcani), sediu specializat în materie de contencios administrativ.

În privința competenței instanței de judecată la examinarea acțiunii în contenciosul administrativ se constată că competența în conformitate cu prevederile art. 191 alin. (1) și art. 196 alin. (1) Cod administrativ revine Judecătoriei Chișinău (sediul Râșcani), deoarece sediul pârâtului este în municipiul Chișinău.

Prin urmare acțiunea este depusă cu respectarea prevederilor art. 191 alin. (1), art. 192 alin. (2) și art. 196 alin. (1) Cod administrativ.

Raportând circumstanțele constatate la prevederile legale aplicabile speței, instanța de judecată constată că acțiunea este admisibilă.

Referitor la fondul acțiunii, instanța de judecată constată următoarea stare de fapt și de drept.

În fapt, în şedinţa de judecată s-a stabilit cu certitudine că în baza deciziei Serviciului Fiscal de Stat privind iniţierea controlului fiscal nr. 121095/11 din 11 ianuarie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a efectuat control fiscal la faţa locului prin metoda verificării totale la S.R.L. „Cebacot” privind corectitudinea calculării şi declarării impozitelor şi 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 şi, ulterior, la 24 martie 2022 au întocmit Actul de control nr. 1/891495.

După recepționarea respectivelor acte, S.R.L. „Cebacot” a formulat şi depus dezacorduri, şi anume dezacordul din 24 februarie 2022 şi dezacordul din 08 aprilie 2022.

Astfel, la 06 aprilie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 777/931 asupra cazului de încălcare fiscală a legislaţiei comis de S.R.L. „Cebacot”.

Respectiva decizie din 06 aprilie 2022 a fost contestată de către S.R.L. „Cebacot”, în data de 17 mai 2022, însă la data de 23 iunie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 754/132, prin care a respins contestaţia depusă şi a menţinut 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, care de asemenea a fost contestată de S.R.L. „Cebacot” în data de 07 iunie 2022, or, a fost respinsă prin decizia nr. 754/138 din 30 iunie 2022.

Prin controlul fiscal total efectuat la S.R.L. „Cebacot” colaboratorii Serviciului Fiscal de Stat au constatat:

- încălcarea prevederilor art. 24 alin. (1) şi art. 26 alin. (5) din Codul fiscal (în vigoare la momentul comiterii încălcării), prin deducerea neîntemeiată a uzurii în scopuri fiscale în sumă totală de 7003907 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 şi în urma

calculării neîntemeiate a uzurii în scopuri fiscale pentru mijloacele fixe care nu au fost folosite în activitatea de întreprinzător şi au fost constatate lipsuri;

- încălcarea prevederilor art. 8 alin.(2) lit. c) şi a art. 83 alin.(4) din Codul fiscal prin completarea eronată a Declarației cu privire la impozitul pe venit pentru A/2017, în care s-au reflectat cheltuieli în sumă de 108099773 lei, dar urmau a fi reflectate în sumă de 108099752 lei, fiind majorate cu 21 lei şi pentru A/2019 s-au reflectat venituri în sumă de 119263660 lei, dar urmau a fi reflectate în sumă de 119264296 lei, fiind micșorate cu 636 lei;

- încălcarea prevederilor art. 18 lit. j) din Codul fiscal prin ne reflectarea în Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru A/2017 a venitului rezultat din neachitarea datoriilor faţă de fondatorul întreprinderii în sumă de 22203712 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 părţi afiliate", Ct331.1 „corectări al rezultatelor anilor precedenți" şi Dt512.4 „împrumuturi de la personalul entității" şi, ulterior, închise la contul 332 „pierderi neacoperite ale anilor precedenți". Încălcările menţionate au generat diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele fiscale A/2017 -A/2019; majorarea pierderilor fiscale pentru A/2020 cu 1256223 lei, care la momentul controlului vor constitui 1700911 lei; neachitarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător în termenele stabilite de legislație; încălcarea prevederilor art. 84 alin. (1) din Codul fiscal, prin neplata în termenele stabilite a impozitului pe venit în rate pe parcursul anilor 2017-2019, precum şi 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 1748959 lei. Prin urmare, în conformitate cu prevederile art. 102 alin. (8) din Codul fiscal, nu s-a acceptat spre deducere suma TVA aferentă lipsurilor de mijloace fixe constatate în rezultatul inventarierii în sumă de 1748959 lei, de la care, la momentul procurării, a fost dedusă suma TVA.

Conform art. 3 Cod administrativ, legislația administrativă are drept scop reglementarea procedurii de înfăptuire a activității administrative şi a controlului judecătoresc asupra acesteia, în vederea asigurării respectării drepturilor şi a libertăților prevăzute de lege ale persoanelor fizice şi juridice, ținându-se cont de interesul public şi de regulile statului de drept.

În sensul art. 6 Cod administrativ, procedura administrativă este activitatea autorităţilor publice cu efect în exterior, îndreptată spre examinarea condiţiilor, pregătirea şi emiterea unui act administrativ individual, spre examinarea condiţiilor, pregătirea şi încheierea unui contract administrativ sau examinarea condiţiilor, pregătirea şi întreprinderea unei măsuri strict de autoritate publică. Emiterea unui act administrativ individual, încheierea unui contract administrativ

sau întreprinderea unei măsuri strict de autoritate publică sunt părţi ale procedurii administrative.

În acord cu art. 10 alin. (1) Cod administrativ, actul administrativ individual este orice dispoziţie, decizie sau altă măsură oficială întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, cu scopul de a produce nemijlocit efecte juridice, prin naşterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public.

Potrivit art. 11 Cod administrativ, (1) actele administrative individuale pot fi: a) acte defavorabile - actele care impun destinatarilor lor obligații, sancțiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care resping, în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat; b) acte favorabile - actele care creează destinatarilor săi un beneficiu sau un avantaj de orice fel. (2) Destinatarul unui act administrativ individual este doar persoana către care actul administrativ se îndreaptă. Terții, ale căror drepturi sunt afectate de actul administrativ individual, nu sunt destinatarii acestuia. (3) Un act administrativ de acordare periodică a prestațiilor materiale sau bănești este un act administrativ individual prin care o astfel de prestație se acordă pentru un număr determinat sau nedeterminat de perioade succesive.

În temeiul art. 16 Cod administrativ, dreptul discreționar al autorităţii publice reprezintă posibilitatea acesteia de a opta între mai multe soluții posibile corespunzătoare scopului legii atunci când aplică o dispoziţie legală. Exercitarea dreptului discreționar nu permite desfășurarea unei activităţi administrative arbitrare.

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

Conform art. art. 18, 20 Cod administrativ, interesul public vizează ordinea de drept, democrația, garantarea drepturilor şi a libertăților persoanelor, precum şi obligațiile acestora, satisfacerea necesităților sociale, realizarea competențelor autorităţilor publice, funcționarea lor legală şi în bune condiții. Cererea prealabilă este instituția care oferă o cale de soluţionare prejudiciară a litigiilor administrative. Dacă printr-o activitate administrativă se încalcă un drept legitim sau o libertate stabilită prin lege, acest drept poate fi revendicat printr-o acţiune în contencios administrativ, cu privire la care decid instanţele de judecată competente pentru examinarea procedurii de contencios administrativ, conform prezentului cod.

Conform art. 21 Cod administrativ, autoritățile publice şi instanţele de judecată competente trebuie să acționeze în conformitate cu legea şi alte acte normative. Exercitarea atribuțiilor legale nu poate fi contrară scopului pentru care acestea au fost reglementate. Autoritățile publice şi instanţele de judecată

competente nu pot dispune limitarea exercitării drepturilor şi a libertăților persoanelor decât în cazurile şi în condiţiile expres stabilite de lege.

Art. 22 Cod administrativ, statuează că autoritățile publice şi instanţele de judecată competente cercetează starea de fapt din oficiu. Acestea stabilesc felul şi volumul cercetărilor şi nu sunt legate nici de expunerile participanților, nici de cererile lor de reclamare a probelor. Faptele deja cunoscute autorităţilor publice sau instanțelor de judecată competente, faptele general notorii şi faptele prezumate în virtutea prevederilor legale nu necesită a fi probate, până la proba contrarie.

Conform art. 31 Cod administrativ, actele administrative individuale şi operațiunile administrative scrise trebuie să fie motivate.

În conformitate cu art. 118 alin. alin. (1)-(3) Cod administrativ, (1) motivarea este operațiunea administrativă prin care se expun considerentele care justifică emiterea unui act administrativ individual. În motivare se indică temeiurile esențiale de drept şi de fapt pe care le-a luat în considerare autoritatea publică pentru decizia sa. Din motivarea deciziilor discreționare trebuie să poată fi recunoscute şi punctele de vedere din care autoritatea publică a reieşit la exercitarea dreptului discreționar. Motivarea trebuie să se refere şi la argumentele expuse în cadrul audierii.

(2) Motivarea completă a unui act administrativ individual cuprinde:

a) motivarea în drept – temeiul legal pentru emiterea actului administrativ, inclusiv formele procedurale obligatorii pe care se bazează actul;

b) motivarea în fapt – oportunitatea emiterii actului administrativ, inclusiv modul de exercitare a dreptului discreționar, dacă este cazul;

c) în cazul actelor administrative defavorabile – o descriere succintă a procedurii administrative care a stat la baza emiterii actului: investigații, probe, audieri, opinii ale participanților contrare conținutului final al actului etc.

(3) Motivarea completă este obligatorie, este parte integrantă a actului administrativ individual şi condiționează legalitatea acestuia.

În conformitate cu art. 137 alin. alin. (10 și (2) Cod administrativ, (1) în exercitarea dreptului discreționar atribuit, autoritățile publice trebuie să acționeze cu bună-credință în limitele legal stabilite şi cu respectarea scopului pentru care le-a fost atribuit dreptul.

(2) Dacă autoritatea publică poate decide discreționar şi doar una din mai multe consecințe juridice este legală, atunci dreptul discreționar al autorităţii publice se reduce la alegerea consecinței juridice/soluției legale.

Conform art. 8 alin. (2) Cod fiscal, contribuabilul este obligat:

a) să respecte modul stabilit de înregistrare (reînregistrare) de stat şi 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) şi 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) şi 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 şi modului stabilit de legislație, să întocmească şi să prezinte Serviciului Fiscal de Stat şi serviciului de colectare a impozitelor şi 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 şi 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 şi de control;

d) să prezinte informații veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum şi despre alte obiecte ale impunerii;

e) să achite la buget, la timp şi integral, ținând cont de prevederile art.7 alin.(5), sumele calculate ale impozitelor şi taxelor, asigurând exactitatea şi 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 şi alte documente şi informații privind desfășurarea activității de întreprinzător, calcularea şi achitarea la buget a impozitelor şi taxelor şi 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 şi/sau probe suplimentare privind activitatea desfășurată, privind situațiile şi/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 şi 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 şi 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 şi 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 şi alte organe învestite cu funcții de control pe marginea rezultatelor controalelor efectuate, respectând cerințele legislaţiei fiscale;

k) să îndeplinească alte obligații prevăzute de legislația fiscală.

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

Conform art. 132^1 alin. (1), (7) şi (8) Cod fiscal, Serviciul Fiscal de Stat este autoritatea administrativă care își desfășoară activitatea în subordinea Ministerului Finanţelor, fiind o structură organizațională separată în sistemul administrativ al acestui minister, constituită pentru prestarea serviciilor publice administrative contribuabililor, pentru supravegherea, controlul în domeniul fiscal şi constatarea infracțiunilor în cazurile prevăzute de Codul de procedură penală.

(7) Serviciul Fiscal de Stat este persoană juridică de drept public şi dispune de ștampilă cu imaginea Stemei de Stat a Republicii Moldova.

(8) 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 şi taxele contribuabililor în urma controalelor fiscale, dacă au fost stabilite cazuri de nerespectare a legislaţiei fiscale, precum şi în alte cazuri prevăzute de legislația fiscală.

Art. 190 alin. (1) și (2) Cod fiscal, statuează că (1) evidența obiectelor impozabile şi a obligațiilor fiscale se ţine de către contribuabil de sine stătător, dacă legislația nu prevede altfel, pentru a se estima baza impozabilă, cuantumul obligațiilor fiscale calculate, modificate, stinse şi restante.

(2) Contabilitatea şi/sau o altă evidență pe care se întemeiază evidența obiectelor impozabile şi a obligațiilor fiscale trebuie să reflecte oportun, integral şi veridic operațiunile contribuabilului şi 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, (1) cauzele privind încălcările fiscale sânt examinate de către Serviciul Fiscal de Stat.

(2) Sunt în drept să examineze cauzele privind încălcările fiscale şi să aplice sancțiuni fiscale, în numele autorităţilor 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 şi/sau încasarea de impozit, taxă, calculate suplimentar, de majorare de întârziere.

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

În conformitate cu art. 189 alin. (1) Cod administrativ, orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice poate înainta o acţiune în contencios administrativ.

Controlul judecătoresc al legalității actelor administrative presupune apărarea drepturilor și intereselor legitime ale cetățenilor împotriva abuzurilor administrației publice, în condițiile reglementărilor legale ale contenciosului administrativ. Se pornește de la scopul primordial al instituției contenciosului administrativ, care este prestabilit de legislator și care presupune contracararea abuzurilor și exceselor de putere ale autorităților publice, apărarea drepturilor persoanei în spiritul legii, ordonarea activității autorităților publice și asigurarea ordinii de drept.

Noțiunea de „act administrativ” este definită atât în Codul administrativ, cât şi în Rezoluția (77) Cu privire la protecţia individului faţă de actele autorităţilor administrative, adoptată de Comitetul de Miniștri al Consiliului Europei la 28 septembrie 1997. În accepțiunea reglementărilor enunțate, actul administrativ este o manifestare juridică unilaterală de voință, cu caracter normativ sau individual, din partea unei autorități publice în vederea organizării executării sau executării în concret a legii, actul administrativ desemnează orice măsuri individuale sau decizii luate în cadrul exercitării autorităţii publice, susceptibile de a afecta direct drepturile, libertățile sau interesele persoanelor fizice sau juridice şi care nu este un act îndeplinit în cadrul exercitării unei funcții judiciare.

Controlul judecătoresc al legalității actelor administrative rezidă în apărarea drepturilor şi intereselor legitime ale persoanelor fizice sau juridice, împotriva abuzurilor autorităţilor publice, în condiţiile Codului administrativ. Instanţa de judecată nu poate interveni în discreţia decizională a organului fiscal dar poate verifica dacă această discreție nu a depășit limitele legale sau dacă a fost exprimată în mod arbitrar şi abuziv.

În general, controlul judiciar asupra puterii executive este denumit sugestiv „contencios administrativ”, prin care se înțelege activitatea de soluţionare de către instanţele de contencios administrativ, prevăzute de lege, a conflictelor în care, cel puțin, una dintre părţi este o autoritate a administrației publice, un funcționar al acesteia sau un serviciu public administrativ, conflicte generate din acte

administrative ilegale ori din refuzul soluționării unei cereri referitoare la un drept recunoscut de lege.

Controlul judiciar exercitat asupra administrației publice dispune de câteva trăsături distincte: este exercitat de către instanţa judecătorească care este independentă sub aspect organizațional şi funcțional faţă de subiectul controlat; prin intermediul controlului se exercită funcția instanţei de judecată (justiției) în calitatea sa de putere independentă din sistemul frânelor şi contrabalanţelor, care constituie o garanție a legalității şi a contracarării abuzurilor de putere din partea autorităţilor executive; se realizează în cadrul procesului judiciar reglementat de normele juridice procesuale; un cerc de subiecți speciali ai acestor raporturi juridice; existența unui litigiu de drept public în calitate de temei al activității de control judiciar; controlul judiciar urmărește realizarea a două scopuri: pe de o parte, asigurarea protecției drepturilor şi intereselor legale ale persoanelor fizice şi juridice, adică a interesului particular, pe de altă parte, neadmiterea excesului de putere din partea executivului, adică a interesului public; activitatea instanțelor de control asupra autorităţilor administrației publice este limitată de următoarele condiții: temei al exercitării acestuia servește doar depunerea unei cereri din partea persoanelor interesate, adică controlul judiciar este mijlocit sau pasiv; obiect al activității de control îl constituie doar respectarea de către subiect a cerințelor legalității, dar nu şi ale oportunității; dispunerea de către instanţe de un set destul de îngust de mijloace şi metode de exercitare a controlului, care, de asemenea, sunt limitate de lege; lipsa posibilităților de executare de sine stătătoare coercitivă a deciziilor judiciare.

Contracararea abuzurilor şi a exceselor de putere se realizează prin evaluarea de către judecător a puterii discreționare a autorității publice pârâte, raportând-o la situația de caz concretă, pentru a stabili dacă limitele acesteia sunt depășite, iar autoritatea publică a intrat în zona excesului de putere. Acest fapt nu trebuie interpretat ca fiind o imixtiune în activitatea autorităţilor, deoarece actul administrativ este anulat doar în cazul în care este ilegal şi nu inoportun.

În segmentul dat, sunt elocvente concluziile Curţii Europene a Drepturilor Omului care a menționat că obiectul şi scopul art. 18 din Convenţie îl constituie interzicerea abuzului de putere [Merabishvili împotriva Georgiei (MC), 2017, pct. 303 şi 306; Ilgar Mammadov împotriva Azerbaidjanului (procedură privind neîndeplinirea obligațiilor) (MC), 2019, pct. 189]. În conformitate cu Travaux preparatoires [Lucrările pregătitoare] ale Convenţiei, aceasta prezintă o „aplicare a teoriei aplicării greșite a puterii” [CDH (75) 11, pag. 8]. Acesta protejează împotriva reprimării de către stat a drepturilor şi libertăților enunțate în Convenţie „prin măsuri minore care, deși sunt aplicate sub pretextul organizării exercitării acestor libertăți pe teritoriul său, sau al protejării literei legii, au efectul opus” (ibidem, pag. 3). Susținerile privind existența unor motive necorespunzătoare sau

scopuri ascunse aflate la baza restrângerilor aplicate drepturilor enunțate în Convenţie sunt formulate uneori şi examinate în temeiul normelor materiale ale Convenţiei. Cu titlu exemplificativ cauzele, Organizația Macedoneană Unită Ilinden - PIRIN şi alții împotriva Bulgariei (nr. 2), Jordan împotriva Regatului Unit, Bqczkowski şi alții împotriva Poloniei, Merabishvili împotriva Georgiei.

În speță, instanţa de judecată menționează că verificarea tematică se aplică atât în cazul controlului fiscal cameral, cât şi al celui la fața locului şi constă în controlul asupra stingerii unui anumit tip de obligație fiscală sau asupra executării unei alte obligații prevăzute de legislația fiscală, verificându-se documentele sau activitatea contribuabilului.

Controlul fiscal la oficiul Serviciului Fiscal de Stat sau la oficiul organului cu atribuții de administrare fiscală (denumit în continuare controlul fiscal cameral) constă în verificarea corectitudinii întocmirii dărilor de seamă fiscale, a altor documente prezentate de contribuabil, care servesc drept temei pentru calcularea şi achitarea impozitelor şi taxelor, a altor documente de care dispune Serviciul Fiscal de Stat sau alt organ cu atribuții de administrare fiscală, precum şi în verificarea altor circumstanțe ce țin de respectarea legislaţiei fiscale.

Controlul fiscal la fața locului are drept scop verificarea respectării legislaţiei fiscale de contribuabil sau de o altă persoană supusă controlului, care se efectuează la locurile aflării acestora de către funcționarii fiscali sau de persoane cu funcție de răspundere ale altor organe cu atribuții de administrare fiscală. În cazul în care contribuabilul sau o altă persoană supusă controlului nu dispune de sediu sau de oficiu ori sediul lui se află la domiciliu, în alte cazuri când nu există condiții adecvate de lucru, controlul fiscal menționat se efectuează la oficiul organului care exercită controlul fiscal, cu respectarea tuturor prevederilor art. 145 alin. (2)-(6), inclusiv cu întocmirea obligatorie a unui act de ridicare de la contribuabil a documentelor necesare.

Conform art. 216 Cod fiscal, controlul fiscal la fața locului poate fi efectuat numai în temeiul unei decizii scrise a conducerii organului care exercită controlul. Controlul fiscal la fața locului referitor la un contribuabil poate cuprinde atât unul, cât şi mai multe tipuri de impozite şi taxe. În cursul unui an calendaristic se admite efectuarea unui singur control fiscal la fața locului pe unele şi aceleași tipuri de impozite şi taxe pentru una şi aceeași perioadă fiscală. Durata unui control fiscal la fața locului nu trebuie să depășească două luni calendaristice. La finalizarea controlului fiscal la fața locului, se întocmește un act de control fiscal. În cazul depistării vreunei încălcări fiscale, organul care exercită controlul ia decizia corespunzătoare.

Actul de control fiscal este un document întocmit de funcționarul fiscal sau altă persoană cu funcție de răspundere a organului care exercită controlul, în care se consemnează rezultatele controlului fiscal. În act se va descrie obiectiv, clar şi

exact încălcarea legislaţiei fiscale şi/sau a modului de evidență a obiectelor impunerii, cu referire la documentele de evidență respective şi la alte materiale, indicându-se actele normative încălcate. În act va fi reflectată fiecare perioadă fiscală în parte, specificându-se încălcările fiscale depistate în ea.

Contribuabilul, inclusiv prin intermediul conducătorului sau altui reprezentant al său, este obligat, după caz, să asigure condiții adecvate pentru efectuarea controlului, să participe la efectuarea lui şi să semneze actul de control fiscal, chiar şi în cazul dezacordului. În caz de dezacord, el este obligat să prezinte în scris, în termen de până la 15 zile calendaristice, argumentarea dezacordului, anexând documentele de rigoare.

Prin derogare de la prevederile prezentului capitol, controlul fiscal la fața locului al persoanelor care practică activitate de întreprinzător se înregistrează şi se supraveghează în conformitate cu prevederile Legii nr. 131 din 8 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător.

Înregistrarea deciziei de inițiere a controlului fiscal, a delegației de control, a actului de control fiscal şi a deciziei asupra cazului de încălcare fiscală în Registrul de stat al controalelor se efectuează on-line, prin interconexiunea dintre sistemul informaţional al Serviciului Fiscal de Stat şi Registrul de stat al controalelor. Decizia de inițiere a controlului fiscal se echivalează cu delegația de control prevăzută de Legea nr. 131/2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, iar actul de control fiscal se echivalează cu procesul-verbal de control prevăzut de aceeași lege.

În fapt, Serviciul Fiscal de Stat a reținut că S.R.L. „Cebacot” a admis încălcări la deducerea în scopuri fiscale a cheltuielilor care nu țin de activitatea de întreprinzător, or, conform art. 24 alin. (1) Cod fiscal, se permite deducerea cheltuielilor ordinare şi 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 componenţa deducerilor se includ: a) cheltuielile ordinare şi necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător. Cheltuielile ordinare şi necesare reprezintă cheltuielile, caracteristice pentru gestionarea anumitor tipuri de activităţi de întreprinzător, fără de care este imposibil de a face business, care sunt definite atât cu indici calitativi, cât şi cu indici cantitativi. Cheltuielile achitate reprezintă cheltuielile ordinare şi necesare achitate recunoscute spre deducere. Cheltuielile suportate - cheltuielile ordinare şi necesare, plata cărora nu s-a efectuat, dar au fost determinate obligațiuni privind plata lor.

Așadar, este evident că la aprecierea cheltuielilor efectuate de către S.R.L. „Cebacot”, Serviciul Fiscal de Stat urma să țină cont de faptul că în conformitate cu extrasul din Registrul persoanelor juridice, S.R.L. „Cebacot” are înregistrate

mai multe genuri de activitate, printre care şi: comerțul cu ridicata al produselor alimentare, băuturilor şi produselor din tutun, comerțul cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi şi produse din tutun. Suplimentar, S.R.L. „Cebacot” deține autorizații de comercializare a produselor alimentare, băuturilor şi 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.

Mai mult, analizând decizia contestată se observă că inspectorii fiscali nu oferă explicații privind modul în care au ajuns la concluzii evidente că S.R.L. „Cebacot” a dedus cheltuieli ce nu țin de activitatea sa de întreprinzător, ori, aceștia s-au limitat doar la enumerarea fiecărei presupuse încălcări admise de S.R.L. „Cebacot”.

Cu referire calcularea neîntemeiată a uzurii în scopuri fiscale a mijloacelor fixe, se reţine că argumentul de bază nedescifrat în decizia contestată, dar care este dedus din datele contabile la care fac referire inspectorii fiscali rezidă în aceea că după emiterea deciziei de sancționare nr. 123 din 24 mai 2018 emisă de Serviciului Fiscal de Stat, S.R.L. „Cebacot” era obligată să ajusteze datele privind 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, or, respectiva opinie este una greșită, 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 instanţei de judecată.

Astfel, conform art. 21 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ în vigoare până la 01 aprilie 2019, suspendarea executării actului administrativ contestat poate fi solicitată de către reclamant instanţei de contencios administrativ concomitent cu înaintarea acţiunii, daca legea nu prevede altfel.

De asemenea, conform 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 autorităţii publice sau prin act judecătoresc de dispoziţie. Dacă se depune o cerere de suspendare a executării actului administrativ individual, acesta poate fi executat doar după soluţionarea cererii respective.

Prin urmare, este evident faptul că începând cu 11 iulie 2018 şi până la moment S.R.L. „Cebacot” nu este ținută 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, astfel, poziția inspectorilor

fiscali este greșită, deoarece la moment există o hotărâre definitivă de anulare a deciziei de sancționare nr. 123 din 24 mai 2018.

Referitor la afirmația precum că S.R.L. „Cebacot" a dedus incorect cheltuielile aferente lipsurilor de marfă (tutun), instanţa învederează că în conformitate cu art. 24 alin. (13) din Codul fiscal (în redacția din 31 decembrie 2018), deducerea reziduurilor, deșeurilor şi perisabilității naturale se permite în limitele aprobate de autoritățile de specialitate ale administrației publice centrale, împreună cu instituţiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanţelor, conform modului stabilit de Guvern. În condiţiile în care legislația nu stabilește limitele cheltuielilor legate de reziduuri, deșeuri şi 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 Finanţelor 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 şi de conducătorul entității, prin noțiunea de perisabilitate se înțelege scăderea cantitativă care se produce (şi care se acceptă ca normală) la unele mărfuri, din cauza evaporării, uscării sau din cauza eliminării din circuit a unei părţi 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 S.R.L. „Cebacot", din cantitatea totală de tutun în balot de 7154,45 kg în sumă 465282,50 de lei, casate la pierderi în temeiul deciziei IFPS nr. 123 din 24 mai 2018, au fost 1 601,38 kg (în sumă de 104144,15 lei), ce se înscriu în limitele de perisabilitate naturală la păstrarea tutunului, aprobate de conducerea S.R.L. „Cebacot" în conformitate cu prevederile art. 24 alin. (13) din Codul fiscal şi Regulamentului privind inventarierea, aprobat prin OMF nr. 60/2012.

Prin urmare, este eronată poziția de 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 104144,15 lei şi TVA aferentă 20828,83 lei.

În partea ce ţine de faptul că S.R.L. „Cebacot" a reflectat la cheltuieli ale anului 2018 valoarea stocului constatat lipsă la inventarierea din 19 martie 2018, inclusiv în partea ce se înscrie în limitele normei de perisabilitate naturală, se impune a învedera că în conformitate cu art. 44 alin. (7) din Codul fiscal, în scopuri fiscale se pot folosi metode de evidență financiară bazate pe prevederile Standardelor Naționale de Contabilitate şi IFRS care nu contravin prevederilor prezentului titlu.

Concomitent, în conformitate cu pct. 27 din Standardul Naţional de Contabilitate (SNC) „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare, nu se tratează ca erori modificările politicilor şi estimărilor contabile, lipsurile şi plusurile de active şi 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 şi pierderile din deteriorarea activelor constatate la inventarierea şi recepția acestora, cu excepția deteriorărilor recunoscute de vânzător este calificată drept alte cheltuieli a activității operaționale.

Cu referire la încălcarea legislaţiei fiscale precum că S.R.L. „Cebacot" nu a reflectat în Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2017 a venitului rezultat din neachitarea datoriilor fată de fondatorul întreprinderii Mihai Ceban, instanţa reţine ca întemeiată argumentarea reclamantei prin care a indicat că în urma intrării în vigoare a Regulamentului privind desfășurarea activității de comerț în mun. Chişinău, aprobat prin decizia Consiliului mun. Chişinău nr. 10/2 din 09 octombrie 2017, S.R.L. „Cebacot" a fost impusă de situație să sisteze activitatea punctelor comerciale, fapt care a generat pierderi legate de stocuri de marfă, amortizarea parțială a mijloacelor fixe – gherete, dar şi desfacerea contractelor individuale de muncă cu un număr însemnat de salariați, motiv pentru care la 20 decembrie 2017 fondatorul Mihai Ceban, în baza deciziei asociatului unic, a hotărât de a forma capitalul de rezervă al companiei S.R.L. „Cebacot" potrivit art. 31 pct. (2) al Legii nr. 135 din 14 iunie 2007 privind societățile cu răspundere limitată, pentru acoperirea pierderilor suportate şi care urmează a fi suportate, care statuează că Capitalul de rezervă al societăţii poate fi folosit doar la acoperirea pierderilor sau la majorarea capitalului social.

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

În acest context, asociatul unic a hotărât acoperirea pierderilor contabile din contul contribuțiilor suplimentare efectuate faţă de S.R.L. „Cebacot", prin formarea capitalului de rezervă.

În consecință, conform art. 55 alin. (3) din Codul 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.

În continuare se constată 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) din Codul fiscal, S.R.L. „Cebacot” a admis nereflectarea în Declarația privind impozitul pe venit pentru A/2017 a veniturilor rezultate din neachitarea datoriilor faţă de fondatorul Mihai Ceban în sumă de 22253712 lei.

Aşadar, art. 18 lit. j) din Codul fiscal (în redacția anilor 2017 şi 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 şi remiterea de datorie (art. 662 din Codul civil).

La caz, 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 şi 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.

Astfel, respectiva clauză contractuală corespunde prevederilor 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 S.R.L. „Cebacot” faţă de Mihai Ceban dedusă din contractele de împrumut menţionate supra, atât timp cât S.R.L. „Cebacot” nu va recepționa de la Mihai Ceban o cerere de restituire.

Prin urmare, se exclude posibilitatea de calificare a sumei de 22253712 lei în calitate de venituri rezultate din neachitarea datoriei de către agentul economic în legătură cu expirarea termenului de prescripție extinctivă.

Mai mult, în conformitate cu art. 662 alin. (1) şi (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, este cert că S.R.L. „Cebacot" nu are semnat cu creditorul (împrumutătorul) Mihai Ceban vreun contract (act) de remitere a datoriei respective. Deci, S.R.L. „Cebacot" nu era în drept să recunoască venituri din remiterea aceste datorii.

Mai mult ca atât, creditorul, care este şi unic fondator al S.R.L. „Cebacot", a dispus recalificarea datoriei menţionate în componenţa altor rezerve în capitalul propriu, iar în conformitate cu pct. 4 din SNC „Capital propriu şi datorii", capitalul propriu reprezintă mărimea rămasă în activele entității după scăderea datoriilor. Or, capitalul propriu semnifică drepturile asociaților în patrimoniul societăţii comerciale.

În conformitate cu pct. 18 şi 19 din Standardul Naţional de Contabilitate (SNC) „Capital propriu şi datorii", rezervele includ capitalul de rezervă, rezervele statutare şi alte rezerve. Rezervele se constituie pe seama profitului sau altor surse prevăzute de legislație şi 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 şi majorare a rezervelor. Accentuăm că 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 componenţa rezervelor în capitalul propriu reprezintă, de fapt, o restructurare de datorie şi nicidecum un venit al S.R.L. „Cebacot".

Conform SNC 1 „Politica de contabilitate" politica de contabilitate trebuie să asigure respectarea următoarelor principii: b) prioritatea conținutului asupra formei. Operațiile economice şi alte fenomene trebuie să fie contabilizate şi prezentate în rapoartele financiare, în primul rând, în conformitate cu conţinutul şi 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 şi corectarea acestuia, ci la formarea capitalului de rezervă în baza contribuțiilor unicului asociat al întreprinderii.

Mai mult, instanţa consideră că nu corespunde realității concluzia referitoare la micșorarea profitului, 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 119263657,97 lei, iar în suma respectivă care este reflectată atât în Declarația privind impozitul pe venit pentru

A/2019, cât şi în Situațiile financiare pentru anul 2019 se include suma de 635,57 lei.

Conform aceluiași act, pentru perioada anului 2017, S.R.L. „Cebacot” 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 şi în Situațiile financiare pentru perioada de gestiune respectivă.

Cu privire la încălcarea constatată de inspectorii fiscali privind neîndeplinirea corespunzătoare de către S.R.L. „Cebacot” a obligației de plată în termen a impozitului pe venit în rate pentru A/2017-A/2019, se reţine art. 84 alin. (1) Cod fiscal, prevede două variante de achitare a impozitului pe venit şi anume Agenții economici sunt obligați să achite, nu mai târziu de 25 martie, 25 iunie, 25 septembrie şi 25 decembrie ale anului fiscal, sume egale cu 1/4 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 şi anume Registrele pe contul 225.1. pentru A/2017, A/2018, A/2019, Registrele desfășurate a contului 225.1 pentru aceeași perioadă, precum şi Declarația privind impozitul pe venit pentru A/2016, A/2017, A/2018, se atestă că S.R.L. „Cebacot” de fiecare dată a calculat şi achitat impozitul pe venit în strictă conformitate cu art. 84 alin. (1) lit. b) Cod fiscal.

Referitor la încălcarea indicată privind admiterea de către S.R.L. „Cebacot” a devierilor dintre datele contabilității şi datele existente a stocurilor de mijloace fixe, se reţine că conform actelor se confirmă dreptul de proprietate al S.R.L. „Cebacot” asupra bunurilor supuse verificării faptice la 24 martie 2022 prin 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 S.R.L. „Cebacot” în perioada anilor 2011-2012. În scopul confirmării celor indicate-supra, reclamanta a anexat acte confirmative la Dezacordul depus la 08 aprilie 2022, mai mult mijloacele fixe supuse controlului faptic se regăsesc în evidența contabilă a S.R.L. „Cebacot”.

Efectuând o analiză a contului 123 „Evidența mijloacelor fixe” gestionat de S.R.L. „Cebacot” 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 S.R.L. „Cebacot” nu a efectuat nici o operațiune de ieșire/intrare din/în patrimoniul său cu respectivele bunuri din momentul importului efectuat în 2012 şi până la momentul întocmirii Actului de control din 24 martie 2022. În scopul confirmării celor indicate, reclamanta a anexat acte confirmative la Dezacordul depus la 08 aprilie 2022. Totodată, mijloacele fixe supuse inventarierii se află sub interdicție de înstrăinare începând cu 24 mai 2018.

În speță, instanţa menționează că cadrul normativ relevant raportului juridic litigios deși este accesibil, nu este previzibil şi clar în totalitate. Aceste inadvertenţe au impus aplicarea unor raționamente şi analogii, împrumutarea unor definiții din alte legi conexe, coroborarea şi corelarea reglementărilor normative ambigue în unison cu spiritul şi litera lor.

Pe cale de consecință, instanţa de judecată face uz de prevederile art. 11 alin. (1) Cod fiscal care stabilește că toate îndoielile apărute la aplicarea legislaţiei fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului. În același context, nici unei persoane nu i se va refuza apărarea judiciară din motiv de inexistență a legislaţiei, de imperfecțiune, coliziune sau obscuritate a legislaţiei în vigoare.

În conformitate cu art. 224 alin. (1) lit. a) Cod administrativ, actul administrativ individual defavorabil este anulat cu condiția dacă acesta este ilegal şi prin el reclamantul este vătămat în drepturile sale.

Conform art. 2 alin. (1) şi alin. (2) Cod de procedură civilă aplicabil prin prisma art. 195 Cod administrativ, procedura de judecare a cauzelor civile în instanţele judecătoreşti de drept comun este stabilită de Constituția Republicii Moldova, de hotărârile şi deciziile Curţii Europene a Drepturilor Omului, de hotărârile Curţii Constituționale, de prezentul cod şi de alte legi organice. Normele de drept procedural civil din alte legi trebuie să corespundă dispozițiilor fundamentale ale Constituției Republicii Moldova şi prezentului cod. În caz de coliziune între normele prezentului cod şi prevederile Constituției Republicii Moldova, se aplică prevederile Constituției, iar în caz de discordanță între normele prezentului cod şi cele ale unei alte legi organice, se aplică reglementările legii adoptate ulterior.

În această ordine de idei, instanţa consideră că sintagma „ilegală” utilizată în art. 224 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, trebuie interpretată extensiv, ca înglobând nu doar legile (ordinare, organice) dar şi actele normative primare inferioare legii, precum şi normele constituționale, de asemenea, un act administrativ individual fundamentat pe o lege sau o prevedere legală neconstituțională este a priori ilegal, mai mult, dacă un act administrativ individual nu corespunde cu o prevedere constituțională, actul administrativ, la fel, este ilegal. Dacă un act este contrar Constituției, în mod axiomatic este şi contrar legii, lanțul logico-raţional fiind evident. În caz de coliziune între o normă procedurală şi

prevederile Constituției, se aplică prioritar prevederile Constituției, mutatis mutandis, o asemenea abordare este admisibilă şi în cazul disonanței între legile materiale şi prevederile Constituției. La soluţionarea litigiilor judiciare instanţa nu poate aplica o normă declarată neconstituțională, iar anularea actului reprezintă unicul remediu eficient ce derivă din dreptul la un proces echitabil pentru justițiabilul afectat de actul administrativ individual defavorabil. Or, Curea Europeană a Drepturilor Omului a reiterat principiul conform căruia scopul Convenţiei nu este de a proteja drepturile teoretice sau iluzorii ci cele concrete şi efective.

În concluzie, considerând că examinarea unui caz este un duel al probelor, se conchide că probele au importanță atât pentru autoritatea care examinează cazul de încălcare fiscală, cât şi pentru părţi. Întrucât nu se poate elucida cazul supus examinării numai pe baza afirmațiilor părţilor, este imperioasă acumularea cât mai multor date obiective care permit o vizionare de ansamblu a cauzei deferite judecății.

Serviciul Fiscal de Stat nu poate opera cu prezumții, supoziții sau concluzii superficiale şi declarative, ci doar cu argumente şi probe convingătoare, standardul de probă în genurile date de spețe este unul foarte înalt, deoarece este menit să excludă erori în această evaluare. Încă în dreptul roman s-a consacrat adagiul: „idem est non esse et non probari", ceea ce semnifică că a nu fi sau a nu fi probat este acelaşi lucru. În materia dreptului, gradul de satisfacţie este numit standard de probă şi poate lua trei forme de bază: (a) „preponderenţa probelor", standardul folosit în majoritatea cauzelor civile; (b) „dincolo de orice îndoială rezonabilă", standardul folosit în procesele penale; (c) „dovezi clare si convingătoare", un standard intermediar.

Autoritatea publică pârâtă nu a respectat nici unul dintre standardele de probă descrise şi, pe cale de consecință, nu poate convinge nici un observator obiectiv şi echidistant despre faptele descrise în 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 şi Decizia nr. 754/138 din 30 iunie 2022 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către S.R.L. „Cebacot".

Evaluând starea de fapt în raport cu starea de drept, instanţa ajunge la concluzia că deciziile contestate în speță au fost emise cu încălcări vădite ale legislaţiei şi aprecierii arbitrare a materialului probatoriu, încălcări care nu pot fi remediate altfel, decât doar prin anularea acestor decizii.

Referitor la cerința cu privire la încasarea cheltuielilor de judecată, instanţa de judecată învederează că conform art. 82 Cod de procedură civilă, cheltuielile de judecată se compun din taxa de stat, taxa de timbru şi cheltuielile de judecare a cauzei.

În conformitate cu art. 195 Cod administrativ, procedura acţiunii în contenciosul administrativ se desfăşoară conform prevederilor prezentului cod. Suplimentar se aplică corespunzător prevederile Codului de procedura civilă, cu excepţia art. 169-171.

În conformitate cu prevederile art. 90 Cod de procedură civilă, din cheltuielile de judecare a cauzei fac parte: a) sumele plătite martorilor, interpreților, experților şi specialiștilor; b) cheltuielile de efectuare a cercetărilor la fața locului; c) cheltuielile de înștiințare şi chemare a părţilor în judecată; d) cheltuielile de transport şi de cazare suportate de părţi şi de alți participanți la proces în legătură cu prezentarea lor în instanţă; e) cheltuielile suportate de cetățenii străini şi de apatrizi în legătură cu plata interpretului dacă tratatele internaționale la care Republica Moldova este parte nu prevăd altfel; f) cheltuielile de căutare a pârâtului; g) cheltuielile de efectuare a expertizei; h) cheltuielile de executare a actelor judiciare; i) cheltuielile de asistență juridică; j) cheltuielile de declarare a insolvabilității; k) compensațiile pentru timpul de muncă pierdut; l) alte cheltuieli necesare, suportate de instanţă şi de participanţii la proces.

Art. 94 alin. (1) Cod de procedură civilă, stabilește că instanţa judecătorească obligă partea care a pierdut procesul să plătească, la cerere, părţii care a avut câștig de cauză cheltuielile de judecată. Dacă acţiunea reclamantului a fost admisă parțial, acestuia i se compensează cheltuielile de judecată proporţional părţii admise din pretenții, iar pârâtului – proporţional părţii respinse din pretenţiile reclamantului.

Conform art. 96 Cod procedură civilă, aplicabil în speță în temeiul art. 2 alin. (2) și art. 195 Cod administrativ, instanţa judecătorească obligă partea care a pierdut procesul să compenseze părţii care a avut câștig de cauză cheltuielile ei de asistență juridică, în măsura în care acestea au fost reale, necesare şi rezonabile. Cheltuielile menţionate la alin. (1) se compensează părţii care a avut câștig de cauză dacă aceasta a fost reprezentată în judecată de un avocat.

Pentru a face dovada cheltuielilor suportate reclamanta la cererea de chemare în judecată nu a prezentat careva acte confirmative a cheltuielilor suportate, precum nu a prezentat nici listă detaliată a activităților şi acțiunilor realizare de avocat.

În temeiul celor expuse, instanţa de judecată conchide că pretenția reclamantei cu privire la încasarea cheltuielilor de judecată este neîntemeiată.

În conformitate cu art. 195, art. 224 alin. (1) lit. a), art. art. 231, 232 Cod administrativ, art. art. 236-240 Cod de procedură civilă, instanța de judecată

h o t ă r ă ş t e

Se admite parțial acțiunea.

Se anulează Decizia nr. 777/931 din 06 aprilie 2022 asupra cazului de încălcare a legislaţiei comisă de S.C. „Cebacot” S.R.L. și Decizia nr. 754/132 din 23 iunie 2022 emisă în procedura prealabilă.

Se anulează Hotărârea seria AH nr. 0045286 din 24 mai 2022 cu privire la executarea silită a obligaţiilor fiscale ale contribuabilului S.C. „Cebacot” S.R.L. și Decizia nr. 754/138 din 30 iunie 2022 emisă în procedura prealabilă.

Se respinge ca neîntemeiată cererea depusă de S.C. „Cebacot” S.R.L. împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind compensarea cheltuielilor de asitență juridică.

Hotărârea este cu drept de apel la Curtea de Apel Chişinău în termen de 30 zile de la pronunțarea dispozitivului hotărârii, prin intermediul Judecătoriei Chişinău (sediul Râşcani).

Președintele ședinței,
judecătorul Viorica Dodon