

prima instanță: O. Melniciuc
(Judecătoria Rîșcani, mun. Chișinău)
instanța de apel: D. Manole, S. Arnăut, E. Fistican
(Curtea de Apel Chișinău)

dosarul nr. 3ra-788/15

Î N C H E I E R E

10 iunie 2015

mun. Chișinău

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

în componență:

Președintele completului, judecătorul
Judecătorii

Iulia Sîrcu
Iurie Bejenaru, Ion Druță

examinând, fără înștiințarea participanților la proces, chestiunea privind admisibilitatea recursului declarat de către Întreprinderea de stat „Calea Ferată din Moldova”,

în pricina civilă la cererea de chemare în judecată a Întreprinderii de stat „Calea Ferată din Moldova” împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, intervenienți accesorii Serviciul Vamal al Republicii Moldova, Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova, Biroul Vamal Chișinău și Întreprinderea de stat „Vamservinform” cu privire la contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 10 februarie 2015 prin care a fost respins apelul declarat de către Întreprinderea de stat „Calea Ferată din Moldova” și menținută hotărârea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 09 aprilie 2014,

c o n s t a t ă

La 26 martie 2013 ÎS „Calea Ferată din Moldova” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, intervenienți accesorii Serviciul Vamal al Republicii Moldova, Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova, Biroul Vamal Chișinău și ÎS „Vamservinform” cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii reclamanta a indicat că în perioada 13 noiembrie 2012-07 decembrie 2012, inspectorii principali ai Direcției generale administrarea marilor contribuabili a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat - Valeriu Procopi și Valentina Muntean, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 3275 din 13 noiembrie 2012, au întreprins un control fiscal la ÎS „Calea Ferată din Moldova” prin metoda verificării totale privind corectitudinea calculării, plenitudinea transferării la buget a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioada fiscală a. 2011 și alte impozite și taxe pentru perioada de activitate 01 mai 2011-31 iulie 2012, în urma căruia la 07 decembrie 2012, au fost întocmite actul de control nr. 5-661216, prelungit prin formularele 5-661217, 5-661234 și 5-661235 și actul de control nr. 5-6601213, prelungit prin formularul 5-661215.

Menționează reclamanta ÎS „Calea Ferată din Moldova” că în baza actelor menționate, la 26 ianuarie 2013 Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a adoptat decizia nr. 35 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale, prin care s-au calculat și încasat la buget multiple taxe restante și plăți, s-a micșorat TVA destinată trecerii în cont, pentru încălcările legislației fiscale s-au aplicat mai multe amenzi, majorări de întârziere și penalități, s-au rectificat datele înscrise în fișa contului personal a contribuabilului.

Susține ÎS „Calea Ferată din Moldova” că în partea de constatare a deciziei nominalizate, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat în mod eronat a stabilit încălcări ale legislației fiscale și anume ale art. 8 alin. (2) lit. b), art. 18 lit. a), c) și j), art. 24 alin. (1), art. 30 alin. (1), art. 88 alin. (1), art. 90 alin. (1), art. 92 alin. (3), art. 97 alin. (1), art. 101 alin. (2) și (4), art. 102 alin. (3), (4) și (6) lit. b), art. 109 alin. (1), art. 114 alin. (1), art. 115 alin. (1), art. 117 alin. (1), art. 187 alin. (7), art. 188 alin. (4) lit. c), art. 339 alin. (1) Codul fiscal; prevederilor Legii asigurărilor sociale de stat pentru a. 2011 nr. 54 din 31 martie 2011, Legii asigurărilor sociale de stat pentru a. 2012 nr. 270 din 23 decembrie 2011, Legii cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală nr. 1593 din 26 decembrie 2002; principiilor generale de evidență a obligațiilor fiscale în conturile personale ale contribuabilului.

La 25 februarie 2013 ÎS „Calea Ferată din Moldova” a depus o contestație împotriva deciziei Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 35 din 26 ianuarie 2013 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale, solicitând casarea parțială a acesteia. Însă prin scrisoarea Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 26- 12/2-12/646/1851 din 13 martie 2013, contestația în cauză a fost restituită fără examinare, pe motiv că a fost depusă de o persoană neîmputernicită (avocatul Cucu Pavel) contrar art. 267 alin. (1) Cod fiscal.

Consideră reclamanta decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat parțial ilegală și neîntemeiată, adoptată cu interpretarea și aplicarea eronată a normelor de drept fiscal, iar respingerea contestației depuse de avocatul Cucu Pavel în interesele sale – formalistă și arbitrară, deoarece avocatul în cauză a dispus de împuternicirile legale necesare confirmate prin contractul de asistență juridică și procura anexate la respectiva contestație.

Cere reclamanta ÎS „Calea Ferată din Moldova” admiterea acțiunii și anularea parțială a deciziei Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 35 din 26 ianuarie 2013 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale.

Pe parcursul examinării cauzei în fața primei instanțe, reclamanta și-a concretizat pretențiile, într-un final solicitând anularea deciziei Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 35 din 26 ianuarie 2013 în partea ce ține de: *pct. 1.2* referitor la nereflectarea la venituri a sumei de 5 195 684 lei în a. 2011; *pct. 1.3* referitor la reflectarea la cheltuieli fără documente confirmative prin formula contabilă Dt 714 Ct 242 pentru a. 2011 a sumei de 1 147 930 lei, fapt care a generat diminuarea profitului perioadei până la impozitare cu 6 344 614 lei; *pct. 1.8* referitor la constatarea diminuării sumei impozitului pe venit din salariu în sumă de 386 303 lei; *pct. 1.15* referitor la nerestabilirea TVA în valoare totală de 1 079 466 lei; *pct. 1.16* referitor la faptul că agentul economic nu a calculat și nu a declarat TVA în

sumă totală de 2 197 230 lei (10 986 148 x 20%), astfel diminuându-se TVA aferentă bugetului la impozitul de servicii în sumă totală de 2 197 230 lei și (10 986 148 *20 %); *pct. 1.17* referitor la majorarea trecerii în cont a TVA cu suma de 6 859 918 lei pentru luna octombrie 2012; *Cap. III (1)* cu privire la diminuarea primelor de asigurare medicală, pentru necalcularea și neachitarea primelor de asigurare medicală în sumă totală de 150 540 lei, inclusiv pe subdiviziunea 0001 a Direcției Căii Ferate în valoare de 139748 lei; *Cap. IV* referitor la încălcările descrise cu privire la micșorarea profitului net pentru a. 2011 cu suma de 6344614 lei, fapt care a generat și necalcularea integrală a dividendelor aferente cotei statului în sumă de 15 586 154 lei, cu anularea următoarelor sume calculate și încasate de la buget – 1 586 154 lei defalcările din profitul net aferent cotei statului diminuat ce urmează a fi transferate la contul 12103010130, 2 201 220 lei TVA aferentă importului de servicii diminuată ce urmează a fi transferată la contul 11501010130, 139 748 lei din 150 540 lei primele de asigurare medicală diminuate care urmează a fi transferate în contul 11301250130, 386 303 lei impozitul pe venit din salariu diminuat care urmează a fi transferat la contul 111010130; *Cap. II* referitor la micșorarea TVA destinată trecerii în cont din perioada precedentă octombrie 2012 cu suma de 5 751 087 lei; *Cap. III* ce se referă la următoarele amenzi, suma de 150 540 lei în mărime de 100%; suma de 837 667 în mărime de 15% pentru micșorarea venitului impozabil pentru anii 2009-2010 conform prevederilor art. 260 alin. (5) Cod Fiscal care urmează a fi transferată la contul 12307010130; suma de 660 366 lei în mărime de 30 %, pentru diminuarea TVA conform prevederilor art. 261 alin. (4) Cod Fiscal ce urmează a fi transferată la contul 12307010130; suma de 115 987 lei în mărime de 30 %, pentru diminuarea impozitului pe venit din salariu și impozitul pe venit la sursa de plată, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul Fiscal ce urmează să fie transferate la contul 12307010130; *Cap. III (2)* referitor la aplicarea majorărilor de întârziere (penalități), cu anularea următoarelor sume: 119 659 lei pentru neachitarea în termen a dividendelor aferente cotei statului, care urmează a fi transferată la contul 12103010130; 49 574 lei pentru neachitarea în termenii stabiliți a impozitului pe venit din salariu ce urmează a fi transferată la contul 11101010130, subdiviziunea 0001, Direcția Căii Ferate; 110 395 lei pentru neachitarea în termenii stabiliți a TVA aferentă importului de servicii, care urmează a fi transferat în contul 11501010130; 58 095 lei pentru neachitarea în termenii stabiliți a primelor de asigurare medicală, conform art. 30 al Legii cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală nr. 1593 din 26 decembrie 2002.

Prin hotărârea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 09 aprilie 2014 acțiunea a fost respinsă ca fiind neîntemeiată.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 10 februarie 2015 a fost respins apelul declarat de către ÎS „Calea Ferată din Moldova” și menținută hotărârea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 09 aprilie 2014.

La 08 aprilie 2015, în termenul prevăzut de art. 434 alin. (1) CPC, ÎS „Calea Ferată din Moldova” a declarat recurs împotriva deciziei instanței de apel și hotărârii primei instanțe, solicitând admiterea recursului, casarea deciziei Curții de Apel

Chișinău din 10 februarie 2015 și hotărârii Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 09 aprilie 2014 cu restituirea pricinii spre rejudecare.

În argumentarea cererii de recurs, recurenta a invocat că instanțele inferioare nu au dat apreciere tuturor circumstanțelor de drept și de fapt ale speței, ajungând astfel la o concluzie greșită despre netemeinicia prezentei acțiuni. Susține recurenta referitor la pct. 1.2 din decizia contestată a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 35 din 26 ianuarie 2013, că este neîntemeiată afirmația precum că ÎS „Calea Ferată din Moldova” urma să reflecte la capitolul venituri suma de 5 196 684 lei pe a. 2011 pe care ar fi obținut-o din relațiile de cooperare cu SA “Accent Electronic” în urma acordării ultimei drepturilor pentru construcția și utilizarea rețelelor de comunicații electronice, cu oferirea posibilității de folosire a terenurilor ÎS „Calea Ferată din Moldova” în acest scop, iar către întreprinderea de stat fiind transmise în proprietate modulele centralelor telefonice, portalul și serviciile de telecomunicații, deoarece conform Codului transportului feroviar recurenta acordă servicii doar cu condiția plăților prealabile, prin urmare raporturile existente între cele două societăți au fost calificate greșit. Iar prevederile deciziei precum că ÎS „Calea Ferată din Moldova” ar fi procurat stații telefonice nu corespund realității, de fapt SA “Accent Electronic” instalând module pentru modernizarea stațiilor deja existente, cu materialele proprii, costul cărora a fost capitalizat în evidența contabilă a întreprinderii.

În privința pct. 1.3 și pct. 1.8 din decizie invocă recurenta că concluzia privind reflectarea la cheltuieli fără documente confirmative a sumei de 1 147 930 lei prin formula contabilă Dt 714 Ct 242 pentru anul 2011, astfel generându-se diminuarea profitului, nu este corectă deoarece suma în cauză reprezintă costul biletelor de tratament în Centrul de recuperare a sănătății, ce urmează a fi calificată ca facilitare acordată angajaților întreprinderii, conform art. 222 Codul muncii și prevederilor contractului colectiv de muncă, angajatorul fiind în drept pe lângă contribuțiile de 0,15% defalcări din fondul de salarizare să acorde sindicatelor defalcări din mijloace bănești pentru menținerea sănătății personalului. Iar reținerea impozitului pe venit pentru persoanele ce au urmat tratamentul pe bilete sanatoriale nici nu urma a fi efectuată deoarece angajatorul transferă sindicatelor o sumă fixă pentru tratamentul salariaților și nu are posibilitate de a verifica persoanele concrete care merg la sanatorii.

Recurenta își manifestă dezacordul și cu concluzia instanțelor ierarhic inferioare privind temeinicia pct. 1.15 din decizia nr. 35 din 26 ianuarie 2013 referitor la nerestabilirea TVA, enunțând că bunurile materiale pentru care s-a pretins neplata TVA sunt amplasate pe teritoriul Transnistriei și ÎS „Calea Ferată din Moldova” nu are posibilitatea de le a controla, respectiv ele nu participă nici la activitatea antreprenorială a întreprinderii. Referitor la pct. 1.16 și 1.17, invocă că acestea de asemenea urmează a fi anulate, deoarece pretinsa necalculare și nedeclarare a TVA pentru serviciile importate de reconstrucție cu modernizare a trenului din România este declarativă, ÎS „Calea Ferată din Moldova” de multiple ori adresându-se către Biroul vamal Chișinău, Serviciul Vamal al Republicii Moldova și Ministerul Finanțelor în vederea vămuirii trenului modernizat cu facilități de TVA, însă răspunsurile parvenite au fost fie neclare, fie negative.

Recurenta nu este de acord nici cu amenzile și majorările calculate conform *Cap. III* din respectiva decizie a organului fiscal, apreciindu-le neîntemeiate și pasibile anulării. Relatează că instanțele de fond și de apel nu au aplicat prevederile Legii contabilității, din care rezultă că întreprinderea de stat dispunea de dreptul de a opera tranzacțiile imputate, iar circumstanțele relevante ale cauzei au fost interpretate eronat în favoarea respingerii prezentei acțiuni, fapt care nu este legal.

Suplimentar, enunță recurenta că la 19 septembrie 2013 Procuratura de transport a pornit cauza penală nr. 1023618006 în temeiul bănuielii rezonabile de comitere a infracțiunii prevăzute de art. 244 alin. (2) lit. b) Cod penal – evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor, care a condus la neachitarea impozitului pe venit în proporții deosebit de mari. Pretinde ÎS „Calea Ferată din Moldova” că organul de urmărire penală urmează să elucideze sub toate aspectele, complet și obiectiv circumstanțele cazului, doar după finisarea urmăririi penale fiind posibil de a stabili vinovăția concretă a factorilor de decizie din cadrul întreprinderii.

Într-un final, indică că hotărârile judecătorești contestate sunt ilegale, iar motivele invocate supra se încadrează în temeiurile declarării recursului și servesc drept temei pentru admiterea acestuia.

La 28 aprilie 2015, în adresa intimațiilor Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, Serviciul Vamal al Republicii Moldova, Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova, Biroul Vamal Chișinău și ÎS „Vamservinform” au fost expediate copiile recursului declarat de către ÎS „Calea Ferată din Moldova” cu înștiințarea despre necesitatea depunerii obligatorii a referinței la acesta.

La 28 mai 2015 Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a depus referință la recursul declarat, în care a invocat netemeinicia acestuia și a solicitat respingerea lui. Susține că instanțele ierarhic inferioare au dat o apreciere justă și obiectivă circumstanțelor de fapt și drept ale prezentei cauze, iar argumentele recursului nu reprezintă decât o reiterare a temeiurilor acțiunii asupra cărora instanțele deja s-au pronunțat. Susține că acțiunile organului fiscal au fost legitime și corecte, contribuabilul săvârșind încălcări certe ale legislației fiscale, iar sancțiunile impuse prin decizia nr. 35 din 26 ianuarie 2013 corespund normelor de drept în vigoare.

Intimații Serviciul Vamal al Republicii Moldova, Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova, Biroul Vamal Chișinău și ÎS „Vamservinform” nu și-au valorificat drepturile procedurale garantate și nu au depus referință în termenul stabilit pentru aceasta, admisibilitatea prezentului recurs examinându-se astfel în lipsa referințelor din partea acestor participanți la proces.

Examinând temeiurile recursului în raport cu materialele pricinii civile și obiecțiile expuse în referința intimatului Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul declarat de către ÎS „Calea Ferată din Moldova” este inadmisibil, din următoarele considerente.

În conformitate cu art. 433 lit. a) CPC, cererea de recurs se consideră inadmisibilă în cazul în care recursul nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 432 alin. alin. (2), (3) și (4).

Conform prevederilor art. 432 alin. (2), (3) și (4) CPC, se consideră că normele de drept material au fost încălcate sau aplicate eronat în cazul în care instanța judecătorească:

- a) nu a aplicat legea care trebuia să fie aplicată;
- b) a aplicat o lege care nu trebuia să fie aplicată;
- c) a interpretat în mod eronat legea;
- d) a aplicat în mod eronat analogia legii sau analogia dreptului.

Se consideră că normele de drept procedural au fost încălcate sau aplicate eronat în cazul în care:

- a) pricina a fost judecată de un judecător care nu avea dreptul să participe la judecarea ei;
- b) pricina a fost judecată în absența unui participant la proces căruia nu i s-a comunicat locul, data și ora ședinței de judecată;
- c) în judecarea pricinii au fost încălcate regulile privind limba de desfășurare a procesului;
- d) instanța a soluționat problema drepturilor unor persoane care nu au fost implicate în proces;
- e) în dosar lipsește procesul-verbal al ședinței de judecată;
- f) hotărârea a fost pronunțată cu încălcarea competenței jurisdicționale.

Săvârșirea altor încălcări decât cele indicate la alin. (3) constituie temei de declarare a recursului doar în cazul și în măsura în care acestea au dus sau ar fi putut duce la soluționarea greșită a pricinii sau în cazul în care instanța de recurs consideră că aprecierea probelor de către instanța judecătorească a fost arbitrară, sau în cazul în care erorile comise au dus la încălcarea drepturilor și libertăților fundamentale ale omului.

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul declarat de către ÎS „Calea Ferată din Moldova” nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 432 alin. (2), (3) și (4) CPC.

Or, argumentele invocate în recurs se referă la dezacordul recurente cu soluția pronunțată de către instanțele de judecată ierarhic inferioare și nu relevă încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material sau de drept procedural, respectiv nu constituie temei de casare a deciziei recurate și urmează a fi respinse.

Nu poate fi reținut ca motiv al admisibilității prezentului recurs argumentul recurentei ÎS „Calea Ferată din Moldova” privind neaprecierea de către instanțele de fond și de apel a tuturor circumstanțelor de drept și de fapt ale speței, deoarece acesta nu se regăsește printre temeiurile recursului enumerate la art. 432 CPC citat supra.

Afară de aceasta, argumentul în cauză este invocat doar pentru a justifica într-un oarecare mod înaintarea prezentului recurs.

Nu pot fi reținute drept temei al admisibilității recursului nici argumentele privind ilegalitatea deciziei Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 35 din 26 ianuarie 2013 în partea ce ține de calificarea raporturilor comerciale existente cu SA “Accent Electronic” în privința rețelelor de comunicații electronice instalate pe terenurile întreprinderii de stat; reflectarea la cheltuieli fără documente confirmative a costului biletelor de sanatoriu furnizate pentru salariații întreprinderii și membrii organelor sindicale; nerestabilirea TVA pentru bunurile amplasate pe teritoriul

transnistrean (stația Bender); necalcularea și nedeclararea TVA pentru serviciile importate de reconstrucție cu modernizarea trenului din România; aplicarea amenzilor și majorărilor fiscale pentru respectivele încălcări. Or, recurenta reiterează dezacordul său cu concluziile instanțelor judecătorești fără a invoca încălcarea esențială și aplicarea eronată a normelor de drept material și procedural, respectiv argumentele în cauză nu constituie temei pentru casare a deciziei recurate și urmează a fi respinse.

Cât privește intentarea la 19 septembrie 2013 de către Procuratura de transport a cauzei penale în temeiul bănuielii rezonabile de comitere a infracțiunii prevăzute de art. 244 alin. (2) lit. b) Cod penal – evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor, se accentuează că însuși recurenta enunță că urmărirea penală are drept scop de a stabili vinovăția concretă a factorilor de decizie din cadrul întreprinderii în săvârșirea respectivei fapte penale, prin urmare prezenta pricină poate fi examinată înainte de finalizarea cauzei penale inițiate.

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție accentuează că recursul exercitat conform Secțiunii a II-a din CPC are caracter devolutiv numai asupra problemelor de drept material și de drept procedural, verificându-se exclusiv legalitatea hotărârilor judecătorești adoptate, dar și nu temeinicia în fapt a acestora.

Distinct de cele relatate, se reiterează că conform jurisprudenței degajate de Curtea Europeană a Drepturilor Omului, recursurile trebuie să fie efective, adică să dispună de puterea de a îndrepta în mod direct starea de lucruri (speța *Purcell c. Irlandei*, decizia cu privire la admisibilitate din 16 aprilie 1991), însă motivele recursului invocate în speță sunt similare celor indicate în procesul judecării pricinii, asupra cărora instanțele de judecată ierarhic inferioare s-au pronunțat deja în modul corespunzător

Astfel, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a considera recursul declarat de către ÎS „Calea Ferată din Moldova”, ca inadmisibil.

În conformitate cu prevederile art. art. 269-270, art. 431 alin. alin. (1) și (2), art. 433 lit. a) și art. 440, CPC, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție,

d i s p u n e:

Recursul declarat de către Întreprinderea de stat „Calea Ferată din Moldova”, se consideră inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă din momentul emiterii.

Președintele completului, judecătorul

Iulia Sîrcu

Judecătorii

Iurie Bejenaru

Ion Druță