

Prima instanță: Judecătoria Rîșcani mun. Chișinău  
Judecător: S. Papuha  
Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău  
Judecători: N. Vascan, E. Fistican, V. Negru

Dosarul nr. 3ra-962/16

## ÎNCHEIERE

29 iunie 2016

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul  
Judecători

Tamara Chișca-Doneva  
Galina Stratulat, Ion Druță

examinând chestiunea cu privire la admisibilitatea recursului declarat de către Societatea cu Răspundere Limitată „Combustibil Solid”,

în pricina civilă la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Combustibil Solid” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău privind recunoașterea ilegală a refuzului și anularea actului administrativ,

împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 20 ianuarie 2016, prin care s-a admis apelul Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, s-a casat hotărârea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 16 decembrie 2014 și s-a emis o nouă hotărâre,

### c o n s t a t ă

La 05 septembrie 2013, SA „Combustibil Solid” s-a adresat cu cerere de chemare în judecată către Inspectoratul Fiscal de Stat privind recunoașterea ilegală a refuzului de examinare a contestație nr. 84 din 12.07.2013 depusă împotriva Deciziei IFS pe mun. Chișinău nr. 2478/1/4 din 02.07.2013 și anularea Deciziei IFS pe mun. Chișinău nr. 2478/1/4 din 02.07.2013.

În susținerea cererii de chemare în judecată reclamanta a indicat că, prin decizia IFS mun. Chișinău nr. 2478/1/4 din 02.07.2013 SA „Combustibil Solid” a fost obligată să achite amenzi și impozite la buget pentru „încălcările” depistate în urma controlului fiscal.

Respectiv, în conformitate cu art. 267 alin. (1) Cod fiscal a RM, SA „Combustibil Solid” a depus contestația nr. 84 din 12.07.2013, împotriva deciziei IFS mun. Chișinău din 02.07.2013, care a rămas neexaminată din motivul că nu a fost semnată de persoana împuternicită și comunicat prin răspunsul IFS mun. Chișinău din 07.08.2013 nr. 01-05/-08/-362-2055.

La data de 15 august 2013, SA „Combustibil Solid” a înaintat contestație suplimentară împotriva deciziei IFS mun. Chișinău nr. 2478/1/4 din 02.07.2013 prin care a informat despre împuternicirile contabilului-șef și a anexat originalul

procurii cu împuternicirile contabilului-șef al întreprinderii de a semna din numele SA „Combustibil Solid”, contestația nr. 84 din 12.07.2013, copia căreia a fost prezentată IFS la efectuarea controlului fiscal.

Prin răspunsul IFS mun. Chișinău nr. 01-05/-08/-386-2246 din 23.08.2013 și contestația suplimentară a rămas neexaminată, deja pe motivul expirării termenului de depunere a contestației.

Astfel, SA „Combustibil Solid” susține că nu este de acord cu decizia IFS mun. Chișinău nr. 2478/1/4 din 02.07.2013, cu încălcările constatate și cu refuzul IFS mun. Chișinău de a examina contestația, considerând ca fiind motive neîntemeiate și formale.

SA „Combustibil Solid” invocă că, a respectat procedura prealabilă de soluționare a cauzei, prin contestația din 12.07.2013 și contestația suplimentară din 15.08.2013, iar răspunsurile IFS mun. Chișinău prin care contestația a rămas neexaminată le califică ca refuz de a examina și a admite contestația.

În conformitate cu prevederile art. 3, art. 5 al Legii contenciosului administrativ, obiect al acțiunii în contencios administrativ îl constituie actele administrative, cu caracter normativ și individual, prin care este vătămat un drept recunoscut de lege al unei persoane, inclusiv al unui terț.

Totodată, potrivit art. 274 al Codului Fiscal, decizia organului fiscal și acțiunea funcționarului fiscal pot fi atacate, în modul stabilit de legislație, și în instanță judecătorească.

Reieșind din conținutul reglementărilor legale în vigoare, susține că actul administrativ contestat este refuzul de a examina contestația, precum și însăși decizia IFS mun. Chișinău din 02.07.2013, iar SA „Combustibil Solid” este persoana juridică corespunzătoare cu dreptul de a înainta acțiune.

Consideră că, refuzul de a examina contestația, precum și decizia IFS mun. Chișinău nr. 2478/1/4 din 02.07.2013 sunt acte administrative adoptate contrar prevederilor legislației în vigoare și urmează a fi anulate deoarece întrunește în sine toate temeiurile anulării prevăzute de Lege.

Totodată mai susține și faptul că, IFS mun. Chișinău în mod evident a încălcat prevederile legii, nu a dat răspuns la contestație, ceea ce poate fi considerat ca refuz neîntemeiat la contestație.

Cu referire la dezacordul încălcărilor reflectate în decizie, motivează prin aceea că IFS mun. Chișinău în decizia sa la punctul 1 a constatat că, agentul economic în anul 2009 a dedus în scopuri fiscale cheltuieli de transportare a mărfurilor în sumă de 20 733 lei, fără a dispune de documente și anume actul de predare-primire a serviciilor, ce ar justifica prestarea și utilizarea acestor servicii în cadrul activității de întreprinzător.

Potrivit art. 248 alin. 1 lit. f) Cod Fiscal, decizia trebuie să conțină, descrierea încălcării fiscale cu indicarea articolelor, alineatelor, punctelor din actele normative care au fost încălcate.

Astfel, consideră că IFS mun. Chișinău era obligat în cazul dat să indice concret ce act normativ prevede că agentul economic urmează să prezinte act de predare- primire a serviciilor, deoarece art. 24 alin. 10 Cod Fiscal, la care se face trimitere în decizie nicidecum nu prevede prezentarea actului de predare-primire a

serviciilor.

Totodată, menționează că conform art. 24 alin. 1 al Codului, se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

Respectiv, cheltuielile de transportare a mărfurilor menționate în sumă de 20 733 lei au fost suportate în baza facturilor fiscale primite de la agenții economici „Moldcărbune” SRL cu seria SW nr. 2509356 din 30.12.09 în sumă de 6183,60 lei și ÎI „Dim-Jan-Ochinca” cu seria SW nr. 1899422 din 22.04.09 în sumă de 14550 lei, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător conform prevederile legislației în vigoare și se deduc la calcularea venitului impozabil.

În conformitate cu prevederile Legii contabilității nr. 1 13-XVI din 27.04.2007 drept bază pentru înscriere în registrele contabile servesc documentele justificative.

Conform punctului 1 al Instrucțiunii privind evidența, eliberarea, păstrarea și utilizarea, formularelor tipizate de documente primare cu regim special, elaborate în baza Decretului Președintelui Republicii Moldova nr.406-II din 23 decembrie 1997, privind unele măsuri de asigurare a disciplinei financiare, în cazul operațiilor economice ce țin de prestări de servicii se utilizează formularele tipizate de documente primare cu regim special. La aceste formulare tipizate în cazul prestării serviciilor pot fi atribuite factura sau factura fiscală.

În acest sens s-a invocat că executorii serviciilor de transport „Moldcărbune” SRL a emis factura fiscală cu seria SW n 2509356 din 30.12.09 în sumă de 6 183,60 lei și ÎI „Dim-Jan-Ochinca” cu seria SW nr. 1899422 din 22.04.2009 în sumă de 14 550 lei - total în suma de 20 733 lei.

Respectiv, consideră absolut neîntemeiat și punctul IV din Decizie, care prevede aplicarea amenzii în sumă de 13 622 lei (90814 lei x 15 %) pentru diminuarea venitului impozabil în anii 2009-2010, deoarece invocă că urma să indice suma amenzii pentru fiecare sancțiune fiscală depistată, calculând separat 15 % din 20 733 lei în cazul încălcării depistate în p. I din Decizie, dar nu din suma de 90 814 lei, încălcările depistate în p. 1 și p.2 din Decizie, mai mult ca atât natura apariției încălcărilor sunt diferite prevederi din Codul Fiscal.

Referitor la punctul p. 2 din decizie, IFS mun. Chișinău constată că, agentul economic în anul 2009 a dedus în scopuri fiscale datoria compromisă a întreprinderii „Ratomex” SRL în sumă de 70 081 lei fără a dispune de careva document a organului de drept (art. 31 alin. 1 Cod Fiscal). Însă, conform prevederilor art. 31 alin. (1) din Codul fiscal, se permite deducerea oricărei datorii, compromise, conform legislației, dacă această datorie s-a format în cadrul desfășurării activității de întreprinzător.

Iar în conformitate cu prevederile art. 5 pct. 32) din Codul Fiscal, datorie compromisă reprezintă o creanță care este nerambursabilă în cazurile în care, persoana juridică sau fizică care desfășoară activitate de întreprinzător, declarată insolvabilă, nu are bunuri, persoana fizică, inclusiv membrii gospodăriei țărănești (de fermier) sau întreprinzătorul individual care și-a părăsit domiciliul nu poate fi găsită în decursul termenului de prescripție stabilit de legislația civilă; există actul respectiv al instanței de judecată sau al Departamentului de executare a deciziilor

judecătorești (decizie, încheiere sau alt document prevăzut de legislația în vigoare) potrivit căruia perceperea datoriei nu este posibilă. Calificarea datoriei drept compromisă, în cazurile specificate mai sus are loc doar în baza documentului corespunzător prin care se confirmă apariția circumstanței respective de implicare într-o formă juridică în condițiile legii.

În susținerea poziției sale menționează și faptul că, conform explicației procurorului sectorului Rîșcani, mun. Chișinău din 14.10.2005, precum că dosarul deschis pe directorul întreprinderii „Ratomex” SRL, Scurtul Vladimir a fost clasat, iar dumnealui a fost amnistiat și este imposibilă rambursarea datoriei în sumă de 70 081 lei.

Totodată, s-a mai invocat că prin încheierea nr. 20-18/2006 din 17.03.2006 Oficiul de Executare Rîșcani mun. Chișinău, în contul achitării datoriei stabilite, a transmis cu drept de proprietate privată automobilul de marca „Chevrolet – Lumina” n/î CEW-057, înregistrat la momentul executării hotărârii după debitorul SRL „Ratomex”, deoarece de alte bunuri debitorul nu dispunea. Considerând astfel că datoria dată este clasată drept compromisă, deoarece s-a format în cadrul desfășurării activității de întreprinzător și se permite spre deducere la calcularea venitului impozabil, p. IV din decizie, care prevede aplicarea amenzii în sumă de 13 622 lei (90 814 lei x 15 %) pentru diminuarea venitului impozabil în anii 2009-2010, urmează a fi anulat.

În punctul 3 din decizie, IFS mun. Chișinău constată că, agentul economic a completat eronat unii indicatori din declarația cu privire la impozitul pe venit pe perioadele fiscale anii 2009-2011. Concomitent au fost încălcate prevederile art. 8 (2) lit. c) al Codului Fiscal prin întocmirea neconformă a Declarației cu privire la impozitul pe venit pentru perioada fiscală 2009 - 1 caz.

Astfel, referitor la această încălcare invocă următoarele, în susținerea faptului că p. 1 și p. 2 din decizie sunt neîntemeiate pe motivele expuse mai sus, iar indicatorii din declarație sunt deduși din sumele contestate, consideră că SA „Combustibil Solid” a completat corect indicatorii din declarația cu privire la impozitul pe venit și a întocmit corect Declarația cu privire la impozitul pe venit pe perioadele fiscale anii 2009-2011, în conformitate cu prevederile art. 83 alin. (4) din Codul Fiscal, care stipulează modul de completare a Declarației cu privire la impozitul pe venit în conformitate cu instrucțiunile IFPS de pe lângă MF, potrivit formei aprobate de acestea și Ordinul IFPS nr. 240 din 30.12.2004, modul de întocmire a Declarației cu privire la impozit.

În punctul 4 din decizie, IFS mun. Chișinău constată încălcarea prevederilor alin. (1) art. 88. alin. (2) art.92 din Codul Fiscal prin reflectarea incorectă în darea de seamă privind suma venitului achitat și impozitul pe venit reținut din acesta (IRV 09) a impozitului pe venit din salariu, care a condiționat diminuarea impozitului pe venit în perioada fiscală L/05/2009 cu 799 lei și L/03/2010 cu 179 lei și majorarea impozitului pe venit în perioada fiscală L/07/2009 cu 799 lei și L/04/2010 cu 179 lei. Totodată, întreprinderea în darea de seamă nominalizată prezentată pentru perioada fiscală L/01/2012 nu a reflectat venitul achitat în sumă de 333 lei și impozitul pe venit reținut din această sumă de 50 lei, care a fost înregistrat în evidența contabilă. Faptul dat a condiționat diminuarea impozitului pe

venit din dividende în perioada fiscală nominalizată cu 50 lei.

Poziția SA „Combustibil Solid” față de încălcarea dată este argumentată în conformitate cu prevederile Hotărârii Guvernului nr. 10 din 19 ianuarie 2010, care stabilește regulamentul cu privire la reținerea impozitului pe venit din salariu și din alte plăți efectuate de către patron în folosul angajatului în nota de informare privind plățile salariale și alte plăți efectuate de patron în folosul angajaților și privind impozitul pe venit reținut din aceste plăți (forma IAL09) pentru anii 2009-2010 pentru verificarea corectitudinii completării notelor de informare pentru perioada fiscală respectivă, a fost utilizat algoritmul, total coloana 6 din Notă, forma 1AL 09 = coloana 4 din forma IRV 09 (codul sursei de venit(SAL)) cumulativ pentru toată perioada fiscală.

Cât privește darea de seamă forma IRV 09 pentru perioada fiscală L/01/2012 susține că a fost reflectat venitul achitat în suma de 333 lei și impozitul pe venit reținut din acesta în suma de 50 lei, dar greșit la codul sursei de venit DIV b). corect urma de indicat la codul sursei de venit DIV a).

S-a mai invocat că IFS mun. Chișinău în punctul 6 din decizie constată încălcarea prevederilor art.93 alin.3). art. 98 lit. a), art. 115 alin. (1), art. 115 alin. (1) din Codul fiscal prin necalcularea TVA în perioada fiscală L/11/2009 în suma de 43 165 lei și în perioada fiscală L/07/2012 în sumă de 4 773 lei de la sumele respectiv în mărime de 258990 lei și în mărime de 28640 lei aferente schimbării prețului livrării bazelor de cărbune din or. Călărași și din or. Nisporeni, înregistrate în evidența contabilă la clasa „venituri” (contul 621.6), fapt ce a condiționat diminuarea TVA aferentă bugetului în perioada fiscală L/12/2010 cu 43165 lei și majorarea TVA destinată trecerii în cont în perioada fiscală ulterioară L/03/2013 cu suma de 4773 lei, încălcările menționate mai sus au generat diminuarea TVA aferentă bugetului în perioada fiscală L/12/2010 cu 43 165 lei și majorarea TVA destinată trecerii în cont pentru perioada ulterioară L/03/2013 cu 4773 lei. Trecerea în cont a TVA la situația din 01.04.2013 constituie 167 967 lei.

Referitor la încălcarea invocată de IFS mun. Chișinău consideră că ține de o interpretare greșită a legii și a conținutului încheierilor judecătorești, că SA „Combustibil Solid” a vândut baza de cărbune și a avut venit din vânzare, la care urma a fi achitat TVA ca o livrare impozabilă. Invocând că în realitate, sumele primite nu constituie rezultatul schimbării prețului livrării bazei de cărbune care SA „Combustibil Solid” nu a primit-o și nu a vândut-o, dar este o recompensă materială, la care nu trebuie calculată TVA, deoarece nu constituie o livrare impozabilă.

Conform încheierii judecătorei Nisporeni din 05.07.2012 persoana fizică Dumbrava Mihail i-a achitat SA „Combustibil Solid” suma de 28 640 lei ca recompensă materială pentru renunț la acțiune, stabilită în tranzacția de împăcare încheiată între persoana fizică Dumbrava Mihail și SA „Combustibil Solid”, în cadrul dosarului civil.

Iar conform încheierii Judecătorei Călărași din 05.10.2009, a fost întărită tranzacția de împăcare încheiată între persoana fizică Răileanu Sorin și SA „Combustibil Solid”, prin care s-a dispus achitarea în contul SA „Combustibil Solid” a sumei de 258 990 lei, ca recompensa materială pentru renunț la acțiune.

Astfel, consideră că sumele date nu constituie rezultatul schimbării prețului livrării bazei de cărbune care SA „Combustibil Solid” nu a primit-o și nu a vândut-o, dar este o recompensă materială, la care consideră că urmează a fi calculat TVA, deoarece nu constituie o livrare impozabilă.

Totodată, consideră că urmează a fi anulat și p. 111 din decizie privind încasarea la buget a sumei de 43 165 lei, TVA diminuată în perioada supusă controlului; p. IV din Decizie privind aplicarea amenzii în mărime de 12 950 lei (43165 lei x 30%), pentru diminuarea TVA; și amendă în mărime de 2000 lei pentru întocmirea incompletă, precum și p. I din decizie privind obligarea de a micșora TVA destinată trecerii în cont pentru perioada ulterioară.

De asemenea, concretizează și faptul că, în legătură cu faptul că SA „Combustibil Solid” urma să participe la licitații, una din condițiile cărora este lipsa datoriilor la buget, SA „Combustibil Solid” a fost nevoită să achite amenzile aplicate prin decizia contestată pentru a avea posibilitate să activeze și pentru a diminua eventualele cheltuieli, însă acest fapt nicidecum nu poate fi considerat că SA „Combustibil Solid” este de acord cu decizia IFS mun. Chișinău.

Totodată, menționează că cererea privind restituirea sumelor preplătite a fost una din cerințele contestației din 12.07.2013, care a rămas neexaminată.

Prin hotărârea Judecătoriai Rîșcani mun. Chișinău din 16 decembrie 2014, cererea de chemare în judecată înaintată de SRL „Combustibil Solid” a fost admisă, a fost recunoscut ca ilegal refuzul IFS. mun. Chișinău de a examina contestația nr. 84 din 12.07.2013 împotriva deciziei IFS, mun. Chișinău, s-a anulat decizia IFS mun. Chișinău nr.2478/1/4 din 02.07.2013, ca ilegală, s-a obligat IFS, mun. Chișinău de a restitui sumele preplătite conform deciziei sus-menționate și anume 50% de amendă achitată pentru diminuarea venitului impozabil în mărime de 6 811 lei, 30% TVA 6475 lei, impozitul pe venit din salariu în mărime de 154 lei, întocmirea incompletă a declarației - 1000 lei conform ordinului de plată nr. 103 din 04.07.2013, impozitul pe venit din salariu în mărime de 978 lei, impozitul pe venit din suma dividendelor în mărime de 50 lei.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 20 ianuarie 2016, s-a admis apelul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, s-a casat hotărârea Judecătoriai Rîșcani mun. Chișinău din 16 decembrie 2014, și s-a emis o nouă hotărâre prin care:

-Cererea de chemare în judecată înaintată de Societatea cu Răspundere Limitată „Combustibil Solid” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău privind recunoașterea ilegală a refuzului și anularea actului administrativ s-a respins ca neîntemeiată.

Nefiind de acord cu decizia respectivă, la data de 26 aprilie 2016, prin intermediul poștei, Societatea cu Răspundere Limitată „Combustibil Solid” a declarat recurs, solicitând admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel și menținerea hotărârii primei instanțe.

În motivarea recursului, cu reiterarea motivelor de fapt și de drept invocate pe parcursul examinării cauzei în instanțele inferioare, recurentul a indicat instanța de apel nu a constatat și elucidat pe deplin circumstanțele care au importanță pentru soluționarea pricinii.

Conform art. 434 alin. (1) CPC, recursul se declară în termen de 2 luni de la data comunicării hotărârii sau a deciziei integrale.

Având în vedere că potrivit cererii de recurs, recurentul a recepționat decizia instanței de apel la 25 februarie 2016 (f.d. 7 vol. II), recursul se consideră declarat în termen.

Examinând temeiurile recursului, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție a RM consideră că recursul este inadmisibil din considerentele ce urmează.

În conformitate cu art. 432 alin. (1) CPC RM, părțile și alți participanți la proces sunt în drept să declare recurs în cazul în care se invocă încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material sau a normelor de drept procedural.

Alineatele (2) și (3) al articolului menționat, prevăd exhaustiv cazurile în care se consideră că au fost aplicate eronat normele de drept material sau procedural, iar alin. (4) prevede că 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.

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. (2), (3), (4) CPC RM.

Completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul declarat de Societatea cu Răspundere Limitată „Combustibil Solid” nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 432 alin. (2), (3) și (4) CPC, or recurentul nu a invocat nici un temei care ar indica la ilegalitatea deciziei contestate, ci a formulat critici ce se axează asupra fondului cauzei.

Prin urmare, argumentele recursului nu indică la încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material sau a normelor de drept procedural de către instanța de apel, respectiv nu constituie temei de casare a deciziei recurate.

Or, recursul exercitat conform secțiunii a II-a are caracter devolutiv numai asupra problemelor de drept material și procedural, verificându-se doar legalitatea deciziei, dar nu și temeinicia în fapt.

În acest context, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reiterează și faptul că, procedura admisibilității constă în verificarea faptului, dacă motivele invocate în recurs se încadrează în cele prevăzute în art. 432 alin. (2), (3) și (4) CPC.

Completul ține să menționeze că conform jurisprudenței CEDO, recursul trebuie să fie efectiv, adică să fie capabil să ofere îndreptarea situației prezentate în cerere, la fel recursul trebuie să posede puterea de a îndrepta în mod direct starea de lucruri (cauza Purcell vs Irlanda, 16 aprilie 1991), însă motivele recursului invocate în speță sunt similare celor invocate în cadrul judecării pricinii, care au fost apreciate corespunzător.

În astfel de circumstanțe, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a considera recursul declarat de Societatea cu Răspundere Limitată „Combustibil Solid” ca fiind inadmisibil.

În conformitate cu art. art. 269-270, 433 lit. a), 440 CPC, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție,

**d i s p u n e**

Recursul declarat de Societatea cu Răspundere Limitată „Combustibil Solid” se consideră inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă din momentul emiterii.

Președintele completului,  
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

Judecătorii

Galina Stratulat

Ion Druță