

Prima instanță: Jud. Rezina, T. Leahu  
Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău:  
M.Ciugureanu, Gr. Dașcheivici, I. Cotruță

**Republica Moldova**  
**Curtea Supremă de Justiție**

**DECIZIE**

18 ianuarie 2017

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței  
Judecători

Tatiana Vieru  
Svetlana Filincova, Sveatoslav Moldovan  
Oleg Sternioală, Nicolae Craiu

examinând recursul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Rezina, în pricina civilă la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată "Maximal Profit" împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe r-ul Rezina, privind anularea actului de control nr.5-671797 din 12.06.2015, deciziilor nr.229c din 30.06.2015 și nr.707 din 19.08.2015,

împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 29 iunie 2016, prin care a fost respins apelul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Rezina, menținută hotărârea Judecătoriei Rezina din 17 aprilie 2015,

c o n s t a t ă:

La 16.09.2015 SRL "Maximal Profit" a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe r-ul Rezina, privind anularea actului de control nr.5-671797 din 12.06.2015, deciziilor nr.229c din 30.06.2015 și nr.707 din 19.08.2015.

În motivarea acțiunii a indicat că, începând cu data de 27.05.2015 până la 12.06.2015 Inspectorul IFS pe raionul Rezina - Ciorici Zinaida au efectuat un control fiscal la întreprinderea SRL "Maximal Profit" care a cuprins perioada de activitate a întreprinderii de la 07.08.2012 până la 30.04.2015.

Menționează că, în rezultatul controlului, de către inspectorul principal a fost întocmit actul de control Nr.5-671797 din 12.06.2015, după care a urmat și decizia Inspectoratul Fiscal de Stat pe r-ul Rezina cu nr.529c din 30.06.2015 prin care SRL "Maximal Profit" a fost sancționată cu amendă în mărime de 95 087,00 lei, fiind constatat că, contrar prevederilor art. 23 CF, societatea a dedus cheltuieli ce nu țin de

activitatea de antreprenariat, motorina utilizată de către manageri în perioada aflării în concediu și a zilelor de odihnă pentru anul 2014 (iulie) - constituind suma de 3 779,44 lei, greșelile date conducând la diminuarea impozitului pentru anul 2014 cu 3 779,44 lei.

Consideră că, suma de 3 779,44 lei, nu este indicată corect, deoarece evidența contabilă a reflectat consumarea motorinei doar în sumă de 1 494,17 lei.

Explică că, diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător este de 179,30 lei, penalitatea fiind de 4,12 lei.

Complementar, susține că, în urma controlului s-a constatat și faptul că societatea a calculat salariul managerilor Lupașcu Maxim și Lupașcu Victor pentru 4 ore de lucru, pe când în urma verificării foilor de parcurs eliberate managerilor pentru mașina de serviciu s-a constatat, că orele de lucru reflectate pentru unele zile sunt de la ora 08<sup>00</sup> până la 17<sup>00</sup>.

Relatează că, foile de parcurs pentru lunile octombrie-noiembrie 2013 și lunile mai-septembrie 2014, nu confirmă că persoanele date s-au aflat în drum la serviciu exact de la ora 08<sup>00</sup> până la 17<sup>00</sup>, aceste ore fiind indicate pentru diapazonul în care poate să se afle în drum, în cazurile verificărilor de către inspectorii de patrulare, însă obligațiunile de serviciu și salarizarea managerilor este după acordarea serviciului pentru întreprindere în timpul efectiv indicat în contract.

Statuează că, verificând corectitudinea declarării sumelor TVA la livrări s-a constatat că în baza contractului nr.9 din 02.12.2014 SRL "Maximal Profit" a livrat și transportat zilnic către SRL "Reparații Echipamente Mecanice" produse alimentare, iar facturile au fost eliberate doar de două ori pe lună, fiind constatate 20 de cazuri de declarare incorectă a livrărilor efectuate, pentru ce s-a aplicat o amendă de 72 000,00 lei.

Indică că, amenda respectivă a fost aplicată neîntemeiat, întrucât livrarea mărfurilor s-a efectuat regulat, iar în asemenea cazuri data livrării se consideră data eliberării facturii fiscale.

La fel, susține că, la data de 29 iulie 2015 a contestat decizia nr.529c din 30 iunie 2015, la Inspectoratul Fiscal de Stat pe r-ul Rezina solicitând anularea acesteia, din motiv că concluziile stipulate, erau neargumentate, neclare și nu corespundeau realității. Ne cătând la aceasta, la data de 19.08.2015 Inspectoratul Fiscal de Stat pe r-ul Rezina a emis decizia nr.707c prin care a respins contestația depusă, ca fiind neîntemeiată.

Consideră că, atât actul de control cât și deciziile nr.529c din 30.06.2015 și nr.707 din 19.08.2015 sunt ilegale și neîntemeiate și solicită anularea lor.

Solicită anularea deciziilor nr.529c din 30.06.2015 și nr.707 din 19.08.2015, ca fiind ilegale și neîntemeiate.

Prin hotărârea Judecătoriai Râșcani mun. Chișinău din 15.02.2016, cererea de chemare în judecată înaintată de SRL "Maximal Profit" a fost admisă parțial, cu anularea pct.3.2 al deciziei nr.529c din 30.06.2015, emisă de Inspectoratul Fiscal de

Stat pe r-ul Rezina privind sancționarea SRL "Maximal Profit" în baza art.260 alin.4 CF, ca fiind ilegal. În rest acțiunea a fost respinsă, ca neîntemeiată.

Ca motiv de admitere parțială a acțiunii, instanța de fond a indicat că, în baza contractelor nr.7 din 01.04.2013 și nr.09 din 02.12.2014 cât și acordurilor adiționale la ele, SRL "Maximal-Profit" a avut obligația să livreze zilnic produse alimentare și să ofere servicii de transport a acestora în adresa SRL „Reparații Echipamente Mecanice”. Temei de eliberare a facturilor fiscale pentru achitarea livrărilor serveau actele de verificare, ce se întocmeau între părți de două ori pe lună.

Totodată statuează că, în perioada anilor 2013-2015 de către S.R.L., „Maximal Profit” pentru produsele alimentare livrate în adresa SRL „Reparații Echipamente Mecanice” au fost eliberate 72 facturi fiscale.

Astfel, reieșind din specificul efectuării livrărilor de către S.R.L., „Maximal Profit” în adresa SRL „Reparații Echipamente Mecanice” a produselor alimentare, și anume, livrarea zilnică, aceasta se apreciază ca fiind o livrare regulată de mărfuri, care cade sub incidența art. 117alin.2 al Codului Fiscal, ceea ce nu obligă reclamantul să elibereze zilnic facturi fiscale.

Cât privește faptul că produsele livrate de către SRL "Maximal - Profit" nu erau însoțite nici de facturi simple, aceasta, deși este o încălcare, ea nu se sancționează potrivit normelor Codului Fiscal.

La 02 mai 2016, Inspectoratul Fiscal de Stat pe r-ul Rezina a declarat apel împotriva hotărârii Judecătorei Râșcani mun. Chișinău din 15.02.2016 (f.d 160- 161).

Curtea de Apel Chișinău prin decizia din 29 iunie 2016 a respins apelul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat pe r-ul Rezina.

A menținut hotărârea Judecătorei Râșcani mun. Chișinău din 15.02.2016 (f.d.191-195).

În motivarea soluției sale instanța de apel a indicat că, instanța de fond corect a dat apreciere la materialele cauzei și întemeiat a aplicat legislația în vigoare reieșind din circumstanțele stabilite în cadrul cercetării judecătorești.

Mai mult ca atât, apelantul nici în instanța de fond și nici în instanța de apel nu a demonstrat prin probe concludente și pertinente legalitatea și temeinicia pct.3.2 al deciziei nr. 529c din 30.06.2015, privind sancționarea S.R.L., „Maximal Profit” în baza art.260 alin. 4 Cod Fiscal.

Ca urmare, argumentele apelantului nu și-au găsit confirmare, motiv din care a și fost menținută hotărârea instanței de fond.

La 22 august 2016 Inspectoratul Fiscal de Stat pe r-ul Rezina a declarat recurs împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 29 iunie 2016 solicitând admiterea acestuia, casarea deciziei instanței de apel și a hotărârii instanței de fond (f.d. 197-198).

În motivarea cererii de recurs a invocat că instanța nu a ținut cont de faptul că S.R.L., „Maximal Profit” livra mărfuri în adresa SRL „Reparații Echipamente Mecanice” cu transportarea lor către acesta, și din motiv că facturile fiscale la

transportarea mărfurilor nu s-au emis, eliberarea facturilor fiscale erau necesare odată cu începerea transportării.

La 10 noiembrie 2016 în adresa intimatului S.R.L., „Maximal Profit” a fost expediat spre cunoștință copia recursului declarat de către Inspectoratul Fiscal de Stat pe r-ul Rezina, cu înștiințarea despre necesitatea depunerii referinței la recurs (f.d.222).

Intimatul S.R.L., „Maximal Profit” nu și-a valorificat dreptul de a depune referința la recursul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat pe r-ul Rezina.

În conformitate cu art. 439 alin. (2) Codul de procedură civilă, după parvenirea dosarului, un complet din 3 judecători decide asupra admisibilității recursului, dispune expedierea copieii de pe recurs intimatului, cu înștiințarea despre necesitatea depunerii obligatorii a referinței timp de o lună de la data primirii acesteia. În cazul neprezentării referinței în termenul stabilit, admisibilitatea recursului se decide în lipsa acesteia.

Conform art. 422 alin. (1) CPC judecând recursul declarat împotriva deciziei date în apel, instanța verifică, în limitele invocate în recurs și în baza referinței depuse de către intimat, legalitatea hotărârii atacate, fără a administra noi dovezi.

Prin încheierea Curții Supreme de Justiție din 28 decembrie 2016 recursul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat pe r-ul Rezina a fost considerat admisibil și transmis în Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție, pentru a fi examinat în fond.

În conformitate cu art. 441 Codul de procedură civilă în cazul în care recursul este considerat admisibil, un complet din 5 judecători examinează fondul recursului.

În conformitate cu art. 444 Codul de procedură civilă, recursul se examinează fără înștiințarea participanților la proces.

Examinând argumentele recursului pe baza materialelor din dosar, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră recursul întemeiat și care urmează a fi admis cu casarea deciziei instanței de apel și parțial a hotărârii primei instanțe cu emiterea unei noi hotărâri, din următoarele considerente.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. b) CPC, instanța, după ce judecă recursul, este în drept să admită recursul și să caseze integral sau parțial decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe, pronunțând o nouă hotărâre.

Din materialele pricinii rezultă că în baza deciziei de inițiere a controlului fiscal nr. 1290 din 27 mai 2015 a fost efectuat controlul fiscal la fața locului prin metoda verificării tematice la S.R.L., „Maximal Profit”.

Conform actului de control nr.5-6717797 din 12 iunie 2015 s-a stabilit mai multe încălcări fiscale inclusiv: pct.3.2 pentru neeliberarea în termenii prevăzuți de legislație a facturilor fiscale în anii 2013-2014 în 20 cazuri care au afectat bugetul (f.d.6) .

Colegiul reține că în urma controalelor fiscale și a actului de control menționat supra, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a întocmit decizia nr. 529 c din 30 iunie 2015 asupra cazului de încălcare a legislației comise de S.R.L., „Maximal Profit” prin

care s-a decis a calcula la buget impozite și plăți calculate în rezultatul controlului, iar pentru încălcările și abaterile admise a aplica sancțiuni (f.d. 19-22).

La 29 iulie 2015, S.R.L., „Maximal Profit” nefiind de acord cu pct. 3.2 din decizia respectivă la 29 iulie 2015 a depus contestația nr. 22, prin care a solicitat anularea deciziei Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 529 c din 30 iunie 2015 asupra cazului de încălcare a legislației comise de S.R.L., „Maximal Profit” (f.d. 23-25,).

Prin decizia nr. 707 din 19 august 2015 pe marginea contestației nr. 22 din 29 iulie 2015 depusă de S.R.L., „Maximal Profit” a fost considerată neîntemeiată și respinsă contestația înaintată (f.d. 26-27).

La 17 octombrie 2011, S.R.L., „Maximal Profit” beneficiind de drepturile acordate de normele de drept a contestat în instanța de judecată în ordinea contenciosului administrativ anularea pct. 3.2 din decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 529 c din 30 iunie 2015 asupra cazului de încălcare a legislației comise de S.R.L., „Maximal Profit”.

Judecând pricina, prin hotărârea primei instanțe din 15 februarie 2016 acțiunea a fost admisă parțial și a fost anulat pct. 3.2 din decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 529 c din 30 iunie 2015.

Instanța de apel prin decizia din 29 iunie 2016 a menținut hotărârea primei instanțe. În susținerea soluțiilor adoptate, instanțele de judecată au reținut că specificul efectuării livrărilor de către S.R.L., „Maximal Profit” în adresa SRL „Reparații Echipamente Mecanice” a produselor alimentare, și anume livrarea zilnică a acestora, este o livrare regulată de mărfuri, care cade sub incidența art. 117<sup>1</sup> alin.(2) Cod Fiscal, fapt ce nu obligă S.R.L., „Maximal Profit” să elibereze facturi fiscale la fiecare livrare.

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră concluziile instanțelor de judecată neîntemeiate, rezultate din aprecierea necorespunzătoare a circumstanțelor pricinii și aplicarea incorectă a normelor de drept material.

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

Potrivit art. art. 93 pct. 3) și 98 lit. b) ale Codului Fiscal, se definește următoarea noțiune de livrare de mărfuri – transmitere a dreptului de proprietate asupra mărfurilor prin comercializarea lor, schimb, transmitere gratuită, transmitere cu plată parțială, împrumutul bunurilor fungibile, cu excepția mijloacelor bănești, achitarea salariului în expresie naturală, prin alte plăți în expresie naturală, prin comercializarea mărfurilor gajate în numele debitorului gajist, prin transmiterea mărfurilor în baza contractului de leasing financiar; transmitere a mărfurilor de către comitent comisionarului, de

către comisionar cumpărătorului, de către furnizor comisionarului și de către comisionar comitentului în cadrul realizării contractului de comision.

Valoarea impozabilă a livrării impozabile a mărfurilor, serviciilor, după livrarea sau achitarea lor, urmează a fi ajustată, cu condiția prezentării documentelor de confirmare, dacă livrarea impozabilă a fost, în totalitate sau parțial, restituită subiectului impozabil care a efectuat livrarea.

Potrivit art. 117<sup>1</sup> alin.(1) Cod Fiscal, la efectuarea livrărilor de mărfuri, în cazul în care acestea se transportă, data eliberării facturii fiscale este data la care începe transportul lor.

Conform art. 117<sup>1</sup> alin.(2) Cod Fiscal, efectuarea livrărilor regulate de mărfuri, servicii (energie electrică, termică, apă, gaz etc.) pe parcursul unei perioade, furnizorii eliberează factură fiscală pentru perioada în care a fost efectuată livrarea, odată cu prezentarea către cumpărător a contului.

Astfel, colegiul menționează că în cadrul controlului fiscal la fața locului prin metoda verificării totale, s-a depistat că contribuabilul nu a eliberat zilnic facturi fiscale la livrarea produselor alimentare în adresa SRL „Reparații Echipamente Mecanice” și nu a declarat corect livrările efectuate în perioada fiscală corespunzătoare și anume în 20 de cazuri facturile fiscale pentru serviciile și mărfurile livrate în luna curentă au fost eliberate cu data de 1,2,3 ale lunii următoare, ca urmare acestea nu au fost eliberate în termen, fapt ce contravine prevederilor art. 117<sup>1</sup> al Codului fiscal.

Mai mult ca atât, potrivit materialele cauzei, rezultă că, pe parcursul efectuării verificării inopinate la S.R.L.„Maximal Profit” persoanele responsabile care au participat la efectuarea controlului dat, nu au avut careva obiecții și au fost de acord cu rezultatul controlului, care au și semnat actul de control.

De asemenea, instanța de recurs reține și dispozițiile art. art. 108 alin. (1) și 117 din același cod, care prevăd că, data obligației fiscale privind TVA este data livrării. Data livrării se consideră data predării mărfurilor, prestării serviciilor, cu excepția cazurilor stipulate la alin.(5), (6) și (7). Subiectul impozabil care efectuează o livrare impozabilă pe teritoriul țării este obligat să prezinte cumpărătorului (beneficiarului) factura fiscală pe livrarea în cauză. Prezentarea facturii fiscale se efectuează la momentul apariției obligației fiscale, stabilit prin art.108, cu excepția cazurilor prevăzute de prezentul cod.

Iar, art. 19 alin. (1) și (2) al Legii contabilității, stipulează că faptele economice se contabilizează în baza documentelor primare și centralizatoare. Documentele primare se întocmesc în timpul efectuării operațiunii, iar dacă aceasta este imposibil - nemijlocit după efectuarea operațiunii sau după producerea evenimentului.

În circumstanțele relevate și conform normelor de drept material enunțate, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că, instanțele ierarhic inferioare nejustificat au ajuns la concluzia de a anula pct.3.2 al deciziei nr.529c din 30.06.2015, deoarece la efectuarea livrărilor

de mărfuri, în cazul când acestea se transportă, facturile fiscale se eliberează la data la care începe transportul, adică zilnic și nu la data actului de primire predare.

Mai mult ca atât că, în speța dată, se constată că, produsele alimentare erau transportate în baza comenzilor zilnice primite prin telefon, însoțite de bonuri de consum, fără a fi eliberate facturile fiscale, fapt confirmat și de persoanele responsabile la momentul efectuării controlului fiscal, prin semnarea actului de constatare (f.d.6-17).

Astfel, demonstrându-se că, tranzacția de vânzare-cumpărare s-a realizat și ÎM S.R.L., „Maximal Profit” a obținut venituri care urmau a fi impozitate conform legislației fiscale, iar prin urmare decizia IFS Rezina nr. 529c din 30 iunie 2015, este emisă conform prevederilor legale menționate supra.

În această ordine de idei, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție, constată drept relevante și întemeiate argumentele recurentului Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, iar în cele din urmă acestea urmează a fi admise.

Mai mult ca atât, remarcă instanța de recurs că, instanța de apel la emiterea deciziei de a anula pct.3.2 al deciziei nr.529c din 30.06.2015, nu a luat în considerare prevederile art.108 alin.(6) Cod Fiscal, care statuiază că, dacă mărfurile, serviciile sunt livrate regulat pe parcursul unei anumite perioade de timp stipulate în contract, data livrării se consideră data eliberării facturii fiscale sau data primirii fiecărei plăți regulate, în dependență de ce are loc mai înainte, fapt ce a fost ignorat de S.R.L., „Maximal Profit” acesta întocmind facturile fiscale cu întârziere ceia ce coincidea cu data calculării facturii.

Nu sunt întemeiate și se resping argumentele intimatului S.R.L., „Maximal Profit” expuse în susținerea poziției cu referire la faptul că, nu s-a constatat careva încălcări fiscale în activitatea întreprinderii legate de subiectul litigiului, or, potrivit art.260 alin.(4) Cod Fiscal, neprezentarea facturii fiscale în termenele prevăzute la art.117 și 117<sup>1</sup> se sancționează cu o amendă în mărime de 3600 lei pentru fiecare factură fiscală neprezentată, dar nu mai mult de 72000 lei pentru toate facturile fiscale neprezentate în termenele stabilite.

Reieșind din considerentele menționate și având în vedere că circumstanțele pricinii nu au fost constatate de instanțele ierarhic inferioare, care nu au examinat pricina sub toate aspectele, nu au verificat și au apreciat corect probele prezentate, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul declarat de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, a casa decizia instanței de apel și hotărârea instanței de fond în partea anulării pct.3.2 al deciziei nr.529c din 30.06.2015, cu adoptarea unei noi hotărâri.

În conformitate cu art. 445 al. (1) lit. b) CPC, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție,

d e c i d e:

Se admite recursul declarat de către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat.

Se casează decizia Curții de Apel Chișinău din 29 iunie 2016 și hotărârea Judecătorei Rezina din 15 februarie 2016 în partea anulării pct.3.2 al deciziei nr.529c din 30.06.2015 și se emite o nouă hotărâre prin care:

Se respinge ca fiind nefondată acțiunea depusă de către Societatea cu Răspundere Limitată "Maximal Profit" împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe r-ul Rezina, privind anularea actului de control nr.5-671797 din 12.06.2015, deciziilor nr.229c din 30.06.2015 și nr.707 din 19.08.2015.

Decizia este irevocabilă din momentul emiterii.

Președintele, judecătorul  
Judecătorei

Tatiana Vieru

Svetlana Filincova

Sveatoslav Moldovan

Oleg Sternioală

Nicolae Craiu