

Dosarul nr. 3ra-1234/21

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani – I. Barbacaru

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău – V. Clima, A. Minciuna, E. Palanciuc

## ÎNCHEIERE

15 decembrie 2021

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul  
judecătorii

Maria Ghervas  
Nina Vascan  
Victor Burduh

examinând admisibilitatea recursului depus de societatea pe acțiuni „Mărculești-Combi”,

în cauza de contencios administrativ intentată la acțiunea societății pe acțiuni „Mărculești-Combi” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei din 30 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău, prin care s-a respins apelul societății pe acțiuni „Mărculești-Combi” și s-a menținut hotărârea din 08 februarie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani,

constată:

La 02 ianuarie 2020, societatea pe acțiuni „Mărculești-Combi” a depus acțiune în contencios administrativ, care pe parcurs a fost concretizată și completată, împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii a invocat că Direcția Generală Administrare Fiscală Nord a efectuat control fiscal prin verificarea tematică privind corectitudinea calculării, declarării și achitării taxei pe valoare adăugată pentru perioada 01 ianuarie 2018 – 31 iulie 2019, iar în urma verificării la 20 septembrie 2019 a emis actul de control nr. 5-693994.

Reclamanta a menționat că, în corespundere cu dispozițiile art. 216 alin. (8) din Codul fiscal, a prezentat dezacord în scris cu actul de control nr. 5-693994 din 20 septembrie 2019.

Prin decizia Direcției Generale Administrare Fiscală Nord nr. 218/2918 din 23 octombrie 2019 s-a încasat la buget sumele impozitelor și plăților calculate în rezultatul controlului în sumă de 586 643 de lei pentru perioada anului 2018 și 6 944 de lei pentru anul 2019; s-a încasat la buget penalitate în mărime de 70 962 de lei; s-a aplicat amendă în sumă de 3 500 de lei pentru nerespectarea modului de întocmire și prezentare a declarațiilor TVA; s-a aplicat amendă în sumă de 119 318 lei pentru diminuarea TVA.

La 14 noiembrie 2019, societatea pe acțiuni „Mărculești-Combi” a depus contestație împotriva deciziei organului fiscal.

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 406 din la 05 decembrie 2019 a fost respinsă contestația și s-a menținut decizia Direcției Generale Administrare Fiscală Nord nr. 218/2918 din 23 octombrie 2019.

În opinia reclamantei, deciziile organului fiscal sunt ilegale și neîntemeiate. În primul rând, organul fiscal a constatat că entitatea nu a prezentat documente care ar demonstra că este în imposibilitate să perceapă datoria de la societatea cu răspundere limitată „Lux-SP”, societatea cu răspundere limitată „Dumser Grup” și societatea cu răspundere limitată „Florcomlaur”, or, potrivit informațiilor plasate pe portalul instanțelor naționale de judecată, nu există o hotărâre privind încetarea proceselor de insolabilitate și lichidare a acestor societăți.

Reclamanta a considerat că la efectuarea controlului, precum și la examinarea dezacordului și a contestației, organul fiscal a interpretat eronat prevederile art. 116 alin. (1) și art. 5 punctul 32) lit. b) din Codul fiscal și nu a ținut cont de faptul că în privința societății cu răspundere limitată „Lux-SP” și societății cu răspundere limitată „Florcomlaur” s-a început procedura simplificată a falimentului, ceea ce semnifică că debitorii nu au bunuri. Respectiv, nu pot fi încasate creanțele de la acești debitori. Totodată, în privința societății cu răspundere limitată „Dumser Grup”, au existat bunuri gajate în favoarea băncii, care au fost vândute și a fost satisfăcută parțial creanța băncii, iar restul creditorilor au rămas cu creanțele nesatisfăcute și nu există posibilitate de a încasa datoria.

De asemenea, reclamanta a considerat că organul fiscal în mod eronat a reținut că prevederile art. 5 pct. 32 lit. b) din Codul fiscal se aplică în mod obligatoriu în cumul cu dispozițiile lit. f) din același punct, or, pentru a fi calificată ca datorie compromisă, este destul de întrunit o literă din art. 5 pct. 32 din Codul fiscal.

Respectiv, urmează a fi făcută distincție dintre dispozițiile art. 5 pct. 32 lit. b) din Codul fiscal și cele de la lit. f), deoarece acestea reglementează două situații total diferite.

Astfel, litera b) permite ajustarea sumei TVA calculate în cazurile în care persoana juridică sau fizică care desfășoară activitate de întreprinzător, declarată insolabilă, nu are bunuri. Anume de aceste prevederi s-a condus reclamanta, pe care organul fiscal le consideră ilegale.

Starea „declarată insolabilă” apare din momentul pronunțării instanței de judecată a hotărârii de constatare a insolabilității, și nu la sfârșitul procedurii de insolabilitate.

În acest sens reclamanta a făcut trimitere la dezideratele Curții Supreme de Justiție din pct. 27.1 din Hotărârea explicativă nr. 2 din 24 martie 2014, potrivit cărora finalizarea procesului de insolabilitate urmează a fi relevată prin hotărârea de încetare a procesului de insolabilitate, care se publică în modul stabilit de Legea insolabilității. Dacă a fost intentată procedură de insolabilitate sub formă de faliment, aceasta va înceta ca urmare a distribuției finale a masei debitoare. În două săptămâni de la data publicării dispozitivului hotărârii, administratorul va prezenta hotărârea registrului de stat pentru radierea debitorului. Anume din momentul radierii debitorul se consideră lichidat. În cazul intentării procedurii de insolabilitate sub formă de faliment simplificat, aceasta va înceta prin hotărâre

de încetare odată cu distribuirea creanțelor sau aprobarea bilanțului de lichidare (art. 135 din lege).

La fel, în pct. 20.3 din hotărâre, Curtea Supremă de Justiție a reținut că dacă instanța constată că activele debitorului sunt suficiente pentru satisfacerea creanțelor tuturor debitorilor, instanța va pronunța o hotărâre de refuz în declararea stării de insolvență a debitorului, hotărârea servind temei pentru continuarea procedurii de lichidare. Dacă, dimpotrivă, se constată insuficiența activelor, se va pronunța o hotărâre de declarare a întreprinderii aflate în proces de lichidare ca fiind insolventă și se va iniția procedura simplificată a falimentului. Față de o întreprindere dizolvată, declarată insolventă nu se va aplica procedura de observare și cea de restructurare.

Concomitent, potrivit art. 134 alin. (1) lit. b) din Legea insolvenței, procedura simplificată a falimentului prevăzută de lege se aplică debitorilor aflați în stare de insolvență care se încadrează în una din următoarele categorii: b) persoane juridice care nu dețin niciun bun în patrimoniul lor ori ale căror bunuri sunt insuficiente pentru a acoperi cheltuielile procesului și niciun creditor sau terț nu se oferă să avanseze ori să garanteze sumele corespunzătoare.

Reclamanta a relevat că la 17 iulie 2016, 11 noiembrie 2016 și 17 martie 2017 au fost publicate informații potrivit cărora societatea cu răspundere limitată „Lux-SP”, societatea cu răspundere limitată „Dumser Grup” și societatea cu răspundere limitată „Florcomlaur” au fost declarate insolvente, cu inițierea procedurii falimentului simplificat față de societatea cu răspundere limitată „Lux-SP” și societatea cu răspundere limitată „Florcomlaur”, iar în privința societății cu Răspundere Limitată „Dumser Grup” s-a intentat procedura generală a falimentului.

Conform notei informative nr. 063-69/19 din 19 septembrie 2019, eliberată de lichidatorul societății cu răspundere limitată „Dumser Grup”, Ion Lașcu, debitorul la momentul actual nu are bunuri pentru a fi valorificate, iar satisfacerea creanței societății pe acțiuni „Mărculești-Combi”, este imposibilă. De asemenea, administratorul societății cu răspundere limitată „Dumser Grup”, Valeriu Strimbei, nu are bunuri suficiente pentru satisfacerea creanțelor tuturor creditorilor. S-a prezentat inspectorilor fiscali informația de la Comerțbank, potrivit căreia mai există mulți alți executori cu creanțe mai mari decât cele ale societății pe acțiuni „Mărculești-Combi”. Astfel, șansele de încasare a datoriei sunt egale cu zero.

Făcând trimitere la prevederile art. 144 alin.(2) din Codul de executare, reclamanta a menționat că creanțele fiecărei categorii ulterioare se satisfac după ce au fost satisfăcute creanțele categoriei anterioare, reclamanta a învederat că potrivit tabelului definitiv consolidat al creanțelor, există creanțe chirografare mai mari decât ale sale în mărime de aproximativ 9 milioane lei, fapt ce confirmă alegațiile lichidatorului că șansele societății pe acțiuni „Mărculești-Combi” de a-și încasa datoria se diminuează la zero.

Deopotrivă, reclamanta a remarcat că potrivit notificării nr. 39/367 din 23 septembrie 2019, eliberate de lichidatorul societății cu răspundere limitată „Lux-SP”, Igor Bulgaru, nu au fost distribuite careva mijloace bănești în scopul stingerii creanțelor validate. Conform informațiilor prezentate de departamentul înmatriculare a mijloacelor de transport și departamentul cadastru al IP „Agenția

Servicii Publice”, societatea cu răspundere limitată „Lux-SP” nu deține în proprietate mijloace de transport și bunuri imobile.

La fel, lichidatorul societății cu răspundere limitată „Florcomlaur”, Svetlana Fanari, în raportul său, la capitolul IV, a informat creditorii că debitorul nu dispune de bunuri care pot fi valorificate în scopul achitării creanțelor validate și nu au fost satisfăcute creanțele validate.

Reclamanta a menționat că art. 5 pct. 32 lit. f) din Codul fiscal se referă la procedura de încasare a datoriei prin intermediul instanței de judecată. Doar în aceste cazuri ar trebui de prezentat o hotărâre a instanței de judecată sau o încheiere a executorului judecătoresc potrivit cărora perceperea datoriei nu este posibilă. Totodată, norma dată prevede că pentru a permite ajustarea sumei TVA calculate, trebuie de prezentat hotărârea instanței de judecată, încheierea executorului judecătoresc sau alt document prevăzut de legislația în vigoare, potrivit căruia perceperea datoriei nu este posibilă.

În opinia reclamantei, nota informativă eliberată de către executorul judecătoresc Victor Cogîlnicean, lichidatorul Ion Lașcu, lichidatorul Igor Bulgaru și raportul lichidatorului Svetlana Fanari se încadrează în categoria „alt document prevăzut de legislația în vigoare”.

Astfel, chiar dacă ajustarea sumei TVA a fost efectuată în baza prevederilor art. 5 pct. 32 lit. b) din Codul fiscal, actele anexate la cerere arată și respectarea dispozițiilor art. 5 pct. 32 lit. f).

De asemenea, în baza art. 116 alin. (2) din Codul fiscal, dacă suma datoriei compromise se restituie subiectului impozabil după ajustarea sumei TVA calculate conform prevederilor alin. (1), această sumă se consideră ca plată pentru următoarea livrare impozabilă efectuată la momentul primirii sumei datoriei compromise.

Reieșind din aceste prevederi, reclamanta a considerat că Serviciul Fiscal de Stat urma să anuleze decizia Direcției Generale Administrare Fiscală Nord, deoarece ultima a reținut că suma nu poate fi ajustată, deoarece datoria ar putea fi încasată în cadrul procedurii de insolvență, inclusiv în mod subsidiar de la persoanele fizice responsabile.

În acest sens, reclamanta a invocat prevederile art. 15 din Legea insolvenței, care statuează că în cazul insolvenței debitorului din culpa fondatorilor aceștia poartă răspundere subsidiară solidară față de creditori. Însă, culpa fondatorilor trebuie demonstrată.

Totodată, conform dispozițiilor art. 248 din Legea insolvenței, cererea privind tragerea la răspundere subsidiară se depune exclusiv de lichidator.

La caz, însă, art. 5 pct. 32 din Codul fiscal prevede expres că datoria compromisă este o creanță care este nerambursabilă în cazurile în care persoana juridică sau fizică care desfășoară activitate de întreprinzător, declarată insolventă, nu are bunuri. Astfel, reclamanta a considerat că nu trebuie să aștepte tragerea la răspundere subsidiară, or, în cazul în care instanța de judecată va refuza atragerea la răspundere subsidiară a fondatorilor debitorilor săi, va apărea problema de când urmează să se facă ajustarea.

Astfel, reclamanta a apreciat ca fiind absurdă poziția organului fiscal, precum că societatea pe acțiuni „Mărculești-Combi” trebuie să achite în avans sumele TVA ajustate, pentru ca ulterior, la încetarea procedurilor de insolvență, să-i fie întoarse aceste sume.

Finalmente, reclamanta a atras atenția asupra faptului că obligarea achitării în avans a sumei TVA ajustate ar duce-o în dificultate financiară, supra îndatorare și direct în insolvabilitate, deoarece în anul 2017 a înregistrat o pierdere de 4 093 326 de lei, iar în anul 2018 a avut un profit de doar 527 752 de lei. Profitul obținut nu este suficient pentru achitarea sumei TVA ajustate, precum și penalității și amenzii.

Reclamanta societatea pe acțiuni „Mărculești-Combi” a solicitat prin cererea de chemare în judecată anularea parțială a deciziei Direcției Generale de Administrare Fiscală Nord în partea ce ține de încasarea la buget a sumei de 586 643 de lei formată din diminuarea TVA aferentă livrărilor prin ajustarea sumei, cu dispunerea întoarcerii executării.

Prin hotărârea din 08 februarie 2021 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani, s-a respins ca fiind neîntemeiată acțiunea societății pe acțiuni „Mărculești-Combi”.

La 24 februarie 2021, cu respectarea dispozițiilor art. 232 din Codul administrativ, societatea pe acțiuni „Mărculești-Combi” a depus apel nemotivat, iar la 22 aprilie 2021 a prezentat motivarea apelului împotriva hotărârii primei instanțe, solicitând admiterea acestuia, casarea hotărârii atacate și adoptarea unei decizii noi de admitere a acțiunii.

Prin decizia din 30 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău s-a respins apelul societății pe acțiuni „Mărculești-Combi” și s-a menținut hotărârea din 08 februarie 2021 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani.

La 14 iulie 2021, societatea pe acțiuni „Mărculești-Combi” a depus la Curtea de Apel Chișinău, prin intermediul oficiului poștal, recurs nemotivat împotriva deciziei din 30 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău, solicitând casarea deciziei instanței de apel și a hotărârii primei instanțe, cu adoptarea unei decizii noi de admitere integrală a acțiunii.

Prin încheierea din 17 noiembrie 2021 a Curții Supreme de Justiție s-a declarat inadmisibil recursul societății pe acțiuni „Mărculești-Combi” împotriva deciziei din 30 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău, în temeiul art. 246 alin. (1) și (2) lit. e) din Codul administrativ.

Completul de admisibilitate a instanței de recurs a constatat că decizia motivată a instanței de apel i-a fost notificată societății pe acțiuni „Mărculești-Combi” la 09 august 2021, respectiv, termenul de 30 zile pentru prezentarea la Curtea Supremă de Justiție a motivării recursului a început să curgă din 10 august 2021 și a expirat la 08 septembrie 2021, ora 24.00.

Astfel, Curtea Supremă de Justiție a observat că societatea pe acțiuni „Mărculești-Combi”, contrar prevederilor art. 245 alin. (2) din Codul administrativ, nu a prezentat motivarea recursului împotriva deciziei din 30 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău.

La 22 noiembrie 2021, societatea pe acțiuni „Mărculești-Combi” a prezentat Curții Supreme de Justiție, prin intermediul poștei electronice, motivarea recursului împotriva deciziei din 30 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău, solicitând casarea deciziei recurate și a hotărârii din 08 februarie 2021 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani, cu adoptarea unei decizii noi de admitere integrală a acțiunii (vol. II, f.d. 1, 2-6).

Examinând admisibilitatea recursului depus de societatea pe acțiuni „Mărculești-Combi”, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în

contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție constată inadmisibilitatea acestuia, din următoarele motive.

În conformitate cu art. 246 alin. (1) din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează din oficiu admisibilitatea cererii de recurs. Dacă este inadmisibil, recursul se declară ca atare printr-o încheiere.

În debut, completul observă că recursul depus la 22 noiembrie 2021 de către societatea pe acțiuni „Mărculești-Combi” nu este unul repetat, deoarece conform art. 245 alin. (2) teza a doua din Codul administrativ, dacă se depune împreună cu cererea de recurs, motivarea recursului se depune la instanța de apel.

În speță, însă, recursul din 22 noiembrie 2021 a fost prezentat Curții Supreme de Justiție, acțiune care se încadrează în norma art. 245 alin. (2) teza întâi din Codul administrativ, prin prisma căreia motivarea recursului se prezintă Curții Supreme de Justiție.

Respectiv, completul consideră că recursul depus de societatea pe acțiuni „Mărculești-Combi” la 22 noiembrie 2021 *de facto* constituie motivarea recursului care a fost depus la 14 iulie 2021.

Din această perspectivă, completul reține ca pertinente prevederile art. 246 alin. (2) lit. e) din Codul administrativ, care stipulează că recursul se declară inadmisibil în special când motivarea recursului nu a fost depusă sau a fost depusă după expirarea termenului prevăzut la art. 245 alin. (2).

La rândul său, art. 245 alin. (1) și (2) din Codul administrativ stipulează că recursul se depune la instanța de apel în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel, dacă legea nu stabilește un termen mai mic. Instanța de apel transmite neîntârziat Curții Supreme de Justiție recursul împreună cu dosarul judiciar. Motivarea recursului se prezintă Curții Supreme de Justiție în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel. Dacă se depune împreună cu cererea de recurs, motivarea recursului se depune la instanța de apel.

În corespundere cu art. 223 din Codul administrativ, hotărârile și alte acte de dispoziție prin care se stabilesc termene, precum și numirea ședințelor și citațiile se notifică participanților la proces conform art. 96-114.

Materialele și lucrările dosarului atestă că decizia motivată din 30 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău a fost notificată recurenteii prin intermediul oficiului poștal la 09 august 2021, fapt confirmat prin avizul de recepție a corespondenței (f.d. 226).

Conform art. 63 din Codul administrativ, calcularea termenelor în procedura administrativă se efectuează în conformitate cu prevederile art. 259-266 din Codul civil. Dacă o autoritate publică trebuie să efectueze prestații doar pentru o anumită perioadă de timp, atunci această perioadă expiră în ultima zi a ei, chiar și atunci când aceasta este o zi de sâmbătă, duminică sau o zi liberă stabilită prin lege.

La rândul său, art. 261 din Codul civil (articolul 385 în redacția actuală a Codului civil) prescrie în alin. (1) că, dacă începutul curgerii termenului este determinat de un eveniment sau moment în timp care va surveni pe parcursul zilei, atunci ziua survenirii evenimentului sau momentului nu se ia în considerare la calcularea termenului.

Coroborând normele legale precitate, se constată că în condițiile speței începutul curgerii termenului de depunere a motivării recursului este ziua imediat

următoare datei calendaristice notificării deciziei, adică ziua de 10 august 2021, iar ultima zi fiind data de 08 septembrie 2021, ora 24.00.

Însă, distinct acestor circumstanțe, societatea pe acțiuni „Mărculești-Combi” a prezentat Curții Supreme de Justiție motivarea recursului la 22 noiembrie 2021 (vol. II, f.d. 1, 2-6).

Astfel, este în afara oricărui dubiu că societatea pe acțiuni „Mărculești-Combi” a încălcat termenul de depunere a recursului, instituit de legiuitor la art. 245 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, deși, de la momentul notificării deciziei motivate a dispus de timp suficient și rezonabil pentru a face uz de dreptul său procedural și a depune recursul și motivarea acestuia în interiorul termenului legal.

Completul consideră că recurenta societatea pe acțiuni „Mărculești-Combi”, fiind interesată în soarta soluționării prezentului litigiu, urma să întreprindă măsurile necesare de a proteja dreptul său de acces la instanță prin depunerea în termen a recursului și a motivării acestuia, în caz contrar intervenind *uno actu* aplicarea, cu titlu de sancțiune procedurală, declararea recursului inadmisibil în temeiul articolului 246 alin. (2) lit. e) din Codul administrativ.

Aplicând principiul *nemo censetur ignorare legem*, conform căruia necunoașterea sau cunoașterea greșită a legii nu exonerează persoanele de obligația de a se conforma legii, completul consideră că nerespectarea termenului de depunere a recursului se datorează în exclusivitate comportamentului pasiv și indiferent al recurente, care trebuia să dea dovadă de responsabilitate și atitudine activă, folosindu-se cu bună-credință de drepturile și obligațiile sale procedurale.

Imperioase speței sunt și dezideratele statuate de CtEDO în cauza Ponomaryov vs Ucraina, conform cărora, deși, în speță nu este vorba despre desființarea unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile în urma admiterii unei căi extraordinare de atac în lumina unor circumstanțe nou descoperite, ci de redeschiderea unui proces după un interval considerabil de timp prin repunerea în termenul de introducere a unei căi ordinare de atac, totuși reînnoirea acestui termen după o perioadă îndelungată și pentru motive neconvingătoare, reprezintă o decizie care ar putea înfrânge principiul securității raporturilor juridice într-un mod similar cu o cale extraordinară de atac.

În acest caz Înalta Curte a reiterat că, ține de obligația părților de a lua măsurile necesare privind protecția drepturilor sale de acces la justiție (cauza Ponomaryov v. Ucraina, 3236, hotărârea din 03 aprilie 2008).

În atare circumstanțe, declararea recursului societății pe acțiuni „Mărculești-Combi” ca inadmisibil este compatibilă cu respectarea prevederilor Convenției Europene pentru Apărarea Drepturilor Omului și a Libertăților Fundamentale, având în vedere că prelungirea nejustificată a termenului pentru exercitarea recursului ar leza principiul securității raporturilor juridice.

Or, certitudinea legală impusă regulilor de procedură civilă, în calitate de condiție *sine qua non* a unui proces echitabil, vizează atât drepturile recurenților, cât și ale intimaiților, astfel încât instanța de judecată nefiind în drept de a substitui voința legislatorului materializată în conținutul normelor de procedură civilă în vederea exonerării recurentului de sancțiunile procedurale din motivul înțelegerii greșite de către acesta a efectelor legale.

În circumstanțele menționate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de

contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a declara inadmisibil recursul depus de societatea pe acțiuni „Mărculești-Combi”.

Conform art. 230, art. 245 și art. 246 alin. (1) și (2) lit. e) din Codul administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție

dispune:

Recursul depus de societatea pe acțiuni „Mărculești-Combi” se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,  
judecătorul

Maria Ghervas

judecătorii

Nina Vascan

Victor Burduh