

**DECIZIE**

24 iunie 2015

mun. Chișinău

Colegiul civil al Curții de Apel Chișinău

Având în componența sa:

Președintele ședinței de judecată

M. Ciugureanu

Judecătorii

B. Bîrca și E. Clim

Grefier

Z. Ciobanu

examinând în ședință publică cererea de apel depusă de către SRL „Adenosar”, în pricina civilă la cererea de chemare în judecată înaintată de SRL „Adenosar” către Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău privind contestarea actelor administrative, împotriva hotărârii Judecătoriei Rîșcani, mun. Chișinău din 30.01.2015, prin care acțiunea a fost respinsă, Colegiul civil,

**c o n s t a t ă :**

La data de 09.01.2014, reclamantul SRL „Adenosar” a depus o cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău privind contestarea actelor administrative.

În motivarea acțiunii reclamantul a indicat că, la 24.12.2012 a depus la organul fiscal o cerere de restituire a TVA în sumă de 1 076 731 lei, pentru perioada iunie-noiembrie 2012, în urma căreia, la 14.01.2013, pârătul a efectuat controlul fiscal tematic pentru perioada de activitate 01.06.2012-30.11.2012, finalizat cu întocmirea actului de control nr. 3-509617 din 24.01.2013, potrivit concluziilor căruia s-a propus respingerea cererii de restituire a TVA, împotriva căreia, la 19.02.2013, a depus dezacord, de care pârătul nu a ținut cont și a emis decizia nr. 11196/2/8 din 21.03.2013, prin care a aplicat reclamantului amenzi în mărime de 50 000 lei pentru lipsa parțială a evidenței contabile, ceea ce face imposibilă efectuarea controlului fiscal; 5 000 lei, adică 200 lei pentru fiecare caz de întocmire incompletă a foilor de parcurs pentru camioane (77 cazuri).

Menționa reclamantul că împotriva acestei decizii a depus la 05.04.2013 contestație, aducând argumente ce îl disculpă în calitate de contribuabil, în special indicând respectarea Standardului Național de Contabilitate și Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare ce reglementează procurarea combustibilului în afara Republicii Moldova, iar această achiziție este direct legată de activitatea Societății, menționând că procurarea combustibilului este efectuată prin transfer bancar către firma germană DKV, de la care este informată despre locul (țara) în care s-a făcut alimentarea cu combustibil, data, ora/min, deținătorul cartelei de alimentare (numărul camionului), cantitatea alimentată, etc., precum și s-a accentuat asupra unei economii la consumul de motorină la SRL „Adenosar”, ce depășește limita normei legale, inclusiv și faptul că pârătul nu a ținut cont de aceea că informația din foile de parcurs sunt suplinite cu factura invoice, carnetul TIR, CMR, actul serviciilor prestate, contractul-comandă, acte ce dau dreptul camioanelor reclamantului de a trece hotarele țării.

Mai menționa reclamantul că la 30.04.2013 pârătul a emis decizia nr. 357 prin care a suspendat executarea deciziei nr. 1196/2/8 din 21.03.2013, dispunând efectuarea unui control fiscal repetat, iar în temeiul actului de control nr. 5-66177 din 25.06.2013 a adoptat două decizii: decizia nr. 2674/2/7 din 30.07.2013 și decizia nr. 13/01/T/422 din 30.07.2013, împotriva căreia a fost depusă contestație.

Prin prisma art. 11 Cod fiscal reclamantul specifica că omisiunile pârătului au făcut ca cantitatea de 97 510 litri de motorină, procurată în baza tichetelor de la ÎCS „Petrom Moldova” SA, să fie considerată că a fost casată neîntemeiat, iar în consecință că a avut loc o majorare neîntemeiată a TVA trecută în cont cu suma totală de 255 327 lei, fapte expuse în decizia nr. 2674/2/7 din 30.07.2013 cu privire la micșorarea TVA destinată trecerii în cont cu suma dată, ce constituia la situația din 01.12.2012 suma de 21 314 lei.

La 19.09.2013 pârătul a emis decizia nr. 656 prin care s-a admis contestația depusă și s-a dispus anularea deciziei indicate, iar cu privire la contestația împotriva celei de-a doua decizii nr. 13/01/T/422 din 30.07.2013, prin care s-a acceptat TVA spre restituire din buget pentru perioadele fiscale iunie 2012-noiembrie 2012 în sumă de 801 679 lei, a fost respinsă. Ulterior, prin decizia nr. 523 din 12.12.2013 pârătul a respins contestația din 08.10.2013.

Consideră reclamantul ca fiind ilegale acțiunile și actele organului fiscal cu privire la menținerea în vigoare a pct. 3 din decizia nr. 13/01/T/422 din 30.07.2013, prin care s-a dispus trecerea în cont pentru perioada ulterioară la data de 01.12.2012 a sumei de 21 314 lei, inclusiv achitată altfel decât prin intermediul conturilor de decontare - 1 943 lei, neachitată 12 371 lei, deoarece din moment în care pârătul a reținut ca întemeiate argumentele reclamantului ce au dus la revocarea deciziei nr. 2674/2/7 din 30.07.2013 cu privire la micșorarea TVA destinată trecerii în cont cu suma de 255 347 lei, pe cale de consecință această sumă urma să fie reflectată în pct. 3 din decizia nr. 13/01/T/422 din 30.07.2013.

Solicita reclamantul declararea ilegală a deciziei pârătului nr. 1196/2/8 din 21.03.2013 și a deciziei nr. 523 din 12.12.2013, anularea pct. 3 din decizia nr. 656 din 19.09.2013 cu privire la respingerea contestației împotriva deciziei nr. 13/01/T/422 din 30.07.2013, modificarea pct. 3 din decizia nr. 13/01/T/422 din 30.07.2013 cu includerea TVA în sumă de 255 347 lei destinată trecerii în cont pentru perioada ulterioară la data de 01.12.2012 și suma de 21 314 lei, inclusiv achitată decât prin intermediul conturilor de decontare -1943 lei, neachitată 19 371 lei, iar în total suma de 276 661 lei, precum și încasarea cheltuielilor de judecată.

Prin hotărârea Judecătoriei Rîșcani, mun. Chișinău din 30.01.2015 cererea de chemare în judecată depusă de SRL „Adenosar” a fost respinsă.

La data de 30.01.2015, reprezentanții reclamantului și al părâtului au recepționat copia dispozitivului hotărârii semnând despre acest fapt în recipisa anexată la materialele pricinii (Vol. I, f.d. 252).

Conform art. 358 alin. (1) CPC, hotărârile pronunțate în primă instanță de judecătoria pot fi atacate cu apel la curțile de apel de drept comun.

Potrivit art. 360 alin. (1) lit. a) CPC, sunt în drept să declare apel părțile și alți participanți la proces.

Conform art. 362 alin. (1) CPC, termenul de declarare a apelului este de 30 de zile de la data pronunțării dispozitivului hotărârii dacă legea nu prevede altfel (în redacția Legii nr. 155 din 05.07.2012).

La data de 31.01.2015, cu respectarea termenului legal, SRL „Adenosar” a depus cerere de apel împotriva hotărârii primei instanțe, cerând casarea acesteia și pronunțarea unei noi hotărâri prin care acțiunea să fie admisă.

În motivarea apelului declarat apelantul a indicat că concluzia instanței de fond cu privire la abrogarea tacită a deciziei intimatului din 21.03.2013 este confuză, întrucât actul administrativ se anulează/se abrogă prin dispoziție expresă, ceea ce nu a fost făcut în cazul dat.

Mai indică apelantul că în conformitate cu pct. 5-6 ale Regulamentului privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, aprobat prin hotărârea Guvernului nr. 1024 din 01.11.2010, subiecții impozabili solicită restituirea TVA, adresându-se la Inspectoratele Fiscale teritoriale de la locul de deservire prin depunerea cererii de modelul stabilit în anexa nr. 1 la prezentul Regulament. În cererea de restituire subiectul impozabil indică, în mod obligatoriu, suma TVA solicitată spre restituire. Dacă nu este indicată suma solicitată spre restituire, cererea subiectului impozabil nu se examinează. Suma TVA solicitată spre restituire trebuie să corespundă cu suma reflectată în declarația privind TVA. Cererea de restituire a TVA este examinată și pe marginea ei se adoptă decizia fără efectuarea controlului tematic, cu excepția cazurilor de restituire a TVA solicitată în baza art. 101/1 Cod fiscal, dacă simultan se respectă următoarele cerințe:

- 1) subiectul impozabil își desfășoară activitatea cel puțin 2 ani;
- 2) subiectul impozabil a beneficiat de restituirea TVA cel puțin de două ori și de la data ultimei restituiri TVA a trecut cel mult 1 an calendaristic;
- 3) în cadrul ultimului control tematic privind restituirea TVA suma impozitului spre restituire, confirmată de către organul fiscal, corespunde sumei declarate de către plătitor;
- 4) în cadrul ultimului control fiscal sumele impozitelor, taxelor, contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și ale primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, calculate de organul fiscal, nu depășeau 1% din valoarea totală a livrărilor efectuate în perioadele fiscale controlate.

Invocă apelantul că ține evidenței contabile în corespundere cu Standartul Național de Contabilitate și Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare și, astfel, urmând principiului priorității conținutului asupra formei (pct. 35 din Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare), coroborat cu principiul echilibrului între avantaje și cheltuieli (pct.40 din Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare), a susținut că achiziția de combustibil făcută în afara hotarelor Republicii Moldova urmează a fi reflectată la cheltuieli directe pentru activitatea întreprinderii în baza actelor primare și a normei de consum a combustibilului, regulă ce nu contravine, în opinia apelantului, Standardului Național de Contabilitate nr. 18 „Venit”, întrucât se respectă principiul echilibrului între avantaje și cheltuieli, iar alegerea unei astfel de politici contabile are ca fundament dreptul contribuabilului, regăsit în art. 16 alin. (4) al Legii contabilității.

Afirmă apelantul că casând motorina a respectat prevederile Legii contabilității, efectuând această operațiune în baza actului intern (cu regim special, foia de parcurs a camionului), ce conține în mod absolut exigențele art. 19 al Legii contabilității, fiind regăsite în pct. 9 și sarcinile (simplificate) ale șoferului, or, detalierea acestora în act este imposibilă din cauza spațiului insuficient, însă informația despre fiecare transport (rută) luat separat este reflectată și poate fi urmărită în actele ce însoțesc transportul: CMR, carnetul TIR, comanda-contract, actul de predare-primire, factura fiscală.

Susține, astfel, că nu a admis derogări de la prevederile art. 8 pct. 2) lit. c) Cod fiscal, motiv pentru care față de aceasta nu pot fi aplicate sancțiuni pentru lipsa parțială sau integrală a evidenței contabile.

Mai indică apelantul că instanța de fond nu a apreciat probele administrate la dosar, nu a auzit argumentele apelantului, iar în consecință a privat partea de un proces echitabil conform art. 6 al CEDO, deoarece în opinia acestuia hotărârea judecătorească nu face nici o mențiune cu privire la actul auditului de control din 18.06.2014, ce combate prezumțiile intimatului, iar pe de altă parte argumentele instanței de judecată.

Consideră apelantul că datele din evidența contabilă ale ÎCS „Petrom Moldova” SA nu pot fi opozabile reclamantei, întrucât nu sunt date certificate (omologate) pe teritoriul Republicii Moldova, evidența tichetelor de motorină, potrivit explicațiilor ÎCS „Petrom Moldova” SA este pentru uz intern al furnizorului, nu și pentru cumpărătorii de combustibil, iar data casării combustibilului de către ÎCS „Petrom Moldova” SA depinde de persoana responsabilă de gestionarea și evidența tichetelor, motiv pentru care data casării la SRL „Adenosar” este diferită de data casării la acest furnizor.

Invocă apelantul că instanța de fond în hotărârea pronunțată nu avea nici un motiv de a indica incorectitudinea casării combustibilului, deoarece acest lucru nu a constituit obiect al abaterii fiscale, iar intimatul a anulat această decizie.

Declara apelantul că la examinarea cauzei, instanța de fond nu a ținut cont de faptul că abrogarea propriei decizii de către intimat, în speță nr. 2674/2/7 din 30.07.2013, are ca efect reflectarea sumei din decizia anulată în contul TVA, deoarece nu există nici un motiv de drept de a nu reflecta în decizia nr. 13/01/T/422 din 30.07.2013 suma integrală de 276 661 lei, constituită din TVA 255 347 lei destinată trecerii în cont pentru perioada ulterioară la data de 01.12.2012 din suma de 21 314 lei (din care 1 943 lei achitată prin intermediul conturilor de decontare, iar neachitată - 19 371 lei), întrucât actul principal (decizia nr. 2674/2/7 din 30.07.2013) a fost anulat ireversibil.

Reprezentantul apelantului SRL „Adenosar” - Oleg Tănase, în ședința de judecată a susținut apelul declarat și a solicitat admiterea acestuia.

Reprezentantul intimatului Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău, în ședința instanței de apel nu s-a prezentat, deși a fost înștiințat despre locul, data și ora examinării pricinii, totodată depunând o cerere privitor la amânarea ședinței de judecată, iar în temeiul art. art. 100 alin. (3), 102 alin. (4/1) și 379 alin. (1) CPC și art. 24 alin. (2) al Legii contenciosului administrativ, Colegiul civil a dispus examinarea pricinii în absența acestuia.

Colegiul a respins cererea intimatului de amânare a ședinței pe motiv că reprezentantul acestuia se află în concediu medical în condițiile în care Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău nu dispune de un singur jurisconsult, ceea ce reiese chiar din ordinul IFS mun. Chișinău din 25.05.2015, astfel încât acesta a dispus de posibilitatea substituirii reprezentantului, deoarece în temeiul Legii contenciosului administrativ prezenta pricină are caracter prioritar, ce urmează a fi soluționată într-un termen restrâns.

Audiind reprezentantul părții, studiind materialele pricinii, Colegiul civil, consideră apelul neîntemeiat și care urmează a fi respins cu menținerea hotărârii primei instanțe din următoarele considerente.

În conformitate cu art. 385 alin. (1) lit. a) Cod procedură civilă, instanța de apel, după ce judecă apelul este în drept să respingă apelul și să mențină hotărârea primei instanțe.

Conform prevederilor art. 239 CPC, hotărârea judecătorească trebuie să fie legală și întemeiată. Instanța își întemeiază hotărârea numai pe circumstanțele constatate nemijlocit de instanță și pe probele cercetate în ședința de judecată.

Potrivit dispozițiilor art. 373 alin. (1) CPC, instanța de apel verifică, în limitele cererii de apel, ale referințelor și obiecțiilor înaintate, legalitatea și temeinicia hotărârii atacate în ceea ce privește constatarea circumstanțelor de fapt și aplicarea legii în primă instanță.

În temeiul art. 118 alin. (1) CPC, fiecare parte trebuie să dovedească circumstanțele pe care le invocă drept temei al pretențiilor și obiecțiilor sale dacă legea nu dispune altfel, iar art. 24 alin. (3) al Legii contenciosului administrativ statuează că la examinarea în instanța de contencios administrativ a cererii în anulare, sarcina probațiunii este pusă pe seama pârâtului, iar în materie de despăgubire, sarcina probațiunii revine ambelor părți.

Articolul 2 al Legii contenciosului administrativ definește noțiunea de act administrativ ca fiind 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. Actului administrativ, în sensul prezentei legi, este asimilat contractul administrativ, precum și nesoluționarea în termenul legal a unei cereri.

Conform dispozițiilor art. 14 alin. (1) al acestei legi, persoana care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, printr-un act administrativ va solicita, printr-o cerere prealabilă, autorității publice emitente, în termen de 30 de zile de la data comunicării actului, revocarea, în tot sau în parte, a acestuia, în cazul în care legea nu dispune altfel.

Potrivit prevederilor art. 16 alin. (1) al Legii menționate, persoana care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, printr-un act administrativ și nu este mulțumită de răspunsul primit la cererea prealabilă sau nu a primit nici un răspuns în termenul prevăzut de lege, este în drept să sesizeze instanța de contencios administrativ competentă pentru anularea, în tot sau în parte a actului respectiv și repararea pagubei cauzate.

În temeiul art. 25 alin. (1) lit. b) al aceleiași Legi, judecând acțiunea, instanța de contencios administrativ adoptă una din următoarele hotărâri: admite acțiunea și anulează, în tot sau în parte, actul administrativ sau obligă pârâtul să emită actul administrativ cerut de reclamant ori să elibereze un certificat, o adeverință sau oricare alt înscris, ori să înlăture încălcările pe care le-a comis, precum și dispune adjudecarea în contul reclamantului a despăgubirilor pentru întârzierea executării hotărârii.

În ședința instanței de apel s-a constatat că la data de 09.01.2014, reclamantul SRL „Adenosar” a depus o cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău prin care solicita declararea ilegală a deciziei pârâtului nr. 1196/2/8 din 21.03.2013 și a deciziei nr. 523 din 12.12.2013, anularea pct. 3 din decizia nr. 656 din 19.09.2013 cu privire la respingerea contestației împotriva deciziei nr. 13/01/T/422 din 30.07.2013, modificarea pct. 3 din decizia nr. 13/01/T/422 din 30.07.2013 cu includerea TVA în sumă 255 347 lei destinată trecerii în cont pentru perioada ulterioară la data de 01.12.2012 și suma de 21 314 lei, inclusiv achitată decât prin intermediul conturilor de decontare - 1 943 lei, neachitată 19 371 lei, iar în total suma 276 661 lei, precum și încasarea cheltuielilor de judecată.

Prin hotărârea Judecătoriei Rîșcani, mun. Chișinău din 30.01.2015 cererea de chemare în judecată depusă de SRL „Adenosar” a fost respinsă.

Din materialele pricinii Colegiul civil a stabilit cu certitudine că la 24.12.2012 apelantul a depus la IFS mun. Chișinău o cerere privind restituirea TVA în mărime de 1 076 731 lei (vol. I, f.d.13).

Intimatul a dispus efectuarea unui control pentru perioada fiscală 01.06.2012-30.11.2012, finalizat cu actul nr. 3-509617 din 24.01.2013 (vol.I, f.d. 14-16), în baza căruia a fost emisă decizia nr. 1196/2-8 din 21.03.2013, prin care față de reclamant au fost aplicate amenzi în mărime de 50 000 lei pentru lipsa parțială a evidenței contabile, ceea ce face imposibilă efectuarea controlului fiscal și în mărime de 5 000 lei, câte 200 lei pentru fiecare caz de întocmire incompletă a foilor de parcurs pentru camioane (77 cazuri).

La 05.04.2013 apelantul a depus o contestație împotriva deciziei nominalizate (vol. I, f.d. 37 - 40), iar prin decizia intimatului nr. 357 din 30.04.2013 a fost suspendată executarea deciziei contestate din 21.03.2013 și dispusă efectuarea unui control repetat la SRL „Adenosar” (vol. I, f.d. 41 - 43).

În urma efectuării verificării repetate, intimatul a emis decizia nr. 2674/2/7 din 30.07.2013 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Adenosar”, prin care s-a dispus a micșora TVA destinată trecerii în cont cu suma de 255 347 lei, care la situația din 01.12.2013 constituie 21 314 lei, și de a aplica amendă pentru încălcarea legislației fiscale în mărime de 400 lei pentru întocmirea neconformă a declarațiilor TVA în 2 cazuri și 4000 lei pentru întocmirea neconformă a TVA în 4 cazuri, și decizia cu privire la restituirea sumelor TVA din buget, nr. 13/01/T/422 din aceeași dată, prin care s-a acceptat TVA spre restituire din buget pentru perioadele fiscale iunie 2012-noiembrie 2012 în sumă de 801 679 lei și trecerea în cont pentru perioada ulterioară la data de 01.12.2012 a sumei de 21 314 lei, inclusiv achitată altfel decât prin intermediul conturilor de decontare -1 943 lei, neachitată 12 371 lei (vol.I, f.d. 52-53).

La 08.08.2013 apelantul a depus o contestație împotriva deciziilor menționate, iar în consecință intimatul, prin decizia nr. 656 din 19.09.2013 a anulat decizia nr. 2674/2/7 din 30.07.2013 și a respins solicitarea de anulare a deciziei nr. 13/01/T/422 din 30.07.2013, dezacordul împotriva căreia a fost respins ca neîntemeiat prin decizia nr. 523 din 12.12.2013 (vol.I, f.d. 53 -73).

În temeiul art. 240 alin. (1) lit. c) și alin. (3) Cod fiscal, asupra cazului de încălcare fiscală poate fi pronunțată una din următoarele decizii privind: suspendarea cazului și efectuarea unui control repetat. Se pronunță decizie privind suspendarea cazului și efectuarea unui control repetat dacă există mărturii contradictorii care, la momentul examinării cazului, nu pot fi argumentate prin probe. După încheierea controlului repetat, reîncepe examinarea cazului.

Articolul 250 alin. (1) Cod fiscal statuează că decizia asupra cazului de încălcare fiscală se pronunță imediat după încheierea examinării lui.

Raportând dispozițiile acestor norme la circumstanțele cauzei, Colegiul conchide că, odată ce hotărârea primei instanțe nu a fost contestată în această parte de către intimat, reținând că în urma controlului repetat Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău a emis decizii noi referitoare la cazul dedus examinării, efectele deciziei anterioare și-au pierdut valabilitatea, deoarece reexaminarea cazului și emiterea unor noi decizii anulează integral decizia suspendată anume în scopul reexaminării cauzei fiscale, astfel încât argumentele contrare ale apelantului sunt nefondate.

Or, din cele expuse mai sus reiese că în speță prin decizia ce nu mai produce efecte asupra apelantului, nu sunt încălcate drepturile acestuia.

În conformitate cu art. 8 alin. (1) lit. c) Cod fiscal, contribuabilul are dreptul să țină evidența contabilă conform formelor și modului stabilit de legislație, să

întocmească și să prezinte organului fiscal și serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență contabilă în conformitate cu cerințele legislației, să efectueze încasările bănești în numerar prin intermediul dispozitivelor și sistemelor pentru înregistrarea operațiunilor cu numerar, respectând reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor bănești în numerar fără aplicarea mașinilor de casă și de control.

Potrivit prevederilor art. 102 alin. (1) Cod fiscal, se permite trecerea în cont a T.V.A. la serviciile importate, procurate de către subiecții impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător, numai în cazul achitării T.V.A. la buget pentru serviciile menționate în conformitate cu art. 115.

În temeiul art. 102 alin. (8) pct. 4) lit. a) Cod fiscal și pct. 32 alin. (4) lit. a) al Regulamentului privind restituirea TVA din buget, aprobat prin hotărârea Guvernului nr. 93 din 01.02.2013, în scopul confirmării dreptului la restituirea T.V.A. pe valorile materiale și serviciile procurate, subiectul impozabil, în afară de declarațiile privind T.V.A. și registrele de evidență a livrărilor și procurărilor în care sunt înregistrate operațiunile de livrare sau procurare, trebuie să dispună de: la prestarea serviciilor de transport și expediție internațională de mărfuri efectuate cu: transportul auto - contractul sau comanda ori copiile lor privind prestarea serviciului de transport sau expediție, documentele de plată ce confirmă achitățile pentru serviciile prestate, CMR - factura de transport internațional auto, cu înscirarea sosirii mărfurilor la locul de destinație și prezența ștampilelor organului vamal al Republicii Moldova, cu excepția cazurilor când transportul se efectuează fără trecerea frontierei țării.

Conform dispozițiilor art. 9 al Legii contabilității, reglementarea contabilității cuprinde:

- a) asigurarea normativă și aplicarea cerințelor unice ale contabilității și raportării financiare pentru entități, indiferent de tipul activității economice;
- b) corespunderea prevederilor S.N.C., S.N.C.S.P sau normelor metodologice aprobate de Ministerul Finanțelor pentru sectorul bugetar nivelului de dezvoltare economică a țării și cerințelor utilizatorilor situațiilor financiare;
- c) asigurarea condițiilor necesare pentru aplicarea unică a standardelor de contabilitate, inclusiv a I.F.R.S., sau a normelor metodologice aprobate de Ministerul Finanțelor pentru sectorul bugetar;
- d) stabilirea normelor contabile și de raportare financiară pentru entitățile micului business;
- e) stabilirea cerințelor privind respectarea normelor contabile și de raportare financiară.

Articolul 19 alin. (6) al Legii contabilității statuează că documentele primare întocmite vor conține următoarele elemente obligatorii:

- a) denumirea și numărul documentului;
- b) data întocmirii documentului;
- c) denumirea, adresa, IDNO (codul fiscal) al entității în numele căreia este întocmit documentul;
- d) denumirea, adresa, IDNO (codul fiscal) al destinatarului documentului, iar pentru persoanele fizice - codul personal;
- e) conținutul faptelor economice;
- f) etaloanele cantitative și valorice în care sunt exprimate faptele economice;
- g) funcția, numele, prenumele și semnătura, inclusiv digitală, a persoanelor responsabile de efectuarea și înregistrarea faptelor economice.

Potrivit materialelor cauzei, inclusiv actul de control nominalizat, instanța de apel constată că la determinarea sumei TVA spre restituire din buget apelantul nu a luat în considerație volumul livrărilor impozabile cu TVA la cota „zero” în sumă de 5 270 086 lei, pe motiv că apelantul nu a prezentat integral setului de documente, inclusiv cele ce ar justifica faptul că în facturile de transport internațional sunt aplicate ștampila altor destinatari decât cea aplicată în factura CMR, nu este achitat serviciul prestat sau pe comandă lipsește ștampila și semnătura comanditarului, concluzie pe care apelantul nu a combătut-o, având în vedere că doar aceasta dispune de înscirurile confirmative.

Argumentele apelantului referitoare la faptul că marfa poate fi recepționată de către client direct, broker vamal sau persoană împuternicită nu atribuie actelor corespunzătoare caracter justificativ al acțiunii contabile admise de apelanți, din contra, confirmă temeinicia actelor administrative contestate.

Mai mult decât atât, instanța a stabilit că SRL „Adenosar” a casat neîntemeiat motorina procurată pe teritoriul Republicii Moldova de la ÎCS „Petrom Moldova” SA fără a dispune de documente ce confirmă utilizarea acesteia în activitatea de antreprenoriat. Or, prin contrapunerea datelor din evidența contabilă a SRL „Adenosar” și a datelor din evidența contabilă a ÎCS „Petrom Moldova” SA s-a stabilit că ultima livrează combustibil pe bază de tichete la data livrării fiind înscrise în factura fiscală seria și numerele tichetelor. Cantitățile cele mai mari de motorină sunt eliberate în majoritatea cazurilor la sfârșitul lunii (vol. I, f.d. 82-83).

În acest context Colegiul reține că potrivit pct. 27 al Regulamentului privind restituirea TVA din buget, aprobat prin hotărârea Guvernului nr. 93 din 01.02.2013, în cazul existenței dubiilor în partea ce ține de autenticitatea raporturilor economice, financiare, la decizia șefului (șefului-adjunct) al organului fiscal, se va efectua verificarea prin contrapunere la furnizorii de marfa și servicii, conform principiului - până la producător sau importator, aceste acțiuni sunt perfect legale, iar cele constatate au valoare juridică și urmează a fi luate la emiterea deciziei organului fiscal.

Conform ordinului Ministerului Transporturilor și Gospodăriei Drumurilor nr. 172 din 09.12.2005, normele de consum de combustibil se stabilesc pentru fiecare model, marcă sau modificare de automobil exploatată și corespunde anumitor condiții de funcționare a mijloacelor de transport auto în conformitate cu clasificarea și destinația acestora. Normele cuprind consumul de combustibil necesar pentru derularea procesului de transport.

Contrar cadrului legal pertinent, SRL „Adenosar” în perioadele fiscale august 2012- noiembrie 2012 a trecut la cheltuieli toată cantitatea de motorină primită, fără a avea sold de motorină la sfârșitul fiecărei luni pe contul analitic 211.3, trecerea la cheltuieli a motorinei nefiind efectuată în baza cantităților din foile de parcurs.

Or, din norma citată mai sus reiese cert că contribuabilul ce prestează servicii de transport internațional de mărfuri are dreptul de a casa carburanți în limita stabilită de ordinul dat, ce poate ajunge la o normă de circa 1 500 litri la o singură încărcare.

Însă, potrivit anexei nr.2 la actul de control nr. 5-661777 din 25.06.2013, apelantul, la 26.06.2012 pe teritoriul țării dispunea de 3 mijloace de transport cu numerele de înmatriculare CIT 289 C7R 900 KAW 255 cu capacitatea de alimentare cu motorină de 4 500 litri, încă umare a contrapunerii informațiilor cu cele

numerele de înmatriculare CV1 208, CV21 209, CV31 209 cu capacitatea de încălzire cu motorină de 7 000 litri, motor și componenta informatică cu care deținute de ÎCS „Petrom Moldova” SA, apelantul s-a alimentat cu motorină în bază de tichete cu o cantitate de 7 990 litri, acesta casând, astfel, neîntemeiat 3490 litri de motorină (vol.I, f.d. 49).

Colegiul constată că această concluzie a primei instanțe este fondată, inclusiv prin prisma faptului că pentru perioada lunilor iunie 2012 apelantul a casat neîntemeiat motorină pe teritoriul țării în mărime de 7 730 litri, în iulie 2012 - 8 080 litri, în august 2012 - 22 630 litri, în septembrie 2012 - 21 400 litri, în octombrie 2012 - 23 670 litri; în noiembrie 2012 - 14 000 litri, iar în total 97 510 litri de motorină (vol.I, f.d. 49 – 51).

În același context Colegiul constată că apelantul, în temeiul pct. 13 al ordinului nr. 12 din 24.12.2011 privind politica contabilă a SRL „Adenosar” pentru anul 2012, a trecut pe contul analitic 211.3 combustibilul utilizat în procesul desfășurării activității de întreprinzător și l-a casat potrivit propriilor norme ce țin de cheltuieli (vol.I, f.d. 92-94), fără a se conforma normelor expuse în ordinul indicat mai sus al MTGD nr. 172 din 09.12.2005, obligatorii în speță pentru apelant.

Colegiul respinge argumentele apelantului referitoare la faptul că instanța de fond eronat s-a expus asupra modalității de casare a combustibilului pe motiv că decizia corespunzătoare a intimatului a fost anulată, deoarece acest aspect este relevant pentru determinarea legalității deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău prin nr. 13/01/T/422 din 30.07.2013, prin care s-a acceptat parțial cererea apelantului de trecere în cont a TVA.

La fel, Colegiul respinge argumentul apelantului cu referire la modalitatea de evidență contabilă a ÎCS „Petrom Moldova” SA, deoarece norma invocată mai sus prevede posibilitatea efectuării unui astfel de control fiscal, iar datele obținute astfel nu pot fi anulate pentru motivele invocate de apelant precum că acestea nu sunt opozabile în R. Moldova, evidența tichetelor este pentru uz intern și data casării combustibilului nu depinde de voința apelantului, deoarece prin metoda de contrapunere s-a determinat cuantumul casărilor nefondate, iar din evidența contabilă a apelantului nu reiese temeinicia casărilor date în condițiile în care înscrisuri confirmative lipsesc de la materialele cauzei, iar acestea pot fi deținute doar de către apelant.

Astfel, în speță nu sunt aplicabile dispozițiile art. 11 alin. (1) Cod fiscal invocat de către apelant, deoarece circumstanțe constatate mai sus nu trezesc dubii referitoare la încălcările admise de apelant.

La fel, nici contractul nr. 13/2005, încheiat între SRL „SWAN” și SRL „Adenosar” nu oferă dreptul contribuabilului de a trece la TVA valoarea motorinei procurate peste hotarele țării, achitățile efectuate în afara țării și în limita hotarelor fiind distincte, reglementate separat de Codul fiscal, fiind și acțiuni contabile distincte, cu atât mai mult cu cât acest contract este încheiat cu reprezentantul unei companii străine (DKV) referitor la mărfurile procurate peste hotarele țării.

Măi mult decât atât, cantitatea de motorină nominalizată a fost determinată de intimat în urma contrapunerii informațiilor cu ÎCS „Petrom Moldova” SA, iar decizia nr. 2674/2/7 din 30.07.2013 nu a fost anulată de intimat pentru motivele invocate de apelant, după cum afirmă acesta, deoarece în decizia nr. 656 din 19.09.2013 cele susmenționate, ce au stat la baza emiterii deciziei nr. 13/01/T/422 din 30.07.2013, fiind menținute.

Astfel, anularea deciziei nr. 2674/2/7, deoarece aceleași motive au stat, de fapt, potrivit deciziei ulterioare, la baza emiterii deciziei nr. 13/01/T/422, astfel încât anularea primei decizii nu atrage necesitatea includerii sumei vizate în aceasta pentru trecerea în cont a TVA vizat în această decizie.

La fel, prin prisma art. 3 al Legii contenciosului administrativ, deciziile prin care au fost examinate cererile prealabile ale reclamantului, nr. 523 din 12.12.2013 și pct. III al deciziei nr. 656 din 19.09.2013 prin care cererile prealabile au fost respinse, nu constituie obiect de studiu distinct în cadrul procedurii de contencios administrativ, deoarece reprezintă opinia organului emitent asupra cererilor deduse examinării, astfel încât odată constatată legalitatea actelor administrative, acestea nu pot fi anulate pe cale de consecință.

În consecință, Colegiul civil constată că argumentele apelantului sunt nefondate, astfel încât instanța constată legalitatea și temeinicia hotărârii contestate.

Subsecvent, din considerentele enunțate și având în vedere că prima instanță a elucidat pe deplin toate circumstanțele pricinii, a apreciat obiectiv probele administrate la dosar și a aplicat corect normele dreptului material și procedural, Colegiul civil ajunge la concluzia de a respinge apelul declarat și de a menține hotărârea primei instanțe.

În conformitate cu art. 385 alin. (1) lit. a), art. art. 389, 390 Cod de procedură civilă, Colegiul civil,-

#### d e c i d e :

Se respinge apelul declarat de către SRL „Adenosar”.

Se menține hotărârea Judecătoriai Rîșcani, mun. Chișinău din 30.01.2015, în pricina civilă la cererea de chemare în judecată înaintată de SRL „Adenosar” către Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău privind contestarea actelor administrative.

Decizia este definitivă, cu drept de recurs la Curtea Supremă de Justiție în termen de două luni.

Președintele ședinței

M. Ciugureanu

Judecătorii

B. Birca

E. Clim