

## DECIZIE

07 iunie 2017

mun. Chișinău

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

în componență:

Președintele ședinței, judecătorul – Valeriu Doagă  
Judecătorii – Tamara Chișca-Doneva, Iurie Bejenaru  
Ala Cobăneanu, Nicolae Craiu

examinând recursul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău,  
în pricina civilă la cererea de chemare în judecată depusă de societatea cu  
răspundere limitată „Petalber” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău  
cu privire la contestarea actului administrativ,  
împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 15 noiembrie 2016,

### c o n s t a t ă:

La 22 martie 2013 societatea cu răspundere limitată „Petalber” (în continuare – SRL „Petalber”) a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău (în continuare – IFS pe mun. Chișinău) cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii a menționat că, la 15 februarie 2013 Direcția Generală Control Fiscal al IFS pe mun. Chișinău a emis decizia nr.528/P/2 prin care s-a micșorat suma TVA destinată trecerii în cont din perioada precedentă cu 62355 de lei, care la 30 noiembrie 2012 va constitui 65177 de lei; s-a calculat și s-a încasat la buget suma impozitelor și taxelor calculate în rezultatul controlului în mărime de 286308 lei, TVA aferentă bugetului; s-a încasat la buget majorarea de întârziere calculată în rezultatul controlului suma de 10734 de lei; s-a aplicat pentru încălcările legislației amendă de 85892 de lei și 200 de lei.

Menționează că la momentul tranzacțiilor din perioada L/08/2012 vânzătorul SRL „Ravelin-Com” era plătitor de TVA, calitate care a fost anulată la data de 02 octombrie 2012.

Consideră eronate pretensele încălcări inserate în actul administrativ contestat precum că facturile fiscale eliberate de SRL „Ravelin-Com” în perioada fiscală L/08/2012 urmau a fi semnate de administratorul întreprinderii Caterenciuc Eugeniu, dar nu de Motornîi Ruslan și Popa Ruslan, deoarece, începînd cu 01 august 2013, ultimii au fost angajați în funcția de manageri al SRL „Ravelin-Com”, cu dreptul de a semna documentele contabile și contractele ce țin de activitatea întreprinderii prin ordinele nr. 01/08 și 02/08 din 01 august 2012.

Afirmă că facturile fiscale vizate în litigiu corespund tuturor punctelor obligatorii indicate în art.117 alin.(2) din Codul fiscal.

Susține că, a contestat decizia respectivă la IFS pe mun. Chișinău însă nu a primit nici un răspuns.

În urma concretizării acțiunii, solicită anularea integrală a deciziei nr.528/P/2 din 15 februarie 2013 și a dispozițiilor de suspendare a operațiunilor la conturile bancare nr.042013032002 și nr.042013032003 din 20 martie 2013.

Prin încheierea Judecătoriei Centru, mun. Chișinău din 21 noiembrie 2013 s-a declinat competența Judecătoriei Centru, mun. Chișinău și s-a transmis dosarul după competență la Judecătoria Rîșcani, mun. Chișinău pentru examinarea cauzei (vol.1, f.d.115).

Prin hotărârea Judecătoria Rîșcani, mun. Chișinău din 12 februarie 2016 s-a admis acțiunea, s-a anulat decizia șefului-adjunct al IFS pe mun. Chișinău, Sîrbu Victor nr.528/P/2 din 15 februarie 2013 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Petalber” și dispozițiile IFS DAF Ciocana privind suspendarea operațiunilor la conturile bancare ale contribuabilului SRL „Petalber” nr. 042013032002 și nr. 042013032003 din 20 martie 2013, autorizate de șeful-adjunct al IFS pe mun. Chișinău, Mocreac Anatolie.

În susținerea poziției prima instanță a reținut că, decizia contestată nu întrunește exigențele prevăzute de art. 248 din Codul fiscal, iar enumerarea doar a prevederilor din Codul fiscal nu poate fi apreciată ca o descriere a încălcărilor admise, deoarece acestea nu conțin descrierea acțiunilor care ar constitui încălcări.

La fel, prima instanță a constatat că încălcarea prevederilor art. 102 alin. (1), (6) lit. a) și alin. (7), precum și art. 117 alin. (2) din Codul fiscal, menționată în decizia contestată nu pot fi apreciate ca o descriere a încălcării fiscale comisă de reclamant, deoarece acestea au fost comise de un alt agent economic.

Prima instanță a mai conchis că SRL „Petalber” nu a admis o încălcare a legislației fiscale, iar acțiunile reclamantului nu pot fi calificate drept diminuare a TVA, deoarece toate dările de seamă prezentate de ultimul pentru fiecare perioadă fiscală conțin date și informații veridice, dispune de toate facturile fiscale în original, eliberate de furnizor la momentul efectuării livrării sau prestării serviciilor, respectând prevederile art. 8, art. 187 din Codul fiscal și a ordinului IFPS nr. 128 din 29 iunie 2006.

Totodată, prima instanță a constatat că argumentările pîrîtului în decizia nr.528/P/2 din 15 februarie 2013 și dispozițiile nr. 042013032002 și nr. 042013032003 din 20 martie 2013 sunt superficiale și declarative, nefiind prezentate probe ce ar confirma faptul comiterii de către reclamantul SRL „Petalber” a încălcărilor fiscale și dacă trebuie să fie trasă la răspundere persoana respectivă pentru săvârșirea de încălcare fiscală.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 15 noiembrie 2016 s-a respins apelul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău și s-a menținut hotărârea Judecătoria Rîșcani, mun. Chișinău din 12 februarie 2016.

La 28 februarie 2017, IFS pe mun. Chișinău a depus cerere de recurs împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 15 noiembrie 2016, solicitînd admiterea cererii de recurs, casarea deciziei instanței de apel și hotărîrii primei instanțe cu emiterea unei noi hotărîri de scoatere de pe rol în partea anulării dispozițiilor de suspendare a operațiunilor la conturile bancare nr. 042013032002 și nr. 0420133032003 din 20 martie 2013, în rest, de respingere a acțiunii ca nefondată.

În motivarea recursului a invocat motivele de fapt ale pricinii, menționînd că instanțele inferioare au aplicat eronat normele de drept material și procedural.

Afirmă că, instanțele inferioare au interpretat eronat prevederile art.101 alin.(1) și art. 102 alin.(1) din Codul fiscal, iar unele facturi fiscale din perioada lunii august 2012, în baza căror intimatul a atribuit trecerea în cont a TVA, au fost întocmite cu încălcarea prevederilor pct.9 al Instrucțiunii privind completarea formularului tipizat de document primar cu regim special "Factură fiscală", aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor nr. 115 din 06 septembrie 2010, deoarece au fost semnate de persoane diferite, care la acel moment nu dispuneau de dreptul de a semna acest gen de acte, invocând faptul încălcării prevederilor art. 19 alin. (2) și (6) lit. g) din Legea contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007.

Consideră că instanțele inferioare nu au verificat respectarea procedurii prealabile de către SRL „Petalber” în partea cerinței cu privire la anularea dispozițiilor de suspendare a operațiunilor la conturile bancare nr. 042013032002 și nr. 042313032003 din 20 martie 2013, invocând prevederile art. 14 din Legea contenciosului administrativ.

Susține că instanța de apel nu s-a expus asupra argumentelor prezentate de recurent în cererea de apel cu privire la completarea dispozițiilor de suspendare a operațiunilor la conturile bancare ale intimatului, referindu-se la formularul Dispoziției privind suspendarea operațiunilor la conturile bancare ale contribuabilului, aprobat prin ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 65 din 12 aprilie 2006.

Studiind materialele dosarului, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că, recursul declarat de IFS pe mun. Chișinău urmează a fi admis, casată decizia instanței de apel cu restituirea pricinii spre rejudecare în instanța de apel din următoarele motive.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură civilă, instanța, după ce judecă recursul, este în drept să admită recursul, să caseze integral decizia instanței de apel și să trimită pricina spre rejudecare în instanța de apel în toate cazurile în care eroarea judiciară nu poate fi corectată de către instanța de recurs.

În conformitate cu art. 442 alin. (1) din Codul de procedură civilă, 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.

Din materialele pricinii denotă că prin actul de control nr.5-658783 din 18 ianuarie 2013 s-a stabilit diminuarea și neachitarea TVA aferentă bugetului cu suma de 286308 lei și majorarea trecerii în cont cu 62355 de lei (vol.1, f.d.6-9).

Prin decizia nr.528/P/2 din 15 februarie 2013 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comisă de SRL „Petalber” s-a micșorat suma TVA destinată trecerii în cont din perioada precedentă cu 62355 de lei, care la 30 noiembrie 2012 va constitui 65177 de lei; s-a calculat și s-a încasat la buget suma impozitelor și taxelor calculate în rezultatul controlului în mărime de 286308 lei, TVA aferentă bugetului; s-a încasat la buget majorarea de întârziere calculată în rezultatul controlului suma de 10734 de lei pentru neachitarea în termen a TVA aferentă bugetului; s-a aplicat pentru încălcările legislației amendă în mărime de 85892 de lei pentru diminuarea TVA aferentă bugetului și 200 de lei pentru întocmirea neconformă a declarației privind TVA pentru luna august 2012 (vol.1, f.d.12).

La data de 07 martie 2013 SRL „Petalber” a înaintat în adresa IFS pe mun. Chișinău cerere prealabilă prin care a solicitat anularea deciziei nr.528/P/2 din 15 februarie 2013 (vol.1, f.d.13).

Verificînd legalitatea deciziei Curții de Apel Chișinău din 15 noiembrie 2016 prin prisma argumentelor invocate în recurs, Colegiul constată că, instanța de apel a încălcat normele de drept procedural și material și a apreciat eronat circumstanțele pricinii.

Potrivit art. 239 din Codul de procedură civilă, hotărîrea judecătorească trebuie să fie legală și întemeiată. Instanța își întemeiază hotărîrea numai pe circumstanțele constatate nemijlocit de instanță și pe probele cercetate în ședință de judecată.

Conform art. 241 alin. (2), (5) și (6) din Codul de procedură civilă, hotărîrea judecătorească constă din partea introductivă și partea dispozitivă. În cazurile prevăzute la art. 236 alin. (5), hotărîrea judecătorească constă din partea introductivă, partea descriptivă, motivare și dispozitiv. Fiecare parte a hotărîrii se evidențiază separat în textul acesteia. În motivare se indică: circumstanțele pricinii, constatate de instanță, probele pe care se întemeiază concluziile ei privitoare la aceste circumstanțe, argumentele invocate de instanță la respingerea unor probe, legile de care s-a călăuzit instanța. Dispozitivul cuprinde concluzia instanței judecătorești privind admiterea sau respingerea integrală sau parțială a acțiunii, repartizarea cheltuielilor de judecată, calea și termenul de atac al hotărîrii.

Sub acest aspect, Colegiul notează că instanța de apel la adoptarea actului de dispoziție recurat a omis să efectueze o analiză amplă a probelor anexate la materialele cauzei, precum și nu a elucidat toate circumstanțelor importante ale pricinii.

Astfel, instanța de recurs menționează că potrivit art. 19 alin.(2) și (6) lit. g) din Legea contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007, documentele primare se întocmesc în timpul efectuării operațiunii, iar dacă aceasta este imposibil – nemijlocit după efectuarea operațiunii sau după producerea evenimentului. Documentele primare întocmite vor conține următoarele elemente obligatorii: funcția, numele, prenumele și semnătura, inclusiv digitală, a persoanelor responsabile de efectuarea și înregistrarea faptelor economice.

În conformitate cu pct. 9 și pct. 10 subpct. 20) al Instrucțiunii privind completarea formularului tipizat de document primar cu regim special “Factură fiscală”, aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor nr. 115 din 06 septembrie 2010, în redacția din perioada efectuării tranzacțiilor (luna august 2012), pentru livrările de mărfuri factura fiscală de regulă se perfectează într-un număr minim de 3 exemplare. În caz de necesitate factura fiscală se perfectează în 5 exemplare, destinate conform prevederilor din punctul 3 al prezentei instrucțiuni. În rîndul 13 “Permis eliberarea” se indică funcția, numele, prenumele persoanei responsabile, care permite eliberarea și expedierea mărfii în adresa cumpărătorului, pe toate exemplarele facturii fiscale semnează persoana responsabilă și se aplică ștampila (parafa) furnizorului.

În această ordine de idei și reieșind din normele citate supra, Colegiul nu poate reține concluzia instanței de apel precum că facturile fiscale sunt semnate de Motornîi Ruslan și Popa Ruslan ca fiind persoane împuternicite în baza ordinelor nr.01/08 din 01 august 2012 (vol.1, f.d.25) și respectiv nr.02/08 din 01 august 2012 (vol.1, f.d.26), deoarece aceasta este fundamentată de verificarea faptului dacă ordinele respective au fost sau nu prezentate funcționarului fiscal la data emiterii actului de control nr.5 – 658783 din 18 ianuarie 2013 (vol.1, f.d.6-9) și deciziei asupra cazului de încălcare a legislației nr. 528/P/2 din 15 februarie 2013 (vol.1, f.d.12), precum și care a fost motivul neprezentării acestora la data efectuării controlului fiscal.

În acest sens, instanța de recurs menționează că atît din analiza actului de control nr.5 – 658783 din 18 ianuarie 2013 cît și a deciziei asupra cazului de încălcare a

legislației nr. 528/P/2 din 15 februarie 2013, nu se poate desprinde dacă ordinele menționate supra au fost prezentate sau nu funcționarului fiscal, iar din decizia recurată nu se poate desprinde faptul că instanța de apel a verificat circumstanțele respective pentru a înlătura dubiile care planează în acest sens.

Mai mult, instanțele inferioare urmau să verifice dacă ordinele nr.01/08 și nr.02/08 din 01 august 2012 (vol.1, f.d.25-26) au fost incluse în cartea de ordine a întreprinderii SRL „Ravelin-Com”, precum și dacă au fost inserate în ordine cronologică, or potrivit art.19 alin.(9) din Legea cu privire la registre nr. 71 din 22 martie 2007, datele din registru trebuie să reflecte starea veridică și actuală a obiectelor registrului. Datele se păstrează în registru în ordine cronologică. Modalitatea de păstrare a datelor trebuie să asigure posibilitatea obținerii datelor despre obiect la o etapă determinată de timp.

Totodată, instanțele inferioare nu au verificat faptul că exemplarul nr.1 al facturilor fiscale eliberate SRL „Petalber” (vol.1, f.d.27-48) sunt semnate de „managerul Popov”, din numele SRL „Ravelin-Com”, pe când exemplarul nr.2 al facturilor fiscale eliberate SRL „Ravelin-Com” (vol.2, f.d.8-25) din numele ultimei, sunt semnate de Caterenciuc Ecaterina și Motornîi Ruslan, or pct. 8, în raport cu pct.9 al Instrucțiunii privind completarea formularului tipizat de document primar cu regim special “Factură fiscală”, în redacția din perioada efectuării tranzacțiilor (luna august 2012) impune ca exemplarele facturii fiscale se perfectează de către furnizor pentru fiecare cumpărător în parte, cu completarea obligatorie a tuturor rechizitelor necesare pentru achitarea completă și corectă pe livrările efectuate și de asemenea pentru scoaterea din gestiune și intrarea în gestiune a mărfurilor livrate, precum și pentru confirmarea faptului livrării serviciilor impozabile de către furnizor beneficiarilor.

Cu toate că exemplarul nr.1 al facturilor fiscale eliberate SRL „Petalber” (vol.1, f.d.27-48) sunt semnate de „managerul Popov”, din materialele cauzei nu se poate elucida care este statutul acestuia în cadrul SRL „Ravelin-Com” și dacă dispunea de împuterniciri pentru a semna facturile fiscale din numele ultimei la momentul efectuării tranzacției, or potrivit pct.7 din Instrucțiunea privind evidența, eliberarea, păstrarea și utilizarea formularelor tipizate de documente primare cu regim special, anexa 2 la Hotărârea Guvernului nr. 294 din 17 martie 1998, funcțiile și obligațiunile persoanei responsabile de evidența, păstrarea, eliberarea și perfectarea formularelor cu regim special se confirmă prin ordin, semnat de conducătorul entității. Formularele de strictă evidență se eliberează numai persoanelor, în obligațiunile cărora intră perfectarea documentelor în cauză. La eliberarea lor, formularele cu regim special se înregistrează în registrul de evidență a formularelor cu regim special cu semnătura persoanei responsabile.

Mai mult, din actul administrativ contestat precum și din actul de control fiscal nu se poate constata faptul că semnatarul exemplarului 1 al facturilor fiscale eliberate SRL „Petalber” avea împuterniciri pentru a le semna, iar în decizia recurată nu se regăsește nici o mențiune cu privire la acest fapt.

Prin urmare, instanța de recurs reține ca întemeiate argumentele recurentului precum că exemplarele 1 și 2 ale unora și aceleași facturi fiscale au fost întocmite cu încălcarea prevederilor art. 19 alin.(2) și (6) lit. g) din Legea contabilității.

Cu referire la dispozițiile privind suspendarea operațiunilor la conturile bancare ale contribuabilului nr. 042013032002 și nr. 042013032003 din 20 martie 2013 (vol.1, f.d.78,79), instanța de recurs reține că acestea constituie măsuri de asigurare a stingerii obligației fiscale or potrivit art. 227 alin.(1) din Codul fiscal, stingerea obligațiilor

fiscale se asigură prin aplicarea de către organul fiscal sau alt organ abilitat majorării de întârziere (penalității) la impozite și taxe, prin suspendarea operațiunilor la conturile bancare, cu excepția celor de la conturile de credit și provizorii (de acumulare a mijloacelor financiare pentru formarea sau majorarea capitalului social), prin sechestrarea bunurilor și prin alte măsuri prevăzute de prezentul titlu și de actele normative adoptate în conformitate cu acesta.

Colegiul menționează că instanțele de judecată ierarhic inferioare la examinarea cauzei nu au ținut cont de prevederile art. 138 alin.(4) din Codul de procedură civilă, care indică expres că înscrisul se depune în original sau în copie autenticată în modul stabilit de lege, indicându-se locul de aflare a originalului. Înscrisul se depune în original când, conform legii sau unui alt act normativ, circumstanțele pricinii trebuie confirmate numai cu documente în original sau când copiile de pe documentul prezentat au cuprinsuri contradictorii, precum și în alte cazuri când instanța consideră necesară prezentarea originalului.

Contrar normei citate, din materialul probator al cauzei rezultă că o parte din înscrisurile, care au fost puse la baza emiterii hotărârii judecătorești, inclusiv și dispozițiile privind suspendarea operațiunilor la conturile bancare ale contribuabilului (vol.1, f.d.78,79), care în cauză constituie acte administrative a căror anulare se solicită, sunt xerocopii neautentificate, motiv din care instanța de recurs este în imposibilitate de a se expune asupra autenticității conținutului acestora și de a verifica concluziile din decizia supusă recursului, or potrivit art. 24 alin. (3) din Legea contenciosului administrativ, 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.

În atare situație, având ca bază dispozițiile art. 118 alin. (5) din Codul de procedură civilă, care acordă instanței judecătorești (judecătorului) dreptul de a propune părților și altor participanți la proces, după caz, să prezinte probe suplimentare și să dovedească faptele ce constituie obiectul probațiunii pentru a se convinge de veridicitatea lor, instanța, întru stabilirea unor fapte, urma să propună părților prezentarea înscrisurilor necesare în original sau în copii autentificate în modul stabilit.

În altă ordine de idei, Colegiul subliniază că instanțele inferioare urmau să verifice dacă dispozițiile privind suspendarea operațiunilor la conturile bancare ale contribuabilului au avut ca temei de emiterie stipulările art. 229 alin. (2) din Codul fiscal, în redacția din perioada emiterii acestora, care prevăd că dispoziția privind suspendarea operațiunilor la conturile bancare ale contribuabilului poate fi emisă în cazul comiterii oricărei încălcări din cele prevăzute la art.253 alin.(1), la art.255, la art.260 alin.(1), la art.263 alin.(1) și (2), precum și în cazurile nestingerii, în termenul stabilit, a obligației fiscale și urmării sumei debitoare a contribuabilului restanțier, or din conținutul acestora precum și din decizia recurată nu se poate desprinde o astfel de constatare.

Prin urmare, este evident că instanța de apel a omis de a supune controlului temeinicia hotărârii primei instanțe sub aspectul celor menționate, care însă au importanță pentru soluționarea corectă a pretenției deduse judecării, astfel soluția instanței de apel este lipsită de putere de convingere, iar decizia acesteia poartă un caracter unilateral, concluziile căreia reflectă selectiv circumstanțele reținute de prima instanță, fără a fi dată o apreciere cuvenită pretențiilor formulate de reclamant, în sensul invocat și motivelor aduse întru susținerea acesteia.

Astfel, din considerentele menționate și avînd în vedere că Curtea de Apel Chișinău nu a respectat întocmai normele de drept procedural și material și a apreciat eronat circumstanțele importante ale pricinii, erori ce nu pot fi corectate în ordine de recurs, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia că recursul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău urmează a fi admis cu casarea deciziei Curții de Apel Chișinău din 15 noiembrie 2016 și restituirea pricinii la rejudecare în Curtea de Apel Chișinău în alt complet de judecată.

La rejudecarea pricinii, instanța de apel urmează să țină cont de cele menționate și reexaminând pricina să emită o hotărâre legală și întemeiată cu respectarea drepturilor procedurale ale părților.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură civilă, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție,

### d e c i d e

Se admite recursul declarat de Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău.

Se casează decizia Curții de Apel Chișinău din 15 noiembrie 2016, în pricina civilă la cererea de chemare în judecată depusă de societatea cu răspundere limitată „Petalber” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău cu privire la contestarea actului administrativ, cu restituirea pricinii spre rejudecare la Curtea de Apel Chișinău, de un alt complet de judecată.

Decizia nu se supune nici unei căi de atac.

Președintele ședinței,  
Judecătorul

Valeriu Doagă

Judecătorii

Tamara Chișca-Doneva

Iurie Bejenaru

Ala Cobăneanu

Nicolae Craiu