

Dosarul nr. 3ra-938/21
2-21137487-01-3ra-16092021

Instanța de fond: Curtea de Apel Chișinău: jud. I. Corolevschi
Instanța de recurs: Curtea Supremă de Justiție: jud. N. Timofti, Iu. Sîrcu, Iu. Cimpoi
Instanța de revizuire: Curtea Supremă de Justiție: – T. Chișca-Doneva, N. Craiu, V. Burduh, D. Mardari, I. Bejenaru

DECIZIE

29 decembrie 2021

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței, judecătorul
judecătorii

Tamara Chișca-Doneva
Nicolae Craiu
Nina Vascan
Victor Burduh
Maria Ghervas

examinând în ședință publică recursul depus de către Firma Comercială de
Producție „Nord-Universal” Societate cu Răspundere Limitată,

în cauza de contencios administrativ, la acțiunea în contestare depusă de către
Firma Comercială de Producție „Nord-Universal” Societate cu Răspundere Limitată
împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea în parte a actului
administrativ individual defavorabil,

împotriva hotărârii din 27 octombrie 2005 a Curții de Apel Chișinău, prin care
s-a respins acțiunea în contestare depusă de către Firma Comercială de Producție
„Nord-Universal” Societate cu Răspundere Limitată ca fiind neîntemeiată,

constată:

La data de 24 iunie 2005 FCP „Nord-Universal” SRL a depus prin prisma art.
8 alin. (3) din Legea contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000 (în
vigoare la acel moment și abrogată la data de 01 aprilie 2019) în Curtea de Apel
Chișinău ca instanță competentă de contencios administrativ de a judeca în primă
instanță litigiile ce țin de verificarea legalității actelor administrative emise sau
adoptate de autoritățile de specialitate ale administrației publice centrale, de
autoritățile publice autonome constituite de către autoritățile publice centrale și de
funcționarii publici din cadrul acestor organe, acțiune în contestare împotriva
Inspectoratului Fiscal de Stat (succesorul Serviciului Fiscal de Stat) cu privire la
contestarea în parte a actului administrativ.

În motivarea acțiunii reclamanta a invocat că la data de 29 aprilie 2005 Inspectoratul Fiscal de Stat mun. Chișinău a adoptat decizia nr. 223 din 29 aprilie 2005.

FCP „Nord-Universal” SRL a menționat că în urma controlului efectuat, Inspectoratul Fiscal de Stat a depistat următoarele încălcări: atribuirea la decontări cu bugetul TVA de la procurările de valori materiale în sumă de 40 800 lei în baza facturii fiscale seria CK nr. 0856762 din 28 mai 2004, care în rezultatul cercetării tehnico-științifice s-a constatat ca fiind falsificată, fapt ce a dus la micșorarea TVA către plată la buget pentru luna mai 2004 în sumă de 8160 lei.

Reclamanta consideră că n-a încălcat normele legale, ori nu este subiect impozabil conform art. 5, art. 102, art. 108 și art. 117 din Codul fiscal. În opinia reclamantei, SRL „Leda-F” ca vânzător trebuia să achite TVA, conform facturii fiscale seria CK nr. 0856762 din 28 mai 2004 în sumă de 8160 lei.

Totodată a menționat că responsabilitatea pentru întocmirea calitativă a documentelor justificative o poartă persoanele care întocmesc și semnează aceste documente conform art. 23 din Legea contabilității, în speță, fiind SRL „Leda-F”, iar art. 117 din Codul fiscal impune obligația cu privire la factura fiscală asupra furnizorului, dar nu asupra cumpărătorului, care este de bună-credință, tranzacția a avut loc, pețul a fost achitat, inclusiv TVA, iar neveridicitatea facturii fiscale cade în sarcina celui care a eliberat-o și care urmează a fi atras la răspundere.

Reieșind din aplicarea greșită și incorectă a legii, Inspectoratul Fiscal de Stat ilegal a atribuit FCP „Nord-Universal” SRL încălcarea prevederilor legislației fiscale și neachitarea TVA la buget pentru anul 2004 în sumă de 11 760 lei, obligația de impunere cu TVA revenind SRL „Leda-F”, care trebuie trasă la răspundere și de la care trebuie de încasat TVA.

Prin hotărârea din 27 octombrie 2005 a Curții de Apel Chișinău s-a respins acțiunea depusă de către FCP „Nord-Universal” SRL împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat cu privire la contestarea deciziei nr. 223 din 29 aprilie 2005, ca fiind neîntemeiată. (f.d. 40)

La data de 10 noiembrie 2005 FCP „Nord-Universal” SRL a depus recurs împotriva hotărârii din 27 octombrie 2005 a Curții de Apel Chișinău, solicitând admiterea recursului, casarea hotărârii primei instanțe, cu emiterea unei hotărâri noi, de admitere a acțiunii. (f.d. 41-43)

Prin decizia din 11 ianuarie 2006 a Curții Supreme de Justiție s-a respins recursul depus de către FCP „Nord-Universal” SRL și s-a menținut hotărârea din 27 octombrie 2005 a Curții de Apel Chișinău.

Societatea reclamantă s-a plâns la Curtea Europeană a Drepturilor Omului despre încălcarea de către instanțele naționale a drepturilor garantate de articolul 6 § 1 din Convenție și articolul 1 din Protocolul nr. 1 la Convenție.

Curtea Europeană a Drepturilor Omului prin hotărârea din 16 februarie 2021 a constatat încălcarea articolului 6§1 din Convenție prin nerespectarea echității procesului, comdamnând statul la achitarea sumelor de 3600 euro, plus orice taxă care poate fi percepută la această sumă pentru prejudiciul moral cauzat reclamantei și 1100 euro pentru costuri și cheltuieli.

La data de 02 august 2021 FCP „Nord-Universal” SRL a depus cerere de revizuire împotriva deciziei din 11 ianuarie 2006 a Curții Supreme de Justiție, solicitând casarea acesteia și reexaminarea cauzei în ordine de recurs, cu admiterea acțiunii în sensul declarat.

Prin încheierea din 15 septembrie 2021 a Curții Supreme de Justiție a fost admisă cererea de revizuire depusă de către FCP „Nord-Universal” SRL. A fost casată decizia din 11 ianuarie 2006 a Curții Supreme de Justiție cu reținerea prezentei cauze de contencios administrativ în procedura Curții Supreme de Justiție pentru examinare în ordine de recurs a recursului depus de FCP „Nord-Universal” SRL împotriva hotărârii din 27 octombrie 2005 a Curții de Apel Chișinău.

După admiterea cererii de revizuire și a reținerii cauzei spre examinare în ordine de recurs, la data 08 octombrie 2021 Serviciul Fiscal de Stat a depus în apărarea sa referință, în care a menționat că în rezultatul efectuării controlului fiscal, prin metoda verificării documentare s-a constatat că FCP „Nord-Universal” SRL în luna mai 2004 a atribuit la decontări cu bugetul TVA suma de 8160 lei, în baza facturii fiscale seria CK nr. 0856762 din 28 mai 2004 eliberată de SRL „Leda-F”, a cărei număr și serie s-au dovedit a fi false, fapt confirmat prin raportul de constatare tehnico-științifică nr. 12 din 06 ianuarie 2005 întocmit de Laboratorul Criminalistic al Serviciului de Informații și Securitate al Republicii Moldova. Astfel, s-a constatat că formularul facturii fiscale seria CK nr. 0856762 din 28 mai 2004 eliberată de către SRL „Leda-F” este fals și nu poate servi drept document primar justificativ pentru trecerea în cont a sumei TVA în cuantum de 8160 lei. Acest fapt a generat excluderea din trecerea în cont a sumei TVA, recurenta fiind obligată să plătească atât TVA neîntemeiat trecută în cont, cât și majorări de întârziere, amendă fiscală pentru diminuarea și neachitarea în termen a TVA, aferentă livrărilor efectuate.

La data de 15 decembrie 2021 FCP „Nord-Universal” SRL a depus cerere, prin care a completat motivele recursului, indicând că temei pentru respingerea acțiunii prin hotărârea din 27 octombrie 2005 a Curții de Apel Chișinău a fost invocată o probă inadmisibilă și lipsită de relevanță, și anume, Raportul de constatare tehnico-științifică nr. 12 din 06 ianuarie 2005 întocmit de către Laboratorul Criminalistic al Serviciului de Informații și Securitate al Republicii Moldova, or circumstanța referitoare la falsificarea sau veridicitatea facturii urma să fie probată printr-o expertiză judiciară conformă tuturor normelor de procedură.

Acest raport a fost efectuat extrajudiciar, în cadrul căruia FCP „Nord-Universal” SRL nu a avut posibilitate de a formula întrebări față de expert, fiind lipsită de posibilitatea de a participa la procedura de numire a expertului sau a instituției care va efectua expertiza.

De asemenea, reprezentantul recurenteii a indicat că nevinovăția societății recurate se demonstrează prin faptul că factura, care se pretinde că a fost falsificată, nu a fost eliberată de către FCP „Nord-Universal” SRL, dar de vânzătorul SRL „Leda-F”, care și este responsabilă de legalitatea facturii eliberate. Conform art. 11, art. 102 alin. (7), art. 108, art. 117 din Codul fiscal, art. 23 din Legea contabilității nr. 426 din 04 aprilie 1994 (în vigoare până la 01 ianuarie 2008) și Hotărârii Plenului Curții Supreme de Justiție nr. 25 din 25 iulie 2002 responsabilitatea pentru

întocmirea calitativă a documentelor justificative o poartă persoanele care întocmesc și semnează aceste documente, la caz, fiind SRL „Leda-F”.

FCP „Nord-Universal” SRL a achitat suma TVA, care era inclusă în prețul mărfii. Această circumstanță este confirmată de bonul de plată. Sancțiunea fiscală în mod obligatoriu trebuie să întrunească anumite condiții pentru a fi aplicată legal. În mod direct lipsește vinovăția FCP „Nord-Universal” SRL, precum și legătura cauzală dintre acțiunile recurente și prejudiciul cauzat, nefiind subiect al impunerii TVA, ceea ce exclude posibilitatea aplicării sancțiunii față de societatea-recurentă.

În perspectiva în care ar exista probe pertinente și admisibile referitoare la falsificarea facturii, pasibilă de răspundere ar fi SRL „Leda-F” care în anul 2005 mai activa.

Recurenta consideră că instanța de apel a interpretat în mod eronat legea atunci când a considerat că este vina FCP „Nord-Universal” SRL pentru încălcările fiscale comise de către SRL „Leda-F”.

Recurenta FCP „Nord-Universal” SRL a solicitat admiterea recursului, casarea hotărârii din 27 octombrie 2005 a Curții de Apel Chișinău, cu pronunțarea unei noi hotărâri de admitere a acțiunii, și anume, anularea în parte a deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat (în prezent Serviciul Fiscal de Stat) nr. 223 din 29 aprilie 2005, a dispune încasarea din contul Serviciului Fiscal de Stat prin intermediul Ministerului Finanțelor în beneficiul FCP „Nord-Universal” SRL a sumelor aferente facturii fiscale seria CK nr. 0856762 din 28 mai 2004, și anume, 11 760 lei cu titlu de taxă pe valoare adăugată, majorarea de întârziere în mărime de 1319 lei și amenzii în sumă totală de 3984 lei.

Curtea Supremă de Justiție a invitat participanții la proces în ședință publică pentru data de 16 decembrie 2021.

În ședința publică a instanței de recurs, reprezentantul recurente FCP „Nord-Universal” SRL, avocatul Igor Coban, a notat că legislația fiscală la momentul emiterii facturii fiscale seria CK nr. 0856762 din 28 mai 2004, cât și în prezent impune un mecanism universal de achitare a TVA. Astfel, în baza facturii fiscale menționate a avut loc tranzacția între SRL „Leda-F” și FCP „Nord-Universal” SRL, fiind achitată suma indicată în factură pentru marfa primită, inclusiv și suma TVA de 8160 lei.

A mai menționat că semnătura și ștampila FCP „Nord-Universal” SRL, aplicate în factura fiscală, sunt veridice, tranzacția a avut loc, iar banii au fost decontați din contul întreprinderii.

FCP „Nord-Universal” SRL la acea perioadă nu avea nici o posibilitate tehnică de a verifica dacă factura este la evidența serviciului fiscal, dacă SRL „Leda-F” este plătitor de TVA, fiindcă nu exista un registru public al acestor informații.

Reprezentantul intimatului Serviciul Fiscal de Stat a solicitat respingerea acțiunii depusă de către FCP „Nord-Universal” SRL, cu menținerea hotărârii din 27 octombrie 2005 a Curții de Apel Chișinău, prin care s-a respins acțiunea depusă de către FCP „Nord-Universal” SRL ca fiind neîntemeiată, ori organul fiscal, efectuând controlul fiscal, prin metoda verificării documentelor, a constatat că întreprinderea FCP „Nord-Universal” SRL în luna mai 2004 neîntemeiat a atribuit la decontări cu bugetul TVA suma de 8160 lei, în baza facturii fiscale seria CK nr. 0856762 din 28

mai 2004 eliberată de SRL „Leda-F”, a cărei număr și serie s-au dovedit a fi contrafăcute, formularul facturii fiscale nefiind eliberat de către autoritatea fiscală. Falsul facturii s-a confirmat și prin raportul de constatare tehnico-științifică nr. 12 din 06 ianuarie 2005, întocmit de către colaboratorii Laboratorului Criminalistic al Serviciului de Informații și Securitate.

De asemenea, a menționat că facturile fiscale se păstrează timp de 5 ani în conformitate cu Instrucțiunea internă a Serviciului Fiscal de Stat, astfel, dosarul contribuabilului, la moment nu s-a păstrat și prezentarea originalului facturii fiscale pentru efectuarea unei eventuale expertize judiciare tehnico-criminalistice este imposibilă.

Verificând argumentele invocate în recurs, prin prisma materialelor din dosar și a argumentelor participanților la proces, care au fost expuse în ședința publică a instanței de recurs, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție a reținut următoarea stare de fapt.

Articolul 248 din Codul administrativ stipulează la alin. (1) lit. c) că, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă decizie, prin care casează integral decizia instanței de apel și emite o nouă decizie.

Fiindcă evenimentele au avut loc în anii 2004-2005, speței îi sunt aplicabile prevederile legale: Legea contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000 (abrogată la 01 aprilie 2019), Codul fiscal (în vigoare la data întocmirii facturii fiscale) și Legea contabilității nr. 426 din 04 aprilie 1995 (în redacția la situația din 2004).

Potrivit art. 1 alin. (2) din Legea contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000 (abrogată la 01 aprilie 2019) orice persoană care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, de către o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri, se poate adresa instanței de contencios administrativ competente pentru a obține anularea actului, recunoașterea dreptului pretins și repararea pagubei ce i-a fost cauzată;

Conform art. 3 alin. (1) din legea sus menționată, obiect al acțiunii în contenciosul administrativ îl constituie actele administrative, cu caracter normativ și individual, prin care este vătămat un drept recunoscut de lege al unei persoane, inclusiv al unui terț, emise de:

- a) autoritățile publice și autoritățile asimilate acestora în sensul prezentei legi;
- b) subdiviziunile autorităților publice;
- c) funcționarii din structurile specificate la lit. a) și b).

Articolul 25 alin. (1) lit. b) din Legea contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000 (abrogată la 01 aprilie 2019) indică că judecând acțiunea, instanța de contencios administrativ adoptă una din următoarele hotărâri: b) 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.

Potrivit art. 101 alin. (1) din Codul fiscal (în vigoare la momentul întocmirii facturii fiscale) subiecții impozabili stipulați la art. 94 lit. a) sunt obligați să declare, conform art. 115 și să achite la buget pentru fiecare perioadă fiscală stabilită conform art. 114, suma TVA, care se determină ca diferență dintre sumele TVA ce urmează a fi plătite de către consumatori pentru mărfurile, serviciile livrate lor și sumele TVA ce urmează a fi plătite furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, serviciilor (inclusiv TVA pe valorile materiale importate) folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător în perioada respectivă, ținând cont de dreptul la trecere în cont conform articolului 102.

Conform art. 102 alin. (7) din Codul fiscal (în vigoare la data întocmirii facturii fiscale) livrarea, în privința căreia se permite trecerea în cont a TVA achitate sau care urmează a fi achitate pe valorile materiale, serviciile procurate, trebuie să fie efectuată subiectului impozabil de către furnizorul care a eliberat factura TVA (procurată în modul stabilit de la organul autorizat) sau să fie importată de către subiectul impozabil.

În corespundere cu art. 108 alin. (1) din Codul fiscal data obligației fiscale privind TVA este data livrării. Data livrării se consideră data predării mărfurilor, prestării serviciilor, cu excepția cazurilor stipulate la alin. (5) și (6).

(2) Pentru mărfuri, data livrării se consideră data predării (transmiterii) mărfurilor consumatorului sau dacă mărfurile sunt transportate, data livrării se consideră data la care începe transportarea, cu excepția mărfurilor de export pentru care data livrării se consideră data scoaterii lor de pe teritoriul Republicii Moldova.

(4) Pentru servicii, data livrării se consideră data prestării serviciului, data eliberării facturii fiscale sau data la care plata se efectuează subiectului impozabil, parțial sau în întregime, în dependență de ce are loc mai înainte.

(5) Dacă factura fiscală este eliberată sau plata este primită până la momentul efectuării livrării, data livrării se consideră data eliberării facturii fiscale sau data primirii plății, în dependență de ce are loc mai înainte.

(6) 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.

Articolul 117 alin. (1) din Codul fiscal indică că subiectul impozabil care efectuează o livrare impozabilă este obligat să prezinte cumpărătorului factura fiscală pe livrarea în cauză. Prezentarea facturii fiscale se efectuează la momentul apariției obligației fiscale, stabilit prin art. 108, cu excepția cazurilor determinate de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat de pe lângă Ministerul Finanțelor.

(2) Factura fiscală trebuie să includă următoarele informații: 1) numărul curent al facturii; 2) denumirea (numele), adresa și codul fiscal al furnizorului; 3) data eliberării facturii; 4) data livrării, dacă ea nu corespunde cu data eliberării facturii; 5) denumirea (numele) și adresa cumpărătorului; 6) tipul livrării; 7) pentru fiecare tip de livrare de mărfuri, servicii: a) cantitatea mărfii; b) prețul unui articol de marfă fără TVA; c) cota TVA; d) suma TVA pe un articol de marfă; e) suma totală a livrării de mărfuri, servicii, care urmează a fi achitată; f) suma totală a TVA.

(4) Facturile fiscale se numerotează în ordine succesivă și se păstrează la furnizor în aceeași ordine.

Conform art. 228 alin. (1) din Codul fiscal majorarea de întârziere (penalitatea) este o sumă calculată în funcție de quantumul impozitului, taxei și de timpul scurs din ziua în care acestea trebuiau plătite, indiferent de faptul dacă au fost sau nu calculate la timp. Aplicarea de către Serviciul Fiscal de Stat sau alt organ abilitat majorării de întârziere este obligatorie, independent de forma de constrângere. Majorarea de întârziere reprezintă o parte din obligația fiscală și se percepe în modul stabilit pentru impunerea fiscală.

Totodată, articolul 261 alin. (1) din Codul fiscal (în vigoare la momentul emiterii actului administrativ) indică că neplata, în termenul și la bugetul stabilite conform legislației fiscale, a impozitelor și taxelor, precum și nevirarea lor în termen și la bugetul respectiv de către persoanele care le-au încasat sau reținut se sancționează cu o amendă de 2% din suma impozitului sau taxei neplătite în termen, dacă termenul neplății nu depășește o lună, majorându-se, în cazul neplății lor ulterioare, cu 2% din suma impozitului sau taxei neplătite în termen pentru fiecare lună următoare sau cu o cotă din aceste 2% în cazul în care luna este incompletă. Totodată, în ansamblu, mărirea amenzii nu trebuie să depășească 24% din suma impozitului sau taxei.

(4) Diminuarea impozitelor, a taxelor, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, stabilite în cotă procentuală, prin prezentarea către Serviciul Fiscal de Stat a unei dări de seamă fiscale cu informații sau date neveridice se sancționează cu amendă de la 20% la 30% din suma diminuată.

Conform art. 16 din Legea contabilității nr. 426 din 04 aprilie 1995 (în vigoare până la 01 ianuarie 2008) drept bază pentru înscriere în registrele contabile servesc documentele justificative, întocmite la momentul efectuării operațiunii economice, iar dacă aceasta e imposibil – nemijlocit după sfârșitul operațiunii. Agenții economici, instituțiile bugetare, avocații, notarii utilizează forme tip de documente justificative, aprobate de Departamentul Statisticii. Pentru unele cazuri se aplică forme elaborate de sine stătător.

Articolul 21 din Legea contabilității prevede că documentele justificative, inclusiv purtătorii de informație pe hârtie sau automată, trebuie să conțină următoarele elemente obligatorii: denumirea documentului; data întocmirii; conținutul operațiunii economice; unitățile de măsură ale operațiunii economice (în expresie naturală și bănească); denumirea agentului economic, funcția și numele persoanelor responsabile pentru efectuarea operațiunii economice și întocmirea ei corectă; semnăturile personale și lizibile ale acestora.

(2) În funcție de natura operațiunii economice și tehnologiei de prelucrare a informației, în documentele justificative pot fi incluse elemente suplimentare în modul stabilit.

Totodată, articolul 23 din legea sus menționată stipulează că responsabilitatea pentru întocmirea la timp și calitativă a documentelor justificative, pentru autenticitatea datelor ce se conțin în ele, precum și pentru transmiterea lor în termenele stabilite în contabilitate, conform registrului de predare-preluare a

documentelor, pentru înregistrare contabilă, o poartă persoanele care întocmesc și semnează aceste documente.

Din interpretarea normelor enunțate se deduce indubitabil competența organului fiscal de a controla corectitudinea calculării și plenitudinii achitării impozitului și taxelor din activitatea de întreprinzător.

La data 08 aprilie 2005 FCP „Nord-Universal” SRL a fost supusă unui control fiscal cu întocmirea actului de control nr. 5-613378.

În urma examinării actului de control nr. 5-613378 din 08 aprilie 2005, întocmit în rezultatul controlului fiscal efectuat la FCP „Nord-Universal” SRL, Inspectoratul Fiscal de Stat a constatat următoarele încălcări fiscale:

1. Contrar prevederilor pct. 1 din decretul Președintelui Republicii Moldova nr. 167 din 18 octombrie 1993 întreprinderea la efectuarea decontărilor în numerar pentru serviciile acordate n-a utilizat mașina de casă și control.

2. Contrar prevederilor art. 29 pct. 9 din Codul fiscal, FCP „Nord-Universal” SRL a diminuat impozitul pe venitul persoanei ce practică antreprenoriatul pe anul 2004 în sumă de 8160 lei, prin deducerea neargumentată din venitul brut a cheltuielilor în sumă de 40 800 lei în baza facturii fiscale constatată falsificată în rezultatul constatării tehnico-științifice.

3. Contrar prevederilor art. 102 alin. (7) din Codul fiscal FCP „Nord-Universal” SRL a atribuit la relațiile cu bugetul TVA de la procurările de valori materiale în sumă de 40 800 lei, în baza facturii fiscale, care în rezultatul cercetării tehnico-științifice s-a stabilit a fi fals formularul, fapt care a dus la micșorarea TVA către plata la buget pe luna mai 2004 în sumă de 8160 lei;

-art. 102 alin. (4) din Codul fiscal FCP „Nord-Universal” SRL a atribuit la relațiile cu bugetul TVA de la valorile materiale nefolosite în activitate de antreprenoriat pe decembrie anul 2004 în sumă de 1742 lei;

-art. 108 alin. (5) din Codul fiscal FCP „Nord-Universal” SRL n-a declarat și n-a achitat TVA în sumă de 2255 lei de la plățile primite înaintea eliberării facturii fiscale pe luna mai 2004-7300 lei, noiembrie 2004-4020 lei și decembrie 2004-2210 lei;

-art. 101 alin. (1) din Codul fiscal FCP „Nord-Universal” SRL nu a reflectat în perioadele în care au avut loc tranzacțiile economice TVA aferentă atât procurărilor cât și livrărilor, ulterior efectuându-se corectările corespunzătoare. Totodată, ca urmare a încălcărilor admise s-a efectuat un calcul similar declarațiilor privind TVA și s-a constatat diminuarea TVA către plată la buget pe luna mai 2004-9362 lei, septembrie 2004-1795 lei, ianuarie 2005-274 lei și februarie 2005-329 lei.

4. Contrar prevederilor art. 8 alin. (2) din Codul fiscal FCP „Nord-Universal” SRL n-a achitat în termen impozitul pe venitul persoanei ce practică antreprenoriat în sumă de 8160 lei și TVA în sumă de 11 760 lei.

Prin decizia Inspectoratului Fiscal de Stat nr. 223 din 29 aprilie 2005 s-a dispus încasarea la buget a sumelor impozitelor și plăților calculate în rezultatul controlului:

-impozitul pe venitul persoanei, ce practică antreprenoriat pe anul 2004 în sumă de 8160 lei;

-taxa pe valoarea adăugată către plată în sumă de 11 760 lei;

S-a aplicat, în conformitate cu art. 228 din Codul fiscal majorare de întârziere pentru neplata în termen:

-a impozitului pe venitul persoanei ce practică antreprenoriat pe anul 2004 în sumă de 135 lei;

- a taxei pe valoarea adăugată în sumă de 1319 lei.

În conformitate cu art. 254 alin. (1), art. 261 alin. (1) și (4) din Codul fiscal s-a aplicat amendă în sumă de 1600 lei pentru neutilizarea mașinii de casă și control, în mărime de 2% în sumă de 1681 lei pentru neplata în termen a TVA, în sumă de 163 lei pentru neplata în termen a impozitului pe venit și în mărime de 20 % în sumă de 1632 lei pentru diminuarea impozitului pe venitul persoanei ce practică antreprenoriat și în sumă de 2352 lei pentru diminuarea TVA.

FCP „Nord-Universal” SRL a contestat decizia Inspectoratului Fiscal de Stat nr. 223 din 29 aprilie 2005 de aplicare a sancțiunii în parte, și anume, în partea încălcărilor și sancțiunilor aferente facturii fiscale seria CK nr. 0856762 din 28 mai 2004.

Atât în cererea de chemare în judecată, cât și în cererea de recurs depusă de către FCP „Nord-Universal” SRL la data de 10 noiembrie 2005, cererea de recurs depusă la 15 decembrie 2021, în cadrul ședinței publice din 16 decembrie 2021 reprezentantul reclamantei a accentuat că nu este de acord cu sancțiunile aplicate, fiindcă nu este responsabil de falsificarea facturii fiscale seria CK nr. 0856762 din 28 mai 2004.

Instanța de recurs a constatat că reclamanta FCP „Nord-Universal” SRL contestă sancțiunea fiscală numai în partea ce ține de factura fiscală seria CK nr. 0856762 din 28 mai 2004 și nu a prezentat dezacordul cu celelalte încălcări constatate și sancționate de către organul fiscal. Respectiv instanța va verifica corectitudinea aplicării sancțiunilor legate de factura fiscală seria CK nr. 0856762 din 28 mai 2004.

Urmare a dezbaterilor publice în ședința din 16 decembrie 2021 și analiza materialelor cauzei, Colegiul atestă că formularele facturilor fiscale sunt acte de strictă evidență, eliberate agenților economici de către autoritățile fiscale.

În baza facturii fiscale seria CK nr. 0856762 din 28 mai 2004 SRL „Leda-F” a furnizat cumpărătorului FCP „Nord-Universal” SRL marfă în sumă de 48 960 lei, din care suma de 8160 lei constituie TVA. (f.d. 9)

Prin dispoziția de plată nr. 179 din 21 iunie 2004 FCP „Nord-Universal” SRL a achitat prin virament bancar societății „Leda-F” SRL plata pentru materiale în sumă de 48 960 lei, inclusiv suma de 8160 lei TVA. (f.d. 8)

În urma constatării tehnico-științifice nr. 12 din 06 ianuarie 2005, efectuată de către Laboratorul Criminalistic al Serviciului de Informații și Securitate, s-a stabilit că factura fiscală seria CK nr. 0856762 din 28 mai 2004 corespunde formularului facturii fiscale aprobat de serviciul fiscal, cu excepția numărului, care nu este aplicat tipografic, dar aplicat cu cerneală neagră, care nu se schimbă în albastră sub lumină ultravioletă, cu încălcarea tehnologiei procesului de tipărire.

Respectiv formularul facturii fiscale seria CK nr. 0856762 din 28 mai 2004 nu se află în evidența organului fiscal și nu a fost eliberat de acesta. (f.d. 36)

Potrivit alin. (1) art. 117 din Codul fiscal (în vigoare la data emiterii facturii) subiectul impozabil, care efectuează o livrare impozabilă, este obligat să prezinte cumpărătorului factura fiscală pe livrarea în cauză. Prezentarea facturii fiscale se efectuează la momentul apariției obligației fiscale, stabilită prin art. 108, cu excepția cazurilor determinate de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat de pe lângă Ministerul Finanțelor.

În ședința Colegiului Curții Supreme de Justiție reprezentantul FCP „Nord-Universal” SRL a admis că seria și numărul facturii fiscale puteau fi falsificate, dar a declarat că cumpărătorul nu avea de unde cunoaște acest fapt la data achiziției mărfurilor, fiindcă Serviciul Fiscal de Stat nu deținea un Registru public al formularelor facturilor fiscale și numele agenților economici cărora le-au fost furnizate.

Instanța de recurs s-a convins că FCP „Nord-Universal” SRL nu putea să știe la data achiziției mărfurilor de la SRL „Leda-F” că formularul facturii fiscale nu se află în evidența Inspectoratului Fiscal de Stat, fiind contrafăcute seria și numărul de înregistrare, iar Inspectoratul Fiscal de Stat nu deținea un registru public de evidență a formularelor facturilor și numele contribuabililor cărora li s-a eliberat aceste formulare.

Deducerea și restituirea sumelor TVA se efectuează cu condiția că între agenții economici, părți în tranzacția de livrare – procurare a valorilor sau serviciilor, se exclud relațiile dubioase cu scopul diminuării TVA, la achitarea acestora între ei, precum și la vărsarea sumelor TVA în buget.

În acest sens, instanța de recurs decelează că, potrivit materialelor cauzei furnizorul SRL „Leda-F” în baza facturii fiscale seria CK nr. 0856762 din 28 mai 2004 a livrat FCP „Nord-Universal” SRL marfă în sumă de 48 960 lei, fiind calculată și TVA în sumă de 8160 lei.

FCP „Nord-Universal” SRL ca un cumpărător de bună credință a achiziționat marfă în sumă de 40 800 lei, achitând către SRL „Leda-F” atât prețul mărfii cât și TVA în sumă de 8160 lei, fapt confirmat prin bonul de plată nr. 179 din 21 iunie 2004.

FCP „Nord-Universal” SRL pentru a confirma că tranzacția a avut loc, a prezentat dispoziția de plată nr. 179 din 21 iunie 2004, în baza căreia a transferat prin virament bancar în contul SRL „Leda-F” suma de 48 960, inclusiv TVA în sumă de 8160 lei.

Astfel, din declarațiile reprezentantului FCP „Nord-Universal” SRL, precum și din dispoziția de plată, rezultă în afara oricărui dubiu că cumpărătorul a fost de bună credință, achitând furnizorului plata pentru bunurile procurate, precum și TVA impusă conform normelor Codului fiscal și inclusă în factură. Respectiv, cumpărătorul întemeiat și-a trecut în cont TVA în sumă de 8160 lei.

Colegiul apreciază ca fiind întemeiat argumentul invocat de către FCP „Nord-Universal” SRL că achitarea în buget a TVA este o obligațiune fiscală a vânzătorului, în speță, SRL „Leda-F” și nu poate fi pusă pe seama consumatorului de valori materiale și servicii procurate, odată ce acesta din urmă, ca cumpărător de bună-credință, concomitent cu costul mărfurilor, i-a achitat furnizorului și taxa pe valoare adăugată.

Proba materială, bonul de plată prin virament bancar nr. 179 din 21 iunie 2004, demonstrează că FCP „Nord-Universal” SRL într-adevăr a achitat furnizorului suma TVA pentru marfa procurată, care nu a fost luată în considerație de către organul fiscal la întocmirea deciziei nr. 223 din 29 aprilie 2005 și nici de către instanța ierarhic inferioară.

Mai mult ca atât, organul fiscal și-a întemeiat decizia sa de a sancționa agentul economic, prin faptul că factura fiscală s-a dovedit a fi falsificată, neluând în considerație că factura nu a fost întocmită și eliberată de către FCP „Nord-Universal” SRL, dar de furnizorul SRL „Leda-F” și că la situația din anul 2004 reclamanta nu avea posibilitate tehnică să verifice online veridicitatea formularului facturii fiscale eliberată de către vânzător.

Prin urmare, Colegiul consideră că organul fiscal neîntemeiat a obligat FCP „Nord-Universal” SRL la achitarea sumei TVA de 8160 lei, ori primul s-a bazat pe o singură probă, Raportul de constatare tehnico-științifică nr. 12 din 06 ianuarie 2005 întocmit de către Laboratorul Criminalistic al Serviciului de Informații și Securitate, care nu demonstrează că cumpărătorul a contribuit la falsificarea facturii fiscale. Din contra, au fost administrate probe, care dovedesc că tranzacția a avut loc, fiind achitat prețul mărfii și TVA furnizorului SRL „Leda-F”.

Din acest considerent, instanța de recurs reține că organul fiscal eronat a ajuns la concluzia că FCP „Nord-Universal” SRL a activat dubios, în cârdășie cu SRL „Leda-F”.

Sucsesiv, Colegiul consideră că organul fiscal greșit a efectuat calcularea majorării de întârziere (penalitate) în temeiul art. 228 alin. (1) din Codul fiscal și a aplicat amenzi pentru această presupusă abatere fiscală în temeiul art. 261 din Codul fiscal.

Totodată, instanța de recurs ține să concretizeze că FCP „Nord-Universal” SRL a fost sancționată pentru mai multe abateri fiscale, dar a contestat în instanță și a prezentat probe numai în partea facturii fiscale seria CK nr. 0856762 din 28 mai 2004 eliberată de către SRL „Leda-F”.

Astfel, plățile aferente facturii fiscale seria CK nr. 0856762 din 28 mai 2004 impuse neîntemeiat de către Serviciul Fiscal de Stat sunt următoarele: TVA în sumă de 8160 lei, majorare de întârziere pentru neplata TVA în sumă de 1319 lei, amendă pentru neplata în termen în mărime de 1632 lei și amendă pentru diminuarea TVA în sumă de 1632 lei, în total 12 743 lei.

În asemenea circumstanțe, instanța de recurs consideră posibil a admite parțial pretențiile FCP „Nord-Universal” SRL, a anula în parte decizia Inspectoratului Fiscal de Stat (succesor Serviciul Fiscal de Stat) nr. 223 din 29 aprilie 2005, și anume, în partea plăților aferente facturii fiscale seria CK nr. 0856762 din 28 mai 2004, a încasa de la Serviciul Fiscal de Stat în beneficiul FCP „Nord-Universal” SRL suma TVA de 8160 lei, majorarea de întârziere pentru neplata TVA în mărime de 1319 lei, amenda în sumă de 1632 lei pentru neplata în termen a TVA și amenda în sumă de 1632 lei pentru diminuarea TVA. În rest pretențiile FCP „Nord-Universal” SRL urmează a fi respinse ca neprobate.

Soluția respectivă este compatibilă și cu practica Curții Europene a Drepturilor Omului.

Aici, instanța de recurs reține *cauza „Bulves” AD împotriva Bulgariei, nr. 3991/03, 22 ianuarie 2009*, în care reclamanta, o societate pe acțiuni, s-a plâns în special că autoritățile bulgare au privat-o de dreptul de a deduce TVA aferent intrărilor pe care a plătit-o furnizorului său, care a depus cu întârziere declarația obligatorie de raportare a TVA. Curtea a hotărât că a fost încălcat art. 1 (protecția proprietății) din Protocolul nr. 1. Luând în considerație faptul că societatea reclamantă s-a achitat în timp util și în mod integral de obligațiile sale de raportare a TVA, imposibilitatea acesteia de a asigura respectarea de către furnizorul său a obligațiilor acestuia de raportare a TVA și faptul că nu a existat nicio evaziune fiscală în ceea ce privește sistemul TVA de care societatea reclamantă să fi avut cunoștință sau mijloacele necesare pentru a obține o astfel de cunoștință. Curtea a constatat, în special, că reclamanta nu ar fi trebuit să fie obligată să suporte toate consecințele neîndeplinirii de către furnizorul său a obligațiilor de raportare a TVA în timp util și că acest fapt a constituit o sarcină individuală și excesivă asupra societății reclamante.

Având în vedere că prima instanță a emis o soluție greșită și neîntemeiată, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia necesității admiterii recursului depus de FCP „Nord-Universal” SRL, casării integrale a hotărârii din 27 octombrie 2005 a Curții de Apel Chișinău, cu emiterea unei decizii noi de admitere parțială a acțiunii.

Conform articolelor 248 alin. (1) lit. c), 224 alin. (1) lit. f) din Codul administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție

decide:

Se admite recursul depus de către Firma Comercială de Producție „Nord-Universal” Societate cu Răspundere Limitată.

Se casează integral hotărârea din 27 octombrie 2005 a Curții de Apel Chișinău și se emite o decizie nouă, prin care:

Se admite parțial acțiunea în contencios administrativ înaintată de către Firma Comercială de Producție „Nord-Universal” Societate cu Răspundere Limitată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea în parte a actului administrativ individual defavorabil.

Se anulează în parte decizia Inspectoratului Fiscal de Stat (succesorul Serviciului Fiscal de Stat) nr. 223 din 29 aprilie 2005, în partea constatării încălcării și încasării din contul Firmei Comerciale de Producție „Nord-Universal” Societate cu Răspundere Limitată a sumei TVA de 8160 lei (opt mii una sută șaiszeci lei), majorării de întârziere pentru neplata TVA în sumă de 1319 lei (una mie trei sute nouăsprezece lei), amenzii pentru neplata în termen de 1632 lei (una mie șase sute treizeci și doi lei) și amenzii pentru diminuarea TVA în sumă de 1632 lei (una mie șase sute treizeci și doi lei), în total 12 743 lei (douăsprezece mii șapte sute patruzeci și trei lei).

Se încasează din bugetul de stat, prin intermediul Ministerului Finanțelor în beneficiul Firmei Comerciale de Producție „Nord-Universal” Societate cu Răspundere Limitată suma de 12 743 lei (douăsprezece mii șapte sute patruzeci și trei lei).

În rest pretențiile Firmei Comerciale de Producție „Nord-Universal” Societate cu Răspundere Limitată se resping.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Nicolae Craiu

Nina Vascan

Victor Burduh

Maria Ghervas