



Republica Moldova

CURTEA CONSTITUȚIONALĂ

DECIZIE

DE INADMISIBILITATE

a sesizării nr. 184g/2024

privind excepția de neconstituționalitate a
articolului 102 alin. (18) din Codul fiscal

(prezentarea e-facturilor pentru deducerea sumei TVA)

CHIȘINĂU

21 ianuarie 2025

Curtea Constituțională, judecând în componența:

nei Domnica MANOLE, *Președinte*,
nei Viorica PUICA,
dlui Nicolae ROȘCA,
nei Liuba ȘOVA,
dlui Serghei ȚURCAN,
dlui Vladimir ȚURCAN, *judecători*,
cu participarea nei Cristina Chihai, *asistent judiciar*,

Având în vedere sesizarea înregistrată la 20 septembrie 2024,
Examinând admisibilitatea sesizării menționate,
Având în vedere actele și lucrările dosarului,
Deliberând la 21 ianuarie 2025, în camera de consiliu,

Pronunță următoarea decizie:

PROCEDURA

1. La originea cauzei se află sesizarea privind excepția de neconstituționalitate a articolului 102 alin. (18) din Codul fiscal, ridicată de dl administrator Nicu Bureți, în interesele SRL „Pronibur”, reclamantă în dosarul nr. 3-1089/2024, pendinte la Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani.

2. Sesizarea a fost trimisă la Curtea Constituțională, pe baza articolului 135 alin. (1) literele a) și g) din Constituție, de dl judecător Marcel Popescu de la Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani.

ÎN FAPT

A. Circumstanțele litigiului principal

3. Prin Decizia nr. 780/3475 din 14 decembrie 2023, Serviciul Fiscal de Stat a dispus încasarea de la SRL „Pronibur” a TVA în cuantum de 358 320 lei și a dobânzii de întârziere în sumă de 45 872 lei pentru neachitarea TVA în termenul prevăzut de lege. Serviciul Fiscal de Stat a stabilit că SRL „Pronibur” a dedus neîntemeiat suma TVA în mărime de 151 926 lei pe baza facturilor fiscale eliberate de SRL „Elittransagro” (furnizor inclus în lisa contribuabililor obligați să utilizeze facturi fiscale electronice conform Ordinului nr. 73 din 20 martie 2023) și a majorat neîntemeiat suma TVA spre deducere cu 206 394,38 lei. De asemenea, Serviciul Fiscal de Stat a sancționat SRL „Pronibur” cu amenzi de 500 lei și de 71 664 lei, pentru nerespectarea modului de întocmire a declarației privind TVA și pentru diminuarea TVA în perioada fiscală respectivă.

4. Nefiind de acord cu această decizie, SRL „Pronibur” a contestat în prealabil amenzile aplicate de Serviciul Fiscal de Stat, însă fără succes.

5. La 1 martie 2024, SRL „Pronibur” a formulat o cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea Deciziei nr. 780/3475 din 14 decembrie 2023 referitoare la încălcarea articolelor 8 alin. (2) lit. d) și e), 101 alin. (1) și 102 alin. (18) din Codul fiscal.

6. În cadrul judecării cauzei, la 2 septembrie 2024, dl administrator Nicu Bureti a ridicat, în interesele SRL „Pronibur”, excepția de neconstituționalitate a articolului 102 alin. (18) din Codul fiscal.

7. Printr-o încheiere din 10 septembrie 2024, Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani, a admis ridicarea excepției de neconstituționalitate și a sesizat Curtea Constituțională, în vederea soluționării acesteia.

B. Legislația pertinentă

8. Prevederile relevante ale Constituției sunt următoarele:

Articolul 1 Statul Republica Moldova

„[...]”

(3) Republica Moldova este un stat de drept, democratic, în care demnitatea omului, drepturile și libertățile lui, libera dezvoltare a personalității umane, dreptatea și pluralismul politic reprezintă valori supreme și sunt garantate.

Articolul 4 Drepturile și libertățile omului

„(1) Dispozițiile constituționale privind drepturile și libertățile omului se interpretează și se aplică în concordanță cu Declarația Universală a Drepturilor Omului, cu pactele și cu celelalte tratate la care Republica Moldova este parte.

(2) Dacă există neconcordanțe între pactele și tratatele privitoare la drepturile fundamentale ale omului la care Republica Moldova este parte și legile ei interne, prioritate au reglementările internaționale.”

Articolul 46 Dreptul la proprietate privată și protecția acesteia

„(1) Dreptul la proprietate privată, precum și creanțele asupra statului, sunt garantate.

(2) Nimeni nu poate fi expropriat decât pentru o cauză de utilitate publică, stabilită potrivit legii, cu dreptă și prealabilă despăgubire.

[...]”

Articolul 54 Restrângerea exercițiului unor drepturi sau al unor libertăți

„(1) În Republica Moldova nu pot fi adoptate legi care ar suprima sau ar diminua drepturile și libertățile fundamentale ale omului și cetățeanului.

(2) Exercițiul drepturilor și libertăților nu poate fi supus altor restrângeri decât celor prevăzute de lege, care corespund normelor unanim recunoscute ale dreptului internațional și sunt necesare în interesele securității naționale, integrității teritoriale, bunăstării economice a țării, ordinii publice, în scopul prevenirii tulburărilor în masă și infracțiunilor, protejării drepturilor, libertăților și demnității altor persoane, împiedicării divulgării informațiilor confidențiale sau garantării autorității și imparțialității justiției.

(3) Prevederile alineatului (2) nu admit restrângerea drepturilor proclamate în articolele 20-24.

(4) Restrângerea trebuie să fie proporțională cu situația care a determinat-o și nu poate atinge existența dreptului sau a libertății.”

9. Prevederile relevante ale Codului fiscal, adoptat prin Legea nr. 1163 din 24 aprilie 1997, sunt următoarele:

Articolul 102

Deducerea sumei T.V.A. pentru mărfurile, serviciile procurate

„[...]”

(18) **În cazul procurării de pe teritoriul țării a valorilor materiale, serviciilor de la un furnizor inclus în lista contribuabililor obligați să utilizeze facturi fiscale electronice (e-factura), - subiectul impozabil are dreptul la deducerea sumei T.V.A., achitată sau care urmează a fi achitată, dacă dispune de factura fiscală electronică, eliberată de furnizor în modul stabilit de Serviciul Fiscal de Stat.”**

Articolul 117

Factura fiscală

„[...]”

(1) Subiectul impozabil care efectuează o livrare impozabilă pe teritoriul țării este obligat să prezinte cumpărătorului (beneficiarului) factura fiscală pe livrarea în cauză. Prezentarea facturii fiscale se efectuează la momentul apariției obligației fiscale, stabilit prin art.108, cu excepția cazurilor prevăzute de prezentul cod. Pentru livrările impozitate conform art.104 lit. a), eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie.

(1¹) Subiectul impozabil inclus în lista privind utilizarea obligatorie a facturii fiscale electronice (e-factura), aprobată de Serviciul Fiscal de Stat, la efectuarea livrării impozabile pe teritoriul țării, este obligat să prezinte cumpărătorului (beneficiarului) pentru livrarea în cauză factura fiscală electronică, eliberată în modul stabilit de Serviciul Fiscal de Stat.

[...]”

ÎN DREPT

A. Argumentele autorului excepției de neconstituționalitate

10. Autorul excepției susține că, potrivit prevederii contestate, subiectul impozabil (la caz, cumpărătorul) are dreptul la deducerea sumei TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, dacă dispune de factura fiscală electronică, eliberată de furnizor (vânzător) în modul stabilit de Serviciul Fiscal de Stat.

11. Deși obligația emiterii facturii fiscale electronice o are vânzătorul, cumpărătorul nu poate beneficia de deducerea sumelor TVA care rezultă din factura fiscală din motivul că nu a primit factura fiscală de la vânzător. Pentru neonorarea obligației de către vânzător, cumpărătorul va trebui să declare și să achite o suma TVA majorată din contul livrărilor sale. Așadar, restrângerea dreptului cumpărătorului de a beneficia de deducerea sumelor TVA din cauza neexecutării de către vânzător a obligației de emiterie a facturii fiscale nu urmărește niciun scop legitim și încalcă dreptul de proprietate al cumpărătorului.

12. În opinia autorului excepției, prevederile contestate sunt contrare articolelor 1, 4, 46 și 54 din Constituție.

B. Aprecierea Curții

13. Examinând admisibilitatea excepției de neconstituționalitate, Curtea constată următoarele.

14. În conformitate cu articolul 135 alin. (1) lit. a) din Constituție, controlul constituționalității legilor, în prezenta cauză a unor prevederi din Codul fiscal, ține de competența Curții Constituționale.

15. Sesizarea privind excepția de neconstituționalitate a fost ridicată de o parte în proces și este formulată de subiectul căruia i s-a acordat acest drept, pe baza articolului 135 alin. (1) literele a) și g) din Constituție.

16. Obiectul excepției de neconstituționalitate este articolul 102 alin. (18) din Codul fiscal, care nu a mai fost supus controlului de constituționalitate.

17. Excepția de neconstituționalitate a fost ridicată într-o cauză de contencios administrativ care are ca obiect examinarea unei cereri de chemare în judecată privind anularea Deciziei Serviciului Fiscal referitoare la încălcarea, *inter alia*, a articolului 102 alin. (18) din Codul fiscal (a se vedea §§ 3-7 *supra*). Astfel, Curtea admite că instanța de judecată va aplica prevederile criticate în cauza în care a fost ridicată excepția de neconstituționalitate.

18. Autorul excepției afirmă că prevederile contestate contravin articolelor 1 (*preeminența dreptului*), 4 (*drepturile și libertățile omului*), 46 (*dreptul la proprietate privată și protecția acesteia*) și 54 (*restrângerea exercițiului unor drepturi sau al unor libertăți*) din Constituție.

19. Curtea notează că articolele 1 alin. (3) și 4 din Constituție au un caracter general, constituie imperative care stau la baza oricăror reglementări, nu pot reprezenta repere individuale și separate și pot fi invocate, de regulă, dacă se constată aplicabilitatea lor împreună cu alte dispoziții din Constituție (a se vedea DCC nr. 17 din 21 martie 2024, § 23; DCC nr. 26 din 2 aprilie 2024, § 23).

20. Cu privire la incidența articolului 54 din Constituție, Curtea reține că acesta nu are o aplicare de sine stătătoare. Mai mult, articolul 54 îi impune Curții un mod de analiză a caracterului proporțional al ingerințelor în drepturile fundamentale. Astfel, pentru a putea fi invocat acest articol, autorul sesizării trebuie să argumenteze incidența unui drept fundamental (a se vedea HCC nr. 4 din 30 ianuarie 2024, § 28; DCC nr. 83 din 19 iulie 2024, § 20).

21. Referitor la incidența articolului 46 din Constituție, autorul excepției afirmă că restrângerea dreptului cumpărătorului plătitor de TVA de a beneficia de deducerea sumelor TVA din cauza neexecutării de către furnizor/vânzător a obligației de expediere a facturii fiscale electronice nu urmărește niciun scop legitim și încalcă dreptul de proprietate al cumpărătorului.

22. În această cauză, Curtea observă că, în cazul achitării TVA la buget, subiectul impozabil, înregistrat ca plătitor de TVA, are dreptul la deducerea sumei TVA, achitată sau care urmează a fi achitată furnizorului plătitor de TVA, pentru valorile materiale și/sau serviciile procurate pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător. Pentru deducerea sumei TVA achitată sau care urmează a fi achitată, subiectul impozabil trebuie să depună la Serviciul Fiscal de Stat factura fiscală, documentul de plată sau bonul fiscal, emis de echipamentele de casă și de control conectate la Sistemul informațional automatizat „Monitorizarea electronică a vânzărilor”, pentru valorile materiale și/sau serviciile procurate pentru care a fost achitat ori urmează a fi achitat TVA, sau documentul, eliberat de organul vamal, care confirmă achitarea TVA la mărfurile importate (a se vedea articolul 102 din Codul fiscal).

23. Totuși, în cazul în care cumpărătorul (subiectul impozabil, înregistrat ca plătitor de TVA) procură bunuri și/sau servicii de la un furnizor (subiectul impozabil) inclus în lista contribuabililor obligați să utilizeze facturi fiscale

electronice (e-factura), cumpărătorul are dreptul la deducerea sumei TVA doar dacă dispune de factura fiscală electronică eliberată de furnizor (articolul 102 alin. (18) din Cod). În acest caz, Curtea trebuie să verifice dacă condiția prezentării facturii fiscale electronice eliberate de furnizor stabilită pentru cumpărător la deducerea sumei TVA face incident dreptul de proprietate al cumpărătorului.

24. Sub acest aspect, Curtea observă că furnizorul (subiectul impozabil) inclus în lista privind utilizarea obligatorie a facturii fiscale electronice (e-factura) este obligat, la efectuarea livrării impozabile pe teritoriul țării, să-i prezinte cumpărătorului (beneficiarului) factura fiscală electronică, eliberată în modul stabilit de Serviciul Fiscal de Stat (articolul 117 alin. (1¹) din Codul fiscal).

25. Curtea reține că subiectul impozabil, înregistrat ca plătitor de TVA, poate fi inclus în lista privind utilizarea obligatorie a facturii fiscale electronice (e-factura), la efectuarea livrării impozabile pe teritoriul țării, în cazul în care Serviciul Fiscal de Stat apreciază activitatea acestuia ca fiind una cu riscuri de neconformare fiscală. Procedura de includere în lista privind utilizarea obligatorie a facturii fiscale electronice (e-factura) este stabilită de Instrucțiunea privind modul de determinare și de aprobare a listei contribuabililor obligați de a utiliza factura fiscală electronică, aprobată prin Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 645 din 30 noiembrie 2018. Curtea mai notează că fiecare contribuabil este inclus în această listă pe baza ordinului Serviciului Fiscal de Stat, care este adus la cunoștință contribuabilului și este publicat în Monitorul Oficial. De asemenea, lista contribuabililor care au obligația utilizării facturii fiscale electronice se publică și pe pagina oficială a Serviciului Fiscal de Stat.¹

26. Curtea observă că cumpărătorul înregistrat ca plătitor de TVA cunoaște condițiile potrivit cărora are dreptul de a obține deducerea sumei TVA, inclusiv a condiției de a depune factura fiscală electronică în cazul în care furnizorul bunurilor și/sau serviciilor este inclus în lista contribuabililor obligați să utilizeze facturile fiscale electronice (condiție care a fost introdusă de legislator prin Legea nr. 288 din 15 decembrie 2017, în vigoare de la 1 ianuarie 2018). De asemenea, cumpărătorul poate să verifice, având codul fiscal al furnizorului de la care procură bunuri/servicii, dacă acesta este inclus în lista contribuabililor obligați să utilizeze facturile fiscale electronice, prin consultarea Monitorului Oficial sau prin accesarea paginii oficiale a Serviciului Fiscal de Stat. În aceste condiții, Curtea reține că legislatorul, în baza prerogativei stabilite la articolul 132 alin. (1) din Constituție, a pus în sarcina ambilor participanți la raportul juridic (furnizor, cumpărător) obligații interdependente: (i) furnizorul inclus în lista contribuabililor obligați să utilizeze facturile fiscale electronice este obligat să prezinte cumpărătorului (beneficiarului) factura fiscală electronică pentru livrarea impozabilă pe teritoriul țării (articolul 117 alin. (1¹) din Codul fiscal); (ii) cumpărătorul care procură pe teritoriul țării valori materiale de la un furnizor inclus în lista contribuabililor obligați să utilizeze facturile fiscale electronice va putea beneficia de deducerea sumei TVA doar dacă dispune și prezintă autorităților factura fiscală electronică eliberată de furnizor (articolul 102 alin. (18) din Cod). Așadar, instituirea legală a listei menționate de furnizori impune eventualilor cumpărători obligația de a procura valori materiale doar în baza facturilor fiscale electronice.

27. Sub acest aspect, Curtea subliniază aplicabilitatea prezumției potrivit căreia *nemo censetur ignorare legem* (nimeni nu poate invoca necunoașterea legii).

¹ <https://sfs.md/ro/route.e-invoice-users>

Așadar, se prezumă că orice persoană cunoaște legislația în vigoare și este obligată să-și adapteze conduita în conformitate cu aceasta (a se vedea DCC nr. 118 din 28 septembrie 2023, § 29).

28. De asemenea, Curtea mai reține că, prin obligarea eliberării facturilor fiscale electronice de către plătitorii TVA, legislatorul urmărește exercitarea unui control prompt și eficient al declarării și al achitării sumelor TVA de către contribuabili, a căror activitate este una cu riscuri de neconformare fiscală. Pentru ca un asemenea mecanism să fie cât mai eficient, legislatorul a condiționat dreptul cumpărătorului de deducere a sumei TVA prin prezentarea facturilor fiscale electronice recepționate de la un asemenea furnizor. În aceste condiții, Curtea admite că scopul prevederii contestate este de a combate eludarea obligațiilor de plată a sumei TVA de către contribuabilii și, astfel, de a diminua fenomenul evaziunii fiscale (a se vedea, în acest sens, și Nota informativă la Legea nr. 288 din 15 decembrie 2017²). De altfel, și Curtea Europeană a recunoscut că elementele esențiale ale menținerii stabilității sistemului de impozitare reprezintă îndeplinirea integrală și la termen de către toate subiectele impozabile a obligațiilor lor de declarare și de achitare a sumelor TVA și, în rezultat, prevenirea oricărui abuz fraudulos în materia impozitării. Este rezonabil ca legislatorul național să solicite o diligență specială din partea plătitorilor de TVA pentru a preveni fraudele în materia impozitării (a se vedea „*BULVES*” AD v. *Bulgaria*, 22 ianuarie 2009, § 65).

29. Curtea notează că în cauza „*BULVES*” AD v. *Bulgaria*, 22 ianuarie 2009, la care face trimitere autorul excepției, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a constatat încălcarea dreptului de proprietate al societății reclamante, pentru că în calitate sa de cumpărător i s-a refuzat deducerea sumei TVA din cauză că furnizorul a declarat tardiv suma TVA. Curtea Europeană a notat că cumpărătorul și-a îndeplinit integral obligațiile și nu avea mijloace să monitorizeze respectarea de către furnizor a obligațiilor sale de raportare, de depunere și de plată a TVA. Sancționarea cumpărătorului pentru acțiunile sau inacțiunile unui furnizor asupra căruia nu deține control și în legătură cu care nu are mijloace de monitorizare sau de asigurare a conformității depășește ceea ce este rezonabil și creează un dezechilibru între exigențele interesului general al comunității și condiția protecției dreptului de proprietate (a se vedea §§ 66-70).

30. Spre deosebire de cauza menționată, în această cauză norma contestată îl obligă pe cumpărător să verifice dacă furnizorul bunului/serviciului procurat este inclus în lista contribuabililor obligați să utilizeze facturile fiscale electronice în cazul în care dorește să-și exercite dreptul la deducerea sumei TVA. Lista contribuabililor obligați să utilizeze facturile fiscale electronice este accesibilă cumpărătorului bunului/serviciului procurat, prin consultarea Monitorului Oficial și a paginii web oficiale a Serviciului Fiscal de Stat. De asemenea, legislatorul a limitat domeniul de aplicare al normei contestate. Condiția facturii electronice se aplică doar în cazul furnizorilor incluși în lista contribuabililor obligați să utilizeze facturi fiscale electronice (e-factura), cumpărătorul poate exercita dreptul la deducerea TVA pe baza facturii pe suport de hârtie dacă procură servicii/bunuri de la furnizori care nu sunt incluși în această listă.

31. Având în vedere cele menționate, Curtea reține că condiționarea dreptului la deducerea sumei TVA de prezentarea facturilor fiscale electronice în cazul procurării bunurilor/serviciilor de la furnizori incluși în lista contribuabililor

² <https://www.parlament.md/sedintele-plenare.nspk>

obligați să utilizeze facturile fiscale electronice nu depășește ceea ce este rezonabil din perspectiva dreptului la proprietate al cumpărătorului. Așadar, Curtea reține că condiția stabilită de articolul 102 alin. (18) din Codul fiscal nu încalcă, la modul abstract, dreptul de proprietate garantat de articolul 46 din Constituție.

32. Curtea mai observă că autorul excepției își exprimă, în realitate, dezacordul cu modul în care Serviciul Fiscal a aplicat prevederea contestată în privința sa, în sensul că l-a sancționat pentru deducerea neîntemeiată a sumelor TVA, dată fiind neprezentarea facturii fiscale electronice din cauza furnizorului. În aceste condiții, cumpărătorul (subiectul impozabil) are dreptul să prezinte Serviciului Fiscal de Stat și, respectiv, instanței de judecată explicații și probe referitoare la calcularea sumei TVA deduse și la motivele neprezentării facturilor fiscale necesare (a se vedea *e.g.* articolul 8 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal). În aceste condiții, Curtea subliniază că judecata sa este o „judecată a legilor”, efectuată la modul abstract, dar nu o „judecată a cazurilor concrete”. Curtea nu poate verifica, potrivit competențelor sale, caracterul proporțional al modului de aplicare a prevederilor contestate, adică proporționalitatea ingerinței la modul concret, în circumstanțele unei cauze particulare (a se vedea DCC nr. 50 din 4 iunie 2024, § 45). Instanțele de drept comun trebuie să evalueze proporționalitatea ingerinței în dreptul de proprietate al cumpărătorului, la modul concret, prin punerea în balanță a drepturilor și intereselor concurente.

33. Pe baza celor menționate anterior, Curtea constată că sesizarea privind excepția de neconstituționalitate este inadmisibilă și nu poate fi acceptată pentru examinare în fond.

Din aceste motive, pe baza articolelor 135 alin. (1) literele a) și g), 140 alin. (2) din Constituție, 26 alin. (1) din Legea cu privire la Curtea Constituțională, 61 alin. (3) și 64 din Codul jurisdicției constituționale, Curtea Constituțională

DECIDE:

1. *Se declară inadmisibilă* sesizarea privind excepția de neconstituționalitate a articolului 102 alin. (18) din Codul fiscal, ridicată de dl administrator Nicu Bureti, în interesele SRL „Pronibur”, reclamantă în dosarul nr. 3-1089/2024, pendinte la Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani.

2. Prezenta decizie este definitivă, nu poate fi supusă niciunei căi de atac, intră în vigoare la data adoptării și se publică în Monitorul Oficial al Republicii Moldova.

Președinte

Domnica MANOLE

Chișinău, 21 ianuarie 2025

DCC nr. 3

Dosarul nr. 184g/2024