

Dosarul nr. 3ra-56/21

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani – T. Avasiloaie

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

DECIZIE

14 aprilie 2021

mun. Chișinău

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

în componență:

Președintele ședinței, judecătorul
judecătoriai

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

examinând recursul depus de către gospodăria țărănească „Ungurean Galina Ion” și reprezentanții acesteia, avocații Viorel Berliba și Ivan Ungurean,

în cauza de contencios administrativ intentată la cererea de chemare în judecată depusă de către gospodăria țărănească „Ungurean Galina Ion” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor administrative, obligarea excluderii din sistemul informațional în calitate de subiect impozabil cu TVA, constatarea faptului încălcării drepturilor și libertăților fundamentale prin prisma art. 7 CEDO,

împotriva deciziei din 07 octombrie 2020 a Curții de Apel Chișinău, prin care s-a respins apelul depus de către gospodăria țărănească „Ungurean Galina Ion” și s-a menținut hotărârea din 15 octombrie 2019 a Judecătoriai Chișinău, sediul Rîșcani, prin care s-a respins acțiunea depusă de către gospodăria țărănească „Ungurean Galina Ion”

constată:

La 23 iulie 2018, gospodăria țărănească „Ungurean Galina Ion” (în continuare GȚ „Ungurean Galina Ion”) și reprezentanții acesteia, avocații Viorel Berliba și Ivan Ungurean, au depus cerere de chemare în judecată în procedura contenciosului administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor administrative, obligarea excluderii din sistemul informațional în calitate de subiect impozabil cu TVA, constatarea faptului încălcării drepturilor și libertăților fundamentale prin prisma art. 7 CEDO și compensarea cheltuielilor de asistență juridică.

În motivarea cererii de chemare în judecată s-a invocat că, la 15 mai 2018, Galina Ungurean, conducătorul GȚ „Ungurean Galina Ion”, a recepționat cu aviz de recepție certificatul de înregistrare obligatoriu a GȚ „Ungurean Galina Ion” ca subiect impozabil cu TVA nr. 3200774 din 07 mai 2018 și scrisoarea Direcției Deservire Fiscală Briceni nr. 26/3-1120-430 din 07 mai 2018.

Prin scrisoarea Direcției Deservire Fiscală Briceni nr. 26/3-1120-430 din 07 mai 2018 și Certificatul nr. 3200774 din 07 mai 2018 se constată că în baza Actului de control fiscal nr. 5-686283 din 27 aprilie 2018 GȚ „Ungurean Galina Ion” a fost înregistrată obligatoriu ca subiect al impunerii cu TVA la 07 mai 2018 cu prima perioadă fiscală de declarare 01 noiembrie 2016 – 30 noiembrie 2016.

Potrivit Actului de control fiscal nr. 5-686283 din 27 aprilie 2018, în rezultatul verificărilor livrărilor efectuate pentru fiecare lună separat, s-a constatat încălcarea prevederilor art. 112 alin. (1) din Codul fiscal în redacția Legii nr. 194 din 15 iulie 2010 în vigoare de la 01 septembrie 2010 și valabilă până la 01 ianuarie 2018, conform căruia „subiectul care desfășoară activitate de întreprinzător este obligat să se înregistreze ca contribuabil al TVA dacă el, într-o oarecare perioadă de 12 luni consecutive, a efectuat livrări de mărfuri, servicii în sumă ce depășește 600 000 de lei, (...), contribuabilul în luna octombrie a anului 2016 a depășit plafonul de 600 000 de lei, efectuând livrări de mărfuri în sumă de 639 216 lei, într-o perioadă de 12 luni consecutive și anume pentru perioada 01 noiembrie 2015 – 31 octombrie 2016.

Reclamanta a menționat că prin prisma dispozițiilor art. 112 alin. (2) din Codul fiscal urma să depună cererea privind înregistrarea ca contribuabil al TVA nu mai târziu de ultima zi a lunii octombrie a anului 2016, însă cererea nu a fost depusă la Direcția Deservire Fiscală Briceni a DGAF Nord a SFS.

Însă, art. 112 alin. (1) din Codul fiscal a fost modificat prin Legea nr. 288 din 15 decembrie 2017, în vigoare la 1 ianuarie 2018, prin care la alin. (1) textul „600 000 de lei, cu excepția livrărilor scutite de TVA” a fost substituit cu textul „1,2 milioane de lei, cu excepția livrărilor scutite de TVA fără drept de deducere”.

În această ordine de idei reclamanta a învederat că, la momentul înregistrării gospodăriei ca plătitor de TVA (adică la 07 mai 2018), plafonul de 1,2 milioane de lei nu a fost depășit niciodată pe perioada activității.

La 17 mai 2018, GȚ „Ungurean Galina Ion” a depus dezacord la Actul de control fiscal nr. 5-686283 din 27 aprilie 2018 ca fiind cu constatări neveridice, întocmit contrar legislației în vigoare, inclusiv normelor constituționale, art. 6 și art. 7 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului.

În argumentarea dezacordului a indicat că a fost înregistrată obligatoriu ca subiect impozabil cu TVA exclusiv în baza Actului de control fiscal nr. 5-686283 din 27 aprilie 2018, deși decizia privind încălcarea sau neîncălcarea legislației fiscale de către GȚ „Ungurean Galina Ion” nu era aprobată.

Reclamanta a considerat că este ilegal și arbitrar ca un act de control fiscal să constituie temei de înregistrare ca plătitor de TVA, fără a fi examinat și aprobată decizia asupra examinării cazului de încălcare fiscală.

Totodată, la 25 mai 2018, reclamanta a depus contestare referitor la înregistrarea obligatorie a GȚ „Ungurean Galina Ion” ca subiect impozabil cu TVA.

Prin Decizia nr. 215 din 28 iunie 2018 pe marginea contestației împotriva acțiunii funcționarului fiscal din cadrul Direcției deservire fiscală Briceni (Direcția generală administrare fiscală Nord) privind înregistrarea obligatorie a GȚ „Ungurean Galina Ion” în calitate de plătitor de TVA, s-a respins ca neîntemeiată contestația.

În susținerea poziției sale, autoritatea fiscală a reținut Certificatul de înregistrare ca subiect al impunerii cu TVA nr. 3200774 din 07 mai 2018, emis de Direcția deservire fiscală Briceni (Direcția generală administrare fiscală Nord).

La fel, în decizie s-a invocat că în temeiul Actului de control fiscal nr. 5-686283 din 27 aprilie 2018, DDF Briceni a înregistrat contribuabilul ca subiect al impunerii cu TVA și conform prevederilor art. 46 alin. (1) și (2) din Legea privind actele legislative nr. 780 din 27 decembrie 2001, actul legislativ produce efecte numai în timpul cât este în vigoare și nu poate fi retroactiv sau ultraactiv. Au efect retroactiv doar actele legislative, prin care se stabilesc sancțiuni mai blânde.

Reclamanta a apreciat ca fiind limitată, neprofesională și arbitrară concluzia Serviciului Fiscal de Stat, precum că prevederile art. 112 alin. (1) din Codul fiscal nu stabilesc careva sancțiuni, modificările operate la acestea nu au efect retroactiv. Or, efectul legii în timp este ghidat de principiul activității legii, potrivit căruia legea se aplică tuturor faptelor în timpul în care se află în vigoare, are eficiență deplină și continuă din momentul intrării în vigoare și până la abrogarea ei, fiind consacrat la art. 22 din Constituție.

Astfel, modificările normative intervenite în legislația fiscală și care au intrat în vigoare începând cu 01 ianuarie 2018 indică la o condiție de incriminare mai favorabilă contribuabilului, comparativ cu situația anterioară, adică până la 01 ianuarie 2018.

Prin urmare, subiectul care desfășoară activitate de întreprinzător este obligat de a se înregistra ca plătitor de TVA dacă el, într-o oarecare perioadă de 12 luni consecutive, a efectuat livrări de mărfuri, servicii în sumă ce depășește 1,2 milioane de lei.

Sub acest aspect reclamanta a reiterat că controlul fiscal a fost desfășurat în perioada 23 aprilie 2018 – 27 aprilie 2018, iar eventualele delikte fiscale urmau să fie identificate prin prisma condiției de incriminare ca delict fiscal, și anume plafonul de 1,2 milioane de lei (art. 112 alin. (1) din Codul fiscal) în conformitate cu legislația în vigoare.

Respectiv, într-o oarecare perioadă de 12 luni consecutive de activitate de întreprinzător a GȚ „Ungurean Galina Ion”, inclusiv în perioada care a fost vizată de controlul fiscal, precum și la momentul înregistrării gospodăriei ca plătitor de TVA, adică la 07 mai 2018 GȚ „Ungurean Galina Ion” nu a efectuat niciodată livrări de mărfuri sau servicii în sumă ce depășește 1,2 milioane lei.

Or, potrivit legislației în vigoare la momentul controlului fiscal și/sau al înregistrării gospodăriei ca plătitor de TVA, GȚ „Ungurean Galina Ion” nu era obligată să se înregistreze în calitate de contribuabil al TVA., neavând suma stabilită de legislație referitor la livrările de mărfuri sau și servicii – 1,2 milioane lei.

Reclamanta a considerat eronate constatările cuprinse în Actul de control fiscal nr. 5-686283 din 27 aprilie 2018. Or, concluzia că, prin prisma art. 112 alin. (2) din Codul fiscal, gospodăria țărănească urma să depună cererea privind înregistrarea ca contribuabil al TVA nu mai târziu de ultima zi a lunii octombrie a anului 2016, însă cererea nu a fost depusă la Direcția Deservire Fiscală Briceni a DGAF Nord a SFS, nu constituie temei juridic de înregistrare a GȚ „Ungurean Galina Ion” ca plătitor de TVA, fiind contrară normelor constituționale și principiilor fundamentale.

Faptul că GȚ „Ungurean Galina Ion” a avut anumite perioade de 12 luni consecutive în care a depășit suma de 600 000 de lei a livrărilor de mărfuri și/sau servicii (legea veche), dar nu a depășit suma de 1,2 milioane lei (legea nouă), nu oferă temei juridic de a aplica legea veche (abrogată), în situația în care acționează o altă lege nouă, în vigoare din 1 ianuarie 2018, care impune alte obligații fiscale – mai favorabile și care diferă substanțial, modificând astfel „definiția” normei fiscale prevăzute la art. 112 alin. (1) din Codul fiscal.

În această ordine de idei, reclamanta a conchis că înregistrarea obligatorie a GȚ „Ungurean Galina Ion” în calitate de plătitor de TVA, în baza Actului de control fiscal nr. 5-686283 din 27 aprilie 2018, fără existența unei decizii pe marginea acestui caz, reprezintă o încălcare a procedurilor fiscale de către Direcția Deservire Fiscală Briceni, precum și ignorarea prezumției legalității fiscale a GȚ „Ungurean Galina Ion”.

În opinia reclamantei este abuzivă și reprobabilă concluzia și propunerea autorității fiscale din Actul de control fiscal nr. 5-686283 din 27 aprilie 2018, de a obliga subiectul care practică activitate de întreprinzător să se înregistreze ca contribuabil al TVA din 01 noiembrie 2016, precum și eliberarea Certificatului de înregistrare obligatoriu a GȚ „Ungurean Galina Ion” ca subiect impozabil cu TVA nr. 3200774 din 07 mai 2018, pe măsură ce această obligațiune nu există prin prisma noii legi, care era în vigoare la momentul efectuării controlului fiscal.

Prin acest fapt autoritatea fiscală a încălcat acțiunea actului normativ în timp, deoarece la momentul efectuării controlului fiscal (aprilie 2018) și/sau al înregistrării gospodăriei ca plătitor de TVA (07 mai 2018), GȚ „Ungurean Galina Ion” nu avea careva obligațiuni fiscale legale. Respectiv, conform legislației în vigoare din data de 01 ianuarie 2018, nu poate fi constatat niciun delict fiscal (încălcare fiscală), deoarece Parlamentul Republicii Moldova a modificat „definiția” sau „elementele constitutive” ale normei fiscale prevăzute la art. 112 alin. (1) din Codul fiscal.

Astfel, GȚ „Ungurean Galina Ion” a fost privată de dreptul de a beneficia de o examinare echidistantă și corectă din partea organului fiscal sau cel puțin organul fiscal să se abțină de la realizarea unor acțiuni vădit ilegale, iar orice îndoieli apărute la aplicarea legislației fiscale să fie interpretate în favoarea contribuabilului, prin ce a fost încălcat art. 8 alin. (1) lit. b), c), f) și g) și art. 11 alin. (1) și (2) Cod fiscal. Or, neacordarea posibilității de a se înregistra benevol în calitate de plătitor de TVA poate fi interpretată ca rea voință, imixtiune și împiedicarea desfășurării activității de întreprinzător.

Reclamanta a notat că reglementările prevăzute în Codul fiscal se implică cu anumite elemente de aplicare a efectului legii mai favorabile (*lex mitior*), în particular:

1) art. 233 alin. (1) din Codul fiscal. Așa, potrivit modificărilor operate în Codul fiscal, intrate în vigoare la 01 ianuarie 2018, caracterul sancționator este mult mai blând pentru o anumită faptă (în cazul când criteriu de incriminare ca delict fiscal este de 600 000 de lei a livrărilor de mărfuri și/sau servicii în anumite perioade de 12 luni consecutive (legea veche)), pe – măsură ce această faptă, în genere, nu este prevăzută ca și încălcare fiscală (în cazul când criteriu de incriminare ca delict fiscal este de 1,2 milioane lei a livrărilor de mărfuri și/sau servicii în anumite perioade de 12 luni consecutive (legea nouă));

2) art. 233 alin. (2) din Codul fiscal. Procedura de tragere la răspundere nu poate fi declanșată, deoarece prin prisma condițiilor de incriminare, prevăzute la art. 112 alin. (1) din Codul fiscal, nu există vreo încălcare fiscală, iar fapta comisă anterior, sub imperiul legii vechi, nu poate antrena vreo careva examinare în conformitate cu legislația în vigoare;

3) art. 234 alin. (1) din Codul fiscal. Dacă la momentul constatării și examinării unor situații tipice, acestea nu sunt incidente răspunderii fiscale, ele nu pot fi sancționate în niciun mod, or, acestea au fost considerate anterior ilegale (legea veche), iar la moment se încadrează perfect în limitele legislației în vigoare (legea nouă).

În viziunea reclamantei, acțiunea ulterioară a unor efecte cu conținut prohibitiv, care și-au încetat acțiunea în timp, capătă semnificația încălcării principiului acțiunii în timp a actului legislativ, inclusiv se încalcă principiul *lex mitior*.

Astfel, după principiile ilegale și nefondate admise pentru aplicare de către organul fiscal, s-ar prezuma că există o încălcare fiscală și în următoarea situație: este exclusă în genere obligațiunea de înregistrare ca contribuabil al TVA pentru subiecții care practică activitate de întreprinzător, conform legii noi, iar această obligație a fost prevăzută, însă, potrivit legii vechi. Pe măsura interpretărilor abuzive admise de către autoritatea fiscală, s-ar reține o încălcare fiscală pasibilă de sancțiune fiscală în momentul în care nu este prevăzută în genere.

Cu referire la prejudiciul material, costuri și cheltuieli de judecată, reclamanta a menționat că a beneficiat de servicii de asistență juridică acordate de către avocații Viorel Berliba și Ivan Ungurean, costul cărora a constituit suma de 5 000 de lei.

Reclamanta GȚ „Ungurean Galina Ion” a solicitat prin cererea de chemare în judecată:

- anularea Deciziei nr. 215 din 28 iunie 2018 pe marginea contestației împotriva acțiunii funcționarului fiscal din cadrul Direcției deservire fiscală Briceni, (Direcția generală administrare fiscală Nord) privind înregistrarea obligatorie a GȚ „Ungurean Galina Ion” în calitate de plătitor de TVA, ca fiind ilegală și neîntemeiată;

- anularea Certificatului de înregistrare obligatoriu a GȚ „Ungurean Galina Ion” ca subiect impozabil cu TVA din 07 mai 2018 (nr. 3200774), ca fiind emis ilegal și contrar principiilor fundamentale;

- obligarea Serviciului Fiscal de Stat să excludă GȚ „Ungurean Galina Ion” din sistemul informațional al Serviciului Fiscal în calitate de subiect impozabil cu TVA;

- constatarea și pronunțarea motivată asupra faptului că au fost încălcate drepturile și libertățile fundamentale ale GȚ „Ungurean Galina Ion”, prin prisma art. 7 din CEDO;

- compensarea cheltuielilor de asistență juridică în sumă de 5 000 de lei.

La 10 septembrie 2018, GȚ „Ungurean Galina Ion” și reprezentanții acesteia, avocații Viorel Berliba și Ivan Ungurean, au mai depus o acțiune în contencios administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor administrative, obligarea excluderii din sistemul informațional în calitate de subiect impozabil cu TVA, constatarea faptului încălcării drepturilor

și libertăților fundamentale prin prisma art.7 CEDO și compensarea cheltuielilor de asistență juridică (vol. II, f.d. 4-28).

În motivarea cererii de chemare în judecată suplimentar au indicat că Decizia nr. 217/11981, prin care s-a decis înregistrarea obligatorie a GȚ „Ungurean Galina Ion” ca contribuabil al TVA începând cu 01 noiembrie 2016, a fost aprobată abia la 25 iunie 2018.

Respectiv, la 07 mai 2018, a fost ilegal înregistrată obligatoriu ca subiect impozabil cu TVA, doar în baza Actului de control fiscal nr. 5-686283 din 27 aprilie 2018, deoarece la acel moment încă nu era emisă Decizia privind încalcarea sau neîncalcarea legislației fiscale de către GȚ „Ungurean Galina Ion”.

În opinia reclamantei înregistrarea ei obligatorie ca subiect impozabil cu TVA se putea realiza legal doar după expirarea termenului de 30 de zile după emiterea Deciziei nr. 217/11981 din 25 iunie 2018 și dacă nu a ar fi fost executată benevol sau dacă nu s-ar fi constituit gajul legal (conform art. 252 alin. (1) și (3) din Codul fiscal).

Așa, înregistrarea obligatorie ca subiect impozabil cu TVA se putea realiza nu mai devreme de 25 iulie 2018.

Succesiv, reclamanta a considerat că prin Decizia șefului Direcției generale administrare fiscală Nord nr. 217/1198 din 25 iunie 2018 în mod ilegal s-a încasat la buget suma datoriilor la obligațiile fiscale ale contribuabilului în sumă de 88,95 de lei; s-a obligat GȚ „Ungurean Galina Ion” să fie înregistrată ca contribuabil al TVA din 01 noiembrie 2016; s-a încasat la buget TVA aferent bugetului pentru perioada fiscală L/12/16 în sumă de 39 333 de lei; s-a constatat că suma TVA spre deducere în perioada ulterioară la situația din 31 martie 2018 constituie 58 428 de lei; s-a încasat la buget majorarea de întârziere (penalitate) calculată conform art. 228 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, pentru neplata în termen a impozitelor și taxelor, inclusiv: 7 348,16 lei – la TVA; s-a aplicat pentru încălcările legislației – conform prevederilor art. 255 din Codul fiscal, amendă în mărime de 4 000 de lei, pentru neprezentarea Serviciului Fiscal de Stat a informației despre subdiviziunea existentă și conform prevederilor art. 256 alin. (7) din Codul fiscal, amendă în mărime de 10% din volumul de livrări impozabile 112 364 de lei (pentru perioada 01 noiembrie 2016 – 21 decembrie 2017), pentru neînregistrarea în calitate de plătitor de TVA.

În acest sens a evocat că autoritatea fiscală a stabilit o restanță fără a efectua un control fiscal și a întocmi un act de control fiscal în acest sens.

Referitor la nedeclararea subdiviziunii la Serviciul Fiscal de Stat suplimentar, reclamanta a invocat că, prin prisma art. 8 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat să se pună la evidență la subdiviziunea Serviciului Fiscal de Stat în a cărei rază își are sediul stabilit în documentele de constituire (înregistrare) și să primească certificatul de atribuire a codului fiscal.

Însă, aceste prevederi nu se aplică persoanelor al căror număr de identificare de stat reprezintă codul fiscal, cu excepția contribuabililor pentru care codul fiscal este cel atribuit în conformitate cu art. 5 pct. 281 lit. a), b), c), d) și e). Contribuabilii care sunt înregistrați de către organele abilitate cu dreptul de înregistrare de stat se iau la evidența subdiviziunii respective a Serviciului Fiscal de Stat conform informației prezentate de către aceste organe.

Așa, conform pct. 3 din Instrucțiunea privind evidența contribuabililor, aprobată prin Ordinul Șefului Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 352 din

28 septembrie 2017, entitatea abilitată cu dreptul de înregistrare de stat este organul de înregistrare de stat sau oficiul organului înregistrării de stat abilitat cu acțiune ce constă în certificarea faptului constituirii, reorganizării, lichidării, suspendării și/sau reluării activității persoanelor juridice, întreprinzătorilor individuali, gospodăriilor țărănești (de fermier), filialelor și reprezentanțelor acestora, iar înregistrarea de stat este acțiunea entității abilitate cu drept de înregistrare de stat de a efectua înscrieri în Registrul de stat privind constituirea întreprinderilor.

Articolul 13 alin. (1) și art. 14 alin. (1) din Legea nr. 1353 din 03 noiembrie 2000 stipulează că gospodăria țărănească va fi înregistrată de către fondatorul ei la primăria unității administrativ-teritoriale de nivelul întâi, în a cărei hotare deține teren. Registrul gospodăriilor țărănești (de fermier) este ținut de primărie în modul stabilit de prezenta lege.

La rândul său, pct. 5 din Regulamentul privind ținerea Registrului gospodăriilor țărănești (de fermier), aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 977 din 14 septembrie 2001, prevede că deținător al Registrului este primăria.

Astfel, reclamanta a relevat că la 06 septembrie 2017 a prezentat contractul de locațiune nr. 23/2017 din 23 august 2017 la Primăria satului Grimăncăuți, adică l-a prezentat entității abilitate cu dreptul de înregistrare de stat, iar aceasta (primăria) l-a recepționat.

De asemenea, contractul de locațiune nr. 23/2017 din 23 august 2017 a fost prezentat șefului Direcției de deservire fiscală Briceni, Larisa Rusu.

Mai mult ca atât, contractul de locațiune nr. 23/2017 din 23 august 2017 a fost semnat în numele locatorului SRL „Constructgaz” de către Anatolie Rusu, care este soțul șefului Direcției de deservire fiscală Briceni – Larisa Rusu.

Așa, manifestându-și dezacordul cu Decizia nr. 217/1198 din 25 iunie 2018, GȚ „Ungurean Galina Ion” a depus în data de 20 iulie 2018 la Serviciul Fiscal de Stat contestația împotriva acestei decizii. Însă, contestația a fost respinsă prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 281 din 16 august 2018.

În asemenea circumstanțe, reclamanta a considerat constatările organului fiscal în privința nedeclarării subdiviziunii de către GȚ „Ungurean Galina Ion” din Actul de control fiscal nr. 5-686283 din 27 aprilie 2018, menținute prin Deciziile nr. 281 din 16 august 2018 și nr. 217/1198 din 25 iunie 2018 ca fiind neveridice, superficiale și contrare legislației în vigoare. Or, la 06 septembrie 2017, GȚ „Ungurean Galina Ion” a prezentat contractul de locațiune nr. 23/2017 din 23 august 2017 la Primăria satului Grimăncăuți, adică entității abilitate cu dreptul de înregistrare de stat, iar aceasta (primăria) l-a recepționat.

Reclamanta a reiterat că organul fiscal nu a luat în calcul dispozițiile art. 8 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, pct. 3 din Instrucțiunea privind evidența contribuabililor, aprobată prin Ordinul Șefului Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 352 din 28 septembrie 2017, pct. 5 din Regulamentul privind ținerea Registrului gospodăriilor țărănești (de fermier), aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 977 din 14 septembrie 2001, art. 13 alin. (1) și art. 14 alin. (1) din Legea privind gospodăria țărănească nr. 1353 din 03 noiembrie 2000, prin prisma căroră gospodăria țărănească va fi înregistrată de către fondatorul ei la primăria unității administrativ-teritoriale de nivelul întâi ca deținător al Registrului gospodăriilor țărănești (de fermier).

Reclamanta GȚ „Ungurean Galina Ion” a solicitat prin cererea de chemare în judecată:

- anularea Actului de control fiscal nr. 5-686283 din 27 aprilie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către GȚ „Ungurean Galina Ion”, ca fiind ilegal și contrar principiilor fundamentale;

- anularea Deciziei nr. 217/1198 din 25 iunie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către GȚ „Ungurean Galina Ion”, ca fiind ilegală și contrară principiilor fundamentale;

- anularea Deciziei nr. 281 din 16 august 2018 pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. 217/1198 din 25 iunie 2018 emisă de Direcția generală administrare fiscală Nord, ca fiind ilegală și contrară principiilor fundamentale;

- obligarea Serviciului Fiscal de Stat să excludă GȚ „Ungurean Galina Ion” din sistemul informațional al Serviciului Fiscal în calitate de subiect impozabil cu TVA;

- constatarea faptului că au fost încălcate drepturile și libertățile fundamentale ale GȚ „Ungurean Galina Ion”, prin prisma art. 7 din CEDO;

- compensarea cheltuielilor de asistență juridică în sumă de 5 000 de lei (vol. II, f.d. 4-28).

La 19 martie 2019, reclamanta GȚ „Ungurean Galina Ion” a depus cerere cu privire la concretizarea cerințelor din acțiune, solicitând:

- anularea Actului de control fiscal nr. 5-686283 din 27 aprilie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către GȚ „Ungurean Galina Ion”, ca fiind ilegal și contrar principiilor fundamentale;

- anularea Deciziei nr. 217/1198 din 25 iunie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către GȚ „Ungurean Galina Ion”, ca fiind ilegală și contrară principiilor fundamentale;

- anularea Deciziei nr. 215 din 28 iunie 2018 pe marginea contestației împotriva acțiunii funcționarului fiscal din cadrul Direcției deservire fiscală Briceni, (Direcția generală administrare fiscală Nord) privind înregistrarea obligatorie a GȚ „Ungurean Galina Ion” în calitate de plătitor de TVA, ca fiind ilegală și contrar principiilor fundamentale;

- anularea Certificatului de înregistrare obligatoriu a GȚ „Ungurean Galina Ion” ca subiect impozabil cu TVA din 07 mai 2018 (nr. 3200774), ca fiind emis ilegal și contrar principiilor fundamentale;

- anularea Deciziei nr. 281 din 16 august 2018 pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. 217/1198 din 25 iunie 2018 emisă de Direcția generală administrare fiscală Nord, ca fiind ilegală și contrară principiilor fundamentale;

- obligarea Serviciului Fiscal de Stat să excludă GȚ „Ungurean Galina Ion” din sistemul informațional al Serviciului Fiscal în calitate de subiect impozabil cu TVA;

- constatarea faptului că au fost încălcate drepturile și libertățile fundamentale ale GȚ „Ungurean Galina Ion”, prin prisma art. 7 CEDO (vol. I, f.d. 117-132).

Prin încheierea din 19 martie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Centru, acțiunile din 23 iulie 2018 și din 10 septembrie 2018 depuse de GȚ „Ungurean Galina Ion” au fost conexe într-un singur proces (vol. I, f.d. 142-145).

Prin hotărârea din 15 octombrie 2019 a Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani, s-a respins acțiunea depusă de către GȚ „Ungurean Galina Ion” (vol. II, f.d. 215, 222-233 recto-verso).

Prin decizia din 07 octombrie 2020 a Curții de Apel Chișinău s-a respins cererea de apel depusă de către GȚ „Ungurean Galina Ion” și s-a menținut hotărârea din 15 octombrie 2019 a Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (vol. III, f.d. 128, 129-158).

În consolidarea soluției prima instanță și instanța de apel au ajuns la concluzia că nu pot reține argumentul GȚ „Ungurean Galina Ion”, precum că art. 112 alin. (1) din Codul fiscal a suferit modificări și că la momentul efectuării controlului fiscal a devenit mai favorabil pentru întreprinzători, iar organul fiscal trebuia să aplice prevederile care sunt în favoarea contribuabilului.

În acest sens instanțele inferioare au decelat că, prin prisma art. 73 alin. (3), (4) și (5) din Legea cu privire la actele normative nr. 100 din 22 decembrie 2017, actul normativ produce efecte doar cât este în vigoare și, de regulă, nu poate fi retroactiv sau ultraactiv. Au efect retroactiv doar actele normative prin care se stabilesc sancțiuni mai blânde. Actele normative pot ultraactiva, în mod excepțional, dacă acest lucru este prevăzut expres de noul act normativ.

Astfel, instanțele inferioare au conchis că, la caz, sunt aplicabile prevederile art. 112 alin. (1) din Cod fiscal în redacția în vigoare în anul 2016, la momentul comiterii încălcărilor stabilite în actul de control, deoarece modificările adoptate prin Legea nr. 288 din 15 decembrie 2017 la art. 112 alin. (1) din Codul fiscal nu au efect retroactiv. Or, această normă prevede condițiile în care un întreprinzător este obligat să se înregistreze ca contribuabil al TVA, dar nicidecum nu stabilește anumite sancțiuni pentru întreprinzător.

Succesiv, s-a constatat că, prin prisma art.5 pct. (8) și art. 161 alin. (8) din Codul fiscal, GȚ „Ungurean Galina Ion” într-adevăr a încălcat prevederile art. 161 alin. (8) din Codul fiscal, deoarece nu a prezentat Serviciului Fiscal de Stat informația despre sediul subdiviziunii (depozit frigorific) amplasat în or. Briceni, în afara locului de reședință – satul Grimăncăuți, r-nul Briceni. Respectiv, acesteia corect i-a fost stabilită amendă în mărime de 4 000 de lei, în conformitate cu prevederile art. 255 din Codul fiscal.

Referitor la pretenția cu privire la anularea Actului de control fiscal nr. 5-686283 din 27 aprilie 2018 instanțele inferioare au remarcat că acesta nu poate constitui obiect de contestare în instanța de contencios administrativ, întrucât reprezintă un act preparatoriu, de constatare, în care sunt reflectate faptele și circumstanțele constatate în cadrul efectuării controlului, legalitatea căreia nu poate fi controlată de sine stătător pe calea contenciosului administrativ și nu reprezintă o decizie prin care sunt vătămate drepturile contribuabilului.

Cu referire la Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 281 din 16 august 2018, instanțele inferioare au notat că prin aceasta organul fiscal s-a expus asupra contestației prealabile depusă împotriva Deciziei nr. 217/1198 din 25 iunie 2018.

Respectiv, întrucât au constatat netemeinicia pretenției cu privire la anularea Deciziei nr. 217/1198 din 25 iunie 2018, instanțele inferioare au conchis necesitatea de a respinge și această pretenție, ca fiind subsecventă.

La 19 octombrie 2020, GȚ „Ungurean Galina Ion” și reprezentantul acesteia, avocatul Viorel Berliba, au depus la Curtea de Apel Chișinău recurs nemotivat împotriva deciziei din 07 octombrie 2020 a Curții de Apel Chișinău, solicitând

admiterea recursului, casarea integrală a deciziei recurate și emiterea unei decizii noi prin care să fie admisă integral acțiunea.

De asemenea, recurenta și reprezentantul acesteia au solicitat prin cererea de recurs să le fie notificată decizia motivată din 07 octombrie 2020 a Curții de Apel Chișinău (vol. III, f.d. 159-163).

La 02 decembrie 2020, GȚ „Ungurean Galina Ion” și reprezentanții acesteia, avocații Viorel Berliba și Ivan Ungurean, au depus la Curtea Supremă de Justiție motivarea recursului împotriva deciziei din 07 octombrie 2020 a Curții de Apel Chișinău.

În argumentarea recursului a invocat că instanța de apel a încălcat art. 6 și art. 7 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, în particular dreptul la un proces echitabil, principiul legalității și *lex mitior*, adică aplicarea celei mai favorabile legi.

Recurenta și reprezentanții acesteia au considerat că instanțele inferioare au interpretat și aplicat în mod eronat normele de drept material, în special prevederile art. 112 alin. (1) coroborate cu dispozițiile art. 233 alin. (1) din Codul fiscal. Or, prin prisma art. 233 alin. (1) din Codul fiscal, în condițiile speței urmau a fi aplicate prevederile art. 112 alin. (1) din Codul fiscal în redacția în vigoare începând cu 01 ianuarie 2018, deoarece au un caracter mai blând decât redacția veche a acestui articol.

Respectiv, instanța de apel nu a ținut cont de faptul ca, la caz, este prezentă situația când legea nouă, adică prevederile art. 112 alin. (1) din Codul fiscal în redacția în vigoare începând cu 01 ianuarie 2018, prevede sancțiuni mai blânde, decât legea veche.

Succesiv, recurenta și reprezentanții acesteia au remarcat că instanțele inferioare nu au argumentat de ce încălcarea fiscală nu este incidentă art. 7 CEDO și că față de această încălcare nu este aplicabil principiul legalității incriminării statuat la art. 7 CEDO, și anume principiul *lex mitior*, precum și că modificările operate la art. 112 alin. (1) din Codul fiscal, în vigoare începând cu 01 ianuarie 2018, nu au efect retroactiv.

În acest sens s-a notat că instanțele inferioare nu au ținut cont de prevederile Legii cu privire la actele normative nr. 100 din 22 decembrie 2017, în sensul căroră actele normative prin care se stabilesc sancțiuni mai blânde au efect retroactiv.

Prin urmare, la momentul efectuării controlului fiscal, în luna aprilie 2018, precum și/sau al înregistrării GȚ „Ungurean Galina Ion” ca plătitor de TVA, la 07 mai 2018, întreprinderea nu avea și nici nu are careva obligațiuni fiscale legale. Cu atât mai mult că, în sensul legislației în vigoare, din data de 01 ianuarie 2018, nu poate fi constatat niciun delict fiscal, deoarece Parlamentul Republicii Moldova a modificat „definiția” sau „elementele constitutive” a normei fiscale prevăzute la art. 112 alin. (1) din Codul fiscal.

Astfel, instanțele inferioare nu au luat în considerare că reglementările Codului fiscal se aplică prin efectul legii mai favorabile. Așa, dacă la momentul constatării și examinării unor situații tipice, acestea nu sunt incidente răspunderii fiscale, ele nu pot fi sancționate în niciun mod, or, acestea au fost considerate anterior ilegale (legea veche), iar la moment se încadrează perfect în limitele legislației în vigoare (legea nouă).

GT „Ungurean Galina Ion” a considerat că, la caz, nu s-a ținut cont nici de faptul că, prin prisma Codului fiscal, orice îndoieli intervenite în cazul aplicării legislației fiscale să fie interpretate în favoarea contribuabilului, fapt prin care a fost încălcat art. 8 alin. (1) lit. b), c), f), g) și art. 11 alin. (1) și (2) din Codul fiscal.

De asemenea, instanțele inferioare au lăsat fără examinare și faptul că neacordarea posibilității GT „Ungurean Galina Ion” de a se înregistra benevol în calitate de plătitor TVA, constituie o rea-voință, imixtiune și împiedicare a desfășurării activității de întreprinzător din partea autorității fiscale.

La fel, recurenta și reprezentanții acesteia au opinat că instanțele inferioare eronat au constatat că GT „Ungurean Galina Ion” nu a declarat subdiviziunea. Or, conform suportului probator anexat la materialele cauzei, la 06 septembrie 2017, întreprinderea a prezentat contractul de locațiune nr. 23/2017 din 23 august 2017 la Primăria satului Grimăncăuți, adică l-a prezentat entității abilitate cu dreptul de înregistrare de stat, care l-a acceptat.

Finalmente, recurenta și reprezentanții acesteia au menționat că instanțele inferioare nu au dat răspunsuri la mai multe întrebări, argumente ridicate de către GT „Ungurean Galina Ion”, rezumându-se la o reproducere a unor texte de legi vechi, detalizări neargumentate, care au caracter general și abstract, fără o abordare concretă a acestora la cauza respectivă și în afara prezentării considerentelor din care să rezulte concret modul în care a apreciat că se impune adoptarea anume a soluției pronunțate.

Recurenta GT „Ungurean Galina Ion” și reprezentanții acesteia, avocații Viorel Berliba și Ivan Ungurean, au solicitat prin cererea de recurs casarea integrală a deciziei din 07 octombrie 2020 a Curții de Apel Chișinău și emiterea unei decizii noi, prin care să fie admisă integral acțiunea în sensul formulat în cererea de chemare în judecată.

La 11 noiembrie 2020 și 03 decembrie 2020, Curtea Supremă de Justiție a notificat intimatului Serviciului Fiscal de Stat copia recursului și recursului motivat depus de către GT „Ungurean Galina Ion” și reprezentanții acesteia, avocații Viorel Berliba și Ivan Ungurean, explicându-i dreptul de a depune referință asupra criticilor formulate în recurs.

Prin referința depusă prin poștă electronică la 18 decembrie 2020, intimatul Serviciul Fiscal de Stat a considerat recursul depus de către GT „Ungurean Galina Ion” neîntemeiat, solicitând respingerea acestuia ca inadmisibil.

Prin încheierea din 23 decembrie 2020 a Curții Supreme de Justiție s-a declarat admisibil recursul depus de către GT „Ungurean Galina Ion” împotriva deciziei din 07 octombrie 2020 a Curții de Apel Chișinău și s-a numit spre examinare în complet de cinci judecători.

Colegiul consideră oportun de a învedera că prin Legea nr. 116 din 19 iulie 2018 a fost aprobat Codul administrativ, care potrivit art. 257 alin. (1) a intrat în vigoare la 01 aprilie 2019.

În conformitate cu art. 258 alin. (3) din Codul administrativ, procedurile de contencios administrativ inițiate până la intrarea în vigoare a prezentului cod se vor examina în continuare, după intrarea în vigoare a prezentului cod, conform prevederilor prezentului cod. Prin derogare, admisibilitatea unei astfel de acțiuni în contenciosul administrativ se va face conform prevederilor în vigoare până la intrarea în vigoare a prezentului cod. Prevederile prezentului alineat se vor aplica

corespunzător pentru procedurile de apel, de recurs și de contestare cu recurs a încheierilor judecătorești.

Din sensul normei de drept enunțate, urmează că legiuitorul a optat pentru principiul aplicării imediate a noilor reglementări procedurale. Respectiv, procedura de contencios administrativ în prezenta speță în partea procedurală urmează a fi examinată prin prisma dispozițiilor Codului administrativ, iar în partea materială urmează a fi aplicate prevederile legale în vigoare la momentul emiterii actului administrativ contestat, și anume a Legii contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000 (abrogată la 01 aprilie 2019). Or, la caz procedura administrativă se referă la o activitate administrativă inițiată până la 01 aprilie 2019, aspect care determină aplicabilitatea dispozițiilor legale vechi, care reglementau aceste instituții.

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

Decizia Curții de Apel Chișinău a fost adoptată la 07 octombrie 2020. La 19 octombrie 2020, GȚ „Ungurean Galina Ion” și reprezentantul acesteia, avocatul Viorel Berliba, au depus la Curtea de Apel Chișinău recurs nemotivat. Conform extrasului din poșta electronică, decizia motivată a Curții de Apel Chișinău a fost notificată prin e-mail recurentei și reprezentanților acesteia la 06 noiembrie 2020. La 02 decembrie 2020, recurenta și reprezentanții acesteia au depus motivarea recursului.

În atare circumstanțe, completul ajunge la concluzia că recurenta s-a conformat prevederilor legale stipulate la art. 245 din Codul administrativ privind termenul de depunere a recursului.

Conform articolului 247 din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează și soluționează recursul fără ședință de judecată.

Verificând argumentele invocate în recurs, prin prisma materialelor din dosar, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție a ajuns la concluzia că recursul depus de către GȚ „Ungurean Galina Ion” și reprezentanții acesteia, avocații Viorel Berliba și Ivan Ungurean, urmează a fi admis și casată decizia din 07 octombrie 2020 a Curții de Apel Chișinău, cu restituirea cauzei spre rejudecare la Curtea de Apel Chișinău, din considerentele ce urmează.

Potrivit art. 248 alin. (1) lit. d) din Codul administrativ, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă decizie prin care casează integral decizia instanței de apel și restituie cauza instanței de apel dacă, în baza limitelor stabilite de lege ale examinării recursului, nu poate adopta o soluție finală în acest caz.

În corespundere cu art. 21 alin. (1) din Codul administrativ, autoritățile publice și instanțele de judecată competente trebuie să acționeze în conformitate cu legea și alte acte normative.

Conform art. 22 alin. (1) din Codul administrativ, autoritățile publice și instanțele de judecată competente cercetează starea de fapt din oficiu. Acestea

stabilesc felul și volumul cercetărilor și nu sunt legate nici de expunerile participanților, nici de cererile lor de reclamare a probelor.

Prin prisma art. 194 alin. (2) din Codul administrativ, în procedura de examinare a cererilor de recurs, hotărârile și deciziile contestate se examinează din oficiu în privința existenței greșelilor procedurale și aplicării corecte a dreptului material.

La fel, aplicabile sunt și prevederile art. 244 alin. (2) coroborate cu art. 231 alin. (2) din Codul administrativ, conform cărora pentru procedura de recurs se aplică corespunzător prevederile cap. III din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva. Pentru procedura în apel se aplică corespunzător prevederile cap. II din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva.

În sensul art. 219 alin. (1) din Codul administrativ, instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți.

Cercetând starea de fapt în baza materialelor și lucrărilor dosarului, Colegiul constată că, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 18355/17 din 17 aprilie 2018, la 27 aprilie 2018, la contribuabilul GȚ „Ungurean Galina Ion” a fost efectuat un control fiscal tematic.

În rezultatul controlului, efectuat de către Direcția deservire fiscală Briceni a Direcției generale administrare fiscală Nord a Serviciului Fiscal de Stat, a fost întocmit Actul de control nr. 5-686283 din 27 aprilie 2018, prin care s-a constatat că potrivit datelor din evidența contabilă a GȚ „Ungurean Galina Ion” în perioada 01 noiembrie 2015 – 30 octombrie 2016 (12 luni consecutive), întreprinderea a depășit plafonul de înregistrare ca contribuabil al TVA în luna octombrie 2016, efectuând livrări de mărfuri (mere proaspete) în sumă de 639 316 lei, inclusiv decembrie 2015 în valoare de 590 216 lei și octombrie 2016 în valoare de 49 000 de lei. Prin prisma art. 112 alin. (1) din Codul fiscal, GȚ „Ungurean Galina Ion” a fost obligată să înștiințeze oficial Serviciul Fiscal de Stat, prin prezentarea cererii de înregistrare ca contribuabil al TVA, nu mai târziu de 31 octombrie 2016.

Conform actului de control, organul fiscal a constatat încălcarea art. 112 alin. (2) din Codul fiscal, în redacția Legii nr. 194 din 15 iulie 2010 (în vigoare de la 01 septembrie 2010 până la 01 ianuarie 2018), deoarece GȚ „Ungurean Galina Ion” nu a depus, până în ultima zi a lunii octombrie a anului 2016, cerere privind înregistrarea ca contribuabil al TVA.

Prin actul de control fiscal s-a constatat și încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) și art. 115 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, manifestată prin nedeclararea și neachitarea TVA pentru perioadele L/11/16-L/03/18 (vol. I, f.d. 29-33).

La fel, Colegiul constată că, la 07 mai 2018, Direcția deservire fiscală Briceni a Direcției generale administrare fiscală Nord a Serviciului Fiscal de Stat a emis Certificatul de înregistrare ca subiect al impunerii cu TVA nr. 3200774, prin care a înregistrat obligatoriu GȚ „Ungurean Galina Ion” ca subiect impozabil cu TVA, cu prima perioadă fiscală 01 noiembrie 2016 – 30 noiembrie 2016 (vol. I, f.d. 35).

La 17 mai 2018, GȚ „Ungurean Galina Ion” a depus contestație împotriva actului de control fiscal nr. 5-686283 din 27 aprilie 2018, solicitând anularea

Certificatului de înregistrare obligatoriu a GȚ „Ungurean Galina Ion” ca subiect impozabil cu TVA și excluderea întreprinderii din sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat în calitate de subiect impozabil cu TVA (vol. I, f.d. 38-41).

Prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 217/1198 din 25 iunie 2018 s-a încasat la buget suma datoriilor la obligațiile fiscale a contribuabilului GȚ „Ungurean Galina Ion” în sumă de 88,95 de lei; s-a dispus că GȚ „Ungurean Galina Ion” urmează a fi înregistrată ca contribuabil al TVA din 01 noiembrie 2016; s-a încasat la buget TVA aferent bugetului pentru perioada fiscală L/12/16 în sumă de 39 333 de lei; suma TVA spre deducere în perioada ulterioară la situația din 31 martie 2018 constituie 58 428 de lei; s-a încasat la buget majorarea de întârziere (penalitate) calculată conform art. 228 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, pentru neplata în termen a impozitelor și taxelor, inclusiv 7 348,16 lei la TVA; conform art. 255 din Codul fiscal s-a aplicat amendă în mărime de 4 000 de lei, pentru neprezentarea Serviciului Fiscal de Stat a informației despre subdiviziunea existentă; conform art. 256 alin. (7) din Codul fiscal s-a aplicat amendă în mărime de 10% din volumul de livrări impozabile 112 364 de lei (pentru perioada 01 noiembrie 2016 – 31 decembrie 2017, pentru neînregistrarea în calitate de plătitor de TVA (vol. II, f.d. 33-35).

Totodată, prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 215 din 28 iunie 2018 s-a respins contestația și s-a menținut Certificatul de înregistrare obligatorie a GȚ „Ungurean Galina Ion” ca subiect impozabil cu TVA (vol. I, f.d. 27-28).

Prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 281 din 16 august 2018 s-a respins contestația depusă de GȚ „Ungurean Galina Ion” și s-a menținut Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 217/1198 din 25 iunie 2018 (vol. II, f.d. 36-57, 29-32).

Manifestându-și dezacordul cu acțiunile Serviciului Fiscal de Stat, GȚ „Ungurean Galina Ion” a înaintat prezenta acțiune în contencios administrativ, prin care a solicitat:

- anularea Actului de control fiscal nr. 5-686283 din 27 aprilie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către GȚ „Ungurean Galina Ion”, ca fiind ilegal și contrar principiilor fundamentale;

- anularea Deciziei nr. 217/1198 din 25 iunie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către GȚ „Ungurean Galina Ion”, ca fiind ilegală și contrară principiilor fundamentale;

- anularea Deciziei nr. 215 din 28 iunie 2018 pe marginea contestației împotriva acțiunii funcționarului fiscal din cadrul Direcției deservire fiscală Briceni, (Direcția generală administrare fiscală Nord) privind înregistrarea obligatorie a GȚ „Ungurean Galina Ion” în calitate de plătitor de TVA, ca fiind ilegală și contrar principiilor fundamentale;

- anularea Certificatului de înregistrare obligatoriu a GȚ „Ungurean Galina Ion” ca subiect impozabil cu TVA din 07 mai 2018 (nr. 3200774), ca fiind emis ilegal și contrar principiilor fundamentale;

- anularea Deciziei nr. 281 din 16 august 2018 pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. 217/1198 din 25 iunie 2018 emisă de Direcția generală administrare fiscală Nord, ca fiind ilegală și contrară principiilor fundamentale;

- obligarea Serviciului Fiscal de Stat să excludă GȚ „Ungurean Galina Ion” din sistemul informațional al Serviciului Fiscal în calitate de subiect impozabil cu TVA;

- constatarea faptului că au fost încălcate drepturile și libertățile fundamentale ale GȚ „Ungurean Galina Ion”, prin prisma art. 7 CEDO (vol. I, f.d. 117-132).

Fiind investită cu judecarea cauzei în prima instanță, Judecătoria Rîșcani, mun. Chișinău, prin hotărârea din 15 octombrie 2019 a respins acțiunea (vol. II, f.d. 215, 222-233 recto-verso).

Judecând cauza în ordine de apel, Curtea de Apel Chișinău prin decizia din 07 octombrie 2020 a respins apelul depus de GȚ „Ungurean Galina Ion” și a menținut hotărârea din 15 octombrie 2019 a Judecătoriei Rîșcani, mun. Chișinău (vol. III, f.d. 128, 129-158).

Efectuând controlul judiciar al deciziei din 07 octombrie 2020 a Curții de Apel Chișinău, instanța de recurs constată că instanța de apel a judecat formal cauza, nu a cercetat pe deplin starea de fapt a speței și nu a dat un răspuns explicit tuturor problemelor de drept ridicate de către litiganți în fața instanței.

La capitolul dat instanța de recurs învederează că, prin prisma caracterului devolutiv al apelului și respectând principiile dreptului administrativ și dreptului procesual civil, Curții de Apel Chișinău îi revenea o deosebită obligație de a exercita controlul judiciar complet, în fapt și în drept, manifestat prin verificarea corectitudinii soluției pronunțate de prima instanță, precum și să efectueze o nouă judecare în fond a cauzei. În acest sens, instanța de apel trebuia *ab initio* să determine obiectele materiale ale acțiunii, temeiurile apariției litigiului, să stabilească obiectul probațiunii și reieșind din acestea să identifice cadrul legal pertinent și aplicabil speței.

Din cererea de chemare în judecată și pretențiile formulate de reclamantă rezultă cert că obiectul probațiunii prezentei spețe îl constituie verificarea faptului dacă, la situația din anul 2018, GȚ „Ungurean Galina Ion” putea fi sancționată fiscal pentru neexercitarea obligației de a înștiința oficial Serviciul Fiscal de Stat că în luna octombrie a anului 2016 a depășit plafonul de 600 000 de lei, precum și faptul dacă putea contribuabilul să fie înregistrat obligatoriu ca contribuabil al TVA, cu prima perioadă fiscală 01 noiembrie 2016 – 30 noiembrie 2016.

Or, prin Legea nr. 288 din 15 decembrie 2017, în vigoare la 01 ianuarie 2018, au fost introduse modificări legislative la art. 112 alin. (1) din Codul fiscal, în concret textul „600 000 de lei, cu excepția livrărilor scutite de TVA” fiind substituit cu textul „1,2 milioane de lei, cu excepția livrărilor scutite de TVA fără drept de deducere”.

Respectiv, instanța de apel trebuia să verifice dacă, la 07 mai 2018, GȚ „Ungurean Galina Ion” putea fi înregistrată obligatoriu ca contribuabil al TVA cu prima perioadă fiscală 01 noiembrie 2016 – 30 noiembrie 2016, în condițiile în care de la 01 ianuarie 2018 au intrat în vigoare modificările legislative la art. 112 alin. (1) din Codul fiscal, care prevăd condiții mai favorabile pentru contribuabilul GȚ „Ungurean Galina Ion”.

Totodată, instanța de apel trebuia să verifice dacă înregistrarea, la 07 mai 2018, a GȚ „Ungurean Galina Ion” ca contribuabil al TVA putea avea loc până la emiterea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 217/1198 din 25 iunie 2018 și care act a servit temei pentru această înregistrare, în condițiile în care actul de control

fiscal conține doar propuneri de înregistrare (pct. 7 din actul nr. 5-686283), iar hotărârea de înregistrare a fost emisă abia la 25 iunie 2018 (pct. 2 din Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 217/1198).

În acest sens este notabil că art. 11 alin. (1) din Codul fiscal prevede *inter alia* că toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

De asemenea, art. 233 alin. (1) din Codul fiscal stipulează că tragerea la răspundere pentru încălcare fiscală se face în temeiul legislației fiscale în vigoare în timpul și la locul săvârșirii încălcării, cu excepția situațiilor când legea nouă prevede sancțiuni mai blânde, cu condiția că încălcarea fiscală, prin caracterul ei, nu atrage după sine, în condițiile legii, răspunderea penală.

Reglementări similare sunt prevăzute și în art. 73 alin. (4) din Legea cu privire la actele normative nr. 100 din 22 decembrie 2017, prin prisma cărora au efect retroactiv doar actele normative prin care se stabilesc sancțiuni mai blânde.

Cu titlu subsecvent, Colegiul consideră că altă incertitudine neelucidată de către Curtea de Apel Chișinău constă în perioada pentru care contribuabilul GȚ „Ungurean Galina Ion” putea fi înregistrată ca contribuabil al TVA, în condițiile în care de la 01 ianuarie 2018 a fost majorat plafonul livrărilor mărfurilor și serviciilor pentru care apare această obligație.

Potrivit pct. 3 din Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 217/1198 din 25 iunie 2018, s-a încasat de la GȚ „Ungurean Galina Ion” la buget TVA aferent bugetului pentru perioada fiscală L/12/16 în sumă de 39 333 de lei, iar conform pct. 4 din decizie suma TVA spre deducere în perioada ulterioară la situația din 31 martie 2018 constituia 58 428 de lei.

Colegiul constantă că instanța de apel nu a elucidat faptul dacă lunile ianuarie-martie 2018 au fost incluse în calculul de la pct. 4 din Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 217/1198 din 25 iunie 2018, în situația în care contribuabilul se consideră plătitor de TVA dacă în decurs de 12 luni consecutiv, începând cu 01 ianuarie 2018, a efectuat livrări de mărfuri și servicii de 1,2 milioane de lei.

Astfel, dacă instanța de apel va constata că totuși GȚ „Ungurean Galina Ion” corect a fost înregistrat obligatoriu cu efect retroactiv ca contribuabil al TVA, trebuia verificat faptul dacă s-a respectat procedura de înregistrare și dacă calitatea de contribuabil al TVA a rămas valabilă și după 01 ianuarie 2018, de când au intrat în vigoare prevederile art. 112 alin. (1) și (2) din Codul fiscal în redacția Legii nr. 288 din 15 decembrie 2017.

Toate aceste fapte circumscrise denotă că instanța de apel nu a cercetat în de ajuns starea de fapt a speței, iar drept consecință a tras concluzii premature referitor la vinovăția contribuabilului GȚ „Ungurean Galina Ion”, deși avea obligația să verifice starea de fapt a speței.

Această ipoteză profilează incertitudinea concluziei date de instanța de apel, care rezultă din judecarea formală a cauzei, fapt ce constituie o violare a articolului 6 § 1 CEDO și a dreptului litiganților la un proces echitabil. Or, actul judecătoresc trebuie să corespundă tuturor normelor de drept, să fie clar, înțeles de părțile implicate în litigiu și să răspundă în mod sigur și expres la toate cererile și obiecțiile formulate de către părți, ceea ce în speță lipsește.

În circumstanțele constatate și expuse supra instanța de recurs este în dificultate de a exercita controlul judiciar asupra unei asemenea hotărâri date de Curtea de Apel Chișinău, de a verifica temeinicia și legalitatea acestei soluții.

Dat fiind faptul că instanța de apel a emis o decizie prematură, dictată de neelucidarea tuturor circumstanțelor pertinente speței, iar lichidarea acestor lacune în cadrul procedurii de examinare în recurs nu este posibilă, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție constată necesitatea aditerii recursului depus de către GȚ „Ungurean Galina Ion” și reprezentanții acesteia, avocații Viorel Berliba și Ivan Ungurean, casării integrale a deciziei din 07 octombrie 2020 a Curții de Apel Chișinău și restituirii cauzei instanței de apel, pentru o nouă judecare în ordine de apel, în alt complet de judecată.

Conform art. 258 alin. (3) și art. 248 alin. (1) lit. d) 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 gospodăria țărănească „Ungurean Galina Ion” și reprezentanții acesteia, avocații Viorel Berliba și Ivan Ungurean.

Se casează integral decizia din 07 octombrie 2020 a Curții de Apel Chișinău și se restituie cauza de contencios administrativ intentată la acțiunea depusă de către gospodăria țărănească „Ungurean Galina Ion” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ, spre rejudecare la Curtea de Apel Chișinău, în alt complet de judecată.

Decizia nu se supune niciunei căi de atac.

Președintele ședinței,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Nicolae Craiu

Nina Vascan

Victor Burduh

Maria Ghervas