

Dosarul nr. 3ra-518/21

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud. M. Grandrabur)
Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud. A. Bostan, V. Negru, I. Muruianu)

Î N C H E I E R E

21 iulie 2021

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul
Judecătorii

Tamara Chișca-Doneva
Nina Vascan
Nicolae Craiu

examinând admisibilitatea recursului depus de Arnăut Tatiana,
în cauza de contencios administrativ la cererea de chemare în judecată depusă
de Arnăut Tatiana împotriva Serviciului Fiscal de Stat, Direcției Generale
Adminstrare Fiscală Centru cu privire la contestarea actului administrativ individual
defavorabil,
împotriva deciziei din 16 februarie 2021 a Curții de Apel Chișinău,

c o n s t a t ă :

La 1 martie 2019, Arnăut Tatiana a înaintat acțiune de contencios administrativ
împotriva Serviciului Fiscal de Stat, Direcției Generale Administrare Fiscală Centru
cu privire la anularea deciziei nr. 317/121/PF din 19 noiembrie 2018, raportului de
verificare fiscală prealabilă nr. 26/4-21-619 din 26 noiembrie 2018 și procesului-
verbal de înștiințare privind inițierea controlului fiscal al persoanei fizice prin
metode indirecte de estimare a venitului impozabil din 30 noiembrie 2018.

În motivarea acțiunii a menționat reclamanta că, la data de 19 noiembrie 2018,
Direcția Generală Administrare Fiscală Centru a emis decizia nr. 317/121/PF privind
inițierea controlului fiscal în calitate de contribuabil persoană fizică, pentru perioada
1 ianuarie 2012 - 31 decembrie 2017. Prin procesul-verbal din 30 noiembrie 2018 a
fost înștiințată despre inițierea controlului fiscal prin metode indirecte de estimare a
venitului impozabil, perioada desfășurării controlului fiscal programată inițial fiind
17 decembrie 2018 - 30 ianuarie 2019.

La 31 decembrie 2018 și 2 ianuarie 2019, a contestat în prealabil decizia nr.
317/121/PF din 19 noiembrie 2018 privind inițierea controlului fiscal, raportul de
verificare fiscală prealabilă nr. 26/4-21-619 din 26 noiembrie 2018 și procesul-
verbal de înștiințare privind inițierea controlului fiscal al persoanei fizice prin
metode indirecte de estimare a venitului impozabil din 30 noiembrie 2018, iar la data

de 09 ianuarie 2019 a depus o contestație suplimentară având același obiect. La data de 30 ianuarie 2019, de către pârât a fost emisă decizia nr. 317/2/PF de sistare a controlului prin metode indirecte de estimare a impozitului pe venit al persoanei fizice Arnăuț Tatiana.

Reclamanta a indicat că, la data de 30 noiembrie 2018, i-a fost înmănată citația seria D nr. 15640 privind inițierea procedurii de control fiscal pentru perioada 2012-2017, cât și depunerea declarației persoanei fizice cu privire la proprietate, în citație fiind indicate data și ora când persoana citată trebuia să se prezinte.

În opinia reclamantei, pârâtul a încălcat regulile de citare prevăzute de Codul fiscal, înmânând citația pe data fixată pentru prezentarea contribuabilului la Direcția Generală Administrare Fiscală Centru și solicitând contribuabilului/reclamantului depunerea declarației persoanei fizice cu privire la proprietate pentru anii 2012-2017. De asemenea, la aceeași dată i-au fost înmănate decizia nr. 317/121/PF din 19 noiembrie 2018 privind inițierea controlului, extrasul din raportul de verificare fiscală prealabilă nr. 26/4-21- 619 din 26 noiembrie 2018 și procesul-verbal de înștiințare privind inițierea controlului fiscal al persoanei fizice prin metode indirecte de estimare a venitului impozabil din 30 noiembrie 2018.

La data de 06 februarie 2019, a primit prin poștă decizia nr. 34 din 31 ianuarie 2019 a Direcției Generale Administrare Fiscală Centru pe marginea contestației împotriva deciziei privind inițierea controlului nr. 317/121/PF din 26 noiembrie 2018, prin care a fost respinsă contestația ca neîntemeiată și a fost menținută decizia privind inițierea controlului fiscal nr. 317/121/PF din 26 noiembrie 2018.

Reclamanta susține că, decizia nr. 317/121/PF din 19 noiembrie 2018 privind inițierea controlului, raportul de verificare fiscală prealabilă nr. 26/4-21-619 din 26 noiembrie 2018 și actele subsecvente au fost emise contrar prevederilor legii, cu încălcarea procedurii stabilite. În cadrul emiterii actelor contestate, organul de administrare fiscală (Direcția Generală Administrare Fiscală Centru) nu a indicat concret metoda de analiză a riscurilor aplicată, temeiul inițierii controlului fiscal, actele care au stat la baza propunerii pentru efectuarea verificării fiscale prealabile în privința ei, actele și probele pertinente ce confirmă faptul stabilirii diferențelor semnificative între veniturile impozabile estimate și veniturile impozabile declarate de persoana fizică. Pârâtul nu a aplicat în mod legal consecutivitatea și procedura corespunzătoare de selectare a persoanei fizice care urma a fi supusă controlului și urma să demonstreze faptul că aceasta se află în lista persoanelor în privința cărora a fost stabilit faptul existenței unei diferențe semnificative între veniturile impozabile estimate calculate în baza situației fiscale și veniturile impozabile declarate de persoana fizică sau de plătitorii de venit.

De asemenea, a notat că pârâtul urma să indice în raportul de verificare prealabilă temeiul/motivul selectării acesteia din lista respectivă, precum și toate constatările stabilite de pârât pe perioada desfășurării verificării. Actele supuse contestării nu prevăd temeiul inițierii controlului fiscal, cât și în vederea emiterii actelor contestate nu a fost respectată procedura verificării prealabile, nu a fost informată cu privire la activitatea de verificare fiscală prealabilă, nefiindu-i oferită posibilitatea de a acumula informații, documente și de a prezenta explicații sau alte probe concludente.

Arnăuț Tatiana susține că decizia privind inițierea controlului a fost emisă în mod ilegal, anterior realizării verificării prealabile și anterior emiterii extrasului raportului verificării prealabile. În acest sens, de către pârât fiind comisă o gravă abatere procedurală, în ceea ce privește consecutivitatea etapelor procedurii de verificare prealabilă nerespectând prevederile Codului fiscal. Notează că, pârâtul în mod eronat și ilegal a stabilit în decizia privind inițierea controlului nr. 317/121/PF din 19 noiembrie 2018, precum și în extrasul din raportul de verificare fiscală prealabilă nr. 26/4-21-619 din 26 noiembrie 2018, perioada de efectuare a controlului fiscal 01 ianuarie 2012 - 31 decembrie 2017. Or, pentru perioada respectivă termenul de determinare a venitului impozabil este depășit, iar efectuarea controlului fiscal este lipsit de temei legal.

Reclamanta a opinat că, atât în citația cu privire la prezentarea documentelor ce țin de activitatea sa în calitate de contribuabil persoană fizică, cât și în procesul-verbal de înștiințare din 30 noiembrie 2018, i s-a solicitat depunerea declarației cu privire la proprietate pentru anii 2012-2017. Astfel, cerința privind completarea formularului declarației de proprietate pentru anii 2012-2013 este ilegală, nefiind obligată să completeze respectivul formular pentru perioada anterioară intrării în vigoare a Ordinului nr. 148 din 21 octombrie 2013 (01 noiembrie 2013) al Ministerului Finanțelor prin care s-a aprobat formularul-tip și modelul de completare a declarației persoanei fizice cu privire la proprietate.

Prin cererile de majorare și concretizare a pretențiilor din acțiune, titularul lor și-a ajustat acțiunea conform rigorilor legale ale Codului administrativ.

Reclamanta a solicitat anularea deciziei nr.317/121/PF din 19 noiembrie 2018, a raportului de verificare fiscală prealabilă nr. 26/4-21-619 din 26 noiembrie 2018 și a procesului-verbal de înștiințare privind inițierea controlului fiscal al persoanei fizice prin metode indirecte de estimare a venitului impozabil din 30 noiembrie 2018 și a deciziei nr. 34 din 31 ianuarie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat.

Prin hotărârea din 17 iulie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, acțiunea depusă de Arnăuț Tatiana a fost admisă. S-a anulat decizia nr. 317/121/PF din 19 noiembrie 2018 a Direcției Generale Administrare Fiscală Centru privind inițierea controlului, raportul de verificare fiscală prealabilă nr. 26/4-21-619 din 26 noiembrie 2018 a Direcției Generale Administrare Fiscală Centru, procesul-verbal de înștiințare din 30 noiembrie 2018 a Direcției Generale Administrare Fiscală Centru privind inițierea controlului fiscal al persoanei fizice prin metode indirecte de estimare a venitului impozabil, precum și decizia nr. 34 din 31 ianuarie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat (vol. I, f.d. 225, 233-242).

Invocând ilegalitatea hotărârii instanței de fond, la 1 august 2019, Serviciul Fiscal de Stat a declarat apel asupra hotărârii Judecătoriei Chișinău (sediul Râșcani) din 17 iulie 2019 (vol. I, f.d. 244-245).

Prin decizia din 16 februarie 2020 a Curții de Apel Chișinău, a fost admis apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat. S-a casat integral hotărârea din 17 iulie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, cu emiteria unei decizii noi prin care s-a declarat inadmisibilă acțiunea în contencios administrativ înaintată de Arnăuț Tatiana împotriva Serviciului Fiscal de Stat, Direcției Generale Administrare Fiscală Centru cu privire la contestarea actelor administrative (vol. II, f.d. 188,189-199).

Curtea de Apel a notat că, obiectul acestei cauze, este Decizia privind inițierea controlului nr. 317/121/PF din 19 noiembrie 2018, raportul de verificare fiscală prealabilă nr. 26/4-21-619 din 26 noiembrie 2018, procesul-verbal de înștiințare privind inițierea controlului fiscal al persoanei fizice prin metode indirecte de estimare a venitului impozabil din 30 noiembrie 2018 emise de către Direcția Generală Administrare Fiscală Centru precum și decizia nr. 34 din 31 ianuarie 2019 emisă de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea contestației, care luate fiecare individual nu produc efecte juridice pentru reclamantă, fiind acte preparatorii, respectiv actele enunțate urmînd a fi contestate doar concomitent cu actul administrativ individual, care, după cum rezultă din materialele cauzei nu a fost emis, deoarece prin decizia nr. 317/2/PF din 30 ianuarie 2019 a Direcției Generale Administrare Fiscală Centru a fost sistat controlul fiscal prin metode indirecte de estimare a venitului impozabil al persoanei fizice Arnăut Tatiana.

Instanța de apel a specificat că, operațiunile administrative nu pot constitui desinestătător obiect al acțiunii în contenciosul administrativ, deoarece acestea nu produc efecte juridice prin ele insele prin nașterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public.

La 02 martie 2021, prin intermediul cancelariei, Arnăut Tatiana a declarat recurs nemotivat, iar la 21 aprilie 2021 a depus recurs motivat (vol.II, f. d. 202-203, 206-217).

În motivarea recursului, recurenta a indicat că soluția instanței de apel este una greșită și care vine în contradicție cu prevederile legale în materie. Instanța de apel a aplicat eronat prevederile Codului administrativ, deoarece cererea de chemare în judecată a fost depusă la 01 martie 2019, adică până la intrarea în vigoare a prevederilor Codului administrativ. Astfel, Arnăut Tatiana susține că prevederile art. 206 Cod administrativ nu sunt aplicabile speței deduse judecătii.

La 23 aprilie 2021, Curtea Supremă de Justiție a expediat în adresa intimaților Serviciului Fiscal de Stat și Direcției Generale Administrare Fiscală Centru copia cererii de recurs cu înștiințarea despre necesitatea depunerii referinței.

La 16 iunie 2021, Direcția Generală de Administrare Fiscală a Serviciului Fiscal de Stat au depus, prin intermediul poștei electronice, referință, prin care a solicitat declararea recursului ca inadmisibil.

În conformitate cu art. 244 alin. (1) din Codul administrativ, hotărârile curții de apel ca instanța de fond, precum și deciziile instanței de apel pot fi contestate cu recurs.

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. 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.

Curtea de Apel Chișinău a pronunțat dispozitivul deciziei la 10 februarie 2021, care a fost notificat la 16 februarie 2020, însă date despre notificarea acesteia nu există. Decizia motivată din 16 februarie a Curții de Apel Chișinău a fost notificată recurteii la data de 05 aprilie 2021, fapt confirmat prin avizul poștal (vol. II, f.d. 204).

Prin urmare, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ menționează că recurentul s-a conformat prevederilor legale și a depus recursul nemotivat la 02 martie 2021, iar cererea de recurs motivată la 21 aprilie 2021, în termenul prevăzut de art. 245 din Codul administrativ.

Examinând temeiurile invocate în recursul depus de Arnăuț Tatiana, în raport cu materialele cauzei, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție îl consideră inadmisibil, din următoarele motive.

Prin prisma art. 246 alin. (1) din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează din oficiu admisibilitatea cererii de recurs. Dacă este inadmisibil, recursul se declară ca atare printr-o încheiere, în acord cu alin. (2) din art. 246 Codul administrativ, recursul se declară inadmisibil în special în cazurile enumerate la literele a)-f).

Din analiza acestor prevederi, rezultă că admisibilitatea/inadmisibilitatea recursului, în special, nu se limitează doar la temeiurile menționate ci urmează să însușească în condițiile Codului administrativ exercitarea efectivă a unui control de legalitate, veritabil bazat pe temeiuri concludente și serioase.

Completul specializat în examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține cu valoare de principiu jurisprudențial, că sintagma „în special” denotă caracterul neexhaustiv al temeiurilor de inadmisibilitate și în același timp oferă un drept exclusiv al instanței de recurs de a filtra cererile de recurs care nu prezintă o motivare suficient de serioasă și care pe cale de consecință nu pot însuși un eventual succes rezultat din examinarea cererii în completul de 5 judecători.

În această ordine de idei, instanța de recurs reține că din Codul administrativ dezvoltă nu doar caracterul nedevelopativ al recursului dar și cerința de seriozitate a cererii din perspectiva invocării unor veritabile și esențiale încălcări de drept procedural și material capabile să răstoarne deciziile instanței de apel contestate, într-o eventuală examinare în fond și invocare ex officio a erorilor de drept. Instanța de recurs reține că pentru a trece testul de admisibilitate, cererea de recurs trebuie să conțină o motivare convingătoare și întemeiată în condițiile nominalizate mai sus.

Acest argument rezultă și din particularitățile de formă ale reglementării recursului în Codul administrativ și anume din sintagma „motivarea recursului” de la art. 245 alin. (2) din Codul administrativ.

În context, motivarea cererii de recurs în circumstanțele expuse se referă la formalitățile pe care trebuie să le întrunească cererea în vederea rezistării testului și filtrului de admisibilitate.

De asemenea, Completul specializat în examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție accentuează că admisibilitatea recursului trebuie privită și în contextul rolului și funcției legale a instanței judecătorești supreme care constă, în special în asigurarea și interpretarea uniformă a legilor la examinarea cauzelor de contencios administrativ.

Astfel, motivarea oricărei cereri de recurs trebuie să țină cont pentru a trece filtrul de admisibilitate și a avea succes, de aceste însușiri de ordin legal fundamental.

În acest sens, CtEDO în jurisprudența sa constantă statuează că dreptul de acces la instanțe nu este absolut. Există limitări implicit admise (Golder împotriva Regatului Unit, pct. 38; Stanev împotriva Bulgariei (MC), pct. 230). Acesta este în special cazul condițiilor de admisibilitate a unui recurs, întrucât prin însăși natura sa necesită o reglementare din partea statului, care se bucură în această privință de o anumită marjă de apreciere (Luordo împotriva Italiei, pct. 85). Condițiile de admisibilitate ale unui recurs pot fi mai stricte decât pentru un apel (Levages Prestations Services împotriva Franței, pct. 45). Curtea a mai reiterat că modul de aplicare a articolului 6 procedurilor în fața instanțelor ierarhic superioare depinde de caracteristicile speciale ale procedurilor respective; trebuie ținut cont de totalitatea procedurilor în sistemul de drept național și de rolul instanțelor ierarhic superioare în acest sistem (Botten v. Norway, hotărâre din 19 februarie 1996, Reports 1996-1, p. 141, § 39). La fel, conform jurisprudenței CtEDO, procedurile cu privire la admisibilitatea căii de atac și procedurile care implică doar chestiuni de drept, și nu chestiuni de fapt, pot fi conforme cu cerințele articolului 6 § 1 (a se vedea Helmers c. Suediei 9 octombrie 1991, § 31, Seria A, nr. 212-A).

În circumstanțele menționate, completul specializat în examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a declara inadmisibil recursul depus de Arnăut Tatiana.

În conformitate cu prevederile art. art. 230, 246 din Codul administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție

d i s p u n e :

Recursul depus de Arnăut Tatiana se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
Judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

Judecătorii

Nina Vascan

Nicolae Craiu