

Dosarul nr. 3ra-712/2021

Prima instanță: Curtea de Apel Chișinău (G. Dașchevici, A. Bostan, V. Negru)

ÎNCHEIERE

22 septembrie 2021

mun.Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul
judecători

Tamara Chișca-Doneva
Nicolae Craiu
Victor Burduh

examinând admisibilitatea recursului depus de Societatea cu Răspundere Limitată „Cebacot”, reprezentată de avocatul Inga Roșca,

în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Cebacot” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea parțială a actului normativ,

împotriva hotărârii din 29 aprilie 2021 a Curții de Apel Chișinău,

c o n s t a t ă :

La 13 decembrie 2020 (data de pe plicul poștal), SRL „Cebacot” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, solicitând anularea pct. 1.1 din ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr.143 din 13.09.2002 despre aprobarea formularelor de executare silită a obligației fiscale, anularea pct. 1.1 Formularul „Hotărârea cu privire la executarea silită a obligației fiscale a contribuabilului” aprobat prin ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr.143 din 13.09.2002 despre aprobarea formularelor de executare silită a obligației fiscale.

În motivarea acțiunii reclamantul a indicat că, la 26 iunie 2018 la sediul SRL „Cebacot”, reprezentanții Serviciului Fiscal de Stat au depus hotărârea AH 173833 „Cu privire la executarea silită a obligației fiscale a contribuabilului”, emisă la 26 iunie 2018.

Prin respectiva hotărâre, pârâtul a dispus executarea silită a obligațiilor fiscale, pretinse a fi constatate în baza actelor de control nr. 5-686111, 5-686112, 5-686113 din 20.03.2018 și totalizate în decizia nr. 123 din 24 mai 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Cebacot”. În limitele actelor sus-enumerate companiei reclamante i se impută o obligație fiscală de 20 386 979, 40 de lei.

A menționat că, fără a ține cont de prevederile art. 252 alin. (1) din Codul fiscal, care oferă contribuabilului un termen de 30 de zile pentru executarea benevolă a

obligățiilor fiscale, pârâtul a inițiat procedurile de executare silită, necătând la faptul că decizia nr. 123 din 24 mai 2018 nu a fost recepționată de reclamant mai devreme de 31 mai 2018, ceea ce presupune că în privința SRL „Cebacot” pârâtul nu putea iniția acțiuni de executare forțată decât după data de 30 iunie 2018.

În opinia reclamantului, viciul fundamental care afectează acțiunile ilegale ale pârâtului derivă din lipsa competenței materiale a pârâtului, Serviciul Fiscal de Stat, în vederea inițierii acțiunilor de executare silită. Respectiva concluzie derivă din modificările legislative operate prin Legile nr. 191 din 23.09.2016 și nr. 178 din 21.07.2017, prin care a fost completată lista documentelor executorii relativ căroră doar executorii judecătorești au competențe de a întreprinde măsuri de executare silită.

Astfel, prin legile menționate, art. 11 din Codul de executare a fost completat cu lit. p), în temeiul căreia actele emise de către Serviciul Fiscal de Stat privind dispunerea încasării sumelor au fost calificate drept documente executorii.

Coroborând prevederile art. 11 lit. p) cu art. 10 alin. (2) din Codul de executare, rezultă că executarea silită a deciziei Serviciul Fiscal de Stat nr. 123 din 24 mai 2018 putea începe doar prin sesizarea executorului judecătoresc.

A notat că, art. 195 alin. (1) din Codul fiscal, prevede că executarea silită a obligației fiscale se efectuează de către organul fiscal în conformitate cu prevederile legislației în vigoare. Însă, ultima modificare legislativă atestată pentru acest articol datează cu 13.01.2012, data intrării în vigoare a Legii pentru modificarea și completarea unor acte legislative nr. 267 din 23.12.2011.

Respectiv, în corespundere cu prescripțiile expuse de Curtea Constituțională în Hotărârea nr. 32 din 1998 privind interpretarea art. 76 din Constituția Republicii Moldova „Intrarea în vigoare a legii”, concluzionează că prevederile legii noi prevalează asupra reglementărilor actului normativ vechi.

Astfel, de la data introducerii pct. p) la art. 11 din Codul de executare, Serviciul Fiscal de Stat în mod tacit a fost lipsit de competența executării silite a deciziilor de încasare. Modificarea legislativă sus-indicată, are și repercusiune directă asupra actelor normative subordonate legilor, în particular actele adoptate de Serviciul Fiscal de Stat în sensul executării prevederilor tacit abrogate ale art. 195 alin. (1) din Codul fiscal.

La 13 septembrie 2002, Serviciul Fiscal de Stat a adoptat ordinul nr. 143 despre aprobarea formularelor de executare silită a obligației fiscale. Or, în limita acestui ordin a fost aprobat și formularul „Hotărârea cu privire la executarea silită a obligației fiscale a contribuabilului”, conform căruia a și fost emisă Hotărârea AH 173833 din 26 iunie 2018.

Respectiv, în condițiile în care modificările operate la Codul de executare prin Legile organice nr. 191 din 2016 și nr. 178 din 2017, au privat Serviciul Fiscal de Stat de prerogativa executării silite, formularul hotărârii cu privire la executarea silită a obligației fiscale a contribuabilului a devenit inaplicabil.

Opinează reclamantul că, concluzia invocată derivă, nu în ultimul rând, din prevederile art. 19 lit. e) din Legea privind actele normative ale Guvernului și ale altor autorități ale administrației publice centrale și locale nr. 317 din 2003, care reglementează că acțiunea actului normativ (inclusiv cel emis de autoritățile administrației publice centrale) încetează dacă acesta a devenit caduc. În acest sens,

caducitatea presupune că actul normativ, ordinul nr. 143 din 13.09.2002 despre aprobarea formularelor de executare silită a obligației fiscale, și-a pierdut actualitatea și, deci, puterea legală, respectiv solicită anularea respectivului act administrativ cu caracter normativ.

La 29 iunie 2018, a depus contestație la sediul Serviciului Fiscal de Stat, aceasta însă a fost respinsă ca neîntemeiată prin adoptarea deciziei nr.244 din 26.07.2018. Deși, la 07 februarie 2020 au intrat în vigoare ultimele modificări la ordinul Inspectoratului fiscal principal de stat nr. 143 din 13.09.2002, totuși, după cum observă este în vigoare și la momentul actual pct. 1.1. al ordinului sus-menționat, care indică despre aprobarea Formularului „Hotărârea cu privire la executarea silită a obligațiilor fiscale a contribuabilului”. Referitor la Anexa nr. 1 la Ordinul în cauză, aceasta a fost redenumită în Formularul nr. 1.1. (Anexa nr. 1 include Instrucțiunea cu privire la modalitatea de completare și emiteră a hotărârii cu privire la executarea silită a obligației fiscale a contribuabilului).

A conchis că, la data emiterii hotărârii AH 173833 „Cu privire la executarea silită a obligației fiscale a contribuabilului” și anume la 26.06.2018 era deja în vigoare Formularul „Hotărârea cu privire la executarea silită a obligației fiscale a contribuabilului” care a fost modificat prin OIFPS424 din 03.11.2017, MO nr.411-420/24.11.2017 art. 2071, dar inspectorii fiscali la data de 26.06.2018 au întocmit hotărârea AH 173833 utilizând Formularul „Hotărârea cu privire la executarea silită a obligației fiscale a contribuabilului” care a fost în vigoare pentru perioada 01.04.2017 - 23.11.2017.

Prin hotărârea din 29 aprilie 2021 a Curții de Apel Chișinău, a fost respinsă acțiunea înaintată de către Societatea cu Răspundere Limitată „Cebacot” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea parțială a actului normativ, ca fiind neîntemeiată (f.d. 85-95).

Pentru a hotărî astfel, instanța de judecată a reținut că, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat (denumirea după reorganizare Serviciul Fiscal de Stat) în calitate de autoritate de specialitate din domeniul administrării fiscale, prin crearea de condiții contribuabililor pentru conformare la respectarea legislației, aplicarea uniformă a politicii și reglementărilor în domeniul fiscal, a aprobat la data de 13 septembrie 2000 ordinul nr.143 despre aprobarea formularelor de executare silită a obligației fiscale, publicat în Monitorul Oficial nr.176-181 din 30.12.2005, în temeiul prevederilor Titlului V al Codului fiscal, s-a aprobat: 1.1. Formularul „Hotărârea cu privire la executarea silită a obligației fiscale a contribuabilului”; 1.2. Formularul „Act de sechestru” și anexa la act „Lista bunurilor sechestrate”; 1.3. Formularul „Act de ridicare a mijloacelor bănești în numerar a contribuabilului”; 1.4. Formularul „Act de ridicare a bunurilor”; 1.5. Formularul „Proces-verbal cu privire la rezultatele vânzării la licitație”; 1.6. Formularul „Proces-verbal al licitației nule”; 1.7. Formularul „Cerere pentru participare la licitație” (pentru persoanele juridice); 1.8. Formularul „Cerere pentru participare la licitație” (pentru persoane fizice); 1.9. Contract-tip privind modificarea termenului de stingere a obligației fiscale prin amânarea sau eşalonarea plăților.

Întru implementarea în practică a prevederilor prezentului ordin, s-au stabilit următoarele obligații: a) pentru Direcția urmărirea plăților (dna Ioana Stețchi) – determinarea cantitativă a necesităților de confecționare tipografică și de repartizare

către organele fiscale a formularelor menționate; b) pentru Direcția administrativă (dl.Valeriu Cebotari) – organizarea confecționării tipografice, depozitarea și predarea spre luare la evidență Direcției finanțe și evidență contabilă a IFPS; c) pentru Direcția finanțe și evidență contabilă (dna Vera Cebaniuc):- evidența contabilă a formularelor menționate; - organizarea inventarierii stocului de formulare vechi menționate la p.1.1-1.5 pînă la sfîrșitul lunii septembrie 2002, și excluderii lor din circulație, prin nimicire.

Actul normativ ordinul nr.143 din 13 septembrie 2000 despre aprobarea formularelor de executare silită a obligației fiscale, a fost modificat și completat și anume pct.1 completat prin Ordinul SFS nr.605 din 02.11.2018, în vigoare 23.11.2018; pct.1 modificat prin Ordinul SFS nr.503 din 27.09.2018, în vigoare 01.10.2018; pct.1 modificat prin Ordinul IFPS nr.680 din 28.07.2016, în vigoare 05.08.2016; pct.2, 3 abrogate prin Ordinul SFS nr.503 din 27.09.2018, în vigoare 01.10.2018; pct.4 abrogat prin Ordinul IFPS nr.377 din 15.03.2017, în vigoare 01.04.2017.

Astfel, la momentul înaintării prezentei acțiunii actul normativ contestat ordinul nr.143 din 13 septembrie 2000 despre aprobarea formularelor de executare silită a obligației fiscale, are următorul conținut: 1.1. Formularul „Hotărîrea cu privire la executarea silită a obligației fiscale a contribuabilului”; 1.11 . Instrucțiunea cu privire la modalitatea de perfectare a Hotărîrii cu privire la executarea silită a obligației fiscale; 1.12. Registrul Hotărîrilor cu privire la executarea silită a obligației fiscale a contribuabilului; 1.2. Formularul „Act de sechestru” și anexa la act „Lista bunurilor sechestrate”; 1.3. Formularul „Act de ridicare a mijloacelor bănești în numerar a contribuabilului”.

Instanța de judecată a reținut constatările Curții Constituționale în hotărîrea nr.17 din 04 iunie 2018, în care Curtea a subliniat că teoria desuetudinii reprezintă o punere în operă a ideii potrivit căreia dreptul trebuie să evolueze odată cu schimbarea realităților sociale. De fapt, valorile prezente ale comunității sunt cele care influențează aplicabilitatea legilor vechi. Așadar, legile căzute în desuetudine nu mai beneficiază de autoritatea conferită inițial de către legislativ, din cauza eșecului lor de a reflecta realitatea socială (§§ 23, 35).

În asemenea circumstanțe, instanța inferioară a apreciat ca neîntemeiat argumentul reclamantului precum că, prevederile pct.1.1 din ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr.143 din 13.09.2002 despre aprobarea formularelor de executare silită a obligației fiscale, nu este aplicabilă din motiv că este desuet (caduc), or prevederile ordinului menționat sunt în vigoare și produc efecte juridice.

Completul judiciar a notat că, prin completarea art. 11 din Codul de executare cu litera p) prin Legea pentru modificarea și completarea unor acte legislative nr. 191 din 23.09.2016, nu înseamnă că Serviciul Fiscal de Stat a fost lipsit de competența executării silite a obligațiilor fiscale, în conformitate cu legislația în vigoare.

Instanța de judecată a conchis că, Serviciul Fiscal de Stat (succesor al Inspectoratului Fiscal Principal de Stat) și-a exercitat dreptul discreționar conform scopului acordat prin lege la emiterea ordinul nr. 143 din 13.09.2002 despre aprobarea formularelor de executare silită a obligației fiscale. Totodată, formularele actelor aprobate prin ordinul nr. 143 din 13.09.2002 despre aprobarea formularelor

de executare silită a obligației fiscal, corespund principiului proporționalității, prin urmare nu aduc atingere drepturilor și libertăților în cazul de față a SRL „Cebacot” or, la caz reclamantul nu a indicat care anume drepturi reale, dar nu iluzorii i-au fost încălcate în urma emiterii ordinului nr. 143 din 13.09.2002 despre aprobarea formularelor de executare silită a obligației fiscale.

Prima instanță a constatat temeinicia și legalitatea actului administrativ contestat - ordinul nr.143 din 13.09.2002 despre aprobarea formularelor de executare silită a obligației fiscale, totodată referitor la pretenția reclamantului privind anularea pct. 1.1 Formularul „Hotărârea cu privire la executarea silită a obligației fiscale a contribuabilului” aprobat prin ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr.143 din 13.09.2002 despre aprobarea formularelor de executare silită a obligației fiscale, Completul de judecată a considerat-o neîntemeiată or, pct. 1.1 Formularul „Hotărârea cu privire la executarea silită a obligației fiscale a contribuabilului” este parte integrantă a ordinului nr.143 din 13.09.2002 despre aprobarea formularelor de executare silită a obligației fiscale.

La 31 mai 2021, SRL „Cebacot”, reprezentată de avocatul Inga Roșca a depus recurs nemotivat, iar la 21 iunie 2021 (data de pe plicul poștal), a depus motivarea recursului împotriva hotărârii din 29 aprilie 2021 a Curții de Apel Chișinău, solicitând anularea hotărârii contestate, cu adoptarea unei decizii noi privind admiterea acțiunii (f.d. 99, 106-108).

În motivarea recursului, recurentul și-a exprimat dezacordul cu hotărârea primei instanțe, invocând că în corespundere cu prescripțiile expuse de Curtea Constituțională în Hotărârea nr. 32 din 1998 privind interpretarea art. 76 din Constituția Republicii Moldova „Intrarea în vigoare a legii”, prevederile legii noi prevalează asupra reglementărilor actului normativ vechi. Cu alte cuvinte, de la data introducerii pct. p) în textul art. 11 din Codul de executare, Serviciul Fiscal de Stat în mod tacit a fost lipsit de competența executării silite a deciziilor de încasare, competență care îi revenea ultimului în temeiul art. 195 alin. (1) din Codul fiscal, care reglementează că executarea silită a obligației fiscale se efectuează de către organul fiscal în conformitate cu prevederile legislației în vigoare.

Modificarea legislativă sus-indicată, are și repercusiune directă asupra actelor normative subordonate legilor, în particular actele adoptate de Serviciul Fiscal de Stat în sensul executării prevederilor tacit abrogate ale art. 195 alin. (1) din Codul fiscal.

Recurentul a evidențiat că la data de 13.09.2002, Serviciul Fiscal de Stat a adoptat Ordinul nr. 143 despre aprobarea formularelor de executare silită a obligației fiscale. În limita acestui ordin a fost aprobat și formularul „Hotărârea cu privire la executarea silită a obligației fiscale a contribuabilului”, conform căruia a fost emisă hotărârea AH 173833 din 26 iunie 2018. Respectiv, în condițiile în care modificările operate la Codul de executare prin Legile nr. 191 din 2016 și nr. 178 din 2017, au privat Serviciul Fiscal de Stat de prerogativa executării silite, formularul hotărârii cu privire la executarea silită a obligației fiscale a contribuabilului a devenit inaplicabil.

Concluzia sus-invocată derivă, nu în ultimul rând, din prevederile art. 74 alin. (1) lit. e) din Legea privind actele normative nr. 100 din 22.12.2017, care reglementează că acțiunea actului normativ (inclusiv cel emis de autoritățile administrației publice centrale) încetează dacă acesta a devenit caduc. În acest sens,

caducitatea presupune că actul normativ, ordinul nr. 143 din 13.09.2002 despre aprobarea formularelor de executare silită a obligației fiscale, și-a pierdut actualitatea și, deci, puterea legală.

În opinia recurentului, nu este argumentată poziția instanței de fond, precum că nu este clar fundamentul legal al susținerii sale că prevederile ordinului menționat sunt în vigoare și produc efecte juridice.

Recurentul consideră că, Curtea de Apel Chișinău a neglijat forța juridică a interpretării art. 76 din Constituție efectuată de către Curtea Constituțională în corespundere cu care prevederile legii noi prevalează asupra reglementărilor actului normativ vechi. Astfel, prin introducerea lit. p) în textul art. 11 din Codul de executare, legiuitorul a urmărit scopul definitivării principiului executării silite a tuturor documentelor executorii prin intermediul executorilor judecătorești.

Conform 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.

Conform art. 245 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.

Hotărârea Curții de Apel Chișinău a fost emisă la 29 aprilie 2021, hotărârea integrală fiind recepționată de către recurent la 20 mai 2021 (f.d. 98).

Prin urmare, recursul depus de către SRL „Cebacot”, reprezentată de avocatul Inga Roșca, la 31 mai 2021 (nemotivat) și 21 iunie 2021 (motivat), este în termen.

La 24 iunie 2021, Curtea Supremă de Justiție a expediat intimatului copia cererii de recurs, fiindu-i explicat dreptul de a depune referință asupra recursului declarat, însă până în prezent nu și-a valorificat acest drept.

Examinând temeiurile invocate în recurs 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 consideră recursul 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 *Helmerts c. Suediei* 9 octombrie 1991, § 31, Seria A, nr. 212-A).

Completul specializat în examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție conchide că cererea de recurs depusă de SRL „Cebacot”, reprezentată de avocatul Inga Roșca, este inadmisibilă.

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 SRL „Cebacot”, reprezentată de avocatul Inga Roșca, se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecători

Nicolae Craiu

Victor Burduh