

Dosarul nr.3ra-1098/21

Instanța de fond: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani – O. Țurcan

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău – A. Bostan, G. Dașchevici, V. Negru

ÎNCHEIERE

24 noiembrie 2021

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul
judecătorii

Maria Ghervas
Nina Vascan
Victor Burduh

examinând admisibilitatea recursului declarat de către notarul Liliana Palancean, în cauza de contencios administrativ la acțiunea depusă de către Liliana Palancean împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor administrative, obligarea emiterii actului administrativ individual favorabil,

împotriva deciziei din data de 22 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău prin care s-a respins apelul declarat de către notarul Liliana Palancean, s-a menținut hotărârea din data de 24 iulie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani,

constată:

La 02 mai 2019 notarul Liliana Palancean a depus acțiune în contenciosul administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat, prin care a solicitat anularea refuzului de prelungire a termenului de prezentare a declarației cu privire la impozitul pe venit exprimat prin scrisorile nr.26-08/1-12/2015 din 20 februarie 2019 și nr.26-08/1-12/4077 din 03 aprilie 2019, obligarea emiterii actului administrativ individual favorabil cu privire la prelungirea termenului de prezentare a declarației privind impozitul pe venit realizat în anul 2018, condiționat de survenirea evenimentului viitor și anume decizia irevocabilă și executorie adoptată pe cauza de contencios administrativ, declarată de notarul Liliana Palancean împotriva Ministerului Justiției, intervenienți notarul Elena Constantinescu și Serviciul Fiscal de Stat. (f.d.3-4)

În motivarea acțiunii notarul Liliana Palancean a relatat că la 29 ianuarie 2019 a solicitat Serviciului Fiscal de Stat prelungirea termenului de prezentare a declarației DAJ17 cu privire la impozitul pe venit realizat în anul 2018. În susținerea acestei solicitări a menționat imposibilitatea completării declarației în prezența lacunelor și contradicțiilor cu caracter normativ. Lipsa de claritate și precizie a soluțiilor oferite au favorizat apariția stării de incertitudine cu interpretări arbitrare în privința alegerii formularului declarației, modului de completare a ei, realizarea dreptului de a beneficia de deducerea cheltuielilor. De asemenea, a mai indicat existența pe rol a cererii de chemare în judecată depuse de către aceasta împotriva Ministerului Finanțelor, intervenient notarul Elena Constantinescu și Serviciul Fiscal de Stat cu privire la constatarea neîncadrării declarației forma DAJ17 cu privire la impozitul pe venit pentru persoanele care desfășoară activitatea profesională în sectorul justiției,

aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor nr.09 din 15 ianuarie 2018, în partea notarilor, persoane fizice care nu practică activitatea de întreprinzător, în sistemul fiscal stabilit de Constituția Republicii Moldova și în conceptul impozitului pe venit stabilit la titlurile I și II al Codului fiscal și anularea în parte a ordinului Ministerului Finanțelor nr.09 din 15 ianuarie 2018, în partea notarilor, persoane fizice care nu practică activitatea de întreprinzător.

Reclamanta a susținut că a expediat adresarea nr. 62 din 29 ianuarie 2019 Serviciului Fiscal de Stat, în termenul stabilit pentru depunerea declarației, care a expirat la 25 martie 2019.

Prin răspunsul Serviciului Fiscal de Stat nr.26-08/1-12/2015 din 20 februarie 2019 i s-a refuzat în prelungirea termenului de prezentare a declarației DAJ17 cu privire la impozitul pe venit realizat în anul 2018, motivându-și poziția pe faptul că art.83, alin. (8) din Codul fiscal prevede dreptul, dar nu și obligația de a prelungi termenul prezentat declarației cu privire la impozitul pe venit, iar art. 83, alin. (2), lit. a¹) din Codul fiscal, stabilește obligația prezentării declarației cu privire la impozitul pe venit a persoanelor care practică activitatea profesională indiferent de prezența obligației privind achitarea impozitului.

Nefiind de acord cu răspunsul autorității fiscale, notarul Liliana Palancean la 19 martie 2019 a expediat Serviciului Fiscal de Stat și Ministerului Finanțelor cererea prealabilă, prin care a solicitat anularea răspunsului, revizuirea poziției Serviciului Fiscal de Stat, prelungirea termenului pentru depunerea declarației DAJ17 cu privire la impozitul pe venit realizat în anul 2018.

La 05 aprilie 2019 reclamanta a recepționat răspunsul Serviciului Fiscal de Stat nr.26-08/1-12/4077 din 03 aprilie 2019, prin care s-a respins în satisfacerea cererii prealabile, motivând suplimentar refuzul său, prin faptul că, argumentele contribuabilului nu sunt fondate pentru a fi acceptată prelungirea termenului de prezentare a declarației DAJ17 și pentru lipsa argumentelor suplimentare celor expuse în cererea inițială.

În dezacord cu soluția autorității fiscale exprimată în răspunsurile nr. 26-08/1-12/2014 din 20 februarie 2019 și nr. 26-08/1-12/4078 din 03 aprilie 2019 notarul Liliana Palancean a invocat că se încadrează perfect în categoria persoanelor care pot beneficia de dreptul acordat de lege. De asemenea a susținut că a respectat condițiile prevăzute de art. 83, alin. (8) din Codul fiscal, și anume: este persoană fizică, nu desfășoară activitate de întreprinzător, a depus cererea de prelungire a termenului depunerii declarației înainte de expirarea termenului depunerii acesteia, termenul solicitat pentru prelungirea depunerii declarației a fost rezonabil.

La caz, solicitarea de prelungire a termenului depunerii declarației DAJ17 pentru anul 2018 a fost depusă la 29 ianuarie 2019, adică în interiorul termenului stabilit de lege, fapt care nu este negat de Serviciul Fiscal de Stat. Refertor la motivarea solicitării, reclamanta a menționat că prevederile legale sus-menționate nu obligă contribuabilul la motivarea necesității prelungirii termenului prezentării declarației, iar motivația adusă în adresarea nr. 62 din 29 ianuarie 2019 și în cererea prealabilă a fost expusă din propria inițiativă.

Mai mult, chiar dacă s-ar părea îndoielnică poziția notarul Liliana Palancean precum că nu are obligația de a motiva necesitatea prelungirii termenului prezentării declarației pentru venitul realizat în anul 2018, această poziție este protejată prin art. 11, alin. (1) din Codul fiscal, care prevede: apărarea drepturilor și intereselor

contribuabilului se face pe cale judiciară sau pe alte căi prevăzute de prezentul cod și de alte acte ale legislației. Toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului, statul garantând apărarea drepturilor și intereselor contribuabililor.

În opinia reclamantei este lipsită de suport legal și afirmația cuprinsă în răspunsul la cererea prealabilă nr.26-08/1-12/4077 din 03 aprilie 2019 și anume că cererea prealabilă nu conține argumente suplimentare celor expuse în scrisoarea nr.62 din 29 ianuarie 2019, ori nici Legea contenciosului administrativ nr.793 din data de 10 februarie 2000, în vigoare la data depunerii cererii prealabile, nici Codul administrativ în vigoare la data întocmirii de către Serviciul Fiscal de Stat a răspunsului la cererea prealabilă, nu obliga și nu obligă în continuare petiționarii la prezentarea în cererea prealabilă a argumentelor suplimentare.

Potrivit prevederilor Codul administrativ, cererea prealabilă este instituția care oferă o cale de soluționare prejudiciară a litigiilor administrative, ce urmărește scopul de a verifica legalitatea actelor administrative individuale, sarcină care este pusă autorității publice, dar nu petiționarului. Respectiv, legiuitorul a stabilit etapa procedurii prealabile nu pentru a pune în sarcina petiționarului obligația de a prezenta argumente suplimentare, ci pentru a exclude emiterea actelor administrative cu caracter individual cu încălcarea cerințelor legii.

În acest context, reclamanta a menționat că argumentul Serviciului Fiscal de Stat privind necesitatea motivării cerinței privind prelungirea termenului prezentării declarației pe venitul realizat în anul 2018 și indicarea în cererea prealabilă a argumentelor suplimentare sunt contrare prevederilor art. 83, alin. (8), art.11, alin.(1) din Codul fiscal și ale Codului administrativ.

Notarul Liliana Palancean suplimentar a invocat că contrar art. 120, alin. (1) din Codul administrativ, răspunsul la cererea prealabilă nr.26-08/1-12/4077 din 03 aprilie 2019 nu conține: decizia luată (partea dispozitivă a actului administrativ); motivarea deciziei luate, inclusiv indicarea actelor normative pentru a căror punere în aplicare se emite actul administrativ; decizia cu privire la cheltuieli; informația cu privire la exercitarea căilor de atac. Deci, autoritatea fiscală a formulat refuzurile cu depășirea limitelor legal stabilite și contrar scopului pentru care autorității i-a fost atribuit dreptul discreționar.

Totodată, reclamanta a menționat că refuzul autorității fiscale are un efect defavorabil, deoarece a plasat-o, începând cu 25 martie 2019, în poziția contribuabilului care nu și-a îndeplinit obligația fiscală stabilită la art. 69⁵, alin.(4) și art. 83, alin (4), lit. a) din Codul fiscal, situație pasibilă sancționării contribuabilului de către autoritățile publice.

Finalmente notarul Liliana Palancean a relatat că litigiul dedus judecătii vizează vătămarea de către Serviciul Fiscal de Stat a dreptului acestia prevăzut la art.83, alin. (8) din Codul fiscal, care prevede expres că, la cererea în scris a persoanei fizice, care nu desfășoară activitate de întreprinzător, Serviciul Fiscal de Stat poate prelungi (în limite rezonabile) termenul de prezentare a declarației cu privire la impozitul pe venit. Prolungirea termenului se admite numai în cazul în care cererea a fost depusă înainte de expirarea termenului stabilit pentru prezentarea declarației.

Prin hotărârea din data de 24 iulie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, s-a respins acțiunea depusă de notarul Liliana Palancean împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea refuzului exprimat prin scrisorile nr.26-08/1-12/2014 din 20

februarie 2019 și nr.26-08/1-12/4078 din 03 aprilie 2019, cu obligarea emiterii actului administrativ individual favorabil cu privire la prelungirea termenului de prezentare a declarației privind impozitul pe venit realizat în anul 2018. (f.d.84, 89-89)

Hotărârea instanței de fond a fost contestată în termen de către notarul Liliana Palancean. (f.d. 87,109-113)

Curtea de Apel Chișinău prin decizia din data de 22 iunie 2021 a respins apelul declarat de către notarul Liliana Palancean, a menținut hotărârea din data de 24 iulie 2020 a Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani. (f.d. 142,143-154)

Instanțele de judecată în temeiul art. 5, alin. (36)² din Codul fiscal au menționat că notarii sunt incluși în categoria subiecților care desfășoară activități profesionale în sectorul justiției. Totodată, în temeiul art. 69⁵, alin. (4)-(6), art. 83, alin. (2), lit.a¹, art. 83, alin. (4), lit. a) și art. 83, alin. (8) din Codul fiscal în raport cu materialele cauzei, au concluzionat că notarul Liliana Palancean nu este o persoană fizică, ci o persoană ce practică activitate profesională.

Prin urmare, instanțele de judecată au constatat că, în speță, cererea de prelungire a termenului de depunere a declarației cu privire la impozitul pe venit a fost depusă nu de un subiect abilitat prin lege cu acest drept, dar de către notarul Liliana Palancean, care nu este o persoană fizică, ci o persoană ce practică activitate profesională. Legislația fiscală a concretizat în mod expres cercul subiecților impunerii fiscale, astfel că, operează cu noțiuni distincte ale contribuabilului - persoană fizică și contribuabilul - persoană care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției și în domeniul sănătății. În acest sens, noțiunile conținute la art.5 din Codul fiscal, se aplică în scopul impozitării, fără modificarea statutului juridic al persoanelor juridice și fizice prevăzut de legislația în vigoare.

Suplimentar instanțele de judecată au mai relatat că art. 83, alin. (8) din Codul fiscal prevede dreptul Serviciului Fiscal de Stat de a prelungi termenul de prezentare a declarației cu privire la impozitul pe venit, doar la cererea în scris a persoanei fizice.

Împotriva deciziei instanței de apel a depus recurs notarul Liliana Palancean, prin care a solicitat admiterea recursului, casare deciziei instanței de apel, emiterea unei hotărâri privind admiterea integrală a acțiunii. (f.d.156,165-175)

În motivarea recursului notarul Liliana Palancean a menționat că instanțele de judecată au interpretat greșit prevederile art. 83, alin. (8) din Codul fiscal, reținând că cererea de prelungire a termenului de prezentare a declarației cu privire la impozitul pe venit nu a fost depusă de contribuabil persoană fizică, adică nu a fost depusă de un subiect abilitat prin lege cu acest drept.

Ca contraargument notarul Liliana Palancean a invocat prevederile art. 5 din Codul fiscal, menționând că legislația fiscală prevede două categorii de contribuabili și anume persoane fizice și persoane juridice, alte categorii de persoane nu pot exista.

Notarii nu există și nu pot exista înafara structurii după categoria de persoane fizice sau juridice. În sens fiscal chiar dacă toți se înglobează în noțiunea de contribuabili, aceștea pot fi doar persoane fizice sau juridice, altă structură după categorii, legislația fiscală nu a prevăzut.

Notarul Liliana Palancean a mai menționat că din conținutul art. 5, alin. (36)², coroborat cu art. 69², alin. 82) din Codul fiscal rezultă persoana care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției în sensul fiscal în dependență de categoria profesiei din care face parte pot fi atât persoane fizice, cât și persoane juridice.

La 18 noiembrie 2021 Serviciul Fiscal de Stat a depus referință, prin care a solicitat respingerea recursului declarat de către Liliana Palancean, menținerea deciziei instanței de apel.

În conformitate cu art. 245 din Codul administrativ recursul se depune la instanța de apel în termen de 30 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 instanței de apel a fost pronunțată la 22 iunie 2021.

La 12 iulie 2021, în termen, notarul Liliana Palancean a depus recursul nemotivat. (f.d. 155)

Decizia motivată a Curții de Apel Chișinău din data de 22 iunie 2021 a fost notificată notarului Liliana Palancean la 22 septembrie 2021, fapt confirmat prin avizul de recepție anexat la fila dosarului 160.

Notarul Liliana Palancean s-a conformat prevederilor legale și la 20 octombrie 2021 a expediat în adresa Curții Supreme de Justiție motivarea recursului. (f.d.165-175)

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 îl consideră drept 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 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 menționează 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 consecutivitate, 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).

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 către notarul Liliana Palancean, este inadmisibilă.

Conform art. 230 și art. 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

dispune:

Recursul, înaintat de către notarul Liliana Palancean, se declară inadmisibil.
Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul

Maria Ghervas

judecătorii

Nina Vascan

Victor Burduh