

## Î N C H E I E R E

07 iunie 2023

mun. Chișinău

### Curtea Supremă de Justiție

Completul de judecată, în componența:

Președinte, judecător

Judecători

Tamara Chișca-Doneva

Mariana Pitic

Aliona Miron

examinând admisibilitatea recursului declarat de Ciobu Dumitru, prin intermediul avocatului Roșca Vladislav,

în cauza civilă la acțiunea în contencios administrativ înaintată de Ciobu Dumitru împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea actului administrativ,

împotriva deciziei din 02 noiembrie 2022 a Curții de Apel Chișinău, prin care a fost admisă cererea de apel depusă de Serviciul Fiscal de Stat, casată hotărârea din 25 noiembrie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, fiind pronunțată o nouă decizie de respingere a acțiunii,

### c o n s t a ț ă:

La 25 august 2021, Ciobu Dumitru s-a adresat cu acțiune de contencios administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat, solicitând anularea hotărârii nr.660/66 din 27 mai 2021 și a deciziei nr.645/229 din 22 iulie 2021 (f.d. 3-8).

În motivarea acțiunii reclamantul a indicat că, în privința sa Serviciul Fiscal de Stat a efectuat un control fiscal tematic la fața locului, prin metoda verificării tematice cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil conform capitolului III din Titlul V al Codului fiscal, privind corectitudinea calculării, declarării impozitului pe venit al persoanei fizice pentru perioadele fiscale A/2012-A/2019.

Prin urmare, la 18 mai 2021, a fost emisă decizia nr. 660/1578 asupra cazului de încălcare fiscală, prin care s-a constatat că Ciobu Dumitru nu a declarat și nu a achitat impozitul pe venit pentru perioadele A/2012-A/2019. Astfel, s-a dispus încasarea la buget a sumei de 4 585 688 lei, a majorării de întârziere (penalitate) în sumă de 3 196 285 lei, s-au aplicat o amendă în mărime de 2 863 351 lei, o amendă în mărime de 201 299 lei, o amendă în mărime de 1 800 lei și o amendă în mărime de 2 500 lei.

Ulterior, la 27 mai 2021, a fost emisă hotărârea nr. 660/66 prin care s-a aplicat sechestrul pe bunurile persoanei fizice, Ciobu Dumitru, în valoare de 10 850 923 lei.

Nefiind de acord cu hotărârea respectivă, la 25 iunie 2021, reclamantul a depus o contestație către Serviciul Fiscal de Stat, iar prin decizia nr. 645/229 din 22 iulie 2021 a fost respinsă contestația în cauză, însă a fost rectificată hotărârea contestată nr.660/66 din 27 mai 2021.

Reclamantul consideră hotărârea organului fiscal nr. 660/66 din 27 mai 2021 privind aplicarea sechestrului ca fiind una ilegală, emisă în lipsa motivării de drept și de fapt a necesității aplicării sechestrului, precum și cu încălcarea normelor legale privind motivarea unui act administrativ.

Potrivit reclamantului, unicul motiv invocat de organul fiscal la emiterea hotărârii de aplicare a sechestrului este că aceasta a fost emisă „în conformitate cu Codul fiscal și din motivul existenței suspiciunii că bunurile contribuabilului pot fi înstrăinate”. O asemenea motivare din partea organului fiscal este inacceptabilă și această parte dovedește încă o dată persecutarea și acțiunile ilegale comise în ultima perioadă de către organul fiscal în privința cetățeanului Ciobu Dumitru. Acțiunile organului fiscal urmăresc pedepsirea cu orice preț și aplicarea unor impuneri fiscale cât mai înalte în privința lui Ciobu Dumitru, fără a ține cont de starea de fapt a lucrurilor și fără a lua în considerare circumstanțele care dovedesc lipsa de vinovăție a lui Ciobu Dumitru.

Mai mult, în hotărârea contestată organul fiscal nu a indicat în temeiul căror norme din Codul fiscal s-a dispus aplicarea sechestrului. Utilizarea sintagmei generice „în conformitate cu Codul fiscal”, nicidecum nu corespunde obligației impuse organului fiscal de a emite hotărâri și decizii motivate.

Astfel, organul fiscal era obligat la emiterea hotărârii de aplicare a sechestrului, să indice expres în temeiul căror norme din Codul fiscal a fost luată hotărârea.

Adițional, reclamantul consideră că hotărârea nr.660/66 din 27 mai 2021 nu corespunde nici rigorilor impuse de Codul administrativ. Potrivit hotărârii contestate, se observă că sechestrul a fost aplicat din motivul „existenței suspiciunii că bunurile contribuabilului pot fi înstrăinate, precum și din pct. 2 al dispozitivului se constată că sechestrul a fost aplicat în temeiul pct. 2 subpct. 4) din Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 379 din 15 martie 2017.

Potrivit pct. 2 subpct. 4) din Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 379 din 15 martie 2017, Serviciul Fiscal de Stat este în drept să aplice măsuri de asigurare a stingerii obligației fiscale, prin întocmirea formularelor aprobate la pct. 1 din prezentul ordin, în cazurile: 4) efectuării controlului fiscal la contribuabil și existenței suspiciunii că bunurile contribuabilului sau debitorului acestuia pot fi înstrăinate până la emiterea deciziei asupra cazului.

Din norma citată se desprinde faptul că măsura de asigurare putea fi aplicată doar la efectuarea controlului fiscal și în cazul în care existau suspiciuni că până la emiterea deciziei asupra cazului, contribuabilul va înstrăina bunurile sale.

La caz, pârâta deja finisase efectuarea controlului fiscal și emisese o decizie în privința cazului fiscal, astfel, aceasta nu mai era în drept să aplice sechestrul ca măsură de asigurare în temeiul pct. 2 subpct. 4) din Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 379 din 15 martie 2017.

La 18 mai 2021, a fost emisă decizia nr. 660/1578 asupra cazului de încălcare fiscală în privința lui Ciobu Dumitru, iar sechestrul ca măsură de asigurare a fost aplicat abia la 27 mai 2021 prin hotărârea nr. 660/66, contestată prin prezenta cerere.

Reclamantul consideră că în mod vădit organul fiscal a încălcat norma prevăzută de pct. 2 subpct. 4) din Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 379 din 15 martie 2017. Mai mult ca atât, organul fiscal nu a respectat obligația de motivare a actului administrativ nici în privința identificării suspiciunilor la care a făcut referire, precum că reclamantul Ciobu Dumitru ar avea intenția să-și înstrăineze bunurile sale. Nu a fost identificată nici măcar o singură acțiune a lui Ciobu Dumitru care ar da de bănuit că acesta ar vrea să-și înstrăineze bunurile sale.

Suplimentar, s-a atras atenția asupra faptului că controlul fiscal a fost inițiat la 19 februarie 2021 și a fost finalizat la 19 martie 2021. Până la data emiterii hotărârii nr. 660/66 din 27 mai 2021 cu privire la aplicarea sechestrului trecuse mai mult de 3 luni, iar Ciobu Dumitru nu a întreprins nicio acțiune în vederea vânzării bunurilor sale, deși cunoștea despre acțiunile organului fiscal, în pofida acestor circumstanțe, organul fiscal neîntemeiat a purces la aplicarea sechestrului ca măsură de asigurare fără să încerce să dovedească acuzațiile aduse în privința lui Ciobu Dumitru.

Drept urmare a depunerii contestației împotriva hotărârii nr. 660/66 din 27 mai 2021, la 22 iulie 2021, de către Serviciul Fiscal de Stat a fost emisă decizia nr. 645/229, prin care a fost respinsă contestația, însă s-a dispus a fi rectificată hotărârea nr. 660/66 din 27 mai 2021. A motivat organul fiscal precum că a fost admisă o eroare redacțională la emiterea hotărârii contestate nr. 660/66 din 27 mai 2021 și anume: „s-a indicat pct. 2 subpct. 4), pe când ar fi trebuit să fie indicat pct. 2 subpct. 1) din Ordinul nr. 379/2017”.

Reclamantul consideră că este ilegală decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 645/229, or, înțelegând argumentele aduse de contestatar și dându-și seama de ilegalitatea și netemeinicia hotărârii contestate nr. 660/66 din 27 mai 2021, a încercat să modifice hotărârea, astfel încât să îi dea acesteia o doză de legalitate.

Respectiv, studiind contestația depusă de Ciobu Dumitru, organul fiscal și-a dat seama că hotărârea contestată nr. 660/66 din 27 mai 2021 este ilegală și neîntemeiată, or, în temeiul pct. 2 subpct. 4) din Ordinul 379/2017 putea fi aplicată doar la efectuarea controlului fiscal și în cazul în care existau suspiciuni că până la emiterea deciziei asupra cazului, contribuabilul va înstrăina bunurile sale. Indicarea în decizia nr. 660/66 din 27 mai 2021 a temeiului legal pct. 2 subpct. 4) din Ordinul 379/2017, nicidecum nu constituie o eroare evidentă.

La caz nu a existat nicio cerere din partea reclamantului de a efectua rectificări în actul administrativ, ci s-a depus o contestație invocându-se caracterul ilegal al actului administrativ. Mai mult, nici autoritatea publică nu s-a autosesizat pentru a rectifica din oficiu careva pretinse erori, ci doar după recepționarea și examinarea contestației, Serviciul Fiscal de Stat a încercat să „legalizeze” hotărârea contestată nr. 660/66 din 27 mai 2021.

Prin hotărârea din 25 noiembrie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, acțiunea s-a admis și s-a anulat ca ilegală hotărârea Serviciului Fiscal de Stat nr. 660/66 din 27 mai 2021 cu privire la aplicarea sechestrului ca măsură de asigurare de pe bunurile contribuabilului și decizia pe marginea contestației nr. 645/229 din 22 iulie 2021 (f.d. 54, 64-75).

Prin decizia din 02 noiembrie 2022 a Curții de Apel Chișinău, a fost admisă cererea de apel depusă de Serviciul Fiscal de Stat, casată hotărârea din 25 noiembrie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, fiind pronunțată o nouă decizie de respingere a acțiunii (f.d. 108-118).

Pentru a decide astfel, instanța de apel a conchis că, în legătură cu obligațiile stabilite lui Ciobu Dumitru prin decizia nr.660/1578 din 18 mai 2021, conducându-se de prevederile legale, Serviciul Fiscal de Stat întemeiat a emis hotărârea nr.660/66 din 27 mai 2021 cu privire la aplicarea sechestrului pe bunurile contribuabilului Ciobu Dumitru, or aplicarea măsurilor de asigurare este un drept discreționar al Serviciului Fiscal de Stat în scopul stingerii obligațiilor fiscale, stabilite prin printr-o hotărâre definitivă. La caz, discreția autorității a fost legal folosită potrivit scopului acordat de lege, adică pentru protejarea reală și eficientă a drepturilor și intereselor legitime ale statului.

Mai mult ca atât, Curtea de Apel Chișinău a reținut că, drept urmare a contestării deciziei nr.660/1578 din 18 mai 2021, emise de Direcția generală administrare fiscală control fiscal post operațional (f.d. 301-302, dosar administrativ), Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr.645/241 din 29 iulie 2021, prin care a suspendat executarea deciziei nr. 660/1578 din 18 mai 2021 și a hotărât de a efectua un control repetat la Ciobu Dumitru (f.d. 304-305, dosar administrativ). Iar, la 30 septembrie 2021, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr.660/41, prin care a sistat controlul fiscal inițiat în privința persoanei fizice Ciobu Dumitru (f.d. 45).

Astfel, Curtea de Apel Chișinău a conchis că prima instanță eronat a ajuns la concluzia temeiniciei acțiunii lui Ciobu Dumitru.

Cu referire la pretinsa nerespectare de către autoritatea publică a principiului statuat la art. 31 din Codul administrativ, potrivit căruia actele administrative individuale și operațiunile administrative scrise trebuie să fie motivate, aspect invocat de Ciobu Dumitru, instanța de apel a constatat că actul contestat, și anume hotărârea nr. 660/66 din 27 mai 2021, emisă de Serviciul Fiscal de Stat cu privire la aplicarea sechestrului ca măsură de asigurare pe bunurile contribuabilului, este suficient de motivată, or în pct. 1 sbpct. 1) și anexa 1 din Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 379 din 15 martie 2017 cu privire la aprobarea formularelor cu privire la aplicarea măsurilor de asigurare a stingerii obligației fiscale, este aprobat formularul-tip de hotărâre cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscal.

La 09 noiembrie 2022, Ciobu Dumitru, prin intermediul avocatului Roșca Vladislav, a depus recurs nemotivat împotriva deciziei din 02 noiembrie 2022 a Curții de Apel Chișinău. Ulterior, la 20 ianuarie 2023, Ciobu Dumitru, prin intermediul avocatului Roșca Vladislav, a depus recurs motivat, solicitând admiterea cererii de recurs, casarea deciziei instanței de apel, cu menținerea hotărârii primei instanțe.

În motivarea cererii de recurs s-a invocat că instanța de apel a interpretat eronat legea, or decizia care stă la baza aplicării sechestrului pe bunurile recurentului nu este una definitivă. Astfel, suspendarea unui act administrativ reprezintă un mod de încetare temporară a producerii de efecte juridice a actului administrativ atunci când există suspiciuni cu privire la legalitatea actului administrativ, ca la final, în funcție de concluzia la care se ajunge, să fie repus în vigoare actul sau să fie anulat. Cu alte cuvinte, Decizia din 18 mai 2021, nu poate fi actul care stă la baza aplicării/menținerii sechestrului conform pct. 2 sbpct. 1) din ordinal Serviciului Fiscal de Stat 379/2017. Mai mult, Codul fiscal nu permite stabilirea unei măsuri de asigurare pe bunurile contribuabilului pe perioada controlului fiscal, ci doar după emiterea actului de control sau deciziei. Astfel, actualmente, în cadrul controlului fiscal repetat SFS în mod abuziv blochează tot patrimoniul contribuabilului, fără să existe un act de control în cadrul controlului repetat sau o decizie definitivă în cadrul

controlului inițial. Respectiv, SFS a exercitat în mod arbitrar dreptul său discreționar, or nu a motivat necesitatea aplicării sechestrului în acest caz concret, iar întocmirea unei hotărâri după formularul-tip nu dovedește îndeplinirea obligației de motivare a hotărârii și a aplicării legale a dreptului discreționar de stabilire a necesității măsurii de asigurare.

La 24 ianuarie 2023, Curtea Supremă de Justiție a expediat copia cererii de recurs Sereviciului Fiscal de Stat, aceasta fiind recepționată la 02 februarie 2023 (f.d. 132).

La 17 februarie 2023, Serviciul Fiscal de Stat a depus referință asupra cererii de recurs, solicitând respingerea acesteia (f.d. 133-136).

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.

Astfel, instanța de recurs constată că decizia Curții de Apel Chișinău a fost pronunțată la 02 noiembrie 2022, dispozitivul fiind notificat recurenteii prin poșta electronică la 07 noiembrie 2022 (f.d. 119), iar decizia motivată – la 03 ianuarie 2023 (f.d. 123).

Astfel, depunerea recursului nemotivat la 09 noiembrie 2022 (f.d.120), cât și motivarea acestuia prezentată la 20 ianuarie 2023 (f.d.124), sunt în termen.

Examinând admisibilitatea recursului depus de Ciobu Dumitru, prin intermediul avocatului Roșca Vladislav, completul de judecată îl consideră drept inadmisibil.

În motivarea concluziei enunțate se rețin următoarele argumente.

În conformitate cu 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, iar în acord cu alin. (2) din art. 246 din același cod, 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 de judecată al Curții Supreme de Justiție reține 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 decizia instanței de apel contestată într-o eventuală examinare în fond și invocare ex officio a erorilor de drept.

Completul de judecată notează 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, instanța de recurs 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, urmând de 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 de judecată al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a declara inadmisibil recursul depus de Ciobu Dumitru, prin intermediul avocatului Roșca Vladislav.

În conformitate cu art. 230 și art. 246 din Codul administrativ, completul de judecată al Curții Supreme de Justiție

d i s p u n e:

Recursul înaintat de Ciobu Dumitru, prin intermediul avocatului Roșca Vladislav, se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președinte, judecător

Tamara Chișca-Doneva

Judecători

Mariana Pitic

Aliona Miron