



**CURTEA SUPREMĂ
DE JUSTIȚIE**

ÎNCHEIERE

cu privire la inadmisibilitatea recursului depus de UNIUNEA COOPERATIVELOR DE CONSUM DIN OR.FĂLEȘTI,

în cauza de contencios administrativ intentată la cererea de chemare în judecată depusă de UNIUNEA COOPERATIVELOR DE CONSUM DIN OR.FĂLEȘTI împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului administrativ,

împotriva deciziei din 18 aprilie 2024 a Curții de Apel Chișinău,

*(Dosarul nr. 3ra-565/24
NR. PIGD 2-21073732-01-3ra-03072024)*

Recursul declarat după 01 septembrie 2023. Recurentul nu a invocat expres nici un temei prevăzut de art. 245¹ din Codul administrativ. Dezacordul recurentului cu decizia instanței ierarhic inferioare, la caz, nu constituie un temei de casare a acesteia. Admisibilitatea acțiunii în contencios administrativ.

Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani, jud. V. Chisilița,
Curtea de Apel Chișinău, jud. V. Negru, E. Palanciuc, I.Dutca,

18 iunie 2025

Textul corespunde originalului

**Examinând în lipsa participanților la proces recursul depus de
UNIUNEA COOPERATIVELOR DE CONSUM DIN OR.FĂLEȘTI,**

Curtea Supremă de Justiție, în completul compus din:

Stela Procopciuc, *Președinte,*

Ion Malanciuc

Diana Stănilă, *judecători,*

constată următoarele:

ÎN FAPT

1. La 13 mai 2021, prin intermediul poștei terestre (Vol.I, f.d.102), UNIUNEA COOPERATIVELOR DE CONSUM DIN OR.FĂLEȘTI a depus acțiune în contencios administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat, solicitând constatarea ca fiind ilegale acțiunilor funcționarului fiscal al Direcției Deservire Fiscală Fălești, Inga Palii, care în rezultatul vizitei fiscale a emis raportul nr. 8 din 24 februarie 2021 și a stabilit că nu a fost „respectat modul de întocmire a dării de seamă pe taxele locale (forma TL13) pentru perioada T/01/2017 -T/04/2020, în coloana 5, rândul 6, baza impozabilă a taxei de piață a fost inclusă eronat, fără suprafața terenurilor cu clădiri proprii și alți proprietari de 11 132,2 mp, respectiv taxa de piață a fost diminuată cu suma de 657 496 de lei, anularea raportului vizitei fiscale nr. 8 din 24 februarie 2021 al Direcției Deservire Fiscală Fălești din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală Nord, anularea deciziei nr. 109 din 08 aprilie 2021 a Serviciului Fiscal de Stat pe marginea contestației împotriva acțiunii funcționarului fiscal din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală Nord, ca fiind ilegală.

2. În motivarea acțiunii, reclamantul a invocat că prin raportul vizitei fiscale nr. 8, întocmit și semnat de funcționarul fiscal al Direcției Deservire Fiscală Fălești din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală Nord, Inga Palii, s-a stabilit că nu a fost respectat modul de întocmire a dării de seamă pe taxele locale (forma TL13), pentru perioada T/01/2017-T/04/2020, în coloana 5, rândul 6, baza impozabilă a taxei de piață a fost inclusă eronat, fără suprafața terenurilor cu clădiri proprii și alți proprietari de 11 132,2 mp, respectiv taxa de piață a fost diminuată cu suma de 657 496 de lei. Drept urmare, la 11 martie 2021 a depus contestația privind constatarea ca fiind ilegale acțiunile funcționarului fiscal al Direcției Deservire Fiscală Fălești și anularea raportului vizitei fiscale nr. 8 din 24 februarie 2021. Însă prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.109 din 08 aprilie 2021, în temeiul art.271 din Codul fiscal, s-a respins contestația, fiind constatat că volumul obiectului impozabil cu taxa de piață, în comparație cu datele reflectate în darea de seamă pe taxele locale (forma TL13), la capitolul taxa de piață, a fost diminuat, nefiind reflectate de UNIUNEA COOPERATIVELOR DE CONSUM DIN OR.FĂLEȘTI în darea de seamă toate suprafețele care

constituie obiect impozabil, conform prevederilor Codului Fiscal, fiind diminuată taxa de piață cu 657 496 de lei. Decizia a fost expediată prin scrisoarea datată cu 09 aprilie 2021, prin intermediul Î.S. „Poșta Moldovei” la 13 aprilie 2021, intrarea fiind înregistrată la 14 aprilie 2021.

3. Reclamantul a declarat că decizia enunțată și raportul vizitei fiscale sunt ilegale și emise contrar prevederilor legii. Astfel, funcționarul fiscal al Direcției Deservire Fiscală Fălești, Inga Palii, a efectuat la 23 februarie 2021 vizita fiscală, pentru perioada 01 ianuarie 2017-31 decembrie 2020. Urmare a vizitei fiscale, Inga Palii a întocmit și a semnat raportul vizitei fiscale nr.8 din 24 februarie 2021, fiindu-i recomandat de a prezenta darea de seamă pe taxele locale (Forma TL 13) pentru perioadele fiscale T/01/2017 - T/4/2020, corectată cu recalcularea și achitarea sumei taxei diminuate pentru suprafața obiectului impozabil de 11132,2 mp. Iar prin decizia nr.109 din 08 aprilie 2021, Serviciul Fiscal de Stat a respins contestația. Concomitent a menționat că în cazul neînlăturării neajunsurilor stabilite de funcționarul fiscal prin prezentarea dării de seamă corectate și reflectarea corectă în aceasta a suprafeței obiectului impozabil de 11132,2 mp, care să asigure raportarea conformă a obligațiilor fiscale, își rezervă dreptul de a aplica alte măsuri de conformare.

4. Reclamantul a afirmat că sunt eronate concluziile funcționarului fiscal și a Serviciului Fiscal de Stat în privința diminuării volumului obiectului impozabil cu taxa de piață și nereflectării tuturor suprafețelor care constituie obiectul impozabil, care în opinia autorității pârâte are o suprafață de 11 132,2 mp, o suprafață mai mare decât suprafața pentru care s-a calculat și s-a achitat taxa de piață, nefiind stabilită de fapt suprafața obiectului impozabil cu taxa de piață.

5. Cu trimitere la prevederile art.288 alin. (1), art. 289 alin.(2), lit. f), art. 290 lit. f), art.291 alin.(1) lit. f) din Codul fiscal, a indicat că piața din or. Fălești este amplasată pe str. xxxxx, xxxxx, terenul acesteia fiind transmis în posesiune și folosință UNIUNII COOPERATIVELOR DE CONSUM DIN OR.FĂLEȘTI potrivit actului de stat pentru dreptul de folosire a pământului seria B nr.004968 din 1993, eliberat de Comitetul Executiv Raional Fălești, pe toată durata existenței cooperației de consum din or. Fălești. UNIUNEA COOPERATIVELOR DE CONSUM DIN OR.FĂLEȘTI desfășoară activitatea sa în piața comercială în temeiul autorizației nr.0098, în care este indicat concret adresa acestei piețe, or. Fălești, str. xxxxx. Potrivit extrasului din Registrul bunurilor imobile, subcapitolul 1.0, bunul imobil, terenul cu număr cadastral xxxxx, situat în or. Fălești, str. xxxxx, are o suprafață de 0,8774 ha, pe care nu sunt amplasate construcții și aparține cu drept de proprietate administrației publice locale în baza deciziilor Consiliului local nr.05/1 din 26 mai 2010 (4301/10/8020-2) și din 01 octombrie 2014 (4301/14/18373-3). Drept urmare, pârâtul nu poate invoca necunoașterea înregistrării în registrul bunurilor imobile a dreptului de proprietate asupra bunului imobil din piață, întrucât datele din registru sunt publice, citând în

context art.6¹ din Codul funciar și art. 36 alin. (1) din Legea cadastrului bunurilor imobile nr. 1543 din 25 februarie 1998. Or, nu a diminuat volumul obiectului impozabil cu taxa de piață și corect a reflectat în darea de seamă pe taxele locale (forma TL 13), la capitolul taxa de piață, toată suprafața terenului din piața comercială, potrivit registrului bunurilor imobile de 0,8774 ha, constituind obiectul impozabil conform autoritatea fiscală, în mod arbitrar, fără motive de drept și de fapt, a inclus în volumul obiectului impozabil cu taxa de piață, suprafețele bunurilor care nu constituie acest obiect impozabil cu taxa de piață, care nu se află pe teritoriul pieței comerciale și sunt înregistrate cu alte numere cadastrale decât cel din piață, pe alte adrese, decât cea a pieței comerciale: teren cu construcții cu număr cadastral xxxxx, suprafața de 0,0023 ha, or. Fălești, str. xxxxx, nr. xxxxx; teren cu construcții cu număr cadastral xxxxx, suprafața de 0,0117 ha, or. Fălești, str. xxxxx, nr. xxxxx; teren cu construcții cu număr cadastral xxxxx, suprafața de 0,0640 ha, or. Fălești, str. xxxxx, nr. xxxxx; teren cu construcții cu număr cadastral xxxxx, suprafața de 0,0255 ha, or. Fălești, str. xxxxx, nr. xxxxx; teren cu construcții cu număr cadastral xxxxx, suprafața de 0,0219 ha, or. Fălești, str. xxxxx, nr. xxxxx; teren cu construcții cu număr cadastral xxxxx, suprafața de 0,0989 ha, or. Fălești, str. xxxxx, nr. xxxxx; teren cu construcții cu număr cadastral xxxxx, suprafața de 0,0103 ha, or. Fălești, str. xxxxx, nr. xxxxx. Suprafața totală a terenului și a clădirilor de pe teritoriul Pieței se presupune a fi 1,1381 ha. Orice încălcare privind reflectarea suprafeței terenurilor cu clădiri proprii și alți proprietari amplasați pe altă adresă decât cea indicată în autorizația nr. 0098 pentru funcționarea pieței comerciale, nu-i poate fi impusă. Astfel, reclamantul a reiterat că acțiunile funcționarului fiscal, raportul vizitei fiscale nr.8 din 24 februarie 2021 al Direcției Deservire Fiscală Fălești din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală Nord și decizia nr. 109 din 08 aprilie 2021 a Serviciului Fiscal de Stat sunt ilegale și contrare normelor imperative naționale și internaționale privind garantarea dreptului de proprietate. Respingerea acțiunii înaintate, va conduce la violarea dreptului de proprietate al organizației cooperatiste de consum, garantat prin art.1 al Protocolului Adițional la Convenția pentru Apărarea Drepturilor Omului și a Libertăților Fundamentale, art.316, art. 501 din Codul civil, art. 89 alin. (1) din Legea cooperăției de consum, inclusiv citând prevederile art.9, art.46 din Constituția Republicii Moldova, art.108 din Legea cooperăției de consum, art. 17 din Carta Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene, dreptul de proprietate. Astfel, i-au fost încălcate drepturile și interesele legitime, menționând jurisprudența CtEDO în cauza Străisteanu ș.a. vs. Moldova, hotărârea din 07 aprilie 2009.

6. La fel, a considerat oportun să indice că drept urmare a examinării cererilor depuse împotriva Consiliului orașului Fălești cu privire la anularea deciziilor: nr. 08/24 din 14 noiembrie 2017 privind transmiterea terenului cu suprafața de 0,8774 ha Î.M. „Asociației Piețelor din or. Fălești”; nr. 05/1 din

16 iunie 2017 privind revendicarea din posesia UNIUNII COOPERATIVELORE DE CONSUM DIN OR.FĂLEȘTI a terenului cu număr cadastral xxxx, suprafața de 0,8774 ha; nr. 02/22 din 27 aprilie 2018 despre instituirea Pieței Centrale a Î.M. „Asociației Piețelor din or. Fălești”; nr. 04/1 din 14 iunie 2019 privind transmiterea pieței orașenești către Î.M. „Asociației Piețelor din or. Fălești”, precum și obligarea Consiliului orașului Fălești să adopte decizia cu privire la acordarea servituții asupra bunurilor imobile cu suprafața de 0,2234 ha, cu excluderea suprafeței 0,0241, ha din suprafața totală a terenului din piață din calculul impozitului local, taxa de piață, număr cadastral xxxxx, au fost emise hotărârile: din 05 iunie 2018 a Judecătorei Bălți, sediul Fălești; din 17 decembrie 2018 a Judecătorei Bălți, sediul Sîngerei; din 17 decembrie 2018 a Judecătorei Bălți, sediul Sîngerei; din 11 noiembrie 2019 a Judecătorei Bălți, sediul Central; din 28 decembrie 2020 a Judecătorei Bălți, sediul Central, prin care s-au anulat deciziile contestate și s-a obligat Consiliul să emită decizia cu privire la acordarea servituții în sensul solicitat. Acestea hotărâri sunt irevocabile și au puterea lucrului judecată în conformitate cu art. 123 alin. (2), art. 254 din Codul de procedură civilă.

7. Reclamantul a notat că vizita fiscală cu întocmirea raportului nr.8 din 24 februarie 2021 a fost efectuată de către funcționarul fiscal contrar prevederilor art.13 din ordinul nr.479 din 16 septembrie 2020 „cu privire la modificarea indicațiilor metodice privind efectuarea vizitelor fiscale”, aprobat prin ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr.388/2019, MO din 23 septembrie 2020, nr.240, art.865, care stabilește că în cadrul vizitei fiscale, se va examina perioada aferentă ultimelor 12 luni de activitate a contribuabilului, cu excepția cazurilor în care sunt necesare date/ informații pentru perioade anterioare în scopul aprecierii modului respectare a legislației fiscale, clarificării unor posibile semne de încălcare a actelor normative în vigoare. Dacă agentul economic în perioada de 12 luni de activitate a fost supus vizitei fiscale periodic de 2-3 ori, vizita fiscală urmează a fi efectuată pentru perioada de la ultima vizită fiscală. Pentru perioada 20 februarie 2019 – 23 februarie 2021 au fost efectuate 5 vizite fiscale, cu întocmirea raporturilor vizitelor fiscale nr.12 din 20 februarie 2019, nr.51 din 19 aprilie 2019, nr.954 din 30 decembrie 2019, nr.84 din 08 septembrie 2020 și nr.8 din 23 februarie 2021. Ultima vizită fiscală a fost efectuată la 08 septembrie 2020. În perioada vizitelor fiscale efectuate în intervalul de timp 20 februarie 2019-08 septembrie 2020 nu s-a stabilit diminuarea volumului obiectului impozabil la taxa de piață și diminuarea sumei taxei de piață.

8. Conform art.11 alin.(1) din Codul fiscal, 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. Această normă fiscală derivă din principiul universal recunoscut *in dubio pro*

tributario - orice îndoială în legătură cu interpretarea legislației fiscale urmează a fi interpretată în favoarea contribuabilului. În particular, conform acestui principiu, soluționarea îndoielilor referitor la interpretarea dreptului fiscal nu trebuie să atragă după sine introducerea unor poveri fiscale suplimentare pentru contribuabil și nu trebuie să mărească presiunea fiscală existentă. La caz, organele fiscale eronat au aplicat legislația în vigoare, anume Codul fiscal, Legea cadastrului bunurilor imobile, iar la emiterea actelor administrative, erau obligate să aplice prevederile normelor menționate supra. În context s-a referit la jurisprudența CtEDO, în cauza Prigală c. Moldovei, hotărârea publicată la 13 februarie 2018, Curtea a statuat asupra importanței prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, în temeiul cărora îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

9. Prin cererea depusă la 15 februarie 2022, reclamantul a concretizat pretențiile, prin care a solicitat anularea parțială a raportului vizitei fiscale nr. 8 din 23 februarie 2021 al Direcției Deservire Fiscală Fălești din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală Nord, și anume în partea majorării obiectului impunerii cu taxă de piață referitor la obligarea prezentării dării de seamă pe taxele locale și nerespectarea modului de întocmire a dării de seamă pe taxele locale (forma TL13), pentru perioada T/01/2017-T/04/2020, în partea reflectării suprafeței terenurilor cu clădiri proprii și alți proprietari de 11132,2 mp, în baza impozabilă a taxei de piață, în partea diminuării taxei de piață în sumă de 657 496 de lei și în partea neonorării achitării pe deplin a taxei de piață în sumă de 736 615,00 de lei (657 496 de lei+79 119 lei, restanța pentru anul 2020), ca fiind ilegal, anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.109 din 08 aprilie 2021 privind examinarea contestației împotriva acțiunilor funcționarului fiscal din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală Nord.

10. În susținerea cererii de concretizare, reclamantul a precizat că în cererea de chemare în judecată inițială eronat a indicat data întocmirii raportului vizitei fiscale, acesta fiind din 23 februarie 2022. Constatările din raportul vizitei fiscale (pag 6, alin.2), potrivit cărora, conform informației prezentate de către primăria or.Fălești la data de 23 februarie 2021 nr.121, suplimentar informației nr.127 din 24 februarie 2021 și schemei Pieței orășenești str. xxxxx nr. xxxxx, s-a adeverit faptul că toate terenurile sub construcții procurate de UNIUNEA COOPERATIVELORE DE CONSUM DIN OR.FĂLEȘTI cu numere cadastrale: xxxxx, xxxxx, xxxxx, xxxxx, xxxxx sunt situate pe teritoriul Pieței centrale din or.Fălești, amplasate pe adresa or. Fălești str. xxxxx, nr. xxxxx, precum și concluzia (propoziția a doua din alin. 2, pag 6), potrivit căreia „suprafața totală a terenului și clădirilor proprietate privată a UNIUNII COOPERATIVELORE DE CONSUM DIN OR.FĂLEȘTI, pe teritoriul pieței gestionate, sunt amplasate și bunurile imobiliare cu numere cadastrale xxxxx, xxxxx, xxxxx, drepturile care aparțin altor proprietari”, sunt neîntemeiate și contravin circumstanțelor

de fapt și de drept, datelor din Registrul bunurilor imobile și prevederilor stabilite în art.36 alin.(1) din Legea cadastrului bunurilor imobile, or, UNIUNEA COOPERATIVELOR DE CONSUM DIN OR.FĂLEȘTI nu a diminuat volumul obiectului impozabil cu taxa de piață și corect a reflectat în darea de seamă pe taxele locale (forma TL 13), la capitolul taxa de piață, toată suprafața terenului din Piața comercială, potrivit Registrului bunurilor imobile de 0,8774 ha, constituind obiectul impozabil conform prevederilor Codului Fiscal. Datele vizitei fiscale (ultimul alineat, pag.6), inclusiv baza impozabilă, total 44 528,89 mp, cota, suma totală a taxei de 3 117 016 lei, diferența totală în sumă de 657 496 de lei pe perioada 1701/2017 - T/04/2020, precum și datele vizitei fiscale (primul alineat, pag.7), suma taxei totale de 3 117 016 lei și diferența totală de 736 615 lei pe perioada T/01/2017 - T/04/2020, de asemenea urmează a fi anulate ca fiind ilegale, ca fiind emise contrar prevederilor legii. În final, DDF Fălești din cadrul DGAF Nord (pag.7 alin.2 din Raportul vizitei fiscale) a conchis că, Uniunea Cooperativelor de consum din or. Fălești este obligată să prezinte darea de seamă pe taxele locale (Forma TL 13) corectată, pentru perioadele fiscale T/01/2017 - T/04/2020, cu includerea suprafeței totale a terenurilor și a imobilelor amplasate pe teritoriul pieței administrate. Totodată, cu titlu de concluzie, Direcția Deservire Fiscală Fălești din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală Nord a stabilit că, entitatea urmează să prezinte dările de seamă pe taxele locale (Forma TL 13) corectate pe perioadele respective și a constatat neonorarea achitării pe deplin pe deplin a taxei de piață în sumă de 736 615,00 (657 496 lei + 79 119 lei restanța a. 2020) lei.

11. În temeiul art.271 din Codul fiscal, Serviciului Fiscal de Stat prin decizia nr.109 din 08 aprilie 2021 a respins contestația depusă, constatând că volumul obiectului impozabil cu taxa de piață, în comparație cu datele reflectate în Darea de seamă pe taxele locale (forma TL13), la capitolul taxa de piață, a fost diminuat, nefiind reflectate în darea de seamă toate suprafețele care constituie obiect impozabil conform prevederilor Codului Fiscal, fiind diminuată taxa de piață cu 657 496 de lei. Serviciul Fiscal de Stat doar a făcut trimitere la normele legislației în vigoare privind corectitudinea efectuării vizitei fiscale, dar nu a examinat și apreciat concluziile făcute de funcționarii fiscali în raportul vizitei fiscale referitor la taxele locale, taxa de piață și nu esența încălcării fiscale. În fapt, raporul vizitei fiscale nr.8 din 23 februarie 2021, parțial referitor la taxa de piață, nu se încadrează în exigențele stabilite de legislația în vigoare privind vizita fiscală și constituie un control fiscal, fiind obligată să prezinte darea de seamă pe taxele locale, taxa de piață (Forma TL 13) corectată, pentru perioadele fiscale T/01/2017 - T/04/2020, cu includerea suprafeței totale a terenurilor și a imobilelor amplasate în afara teritoriul pieței administrate. Atât raportul vizitei fiscale nr.8 din 23 februarie 2021, cât și decizia nr.109 din 08 aprilie 2021, contravin prevederilor legislației în vigoare, și anume art.36 alin.(1) din Legea cadastrului bunurilor imobile nr.1543 din 25

februarie 1998, art.129 alin. (11¹), art. 134 alin.(1), pct.3 din Codul fiscal; pct.3), subpct 2), pct.4) subpct.4), pct. 11¹) din Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr.388 din 09 septembrie 2019, referitor la aprobarea indicațiilor metodice privind efectuarea vizitei fiscale (în redacția ordinului nr.479 din 17 septembrie 2020).

POZIȚIA PRIMEI INSTANȚE

12. Prin hotărârea din 19 aprilie 2022 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, s-a admis acțiunea în contencios administrativ înaintată de UNIUNEA COOPERATIVELOR DE CONSUM DIN OR.FĂLEȘTI. S-a anulat raportul vizitei fiscale nr.8 din 23 februarie 2021 al Direcției deservire fiscală Fălești din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală Nord și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 109 din 08 aprilie 2021, emisă la examinarea contestației împotriva acțiunii funcționarului fiscal din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală Nord.

EXERCITAREA CĂII DE ATAC ÎN ORDINE DE APEL

13. La 20 aprilie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a depus apel nemotivat, iar la 28 iulie 2022, a depusă motivarea apelului împotriva hotărârii din 19 aprilie 2022 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, prin care a solicitat admiterea acestuia, casarea hotărârii primei instanțe și emiterea unei noi decizii de respingere integrală a acțiunii ca fiind neîntemeiată.

POZIȚIA INSTANȚEI DE APEL

14. Prin decizia din 18 aprilie 2024 a Curții de Apel Chișinău s-a casat hotărârea din 19 aprilie 2022 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și s-a emis o nouă decizie prin care s-a declarat inadmisibilă acțiunea depusă de UNIUNEA COOPERATIVELOR DE CONSUM DIN OR.FĂLEȘTI împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului administrativ.

15. Pentru a decide astfel, verificând temeinicia și legalitatea hotărârii primei instanțe, a reținu că prima instanță nu a constatat și nu a elucidat pe deplin circumstanțele importante pentru soluționarea cauzei și anume n-a determinat existența dreptului vătămat al acesteia, recunoscut de lege, prin emiterea raportului Direcției Deservire Fiscală Fălești din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală Nord privind vizita fiscală nr.8 din 23 februarie 2021 și respectiv prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.109 din 08 aprilie 2021 pe marginea contestației depuse de UNIUNEA COOPERATIVELOR DE CONSUM DIN OR.FĂLEȘTI împotriva acțiunii funcționarului fiscal din cadrul Direcției Generale administrare fiscală Nord.

16. Instanța de apel învederând prevederile art.231 alin.(2), art.194 alin.(1), art.3, art.5, art.6, art.10, 11 alin.(1) lit.a),b), art.15 alin.(1), (2) din Codul administrativ și în concordanță cu norma juridică inserată la art.207 alin.(1) Cod administrativ, instanța verifică din oficiu dacă sunt întrunite condițiile pentru admisibilitate a unei acțiuni în contenciosul administrativ.

Dacă este inadmisibilă, acțiunea în contencios administrativ se declară ca atare prin încheiere judecătorească susceptibilă de recurs. (2) acțiunea în contencios administrativ se declară inadmisibilă în special când: e) reclamantul nu poate revendica încălcarea, prin activitatea administrativă, a unui drept în sensul art.17.

17. Instanța a relevat că dispozițiile legale enunțate supra stabilesc temeiurile de bază de admisibilitate a cererii de chemare în judecată formulată în instanța de contencios administrativ, după cum urmează: 1) prezența unui act administrativ individual defavorabil (dispoziție, decizie sau altă măsură oficială) întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, comunicat destinatarului; 2) competența jurisdicțională materială și teritorială a instanței de judecată pentru examinarea acțiunii în contenciosul administrativ; 3) respectarea cerințelor de formă și conținut a acțiunii în contencios administrativ; 4) respectarea procedurii prealabile; 5) respectarea termenului de înaintare a acțiunii; 5) prezența unui drept vătămat căruia i s-a adus atingere prin activitate administrativă.

18. Raportând normele citate supra la circumstanțele de fapt ale prezentei cauze, instanța de apel a notat că prima instanță neîntemeiat a purces la examinarea cauzei, stabilind că acțiunea depusă de UNIUNEA COOPERATIVELOR DE CONSUM DIN OR.FĂLEȘTI întrunește condițiile pentru punerea pe rol și examinarea pretențiilor formulate de către acesta împotriva Serviciului Fiscal de Stat, or, reclamantul nu a probat încălcarea, prin activitatea administrativă, a unui drept al său, în sensul art.17 din Codul administrativ.

19. În acest context, în lipsa revendicării unui drept propriu, în sensul art.17 din Codul administrativ, acțiunea eșuează testul de admisibilitate conform art. 207 din Codul administrativ. În conformitate cu art.39 alin. (2) din Codul administrativ, orice persoană care revendică un drept vătămat de către o autoritate publică în sensul art.17 sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri se poate adresa instanței de judecată competente. Prevederile art.17 din Codul administrativ se referă la orice drept subiectiv reglementat de normele dreptului material, deci anume dreptul substanțial reglementează situațiile juridice subiective ce caracterizează statutul juridic al persoanelor care participă la viața juridică. Acest argument impune și raționamentul că dreptul procedural reglementează doar formele ce necesită a fi respectate pentru a obține pe cale judiciară o protecție a unui drept subiectiv în sensul art. 17 din Codul administrativ.

20. Reieșind din reglementările statuate expres la art. 207 alin. (2) lit. e) coroborate cu art. 39 alin. (2), art. 17 și art.189 alin.(1) și alin. (2) din Codul administrativ, instanța de apel a subliniat că promovarea unei acțiuni în instanța de contencios administrativ poate fi făcută de orice persoană, care revendică încălcarea unui drept al său, prin activitatea administrativă a unei

autorității publice, fie prin refuzul autorității administrative de a soluționa în termenul legal o cerere, situație ce implică existența obligatorie a două condiții, și anume: existența vătămării unui drept recunoscut de lege a reclamantului și vătămarea dreptului său să fie cauzat printr-un act administrativ, fie prin refuzul autorității administrative de a soluționa în termenul legal o cerere.

21. În acest sens, revendicarea dreptului trebuie să se deducă din susținerile formulate prin acțiunea înaintată în judecată, în conținutul căreia urmează a fi arătată vătămarea dreptului personal, or, expresiile ce se conțin în textul art. 17, art.39 și art. 189 din Codul administrativ de „drept vătămat” și de „încălcarea unui drept al său” se referă la drepturi subiective concrete, fiind excluse așa numitele drepturi prin ricoșeu, ipotetice, iluzorii sau virtuale, precum și acțiunile populare (*actio popularis*).

22. Cu referire la caz, prin prezenta acțiune, UNIUNEA COOPERATIVELOR DE CONSUM DIN OR.FĂLEȘTI a contestat legalitatea raportului Direcției Deservire Fiscală Fălești din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală Nord privind vizita fiscală nr.8 din 23 februarie 2021, în partea ce se referă la taxa de piață, în partea majorării obiectului impunerii cu taxa de piață; în partea ce se referă la obligarea prezentării dării de seamă pe taxele locale și nerespectarea modului de întocmire a dării de seamă pe taxele locale (forma TL13) pentru perioada T/01/2017-T/04/2020 de către UNIUNEA COOPERATIVELOR DE CONSUM DIN OR.FĂLEȘTI (cod fiscal xxxxx); în partea reflectării suprafeței terenurilor cu clădiri proprii și alți proprietari de 11132,2 mp în baza impozabilă a taxei de piață; în partea diminuării taxei de piață în sumă de 657 496 lei, și în partea neonorării achitării pe deplin a taxei de piață în sumă de 736 615,00 (657 496 lei + 79119 lei restanța a. 2020) lei și a deciziei nr. 109 din 08 aprilie 2021 a Serviciului Fiscal de Stat pe marginea contestației împotriva acțiunii funcționarului fiscal din cadrul Direcției generale administrare fiscală Nord, reclamantul solicitând anularea acestora.

23. Cu referire la revendicările reclamantului în partea ce ține de contestarea raportului Direcției Deservire Fiscală Fălești din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală Nord privind vizita fiscală nr.8 din 23 februarie 2021, instanța de apel a reținut că sesizând instanța de judecată cu acțiunea în cauză, UNIUNEA COOPERATIVELOR DE CONSUM DIN OR.FĂLEȘTI nu a invocat și nu a motivat care drept al său recunoscut de lege, i-a fost încălcat prin actul contestat, or, legea expres prevede regula sesizării instanței de către orice persoană care revindecă încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice, iar dreptul vătămat reprezintă orice drept sau libertate stabilit/stabilită de lege căruia/căreia i se aduce atingere prin activitatea administrativă.

24. La acest capitol, instanța a reiterat condițiile pentru existența unei stabilități și a corectitudinii formulării cererilor de chemare în judecată, care

sunt: actul emis trebuie să parvină de la o autoritate administrativă; condiția existenței vătămării unui drept recunoscut de lege reclamantului; existența capacității de exercițiu și a celei procesuale; vătămarea dreptului să fie cauzată printr-un act administrativ sau prin refuzul autorității administrative de a soluționa în termenul legal cererea; obligativitatea îndeplinirii procedurii administrative prealabile.

25. Raportând normele citate la circumstanțele cauzei, instanța de apel a relevat că la caz prima instanță neîntemeiat a purces la examinarea cauzei, stabilind că actul contestat la caz – raportul Direcției Deservire Fiscală Fălești din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală Nord privind vizita fiscală nr.8 din 23 februarie 2021, este un act administrativ individual defavorabil, ce urmează a fi examinat de către instanța de contencios administrativ. Or, acesta din urmă, poartă un caracter informativ și nu produce efecte juridice, constituind o operațiune administrativă și nu act administrativ în sensul art.10 din Codul administrativ, nefiind o manifestare juridică unilaterală de voință cu caracter normativ sau individual, din partea unei autorități publice în vederea organizării executării sau executării în concret a legii.

26. Instanța de apel a remarcat că potrivit prevederilor art.134 alin.(1) pct.3) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat și funcționarii fiscali, în cadrul acțiunilor de exercitare a funcției, au dreptul să efectueze vizite fiscale, iar art.129 alin.(11¹) din Codul fiscal statuează că, vizită fiscală reprezintă un instrument de administrare fiscală cu scop de asigurare a conformării voluntare prin acordarea consultațiilor, analiza activității, acumularea unor date despre activitatea contribuabilului. La fel, a reiterat inclusiv și prevederile pct.3, subpct. 2) din Indicațiile metodice privind efectuarea vizitei fiscale, aprobate prin ordinul Directorului Serviciului Fiscal de Stat nr. 388 din 09 septembrie 2019, conform cărora, vizita fiscală nu constituie un element al controlului fiscal, dar reprezintă o măsură de promovare a conformării voluntare a contribuabilului la respectarea legislației în vigoare, respectiv, în cadrul acesteia nu se calculează obligații fiscale și nu se aplică sancțiuni/majorări de întârziere, nu se ridică documente. Conform pct. 4, subpct. 4) din Indicații, una din măsurile care le implică în sine vizita fiscală este identificarea deficiențelor în activitatea agentului economic și prevenirea acțiunilor ilegale. În acord cu pct. 11¹ din Indicații, în cazul stabilirii unor abateri de la prevederile legislației în vigoare, contribuabilului i se recomandă înlăturarea neajunsurilor, prin prezentarea Declarației/dării de seamă corectate, și/sau reflectarea corectă în documentele de evidență contabilă a faptelor economice, care să asigure raportarea conformă a obligațiilor fiscale. În cazul refuzului contribuabilului de a se conforma voluntar într-un termen rezonabil și/sau constatarea unor încălcări grave, Serviciul Fiscal de Stat își rezervă dreptul de a aplica alte măsuri de conformare. Astfel, reieșind din cele specificate supra, instanța a reținut că prin raportul vizitei fiscale nr. 8 din 23 februarie 2021, entitățile i s-

a recomandat de a prezenta darea de seamă pe taxele locale (FormaTL13) pentru perioadele fiscale T/01/2017 - T/04/2020, corectată, cu recalcularea și achitarea sumei taxei diminuate, actul în cauză ne fiind unul final, ci doar preparatoriu, cu titlu de informare, reprezentând o activitate administrativă efectuată de autoritatea fiscală ca rezultat al analizei informațiilor referitoare la activitatea entității reclamante, vizita fiscală ne fiind un element al controlului fiscal, în cadrul acesteia ne fiind calculate obligații fiscale și nu se aplică sancțiuni/majorări de întârziere și nu se ridică documente.

27. Conform art.15 din Codul administrativ, operațiunile administrative sânt manifestările de voință sau activitățile autorităților publice care nu produc ca atare efecte juridice. Operațiunile administrative pot fi contestate doar concomitent cu actul administrativ individual, cu excepția operațiunilor administrative executorii sau îndreptate împotriva unui terț. Corespunzător, raportul vizitei fiscale nr.8 din 23 februarie 2021, fiind o operațiune administrativă, nu poate fi contestat separat decât odată cu o eventuală decizie de sancționare fiscală, emisă la finalizarea procedurii administrative demarate, întrucât, acest act, nu produce efecte juridice de sine stătător și nu poate fi contestat cu acțiune în contencios administrativ separat. Or, actele pregătitoare sau operațiunile administrative și tehnico-materiale (care au stat la baza emiterii actului administrativ), nu pot constitui de sine stătător obiect al contenciosului administrativ, deoarece nu produc efecte juridice prin ele însele. Prin urmare, reieșind din argumentele desfășurate supra, prima instanță neîntemeiat a purces la examinarea și soluționarea acțiunii, din motiv că raportul vizitei fiscale nr. 8 din 23 februarie 2021, prin care UNIUNII COOPERATIVELE DE CONSUM DIN OR.FĂLEȘTI i s-a recomandat să prezinte darea de seamă pe taxele locale (FormaTL13) pentru perioadele fiscale T/01/2017 - T/04/2020, corectată, cu recalcularea și achitarea sumei taxei diminuate, nu conține dispoziții, decizii sau sancțiuni și nu poate fi calificată și ridicată la rang de act administrativ, deoarece nu produce nemijlocit efecte juridice.

28. În acest context, prima instanță eronat și neîntemeiat a reținut alegațiile expuse de către reclamant privind ilegalitatea actului contestat, întrucât acest act poartă un caracter informativ și preparatoriu și nu constituie obiect al contenciosului administrativ, constatându-se neîntreținerea condițiilor obligatorii pentru înaintarea în instanța de judecată a unei acțiuni în contencios administrativ, în lipsa actului administrativ final, prin care ar fi lezate careva drepturi și interese legitime ale reclamantului/intimat. Subsecvent, raportând normele citate la circumstanțele cauzei, instanța de apel a conchis că nu poate fi revendicată încălcarea prin activitatea administrativă a unui drept în sensul art.17, odată ce actul contestat - raportul vizitei fiscale nr.8 din 23 februarie 2021 constituie o operațiune administrativă și nu un act administrativ, care urmează a fi contestat în instanța de contencios administrativ doar concomitent cu decizia autorității

publice asupra cazului de încălcare a legislației privind sancționarea fiscală, și nu inițial emiterii deciziei în cauză.

29. Cât privește capătul de cerere privind anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 109 din 08 aprilie 2021 pe marginea contestației depuse de UNIUNEA COOPERATIVELOR DE CONSUM DIN OR.FĂLEȘTI împotriva acțiunii funcționarului fiscal din cadrul Direcției Generale administrare fiscală Nord, prin care contestația a fost respinsă, instanța a remarcat că în concordanță cu norma juridică inserată la art.207 alin.(1) din Codul administrativ, instanța verifică din oficiu dacă sunt întrunite condițiile pentru admisibilitate a unei acțiuni în contencios administrativ. Dacă este inadmisibilă, acțiunea în contencios administrativ se declară ca atare prin încheiere judecătorească susceptibilă de recurs. (2) acțiunea în contencios administrativ se declară inadmisibilă în special când: e) reclamantul nu poate revendica încălcarea, prin activitatea administrativă, a unui drept în sensul art.17. Dispozițiile legale enunțate supra stabilesc temeiurile de bază de admisibilitate a cererii de chemare în judecată formulată în instanța de contencios administrativ, după cum urmează: 1) prezența unui act administrativ individual defavorabil (dispoziție, decizie sau altă măsură oficială) întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, comunicat destinatarului; 2) competența jurisdicțională materială și teritorială a instanței de judecată pentru examinarea acțiunii în contencios administrativ; 3) respectarea cerințelor de formă și conținut a acțiunii în contencios administrativ; 4) respectarea procedurii prealabile; 5) respectarea termenului de înaintare a acțiunii; 5) prezența unui drept vătămat căruia i s-a adus atingere prin activitate administrativă. Coroborând normele citate cu circumstanțele de fapt ale prezentei cauze, instanța de apel a menționat că prima instanță neîntemeiat a stabilit că decizia în cauză este pasibilă anulării, or, reclamantul a eșuat de a proba încălcarea, prin activitatea administrativă, a unui drept al său, în sensul art.17 din Codul administrativ. În lipsa revendicării unui drept propriu, în sensul art.17 din Codul administrativ, acțiunea eșuează testul de admisibilitate conform art. 207 din Codul administrativ, prevederile art.17 din Codul administrativ referindu-se la orice drept subiectiv reglementat de normele dreptului material, deci anume dreptul substanțial reglementează situațiile juridice subiective ce caracterizează statutul juridic al persoanelor care participă la viața juridică. Acest argument impune și raționamentul că, dreptul procedural reglementează doar formele ce necesită a fi respectate pentru a obține pe cale judiciară o protecție a unui drept subiectiv în sensul art. 17 din Codul administrativ. Astfel, raportând normele de drept citate anterior la circumstanțele de fapt ale cauzei, reieșind din reglementările statuate expres la art. 207 alin. (2) lit. e) coroborate cu art. 39 alin.(2), art.17 și art.189 alin.(1) și alin.(2) din Codul administrativ, instanța de apel a subliniat că promovarea unei acțiuni în instanța de contencios administrativ poate fi

făcută de orice persoană, care în opinia sa revendică încălcarea unui drept al său, prin activitatea administrativă a unei autorități publice, fie prin refuzul autorității administrative de a soluționa în termenul legal o cerere, situație ce implică existența obligatorie a două condiții, și anume: existența vătămării unui drept recunoscut de lege a reclamantului și vătămarea dreptului său să fie cauzat printr-un act administrativ, fie prin refuzul autorității administrative de a soluționa în termenul legal o cerere. În acest sens, revendicarea dreptului trebuie să se deducă din susținerile formulate prin acțiunea înaintată în judecată, în conținutul căreia urmează a fi arătată vătămarea dreptului personal, or, expresiile ce se conțin în textul art. 17, art. 39 și art. 189 Cod administrativ de „drept vătămat” și de „încălcarea unui drept al său” se referă la drepturi subiective concrete, fiind excluse așa numitele drepturi prin ricoșeu, ipotetice, iluzorii sau virtuale, precum și acțiunile populare (*actio popularis*).

30. Cu referire la cazul dedus judecării, UNIUNEA COOPERATIVELOR DE CONSUM DIN OR.FĂLEȘTI a contestat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 109 din 08 aprilie 2021 emisă pe marginea contestației depuse împotriva acțiunii funcționarului fiscal Inga Palii din cadrul Direcției Generale administrare fiscală Nord, prin care contestația a fost respinsă (Vol.I, f.d.28-30). În acest context, instanța a reținut că prin emiterea deciziei enunțate Serviciul Fiscal de Stat nu a lezat niciun drept al reclamantului/petiționarului, plângerea fiind soluționată de autoritatea competentă, fiind expuse motivele pentru care s-a respins contestația, nefiind în drept de a pretinde un alt rezultat al autorității publice pârâte, bazat pe propria convingere, nefiind identificat niciun temei juridic sau act administrativ, care ar impune autoritatea fiscală să constate ca fiind ilegale acțiunile funcționarului fiscal. Astfel, prima instanță neîntemeiat a purces la examinarea și soluționarea acțiunii, considerând că acțiunea înaintată de UNIUNEA COOPERATIVELOR DE CONSUM DIN OR.FĂLEȘTI întrunește condițiile de admisibilitate, ultimul eșuând probarea încălcării unui drept personal al său prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 109 din 08 aprilie 2021 emisă pe marginea contestației împotriva acțiunii funcționarului fiscal Inga Palii din cadrul Direcției Generale administrare fiscală Nord.

31. Acțiunea înaintată de UNIUNEA COOPERATIVELOR DE CONSUM DIN OR.FĂLEȘTI nu are drept scop apărarea dreptului său pretins încălcat, or, nu trebuie a fi confundate drepturile subiective cu drepturile obiective și totodată nu trebuie de generalizat dreptul vătămat, or, reclamantul nu a indicat dreptul personal încălcat prin decizia contestată. Astfel, instanța a reiterat că în cazul în care reclamantul nu invocă un drept al său, căruia i se aduce atingere prin activitatea administrativă, în sensul art.17 din Codul administrativ, acțiunea eșuează testul de admisibilitate conform art. 207 din Codul administrativ.

32. Prin urmare, instanța de apel a considerat că acțiunea depusă urmează a fi declarată inadmisibilă, în temeiul art.207 alin.(2) lit. e) din Codul Administrativ, care prevede că, acțiunea în contencios administrativ se declară inadmisibilă în special când, reclamantul nu poate revendica încălcarea, prin activitatea administrativă, a unui drept în sensul art.17 din Codul administrativ. Prima instanță nu a supus unei analize minuțioase și nu a verificat circumstanțele menționate, care, însă, necesitau a fi examinate, prin prisma cadrului legal aplicabil la caz, întru clarificarea tuturor aspectelor importante pentru soluționarea cazului dat. Din aceste raționamente și având în vedere că, prima instanță a omis examinarea chestiunii privind admisibilitatea acțiunii, instanța de apel a ajuns la concluzia de a casa hotărârea din 19 aprilie 2022 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani, fiind declarată inadmisibilă acțiunea în contencios administrativ înaintată de UNIUNEA COOPERATIVELOR DE CONSUM DIN OR.FĂLEȘTI împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului administrativ.

EXERCITAREA CĂII DE ATAC ÎN ORDINE DE RECURS

33. La 06 iunie 2024, prin intermediul poștei terestre (Vol.II, f.d.122), UNIUNEA COOPERATIVELOR DE CONSUM DIN OR.FĂLEȘTI a depus recurs nemotivat și la 25 iulie 2024 a depus recurs motivat împotriva deciziei din 18 aprilie 2024 a Curții de Apel Chișinău, solicitând admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel, adoptarea unei noi decizii de menținere a hotărârii primei instanțe.

34. În susținerea recursului, recurentul a invocat că decizia adoptată i s-a încălcat și îngrădit în mod inacceptabil dreptul la un proces echitabil, ceea ce este inadmisibil și i-au fost lezate drepturile procedurale stabilite în art. 56 din Codul de procedură civilă, fiind lipsit de posibilitatea de a-și apăra drepturile încălcate și/sau contestate, libertățile și interesele legitime.

35. Instanța de apel urma să țină cont de normele de drept naționale, cât și de practica CtEDO, în vederea neîngrădirii dreptului privind accesul liber la justiție, condiții obligatorii litigiului în cauză, or, conform normelor prevăzute în Convenție, dreptul de acces la un tribunal constituie un element inerent al tuturor garanțiilor procedurale (CtEDO, hot. Campbell și Fell vs. Marea Britanie din 25.02.1982)”. În cazul Airey vs. Irlanda Curtea a arătat că, dreptul fiecărei persoane de a avea acces la justiție se completează cu obligația statului de a facilita accesul. Statul este ținut să asigure oricărei persoane toate facilitățile rezonabile de drept și de fapt pentru a accede la instanță. Drepturile fundamentale trebuie garantate într-o manieră concretă și reală, iar nu iluzorie și teoretică. Imposibilitatea concretă de sesizare a unei instanțe de către persoana interesată constituie o încălcare a dreptului acesteia de acces la justiție. În mecanismul statal de apărare a drepturilor și libertăților fundamentale ale omului un factor de primă importanță îl constituie buna funcționare a puterii judecătorești, astfel încât să se asigure

oricărei persoane dreptul la satisfacție efectivă din partea instanțelor judecătorești competente împotriva actelor care violează drepturile, libertățile și interesele sale legitime (art.20 alin.(1) din Constituție). Conform prevederilor art. 119 din Constituția Republicii Moldova și art. 15 din Codul de procedură civilă, participanții la proces și alte persoane interesate, ale căror drepturi, libertăți ori interese legitime au fost încălcate printr-un act judiciar, pot exercita căile de atac împotriva acestuia, în condițiile legii.

36. În ceea ce vizează aplicarea eronată a normelor de drept procedural, recurentul a declarat că instanța de apel a interpretat în mod greșit normele de drept procedural pertinente speței, iar drept consecință nefondat a declarat acțiunea ca inadmisibilă. În context a citat prevederile art. 189 alin. (1), art. 3, art. 5 din Codul administrativ. Din interpretarea logico-juridică a normelor precitate, rezultă că unul din elementele definiției ale acțiunii în contencios administrativ, este revendicarea unui drept propriu, vătămat prin una din formele activității administrative, or, acțiunea în contencios administrativ trebuie să urmărească revendicarea unui drept subiectiv vătămat. Testul de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ prezumă inclusiv verificarea revendicării unui drept propriu vătămat și una din formele activității administrative conform art.12, art.206 alin.(2) lit.e) din Codul administrativ. Din prevederile art.20, art. 39 alin.(1),(2), art. 17 din Codul administrativ rezultă că scopul acțiunii în contencios administrativ constă în anularea unui act administrativ, care prin acțiunea sa aduce o atingere ilegală unui drept subiectiv concret recunoscut de lege unei anumite persoane. Sub acest aspect, recurentul a relevat că prevederile art. 207 alin. (2) lit. e) din Codul administrativ urmează a fi aplicate în corespundere cu dispozițiile articolelor 17, art. 20 și art. 39 din Codul administrativ. Din coroborarea normelor citate mai sus rezultă că revendicarea dreptului propriu este una din condițiile fundamentale pentru ca acțiunea în contencios administrativ să treacă testul admisibilității. Aceste norme denotă opțiunea legiuitorului pentru un contencios administrativ subiectiv efectiv, implicând revendicarea apărării unui drept subiectiv propriu. Revendicarea dreptului trebuie să se deducă din susținerile formulate prin cererea de chemare în judecată, în conținutul căreia urmează a fi invocată vătămarea dreptului propriu, deoarece expresiile utilizate în textul art. 17, art. 38 și art. 189 din Codul administrativ de „drept vătămat” și de „încălcarea unui drept al său” se referă la drepturi subiective concrete.

37. Recurentul a afirmat că prin înaintarea acțiunii în contencios administrativ, a solicitat anularea raportului vizitei fiscale nr.8 al Direcției Deservire Fiscală Fălești din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală Nord și deciziei nr. 109 din 08 aprilie 2021 a Serviciului Fiscal de Stat pe marginea contestației împotriva acțiunii funcționarului fiscal din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală Nord ca fiind ilegală (a formulat o acțiune în contestare). Astfel raportul vizitei fiscale, anularea cărui s-a solicitat, reprezintă o activitate administrativă efectuată de autoritatea

emitenta ca rezultat al analizei informațiilor disponibile referitor la activitatea entității. Ori, vizita fiscală nu constituie un element al controlului fiscal, ci o măsură de promovare a confirmării voluntare a contribuabilului la respectarea legislației în vigoare. Totodată, deși reprezintă o operațiune administrativă, vizita fiscală finalizată prin întocmirea unui raport asupra acestei vizite, are caracter executoriu, impunând contribuabilului obligația de rectificare a dărilor de seamă fiscale prezentate autorității publice pârâte. Aceste concluzii rezultă din prevederile ordinului Serviciului Fiscal de Stat nr. 388 din 09 septembrie 2019 „Referitor la aprobarea Indicațiilor metodice privind efectuarea vizitelor fiscale” (în redacția Ordinului SFS nr. 479 din 17 septembrie 2020), care la punctul 11¹ statuează că în cazul stabilirii unor abateri de la prevederile legislației în vigoare, contribuabilului i se recomandă înlăturarea neajunsurilor, prin prezentarea Declarației dării de seamă corectate, și/sau reflectarea corectă în documentele de evidență contabilă a faptelor economice, care să asigure raportarea conformă a obligațiilor fiscale. În cazul refuzului contribuabilului de a se conforma voluntar într-un termen rezonabil și/sau constatarea unor încălcări grave, Serviciul Fiscal își rezervă dreptul de a aplica alte măsuri de conformare. Totodată, conform explicațiilor formulate de pârât în referință și susținute în instanța de judecată, în situația în care propunerea de a prezenta Darea de seamă pe taxele locale (forma TL 13) pentru perioadele fiscale T/O 1/2017-T/04/2020, corectate, cu recalcularea spre majorare a taxei de piață în sumă de 657 496 lei și a taxei pentru unitățile comerciale și/sau de prestări servicii în sumă de 15 000 de lei și achitarea sumei taxei diminuate, Serviciul Fiscal va întreprinde măsuri pentru încasarea acestora, inclusiv calculând penalități și majorări de întârziere. Corespunzător, propunerea Serviciului Fiscal de Stat ca măsură oficială, întreprinsă de autoritatea publică, fiind însoțită de obligația de rectificare a dărilor de seamă, de recalculare a taxelor discutate și de achitare a acestora, sub sancțiunea întreprinderii măsurilor de încasare forțată a acestora nu poate fi privită ca o simplă „recomandare înlăturarea neajunsurilor” fără consecințe juridice pentru reclamant. Mai mult decât atât, Serviciul Fiscal a întreprins măsuri pentru încasarea penalității și majorări de întârziere ca urmare a vizitei fiscale, finalizate prin întocmirea raportului vizitei fiscale enunțat. Deci, ținând cont de caracterul executoriu a operațiunii administrative contestate, nu poate fi exclusă de la controlul judecătoresc, deoarece este evidentă revendicarea încălcării drepturilor prin activitate administrativă conform art. 20, art. 39 și art. 189 alin. (1) din Codul administrativ.

38. Recurentul a considerat că soluția instanței de apel este contrară principiului dreptului de acces efectiv la un tribunal, or, declararea acțiunii ca inadmisibilă pentru motivele invocate de Curtea de Apel Chișinău în decizia recurată, aduce atingere nejustificată a dreptului protejat de art. 20 din Constituție și art. 6 din CEDO. Soluția instanței de apel este neîntemeiată, iar declararea acțiunii ca inadmisibilă constituie în esență un

refuz din partea Curții de Apel Chișinău de a examina în fond cauza, fapt ce constituie o violare a articolului 6 §1 din CEDO. Or, restricția impusă accesului la o instanță de judecată nu va fi compatibilă cu articolul 6 § 1, decât dacă aceasta urmărește un scop legitim și există o proporționalitate rezonabilă între mijloacele folosite și scopul urmărit. În speță, prima instanță și-a motivat soluția prin faptul că a revendicat și a demonstrat un drept vătămat în sensul art. 17 și art. 189 din Codul administrativ, adică, s-a au respectat condițiile de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ, însă instanța de ape nu a ținut cont de argumentele primei instanțe.

39. La 03 iulie 2024 și la 29 iulie 2024, Curtea Supremă de Justiție a expediat intimatului copiile recursului nemotivat și motivat, creând astfel participanților la proces condiții egale de a cunoaște modul de derulare a procedurii în recurs, cât și le-a acordat, întru asigurarea respectării principiilor contradictorialității și disponibilității în drepturi, posibilitatea de depunere a referinței, fapt ce se confirmă prin extrasul din poșta electronică, anexate la materialele dosarului (Vol.II, f.d.124-126,155).

40. La 29 august 2024, prin intermediul poștei electronice (Vol.II, f.d.156), Serviciul Fiscal de Stat a depus referință la recurs, solicitând declararea acestuia inadmisibil sau după caz respingerea recursului ca neîntemeiat.

LEGISLAȚIA RELEVANTĂ

41. Art. 244 din Codul administrativ:

„(1) Hotărârile curții de apel ca instanța de fond, precum și deciziile instanței de apel pot fi contestate cu recurs.”

42. Art. 245 din Codul administrativ (în vigoare din 01 septembrie 2023):

„Recursul se depune la Curtea Supremă de Justiție în termen de două luni de la pronunțarea hotărârii sau a deciziei motivate, dacă legea nu stabilește un alt termen.”

43. Art. 245¹ din Codul administrativ:

„(1) Recursul este admis dacă:

- a) interpretarea legii din hotărârea sau decizia contestată este contrară jurisprudenței uniforme a Curții Supreme de Justiție;
- b) prin admiterea recursului, se schimbă sau se consolidează jurisprudența Curții Supreme de Justiție;
- c) hotărârea sau decizia vizează drepturile persoanei care nu a fost atrasă în proces;
- d) hotărârea sau decizia este arbitrară sau se bazează în mod determinant pe aprecierea vădit nerezonabilă a probelor;
- e) a fost admis neîntemeiat un apel introdus tardiv;
- f) instanța nu a fost compusă potrivit legii sau hotărârea a fost pronunțată cu încălcarea competenței jurisdicționale.

(2) Temeiurile menționate la alin.(1) lit.c) și d) pot fi invocate în recurs doar dacă au fost invocate în apel sau dacă încălcarea a avut loc în instanța de apel.

(3) Aprecierea probelor dată de prima instanță și instanța de apel este obligatorie pentru instanța de recurs, cu excepția cazului în care se invocă temeiul de la alin.(1) lit.d) sau a cazului în care Curtea Supremă de Justiție examinează cauza după trimitere

la rejudecare. La examinarea recursului într-o cauză care a fost trimisă anterior la rejudecare pot fi prezentate probe noi dacă acestea au fost restituite nejustificat sau nu au fost reclamate de către instanța de judecată contrar prezentului cod.”

44. Art. 246 din Codul administrativ (în vigoare din 01 septembrie 2023):

„(1) Curtea Supremă de Justiție examinează din oficiu admisibilitatea cererii de recurs. Dacă recursul este inadmisibil, completul din 3 judecători adoptă o încheiere irevocabilă. Încheierea privind inadmisibilitatea recursului, care conține sumar faptele cauzei, motivele și temeiul inadmisibilității, se publică pe pagina web oficială a Curții Supreme de Justiție și se comunică părților.

(2) Recursul se declară inadmisibil în special când: a¹) recursul nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art.245¹.”

MOTIVAREA INSTANȚEI

45. Referitor la termenul de declarare a recursului, instanța de recurs menționează că Curtea de Apel a pronunțat dispozitivul deciziei la 18 aprilie 2024, iar la 03 iunie 2024 instanța ierarhic inferioară a notificat decizia motivată, fiind recepționată de recurent la 11 iunie 2024, conform avizului de recepție (Vol.II, f.d.91). Astfel, recursul a fost depus cu respectarea prevederilor art. 245 din Codul administrativ.

46. Din analiza prevederilor art. 245¹-246 din Codul administrativ, rezultă că admisibilitatea/inadmisibilitatea recursului, în special, urmează să însușească în condițiile Codului administrativ exercitarea efectivă a unui control de legalitate veritabil bazat pe temeiuri concludente și serioase. Astfel, normele precitate oferă un drept exclusiv al instanței de recurs de a filtra cererile de recurs care nu prezintă o motivare suficient de serioasă.

47. În această ordine de idei, Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție reține că, Codul administrativ dezvoltă nu doar caracterul nedevelopat 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 sau, după caz, hotărârile Curții de Apel ca primă instanță într-o eventuală examinare în fond și invocare *ex officio* a erorilor de drept.

48. Completul Curții Supreme de Justiție notează că pentru a trece testul de admisibilitate, cererea de recurs trebuie să conțină o motivare convingătoare și întemeiată în condițiile nominalizate mai sus. 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.

49. Instanța de recurs atestă că motivele de casare, invocate în recurs nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 245¹ din Codul administrativ, deoarece se referă la dezacordul recurentului cu soluția pronunțată de către Curtea de Apel și nu relevă interpretarea contrară a legii și aplicarea eronată a normelor de drept material sau procedural sau că aceasta s-ar baza în mod

determinant pe aprecierea vădit nerezonabilă a probelor, respectiv nu constituie temei de casare a deciziei recurate.

50. Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție notează faptul că dezvoltarea recursului trebuie să cuprindă o motivare corespunzătoare, în sensul arătării cu claritate a acelor critici, care sunt de natură a învedera netemeinicia hotărârii/deciziei și care se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 245¹ din Codul administrativ.

51. Nu este suficientă simpla expunere a circumstanțelor faptice ale cauzei, fiind necesară motivarea recursului cu indicarea motivelor de netemeinicie pe care se bazează, precum și dezvoltarea lor. Motivarea recursului însemnând nu doar exprimarea nemulțumirii față de actul de dispoziție pronunțat în apel, ci expunerea tuturor motivelor pentru care, din punctul de vedere al părții, instanța a pronunțat o hotărâre neîntemeiată.

52. Recursul nu se poate limita la o simplă indicare a textelor de lege, ci implică determinarea greșelilor imputate Curții de Apel și o minimă argumentare a criticii în fapt și în drept, precum și indicarea probelor pe care se bazează aceste critici. Simpla trimitere la un text de lege, fără explicarea pretensei interpretări și/sau aplicări eronate a prevederilor legale de către Curtea de Apel nu echivalează cu un argument. Dacă ar proceda la examinarea unei asemenea pretins argument, Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție s-ar substitui autorului recursului, fapt care ar echivala cu un control efectuat din oficiu.

53. Completul de judecată 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.

54. 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).

55. 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 09 octombrie 1991, § 31, Seria A, nr. 212-A)

56. Din aceste motive, în conformitate cu art. 230 și art. 246 alin.(2) lit.a¹) din Codul administrativ,

COMPLETUL, CU UNANIMITATE DE VOTURI,

Declară inadmisibil recursul depus de UNIUNEA COOPERATIVELOR DE CONSUM DIN OR.FĂLEȘTI.

Încheierea este irevocabilă.

Președinte

Stela Procopciuc

Judecători

Ion Malanciuc

Diana Stănilă