



**Republica Moldova**

**CURTEA CONSTITUȚIONALĂ**

**DECIZIE**

**DE INADMISIBILITATE**

*a sesizării nr.96g/2018*

privind excepția de neconstituționalitate a articolului 257 alin. (8)  
din Codul fiscal

CHIȘINĂU

9 iulie 2018

Curtea Constituțională, judecând în componența:

dlui Mihai POALELUNGI, *președinte*,  
dlui Aurel BĂIEȘU,  
dlui Igor DOLEA,  
dlui Veaceslav ZAPOROJAN, *judecători*,  
cu participarea dnei Ludmila Chihai, *grefier*,

Având în vedere sesizarea depusă pe 29 iunie 2018,  
Înregistrată la aceeași dată,  
Examinând admisibilitatea sesizării menționate,  
Având în vedere actele și lucrările dosarului,  
Deliberând pe 9 iulie 2018 în camera de consiliu,

Prezintă următoarea decizie:

## ÎN FAPT

1. La originea cauzei se află excepția de neconstituționalitate a articolului 257 alin. (8) din Codul fiscal, ridicată de către dl avocat Serghei Filatov, în dosarul nr. 3-1137/17, pendinte la Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani.

2. Sesizarea privind excepția de neconstituționalitate a fost trimisă la Curtea Constituțională pe 29 iunie 2018 de către dna judecător Lorina Ciubotaru de la Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani, în baza articolului 135 alin. (1) literele a) și g) din Constituție, așa cum a fost interpretat acesta prin Hotărârea Curții Constituționale nr. 2 din 9 februarie 2016.

### A. Circumstanțele litigiului principal

3. Prin decizia nr. 128/1132 din 23 august 2017, Serviciul Fiscal de Stat a stabilit că S.R.L. „Altcomprim-Grup” nu a respectat obligațiile prevăzute de articolul 8 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, motiv pentru care a fost sancționată cu amendă, în baza articolului 257 alin. (8) din Codul fiscal.

4. Pe 1 decembrie 2017, S.R.L. „Altcomprim-Grup” a depus o cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, solicitând anularea deciziei nr. 128/1132 din 23 august 2017.

5. În cadrul ședinței de judecată, dl avocat Serghei Filatov, reprezentantul S.R.L. „Altcomprim-Grup”, a ridicat excepția de neconstituționalitate a articolului 257 alin. (8) din Codul fiscal.

6. Prin încheierea din 13 iunie 2018, Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani, a admis excepția de neconstituționalitate și a trimis sesizarea către Curtea Constituțională, în vederea soluționării acesteia.

## B. Legislația pertinentă

7. Prevederile relevante ale Constituției sunt următoarele:

### Articolul 1 Statul Republica Moldova

„[...]”

(3) Republica Moldova este un stat de drept, democratic, în care demnitatea omului, drepturile și libertățile lui, libera dezvoltare a personalității umane, dreptatea și pluralismul politic reprezintă valori supreme și sunt garantate.”

### Articolul 20 Accesul liber la justiție

„(1) Orice persoană are dreptul la satisfacție efectivă din partea instanțelor judecătorești competente împotriva actelor care violează drepturile, libertățile și interesele sale legitime.

(2) Nici o lege nu poate îngreuna accesul la justiție.”

### Articolul 23

#### Dreptul fiecărui om de a-și cunoaște drepturile și îndatoririle

„(1) Fiecare om are dreptul să i se recunoască personalitatea juridică.

(2) Statul asigură dreptul fiecărui om de a-și cunoaște drepturile și îndatoririle. În acest scop statul publică și face accesibile toate legile și alte acte normative.”

### Articolul 46

#### Dreptul la proprietate privată și protecția acesteia

„(1) Dreptul la proprietate privată, precum și creanțele asupra statului, sunt garantate.

(2) Nimeni nu poate fi expropriat decât pentru o cauză de utilitate publică, stabilită potrivit legii, cu dreptă și prealabilă despăgubire.

(3) Avera dobândită licit nu poate fi confiscată. Caracterul licit al dobândirii se prezumă.

(4) Bunurile destinate, folosite sau rezultate din infracțiuni ori contravenții pot fi confiscate numai în condițiile legii.

(5) Dreptul de proprietate privată obligă la respectarea sarcinilor privind protecția mediului înconjurător și asigurarea bunei vecinătăți, precum și la respectarea celorlalte sarcini care, potrivit legii, revin proprietarului.

(6) Dreptul la moștenire a proprietății private este garantat.”

8. Prevederile relevante ale Codului fiscal, adoptat prin Legea nr.1163 din 24 aprilie 1997, sunt următoarele:

### Articolul 257 Încălcarea regulilor de ținere a contabilității și a evidenței în scopuri fiscale

„[Alin. (1) art. 257 abrogat prin Legea nr.178 din 11.07.2012, în vigoare 14.09.2012]

(2) Folosirea formularelor tipizate de documente primare cu regim special de un alt model decât cel stabilit prin act normativ în vigoare, precum și folosirea

formularelor tipizate de documente primare cu regim special plastografiate sau străine se sancționează cu amendă egală cu suma operațiunilor economice înscrise în astfel de documente.

[Alin. (3), (4) art. 257 abrogate prin Legea nr.177-XVI din 20.07.2007, în vigoare 10.08.2007]

(5) Neasigurarea păstrării dărilor de seamă fiscale și/sau a documentelor de evidență și/sau a benzilor de control (benzilor de control pe suport electronic specializat) și/sau lipsa totală ori parțială a contabilității, ceea ce face imposibilă efectuarea controlului fiscal, se sancționează cu amendă de 50000 de lei, cu calcularea impozitelor și taxelor respective conform art.189 alin.(2) din prezentul cod.

[Alin. (6) art. 257 abrogat prin Legea nr.267 din 23.12.2011, în vigoare 13.01.2012]

(7) Prin derogare de la alin.(2) și (5), prevederile respective nu se aplică entităților care țin contabilitatea și întocmesc situațiile financiare în baza IFRS, pe o perioadă de până la 2 ani de la data implementării standardelor menționate.

(8) Efectuarea de către agentul economic, la care este instituit post fiscal și care a fost înștiințat despre aceasta conform prevederilor legislației în vigoare, a intrărilor/ieșirilor de mărfuri/servicii fără informarea despre aceasta a inspectorului sau a subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat responsabile de activitatea postului fiscal se sancționează cu amendă egală cu suma operațiunilor economice respective.”

## ÎN DREPT

### A. Argumentele autorului excepției de neconstituționalitate

9. În motivarea excepției de neconstituționalitate, autorul susține că prevederile articolului 257 alin. (8) din Codul fiscal, care stabilesc răspunderea agentului economic pentru efectuarea intrărilor/ieșirilor de mărfuri/servicii fără informarea despre aceasta a inspectorului sau a subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat responsabile de activitatea postului fiscal, nu corespund exigențelor de previzibilitate a legii, fapt contrar articolului 23 din Constituție.

10. De asemenea, autorul susține că prevederile articolului 257 alin. (8) din Codul fiscal, care nu permit individualizarea sancțiunii în funcție de circumstanțele particulare ale cazului, încalcă articolul 20 din Constituție.

11. În opinia autorului excepției, prevederile contestate sunt contrare dispozițiilor articolelor 1 alin. (3), 20, 21, 23 și 46 din Constituție.

### B. Aprecierea Curții

12. Examinând admisibilitatea sesizării privind excepția de neconstituționalitate, Curtea constată următoarele.

13. În conformitate cu articolul 135 alin. (1) lit. a) din Constituție, controlul constituționalității legilor, în prezenta cauză a articolului 257

alin. (8) din Codul fiscal, adoptat prin Legea nr. 1163 din 24 aprilie 1997, ține de competența Curții Constituționale.

14. Curtea constată că excepția de neconstituționalitate, ridicată de către dl avocat Serghei Filatov, în dosarul nr. 3-1137/17, pendinte la Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani, este formulată de către subiectul abilitat cu acest drept, în baza articolului 135 alin. (1) literele a) și g) din Constituție, așa cum a fost interpretat acesta prin Hotărârea Curții Constituționale nr. 2 din 9 februarie 2016.

15. Curtea reține că obiectul excepției de neconstituționalitate îl constituie prevederile articolului 257 alin. (8) din Codul fiscal.

16. Autorul excepției de neconstituționalitate, invocând articolele 1 alin. (3), 20, 21, 23 și 46 din Constituție, susține în esență că prevederile contestate încalcă dispozițiile constituționale ale articolelor 20 privind accesul liber la justiție și 23 privind calitatea legii.

17. Potrivit articolului 257 alin. (8) din Codul fiscal, efectuarea de către agentul economic, în privința căruia este instituit un post fiscal și care a fost înștiințat despre acest fapt conform prevederilor legislației în vigoare, a intrărilor/ieșirilor de mărfuri/servicii fără informarea inspectorului sau a subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat responsabile de activitatea postului fiscal se sancționează cu o amendă egală cu suma operațiunilor economice respective.

18. Potrivit articolului 146 din Codul fiscal, postul fiscal este instituit de către Serviciul Fiscal de Stat în scopul prevenirii și al depistării cazurilor de încălcare fiscală, inclusiv a cazurilor de eschivare de la stingerea obligațiilor fiscale, precum și în scopul exercitării altor atribuții de administrare fiscală.

19. Curtea menționează că posturile fiscale se instituie la agenții economici, care efectuează livrări sau prestează servicii, aflați în grupele de risc. Postul fiscal se instituie în cazul în care au fost epuizate alte măsuri/instrumente disponibile de administrare, de monitorizare, de control, inclusiv măsurile de conformare benevolă.

20. Obiectivul principal al instituirii postului fiscal este orientat la transparentizarea și disciplinarea agenților economici din mai multe sfere de activitate (comerțul cu ridicata și amănuntul, alimentația publică, prestarea serviciilor) și administrarea fiscală prudentă față de aceștia.

21. Examinând obiectul excepției de neconstituționalitate, Curtea constată că, pe durata funcționării postului fiscal, agentul economic este obligat să-i prezinte funcționarului fiscal toată informația necesară asigurării funcționării eficiente a postului fiscal, iar informația referitoare la livrările/procurările de mărfuri/servicii, intrările/ieșirile de bunuri materiale trebuie prezentată în mod obligatoriu funcționarului fiscal responsabil de activitatea postului fiscal, zilnic, în format electronic și/sau pe suport de hârtie (articolul 8 alin. (2) literele d) și f) din Codul fiscal).

22. Mai mult, pct. 29 din Regulamentul privind funcționarea posturilor fiscale, aprobat prin Ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 409 din 18 mai 2015, prevede că toate livrările/procurările de mărfuri/servicii efectuate în cadrul postului fiscal urmează a fi monitorizate de către funcționarul fiscal, iar faptul confirmării verificării o constituie însemnările de rigoare în borderoul de eliberare a blanchetelor de strictă evidență, conform normelor specificate în Regulament.

23. Curtea notează că, în perioada funcționării postului fiscal, funcționarul fiscal înregistrează, la momentul efectuării tranzacțiilor, toate intrările și ieșirile de mărfuri/servicii în „Darea de seamă privind funcționarea postului fiscal”. Dările de seamă vor fi semnate de către funcționarul fiscal responsabil de postul fiscal și persoana cu funcție de răspundere a agentului economic/administratorul subdiviziunii monitorizate.

24. De asemenea, potrivit pct. 52 din Regulamentul privind funcționarea posturilor fiscale, aprobat prin Ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 409 din 18 mai 2015, în perioada funcționării postului fiscal, persoanele cu funcții de răspundere ale agentului economic **informează prin mijloace disponibile** funcționarul fiscal responsabil de monitorizare despre efectuarea livrărilor și/sau procurărilor de mărfuri/servicii.

25. În acest sens, Curtea reține că Regulamentul privind funcționarea posturilor fiscale, aprobat prin Ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 409 din 18 mai 2015, în scopul ridicării eficienței activității posturilor fiscale, al instituirii și funcționării acestora și al aplicării prevederilor articolului 225<sup>1</sup> din Codul fiscal și în vederea executării prevederilor articolului 146 alin. (4) din Codul fiscal, a dezvoltat prevederile contestate din Codul fiscal. Altfel spus, există repere obiective care ajută interpretul să prevadă sensul exact al textului contestat.

26. Prin urmare, Curtea consideră că este neîntemeiată critica autorului sesizării privind calitatea legii.

27. Cu privire la critica referitoare la prevederile articolului 257 alin.(8) din Codul fiscal, care nu ar permite individualizarea sancțiunii în funcție de circumstanțele particulare ale cazului și care ar încălca articolul 20 din Constituție, Curtea reamintește faptul că a pronunțat Hotărârea nr. 20 din 4 iulie 2018 prin care a declarat neconstituțional un text conținut de articolul 260 alin. (4) din Codul fiscal. Acest text stabilea amenzi fixe pentru neprezentarea facturilor fiscale. Caracterul fix al acestor amenzi ignora circumstanțele anterioare, concomitente sau subsecvente neprezentării facturilor fiscale, permițând aplicarea lor în același mod pentru situații diferite. Curtea a constatat că o asemenea abordare încalcă principiul egalității de tratament, pentru că permite

aplicarea unor sancțiuni identice în cazul unor situații care sunt diferite în mod obiectiv (§ 79). Curtea a reținut că, în cadrul controlului judiciar, instanțele trebuie să analizeze proporționalitatea sancțiunii în raport cu pericolul social al încălcării comise, împrejurările în care a fost săvârșită aceasta, scopul urmărit, circumstanțele personale ș.a. (§ 75). Tot atunci, Curtea a emis o adresă pentru Parlament, în care i-a atras atenția că în Codul fiscal există articole ce constituie amenzi în mărime fixă **care ar putea fi modificate, pentru a face posibilă individualizarea judiciară, în vederea asigurării caracterului efectiv, proporțional și disuasiv al sancțiunilor fiscale.**

28. Aceste constatări ale Curții conduc la ideea ponderării sancțiunilor de către instanțele de judecată, adică a asigurării proporționalității sancțiunilor, în funcție de circumstanțele particulare ale cauzei, adică prin individualizare. Totuși, dacă nu pot exista circumstanțe particulare, deci dacă nu poate fi efectuată individualizarea, instanțele de judecată nu pot pondera sancțiunile. Ele trebuie doar să recunoască caracterul legal al sancțiunilor aplicate de către autoritățile fiscale.

29. Curtea trebuie să verifice dacă în situația prevăzută de articolul 257 alin. (8) din Codul fiscal este posibilă aprecierea din perspectiva ponderării de către instanțele judecătorești. Acest articol prevede că, dacă agentul economic în cazul căruia este instituit un post fiscal și căruia i s-a adus la cunoștință acest fapt efectuează intrări sau ieșiri de mărfuri sau de servicii fără informarea inspectorului sau a subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat responsabile de activitatea postului fiscal, el este sancționat cu amendă egală cu suma operațiunilor economice respective.

30. Autorul sesizării susține că aplicarea sancțiunii ar putea fi circumstanțiată de lipsa vreunui prejudiciu, de declararea mărfurilor importate în fața Serviciului Vamal, de accesul efectiv al Serviciului Fiscal de Stat la operațiunile de vămuire și de lipsa evidentă a intenției agentului economic de a ascunde această marfă.

31. Totuși, cazul prevăzut de textul de lege contestat stabilește o situație obiectivă, care nu poate fi circumstanțiată așa cum ar putea fi circumstanțiată, de exemplu, neprezentarea unei facturi fiscale. Instituirea postului fiscal urmărește realizarea unor scopuri exacte: transparentizarea și disciplinarea agenților economici. Instituirea unui post fiscal nu are legătură cu declararea corectă în fața organelor vamale a mărfurilor importate. Ea se referă la o situație ulterioară, atunci când activitatea agentului economic este încadrată într-un grup de risc. În cazul acestui agent economic au fost epuizate alte măsuri/instrumente disponibile de administrare, de monitorizare, de control, inclusiv măsurile de conformare benevolă.

32. Efectuarea de intrări sau de ieșiri de mărfuri sau de servicii fără informarea inspectorului sau a subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat responsabile de activitatea postului fiscal nu poate avea loc decât cu

intenție, dacă agentului economic i s-a adus la cunoștință anterior despre obligația de informare. Cu alte cuvinte, intrările sau ieșirile de mărfuri sau servicii nu pot fi efectuate fără această informare. Intrările și ieșirile de mărfuri sau de servicii au la bază intenția agentului economic, iar omisiunea informării inspectorului sau a subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat relevante are la bază și ea, în mod logic, intenția. În acest tip de cazuri nu pot exista circumstanțe particulare care să pondereze sancțiunea aplicată. Situația prevăzută de către legislator este una obiectivă: omisiunea informării, urmată de efectuarea de intrări sau de ieșiri de mărfuri sau de servicii.

33. Sancțiunea stabilită de către legislator în asemenea cazuri, i.e. amenda egală cu suma operațiunilor economice efectuate cu încălcarea articolului 257 alin. (8) din Codul fiscal, reprezintă rezultatul unei puneri în balanță, efectuată de către legislator, în funcție de interesul social apărut și de gravitatea obiectivă a faptei interzise. Atunci când legislatorul a dat o soluție pentru o situație care nu presupune circumstanțierea și care nu pretinde efectuarea unei puneri în balanță, Curtea Constituțională nu poate decât să manifeste deferență față de soluția aleasă de acesta, în materie de sancțiuni aplicabile.

34. Având în vedere cele menționate, Curtea reține că sesizarea privind excepția de neconstituționalitate este nefondată.

Din aceste motive, în baza articolului 26 alin. (1) din Legea cu privire la Curtea Constituțională și a articolelor 61 alin. (3) și 64 din Codul jurisdicției constituționale, Curtea Constituțională

#### **DECIDE:**

1. *Se declară inadmisibilă* excepția de neconstituționalitate a articolului 257 alin. (8) din Codul fiscal, ridicată de către dl avocat Serghei Filatov, în dosarul nr. 3-1137/17, pendinte la Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani.

2. Prezenta decizie este definitivă, nu poate fi supusă nici unei căi de atac, intră în vigoare la data adoptării și se publică în Monitorul Oficial al Republicii Moldova.

**Președinte**

**Mihai POALELUNGI**

*Chișinău, 9 iulie 2018*

*DCC nr. 84*

*Dosarul nr. 96g/2018*