

CURTEA  
DE APEL CHIȘINĂU

2043, mun.Chișinău, str.Teilor 4  
[www.instante.justice.md](http://www.instante.justice.md); e-mail:  
[cac@justice.md](mailto:cac@justice.md)  
Tel. (022) 409-209; Fax: (022) 635-



CHISINAU  
COURT OF APPEAL

4 Teilor str., Chișinău 2043  
[www.instante.justice.md](http://www.instante.justice.md); e-mail:  
[cac@justice.md](mailto:cac@justice.md)  
Tel. (022) 409-209; Fax: (022) 635-355

24-06-23<sup>355</sup> № 4-35/1-576.

Nr. de ieșire \_\_\_\_\_ din \_\_\_\_\_

Curtea Constituțională

Mun. Chișinău, str. Al. Lăpușneanu, nr. 28

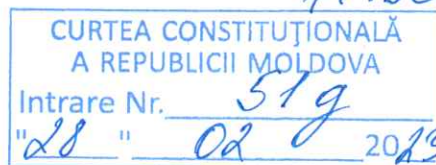
Curtea de Apel Chișinău, Vă expediază, **repetat**, copia încheieri din 28 iunie 2022, prin care s-a admis cererea înaintată de către avocatul Denis Grecu în interesele lui S.R.L. "Lux Stil" , privind ridicarea excepției de neconstituționalități.

Anexă: 1.copia încheieri;  
2.copia sesizării privind excepția neconstituționalitate.  
3. copia extrasului poștei electronice privind expedierea anterioare a sesizării din 01 iulie 2022.

Vice-președintele interimar  
al Curții de Apel Chișinău



Ghenadie Mîra



# **CURTEA CONSTITUȚIONALĂ A REPUBLICII MOLDOVA**

str. Alexandru Lăpușneanu nr. 28,  
MD 2004, Mun. Chișinău  
Republica Moldova

## **SESIZARE** PRIVIND EXCEȚIA DE NECONSTITUȚIONALITATE

prezentată în conformitate cu articolul 135 alin. (1) lit. a) și lit. g) din Constituție

***I-AUTORUL SESIZĂRII:***

1.Numele/Denumire- SRL «Lux-Stil», în proces de insolabilitate

2.Prenume- Irina Selevestru

3. Funcția- lichidator

5.Tel/fax- 069289362

6.Numele și prenumele reprezentantului- Denis Greu

7.Ocupația reprezentantului- avocat

## II – OBIECTUL SESIZĂRII:

2.1.Obiectul prezentei sesizări îl constituie exercitarea controlului constituționalității prevederilor Legii RM, nr.1163-XIII din 24.04.1997- Codul Fiscal, în partea sintagmei „ținerii ei (contabilității) neconforme” din art.189 alin.(2), care are următorul conținut:

*„ Dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor și taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza ținerii ei neconforme, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcție de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidență și/sau dările de seamă fiscale, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele și taxele prin metode și din surse indirecte, efectuând ulterior recalcularea lor după restabilirea evidenței, în conformitate cu legislația, sau după prezentarea documentelor respective”.*

2.2.Prevederile sus-menționate sunt incerte, nu corespund standardului calității legii și contravin art. 9, 23, 46, 126, 130 din Constituția a RM.

### **III-CIRCUMSTANȚELE LITIGIULUI EXAMINAT DE CĂTRE INSTANȚA DE JUDECATĂ:**

#### ***Evenimentele extrajudiciare și judiciare:***

3.1.La 16.01.2018, SC „Lux-Stil” SRL a depus în instanța de judecată, în ordinea contenciosului administrativ, cerere de chemare în judecată împotriva Serviciul Fiscal de Stat cu privire la contestarea deciziei asupra cazului de încălcare a legislației fiscale.

3.2.În susținerea cererii de chemare în judecată reclamanta a invocat următoarele argumente:

*Prin Decizia Camerei Înregistrării de Stat, nr.1006600018989, din 03.03.2017, a fost inițiată procedura de lichidare în privința SRL „Lux-Stil”, fapt care a generat necesitatea efectuării controlului fiscal, în ordinea prevăzută de art.224' Cod Fiscal.*

*În urma controlului fiscal a fost emisă în final Decizia SFS, nr.118/364 din 14.03.2018, în care organul fiscal a concluzionat următoarele:*

*1<sup>l</sup>.Anterior, entitatea a fost supusă unui control fiscal pentru perioada de activitate 01.01.2013-31.08.2017 (actul de control nr.5-684294 din 26.10.2017). Conform Deciziei nr. 118/2157 din 17.11.2017 a fost aplicată amendă în mărime de 50000 lei, pentru neasigurarea păstrării documentelor de evidență și anume a registrelor mașinilor de casă și control și a benzilor de control, conform prevederilor art.257 alin.(5) din Codul fiscal (...).*

*La data de 21.12.2017, Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr.303 pe marginea contestației depuse de contribuabil împotriva Deciziei nr.l 18/2157 din 17.11.2017, conform căreia a fost suspendată executarea Deciziei contestate și s-a dispus efectuarea controlului fiscal repetatprivind estimarea obligațiilor fiscale prin metode și din surse indirecte.*

*În cadrul prezentului control fiscal nu au fost prezentate registrele mașinilor de casă și control și benzile de control pentru perioada de activitate 01.01.2013-31.08.2017, deoarece acestea nu au fost restabilite, fiind astfel încălcate prevederile art. 43 alin. (6) din Legea contabilității nr.H3-XVI din 27.04.2007, care prevede că, în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii documentelor contabile, conducătorul entității este obligat să le restabilească în termen de până la 2 luni, începând cu data constatării faptului respectiv.*

*2<sup>l</sup>.Conform prevederilor art. 189 alin. (2) din Codul fiscal, „dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor și taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza tinerii ei neconforme, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcție de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidență și/sau dările de seamă fiscale, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele și taxele prin metode și din surse indirecte, efectuând ulterior recalcularea lor după restabilirea evidenței, în conformitate cu legislația, sau după prezentarea documentelor respective”.*

*Totodată art. 225 alin. (1) din Codul fiscal prevede că, „în cadrul controlului fiscal, pentru a determina corectitudinea calculării sumei obligației fiscale, autoritatea care efectuează controlul fiscal poate folosi, în cazurile prevăzute la art. 189 alin. (2) și (3), metode și surse indirecte, conform legii”.*

*Pentru estimarea obligației fiscale a fost utilizată informația privind rulajele la conturile bancare primite de la instituțiile financiare, datele din Dările de seamă privind suma venitului achitat și impozitul pe venit reținut din acesta IRV09, IRV 14, prezentate de contribuabil pentru perioadele fiscale L/09/2013-L/08/2017, rapoartele sumare*

privind rulajele înregistrate (A - rulajul mizelor returnate, B - rulajul impozitului pe venit reținut din câștiguri, C - rulajul mizelor depuse, D - rulajul câștigurilor spre plată) prin intermediul mașinilor de casă și control, prezentate de către Direcțiile deservire fiscală teritoriale, selectate din dosarele entității privind înregistrarea și scoaterea de la evidența a MCC, informația referitor la datele rapoartelor financiare, selectată din sistemul informațional a SFS.

Analizând informația acumulată din sursele indirecte menționate mai sus, în temeiul drepturilor prevăzute de art. 134 alin.(l) lit. k) din Codul fiscal s-a constatat:

-obligăția fiscală estimată la impozitul pe venit reținut la sursa de plată din câștigurile de la jocurile de noroc a constituit **1 437 411 lei** pentru perioadele fiscale L/09/2013-L/10/2016, inclusiv: L/09/2013 -1801 lei, L/10/2013 - 1968 lei, L/11/2013 - 1272 lei, L/12/2013 - 2303 lei, L/01/2014 - 2755 lei, L/02/2014 - 2146 lei, L/03/2014 - 1106 lei, L/04/2014 - 1664 lei, L/05/2014 - 1934 lei, L/06/2014 - 2305 lei, L/07/2014 - 2814 lei, L/08/2014 - 1320 lei, L/09/2014 - 1140 lei, L/10/2014 - 755 lei, L/11/2014 -122 lei, L/12/2014 - 1590 lei, L/01/2015 - 1129 lei, L/02/2015 - 45 lei, L/03/2015 - 1162 lei, L/04/2015 -1447 lei, L/05/2015 - 1466 lei, L/06/2015 - 5110 lei, L/07/2015 - 85820 lei, L/08/2015 - 91288 lei, L/09/2015 - 89095 lei, L/10/2015 - 91669 lei, L/11/2015 - 87878 lei, L/12/2015 - 92243 lei, L/01/2016 -92185 lei, L/02/2016 - 84798 lei, L/03/2016 - 89904 lei, L/04/2016 - 87626 lei, L/05/2016 - 89826 lei, L/06/2016 - 86492 lei, L/07/2016 - 88803 lei, L/08/2016 - 88893 lei, L/09/2016 - 87058 lei, L/10/2016 -66479 lei, ținând cont de suma medie pe zi a returului, impozitului reținut, mizelor și câștigului îndreptat spre plată estimate în baza informațiilor și surselor indirecte menționate mai sus.

Prin urmare, s-a dispus:

**A încasa la buget suma impozitului calculat în rezultatul controlului în sumă de:**

**-1 437 411 lei**, impozitul pe venit reținut la sursa de plată, care urmează a fi transferat la codul IBAN MD93TRGAAA11122001300000, Ministerul Finanțelor.

**A încasa majorare de întârziere conform prevederilor art. 228 alin. (2) și (3) din Codul fiscal:**

**-493861 lei**, pentru neplata în termen la buget a impozitului pe venit reținut la sursa de plată, care urmează a fi transferată la codul IBAN MD93TRGAAA11122001300000, Ministerul Finanțelor (anexa nr. I, parte componentă a Deciziei).

**A aplica amendă pentru încălcările legislației fiscale și a încasa la buget la codul IBANMD23TRGAAA14332101300000, Ministerul Finanțelor:**

**-430947 lei**, în mărime de 30% din suma impozitului pe venit reținut la sursa de plată (1 436 489 lei x 30%), conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal;

**-7000 lei**, în mărime de 1000 lei pentru fiecare dare de seamă fiscală prezentată care conține informație neautentică, dar nu mai mult de 7000 lei pentru toate dările de seamă care conțin informații neautentice, pentru prezentarea Dărilor de seamă privind suma venitului achitat și impozitului pe venit reținut din acesta (forma IRV 09, 12), care au generat obligații suplimentare la buget, în 38 cazuri, conform prevederilor art. 260 alin. (3) din Codul fiscal;

**-5000 lei**, pentru neexecutarea cerințelor din citația Serviciului Fiscal de Stat, conform prevederilor art. 253 alin. (5) din Codul fiscal;

**A aplica avertizare**, conform prevederilor art.235 alin.(11) din Codul fiscal pentru comiterea încălcării nesemnificative prevăzute de art.260 alin.(3), art.261 alin.(4) din Codul fiscal, prin prezentarea cu informații neautentice a Dărilor de seamă privind suma venitului achitat și impozitului pe venit reținut din acesta (forma IRV 12) pentru perioadele fiscale L/10/2014, L/11/2014, L/02/2015.

3.3. Prin Hotărârea Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani din 21.09.2021 a fost respinsă ca neîntemeiată cererea de chemare în judecată nominalizată.

3.4. La data de 20.10.2021, SC „Lux-Stil” SRL, în proces de insolvență a depus apel împotriva hotărîrii primei instanță, prin care solicită casarea integrală a acesteia cu emiterea unei noi decizii prin care să fie admisă cererea de chemare în judecată în sensul formulat.

3.5. La data de 29.10.2021 a fost întocmită hotărîrea integrală a primei instanță din care rezultă inter alia că s-a constatat că fiind corectă aplicarea față de SC „Lux-Stil” SRL, a controlului prin metode indirecte, în temeiul art.189 alin. (2) din Codul fiscal.

3.6. În prezent cauza este pendinte la Curtea de Apel Chișinău, în ordinea de apel.

#### **IV – EXPUNEREA PRETINSEI SAU A PRETINSELOR ÎNCĂLCĂRI ALE CONSTITUȚIEI, PRECUM ȘI A ARGUMENTELOR ÎN SPRIJINUL ACESTOR AFIRMAȚII:**

4.1. Prevederile relevante ale Constituției (republicată în M.O., 2016, nr.78, art.140) sunt următoarele:

##### **Articolul 9**

#### **Principiile fundamentale privind proprietatea**

(1) Proprietatea este publică și privată. Ea se constituie din bunuri materiale și intelectuale.

(2) Proprietatea nu poate fi folosită în detrimentul drepturilor, libertăților și demnității omului.

(3) Piața, libera inițiativă economică, concurența loială sînt factorii de bază ai economiei.

##### **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 sînt garantate.

##### **Articolul 126**

#### **Economia**

Economia Republicii Moldova este economie de piață, de orientare socială, bazată pe proprietatea privată și pe proprietatea publică, antrenate în concurență liberă.

### **Articolul 130**

#### **Sistemul financiar-creditar**

(1) Formarea, administrarea, utilizarea și controlul resurselor financiare ale statului, ale unităților administrativ-teritoriale și ale instituțiilor publice sunt reglementate prin lege.

[...].”

#### **4.2. Prevederile relevante ale Codului fiscal al Republicii Moldova, aprobat prin Legea RM, nr. 1163-XIII din 24.04.1997:**

##### **Articolul 189. Calcularea impozitelor și taxelor de către Serviciul Fiscal de Stat**

(2) *Dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor și taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza ținerii ei neconforme, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcție de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidență și/sau dările de seamă fiscale, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele și taxele prin metode și din surse indirecte, efectuând ulterior recalcularea lor după restabilirea evidenței, în conformitate cu legislația, sau după prezentarea documentelor respective.*

##### **Articolul 225. Metodele și sursele indirecte de estimare a sumei obligației fiscale**

(1) În cadrul controlului fiscal, pentru a determina corectitudinea calculării sumei obligației fiscale, autoritatea care efectuează controlul fiscal poate folosi, în cazurile prevăzute la art.189 alin.(2) și (3), metode și surse indirecte, conform legii. Metodele și sursele indirecte de estimare a obligațiilor fiscale se folosesc și în cadrul administrării fiscale ca urmare a instituirii posturilor fiscale în conformitate cu art.146.

#### **4.3. Practica Jurisdicțională relevantă a Curții Constituționale a RM:**

În această ordine de idei, relevantă este Hotărîrea Curții Constituționale, nr.10 din 16.03.2017, privind excepția de neconstituționalitate a art.80 alin.(2) din Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale nr.181 din 25 iulie 2014 (*răspunderea juridică pentru neexecutarea contractului încheiat cu o instituție bugetară*), în care Înalta Curte reiterează, inter alia:

40. *În același timp, legislația bugetar-fiscală trebuie să îndeplinească anumite condiții de calitate. Exigența calității legii este conturată prin prisma principiului securității juridice în componența condițiilor de previzibilitate și claritate a legii (Hotarire CC nr.10 din 16.03.2017).*

41. *Curtea reiterează că pentru a corespunde celor trei criterii de calitate – accesibilitate, previzibilitate și claritate – norma de drept trebuie să fie formulată cu suficientă precizie, astfel încât să permită persoanei să decidă asupra conduitei sale și să prevadă, în mod rezonabil, în funcție de circumstanțele cauzei, consecințele acestei conduite.*

42. În acest sens, Curtea reține că la elaborarea unui act normativ legiuitorul trebuie să respecte normele de tehnică legislativă pentru ca acesta să corespundă exigențelor de calitate. Astfel, pentru a exclude orice echivoc, textul legislativ trebuie să fie formulat clar, fluent și inteligibil, fără dificultăți sintactice și pasaje obscure.

43. Curtea reține că previzibilitatea și claritatea constituie elemente sine qua non ale constituționalității unei norme, în activitatea de legiferare acestea nicidecum nu pot fi omise.

#### 4.4. Argumentele în sprijinul afirmațiilor privind pretinse încălcări ale Constituției RM:

Analiza actelor administrative contestate în ordinea contenciosului administrativ denotă faptul că, atât procedura controlului fiscal, cât și deciziile emise în urma acestuia au fost axate pe metode și surse indirecte, în temeiul art.189 alin.(2) Cod Fiscal.

Potrivit art.189 alin.(2) Cod Fiscal, *dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor și taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza ținerii ei neconforme, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcție de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidență și/sau dările de seamă fiscale, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele și taxele prin metode și din surse indirecte, efectuând ulterior recalcularea lor după restabilirea evidenței, în conformitate cu legislația, sau după prezentarea documentelor respective.*

După cum rezultă din norma fiscală nominalizată, *Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele și taxele prin metode și din surse indirecte, atunci când sumele impozitelor și taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate, din următoarele cauze:*

- 1) *din lipsa contabilității;*
- 2) *din cauza ținerii neconforme a contabilității;*
- 3) *dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcție de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidență și/sau dările de seamă fiscale.*

Este evident că, la capitolul aplicării prevederilor art.189 alin.(2) Cod Fiscal, în cazul lipsei contabilității și/sau neprezentării documentelor de evidență și/sau dările de seamă fiscale, probleme de incertitudine nu apar, cazurile respective fiind explicit reglementate de legislația națională (Legea RM contabilității și raportării financiare, nr.287 din 15.12.2019 definește noțiunile *evidență contabilă* și *dările de seamă fiscale*).

Prin urmare, reiesind din constatările făcute de autoritatea fiscală în ultimul act de control fiscal repetat, putem afirma că speței nu sunt aplicabile aceste cazuri.

Totodată, este absolut neclară modalitate de aplicare a art.189 alin.(2) Cod Fiscal, în cazul *ținerii neconforme a contabilității* și măsura în care o astfel de situație ar putea duce la aplicare metodelor și surselor indirecte, cazul legal care este relevant speței, or, potrivit actului de control fiscal repetat, autoritatea fiscală a efectuat reestimare obligațiilor fiscale ale reclamantei din cauza *«comiterii unor erori în acte contabile și nerespectarea regulamentelor interne»*.

Într-adevăr, este bine cunoscut faptul că orice normă legală presupune, într-o măsură admisibilă, posibilitate a unei interpretări, însă această interpretare trebuie să fie una previzibilă pentru persoanele cărora le este adresată, iar sensul final al normei poate

fi determinat în baza altor norme conexe care nu vor denatura destinația normei interpretate și vor asigura aplicarea ei uniformă, situația necunoscută speței.

Problema ridicată în acest caz este dacă sintagma „ținerii ei (contabilității) *neconforme*” din art.189 alin.(2) Cod fiscal, presupune existența unei definiții clare, astfel încât, pe de o parte, contribuabilul să poată deduce în mod rezonabil ce presupune *ținerea neconformă a contabilității*, iar pe de altă parte să nu permită abuzul din partea autorității fiscale, avînd în vedere că, neconformitatea ținerii contabilității are un spectru larg (de la întocmirea greșită a unei facturi și pînă la denaturarea bilanțului contabil și a dărilor de seamă)

Determinarea standardului calității prevederilor expuse urmează a fi efectuate prin prisma previzibilității acestora, or, o eventuală nerespectare a condițiilor contestate din Codul Fiscal conduce la calcularea impozitelor și taxelor prin metode și din surse indirecte.

Prin urmare, avînd în vedere caracterul și efectele acestei sintagme, considerăm că se impune *a fortiori* respectarea condiției previzibilității legii.

Astfel, ridicarea excepției de neconstituționalitate vizează prevederile legale incerte care acordă posibilitatea organului fiscal de a realiza anumite abuzuri, o tratare discriminatorie ca rezultat doar al unei interpretări extensive, inadmisibile a prevederilor art.189 alin.(2) Cod Fiscal, ceea ce vine în contradicție cu art.4 și 5 alin.(3) Legii RM, nr.235 din 20.07.2006 cu privire la principiile de bază de reglementare a activității de întreprinzător, art.11 alin.(1) Cod Fiscal.

Avînd în vedere că aplicarea în cadrul controlului fiscal a metodelor și surselor indirecte este doar o măsură excepțională care prezumă, în mod normal, prezența unui element de «presupunere» la stabilirea obligației fiscale, element necunoscut controlului efectuat în condiții generale, în opinia noastră temeiurile și condițiile aplicării metodelor indirecte necesită o reglementare mai detaliată.

Incertitudinea normei vizate, de fapt, exclude caracterul ei provizoriu, întrucît contribuabilul nu este în stare nu doar să evite aplicarea metodelor indirecte la efectuarea controlului (pentru că nu cunoaște cînd ar putea fi aplicate) dar și să înlătore omisiunile constatate pentru a obține dreptul garantat la revizuire a deciziei *provizorie* emisă de autoritatea fiscală, în baza art.189 alin.(2) Cod Fiscal.

Important că anume această situație a avut loc în speță, or, control fiscal efectuat la SRL "Lux Stil" cu utilizarea metodelor indirecte și soldat cu întocmirea actului de control, s-a motivat prin neprezentarea unor acte solicitate de inspectorii fiscali, iar după efectuarea controlului a fost emis un act de control fiscal repetat, din care rezultă că organul fiscal, deși acceptă acte oficiale din surse indirecte cu privire la obiectul real al impozitării, totuși în continuare menține concluzia privind necesitatea aplicării metodelor indirecte la capitolul verificării corectitudinii calculării impozitului pe venitreținut la sursă de plată.

Adică, prin metoda indirectă neprevăzută de lege «a mediilor zilnice» s-a făcut recalculul sumelor achitate cliențele cu titlu de câștig, deși aceste sume sunt contabilizate real și corect, fără ca autoritatea fiscală să aibă careva pretenții la acest capitol, urmînd doar sa verifice corectitudinea calculării impozitului din aceste sume. Dar, în realitate a fost au fost recalculat artificial și sumele nominalizate, fapt care în final a dus inevitabil la majorarea impozitului pe venit.

Astfel, prevederile art.189 alin.(2) Cod Fiscal sunt destul de imprevizibile datorită sintagmei "*ținere neconformă a contabilității*", care face una incertă întreaga normă, reglementare devenind una abstractă și periculoasă pentru oricare contribuabil la

verificarea oricărui obiect impozabil și, prin urmare, aceasta este contrară normelor constituționale (art. 9, 23, 46, 126, 130 din Constituția a RM).

Pornindu-se de la practica jurisdicțională a Curții Constituționale, abstracția legală discutată în prezenta cerere oferă organului fiscal un spectru larg pentru acțiuni sau inacțiuni arbitrare, întrucât admite un subiectivism neprognosticat, în mod normal, de agentul economic controlat, la determinarea cauzelor de aplicare a metodelor indirecte la verificarea oricărei obligații fiscale, atunci când organul fiscal consideră că *ținerea contabilității este una neconformă*, indiferent de natura acestei neconformități, având în vedere că legislația fiscală nu o definește exact, nici la general, nici în raport cu prevederile art.189 alin.(2) Cod Fiscal.

Important este că, nici Legea RM, nr.287 din 15.12.2019, contabilității și raportării financiare, nici alte acte normative nu determină această noțiune în raport cu momentul în care pot fi aplicate metode indirecte și nici condițiile în care o neconformitate în evidența contabilă este de nivel la care nu este posibilă o altă ordine de determinare a obligațiilor fiscale, decât prin aplicarea metodelor indirecte.

Remarcabil este faptul că, o astfel de abstracție legală este destul de nocivă pentru domeniul afacerilor, având în vedere că, în final, intenția autorității fiscale este îndreptată spre majorarea profitului bugetului public, iar în cazul aplicării metodelor și surselor indirecte, în virtutea legii, cota impozitului pe venit este mai mare-15% (art.15 lit.d) Cod Fiscal) în comparație cu cota impozitului calculat în condiții generale pentru persoanele juridice-12% (art.15 lit.b) Cod Fiscal), fapt care se probează prin situația reală din speță.

## V – CERINȚELE AUTORULUI SESIZĂRII:

5.1. Reieșind din considerentele expuse, în temeiul art.135 alin.(1) lit.a) din Constituția RM, art.4 alin.(1) lit.a), art.24 alin.(1) din Legea cu privire la Curtea Constituțională nr.317 din 13.12.1994, art.4 alin.(1) lit.a), art.39 din Codul Jurisdicției Constituționale, art.12<sup>1</sup> CPC, **solicităm:**

Efectuarea controlului de constituționalitate și declararea neconstituțională a prevederilor Legii nr. 1163-XIII din 24.04.1997-Codul Fiscal, în partea sintagmei „*ținerii ei (contabilității) neconforme*” din art.189 alin.(2).

## **VII-DATE SUPLIMENTARE REFERITOARE LA OBIECTUL SESIZĂRII:**

Anterior Curtea Constituțională nu s-a expus asupra constituționalității dispozițiilor legale criticate în prezenta sesizare.

## VII- LISTA DOCUMENTELOR:

-Extrasul din registrul de stat al persoanelor juridice.

### VIII- DECLARAȚIA ȘI SEMNĂTURA:

Declar pe onoare că informațiile ce figurează în prezentul formular de sesizare sunt exacte.

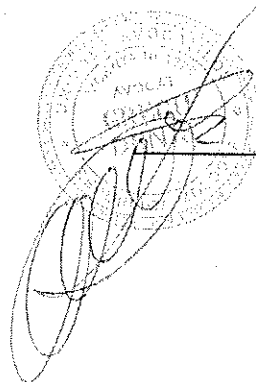
Locul

Ausina

Data

13 06 2020

**SRL «LUX-STIL»,  
în proces de insolabilitate**



**Denis Grecu, Avocat**

## ÎNCHEIERE

28 iunie 2022

mun. Chișinău

Completul specializat în examinarea acțiunilor în contencios administrativ al  
Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ  
al Curții de Apel Chișinău

În componența

Președintele completului, judecătorul:

Mîra Ghenadie

Judecătorii

Bostan Angela și Dașchevici Grigore

examinând cererea privind ridicarea excepției de neconstituționalitate înaintată de societatea cu răspundere limitată „Lux Stil”, în proces de insolabilitate prin intermediul avocatului Denis Grecu în cauza civilă examinată în ordine de apel, conform acțiunii în contencios administrativ depusă de lichidatorul Guțu Cornel în interesele societății cu răspundere limitată „Lux-Stil” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ ,-

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții de Apel Chișinău,-

## CONSTATĂ:

La 16 ianuarie 2018, lichidatorul Guțu Cornel în interesele societății cu răspundere limitată „Lux-Stil” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, cu privire la anularea Deciziei nr. 118/2157 din 17 noiembrie 2017, în partea obligării la restabilire, în termen de pînă la două luni, începând cu data constatării faptului respectiv, registrelor mașinilor de casă și control și benzilor de control, în temeiul prevederilor art. 43 alin. (6) din Legea contabilității.

În motivarea acțiunii, a invocat că, prin Decizia Camerei Înregistrării de Stat. nr.1006600018989 din 03 martie 2017, a fost inițiată procedura de lichidare în privința societății cu răspundere limitată „Lux-Stil.

În cadrul procedurii de lichidare a întreprinderii a fost efectuat un control fiscal de către Serviciul Fiscal de Stat, în urma căruia de către inspectorul principal, Raisa Șepteluti și inspectorul Irina Timenșenco, s-a întocmit actul de control nr. 5-684294 din 26 octombrie 2017.

Ulterior, la data de 17 noiembrie 2017, a fost emisă Decizia Serviciului Fiscal de Stat. nr. 118/2157, prin care s-a dispus printre altele: a aplica societății cu răspundere limitată „Lux-Stil”, amendă în sumă de 50000 lei, pentru neasigurarea păstrării documentelor de evidență și a benzilor de control, fapt ce a condiționat imposibilitatea efectuării controlului privind corectitudinea calculării impozitelor și taxelor, conform prevederilor art.257 alin.(5) din Codul Fiscal, conform prevederilor art.43 alin.(6) din Legea contabilității nr.113-XVI din 27 aprilie 2007, registrele mașinilor de casă și control și a benzilor de control urmează a fi restabilite în termen de pînă la două luni, începând cu data constatării faptului respectiv.

La data de 06 decembrie 2017, nefiind de acord în parte, cu decizia nominalizată,

societatea cu răspundere limitată „Lux-SRL”, în proces de lichidare, a depus cerere prealabilă împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 118/2157 din 17 noiembrie 2017, prin care a solicitat : anularea Deciziei nr. 118/2157 din 17 noiembrie 2017, în partea obligării la restabilire, în termen de până la două luni, începând cu data constatării faptului respectiv, registrelor mașinilor de casă și control și a benzilor de control, în temeiul prevederilor art.43 alin.(6) din Legea contabilității.

Consideră partea reclamantă că soluția organului fiscal, în partea contestată, în raport cu societatea cu răspundere limitată „Lux Stil”, în proces de lichidare, ca fiind contrară prevederilor legale.

Potrivit art. 43 alin.(6) Legea contabilității nr.113-XVI din 27 aprilie 2007, „În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii documentelor contabile, conducătorul entității este obligat să le restabilească în termen de până la 2 luni, începând cu data constatării faptului respectiv”.

Pornindu-se de la prevederile legale nominalizate, afirmă că nu agentul economic controlat (indiferent de persoana responsabilă), ci anume conducătorul acestuia este obligat restabilească documentele contabile pierdute, lucru imposibil în cazul din speță, or, la întreprindere nu este un conducător în sensul art. 13 alin.( 1) lit. a) al Legii Contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007.

*Potrivit art.13 alin.(1) lit.a) al Legii Contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007,* „Răspunderea pentru ținerea contabilității și raportarea financiară revine: a) conducerii (organului executiv) - în entitatea cu răspundere limitată.

Conform art.43 alin.(3) Legii Contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007, „Răspunderea pentru organizarea păstrării și integritatea documentelor contabile o poartă conducătorul entității. În cazul destituirii conducătorului entității sau a persoanei responsabile de păstrarea documentelor contabile, aceste documente se transmit persoanei nou-numite. Transmiterea se efectuează prin întocmirea unui proces-verbal de predare-primire, în prezența comisiei, cu indicarea, în compartimentele respective ale acestuia, a categoriilor concrete și a termenelor de păstrare a documentelor, precum și a documentelor care lipsesc”.

Astfel, obligația de a păstra documentele contabile și, în caz de pierdere (nimicire) restabilirea acestora aparține conducătorului întreprinderii, ultimul fiind responsabil pentru transmiterea actelor altei persoane responsabile, inclusiv lichidatorului.

În cazul în care conducătorul nu a transmis documentele contabile lichidatorului, ultimul nu poate fi obligat la restabilirea lor și nu poate fi responsabil pentru aceasta deoarece nu intră în competența lui.

Susține că, potrivit art.90 alin.(4) Cod Civil, „Lichidatorul are aceleași împuterniciri, obligații și abilități ca și administratorul în măsura în care acestea sunt compatibile cu activitatea de lichidator”, iar conform alin.(8) „În cazul desemnării lichidatorului, administratorul este obligat să-i transmită, iar lichidatorul este obligat să primească bunurile, registrele și actele persoanei juridice și să întreprindă acțiuni de păstrare a lor”.

*Totodată, potrivit art.35 alin.(4) Legii Contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007,* „Ultimele situații financiare ale entității lichidate, cu excepția instituțiilor publice, se întocmesc în baza bilanțului de lichidare aprobat și a datelor despre faptele economice care au avut loc în perioada de la data aprobării bilanțului de lichidare până

la data efectuării în Registrul de stat al întreprinderilor și organizațiilor a înscrierii despre lichidarea entității”.

Prin urmare, în domeniul evidenței contabile și raportării fiscale, lichidatorul este responsabil pentru corectitudinea reflectării datelor, faptelor, operațiunilor economice care au avut loc în perioada de la data aprobării bilanțului de lichidare pînă la data efectuării în Registrul de stat al întreprinderilor și organizațiilor a înscrierii despre lichidarea entității, fiind obligat să restabilească contabilitatea, în caz de necesitate, doar pentru perioada gestionată de dănsul.

Mai mult ca atît, afirmă partea reclamantă că, decizia nr. 118/2157 din 17 noiembrie 2017, în partea contestată vine în contradicție cu altă clauză a deciziei de unde rezultă că, conform art.252 alin. (1) din Codul Fiscal, acesta (fără nici o excepție) urmează a fi executată în termen de 30 zile din data emiterii.

În final, consideră că, instituirea unei obligații imposibile și lipsite de suport juridic va duce la crearea unei bariere artificiale pentru finalizarea lichidării întreprinderii, deși anume pentru aceasta a fost inițiată procedura controlului fiscal, soldat cu emiterea deciziei nr. 118/2157 din 17 noiembrie 2017.

Prin hotărîrea Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani) din 21 septembrie 2021, s-a respins ca neîntemeiată acțiunea înaintată de lichidatorul Guțu Cornel în interesele societății cu răspundere limitată „Lux-Stil”.

Nefiind de acord cu soluția primei instanțe, la data de 20 octombrie 2021, societatea cu răspundere limitată „Lux-Stil”, prin intermediul avocatului Denis Grecu, a depus apel.

La data de 13 iunie 2022, societatea cu răspundere limitată „Lux-Stil” a depus cerere privind sesizarea Curții Constituționale, pentru exercitarea controlului constituționalității prevederilor Legii Republicii Moldova, nr.1163-XIII din 24 aprilie 1997 – Codul Fiscal în partea sintagmei „Ținerii ei (contabilității) neconforme” din art.189 alin. (2).

În motivarea cererii înaintate, a indicat că prevederile art.189 alin. (2) din Codul fiscal, sunt incerte și nu corespund standardului calității legii și contravin articolelor 9, 23, 46, 126, 130 din Constituția Republicii Moldova.

Reprezentantul intimatului, Elena Teleucă la data de 27 iunie 2022, a depus referință pe marginea cererii privind ridicarea excepției de neconstituționalitate prin care a solicitat respingerea cererii privind ridicarea excepției de neconstituționalitate.

Subsumând punctul de vedere al participanților, normele procesuale și starea de fapt constatată în privința cererii de ridicare a excepției de neconstituționalitate, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții de Apel Chișinău conchide necesitatea adoptării unei soluții de ridicare a excepției de neconstituționalitate a dispozițiilor invocate și de sesizare a Curții Constituționalitate cu această excepție.

La 19 iulie 2018, Parlamentul Republicii Moldova a adoptat Codul administrativ, act legislativ publicat în Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 17 august 2018, nr.309-320.

Potrivit art. 257 alin. (1) Codul administrativ, actul legislativ a intrat în vigoare la 01 aprilie 2019.

Conform art. 258 alin. (3) Codul administrativ, procedurile de contencios administrativ inițiate până la intrarea în vigoare a prezentului cod se vor examina în continuare, după intrarea în vigoare a prezentului cod, conform prevederilor prezentului cod. Prin derogare, admisibilitatea unei astfel de acțiuni în contenciosul administrativ se va face conform prevederilor în vigoare până la intrarea în vigoare a prezentului cod.

Prevederile prezentului alineat se vor aplica corespunzător pentru procedurile de apel, de recurs și de contestare cu recurs a încheierilor judecătorești.

Din sensul normei enunțate, urmează că s-a optat pentru principiul aplicării imediate a noilor reglementări procedurale, corespunzător și pentru procedurile de apel.

Noile reglementări nu conțin prevederi privind excepția de neconstituționalitate.

Totodată, conform art. 1 alin. (2) din Codul administrativ, legislația administrativă se întemeiază pe normele constituționale dezvoltate în prezentul cod, în alte legi și în alte acte normative subordonate legii, care reglementează raporturile administrative și care trebuie să fie în concordantă cu Constituția Republicii Moldova.

Potrivit art. 3 din Codul administrativ, legislația administrativă reglementând procedura [...] controlului judecătorec asupra procedurii administrative, are drept scop asigurarea respectării drepturilor și a libertăților prevăzute de lege ale persoanelor fizice și juridice, ținând cont de interesul public și de regulile statului de drept, iar unul din principiile acestui control de contencios administrativ, conform art. 36 din Codul administrativ, este obligația instanței de a respecta principiul supremației dreptului, în conformitate cu care, demnitatea omului, drepturile și libertățile lui sunt considerate valori supreme și sunt garantate de stat.

În conformitate cu prevederile art. 195 Cod administrativ, procedura acțiunii în contenciosul administrativ se desfășoară conform prevederilor Codului administrativ. Suplimentar se aplică corespunzător prevederile Codului de procedura civilă, cu excepția art. 169–171.

Astfel, subsumând dispozițiile enunțate, care urmează a fi interpretate și aplicate sistemic, Completul civil, comercial și de contencios administrativ, conchide aplicabilitatea dispozițiilor Codului de procedură civilă privind excepția de neconstituționalitate procedurii de contencios administrativ, or excepția constituie mijlocul procedural pentru realizarea accesului persoanei, în calitate de titular al drepturilor și libertăților fundamentale, la controlul constituționalității actelor normative, iar instanța de contencios administrativ este obligată să asigure principiul supremației dreptului.

Conform art. 12<sup>1</sup> alin. (1)-(5) Codul de procedură civilă, în cazul existenței incertitudinii privind constituționalitatea legilor, a hotărârilor Parlamentului, a decretelor Președintelui Republicii Moldova, a hotărârilor și ordonanțelor Guvernului ce urmează a fi aplicate la soluționarea unei cauze, instanța de judecată, din oficiu sau la cererea unui participant la proces, sesizează Curtea Constituțională.

La ridicarea excepției de neconstituționalitate și sesizarea Curții Constituționale, instanța nu este în drept să se pronunțe asupra temeiniciei sesizării sau asupra conformității cu Constituția a normelor contestate, limitându-se exclusiv la verificarea întrunirii următoarelor condiții:

a) obiectul excepției intră în categoria actelor prevăzute la art. 135 alin. (1) lit. a) din Constituție;

- b) excepția este ridicată de către una din părți sau reprezentantul acesteia ori este ridicată de către instanța de judecată din oficiu;
- c) prevederile contestate urmează a fi aplicate la soluționarea cauzei;
- d) nu există o hotărâre anterioară a Curții Constituționale având ca obiect prevederile contestate.

Ridicarea excepției de neconstituționalitate se dispune printr-o încheiere care nu se supune niciunei căi de atac și care nu afectează examinarea în continuare a cauzei, însă până la pronunțarea Curții Constituționale asupra excepției de neconstituționalitate se amână pledoariile.

Dacă nu sunt întrunite cumulativ condițiile specificate la alin. (2), instanța refuză ridicarea excepției de neconstituționalitate printr-o încheiere care poate fi atacată odată cu fondul cauzei. [...]

Potrivit art. 134 din Constituție, Curtea Constituțională este unica autoritate de jurisdicție constituțională în Republica Moldova, care garantează supremația Constituției, asigură realizarea principiului separării puterii de stat în putere legislativă, putere executivă și putere judecătorească și garantează responsabilitatea statului față de cetățean și a cetățeanului față de stat.

Iar potrivit art. 135 din Constituție, Curtea Constituțională exercită, la sesizare, controlul constituționalității legilor și hotărârilor Parlamentului, a decretelor Președintelui Republicii Moldova, a hotărârilor și ordonanțelor Guvernului, precum și a tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte.

Prin hotărârea nr. 2 din 09 februarie 2016, Curtea Constituțională a relatat că, judecătorul ordinar, nu se va pronunța asupra temeiniciei sesizării sau asupra conformității cu Constituția a normelor contestate, ci se va limita exclusiv la verificarea întrunirii următoarelor condiții: (1) obiectul excepției intră în categoria actelor cuprinse la art.135 alin.(1) lit. a) din Constituție; (2) excepția este ridicată de către una din părți sau de reprezentantul acestuia, sau indică că este ridicată de către instanța de judecată din oficiu; (3) prevederile contestate urmează a fi aplicate la soluționarea cauzei; (4) nu există o hotărâre anterioară a Curții având ca obiect prevederile contestate și a reținut că verificarea constituționalității normelor contestate, constituie competența exclusivă a Curții Constituționale. Astfel, judecătorii ordinari nu sunt în drept să refuze părților sesizarea Curții Constituționale, decât doar în condițiile menționate de Curte în prezenta Hotărâre.

Completul observă că obiectul excepției de neconstituționalitate, așa cum a fost formulat de societatea cu răspundere limitată „Lux-Stil” constituie dispozițiile prevederilor Legii Republicii Moldova, nr.1163-XIII din 24 aprilie 1997 – Codul Fiscal în partea sintagmei „*Tinerii ei (contabilității) neconforme*” din art.189 alin. (2).

Instanța de apel reține că, în temeiul art. 135 alin. (1) lit. g) din Constituție, art.4 alin. (1), lit. g) din Legea cu privire la Curtea Constituțională și art. 4 alin. (1) lit. g) din Codul jurisdicției constituționale, rezolvarea excepțiilor de neconstituționalitate a actelor normative, ține de competența Curții Constituționale.

Respectiv, sub aspectul întrunirii condițiilor stabilite de Curtea Constituțională, prin Hotărârea nr. 2 din 09 februarie 2016, instanța de apel menționează că norma vizată de către societatea cu răspundere limitată „Lux-Stil”, constituie obiect al controlului de constituționalitate, fiind întrunite condițiile indicate în hotărârea Curții Constituționale pentru interpretarea art. 135 alin.(1) lit. lit. a) și g) din Constituție.

Cu referire la existența unui control anterior de constituționalitate, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții de Apel Chișinău, constată că acesta nu s-a realizat.

Din aceste considerente, ținând cont de faptul că norma solicitată ce va fi supusă controlului de constituționalitate urmează a fi aplicată la soluționarea cauzei deduse judecării, avînd în vedere că instanța nu este în drept să se pronunțe asupra temeiniciei sesizării sau asupra conformității ei cu Constituția, și stabilind întrunirea condițiilor cumulativă ridicării excepției de neconstituționalitate, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții de Apel Chișinău ajunge la concluzia admiterii cererii depuse de societatea cu răspundere limitată „Lux-Stil” prin intermediul avocatului Denis Grecu privind ridicarea excepției de neconstituționalitate a prevederilor Legii Republicii Moldova, nr.1163-XIII din 24 aprilie 1997 – Codul Fiscal în partea sintagmei „*Ținerii ei (contabilității) neconforme*” din art. 189 alin. (2).

În conformitate cu prevederile art. 195, 230 Codul administrativ, art. 12<sup>1</sup>, 270 Codul de procedură civilă, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții de Apel Chișinău,-

#### DISPUNE:

Se admite cererea înaintată de societatea cu răspundere limitată „Lux-Stil” prin intermediul avocatului Denis Grecu privind ridicarea excepției de neconstituționalitate.

Se ridică excepția de neconstituționalitate a prevederilor Legii Republicii Moldova, nr.1163-XIII din 24 aprilie 1997 – Codul Fiscal în partea sintagmei „*Ținerii ei (contabilității) neconforme*” din art. 189 alin. (2).

Se sesizează Curtea Constituțională a Republicii Moldova referitor la excepția de neconstituționalitate ridicată.

Încheierea nu se supune nici unei căi de atac.

Președintele completului, judecătorul

Mîra Ghenadie

Judecătorii

Bostan Angela

Dașchevici Grigore

*copia corespunde  
originalului, judecator*

