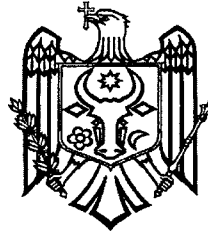


CURTEA  
DE APEL CHIȘINĂU

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) 635-355



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

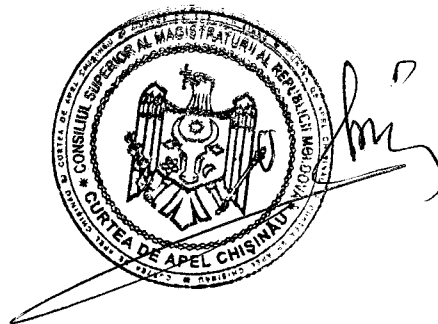
*No 4-35/5-94 din 15.06.2020*

**Curtea Constituțională a Republicii Moldova**  
***Mun. Chișinău, Strada Alexandru Lăpușneanu 28***

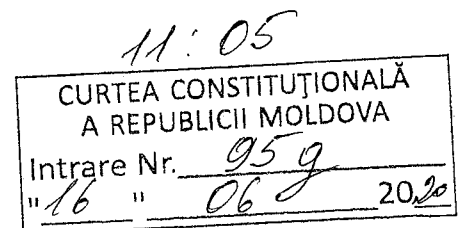
Curtea de Apel Chișinău vă expediază sesizarea Depusă de Nicoară Vasile reprezentant al Intimatului : SRL Datario, în dosarul - SRL Datario vs Serviciul Fiscal de Stat, nr.3a-321/20.

Obiectul Sesizării: **art. 93 pct.12) și art. 99 alin(1) din Codul Fiscal.**

**Judecător**



**Clima Vladislav**



# CURTEA CONSTITUȚIONALĂ A REPUBLICII MOLDOVA

str. Alexandru Lăpușeanu nr. 28,  
Chișinău MD 2004,  
Republica Moldova

## SESIZARE

prezentată în conformitate cu articolul 25 lit. c) din Legea nr. 317-XIII din 13 decembrie  
1994 cu privire la Curtea Constituțională și articolele 38 alin.(1) lit. c) și 39 din Codul  
Jurisdicției Constituționale nr. 502-XIII din 16 iunie 1995

Prezenta sesizare este un document juridic și poate afecta drepturile și obligațiile dumneavoastră.

## I – AUTORUL SESIZĂRII

(Informații cu privire la autorul sesizării și eventualul său reprezentant)

1. Nume/Denumire Nicoară

2. Prenume Vasile

3. Funcția Avocat BAA „Pro Dreptate”

## II – OBIECTUL SESIZĂRII

12. Prezenta sesizare are ca obiect exercitarea controlului constituționalității a prevederilor **art. 93 pct. 12) și art. 99 alin. (1) din Codul fiscal**, care contravin art. 1 alin. (3); 4; 16 alin. (2); 22; 23; 126 alin. (1) din Constituție.

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

13. Societatea comercială „D...” SRL a fost înregistrată la Camera Înregistrării de Stat la data de 13.04.2012. Agentul economic deține licențe pentru comercializarea cu amănuntul a gazului lichefiat, a benzinei, motorinei și activează în acest domeniu pe piața Republicii Moldova.

14. În baza Deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 349 din 01.11.2017, societatea comercială a fost supusă controlului la fața locului prin metoda verificării totale privind respectarea legislației fiscale pentru perioada 01.01.2013 – 31.09.2017. În cadrul controlului a fost verificată inclusiv respectarea obligațiilor privind calcularea și plata TVA, rezultatele fiind reflectate în Actul de control nr. 5-685313 din 16.11.2017. Reproșând încălcarea prevederilor Instrucțiunii privind modul de întocmire a Declarației TVA aprobată prin Ordinul IFPS nr. 1164 din 30.10.2012, funcționarii fiscali au constatat că, agentul economic a prezentat „*cu informație neautentică*” declarațiile privind TVA „*pentru L/06/2016; L/07/2016; L/09/2016; L/10/2016 și L/12/2016, fapt ce nu a condiționat apariția obligațiilor suplimentare față de buget*”.

15. Prin **Decizia nr. 276 din 27.11.2017**, printre altele, s-a dispus:

„*III. A aplica și încasa pentru încălcarea legislației, amendă:*

- *3539 lei ... pentru diminuarea impozitului pe venit ...;*

- *646 lei ... pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit ...*”

16. Obligațiile fiscale calculate în baza deciziei enunțate *supra* au fost achitate integral la 29.11.2017 și 30.11.2017, fapt constatat de funcționarii fiscali în cadrul unui control ulterior.

17. În rezultatul unui control fiscal repetat, la data de 02.11.2018, a fost întocmit Actul de control nr. 5-690066 prelungit pe bancheta nr. 5-690067, în care a fost indicat că întreprinderea a fost supusă anterior unui control fiscal prin metoda verificării totale cu adoptarea Deciziei nr. 276 din 27.11.2017 privind calcularea obligației față de buget în sumă totală de 72 589 lei, plăți achitate integral.

18. În cadrul controlului fiscal repetat s-a constatat o singură pretinsă încălcare a legislației fiscale – **încălcarea prevederilor art. 99 alin. (1) din Codul Fiscal** ceea ce a generat (*subsecvent*) încălcarea prevederilor „*art. 8 pct. 2 lit. c) din Codul fiscal ..., art. 8 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, art. 115 alin. (2) din Codul fiscal ... și ale Ordinului IFPS „Privind modul de completare a Declarației privind TVA”, nr. 1164 din 25.10.2012*”.

19. La data de 16.11.2018, SRL „D ...” a depus un Dezacord la actul de control invocând mai multe argumente puternice, capabile să influențeze soluția. În esență, contribuabilul a invocat interpretarea și aplicarea eronată de către funcționarii fiscali a prevederilor **art. 99 alin. (1) coroborat art. 93 pct. 12) din Codul fiscal**, cât și viciul de calitate a normelor legale enunțate, în special, a sintagmei „*circumstanțe concrete care se deosebesc de relațiile caracteristice pentru subiecții și circumstanțe analogice*”, care se conține în **art. 93 pct. 12) din Codul fiscal**.

20. La data de **28.11.2018**, Inspectoratul Fiscal de Stat a emis **Decizia nr. 6** asupra cazului de încălcare a legislației fiscale. Invocând prevederile **art. 93 pct. 12) din Codul fiscal**, funcționarii fiscali au constatat că „*tranzacțiile de comercializare a produselor petroliere în adresa persoanelor fizice deținătoare de carduri se deosebesc de principiul de comercializare a produselor în adresa altor persoane fizice ... Astfel, în situația dată a fost recalculată suma TVA aferentă acestor tranzacții de la prețul de piață (prețul de comercializare indicat pe panou)*”.

21. Prin **Decizia Inspectoratului Fiscal de Stat nr. 6 din 28.11.2018**, printre altele, s-a dispus încasarea taxei pe valoare adăugată în mărime de 536 826 lei și a majorării de întârziere în mărime de 31 507 lei și aplicarea amenzii:

„ - 5000 lei ... pentru prezentarea cu informație neautentică a Declarațiilor privind TVA...;  
- 161 048 lei ... pentru diminuarea taxei pe valoare adăugată”.

22. Decizia Inspectoratului Fiscal de Stat nr. 6 din 28.11.2018 a fost contestată în instanța de judecată. Prin Hotărârea Judecătorei Chișinău sediul Rîșcani din 18.12.2019 a fost admisă cererea de chemare în judecată cu privire la anularea actelor administrative.

23. Inspectoratul Fiscal de Stat a contestat cu apel hotărârea primei instanțe. Apelantul a invocat un singur argument de bază, cel potrivit căruia instanța de judecată ar fi interpretat eronat prevederile art. 93 pct. (12), 99 alin. (1) din Codul fiscal. Cauza este pendinte la Curtea de Apel Chișinău.

24. Autorul prezentei sesizări își sprijină argumentarea și își întemeiază solicitările pe următoarele prevederi legislative și jurisprudențiale:

## 1) Prevederile relevante ale Constituției RM:

### 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 sânt garantate”.

### Articolul 4

#### Drepturile și libertățile omului

„(1) Dispozițiile constituționale privind drepturile și libertățile omului se interpretează și se aplică în concordanță cu Declarația Universală a Drepturilor Omului, cu pactele și cu celelalte tratate la care Republica Moldova este parte.

(2) Dacă există neconcordanțe între pactele și tratatele privitoare la drepturile fundamentale ale omului la care Republica Moldova este parte și legile ei interne, prioritate au reglementările internaționale”.

### Articolul 16

#### Egalitatea

„(1) Respectarea și ocrotirea persoanei constituie o îndatorire primordială a statului.

(2) Toți cetățenii Republicii Moldova sânt egali în fața legii și a autorităților publice, fără deosebire de rasă, naționalitate, origine etnică, limbă, religie, sex, opinie, apartenență politică, avere sau de origine socială”.

### Articolul 22

#### Neretroactivitatea legii

„Nimeni nu va fi condamnat pentru acțiuni sau omisiuni care, în momentul comiterii, nu constituiau un act delictuos. De asemenea, nu se va aplica nici o pedeapsă mai aspră decât cea care era aplicabilă în momentul comiterii actului delictuos”.

### 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”.

## 2) Jurisprudența Curții Constituționale a RM

### Hotărârea Curții Constituționale nr. 20 din 04.07.2018

„31. Având în vedere opinia autoarei excepției, care a invocat că sancționarea faptei de neprezentare a unei facturi fiscale reprezintă o acuzație în materie penală în sensul Constituției, Curtea a examinat caracterul fundamentat al acestei susțineri.

32. Pentru a decide în acest sens, Curtea a avut în vedere criteriile Engel, denumite astfel după cauza eponimă în care au fost formulate pentru prima dată (a se vedea Engel și alții v. Olanda, 8 iunie 1976). Astfel, Curtea a examinat întrunirea următoarelor trei criterii în caz de neprezentare a facturii fiscale: calificarea faptei conform dreptului național, natura juridică a încălcării, precum și gradul de severitate al sancțiunii de care este pasibilă persoana. Curtea a precizat că aceste criterii sunt alternative, și nu cumulative, fără a exclude însă o examinare deplină a acestora, atunci când analiza separată a fiecărui

criteriu nu permite o concluzie clară cu privire la existența unei acuzații în materie penală ...

34. Cu privire la natura juridică a încălcării, Curtea a reținut că amenda aplicată nu are ca obiect compensarea unui prejudiciu, ci urmărește să împiedice, în esență, repetarea unor acțiuni similare. Acest element i-a permis Curții să rețină caracterul punitiv al sancțiunii și să constate că aceasta urmărește, deopotrivă, un scop preventiv și unul represiv ... Curtea a menționat că, deși ordinea juridică internă permite reducerea valorii amenzii ... acest fapt nu conduce la eliminarea efectului represiv al sancțiunii. Dimpotrivă, ea a arătat că o asemenea măsură este dispusă și în cursul procedurilor penale și contravenționale ... fără ca aceasta să suscite îndoieli cu privire la caracterul represiv al sancțiunilor în discuție.

36. Un ultim element analizat în cazul celui de-al doilea criteriu Engel l-a constituit interesul juridic protejat de norma incriminatoare. Curtea a menționat că o faptă are, în principiu, un caracter penal, dacă scopul său este de a proteja interesele juridice, a căror protecție este asigurată, în general, prin normele de drept penal (a se vedea Zolotukhin v. Rusia, 10 februarie 2009, § 55, și Maresti v. Croația, 25 iunie 2009, § 59). În acest sens, ea a reținut că scopul sancțiunii în cazul faptei de neprezentare a facturii fiscale este de a asigura colectarea corespunzătoare a datelor și protecția intereselor financiare ale statului. Prin urmare, sunt interese juridice care trebuie să fie protejate și ele, în cazurile cele mai grave, de dreptul penal, pentru că statul are obligația să reprime în mod eficient fraudele din acest domeniu.

37. Cu privire la cel de-al treilea criteriu Engel, și anume natura și severitatea sancțiunii, Curtea a constatat că reclamantul din litigiul principal a fost sancționat cu maximumul prevăzut de lege pentru fiecare faptă de neprezentare a facturii fiscale, i.e. 3 600 lei, iar în total suma de 50 400 lei. Potrivit jurisprudenței Curții Europene ... valoarea nesemnificativă sau redusă a sancțiunilor pecuniare aplicate în cadrul unor proceduri administrative are o relevanță redusă pentru aprecierea caracterului penal al sancțiunilor pecuniare (a se vedea, de exemplu, Jussila v. Finlanda, 23 noiembrie 2006, 10 §§ 37 și 38, Nykänen v. Finlanda, 20 mai 2014, § 40, și Kiiveri v. Finlanda, 10 februarie 2015, § 31).

38. Așadar, având în vedere cele menționate supra, Curtea a apreciat că fapta de neprezentare a facturilor fiscale face parte, prin natura și prin gravitatea sa, din materia penală. Curtea a avut în vedere, în special, confirmarea în prezenta cauză a scopului preventiv și represiv al pedepsei, precum și aplicabilitatea ius puniendi de către stat, în cazul reprimării încălcării în discuție.

47. Totodată, în virtutea calității sale de suveran în materie de contencios constituțional (a se vedea, mutatis mutandis, HCC nr. 7 din 26 aprilie 2018, § 23; HCC nr. 15 din 22 mai 2018, § 24), Curtea a considerat că este oportună examinarea textelor legale contestate și prin prisma articolului 16 din Constituție. Ea a notat că principiul egalității de tratament este încălcat atunci când situațiile comparabile sunt tratate în mod diferit sau când situațiile diferite sunt tratate în același mod ...”.

#### **Decizia Curții Constituționale nr.103 din 17.10.2017**

”18. ... Curtea a reținut în jurisprudența sa că „preeminența dreptului în materie penală exprimă printre altele asigurarea legalității infracțiunilor și pedepselor; inadmisibilitatea aplicării extensive a legii penale, în detrimentul persoanei, în special, prin analogie”. Astfel, legea penală constituie un ansamblu de reguli juridice, formulate într-o manieră clară, concisă și precisă ...

19. ... principiile „nullum crimen sine lege” și „nulla poena sine lege”, stabilite ca valori constituționale în art. 22 din Constituție, impun ca doar legiuitorul să reglementeze conduita incriminată, astfel încât fapta, ca semn al laturii obiective, să fie cert definită, dar nu identificată prin interpretarea extensivă de către cei care aplică legea penală. O astfel de modalitate de aplicare poate genera interpretări abuzive. Cerința interpretării stricte a normei penale, ca și interdicția analogiei în aplicarea legii penale urmăresc protecția persoanei împotriva arbitrarului.”

#### **Hotărârea Curții Constituționale nr. 33 din 07.12.2017**

„51. Curtea menționează că principiul constituțional al preeminenței dreptului și al legalității constituie valori fundamentale ale statului de drept.

52. În Hotărârea nr. 21 din 22 iulie 2016, Curtea a statuat că:

„52. [...] preeminența dreptului se asigură prin întreg sistemul de drept inclusiv prin normele penale, acestea caracterizându-se prin anumite trăsături proprii, distinctive în raport cu alte categorii de norme, ce se diferențiază între ele prin caracterul și structura lor, prin sfera de incidență.”

53. ... în Hotărârea nr. 25 din 13 octombrie 2015 Curtea a statuat că: „33. [...] preeminența dreptului generează, în materie penală, principiul legalității delictelor și pedepselor și principiul inadmisibilității aplicării extensive a legii penale, în detrimentul persoanei, în special prin analogie.”

54. Curtea reține că garanțiile prevăzute de art. 22 din Constituție, de rând cu prevederile art. 7 din Convenția Europeană, consacră principiul legalității incriminării și pedepsei penale.

57. ... Curtea a reținut că garanțiile instituite în Constituție impun ca doar legiuitorul să reglementeze conduita incriminată, astfel încât fapta, ca semn al laturii obiective, să fie cert definită, dar nu identificată prin interpretarea extensivă de către cei care aplică legea penală. O astfel de modalitate de aplicare poate genera interpretări abuzive. Cerința interpretării stricte a normei penale, ca și interdicția analogiei în aplicarea legii penale, urmăresc protecția persoanei împotriva arbitrarului ...

58. Curtea Europeană în jurisprudența sa a statuat că „noțiunea de „lege”, prevăzută de art. 7 din Convenția Europeană, implică respectarea cerințelor calitative, îndeosebi cele privind accesibilitatea și previzibilitatea” ...

59. Curtea Europeană a menționat că legea trebuie să definească în mod clar infracțiunile și pedepsele aplicabile, această cerință fiind îndeplinită atunci când un justițiabil are posibilitatea de a cunoaște, din însuși textul normei juridice pertinente, la nevoie cu ajutorul interpretării acesteia de către instanțe și în urma obținerii unei asistențe judiciare adecvate, care sunt actele și omisiunile ce pot angaja răspunderea sa penală și care este pedeapsa pe care o riscă în virtutea acestora. Rolul decizional conferit instanțelor urmărește tocmai înlăturarea dubiilor ce persistă cu ocazia interpretării normelor ...

60. ... Curtea reamintește că în jurisprudența sa a reținut că persoana trebuie să poată determina fără echivoc comportamentul care poate avea un caracter penal (HCC nr. 21 din 22 iulie 2016, § 71)”.

### **3) Prevederi relevante ale Convenției Europene pentru Apărarea Drepturilor Omului și a Libertăților Fundamentale ( în continuare CEDO)**

#### **Articolul 6**

##### **Dreptul la un proces echitabil**

„1. Orice persoană are dreptul la judecarea cauzei sale în mod echitabil ...

2. Orice persoană acuzată de o infracțiune este prezumată nevinovată până ce vinovăția sa va fi legal stabilită.

3. Orice acuzat are, mai ales, dreptul :

a. să fie informat, în termenul cel mai scurt, într-o limbă pe care o înțelege și în mod amănunțit, despre natura și cauza acuzației aduse împotriva sa ;

b. să dispună de timpul și de înlesnirile necesare pregătirii apărării sale ;

c. să se apere el însuși sau să fie asistat de un apărător ales de el și, dacă nu dispune de mijloacele necesare remunerării unui apărător, să poată fi asistat gratuit de un avocat din oficiu, atunci când interesele justiției o cer ;

d. să audieze sau să solicite audierea martorilor acuzării și să obțină citarea și audierea martorilor apărării în aceleași condiții ca și martorii acuzării ;

... ”

#### **Articolul 7**

##### **Nici o pedeapsă fără lege**

„1. Nimeni nu poate fi condamnat pentru o acțiune sau o omisiune care, în momentul săvârșirii, nu constituia o infracțiune potrivit dreptului național sau internațional. De asemenea, nu se poate aplica o pedeapsă mai severă decât aceea aplicabilă în momentul săvârșirii infracțiunii.

... ”

### **4) Jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului ( în continuare CtEDO)**

#### **Hotărârea din 24.05.2007 în cauza Dragotoniuc și Militaru – Pidhorni c. României**

”33. Curtea amintește că art.7 alin. (1) din Convenție consacră, în general, principiul legalității delictelor și pedepselor (Nullum crimen, nulla poena sine lege) și interzice, îndeosebi, aplicarea retroactivă a dreptului penal atunci când se face în detrimentul acuzatului ... În timp ce interzice în special extinderea domeniului de aplicare a infracțiunilor existente la faptele care, anterior, nu constituiau infracțiuni, el ordonă de asemenea să nu aplice legea penală în mod extensiv în detrimentul acuzatului, de exemplu prin analogie. Reiese că legea trebuie să definească clar infracțiunile ...

34. Noțiunea de ”drept” (”law”) folosită la art.7 corespunde celei de ”lege” care figurează în alte articole ale Convenției; ea înglobează dreptul de origine atât legislativă cât și jurisprudențială și implică unele condiții calitative, între altele cele ale accesibilității și ale previzibilității (a se vedea, în special, Cantoni împotriva Franței, 15 noiembrie 1996, §29 ...)”.

## Hotărârea din 13.02.2018 în cauza Prigală c. Republicii Moldova

„36. În speță, Curtea observă de la bun început că, în conformitate cu articolul 11 din Codul fiscal al Republicii Moldova, orice dubiu care apare în interpretarea unei legi fiscale ar trebui să fie interpretată în favoarea contribuabilului.

38. Având în vedere existența unor îndoieli cu privire la sfera de aplicare a noțiunii „onorarii” și la dispozițiile articolului 11 din Codul fiscal, Curtea concluzionează că, la data faptelor, reclamantul ar fi putut în mod rezonabil să se aștepte că interpretarea în favoarea sa va fi reținută de către autoritățile statului.

39. Având în vedere cele de mai sus, Curtea consideră că, chiar și în calitate de profesionist care ar putea solicita consultanță juridică, era dificil pentru reclamant să prevadă inversarea jurisprudenței Curții Supreme de Justiție și să cunoască faptul că, în momentul în care a calculat valoarea contribuțiilor sociale plătibile pentru anii 2000 și 2001, acțiunile sale ar putea conduce la o sancțiune penală (a se vedea, *mutatis mutandis*, *Pessino v. Franța*, nr. 40403/02, §§ 34-36, 10 octombrie 2006)”.

## 5) Prevederi relevante ale Codului fiscal

### Articolul 11. Apărarea drepturilor și intereselor contribuabilului

„(1) 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”.

### Articolul 93. Noțiuni generale

„În sensul prezentului titlu, se definesc următoarele noțiuni:

...

12) **Relații specifice** - relații speciale, caracteristice și aplicabile numai unui anumit subiect sau unei circumstanțe concrete, care se deosebesc de relațiile caracteristice pentru subiecți și circumstanțe analogice”.

### Articolul 99. Livrările efectuate la un preț mai mic decât cel de piață, fără efectuarea plății, în contul retribuirii muncii

„(1) Livrarea efectuată la un preț mai mic decât cel de piață din cauza **relațiilor specifice** stabilite între furnizor și consumator sau din cauză că consumatorul este un angajat al furnizorului constituie o livrare imposibilă. Valoarea imposibilă a livrării respective constituie valoarea ei de piață”.

### Articolul 235. Scopul și forma sancțiunilor fiscale

„(1) **Sancțiunea fiscală este o măsură cu caracter punitiv și se aplică pentru a se preveni săvârșirea, de către delincvent sau de către alte persoane, a unor noi încălcări, pentru educarea lor în spiritul respectării legii**”.

### Articolul 236. Amenda

„(1) **Amenda este o sancțiune fiscală care constă în obligarea persoanei ce a săvârșit o încălcare fiscală de a plăti o sumă de bani. Amenda se aplică indiferent de faptul dacă au fost aplicate sau nu alte sancțiuni fiscale ori plătite impozite, taxe, majorări de întârziere (penalități) calculate suplimentar la cele declarate sau nedeclarate.**

(2) **Amenda reprezintă o parte a obligației fiscale și se percepe în modul stabilit pentru impunerea fiscală**”.

## Neconstituționalitatea prevederilor art. 93 pct. 12); 99 alin. (1) din Codul fiscal

25. Având în vedere criteriile *Engel* (*Engel și alții vs. Olanda*, 08.06.1976), cât și jurisprudența Curții Constituționale (HCC nr. 20 din 04.07.2018, && 32-37), **amenda punitivă** aplicată societății comerciale de o instanță cvasi-judiciară în temeiul art. 236 coroborat art. 261 alin. (4) din Codul fiscal, care **urmărește un scop preventiv și unul represiv**, reprezintă o **sancțiune de natură penală**. În lumina celui de al doilea criteriu *Engel* și a jurisprudenței CEDO (*inclusiv Zolotuhin vs. Rusia*, hotărârea din 10.02.2009, & 55; *Maresti vs. Croația*, hotărârea din 25.06.2009, & 59), însăși **fapta de încălcare a legislației fiscale este de natură penală** (HCC nr. 20 din 04.07.2018, & 36).

26. La caz, acuzațiile penale țin de pretinsa încălcare a prevederilor art. 99 alin. (1) coroborat art. 93 pct. 12) din Codul fiscal – autoritatea fiscală aplicând extensiv defavorabil contribuabilului normele legale, situație ce contravine art. 1 alin. (3), 22 din Constituție.

27. În jurisprudența sa, Curtea Constituțională a reținut că „**preeminența dreptului în materie penală exprimă printre altele asigurarea legalității infracțiunilor și pedepselor; inadmisibilitatea aplicării extensive legii penale, în detrimentul persoanei, în special, prin analogie**”. Astfel, legea penală constituie un ansamblu de reguli juridice, formulate într-o manieră **clară, conchisă și precisă** (HCC nr. 21 din 22.06.2016, & 53-54).

28. Curtea Constituțională a relevat că principiile „*nullum crimen sine lege*” și „*nulla poena sine lege*”, stabilite ca valori constituționale în art. 22 din Constituție, impun ca doar legiuitorul să reglementeze conduita incriminată, astfel încât fapta, ca semn al laturii obiective, să fie cert definită, dar nu identificată prin interpretarea extensivă de către cei care aplică legea. O astfel de modalitate de aplicare poate genera interpretări abuzive. Cerința interpretării stricte a normei penale ca și interdicția analogiei în aplicarea legii penale urmăresc protecția persoanei împotriva arbitrarului (DCC nr. 103 din 17.10.2017).

29. Principiul legalității incriminării, stabilit la art. 7 & 1 din Convenție, presupune ca legea să definească în mod clar infracțiunea și pedepsele pentru acestea. Această condiție este îndeplinită atunci când justițiabilul poate cunoaște, pornind de la textul dispoziției pertinente și, atunci când este necesar, cu ajutorul interpretării dată de către instanțe, care sunt acțiunile și omisiunile care generează răspunderea sa penală (*cauza Vasiliauskas c. Lituaniei, hotărârea din 20.10.2015, & 154*). Astfel, principiul preciziei legii aplicabile urmărește ca persoana să cunoască dinainte comportamentele de la care trebuie să se abțină și consecințele la care se expun dacă se fac vinovați de comiterea lor, fapt care presupune că **faptele ilicite să fie definite clar**, fără dificultăți de ordin sintactic și pasaje obscure, astfel încât persoanele să poată cunoaște cu un grad rezonabil de previzibilitate acțiunile sau inacțiunile care le angajează răspunderea (DCC nr. 90 din 24.07.2018, & 25).

30. La caz este relevant că, **în cadrul primului control fiscal** efectuat prin **metoda verificării totale** pentru perioada de activitate 01.01.2013-31.09.2017 funcționarii fiscali, interpretând prevederile legale criticate în favoarea contribuabilului, au constatat că societatea comercială nu a admis abateri de la legislația fiscală care ar fi generat „*aparitia obligațiilor suplimentare față de buget*” la capitolul TVA (*cauza Prigală c. Republicii Moldova*).

31. După ce decizia autorității fiscale a devenit definitivă și executorie, Serviciul Fiscal de Stat a efectuat un **control fiscal repetat prin metoda verificării totale**. În rezultatul interpretării arbitrare a prevederilor legale criticate, în situații identice cu cele supuse anterior controlului fiscal, funcționarii fiscali au constatat că contribuabilul a încălcat prevederile art. 99 alin. (1) coroborat art. 93 pct. 12) din Codul fiscal. Astfel, societatea comercială a fost sancționată cu amendă fiscală pentru că „*tranzacțiile de comercializare a produselor petroliere în adresa persoanelor fizice deținătoare de carduri se deosebesc de principiile de comercializare a produselor petroliere în adresa altor persoane fizice*”.

32. Așadar, se atestă că din cauza viciului de calitate a prevederilor legislației fiscale, contrar principiului certitudinii impunerii (*prevăzută la art. 6 alin. (8) din Codul fiscal*) și a principiului securității juridice, funcționarii fiscali interpretează și aplică diferit prevederile art. 99 alin. (1) coroborat art. 93 pct. 12) din Codul fiscal pentru situații identice, situație ce contravine art. 16 din Constituție.

33. Potrivit art. 99 alin. (1) din Codul fiscal, livrarea efectuată la un preț mai mic decât cel de piață din cauza **relațiilor specifice** stabilite între furnizor și consumator sau din cauza că consumatorul este un angajat al furnizorului constituie o livrare impozabilă. Valoarea impozabilă a livrării respective constituie valoarea ei de piață.

34. Noțiunea exprimată prin sintagma „**relațiilor specifice**” s-a încercat a fi definitivă prin art. 93 pct. 12) din Codul fiscal. Astfel, „**relațiile specifice**” reprezintă „*relații speciale, caracteristice și aplicabile numai unui anumit subiect sau unei circumstanțe concrete, care se deosebesc de relațiile caracteristice pentru subiecți și circumstanțe analogice*”.

35. Specialiștii independenți în domeniul fiscalității au subliniat cu diferite ocazii că, „**determinarea corectă a faptului existenței relațiilor specifice este problematică din cauza definiție vagi oferită de lege acestei noțiuni, precum și de impactul aprecierii subiective a**

*caracteristicilor și circumstanțelor care determină o astfel de calificare” (a se vedea inclusiv Contabilitate și audit, Revista contabililor profesioniști, nr. 3, 2016). Astfel, prevederile criticate nu corespund exigențelor tehnicii legislative. Or, potrivit art. 54 alin. (1) lit. a), d) din Legea cu privire la actele normative, nr. 100 din 22.12.2017, textul proiectului actului normativ se elaborează cu respectarea următoarelor reguli: a) conținutul proiectului se expune într-un limbaj simplu, clar și concis, pentru a exclude orice echivoc, cu respectarea strictă a regulilor gramaticale, de ortografie și de punctuație; d) noțiunea se redă prin termenul respectiv, evitându-se definiția acestuia sau utilizarea frazeologică, aceleași noțiuni se exprimă prin aceeași termeni. Concomitent, scoatem în evidență că „definiția” reprezintă o operație logică prin care se arată conținutul unei noțiuni, enunțându-se notele ei esențiale sau adesea indicându-se genul proxim și diferența specifică; propoziția prin care se exprimă această determinare; se precizează înțelesul unui cuvânt; operațiune logică prin care se determină conținutul unui concept sau al unei semnificații, enumerând particularitățile lor de bază. Pentru ca o definiție să fie funcțională ea trebuie să îndeplinească următoarele condiții, care au fost ignorate la redactarea textului legii: 1) să fie caracteristică; 2) să nu fie circulară (*un cuvânt nu se definește prin el însuși*); 3) să fie clară și precisă; 4) să fie logic afirmativă; 5) să nu conțină contradicții.*

36. Definiția noțiunii „*relații specifice*” poate fi percepută în mai multe sensuri, inclusiv: a) relații speciale datorită comparării tranzacției analizate cu tranzacțiile **altor subiecți analogici**; b) relații speciale datorită comparării tranzacției analizate cu **tranzacțiile făcute către alți subiecți analogici**. Aceste interpretări se datorează inclusiv variantei de redactare a dispozițiilor criticate în limba rusă (*a se vedea inclusiv opinia specialiștilor Contabilitate și audit, Revista contabililor profesioniști, nr. 3, 2016*).

37. Pentru a corespunde principiului certitudinii impunerii, prevăzut la art. 6 alin. (8) din Codul fiscal – normă legală care asigură eficacitatea dreptului garantat prin art. 23 din Constituție, sintagma „*relații specifice*” ce se regăsește în art. 99 alin.(1) din Codul fiscal **trebuie definită** cu precizie în așa mod încât să ofere claritate dacă aceste relații speciale presupun compararea tranzacțiilor/livrărilor efectuate de către subiectul supus controlului fiscal (*către diferiți subiecți în diferite condiții*) sau compararea tranzacțiilor efectuate de către **alți subiecți** analogici și activând în circumstanțe analogice. În mod contrar norma legală nu respectă exigențele constituționale referitoare la calitatea legii, în special condiției de previzibilitate. Or, dispoziția legală trebuie să fie precisă, neechivocă, să instituie norme clare, previzibile și accesibile, a căror aplicare să nu permită arbitrariul sau abuzul.

38. În același context subliniem că **la nivel național lipsesc careva norme oficializate de comparabilitate de care s-ar ghida funcționarii fiscali în cadrul controalelor fiscale, cel puțin pentru a analiza tranzacțiile „pentru subiecți și circumstanțe analogice”, cu scopul de a determina dacă acestea sunt cu adevărat analogice**, adică comparabile, în cazul în care contribuabilului/subiectului i se impută încălcarea art. 99 alin. (1) din Codul fiscal. În acest sens suntem solidari cu specialiștii independenți care au exprimat această opinie (*a se vedea inclusiv Contabilitate și audit, Revista contabililor profesioniști, nr. 3, 2016*).

39. Potrivit aceluiași specialiști, în practica internațională, pentru calificarea tranzacțiilor ca fiind comparabile (*în raport cu subiecții și cu circumstanțele analogice*) sub aspect fiscal se țin cont de condițiile de realizare a tranzacțiilor. Astfel tranzacția este comparabilă (*adică există acei subiecți și circumstanțe analogice*), dacă aceasta este realizată „*în aceleași condiții*” ca și tranzacția analizată a subiectului căruia i se cere aplicarea prevederilor art. 99 alin. (1) din Codul fiscal. Deci, la analiza prețurilor în cadrul relațiilor specifice trebuie să se compare termenele și condițiile de realizare a tranzacțiilor presupuse a fi specifice cu termenele și condițiile tranzacțiilor presupuse a fi analogice.

40. La caz, deturnând prevederile legale de la scopul lor legitim, funcționarii fiscali au constatat încălcarea art. 99 alin. (1) coroborat art. 93 pct. 12) din Codul fiscal doar pe simplu motiv că, „*tranzacțiile de comercializare a produselor petroliere în adresa persoanelor fizice deținătoare de carduri se deosebesc de principiul de comercializare a produselor petroliere de către aceluiași subiect către alte persoane fizice.*” Astfel se atestă încălcarea principiului

securității juridice, prin prisma exigențelor de previzibilitate a legii, ceea ce contravine art. 23 din Constituție.

41. Tranzacțiile de vânzare-cumpărare, inclusiv cele de comercializare cu amănuntul a produselor petroliere presupune relații cu furnizorii și clienții pe piața concurențială, ceea ce duce la operarea cu reduceri de preț, destinate să asigure fidelitatea clienților, să incite clientul spre cumpărare, ducând în final, la creșterea veniturilor din vânzări. Reducerile de preț sunt instrumente comerciale și financiare de promovare a propriilor produse, lucrări și servicii, precum și de extindere a cotei de piață.

42. Așadar, se observă că, datorită viciilor de calitate a prevederilor **art. 93 pct. 12) și art.99 alin. (1) din Codul fiscal se încalcă art. 126 alin. (1) din Constituție**, care prevede că economia Republicii Moldova este **economie de piață**, de orientare socială, bazată pe proprietatea privată și pe proprietatea publică, antrenate în **concurență liberă**.

43. Prin Contestația împotriva Deciziei nr. 6 din 28.11.2018, contribuabilul a pus în evidență necesitatea respectării **principiului egalității de tratament** pentru a nu se admite ca „*situațiile comparabile să fie tratate în mod diferit sau ca situațiile diferite să fie tratate în același mod*” (HCC nr. 7 din 26.04.2018, & 23; HCC nr. 15 din 22.05.2018, & 24; HCC nr. 20 din 04.07.2018, & 47). Autoritatea fiscală nu a invocat nici un argument care ar justifica ingerința în dreptul garantat **prin art. 16 din Constituție**. Aceasta, cu toate că, contrar principiului aplicării uniforme a legii, autoritatea fiscală nu le reproșează altor agenți economici, care activează în condiții similare, încălcarea prevederilor contestate. Mai mult, Decizia Curții Supreme de Justiție nr.3ra-697/14 din 17.07.2014 denotă că viciul de calitate a prevederilor criticate, permite ca situațiile diferite să fie tratate în același mod. Astfel, dacă în cazul SRL ”D...”, funcționarii fiscali au constatat încălcarea art.99 alin.(1) coroborat cu art. 93 pct. (12) din Codul fiscal, **comparând tranzacțiile efectuate de acest subiect cu clienții săi**, în alt caz, cel care a generat litigiul soluționat prin Decizia CSJ nr.3ra-697/14 din 17.07.2014, ”*în cazul unor situații diferite*”, legea a fost aplicată în același mod. Or, în cazul respectiv **autoritatea fiscală a analizat tranzacțiile altor subiecți (altor agenți economici), pentru ca mai apoi să le compare cu cele ale subiectului supus controlului fiscal** (pag.4 din Decizia CSJ nr.3ra-697/14 din 17.07.2014).

44. Cele enunțate denotă **încălcarea art. 16 alin. (2) din Constituție** – încălcarea principiului egalității de tratament, având în vedere jurisprudența anterioară a Curții Constituționale.

45. **Viciile de calitate a prevederilor legale criticate** – norme de drept puse la baza acuzațiilor penale, **imprimă un caracter lipsit de claritate, precise și previzibilitate. Or, în aceste condiții, destinatarul normei nu își poate ordona conduita în raport cu reglementările care nu respectă condițiile de calitate a legii**. Acesta, în situația în care, cu privire la aceleași cerințe de calitate a legii – garanție a principiului legalității, Curtea Europeană a Drepturilor Omului, prin Hotărârile din 05.02.2000; 04.05.2000; 25.01.2007 pronunțate în cauzele Beyeler vs. Italia (& 109); Rotaru vs. România (& 52); Sissanis vs. România (& 66) a reținut obligativitatea asigurării acestor standarde de calitate a legii drept garanție a principiului legalității, prevăzut la art. 7 din Convenție. Astfel, prin Hotărârea pronunțată în cauza Sissanis vs. România (& 66), instanța europeană a reținut că sintagma „*prevăzută de lege*” impune ca măsura incriminată să aibă un temei în dreptul intern, însă vizează, de asemenea, calitatea legii în cauză: aceasta trebuie, într-adevăr, să fie accesibilă justițiabilului și previzibilă în ceea ce privește efectele sale, s-a reținut, totodată, că **pentru ca legea să satisfacă cerința de previzibilitate, ea trebuie să precizeze cu suficientă claritate întinderea și modalitățile de exercitare a puterii de apreciere a autorităților în domeniul respectiv, ținând cont de scopul legitim urmărit, pentru a oferi persoanei o protecție adecvată împotriva arbitrariului**. În plus, a fost statuat faptul că nu se poate considera drept „*lege*” decât o normă enunțată cu suficientă precizie, pentru a permite cetățeanului să își controleze conduita; apelând la nevoie la consiliere de specialitate în materie, el trebuie să fie capabil să prevadă, într-o măsură rezonabilă, față de circumstanțele speței, consecințele care ar putea rezulta dintr-o anumită faptă. De asemenea, prin Hotărârea în cauza Rotaru vs. România (& 52), Curtea a reamintit că noțiunea

„prevăzut de lege” presupune nu doar o anumită bază legală în dreptul intern, dar și calitatea legii în cauză: astfel, aceasta trebuie să fie accesibilă persoanei și previzibilă.

46. **În raport cu cele enunțate, considerăm că prevederile art. 93 pct. 12) și art. 99 alin. (1) din Codul fiscal contravin art. 1 alin. (3); 4; 16 alin. (2); 22; 23; 126 alin. (1) din Constituție.**

#### IV – CERINȚELE AUTORULUI SESIZĂRII

47. Solicităm Curții Constituționale să declare neconstituționale prevederile art. 93 pct. 12) și art. 99 alin. (1) din Codul fiscal, care contravin art. 1 alin. (3); 4; 16 alin. (2); 22; 23; 126 alin. (1) din Constituție;

#### V – DATE SUPLIMENTARE REFERITOARE LA OBIECTUL SESIZĂRII

48. Anterior Curtea Constituțională nu s-a expus asupra constituționalității dispozițiilor legale criticate.

#### VI - LISTA DOCUMENTELOR

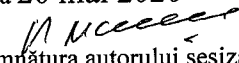
49. La sesizare se anexează:  
Hotărârea Judecătorei Chișinău din 18.12.2019;  
Actul de control nr. 5-685313 din 16.11.2017;  
Decizia Inspectoratului Fiscal de Stat nr. 276 din 27.11.2017;  
Actul de control nr. 5-690066 din 02.11.2018;  
Dezacord la Actul de control;  
Decizia Inspectoratului Fiscal de Stat nr. 6 din 28.11.2018;  
Contestație împotriva Deciziei nr. 6 din 28.11.2018.

#### VII – DECLARAȚIA ȘI SEMNĂTURA

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

Locul Chișinău

Data 20 mai 2020

  
(Semnătura autorului sesizării sau a reprezentantului)

## Î N C H E I E R E

20 mai 2020

mun. Chișinău

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții de Apel Chișinău

În componența

Președintele completului, judecătorul

Maria Guzun

Judecătorii

Grigore Dașchevici și Vladislav Clima

Grefier

Georgeta Pahomi

examinând în ședință publică cererea privind ridicarea excepției de neconstituționalitate înaintată de societatea cu răspundere limitată “Datario” în cauza de contencios administrativ la cerea de apel înaintată de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani) din 18 decembrie 2019, prin care a fost admisă cererea de chemare în judecată înaintată de societatea cu răspundere limitată “Datario” împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind contestarea actelor administrative,-

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții de Apel Chișinău,-

a c o n s t a t a t:

La data de 11 martie 2019, societatea cu răspundere limitată “Datario” a înaintat în Judecătoria Chișinău (sediul Rîșcani) acțiune împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea deciziei nr. 6 din 28 noiembrie 2018 și decizia nr. 39 din 07 februarie 2019, emisă pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 6 din 28 noiembrie 2018.

Prin hotărîrea Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani) din 18 decembrie 2019, cererea de chemare în judecată intentată de societatea cu răspundere limitată “Datario” împotriva Serviciului Fiscal de Stat, s-a admis, fiind dispusă anularea deciziei nr. 6 din 28 noiembrie 2018 și decizia nr. 39 din 07 februarie 2019, emisă pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 6 din 28 noiembrie 2018.

La data de 14 ianuarie 2020, Serviciul Fiscal de Stat a declarat apel, suplimentat la data de 05 martie 2020, împotriva hotărîrii Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani) din 18 decembrie 2019.

La data de 20 mai 2020, în cadrul ședinței instanței de apel, societatea cu răspundere limitată “Datario” a înaintat cerere privind sesizarea Curții Constituționale, solicitînd ridicarea excepției de neconstituționalitate a art. 93 pct. 12 alin. (1) și art. 99 alin. (1) Codul Fiscal, care contravin art. 1 alin. (3), (4), art. art. 16 alin. (2), 22, 23, 126 alin. (1) din Constituția Republicii Moldova.

În motivarea cererii înaintate, au indicat că societatea cu răspundere limitată “Datario” a fost înregistrată la Camera înregistrării de Stat la data de 13 aprilie 2012 și deține licențe pentru comercializarea cu amănuntul a gazului lichefiat, a benzinei, motorinei și activează în acest domeniu pe piața Republicii Moldova. Astfel în baza Deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 349 din 01 noiembrie 2017, societatea cu răspundere limitată “Datario” a fost supusă controlului la fața locului prin metoda verificării totale privind respectarea legislației fiscale pentru perioada 01 ianuarie 2013 – 31 septembrie 2017.

Menționează că, în cadrul controlului a fost verificată inclusiv respectarea obligațiilor privind calcularea și plata TVA, rezultatele fiind reflectate în Actul de

control nr. 5-685313 din 16 noiembrie 2017, reproșând încălcarea prevederilor Instrucțiunii privind modul de întocmire a Declarației TVA aprobată prin Ordinul nr. 1164 din 30 octombrie 2012, funcționarii fiscali au constatat că, agentul economic a prezentat „cu informație neautentică” declarațiile privind TVA „pentru L/06/2016; L/07/2016; L/09/2016; L/10/2016 și U12/2016, fapt ce nu a condiționat apariția obligațiilor suplimentare față de buget”.

Astfel, prin Decizia nr. 276 din 27 noiembrie 2017, printre altele, s-a dispus:

„ III.A aplica și încasa pentru încălcarea legislației, amendă:

- 3539 lei... pentru diminuarea impozitului pe venit...;
- 646 lei... pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit...”

Se susține că, obligațiile fiscale calculate în baza deciziei enunțate supra au fost achitate integral la 29 noiembrie 2017 și 30 noiembrie 2017, fapt constatat de funcționarii fiscali în cadrul unui control ulterior.

În rezultatul unui control fiscal repetat, la data de 02 noiembrie 2018, a fost întocmit Actul de control nr. 5-690066 prelungit pe bancheta nr. 5-690067, în care a fost indicat că întreprinderea a fost supusă anterior unui control fiscal prin metoda verificării totale cu adoptarea Deciziei nr. 276 din 27 noiembrie 2017 privind calcularea obligației față de buget în sumă totală de 72 589 lei, plăți achitate integral.

Indică că, în cadrul controlului fiscal repetat s-a constatat o singură pretinsă încălcare a legislației fiscale - încălcarea prevederilor art. 99 alin. (1) din Codul Fiscal ceea ce a generat, subsecvent încălcarea prevederilor „art. 8 pct. 2 lit. c) din Codul fiscal, art. 8 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, art. 115 alin. (2) din Codul fiscal și ale Ordinului IFPS „Privind modul de completare a Declarației privind TVA ” nr. 1164 din 25 octombrie 2012”.

Se susține că, la data de 16 noiembrie 2018, a depus un dezacord la actul de control invocând mai multe argumente, în esență, invocând interpretarea și aplicarea eronată de către funcționarii fiscali a prevederilor art. 99 alin. (1) coroborat art. 93 pct. 12) Codul fiscal, cât și viciul de calitate a normelor legale enunțate, în special, a sintagmei „circumstanțe concrete care se deosebesc de relațiile caracteristice pentru subiecții și circumstanțe analogice”, care se conțin în art. 93 pct. 12) Codul fiscal.

Ulterior, la data de 28 noiembrie 2018, Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 6 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale, invocând prevederile art. 93 pct. 12) Codul fiscal, funcționarii fiscali au constatat că „tranzacțiile de comercializare a produselor petroliere în adresa persoanelor fizice deținătoare de carduri se deosebesc de principiul de comercializare a produselor în adresa altor persoane fizice.

Astfel, a fost recalculată suma TVA aferentă acestor tranzacții de la prețul de piață.

Prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 6 din 28 noiembrie 2018, printre altele, s-a dispus încasarea taxei pe valoare adăugată în mărime de 536826 lei și a majorării de întârziere în mărime de 31507 lei și aplicarea amenzii:

„ - 5000 lei, pentru prezentarea cu informație neautentică a Declarațiilor privind TVA...;

- 161048 lei, pentru diminuarea taxei pe valoare adăugată”.

Menționează că, Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 6 din 28 noiembrie 2018 a fost contestată în instanța de judecată, astfel că prin Hotărârea Judecătorei Chișinău (sediul Rîșcani) din 18 decembrie 2019 a fost admisă cererea de chemare în judecată, însă soluția instanței a fost contestată cu apel.

Autorul sesizării își întemeiază solicitările pe prevederi art. 1, 4, 16, 22, 23 Constituția Republicii Moldova, pe jurisprudența Curții Constituționale a Republicii

Moldova, și anume hotărîrea nr. 20 din 04 iulie 2018, decizia nr. 103 din 17 octombrie 2017, hotărîrea nr. 33 din 07 decembrie 2017; pe art. art. 6, 7 Convenția Europeană pentru Apărarea Drepturilor Omului și a Libertăților Fundamentale și prevederile art. art. 11, 99, 235, 236 Codul fiscal.

Se mai indică că, având în vedere criteriile *Engel* (*Engel și alții vs. Olanda*, 08.06.1976), cât și jurisprudența Curții Constituționale (HCC nr. 20 din 04.07.2018, & 32-37), amenda punitivă aplicată societății comerciale de o instanță cvasi-judiciară în temeiul art. 236 coroborat cu art. 261 alin. (4) din Codul fiscal, care urmărește un scop preventiv și unul represiv, reprezintă o sancțiune de natură penală.

În lumina celui de al doilea criteriu *Engel* și a jurisprudenței CEDO (inclusiv *Zolotuhin vs. Rusia*, hotărârea din 10.02.2009, & 55; *Mărești vs. Croația*, hotărârea din 25.06.2009, & 59), însăși fapta de încălcare a legislației fiscale este de natură penală (HCC nr. 20 din 04.07.2018, & 36).

Menționează că, la caz, acuzațiile penale țin de pretinsa încălcare a prevederilor art. 99 alin. (1) coroborat cu art. 93 pct. 12) Codul fiscal - autoritatea fiscală aplicând extensiv defavorabil contribuabilului normele legale, situație ce contravine art. art. 1 alin. (3), 22 din Constituția Republicii Moldova.

În jurisprudența sa, Curtea Constituțională a reținut că „preeminența dreptului în materie penală exprimă printre altele asigurarea legalității infracțiunilor și pedepselor; inadmisibilitatea aplicării extensive legii penale, în detrimentul persoanei, în special, prin analogie”.

Astfel, legea penală constituie un ansamblu de reguli juridice, formulate într-o manieră clară, conchisă și precisă (HCC nr. 21 din 22.06.2016, & 53-54).

Indică că, Curtea Constituțională a relevat că principiile „nullum crimen sine lege” și „nulla poena sine lege”, stabilite ca valori constituționale în art. 22 din Constituție, impun ca doar legiuitorul să reglementeze conduita incriminată, astfel încât fapta, ca semn al laturii obiective, să fie cert definită, dar nu identificată prin interpretarea extensivă de către cei care aplică legea. O astfel de modalitate de aplicare poate genera interpretări abuzive. Cerința interpretării stricte a normei penale ca și interdicția analogiei în aplicarea legii penale urmăresc protecția persoanei împotriva arbitrariului (DCC nr. 103 din 17.10.2017).

Principiul legalității incriminării, stabilit la art. 7 & 1 din Convenție, presupune ca legea să definească în mod clar infracțiunea și pedepsele pentru acestea. Această condiție este îndeplinită atunci când justițiabilul poate cunoaște, pornind de la textul dispoziției pertinente și, atunci când este necesar, cu ajutorul interpretării dată de către instanțe, care sunt acțiunile și omisiunile care generează răspunderea sa penală (cauza *Vasiliauskas c. Lituaniei*, hotărârea din 20.10.2015, & 154).

Astfel, se indică că, principiul preciziei legii aplicabile urmărește ca persoana să cunoască dinainte comportamentele de la care trebuie să se abțină și consecințele la care se expun dacă se fac vinovați de comiterea lor, fapt care presupune că faptele ilicite să fie definite clar, fără dificultăți de ordin sintactic și pasaje obscure, astfel încât persoanele să poată cunoaște cu un grad rezonabil de previzibilitate acțiunile sau inacțiunile care le angajează răspunderea (DCC nr. 90 din 24.07.2018, & 25).

Menționează că, la caz este relevant că, în cadrul primului control fiscal efectuat prin metoda verificării totale pentru perioada de activitate 01 ianuarie 2013 – 31 septembrie 2017 funcționarii fiscali, interpretând prevederile legale criticate în favoarea contribuabilului, au constatat că societatea cu răspundere limitată “Datario” nu a admis abateri de la legislația fiscală care ar fi generat „apariția obligațiilor suplimentare față de buget” la capitolul TVA (cauza *Prigală c. Republicii Moldova*).

După ce decizia autorității fiscale a devenit definitivă și executorie, Serviciul Fiscal de Stat a efectuat un control fiscal repetat prin metoda verificării totale, în rezultatul interpretării arbitrare a prevederilor legale criticate, în situații identice cu cele supuse anterior controlului fiscal, funcționarii fiscali au constatat că contribuabilul a încălcat prevederile art. 99 alin. (1) coroborat art. 93 pct. 12) din Codul fiscal.

Astfel, consideră că, societatea cu răspundere limitată “Datario” a fost sancționată cu amendă fiscală pentru că „tranzacțiile de comercializare a produselor petroliere în adresa persoanelor fizice deținătoare de carduri se deosebesc de principiile de comercializare a produselor petroliere în adresa altor persoane fizice”.

Așadar, se atestă că din cauza viciului de calitate a prevederilor legislației fiscale, contrar principiului certitudinii impunerii {prevăzut la art. 6 alin. (8) din Codul fiscal} și a principiului securității juridice, funcționarii fiscali interpretează și aplică diferit prevederile art. 99 alin. (1) coroborat art. 93 pct. 12) din Codul fiscal pentru situații identice, situație ce contravine art. 16 din Constituție.

Potrivit art. 99 alin. (1) Codul fiscal, livrarea efectuată la un preț mai mic decât cel de piață din cauza relațiilor specifice stabilite între furnizor și consumator sau din cauza că consumatorul este un angajat al furnizorului constituie o livrare impozabilă. Valoarea impozabilă a livrării respective constituie valoarea ei de piață.

Relatează că, noțiunea exprimată prin sintagma „relațiilor specifice” s-a încercat a fi definitivă prin art. 93 pct. 12) din Codul fiscal. Astfel, „relațiile specifice” reprezintă „relații speciale, caracteristice și aplicabile numai unui anumit subiect sau unei circumstanțe concrete, care se deosebesc de relațiile caracteristice pentru subiecți și circumstanțe analogice”.

*Se mai indică că, specialiștii independenți în domeniul fiscalității au subliniat cu diferite ocazii că, „determinarea corectă a faptului existenței relațiilor specifice este problematică din cauza definiție vagă oferită de lege acestei noțiuni, precum și de impactul aprecierii subiective a caracteristicilor și circumstanțelor care determină o astfel de calificare” (a se vedea inclusiv Contabilitate și audit, Revista contabililor profesioniști, nr. 3, 2016).*

Astfel, prevederile criticate nu corespund exigențelor tehnicii legislative. Or, potrivit art. 54 alin. (1) lit. a), d) din Legea cu privire la actele normative, nr. 100 din 22 decembrie 2017, textul proiectului actului normativ se elaborează cu respectarea următoarelor reguli: a) conținutul proiectului se expune într-un limbaj simplu, clar și concis, pentru a exclude orice echivoc, cu respectarea strictă a regulilor gramaticale, de ortografie și de punctuație; d) noțiunea se redă prin termenul respectiv, evitându-se definiția acestuia sau utilizarea frazeologică, aceleași noțiuni se exprimă prin aceeași termeni. Concomitent, scoatem în evidență că „definiția” reprezintă o operație logică prin care se arată conținutul unei noțiuni, enunțându-se notele ei esențiale sau adesea indicându-se genul proxim și diferența specifică; propoziția prin care se exprimă această determinare; se precizează înțelesul unui cuvânt; operațiune logică prin care se determină conținutul unui concept sau al unei semnificații, enumerând particularitățile lor de bază. Pentru ca o definiție să fie funcțională ea trebuie să îndeplinească următoarele condiții, care au fost ignorate la redactarea textului legii:

- 1) să fie caracteristică;
- 2) să nu fie circulară (un cuvânt nu se definește prin el însuși),
- 3) să fie clară și precisă;
- 4) să fie logic afirmativă;
- 5) să nu conțină contradicții.

Indică că, definiția noțiunii „relații specifice” poate fi percepută în mai multe

sensuri, inclusiv: a) relații speciale datorită comparării tranzacției analizate cu tranzacțiile altor subiecți analogici; b) relații speciale datorită comparării tranzacției analizate cu tranzacțiile făcute către alți subiecți analogici. Aceste interpretări se datorează inclusiv variantei de redactare a dispozițiilor criticate în limba rusă (a se vedea inclusiv opinia specialiștilor Contabilitate și audit, Revista contabililor profesioniști, nr. 3, 2016).

Pentru a corespunde principiului certitudinii impunerii, prevăzut la art. 6 alin. (8) din Codul fiscal - normă legală care asigură eficacitatea dreptului garantat prin art. 23 din Constituție, sintagma „relații specifice” ce se regăsește în art. 99 alin.(1) din Codul fiscal trebuie definită cu precizie în așa mod încât să ofere claritate dacă aceste relații speciale presupun compararea tranzacțiilor/livrărilor efectuate de către subiectul supus controlului fiscal (către diferiți subiecți în diferite condiții) sau compararea tranzacțiilor efectuate de către alți subiecți analogici și activând în circumstanțe analogice. În mod contrar norma legală nu respectă exigențele constituționale referitoare la calitatea legii, în special condiției de previzibilitate. Or, dispoziția legală trebuie să fie precisă, neechivocă, să instituie norme clare, previzibile și accesibile, a căror aplicare să nu permită arbitrariul sau abuzul.

În același context mai subliniază că la nivel național lipsesc careva norme oficializate de comparabilitate de care s-ar ghida funcționarii fiscali în cadrul controalelor fiscale, cel puțin pentru a analiza tranzacțiile „pentru subiecți și circumstanțe analogice”, cu scopul de a determina dacă acestea sunt cu adevărat analogice, adică comparabile, în cazul în care contribuabilului/subiectului i se impută încălcarea art. 99 alin. (1) din Codul fiscal. În acest sens suntem solidari cu specialiștii independenți care au exprimat această opinie (a se vedea inclusiv Contabilitate și audit, Revista contabililor profesioniști, nr. 3, 2016).

Potrivit aceluiași specialiști, în practica internațională, pentru calificarea tranzacțiilor ca fiind comparabile (în raport cu subiecții și cu circumstanțele analogice) sub aspect fiscal se ține cont de condițiile de realizare a tranzacțiilor. Astfel tranzacția este comparabilă, dacă aceasta este realizată „în aceleași condiții” ca și tranzacția analizată a subiectului căruia i se cere aplicarea prevederilor art. 99 alin. (1) Codul fiscal.

Astfel, consideră că, la analiza prețurilor în cadrul relațiilor specifice trebuie să se compare termenele și condițiile de realizare a tranzacțiilor presupuse a fi specifice cu termenele și condițiile tranzacțiilor presupuse a fi analogice.

Indică că, la caz, deturnând prevederile legale de la scopul lor legitim, funcționarii fiscali au constatat încălcarea art. 99 alin. (1) coroborat art. 93 pct. 12) din Codul fiscal doar pe simplu motiv că, „tranzacțiile de comercializare a produselor petroliere în adresa persoanelor fizice deținătoare de cărduri se deosebesc de principiul de comercializare a produselor petroliere de către același subiect către alte persoane fizice”.

Astfel se atestă încălcarea principiului securității juridice, prin prisma exigențelor de previzibilitate a legii, ceea ce contravine art. 23 din Constituție.

Tranzacțiile de vânzare-cumpărare, inclusiv cele de comercializare cu amănuntul a produselor petroliere presupune relații cu furnizorii și clienții pe piața concurențială, ceea ce duce la operarea cu reduceri de preț, destinate să asigure fidelitatea clienților, să incite clientul spre cumpărare, ducând în final, la creșterea veniturilor din vânzări. Reducerile de preț sunt instrumente comerciale și financiare de promovare a propriilor produse, lucrări și servicii, precum și de extindere a cotei de piață.

Menționează că, datorită viciilor de calitate a prevederilor art. 93 pct. 12) și art.99

alin. (1) din Codul fiscal se încalcă art. 126 alin. (1) din Constituție, care prevede că economia Republicii Moldova este economie de piață, de orientare socială, bazată pe proprietatea privată și pe proprietatea publică, antrenate în concurență liberă.

Prin Contestația împotriva Deciziei nr. 6 din 28 noiembrie 2018, menționează contribuabilul că, a pus în evidență necesitatea respectării principiului egalității de tratament pentru a nu se admite ca „situațiile comparabile să fie tratate în mod diferit sau ca situațiile diferite să fie tratate în același mod.

Autoritatea fiscală nu a invocat nici un argument care ar justifica ingerința în dreptul garantat prin art. 16 din Constituție. Aceasta, cu toate că, contrar principiului aplicării uniforme a legii, autoritatea fiscală nu le reproșează altor agenți economici, care activează în condiții similare, încălcarea prevederilor contestate.

Cele enunțate denotă încălcarea art. 16 alin. (2) din Constituție - încălcarea principiului egalității de tratament, având în vedere jurisprudența anterioară a Curții Constituționale.

Viciile de calitate a prevederilor legale criticate - norme de drept puse la baza acuzațiilor penale, imprimă un caracter lipsit de claritate, precise și previzibilitate. Or, în aceste condiții, destinatarul normei nu își poate ordona conduita în raport cu reglementările care nu respectă condițiile de calitate a legii.

Acesta, în situația în care, cu privire la aceleași cerințe de calitate a legii - garanție a principiului legalității, Curtea Europeană a Drepturilor Omului, prin Hotărârile din 05 februarie 2000; 04 mai 2000; 25 ianuarie 2007 pronunțate în cauzele *Beyeler vs. Italia* (& 109); *Rotaru vs. România* (& 52); *Sissanis vs. România* (& 66) a reținut obligativitatea asigurării acestor standarde de calitate a legii drept garanție a principiului legalității, prevăzut la art. 7 din Convenție. Astfel, prin Hotărârea pronunțată în cauza *Sissanis vs. România* (& 66), instanța europeană a reținut că sintagma „prevăzută de lege” impune ca măsura incriminată să aibă un temei în dreptul intern, însă vizează, de asemenea, calitatea legii în cauză: aceasta trebuie, într-adevăr, să fie accesibilă justițiabilului și previzibilă în ceea ce privește efectele sale, s-a reținut, totodată, că pentru ca legea să satisfacă cerința de previzibilitate, ea trebuie să precizeze cu suficientă claritate întinderea și modalitățile de exercitare a puterii de apreciere a autorităților în domeniul respectiv, ținând cont de scopul legitim urmărit, pentru a oferi persoanei o protecție adecvată împotriva arbitrariului. În plus, a fost statuat faptul că nu se poate considera drept „lege” decât o normă enunțată cu suficientă precizie, pentru a permite cetățeanului să își controleze conduita; apelând la nevoie la consiliere de specialitate în materie, el trebuie să fie capabil să prevadă, într-o măsură rezonabilă, față de circumstanțele speței, consecințele care ar putea rezulta dintr-o anumită faptă. De asemenea, prin Hotărârea în cauza *Rotaru vs. România* (& 52), Curtea a reamintit că noțiunea „prevăzută de lege” presupune nu doar o anumită bază legală în dreptul intern, dar și calitatea legii în cauză: astfel, aceasta trebuie să fie accesibilă persoanei și previzibilă.

Astfel, în cumulul celor enunțate, consideră că prevederile art. 93 pct. 12) și art. 99 alin. (1) din Codul fiscal contravin art. art. 1 alin. (3); 4; 16 alin. (2); 22; 23; 126 alin. (1) din Constituție.

Apelantul, Serviciul Fiscal de Stat, a fost reprezentant în ședința instanței de Tatiana Andriuță, care a lăsat soluția la discreția instanței.

Subsumând punctul de vedere al participanților, normele procesuale și starea de fapt constatată în privința cererii de ridicare a excepției de neconstituționalitate, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ 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.

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 judecătoresc 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, Colegiul 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. 12/1 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.

Colegiul observă că obiectul excepției de neconstituționalitate, așa cum a fost formulat de intimata societatea cu răspundere limitată "Datario", constituie dispozițiile art. 93 pct. 12 alin. (1) și art. 99 alin. (1) Codul Fiscal.

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 intimata societatea cu răspundere limitată "Datario", constituie obiect al controlului de constituționalitate, fiind întrunite condițiile indicate în hotărârea Curții Constituționale pentru interpretarea art. 135 alin.(1) lit. a) și g) din Constituție.

Colegiul civil remarcă că, ridicarea excepției de neconstituționalitate a fost solicitată de către intimata societatea cu răspundere limitată "Datario", iar norma vizată urmează a fi aplicată la soluționarea cauzei, or prezintă interes pentru derularea în continuare a examinării cauzei în ordine de revizuire.

Cu referire la existența unui control anterior de constituționalitate, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ, constată că acesta nu s-a realizat.

Din aceste considerente, ținând cont de faptul că norma solicitată a fi supusă controlului de constituționalitate urmează a fi aplicată la soluționarea cauzei deduse judecării, având 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, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ ajunge la concluzia admiterii cererii intimatei societatea cu răspundere limitată "Datario", cu ridicarea în fața Curții Constituționale a excepției de neconstituționalitate a prevederilor art. art. 93 pct. 12 alin. (1) și art. 99 alin. (1) Codul Fiscal al Republicii Moldova.

În conformitate cu prevederile art. 195, 230 Codul administrativ, art. 121, 270 Codul de procedură civilă, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții de Apel Chișinău, -

d i s p u n e :

Se admite cererea de intimata societatea cu răspundere limitată "Datario" privind ridicarea excepției de neconstituționalitate.

Se ridică excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 93 pct. 12 alin. (1) și art. 99 alin. (1) Codul Fiscal al Republicii Moldova.

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

Încheierea nu se supune nici unei căi de atac.

Președintele ședinței, judecătorul

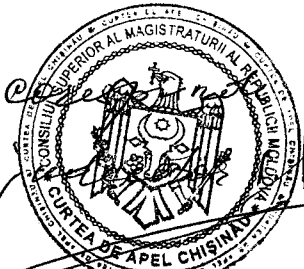
Judecătorii

Maria Guzun

Grigore Dașchevici

Vladislav Clima

Copie



originaletului  
V. Clima