Dosarul nr. 3r-1271/24; (2-24103408-02-3r-22102024)
Prima instanță: Judecătoria Chișinău sediul Râșcani (judecător Gandrabur Marcel)

D E C I Z I E

21 noiembrie 2024 mun. Chișinău

Colegiul 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 recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, împotriva încheierii Judecătoriei Chișinău sediul Râșcani din 26 septembrie 2024, prin care a fost admisă cererea depusă de Fundația ”Eco Save” privind suspendarea executării actului administrativ individual defavorabil,

a c o n s t a t a t:

Circumstanțele cauzei:

La 13 septembrie 2024 Fundația „Eco Save”, în persoana administratorului Cojocaru Mihail, a depus în Judecătoria Chișinău sediul Râșcani o cerere împotriva Serviciul Fiscal de Stat solicitând suspendarea executării deciziei nr. 770/2683 din 20 august 2024 asupra cazului de încălcare a legislației precum și efectele acesteia, emisă de către Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală control, până la înaintarea acțiunii în contencios administrativ.

În motivarea cererii de instituire a măsurilor provizorii, reclamantul a invocat că la data de 02 ianuarie 2024 pe adresa electronică (director@ecosave.md), de către Fundația ”Eco Save” a fost recepționată înștiințarea nr. 26-21/2-04-347 cu privire la inițierea efectuării controlului fiscal prin metoda de verificare totală pentru perioadele fiscale 01 ianuarie 2019 – 30 noiembrie 2023, la fața locului al sistemului colectiv autorizat Fundația ”Eco Save”, planificată pentru intervalul: 09 ianuarie 2024 –19 ianuarie 2024, emisă de către Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală control.

În rezultatul efectuării controlului fiscal, abia la data de 25 iulie 2024, de către Direcția generală control a fost întocmit Actul de control fiscal nr. 5-736059 prelungit pe blancheta nr. 5-736060, 5-736061.

Ulterior, în rezultatul examinării Actului de control fiscal nr. 5-736059 prelungit pe blancheta nr. 5-736060, 5-736061 din 25 iulie 2024, precum și a dezacordului din 09 august 2024 formulat de către Fundația ”Eco Save”, în conformitate cu prevederile art. 216 alin (8) din Codul fiscal, Direcția generală control a emis decizia nr. 770/2683 din 20 august 2024 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de Fundația ”Eco Save”.

Potrivit deciziei enunțate s-a dispus:

I. A încasa la buget suma taxei calculate în rezultatul controlului:

- 1 562 008 lei, Taxa pe Valoare Adăugată diminuată inclusiv pentru perioadele fiscale:

L/02/022 - 64934 lei, L/03/2022 - 12753 lei, L/04/2022 - 207710 lei, L/05/2022 - 12349 lei, L/06/2022 - 64007 lei, L/07/2022 - 12513 lei, L/09/2022 - 44476 lei, L/12/2022 - 10673 lei, L/01/2023 - 144923 lei, L/02/2023 - 61166 lei, L/03/2023 - 228357 lei, L/04/2023 - 252481 lei, L/05/2023 - 120866 lei, L/06/2023 - 5397 lei, L/07/2023 - 25690 lei, L/08/2023 - 85595 lei,

L09/2023 - 17718 lei, L/10/2023 -162188 lei, L/11/2023 - 20641 lei, care urmează a fi transferată la codul IBAN MD0*****000.

II. A încasa la buget majorare de întârziere (penalitatea) calculate în rezultatul controlului în conformitate cu prevederile art. 228 alin. (2) și (3) din Codul fiscal:

- 359 986 lei pentru neachitarea în termen a Taxei pe Valoare Adăugată diminuată, care urmează a fi transferată la contul IBAN MD0*****000.

III. A aplica pentru încălcările legislației și a încasa la contul IBAN MD0*****000:

- 553 611 lei, amenda pentru neînregistrarea în calitate de plătitor al TVA, conform prevederilor art. 256 alin. (7) din Codul Fiscal.

Fiind în dezacord cu decizia nr. 770/2683 din 20 august 2024 asupra cazului de încălcare a legislației, Fundația ”Eco Save” la data de 04 septembrie 2024 a depus o cerere prealabilă în adresa Serviciului Fiscal de Stat prin care a solicitat: anularea deciziei nr. 770/2683 din 20 august 2024 asupra cazului de încălcare a legislației, emisă de către Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală control; suspendarea efectelor deciziei nr. 770/2683 din 20 august 2024 asupra cazului de încălcare a legislației, emisă de către Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală control.

Ca rezultat al examinării cererii prealabile, prin scrisoarea Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-24-11/151301 din 06 septembrie 2024, în partea ce ține de suspendarea actului administrativ individual, Serviciul Fiscal de Stat a reținut faptul că în limitele examinării cererii de suspendare a executării actului administrativ contestat (la etapa de până la examinarea nemijlocită a contestației depuse), nu s-au constatat suspiciuni serioase și rezonabile privind ilegalitatea actului administrativ contestat. Serviciul Fiscal de Stat a constatat că nu are temei pentru suspendarea executării deciziei nr. 770/2683 din 20 august 2024, cererea de suspendare fiind respinsă.

A menționat reclamantul că Decizia nr. 770/2683 din 20 august 2024 asupra cazului de încălcare a legislației, precum și răspunsul Serviciului Fiscal de Stat privitor la cererea de suspendare din 06 septembrie 2024, sunt ilegale și neîntemeiate, precum și întocmite contrar prevederilor legale în vigoare.

Prin decizia nr. 770/2683 din 20 august 2024 asupra cazului de încălcare a legislației, se impune achitarea TVA de către Fundația ”Eco Save”, ceea ce reprezintă o interpretare absolut eronată a prevederilor Codului fiscal. Or, Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală control a tratat Fundația ”Eco Save” ca un subiect impozabil cu TVA, ignorând statutul său de organizație necomercială și natura necomercială a activităților sale în continuarea ideii prefigurate, evidențiază că decizia nr. 770/2683 din 20 august 2024 contravine legislației fiscale, care are rolul de a proteja organizațiile necomerciale de obligații fiscale excesive și disproporționate, având în vedere că acestea nu desfășoară activitate de întreprinzător și nu urmăresc obținerea de profit.

În motivarea deciziei prenotate, Direcția generală control a Serviciului Fiscal de Stat a enumerat un șir de prevederi legale a căror nerespectare se impută Fundației ”Eco Save” și anume nerespectarea art. 8, art. 83, art. 102, art. 112, art. 115 din Codul fiscal.

Însă, Serviciul Fiscal de Stat a interpretat absolut eronat prevederile legale în vigoare, or, Fundația ”Eco Save” este o organizație necomercială, iar potrivit art. 5 pct. 14) din Codul fiscal, organizația necomercială este o persoană juridică a cărei activitate nu are drept scop obținerea venitului și care nu folosește vreo parte din proprietate sau din venit în interesele vreunui membru al organizației, ale unui fondator sau ale unei persoane particulare.

Potrivit art. 93 pct. 1) din Codul fiscal, Taxa pe Valoarea Adăugată (în continuare - T.V.A.) este definită ca fiind un impozit de stat care reprezintă o formă de colectare la buget a unei părți a valorii mărfurilor livrate, serviciilor prestate care sunt supuse impozitării pe teritoriul

Republicii Moldova, precum și a unei părți din valoarea mărfurilor, serviciilor impozabile importate în Republica Moldova.

În acord cu art. 94 din Codul fiscal, subiecții impozabili sunt: a) persoanele juridice și fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, nerezidenții care desfășoară activitate de întreprinzător în Republica Moldova prin intermediul reprezentanței permanente conform art. 5 pct. 15), care sunt înregistrați sau trebuie să fie înregistrați în calitate de plătitori de T.V.A. [...]"

Potrivit art. 95 alin. (1) din Codul fiscal, obiecte impozabile constituie: a) livrarea mărfurilor, serviciilor de către subiecții impozabili, reprezentând rezultatul activității lor de întreprinzător în Republica Moldova [...]"

În conformitate cu prevederile art. 112 alin. (1) din Codul fiscal, subiectul care desfășoară activitate de întreprinzător, cu excepția autorităților publice, instituțiilor publice, specificate la art. 51, exceptând instituțiile de învățământ public, este obligat să se înregistreze ca contribuabil al T.V.A. dacă el, într-o oricare perioadă de 12 luni consecutive, a efectuat livrări de mărfuri, servicii în sumă ce depășește 1,2 milioane de lei, cu excepția livrărilor scutite de T.V.A. fără drept de deducere și a celor care nu constituie obiect impozabil în conformitate cu art. 95 alin.(2). Subiectul este obligat să înștiințeze oficial Serviciul Fiscal de Stat, completând formularul respectiv, și să se înregistreze nu mai târziu de ultima zi a lunii în care a avut ioc depășirea. Subiectul se consideră înregistrat din prima zi a lunii următoare celei în care a avut loc depășirea.

Subiecții impozabili cu TVA sunt persoanele care desfășoară activitate de întreprinzător.

Potrivit art. 296 alin. (1) din Codul civil, organizație necomercială este persoana juridică al cărei scop principal este altul decât obținerea de venit.

Potrivit Legii nr. 86 din 11.06.2020 cu privire la organizațiile necomerciale, fundația este organizația necomercială, fără membri, constituită de una sau mai multe persoane, dotată cu patrimoniu distinct și separat de cel al fondatorilor, destinat atingerii scopurilor necomerciale prevăzute în actul de constituire.

Fundațiile reprezintă persoane juridice cu scop nelucrativ, prin urmare Fundația "Eco Save" nu întrunește condițiile de eligibilitate pentru înregistrarea acesteia ca plătitor de TVA, or, ultima nu desfășoară activitate de întreprinzător. Astfel, orice venituri obținute de Fundația "Eco Save" nu sunt folosite în interesul vreunui membru, ci sunt destinate scopurilor statutare ale fundației orice venituri obținute de Fundația "Eco Save" nu sunt folosite în interesul vreunui membru, ci sunt destinate scopurilor statutare ale fundației. Potrivit art. 5 pct. 14) din Codul fiscal, o organizație necomercială este persoana juridică a cărei activitate nu are drept scop obținerea venitului și care nu folosește vreo parte din proprietate sau din venit în interesele vreunui membru al organizației, fondator sau persoană particulară.

Astfel, Fundația "Eco Save" nu urmărește obținerea unui profit și este exclusă din categoria persoanelor care desfășoară activități economice cu scop de profit.

Fundația "Eco Save" reprezintă un Sistemul Colectiv Autorizat creată prin efectul Legii nr. 209 din 29.07.2016 privind deșeurile (în continuare Legea 209/2016), Hotărârea Guvernului nr. 212 din 07.03.2018 pentru aprobarea Regulamentului privind deșeurile de echipamente electrice și electronice (în continuare HG 212/2018), Hotărârea Guvernului nr. 586 din 31.07.2020 pentru aprobarea Regulamentului privind gestionarea bateriilor și acumulatorilor și deșeurilor de baterii și acumulatori (în continuare HG 586/2020), Hotărârea Guvernului nr. 561 din 31.07.2020 pentru aprobarea Regulamentului privind ambalajele și deșeurile de ambalaje (în continuare HG 561/2020) și Legea Nr. 86 din 11.06.2020 cu privire la organizațiile necomerciale, înregistrată la Agenția Servicii Publice în Registrul de stat al persoanelor juridice la data de 03 decembrie 2020

și la Agenția de Mediu, unde a obținut Autorizația de Mediu pentru gestionarea deșeurilor de desfășurare a activității ce ține de implementarea responsabilității extinse a producătorului (REP).

Conform pct. 7 subpct. (11) HG 212/2018 pentru aprobarea Regulamentului privind DEEE, „sistem colectiv - organizație nonprofit, creată de cel puțin doi producători de EEE, care este înregistrată în Registrul de stat al organizațiilor necomerciale în scopul preluării și îndeplinirii obligațiilor producătorilor de EEE sau ale reprezentanților autorizați care acționează în numele producătorilor cu privire la gestionarea deșeurilor de echipamente electrice și electronice". În aceeași ordine de idei, potrivit art. 5 pct. (12) HG 586/2020 pentru aprobarea Regulamentului privind gestionarea BA și DBA, „sistem colectiv - organizație creată de către producători de baterii și acumulatori în scopul preluării și îndeplinirii obligațiilor producătorilor de baterii și acumulatori sau ale reprezentanților autorizați care acționează în numele producătorilor cu privire la gestionarea DBA", precum și art. 5 pct. (18) HG 561/2020 pentru aprobarea Regulamentului privind ambalajele și deșeurile de ambalaje, „sistem colectiv - organizație non-profit, creată de cel puțin trei producători de ambalaje în vederea realizării obligațiilor acestor producători sau ale reprezentanților autorizați care acționează în numele producătorilor cu privire la gestionarea deșeurilor de ambalaje".

Potrivit normelor citate din articolele de mai sus, Fundația "Eco Save" este creată ca sistem colectiv ce reprezintă o organizație non-profit, cu scopul preluării responsabilității extinse a producătorilor care plasează pe piața din Republica Moldova echipamente electrice și electronice, produse ambalate, baterii și acumulatori.

Cu atât mai mult, pct. 33, subpct. 4) din Regulamentul privind gestionarea bateriilor și acumulatorilor și deșeurilor de baterii și acumulatori, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 586/2020, reglementează faptul că sistemele colective autorizate în conformitate cu prevederile art. 25 din Legea nr. 209/2016 privind deșeurile, care acționează în numele producătorilor, în scopul onorării responsabilităților acestora de colectare separată a DBA pentru asigurarea țintelor de reciclare și valorificare, în conformitate cu prevederile art. 12 alin. (8) și art. 29 din Legea nr. 209/2016 privind deșeurile, vor asigura îndeplinirea condițiilor contractuale privind gestionarea DBA, prin reinvestirea eventualului profit în aceleași tipuri de activități întreprinse în vederea îndeplinirii responsabilităților ce le revin producătorilor pentru care au preluat responsabilitatea.

Astfel de prevederi se regăsesc și la pct. 16 subpct. 4) din Regulamentul privind ambalajele și deșeurile de ambalaje, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 561/2020 și pct. 18 subpct. 6 din Regulamentul privind deșeurile de echipamente electrice și electronice, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 212/2018 - ceea ce denotă faptul că sistemul colectiv nu este o organizație ce are ca scop obținerea de profituri.

Activitatea privind implementarea responsabilității extinse a producătorului (REP) este un Know-how pentru piața reciclării și valorificări deșeurilor în Republica Moldova, respectiv Legiuitorul moldav odată cu armonizarea Directivelor Europene în legislația națională - acte subordonate legii, urma să modifice și/sau să completeze și Codul fiscal, având în vedere nemijlocit că tot Legiuitorul a prevăzut expres în actele subordonate legii care reglementează mecanismul de responsabilitate extinsă a producătorului că sistemele colective să fie înființate obligatoriu sub formă de organizare juridică necomercială, în speță Fundație.

Potrivit art. 112 alin. (1) din Codul fiscal, doar subiecții care desfășoară activitate de întreprinzător sunt obligați să se înregistreze ca plătitori de TVA dacă realizează livrări de mărfuri și servicii care depășesc un anumit prag valoric. Întrucât Fundația "Eco Save" nu

desfășoară activități de întreprinzător, ci operează în cadrul unui sistem colectiv non-profit destinat gestionării deșeurilor, ea nu se încadrează în cerințele pentru a deveni plătitor de TVA.

Legea nr. 845 din 03.01.1992 privind antreprenoriatul și întreprinderile, definește antreprenoriatul drept activitatea desfășurată cu scopul de a obține un venit.

Fundația ”Eco Save” este o organizație necomercială conform art. 296 alin. (1) din Codul civil, iar activitatea sa principală nu urmărește obținerea de venituri, ci îndeplinirea unui scop social și de mediu, ceea ce o exclude din sfera subiecților obligați să se înregistreze ca plătitori de TVA.

Reieșind din prevederile art. 93 pct. 1) din Codul fiscal, TVA este un impozit aplicabil livrării de mărfuri și servicii de către subiecții impozabili, reprezentând rezultatul activităților lor de întreprinzător. În mod evident, prevederile acestui articol fac trimitere exclusiv la activități economice, desfășurate de întreprinzători cu scopul obținerii de venit. Activitățile de utilitate publică desfășurate de Fundația ”Eco Save”, cum ar fi implementarea sistemelor de gestionare a deșeurilor în numele producătorilor, nu intră în sfera activităților de întreprinzător și, deci, nu constituie livrări impozabile.

În plus, conform art. 94 din Codul fiscal, TVA se aplică doar subiecților impozabili care desfășoară activități de întreprinzător. Deoarece Fundația ”Eco Save” nu desfășoară o astfel de activitate, nu poate fi considerată un subiect impozabil și, astfel, activitățile sale nu pot fi supuse TVA.

Astfel, reieșind din circumstanțele expuse, precum și din analiza conținutului actului administrativ contestat, se creează îndoieli justificate precum și apar suspiciuni serioase și rezonabile privind legalitatea întocmirii și emiterii acestuia.

În conformitate cu prevederile art. 171 alin. (4) din Codul administrativ, actele administrative individuale sunt executorii din momentul survenirii obligativității lor, cu excepția cazului când executarea lor este suspendată prin decizia autorității publice sau prin act judecătoresc de dispoziție. Dacă se depune o cerere de suspendare a executării actului administrativ individual, acesta poate fi executat doar după soluționarea cererii respective.

În acest context, conform art. 214 alin. (1) din Codul administrativ, [...] Reclamantul poate solicita instanței de judecată competente suspendarea executării actului administrativ individual până la înaintarea acțiunii în contencios administrativ dacă autoritatea publică învestită cu soluționarea cererii prealabile a refuzat suspendarea sau nu a soluționat cererea de suspendare în termenul stabilit la art. 172 alin. (3).

Astfel, este posibilă înaintarea unei cereri de protecție provizorie în contencios administrativ înainte de a avea cauza pe rol, dacă instanța de judecată este competentă de a judeca fondul viitoarei cauze care urmează să i se atribuie; solicitantul confirmă adresarea în ordine prealabilă și invocă faptul că autoritatea publică nu a suspendat executarea acestuia în termen de 5 zile lucrătoare de la înregistrarea cererii prealabile (a refuzat sau nu a soluționat în termen); persoana contestă un act administrativ individual defavorabil, adică este reclamant veritabil într-o acțiune de contestare.

Întrucât instanța de contencios administrativ este competentă să judece fondul viitoarei cauze, precum și având în vedere că autoritatea publică a refuzat suspendarea actului administrativ, iar Fundația ”Eco Save” este un reclamant veritabil, aceasta poate solicita instanței de judecată măsuri de protecție provizorie, prin suspendarea executării deciziei nr. 770/2683 până la înaintarea acțiunii în contencios administrativ.

Decizia nr. 770/2683 din 20 august 2024 asupra cazului de încălcare a legislației, reprezintă un act administrativ individual defavorabil, astfel, fiind posibilă suspendarea executării acesteia.

Reieșind din prevederile art. 172 alin. (2) din Codul administrativ, concluzionează că suspendarea executării unui act administrativ individual defavorabil poate fi dispusă fie dacă există suspiciuni serioase și rezonabile privind legalitatea actului administrativ individual, fie dacă există pericol iminent de producere a unor prejudicii ireparabile prin executarea în continuare a actului administrativ individual defavorabil. Condițiile nu trebuie să fie întrunite cumulativ.

Susține că, la caz, se atestă existența unor suspiciuni serioase și rezonabile privind legalitatea deciziei nr. 770/2683 din 20 august 2024 asupra cazului de încălcare a legislației.

În generarea îndoielilor temeinice asupra legalității actului administrativ individual defavorabil, în speță decizia nr. 770/2683 din 20 august 2024, Fundația ”Eco Save” conchide că acesta este emis cu încălcarea prevederilor Codului administrativ.

Decizia nr. 770/2683 din 20 august 2024 conține doar referire la o multitudine de prevederi legale, fără a se explica relevanța acestora și cum se coroborează cu circumstanțele de fapt ale cauzei. Astfel, consideră că decizia nr. 770/2683 din 20 august 2024 este motivată incomplet, fapt ce contravine prevederilor art. 31, art. 118 din Codul administrativ, or aceasta nu cuprinde motivarea în drept, în fapt, precum și o descriere succintă a procedurii administrative care a stat la baza emiterii actului: investigații, probe, audieri, opinii ale participanților contrare conținutului final al actului etc., motiv pentru care consideră că la moment există motive suficiente pentru a pune la îndoială necesitatea și legalitatea emiterii deciziei enunțate.

Potrivit art. 118 alin. (3) din Codul administrativ, motivarea completă este obligatorie, este parte integrantă a actului administrativ individual și condiționează legalitatea acestuia.

Mai mult ca atât, se conturează suspiciuni privind legalitatea deciziei, având în vedere lipsa unor prevederi legale care să impună achitarea TVA persoanelor juridice care nu desfășoară activitate de întreprinzător, cu alte cuvinte care nu au drept scop obținerea profitului.

Din considerentele enunțate, suspendarea executării actelor administrative trebuie considerată ca fiind în realitate, un eficient instrument procedural aflat la îndemâna autorității emitente sau a instanței de judecată, pentru a asigura respectarea principiului legalității, fiind echitabil ca, atât timp cât autoritatea publică sau judecătorul se află în proces de evaluare, acestea să nu-și producă efectele față de cei vizați.

Reieșind din circumstanțele de fapt evidențiate, precum și din prevederile legale enunțate în conținutul prezentei cereri, având în vedere ilegalitatea actului administrativ individual defavorabil contestat, solicita Fundația ”Eco Save” admiterea prezentei cereri, conform solicitărilor formulate în conținutul acesteia.

Poziția instanței de fond.

Prin încheierea Judecătoriei Chișinău sediul Râșcani din 26 septembrie 2024, a fost admisă cererea depusă de Fundația ”Eco Save” cu privire la aplicarea măsurilor de protecție provizorie, până la înaintarea acțiunii în contencios administrativ. S-a dispus suspendarea executării deciziei nr. 770/2683 din 20 august 2024 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de Fundația ”Eco Save”, emisă de către Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală control.

Solicitarea recurentului:

La 07 octombrie 2024 Serviciul Fiscal de Stat a declarat recurs împotriva încheierii Judecătoriei Chișinău sediul Râșcani din 26 septembrie 2024, solicitând casarea integrală a

încheierii primei instanțe, cu adoptarea unei noi încheieri, prin care să fie respinsă cererea de suspendare a executării deciziei nr. 770/2683 din 20 august 2024.

Termenul de declarare a recursului:

În temeiul art. 242 Cod administrativ, recursul împotriva încheierii judecătorești se depune motivat la instanța de judecată care a emis încheierea contestată, în termen de 15 zile de la notificarea încheierii judecătorești, dacă legea nu stabilește un termen mai mic.

Din materialele cauzei rezultă că încheierea contestată a fost emisă la 26 septembrie 2024, iar cererea de recurs a fost depusă la 07 octombrie 2024, astfel încît, Colegiul conchide că recursul a fost declarat în termen.

Argumentele părților:

În motivarea recursului declarat, recurentul a invocat că la această etapă motivele de ilegalitate a actului invocate în susținerea cererii de suspendare, care presupun cercetarea în profunzime a fondului cauzei, nu se circumscriu condiției referitoare la existența unui caz bine justificat. Or, din analiza sumară a motivelor de nelegalitate invocate cu privire la actele a căror suspendare s-a solicitat în cauză, nu oferă indicii suficiente de răsturnare a prezumției de legalitate de care se bucură respectivele acte, în cazul particular supus evaluării.

În opinia recurentului, argumentele reclamantului/intimat expuse în solicitarea de suspendare a executării actelor administrative, nu se referă la aparența de nelegalitate a acestora, ci privesc însuși fondul aspectului litigios și reprezintă veritabile critici de nelegalitate care se analizează în cadrul acțiunii în contestare, neputând fi subsumate condițiilor cazului bine justificat.

În condițiile descrise, Serviciul Fiscal de Stat conchide că reclamantul/intimat nu a invocat și nici nu a adus probe care să demonstreze existența pericolului iminent de producere a unor prejudicii ireparabile prin executarea în continuare a acestora.

Serviciul Fiscal de Stat concluzionează că cererea reclamantului/intimat Fundația „Eco Save” cu privire la suspendarea executării deciziei nr.770/2683 din 20 august 2024, nu întrunește niciuna din condițiile prevăzute la art. 172 alin. (2) din Codul administrativ.

Astfel, Serviciul Fiscal de Stat atestă că în cazul de față, instanța de fond nu a atribuit o apreciere obiectivă circumstanțelor cauzei, din care considerente solicită anularea actului judecătoresc contestat.

Comunicarea actelor:

Colegiul a notificat intimatul despre depunerea recursului, oferindu-i un termen pentru prezentarea referinței.

La 31 octombrie 2024 reprezentantul intimatului Fundația „Eco Save” a depus referința, solicitând respingerea recursului și menținerea încheierii primei instanțe.

Aprecierea instanței de recurs:

Analizând legalitatea și temeinicia încheierii atacate, prin prisma argumentelor invocate de recurent și a materialelor din dosar, Colegiul consideră recursul neîntemeiat și care urmează a fi respins, din următoarele motive.

În conformitate cu art. 241 Cod administrativ, încheierile primei instanțe și ale instanței de apel pot fi contestate cu recurs, separat de hotărîre, în cazurile prevăzute de prezentul cod și de alte legi. Încheierile primei instanțe și ale instanței de apel care nu se contestă separat cu recurs pot fi contestate odată cu fondul, dacă prezentul cod sau alte legi nu prevăd pentru încheierile judecătorești nicio cale de atac. Pentru contestarea cu recurs a încheierilor judecătorești se aplică corespunzător prevederile cap. III din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva.

În corespundere cu art. 243 alin. (1) lit. b) Cod administrativ, examinând recursul împotriva încheierii judecătorești, instanța adoptă una dintre următoarele decizii: respinge recursul. Alineatul (2) al aceluiași articol prevede că instanța competentă soluționează recursul împotriva încheierilor judecătorești fără ședință de judecată. Dacă consideră necesar, instanța competentă poate cita participanții la proces.

La caz, obiect al examinării constituie cererea depusă până la înaintarea acțiunii în contencios administrativ de către Fundația „Eco Save" împotriva Serviciul Fiscal de Stat, prin care a solicitat suspendarea executării deciziei nr. 770/2683 din 20 august 2024 asupra cazului de încălcare a legislației precum și efectele acesteia, emisă de către Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală control.

Prin încheierea Judecătoriei Chișinău sediul Râșcani din 26 septembrie 2024, a fost admisă cererea depusă de Fundația "Eco Save" cu privire la aplicarea măsurilor de protecție provizorie, până la înaintarea acțiunii în contencios administrativ. S-a dispus suspendarea executării deciziei nr. 770/2683 din 20 august 2024 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de Fundația "Eco Save", emisă de către Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală control.

La 07 octombrie 2024 Serviciul Fiscal de Stat a declarat recurs împotriva încheierii Judecătoriei Chișinău sediul Râșcani din 26 septembrie 2024, solicitând casarea integrală a încheierii primei instanțe, cu adoptarea unei noi încheieri, prin care să fie respinsă cererea de suspendare a executării deciziei nr. 770/2683 din 20 august 2024.

Instanța de recurs analizând materialele dosarului în raport cu normele juridice ce guvernează raportul juridic litigios, ajunge la concluzia că soluția primei instanțe despre admiterea cererii privind suspendarea executării actului administrativ individual defavorabil, este justă și legală, aceasta având la bază cumulul dovezilor administrate, cărora le-a fost dată aprecierea juridică cuvenită, iar de către recurent nu au fost prezentate careva probe suplimentare în vederea demonstrării netemeiniciei concluziilor invocate de prima instanță în încheierea contestată.

În corespundere cu art. 214 alin. (1)-(4) din Codul administrativ, suspendarea executării actului administrativ individual contestat poate fi solicitată de către reclamant instanței de judecată care examinează acțiunea de contencios administrativ. Instanța de judecată poate dispune suspendarea executării actului administrativ individual din motivele prevăzute la art. 172 alin. (2). Pentru probarea faptelor, participanții, în locul prezentării probelor obișnuite, pot depune o declarație pe propria răspundere. Instanța de judecată decide cu privire la suspendarea executării actului administrativ individual printr-o încheiere susceptibilă de recurs, fără citarea participanților la proces. Dacă consideră necesar, instanța de judecată citează părțile pentru audiere în privința temeiniciei cererii de suspendare. Prevederile art. 177 alin. (2) din Codul de procedură civilă nu se aplică.

În interpretarea corectă a normei enunțate, instanța de recurs reține că prin reglementările art. 214 din Codul administrativ, legislatorul a stabilit ca garanție a asigurării legalității - suspendarea executării actului administrativ individual contestat.

Colegiul reține că din dispozițiile art. 214 Codul administrativ decelează temeiurile de admisibilitate a cererii de suspendare a executării actului administrativ individual, și anume: - prezența unui act administrativ individual defavorabil comunicat destinatarului; - depunerea unei cereri de suspendare în forma scrisă; - competența jurisdicțională materială și teritorială a instanței de judecată pentru examinarea și soluționarea acțiunii în contenciosul administrativ; - iar în cazul contestării actului administrativ cu cererea prealabilă, autoritatea publică competentă

cu soluționarea acesteia să fi refuzat cererea de suspendare sau nu a soluționat cererea de suspendare în termenul prevăzut de lege.

Conform art. 10 alin. (1) Codul administrativ, actul administrativ individual este orice dispoziție, decizie sau altă măsură oficială întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, cu scopul de a produce nemijlocit efecte juridice, prin nașterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public.

Conform art. 11 alin. (1) lit. a) Codul administrativ, actele administrative individuale defavorabile sînt actele care impun destinatarilor lor obligații, sancțiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care resping, în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat.

Colegiul judiciar constată că Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 770/2683 din 20 august 2024 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de Fundația ”Eco Save”, este un act administrativ individual defavorabil executoriu. În conformitate cu art. 171 alin. (4) Cod administrativ, actele administrative individuale sunt executorii din momentul survenirii obligativității lor, cu excepția cazului când executarea lor este suspendată prin decizia autorității publice sau prin act judecătoresc de dispoziție. Dacă se depune o cerere de suspendare a executării actului administrativ individual, acesta poate fi executat doar după soluționarea cererii respective.

În privința cererii reclamantului de suspendare a executării actului administrativ individual defavorabil contestat, Colegiul judiciar constată următoarele fapte pe care le va raporta la prevederile art. 172 alin. (2) Codul administrativ.

Conform art. 172 alin. (2) Cod administrativ, motivele suspendării sînt:

a) existența unor suspiciuni serioase și rezonabile privind legalitatea actului administrativ individual defavorabil;

b) existența pericolului iminent de producere a unor prejudicii ireparabile prin executarea în continuare a actului administrativ individual defavorabil.

Reieșind din prevederile normelor legale precitate, raportate la motivele suspendării, Colegiul atestă că examinând cererea privind suspendarea executării actului administrativ, instanța de judecată urmează, în fiecare caz concret, să verifice existența unor suspiciuni serioase și rezonabile privind legalitatea actului administrativ individual defavorabil, precum și existența pericolului iminent de producere a unor prejudicii ireparabile prin executarea în continuare a actului administrativ individual defavorabil.

La acest capitol, Colegiul va reține printre altele că suspendarea executării actului administrativ individual reglementată de dispozițiile art. 214 Codul administrativ, este o măsură provizorie și urgentă până la adoptarea de către instanța de judecată a unei decizii definitive și executorii, care are ca scop de a asigura o protecție efectivă a drepturilor persoanei care revendică încălcarea lor prin activitatea administrativă ilegală a autorității publice.

Instanța de judecată reține că asigurarea protecției efective decelează din dispozițiile art. art. 3, 36, 39, 40 și art. 219 Cod administrativ. Or, pentru asigurarea protecției efective a drepturilor persoanei, art. 214 alin. (1) Codul administrativ prevede expres posibilitatea solicitării suspendării executării actului administrativ individual defavorabil chiar și până la inițierea acțiunii în contenciosul administrativ.

Totodată instanța de judecată reține că ține de concepția Codului administrativ de a institui mecanisme și instituții juridice care ar proteja orice persoană de activitatea administrativă ilegală și abuzivă a autorităților publice.

Astfel, art. 3 Cod administrativ prevede expres că legislația administrativă are drept scop reglementarea procedurii de înfăptuire a activității administrative și a controlului judecătoresc asupra acesteia, în vederea asigurării respectării drepturilor și a libertăților prevăzute de lege ale persoanelor fizice și juridice, ținându-se cont de interesul public și de regulile statului de drept.

În aceiași ordine de idei, pentru a preveni vătămarea drepturilor persoanei, recunoscute de lege de activitatea administrativă realizată ilegal, dar și de a mobiliza autoritățile publice să activeze conform art. 21 alin. (1) Codul administrativ, doar în baza și conform art. 21 alin (2) Codul administrativ, având ca obiectiv prioritatea legii, art. 171 alin. (4) din Codul administrativ instituie o garanție suplimentară, astfel pentru suspendarea executării actului administrativ individual este suficient doar faptul depunerii unei cereri de suspendare.

Astfel, dispoziția art. 171 alin. (4) Codul administrativ prevede expres că, dacă se depune o cerere de suspendare a executării actului administrativ individual, acesta poate fi executat doar după soluționarea cererii respective.

Aceste reglementări obligă autoritățile publice de a desfășura activitatea administrativă numai conform principiului legalității și luarea drepturilor și libertății a persoanei ca valoare și prioritate supremă în construcția statului de drept.

În opinia instanței de judecată, nu este de loc întâmplătoare prevederea art. 36 Codul administrativ, care stabilește că principiul supremației dreptului constă în aceea că, instanța de judecată competentă să soluționeze acțiunile în contencios administrativ, este obligată să respecte principiul supremației dreptului, în conformitate cu care, demnitatea omului, drepturile și libertățile lui (la caz a persoanei juridice), sunt considerate valori supreme și sunt garantate de stat. Instanțele de judecată competente, aplică principiul supremației dreptului cu luarea în considerare a jurisprudenței Curții Europene pentru Drepturile Omului.

Conform deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 770/2683 din 20 august 2024, s-a decis:

- încasarea la buget a sumei taxei calculate în rezultatul controlului: 1 562 008 lei, taxa pe valoarea adăugată diminuată inclusiv pentru perioadele fiscale 2022-2023;
- încasarea la buget a majorării de întârziere (penalitate) calculată în rezultatul controlului în conformitate cu prevederile art. 228 alin. (2), (3) din Codul fiscal – 359 986 lei, pentru neachitarea în termen a taxei pe valoarea adăugată diminuată;
- aplicarea pentru încălcarea legislației și încasarea sumei în mărime de 553 611 lei, amendă pentru neînregistrarea în calitate de plătitor al TVA, conform prevederilor art. 256 alin. (7) din Cod fiscal. (f.d. 71-74)

Analizând existența unor suspiciuni serioase și rezonabile privind legalitatea actului administrativ individual defavorabil, Completul judiciar reține că în conformitate cu prevederile art. 93 pct. 1) din Codul fiscal, 1) Taxă pe valoarea adăugată (în continuare – T.V.A.) reprezintă impozit de stat care reprezintă o formă de colectare la buget a unei părți a valorii mărfurilor livrate, serviciilor prestate care sînt supuse impozitării pe teritoriul Republicii Moldova, precum și a unei părți din valoarea mărfurilor, serviciilor impozabile importate în Republica Moldova.

Iar, în conformitate cu art. 94 din Codul fiscal, subiecții impozabili sînt:

a) persoanele juridice și fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, nerezidenții care desfășoară activitate de întreprinzător în Republica Moldova prin intermediul reprezentanței permanente conform art.5 pct.15), care sînt înregistrați sau trebuie să fie înregistrați în calitate de plătitori de T.V.A.;

b) persoanele juridice și fizice, nerezidenții care desfășoară activitate de întreprinzător în Republica Moldova prin intermediul reprezentanței permanente conform art.5 pct.15), care

importă mărfuri, cu excepția persoanelor fizice care importă mărfuri de uz sau consum personal a căror valoare nu depășește limita stabilită de legislația în vigoare;

c) persoanele juridice și fizice, cu excepția organizațiilor social-politice, nerezidenții care desfășoară activitate de întreprinzător în Republica Moldova prin intermediul reprezentanței permanente conform art.5 pct.15), care importă servicii, indiferent de faptul dacă sînt sau nu sînt înregistrați în calitate de plătitori de T.V.A.

d) nerezidenții care desfășoară activitate de întreprinzător fără deținerea formei organizatorico-juridice în Republica Moldova, care prestează servicii prin intermediul rețelelor electronice și obțin venituri de la persoanele fizice rezidente ale Republicii Moldova care nu desfășoară activitate de întreprinzător, precum și nerezidenții care desfășoară activitate de întreprinzător fără deținerea formei organizatorico-juridice în Republica Moldova, prin intermediul cărora are loc achitarea de către persoanele fizice rezidente ale Republicii Moldova care nu desfășoară activitate de întreprinzător a serviciilor de care beneficiază prin intermediul rețelelor electronice de la alți nerezidenți, al căror loc de livrare se consideră a fi Republica Moldova;

e) persoanele juridice și fizice care practică activitate de întreprinzător, inclusiv persoanele care desfășoară activitate profesională potrivit legislației, și procură pe teritoriul Republicii Moldova proprietatea întreprinderilor înregistrate în calitate de plătitori de T.V.A., declarate în proces de insolvabilitate, cu excepția celor în procedură de restructurare și realizare a planului, în conformitate cu prevederile Legii insolvabilității nr.149/2012;

f) persoanele juridice și fizice care practică activitate de întreprinzător, inclusiv persoanele care desfășoară activitate profesională conform legislației, și procură pe teritoriul Republicii Moldova proprietatea gajată, proprietatea ipotecată, proprietatea sechestrată de la întreprinderile înregistrate în calitate de plătitori de T.V.A.

Coroborând normele legale enunțate la circumstanțele cauzei, Completul judiciar consideră că prima instanță a ajuns la o concluzie corectă despre existența unor suspiciuni serioase și rezonabile privind legalitatea actului administrativ individual defavorabil.

Or, din prevederile art. 94 și art. 112 din Codul fiscal rezultă că subiecții impozabili cu TVA sunt persoanele juridice și fizice care desfășoară activitate de întreprinzător.

Iar, conform art. 5 pct. 16 din Codul fiscal, Activitate de întreprinzător reprezintă orice activitate conform legislației, cu excepția muncii efectuate în baza contractului (acordului) de muncă, desfășurată de către o persoană, avînd drept scop obținerea venitului, sau, în urma desfășurării căreia, indiferent de scopul activității, se obține venit.

În speță, Fundația „Eco Save” nu desfășoară activitate de întreprinzător, aceasta fiind o organizație necomercială.

Din prevederile legislației fiscale rezultă că regimul de TVA pentru fundații depinde de natura activităților desfășurate de acestea. Conform legislației fiscale, fundațiile, ca entități non-profit, pot beneficia de anumite scutiri de TVA, dar există și condiții în care trebuie să achite TVA. Fundațiile care desfășoară activități de interes social (cum ar fi activități educaționale, culturale, de caritate sau de protecție socială) pot fi scutite de TVA, în anumite condiții. De obicei, aceste activități nu sunt considerate activități economice și nu generează obligații fiscale în ceea ce privește TVA-ul.

În același timp, dacă fundația desfășoară activități economice, cum ar fi vânzarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta poate fi obligată să se înregistreze ca plătitor de TVA, dacă cifra de afaceri depășește pragul stabilit de legislația fiscală. În acest caz, fundația va trebui să colecteze și să achite TVA pentru veniturile provenite din aceste activități economice.

În circumstanțele descrise, reieșind din faptul că la etapa examinării cererii privind suspendarea executării actului administrativ individual defavorabil, instanța de judecată nu poate da apreciere actului administrativ suspendarea căruia se solicită la caz, însă în circumstanțele în care apar dubii că autoritatea publică a aplicat greșit unele norme materiale, apare necesitatea suspendării executării actului administrativ contestat, întrucât verificarea temeiniciei suspiciunilor privind legalitatea actului administrativ individual defavorabil poate fi efectuată doar la examinarea fondului cauzei.

În circumstanțele descrise, bazându-se pe actele anexate la dosar, în coraport cu explicațiile participanților la proces pe marginea demersului de suspendare, Colegiul consideră că în speță sunt întrunite temeiurile de suspendare a executării actului administrativ individual defavorabil contestat, prevăzute de art. 172 alin. (2) lit. a) Cod administrativ.

În același timp, Colegiul consideră necesar de a explica participanților la proces că în conformitate cu prevederile art. 214 alin. (7) Cod administrativ, instanța de judecată care examinează acțiunea în contenciosul administrativ, poate modifica sau anula în orice moment încheierile privind cererile prevăzute la alin. (4), adică cererile ce țin de suspendarea executării actului administrativ individual contestat. Participantul la proces poate solicita modificarea sau anularea unei astfel de încheieri ca urmare a schimbării circumstanțelor sau a neinvocării acestora în procedura inițială din motive neimputabile lui. Prin urmare, prevederile normei legale enunțate permit pârâtului de a solicita instanței de fond modificarea încheierii care constituie la caz obiectul controlului judiciar, însă în același timp ultimul urmează a ține cont despre necesitatea prezentării probelor suplimentare în acest sens, or, la moment instanța a stabilit că pârâtul nu a prezentat careva probe în vederea demonstrării netemeiniciei cererii de suspendare a actului administrativ individual contestat.

Reieșind din cele expuse, dat fiind că instanța de recurs a constatat netemeinicia motivelor invocate de recurent, combătute integral prin argumentele expuse și concomitent a constatat legalitatea încheierii contestate prin prisma constatărilor expuse supra, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții de Apel Chișinău ajunge la concluzia de a respinge cererea de recurs.

În conformitate cu prevederile art. 243 alin. (1) lit. b) Cod administrativ, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții de Apel Chișinău,

D E C I D E :

Se respinge recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat.

Se menține încheierea Judecătoriei Chișinău sediul Râșcani din 26 septembrie 2024.

Decizia este irevocabilă din momentul emiterii.

Preşedintele completului, judecătorul Mîra Ghenadie

Judecătorii Bostan Angela

Dașchevici Grigore