



HOTĂRÂRE
privind excepția de neconstituționalitate a unor prevederi
de la articolul 260 alin.(4) din Codul fiscal
(Sesizarea nr.53g/2018)

nr. 20 din 04.07.2018

Monitorul Oficial nr.267-275/119 din 20.07.2018

* * *

În numele Republicii Moldova,
Curtea Constituțională, judecând în componența:
dlui Mihai POALELUNGI, *președinte*,
dlui Aurel BĂIEȘU,
dlui Igor DOLEA,
dlui Victor POPA,
dlui Veaceslav ZAPOROJAN, *judecători*,
cu participarea dlui Vasili Oprea, *grefier*,
Având în vedere sesizarea depusă la 10 mai 2018
și înregistrată la aceeași dată,
Examinând sesizarea menționată în ședință plenară publică,
Având în vedere actele și lucrările dosarului,
Deliberând în camera de consiliu,
Pronunță următoarea hotărâre:

PROCEDURA

1. La originea cauzei se află excepția de neconstituționalitate a textelor:
 - „amendă în mărime de 3600 lei”;
 - „dar nu mai mult de 72000 lei” din articolul 260 alin.(4) din [Codul fiscal](#), ridicată de către dna Aurelia Balmuș, în dosarul nr.3-694/2017, aflat pe rolul Judecătoriei Chișinău, sediul Buiucani.
2. Sesizarea a fost trimisă la Curtea Constituțională, pe 10 mai 2018, de către dl judecător Mihai Murguleț de la Judecătoria Chișinău, sediul Buiucani, în baza articolului 135 alin.(1) literele a) și g) din [Constituție](#), așa cum a fost interpretat acesta prin [Hotărârea Curții Constituționale nr.2 din 9 februarie 2016](#).
3. Autoarea excepției de neconstituționalitate a pretins că dispozițiile criticate sunt contrare articolelor 1 alin.(3) și 20 din [Constituție](#).
4. Prin decizia Curții Constituționale din 14 mai 2018, sesizarea a fost declarată admisibilă, fără a se prejudeca fondul cauzei.
5. În procesul examinării sesizării, Curtea Constituțională a solicitat opiniile Parlamentului, Președintelui Republicii Moldova și Guvernului.
6. În ședința publică a Curții, excepția de neconstituționalitate a fost susținută de către dna Aurelia Balmuș, autoarea a sesizării. Parlamentul a fost reprezentat de către dl Valeriu Kuciuk. Guvernul a fost reprezentat de către dna Victoria Belous, șef al Direcției juridice a Serviciului Fiscal de Stat.

CIRCUMSTANȚELE LITIGIULUI PRINCIPAL

7. Pe 20 iunie 2017, Direcția generală administrare fiscală sud a dispus, în baza articolului 260 alin.(4) din [Codul fiscal](#), sancționarea Societății cu răspundere limitată „GBA-Trans”, aplicându-i o

amendă în cuantum total de 28800 lei. Ulterior, Societatea cu răspundere limitată „GBA-Trans” a contestat în fața Serviciului Fiscal de Stat decizia menționată.

8. Pe 17 august 2017, Serviciul Fiscal de Stat a respins contestația depusă. Totodată, acesta a obligat Direcția generală administrare fiscală sud să modifice cuantumul sancțiunii aplicate în baza deciziei nr.416/74.

9. În acest scop, în vederea executării deciziei menționate, Direcția generală administrare fiscală sud a emis o decizie prin care i-a aplicat Societății cu răspundere limitată „GBA-Trans” o amendă suplimentară în mărime de 21600 lei.

10. Pe 20 septembrie 2017, Societatea cu răspundere limitată „GBA-Trans” s-a adresat cu o cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, prin care a solicitat anularea deciziilor menționate.

11. În cadrul ședinței de judecată din 19 martie 2018, dna Aurelia Balmuș, reprezentant al reclamantului, a ridicat excepția de neconstituționalitate a textelor „amendă în mărime de 3600 lei”, „dar nu mai mult de 72000 lei” din articolul 260 alin.(4) din [Codul fiscal](#).

12. Prin încheierea din 19 martie 2018, instanța a admis excepția de neconstituționalitate și a dispus trimiterea sesizării la Curtea Constituțională, în vederea soluționării acesteia.

LEGISLAȚIA NAȚIONALĂ PERTINENTĂ

13. Prevederile relevante ale [Constituției](#) sunt următoarele:

Articolul 20

Accesul liber la justiție

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

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

Articolul 54

Restrângerea exercițiului unor drepturi sau al unor libertăți

„(1) În Republica Moldova nu pot fi adoptate legi care ar suprima sau ar diminua drepturile și libertățile fundamentale ale omului și cetățeanului.

(2) Exercițiul drepturilor și libertăților nu poate fi supus altor restrângeri decât celor prevăzute de lege, care corespund normelor unanim recunoscute ale dreptului internațional și sunt necesare în interesele securității naționale, integrității teritoriale, bunăstării economice a țării, ordinii publice, în scopul prevenirii tulburărilor în masă și infracțiunilor, protejării drepturilor, libertăților și demnității altor persoane, împiedicării divulgării informațiilor confidențiale sau garantării autorității și imparțialității justiției.

(3) Prevederile alineatului (2) nu admit restrângerea drepturilor proclamate în articolele 20-24.

(4) Restrângerea trebuie să fie proporțională cu situația care a determinat-o și nu poate atinge existența dreptului sau a libertății.”

14. Prevederile relevante ale Codului fiscal, adoptat prin [Legea nr.1163 din 24 aprilie 1997](#), sunt următoarele:

Articolul 117

Factura fiscală

„(1) Subiectul impozabil care efectuează o livrare impozabilă pe teritoriul țării este obligat să prezinte cumpărătorului (beneficiarului) factura fiscală pe livrarea în cauză. Prezentarea facturii fiscale se efectuează la momentul apariției obligației fiscale, stabilit prin art.108, cu excepția cazurilor prevăzute de prezentul cod. Pentru livrările impozitate conform art.104 lit.a), eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie.

[...]”

Articolul 231

Noțiunea și temeiurile tragerii la răspundere pentru încălcare fiscală

„(1) În sensul prezentului cod, tragerea la răspundere pentru încălcare fiscală înseamnă aplicarea de către Serviciul Fiscal de Stat, în condițiile prevăzute de legislația fiscală, a unor sancțiuni față de

persoanele care au săvârșit încălcări fiscale.

(2) Temeiul tragerii la răspundere pentru încălcare fiscală este însăși încălcarea fiscală.

(3) Încălcările fiscale se califică după cum urmează:

a) încălcare fiscală ne semnificativă;

b) încălcare fiscală semnificativă.

(4) Se consideră ne semnificativă încălcarea fiscală dacă suma impozitului sau taxei constituie până la 100 de lei pentru persoanele fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător și până la 1000 de lei pentru persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător și persoanele juridice, inclusiv pentru fiecare perioadă fiscală în parte – în cazul nedeclarării, declarării tardive sau diminuării impozitului sau taxei.

(5) Se consideră semnificativă încălcarea fiscală care nu cade sub incidența alin.(4).”

Articolul 232

Persoanele pasibile de răspundere pentru încălcare fiscală

„Este tras la răspundere pentru încălcare fiscală:

a) contribuabilul persoană juridică a cărei persoană cu funcție de răspundere a săvârșit o încălcare fiscală;

b) contribuabilul persoană fizică, care nu practică activitate de întreprinzător, ce a săvârșit o încălcare fiscală. În cazul în care acesta este lipsit de capacitate de exercițiu sau are capacitate de exercițiu restrânsă, pentru încălcarea fiscală săvârșită de el reprezentantul său legal (părintii, înfietorii, tutorele, curatorul) poartă răspundere în funcție de obiectul impozabil, de obligația fiscală și de bunurile contribuabilului;

c) contribuabilul persoană fizică care practică activitate de întreprinzător ce a săvârșit o încălcare fiscală sau a cărei persoană cu funcție de răspundere a săvârșit o încălcare fiscală.”

Articolul 233

Condiții generale de tragere la răspundere pentru încălcare fiscală

„(1) Tragerea la răspundere pentru încălcare fiscală se face în temeiul legislației fiscale în vigoare în timpul și la locul săvârșirii încălcării, cu excepția situațiilor când legea nouă prevede sancțiuni mai blânde, cu condiția că încălcarea fiscală, prin caracterul ei, nu atrage după sine, în condițiile legii, răspunderea penală.

(2) Procedura de tragere la răspundere pentru încălcarea fiscală se aplică în conformitate cu legislația în vigoare în timpul și în locul examinării cazului de încălcare fiscală.

(3) Tragerea la răspundere pentru încălcări fiscale conform prezentului titlu sau la o altă răspundere juridică pentru încălcarea legislației fiscale nu exonerează persoana sancționată de obligația plății impozitului, taxei și/sau majorării de întârziere (penalității), stabilite de legislație. Tragerea la răspundere pentru încălcare fiscală a contribuabililor specificați la art.232 nu eliberează de răspundere contravențională, penală sau de altă răspundere prevăzută de legislație dacă există temeiurile respective. (la data faptelor, prevederea aplicabilă).”

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.

(1¹) Avertizarea se aplică pentru încălcarea fiscală ne semnificativă.

(2) Pentru încălcarea fiscală poate fi aplicată sancțiunea fiscală sub formă de avertizare sau amendă.”

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.

(3) În cazul în care contribuabilul descoperă că darea de seamă fiscală prezentată anterior conține greșeli sau omisiuni și prezintă darea de seamă corectată, precum și în cazul în care contribuabilul nu are obligația prezentării dării de seamă, dar descoperă că au fost efectuate greșit calculul și plata impozitelor și taxelor, iar în urma acestora apar obligații fiscale suplimentare și acestea sunt achitate până la anunțarea unui control fiscal, amenda nu se aplică.”

Articolul 238

Regulile generale de aplicare a sancțiunii fiscale

„(1) Sancțiunea fiscală se aplică în limitele stabilite de articolul respectiv din prezentul cod, în strictă conformitate cu legislația fiscală.

(1¹) Amenda se aplică în cazurile de încălcare fiscală semnificativă.

(2) În cazul în care o persoană a săvârșit două sau mai multe încălcări fiscale, sancțiunea fiscală se aplică pentru fiecare încălcare fiscală și pentru fiecare perioadă fiscală în parte, cu excepția cazurilor prevăzute la art.188 alin.(2).”

Articolul 260

Nerespectarea modului de întocmire, de prezentare a dării de seamă fiscale și a facturii fiscale, precum și neînregistrarea facturii fiscale în Registrul general electronic al facturilor fiscale

„[...]”

(4) Neprezentarea facturii fiscale în termenele prevăzute la art.117 și 117¹ se sancționează cu o amendă în mărime de 3600 lei pentru fiecare factură fiscală neprezentată, dar nu mai mult de 72000 lei pentru toate facturile fiscale neprezentate în termenele stabilite.”

15. Prevederile relevante ale Convenției pentru Apărarea Drepturilor Omului și a Libertăților Fundamentale (în continuare, Convenția) sunt următoarele:

Articolul 6

Dreptul la un proces echitabil

„1. Orice persoană are dreptul la judecarea cauzei sale în mod echitabil, în mod public și în termen rezonabil, de către o instanță independentă și imparțială, instituită de lege, care va hotărî fie asupra încălcării drepturilor și obligațiilor sale cu caracter civil, fie asupra temeiniciei oricărei acuzații în materie penală îndreptate împotriva sa. Hotărârea trebuie să fie pronunțată în mod public, dar accesul în sala de ședință poate fi interzis presei și publicului pe întreaga durată a procesului sau a unei părți a acestuia, în interesul moralității, al ordinii publice ori al securității naționale într-o societate democratică, atunci când interesele minorilor sau protecția vieții private a părților la proces o impun, sau în măsura considerată absolut necesară de către instanță când, în împrejurări speciale, publicitatea ar fi de natură să aducă atingere intereselor justiției.

[...]”

PRACTICA INTERNAȚIONALĂ RELEVANTĂ

16. Problema sancțiunilor fixe și a aplicării lor în cazuri concrete a făcut obiectul controlului constituționalității mai multor curți constituționale, cărora li s-a cerut să verifice caracterul echitabil al acestora.

17. Astfel, într-o cauză care a făcut obiectul judecății Curții Constituționale a Coreei de Sud, s-a stabilit că impunerea unei amenzi fixe în cazul comiterii unei fapte de oferire sau dare de bani, bunuri sau servicii în scopul determinării alegătorului de a-și exercita drepturile sale electorale într-un anumit mod (articolul 261.5.1 din Legea electorală) este incompatibilă cu prevederile constituționale ale egalității și proporționalității (a se vedea Decizia nr.2007Hun-Ka22, 26 martie 2009).

18. Această Curte Constituțională a stabilit că, în funcție de scopurile urmărite, de contextul factual, de metodele utilizate, de relația existentă între cel care oferă bunurile și cel care le primește și în funcție de situația creată, după primirea lor pot exista diferite grade de pericol al încălcării comise. Astfel, impunerea unei amenzi fixe, fără a se ține cont de circumstanțele menționate, precum și fără a se lua în

calcul situația individuală a persoanei și vinovăția sa, lipsește pedeapsa de un caracter echitabil.

19. De asemenea, Curtea Constituțională a Coreei de Sud a stabilit că, deși legislatorul are competența de a decide în privința sancționării unei încălcări a legii și în privința naturii și mărimii pedepsei, trebuie să existe un echilibru corect între acestea. Așadar, ea a menționat că, în fiecare caz concret, Curții Constituționale îi revine să verifice respectarea acestui echilibru.

20. O problema similară cu cea din prezenta cauză a fost examinată și de către Curtea Constituțională a Belgiei. Astfel, într-o cauză în care a fost chemată să verifice constituționalitatea unor prevederi care stabileau o amendă în mărime fixă, fără posibilitatea reducerii ei în cazul în care existau circumstanțe atenuante, această Curte a stabilit că prevederile contestate sunt contrare dispozițiilor constituționale care garantează egalitatea și care interzic discriminarea, precum și dreptul care garantează dreptul la un proces echitabil (a se vedea Decizia nr.81/2007 din 7 iunie 2007).

21. Curtea Constituțională a Belgiei a menționat că, deși îi revine legislatorului să stabilească faptele care trebuie interzise și sancționarea lor, el nu se bucură de o discreție nelimitată în acest sens. Astfel, Curtea Constituțională a Belgiei a menționat că anularea unor asemenea prevederi ține de competența sa, atunci când acestea sunt în mod evident inechitabile sau în cazul când aplicarea lor lipsește o categorie semnificativă de persoane de beneficiul dreptului la un proces echitabil.

22. De altfel, în Belgia a existat o diferență de opinie între Curtea Constituțională și Curtea de Casație cu privire la problema în discuție. Curtea Constituțională a considerat că judecătorul are competența, în acord cu principiul proporționalității, de a reduce sau chiar de a nu aplica o amendă stabilită de administrația fiscală. Ea a menționat că orice competență care poate fi exercitată de către autoritatea fiscală poate fi exercitată și de către instanța de judecată (a se vedea Decizia nr.22/99 din 24 februarie 1999).

23. Cu privire la această linie jurisprudențială, după o lungă perioadă de rezistență, Curtea de Casație a admis, totuși, că sancțiunile administrative sunt asimilate pedepsei penale, însă a limitat competența judecătorului de a aprecia proporționalitatea sancțiunii în raport cu încălcarea. Ea a stabilit că judecătorul nu trebuie să aibă în vedere din motive de oportunitate, în baza unei aprecieri subiective, circumstanțele atenuante care se referă la persoana contribuabilului (a se vedea Decizia nr.C.02.0572.N din 21 ianuarie 2005).

24. În Franța, Consiliul Constituțional a decis că sancțiunile fiscale sunt asimilate tuturor sancțiunilor punitive, în cazul cărora sunt aplicabile criteriile articolului VIII din Declarația drepturilor omului și ale cetățeanului. Astfel, într-o cauză în care a examinat dacă judecătorul are dreptul să analizeze proporționalitatea pedepsei aplicate în materie fiscală, Consiliul Constituțional a decis că în lipsa unei asemenea competențe principiul proporționalității ar fi iluzoriu (a se vedea Decizia nr.82-155 DC din 30 decembrie 1982).

25. O asemenea abordare nu este acceptată de către toate tribunalele din Franța. Astfel, în opinia Consiliului de Stat, în domeniul fiscal judecătorul poate pune în discuție sancțiunea doar în cazul în care se constată că contribuabilul nu este vinovat de comiterea tuturor faptelor pentru care este sancționat. Totuși, dacă faptele sunt demonstrate, judecătorul urmează să aplice pedeapsa în cuantumul prevăzut de lege. El nu o poate modifica în mod corespunzător cu gravitatea încălcării sau cu forma de vinovăție a contribuabilului. Unul dintre motivele invocate în susținerea acestei opinii a fost faptul că însăși legea prevede o scară a pedepselor în funcție de conduita contribuabilului. Așadar, Consiliul de Stat a considerat că, în acest caz, judecătorul exercită un control pe fond în acord cu articolul 6 §1 din [Convenție](#) (a se vedea Avizul 8/9 SSR din 8 iulie 1998, nr.195664).

26. Totuși, Curtea de Casație a adoptat o poziție diferită. Ea a menționat că judecătorul trebuie să aibă competența să aprecieze dacă sancțiunea este proporțională în raport cu comportamentul contribuabilului (a se vedea Decizia nr.95-20.001 din 29 aprilie 1997 a Curții de Casație a Franței, Camera Comercială).

ÎN DREPT

A. ADMISIBILITATEA

27. Prin decizia din 14 mai 2018, Curtea a confirmat respectarea, în prezenta cauză, a condițiilor

de admisibilitate a unei excepții de neconstituționalitate, stabilite în jurisprudența sa constantă.

28. Curtea a reținut că obiectul excepției de neconstituționalitate din acest caz îl constituie unele prevederi din articolul 260 alin.(4) din [Codul fiscal](#). Verificarea constituționalității acestui tip de act normativ ține de competența sa *ratione materiae*, potrivit articolului 135 alin.(1) lit.a) din [Constituție](#).

29. De asemenea, excepția a fost ridicată de către una din părțile la proces, în baza articolului 135 alin.(1) literele a) și g) din [Constituție](#).

30. Curtea a observat că prevederile contestate nu au făcut anterior obiectul controlului constituționalității.

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 (a se vedea *Janosevic v. Suedia*, 23 iulie 2002, §67).

33. În privința primului criteriu *Engel*, Curtea a menționat că acesta are o valoare formală și relativă și constituie un simplu punct de plecare în aprecierea naturii penale a încălcării. Așadar, pentru că fapta de neprezentare a facturii fiscale este una administrativă, atât prin reglementarea ei, cât și prin prisma autorității care o aplică și a procedurilor pe care le inițiază, Curtea a reținut că acest criteriu este puțin relevant în prezenta cauză.

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 (a se vedea, *mutatis mutandis*, *Grande Stevens și alții v. Italia*, 4 martie 2014, §96). Curtea a menționat că, deși ordinea juridică internă permite reducerea valorii amenzi [a se vedea articolul 234 alin.(2) din [Codul fiscal](#)], 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 [a se vedea articolul 64 alin.3¹ din [Codul penal](#) și articolul 34 alin.(3) din [Codul contravențional](#)], fără ca aceasta să suscite îndoieli cu privire la caracterul represiv al sancțiunilor în discuție.

35. Totodată, Curtea a reținut că, în cazul încălcării obligației de prezentare a facturii fiscale, sunt subiecți ai sancțiunii toți contribuabilii care au obligația prezentării ei.

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 maximul prevăzut de lege pentru fiecare faptă de neprezentare a facturii fiscale, i.e. 3600 lei, iar în total suma de 50400 lei. Potrivit jurisprudenței Curții Europene, care trebuie avută în vedere cu ocazia examinării acestor criterii, 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, §§37 și 38, *Nykanen 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.

39. Totuși, având în vedere jurisprudența Curții Europene în cauza *Jussila v. Finlanda*, în care s-a stabilit că în cadrul acuzației în materie penală cerințele articolului 6 §1 din [Convenție](#) sunt aplicabile în mod diferit, în funcție de apartenența ilicitului la nucleul dreptului penal sau la periferia sa (§43), Curtea a menționat că fapta în discuție are un caracter cvasipenal. Punctul de plecare în cazul acestei constatări l-a servit fondul ilicitului examinat, *i.e.* încălcarea fiscală, precum și jurisprudența Curții Europene în această materie (a se vedea, de exemplu, *Segame SA v. Franța*, 7 iunie 2012, §59).

40. Așadar, Curtea a menționat că, în cazul situațiilor care nu afectează nucleul dur al dreptului penal, garanțiile prevăzute la articolul 6 din [Convenție](#) nu trebuie să se aplice în mod necesar cu aceeași rigoare (a se vedea, de exemplu, *Jussila v. Finlanda*, 23 noiembrie 2006, §43, și, *mutatis mutandis*, *Menarini Diagnostics S.R.L. v. Italia*, 27 septembrie 2011, §62). Din această perspectivă, sancționarea încălcării normelor privind prezentarea facturilor fiscale nu trebuie aplicată în mod imperativ de către o instanță. Dimpotrivă, această competență poate fi conferită, în principiu, și unei autorități administrative, în măsura în care persoana poate sesiza un organ judiciar investit cu competența analizei fondului (în franceză „pleine juridiction”, în engleză „full jurisdiction”) cu privire la o decizie prin care i s-a aplicat o amendă, cerințele stabilite la articolul 6 §1 din [Convenție](#) fiind astfel îndeplinite (a se vedea, *mutatis mutandis*, *Menarini Diagnostics S.R.L. v. Italia*, 27 septembrie 2011, §59).

41. Curtea a menționat că, potrivit jurisprudenței Curții Europene, pentru a verifica deciziile de aplicare a unor amenzi în cazul faptelor ce aparțin categoriei acuzațiilor în materie penală, **instanța trebuie să aibă competența de a supune analizei sub toate aspectele, atât în fapt, cât și în drept, decizia autorității administrative** (a se vedea, *mutatis mutandis*, *Menarini Diagnostics S.R.L. v. Italia*, 27 septembrie 2011, §59).

42. Totuși, în ciuda argumentelor autoarei excepției, Curtea a menționat că această competență nu presupune un control *ex officio* al instanței de judecată cu privire la ansamblul elementelor deciziei de sancționare. Această limitare este justificată de faptul că nici articolul 6 §1 din [Convenție](#), nici jurisprudența Curții Europene nu impun ca o instanță independentă și imparțială să cerceteze din oficiu probleme cu care nu este sesizată. Desigur, jurisprudența acestei instanțe impune ca anumite aspecte de ordine publică (referitoare la garanțiile procedurale) să fie ridicate din oficiu, dar în celelalte privințe, exercitarea competenței de fond a instanței trebuie evaluată în raport cu conținutul argumentelor cu privire la care a fost chemată să se pronunțe.

43. Astfel, regula *non ultra petita*, care presupune că inițiativa unui proces aparține părților și că instanța nu poate acționa din oficiu, decât în cazuri excepționale, în care interesul public impune intervenția sa, cere stabilirea implicațiilor sale în privința noțiunii „competență de fond”, în sensul sancțiunii prevăzute de articolul 260 alin.(4) din [Codul fiscal](#).

44. În acest cadru, Curtea a precizat că regula *non ultra petita* presupune doar faptul că instanța nu trebuie să își exercite competența de fond fără să fi fost sesizată cu privire la problema amenzii. Din momentul în care i s-a solicitat o nouă apreciere a cuantumului amenzii, competența pe care o deține în baza articolului 6 §1 din [Convenție](#) trebuie să fie de „fond”, în sensul în care instanța trebuie să poată reduce cuantumul amenzii, dar și să-l majoreze. În consecință, instanța trebuie să poată face o nouă apreciere cu privire la amendă, atunci când este sesizată în acest sens.

45. Pe această cale, Curtea a reținut că reclamanta a invocat în cererea sa de chemare în judecată caracterul inechitabil al sancțiunii aplicate în raport cu circumstanțele particulare ale cazului. Cu toate acestea, prevederile contestate nu îi conferă instanței de judecată posibilitatea aprecierii caracterului proporțional al sancțiunii aplicate, prin raportare la circumstanțele cazului invocate de către reclamantă. Singura adaptare a amenzilor prevăzută de acest articol este cea aferentă numărului de cazuri de neprezentare a facturilor fiscale.

46. Așadar, Curtea a reținut existența unei limitări a competenței de fond a instanței de judecată,

care reprezintă o ingerință directă în dreptul la un proces echitabil.

47. Totodată, în virtutea calității sale de suveran în materie de contencios constituțional (a se vedea, *mutatis mutandis*, [Hotărârea Curții Constituționale nr.7 din 26 aprilie 2018](#), §23; [Hotărârea Curții Constituționale 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**, cu excepția cazului în care un astfel de tratament este justificat în mod obiectiv și rezonabil. În acest sens, Curtea a menționat că poate imagina o situație când un contribuabil care comite o faptă de neprezentare a facturii fiscale în anumite modalități faptice, e.g. timp, mijloace de săvârșire, mobilul faptei ș.a., **să fie sancționat în același mod** ca un contribuabil care comite aceeași faptă în alte moduri.

48. Curtea a notat în jurisprudența sa că articolul 16 din [Constituție](#) devine incident atunci când situația la care se referă dezavantajul implică una din condițiile de exercitare a unui drept garantat de [Constituție](#). Pentru a fi incident articolul 16, este suficient ca situația reglementată de normele contestate să intre în câmpul de aplicare al uneia sau mai multor dispoziții ale [Constituției](#) (a se vedea [Hotărârea nr.12 din 1 noiembrie 2012](#), §64).

49. În acest context, și Curtea Europeană reiterează în jurisprudența sa constantă că articolul 14 din [Convenție](#), care interzice discriminarea, nu are o existență de sine stătătoare, pentru că produce efecte doar în legătură cu drepturile și libertățile garantate de celelalte dispoziții substanțiale ale Convenției și ale protocoalelor sale. Cu toate acestea, aplicabilitatea articolului 14 nu presupune vreo încălcare a uneia sau mai multora dintre aceste dispoziții, manifestând, în acest sens, un caracter autonom. Pentru ca articolul 14 să devină incident, este suficient ca situația de fapt a unei cauze să se încadreze în câmpul de aplicare al unei dispoziții substanțiale din Convenție sau din protocoalele la aceasta (a se vedea, de exemplu, *Eweida și alții v. Regatul Unit*, 15 ianuarie 2013, §85; *Khamtokhu și Aksenchik v. Rusia*, 24 ianuarie 2017, §53; și *Aleksandr Aleksandrov v. Rusia*, 27 martie 2018, §17).

50. Așadar, Curtea a trebuit să stabilească dacă sancțiunile instituite de articolul 260 alin.(4) din [Codul fiscal](#) intră și în câmpul de aplicare al altor dispoziții ale [Constituției](#), în afară de cele ale articolului 20, care garantează dreptul de acces liber la justiție.

51. Cu privire la situația amenzilor, Curtea a menționat că acestea trebuie considerate imixtiuni în dreptul de proprietate, pentru că lipsesc persoana vizată de o parte din patrimoniul său, *i.e.* de suma de bani pe care trebuie să o plătească (a se vedea, *mutatis mutandis*, *Mamidakis v. Grecia*, 11 ianuarie 2007, §44). Astfel, Curtea a reținut, în decizia de admisibilitate, că amenzile prevăzute de Codul contravențional intră în câmpul de aplicare al articolului 46 din [Constituție](#).

B. FONDUL CAUZEI

PRETINSA ÎNCĂLCARE A ARTICOLULUI 20 ȘI A ARTICOLULUI 16 COMBINAT CU ARTICOLUL 46 DIN [Constituție](#)

Argumentele autoarei excepției de neconstituționalitate

52. În motivarea excepției de neconstituționalitate, autoarea susține că prevederile articolului 260 alin.(4) din [Codul fiscal](#), care nu permit individualizarea sancțiunii în funcție de circumstanțele particulare ale cazului, încalcă articolul 20 din [Constituție](#).

53. Potrivit autoarei excepției, în cadrul soluționării contestației împotriva deciziei autorității administrative, instanța de judecată trebuie să aibă competența examinării fondului amenzii aplicate, ca parte integrantă a dreptului de acces la un tribunal. Astfel, aceasta consideră că instanța trebuie să examineze și, în consecință, să modifice suma amenzii aplicate atunci când se constată caracterul său disproportionat.

54. Totodată, autoarea excepției susține că prevederile contestate nu asigură un raport rezonabil de proporționalitate dintre valoarea socială lezată și regimul sancționator aplicabil.

B. Argumentele autorităților

55. În opinia sa prezentată Curții, Președintele Republicii Moldova a menționat că excepția de

neconstituționalitate a unor prevederi din articolul 260 alin.(4) din [Codul fiscal](#) este parțial întemeiată.

56. În acest sens, Președintele Republicii Moldova a menționat că textul „amendă în mărime de 3600 lei” din alineatul (4) al articolului 260 din [Codul fiscal](#) este neconstituțional, pentru că nu permite individualizarea sancțiunii de către instanța de judecată. El a menționat că o asemenea concluzie decurge din jurisprudența Curții Constituționale, în care s-a stabilit că legea trebuie să permită aplicarea unei sancțiuni individualizate, potrivit circumstanțelor cauzei (a se vedea [Hotărârea Curții Constituționale nr.10 din 10 mai 2016](#)).

57. Pe de altă parte, Președintele Republicii Moldova a menționat că textul „dar nu mai mult de 72000 lei” din alineatul (4) al articolului 260 din [Codul fiscal](#) nu suscită dubii cu privire la constituționalitatea sa, pentru că acesta urmărește protecția persoanei împotriva aplicării unor sancțiuni excesive. Din acest motiv, el nu poate fi privit ca o restricție pentru realizarea dreptului de acces la un tribunal.

58. În opinia prezentată de către Guvern s-a menționat că prevederile articolului 260 alin.(4) din [Codul fiscal](#) sunt constituționale.

59. În acest sens, Guvernul a menționat că scopul sancțiunii fiscale constă în prevenirea săvârșirii de încălcări fiscale și reeducarea persoanei în spiritul respectării legii. Așadar, în vederea realizării acestei finalități, legislatorul a stabilit, prin articolul 260 alin.(4) din [Codul fiscal](#), sancțiunea amenzii în mărime de 3 600 lei pentru fiecare factură fiscală neprezentată, dar nu mai mult de 72000 lei pentru toate facturile fiscale neprezentate în termenele stabilite.

60. Guvernul a menționat că în conținutul Codului fiscal pedepsele au fost stabilite de către legislator potrivit gravității încălcării comise. Așadar, în opinia acestuia, legislatorul a realizat o individualizare a sancțiunii.

61. În opinia prezentată Curții, Parlamentul Republicii Moldova a menționat că criticile de neconstituționalitate invocate de către autoarea excepției urmează a fi respinse ca nefondate.

62. În acest sens, Parlamentul Republicii Moldova a menționat că prevederea contestată face parte din Strategia de dezvoltare a managementului finanțelor publice pentru anii 2013-2020, care a fost aprobată prin [Hotărârea Guvernului nr.573/2013](#). În această Hotărâre se menționează că necesitatea sporirii disciplinei fiscale atât în procesul de elaborare a bugetului, cât și la nivel de executare constituie un obiectiv ce trebuie atins.

63. Așadar, Parlamentul a menționat că prevederea contestată asigură realizarea acestui obiectiv. Totodată, acesta a menționat ca se bucură în domeniul politicii bugetar-fiscale de o marjă largă de discreție, putând stabili sancțiunile pe care le consideră necesare în vederea atingerii scopului urmărit.

C. Aprecierea Curții

64. Conform celor precizate la paragrafele 33-38 *supra*, fapta de neprezentare a facturii fiscale constituie, în sensul articolului 6 §1 din [Convenție](#), o acuzație în materie penală. Totuși, așa cum a menționat Curtea la paragraful 39 *supra*, ea nu face parte din nucleul dur al dreptului penal. Prin urmare, concentrarea de către autoritatea fiscală a competențelor de investigare, de acuzare și de decizie în cadrul unei proceduri precum cea din prezenta cauză nu este contrară, în sine, articolului 6 §1 din [Convenție](#), cu condiția ca persoana să aibă dreptul de a se adresa în fața unui organ care să corespundă cerințelor acestui articol. Așadar, trebuie să se verifice dacă cerințele articolului 6 §1 din [Convenție](#) sunt îndeplinite în cazul controlului exercitat de către instanța de judecată în privința deciziilor privind încălcarea fiscală în discuție. Curtea va începe prin a arăta limitele acestui control, astfel cum au fost conturate acestea în jurisprudența Curții Europene.

65. Curtea subliniază că în cauza *Janosevic v. Suedia*, 23 iulie 2002, Curtea Europeană a apreciat că instanțele administrative competente în dreptul suedez să se pronunțe în căile de atac împotriva deciziilor prin care administrația fiscală impune majorări ale impozitelor care au caracterul unor sancțiuni penale erau instanțe care oferă garanțiile prevăzute la articolul 6 §1 din [Convenție](#), deși aveau doar competența, în caz de dezacord cu concluziile administrației fiscale, să anuleze hotărârea atacată (a se vedea §82).

66. Totuși, în cauza *Umlauf v. Austria*, 23 octombrie 2005, Curtea Europeană a apreciat că Curtea

Administrativă a Austriei nu prezentase garanțiile prevăzute la articolul 6 §1 din [Convenție](#), pentru că, fiind sesizată cu o acțiune împotriva unei măsuri prin care reclamantului i s-a aplicat o sancțiune pecuniară pentru încălcarea codului rutier, considerată ca având un caracter penal, aceasta avea doar competența unui simplu control de legalitate și era, de asemenea, obligată să respecte constatările de fapt ale autorităților administrative (a se vedea §§37 și 39).

67. În mod similar, în cauza *Tsfayo v. Regatul Unit*, 14 noiembrie 2006, Curtea Europeană nu a recunoscut competența de fond a Înaltei Curți din Regatul Unit, deoarece, deși această instanță avea competența să anuleze hotărârea atacată în cazul în care ar fi considerat insuficiente sau greșite probele pe care se întemeia aceasta, ea nu avea competența să reevalueze probele sau să înlocuiască evaluările criticate cu propria ei apreciere privind credibilitatea reclamantului (a se vedea §48).

68. În *Kyprianou v. Cipru*, 15 decembrie 2005, Curtea Europeană a apreciat că lipsa de imparțialitate a organului jurisdicțional de primă instanță care i-a impus reclamantului o pedeapsă privativă de libertate pentru infracțiunea de sfidare a curții nu a fost remediată de către Curtea Supremă în etapa recursului, pentru că aceasta din urmă nu efectuase o reexaminare *ex novo* a cauzei. În special, Curtea Europeană a afirmat că, în calitate de instanță de recurs, Curtea Supremă nu a efectuat o nouă examinare independentă a acuzației în materie penală formulată împotriva reclamantului pentru fapta de sfidare a curții cu jurați (a se vedea §134).

69. În *Silvester's Horeca Service v. Belgia*, 4 martie 2004, Curtea Europeană a considerat că societatea reclamantă nu a avut acces la un tribunal, în sensul articolului 6 §1 din [Convenție](#), deoarece Curtea de Apel din Bruxelles, sesizată de reclamantă cu o contestație împotriva deciziei administrative prin care i s-au aplicat amenzi fiscale pentru încălcarea regulilor privind plata TVA-ului, nu a avut competența de a o scuti pe contribuabilă de obligațiile impuse în mod legal, în baza unor motive de oportunitate sau de echitate (a se vedea §§26 și 27).

70. Totodată, în *Menarini Diagnostics v. Italia*, 27 septembrie 2011, în care a examinat conformitatea dreptului italian în materie de înțelegeri de cartel, Curtea Europeană a stabilit că controlul unei sancțiuni administrative presupune verificarea și analizarea caracterului adecvat al sancțiunii în raport cu încălcarea săvârșită, având în vedere, totodată, circumstanțele cauzei, inclusiv proporționalitatea sancțiunii propriu-zise (a se vedea §§64-66).

71. În aceeași cauză, Judecătorul Pinto de Albuquerque a susținut în opinia sa separată că, „pe planul principiilor, aplicarea sancțiunilor publice depășește funcțiile tradiționale ale administrației și trebuie să fie efectuată de o instanță. Dacă verificarea condițiilor de fapt ale aplicării unei sancțiuni publice i-ar reveni unui organ administrativ, fără un control ulterior riguros al instanțelor, principiile menționate [al separației puterilor și al legalității sancțiunilor] ar fi denaturate în totalitate” (a se vedea pct.9 din opinia separată).

72. Așadar, cu privire la problema întinderii controlului exercitat de către instanța de judecată, Curtea constată că dincolo de un simplu control de legalitate, care îi permite respingerea contestației sau anularea actului atacat, competența conferită instanței este una limitată. Astfel, invocarea în cadrul contestației împotriva actului administrativ a caracterului inechitabil al sancțiunii aplicate dispensează instanța de judecată de controlul ei, fapt inadmisibil din perspectiva articolului 6 §1 din [Convenție](#).

73. Curtea reiterează că, potrivit jurisprudenței Curții Europene, instanța sesizată în vederea analizării deciziilor de aplicare a unor amenzi trebuie să aibă competența de a reforma sub toate aspectele, atât în fapt, cât și în drept, decizia autorității administrative (a se vedea, de exemplu, *Menarini Diagnostics S.R.L. v. Italia*, 27 septembrie 2011, §59). Acest fapt presupune, în mod necesar, ca instanța să aibă competența examinării tuturor problemelor de fapt și de drept relevante pentru litigiul aflat pe rolul său și a anulării deciziei în toate privințele.

74. În contextul prezentei cauze, Curtea constată că instanța de judecată realizează un simplu control al deciziei privind aplicarea amenzii, fără a putea analiza proporționalitatea sancțiunii aplicate în raport cu circumstanțele cauzei.

75. Curtea menționează că, în cadrul acestui din urmă control, instanța de judecată trebuie să analizeze proporționalitatea sancțiunii în raport cu pericolul social al încălcării comise, împrejurările în care a fost săvârșită aceasta, scopul urmărit, circumstanțele personale, precum și în raport cu celelalte

date înscrise în actul de sancționare.

76. De asemenea, Curtea a subliniat în jurisprudența sa că, în lipsa unei sancțiuni relativ determinate și a altor mecanisme de individualizare a sancțiunii, persoana nu are nicio posibilitate reală și adecvată de a beneficia pe cale judiciară de protecția drepturilor sale, inclusiv de o sancțiune echitabilă. Individualizarea sancțiunii trebuie să reflecte relația dintre sancțiune (proporția și natura acesteia) și gradul pericolului social al faptei.

77. În acest sens, Curtea a notat că imposibilitatea instanței de judecată de a individualiza sancțiunea dintr-o cauza concretă nu asigură caracterul ei echitabil (a se vedea [Hotărârea nr.10 din 10 mai 2016](#), §66; și [Hotărârea nr.2 din 30 ianuarie 2018](#), §50).

78. Cu privire la încălcarea principiului egalității, din jurisprudența constantă a Curții decurge faptul că principiul egalității de tratament este încălcat atunci când situații comparabile sunt tratate în mod diferit sau când situații diferite sunt tratate în același mod, cu excepția cazului în care un astfel de tratament este justificat în mod obiectiv.

79. În această privință, Curtea constată că aplicarea sancțiunii în cazul neprezentării facturii fiscale are loc fără a fi avute în vedere circumstanțele anterioare, concomitente sau subsecvente comiterii ei. O asemenea abordare încalcă principiul egalității de tratament, pentru că permite aplicarea unor **sancțiuni identice în cazul unor situații care sunt diferite în mod obiectiv**.

80. În acest context, Curtea reține că textul „amendă în mărime de 3600 lei pentru fiecare factură” din articolul 260 alin.(4) din [Codul fiscal](#), care poziționează instanța de judecată într-o situație de competență nediscreționară în privința cuantumului amenzii și care permite aplicarea ei în același mod pentru situații diferite, este neconstituțional.

81. Curtea menționează că, în vederea executării prezentei hotărâri, până la modificarea cadrului legal, pentru faptele de neprezentare a facturii fiscale se va aplica o amendă de până la 3600 lei pentru fiecare factură neprezentată, efectuându-se un control de proporționalitate în funcție de circumstanțele concrete ale cazului. În acest sens, autoritatea responsabilă cu aplicarea prevederii menționate va avea în vedere, atunci când se va pronunța cu privire la o cauza concretă, inclusiv faptul că marja de discreție acordată nu poate fi folosită într-un mod abuziv și contrar efectului preventiv al acestei sancțiuni.

82. Având în vedere cele relatate, Curtea va emite o adresă Parlamentului, pentru efectuarea modificărilor necesare în [Codul fiscal](#), în baza considerentelor sale.

83. În privința textului „dar nu mai mult de 72000 lei” din articolul 260 alin.(4) din [Codul fiscal](#), Curtea menționează că acesta nu suscită dubii de neconstituționalitate, din perspectiva analizată.

Din aceste motive, în baza articolelor 135 alin.(1) lit.a) și g) și 140 din [Constituție](#), 26 din [Legea cu privire la Curtea Constituțională](#), 6, 61, 62 lit.a) și e) și 68 din [Codul jurisdicției constituționale](#), Curtea Constituțională

HOTĂRĂȘTE:

1. Se admite parțial excepția de neconstituționalitate ridicată de către dna Aurelia Balmuș, în dosarul nr.3-694/2018, aflat pe rolul Judecătoria Chișinău, sediul Buiucani.

2. Se declară *neconstituțional* textul „amendă în mărime de 3600 lei pentru fiecare factură” din articolul 260 alin.(4) din [Codul fiscal](#), adoptat prin [Legea nr.1163 din 24 aprilie 1997](#).

3. Se recunoaște *constituțional* textul „dar nu mai mult de 72000 lei” din articolul 260 alin.(4) din [Codul fiscal](#), adoptat prin [Legea nr.1163 din 24 aprilie 1997](#).

4. Până la modificarea textului de lege declarat neconstituțional, la aplicarea sancțiunii poate fi stabilită o amendă de până la 3600 lei pentru fiecare factură neprezentată, efectuându-se un control de proporționalitate în funcție de circumstanțele concrete ale cazului.

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

PREȘEDINTE Mihai POALELUNGI

Nr.20. Chișinău, 4 iulie 2018.

Chișinău, 4 iulie 2018

Domnului Andrian CANDU,
Președinte al Parlamentului Republicii Moldova

ADRESĂ

Prin Hotărârea nr.20 din 4 iulie 2018, Curtea Constituțională s-a pronunțat în privința excepției de neconstituționalitate a unor prevederi din articolul 260 alin.(4) din [Codul fiscal](#).

În această hotărâre, Curtea a declarat neconstituțional textul „amendă în mărime de 3600 lei pentru fiecare factură” din articolul 260 alin.(4) din [Codul fiscal](#), adoptat prin [Legea nr.1163 din 24 aprilie 1997](#).

Curtea a stabilit că lipsa mecanismelor prin care ar fi posibilă realizarea individualizării judiciare denaturează caracterul efectiv, proporțional și disuasiv al sancțiunilor fiscale.

Curtea a constatat că astfel de reglementări, care stabilesc sancțiunea amenzii în mărime fixă, sunt prevăzute într-un șir de articole din [Codul fiscal](#). Astfel, Curtea atrage atenția Parlamentului că aceste articole ar putea fi supuse unor modificări, ținând cont de considerentele prezentate în hotărârea menționată.

În conformitate cu prevederile articolului 28¹ din [Legea cu privire la Curtea Constituțională](#), Curtea îi solicită Parlamentului să examineze prezenta adresă și să-i fie comunicate rezultatele examinării acesteia în termenul prevăzut de lege.

PREȘEDINTELE

CURȚII CONSTITUȚIONALE Mihai POALELUNGI