

prima instanță, jud.: S. Papuha

dosarul nr. 3ra-964/15

instanța de apel, jud.: V. Pruteanu, L. Popova, I. Muruianu

DECIZIE

09 septembrie 2015

mun. Chișinău

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit
al Curții Supreme de Justiție

în componență:

Președinte, judecătorul

Judecătorii

Iulia Sîrcu

Ion Corolevschi

Iuliana Oprea

Tamara Chișca-Doneva

Galina Stratulat

examinând recursul declarat de către Uniunea Națională a Executorilor Judecătorești, în pricina civilă la cererea de chemare în judecată a Uniunii Naționale a Executorilor Judecătorești împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ, împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 19 februarie 2015, prin care a fost admis apelul declarat de către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, casată hotărîrea Judecătoriei Rîșcani municipiul Chișinău din 23 mai 2014, cu emiterea unei noi hotărîri, prin care acțiunea a fost respinsă ca neîntemeiată

c o n s t a t ă:

La 26 iunie 2013 Uniunea Națională a Executorilor Judecătorești (în continuare UNEJ) a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii reclamantul a indicat că, la data de 12 martie 2012 Curtea de Apel Chișinău a emis hotărîrea nr. 3- 422/12, prin care a dispus admiterea acțiunii UNEJ înaintată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cu privire la anularea indicațiilor Inspectoratului date pe Inspectoratele Fiscale de Stat teritoriale nr. 26-08/1-10-23/202/01 din 12 ianuarie 2012 cu privire la prezentarea declarațiilor pentru perioada fiscală 2011 de către executorii judecătorești, nr. 26-08/10-24/202/2 din 12 ianuarie 2012 privind impozitarea venitului executorilor judecătorești, nr. 26-08/1-10-798/6952/22 din 09 decembrie 2011 cu privire la unele aspecte aferente impozitului pe venit pentru executorii judecătorești și nr. 26-08/1-13-842/7459/20 din 30 noiembrie 2010 cu privire la unele aspecte aferente impozitului pe venit, precum și s-a obligat Inspectoratul Fiscal Principal de Stat să emită actul administrativ privind impozitarea executorilor judecătorești din momentul investirii în funcție conform regimului de impozitare al notarilor, reglementat prin capitolul 10 din Cod Fiscal.

Prin decizia Curții Supreme de Justiție din 05 septembrie 2012, a fost menținută hotărîrea Curții de Apel Chișinău din 12 martie 2012.

La 12 aprilie 2013 în Monitorul Oficial nr.75-81 a fost publicat Ordinul nr. 412 din 08 aprilie 2013, emis de Șeful adjunct al IFPS, prin care au fost introduse modificări la anexa 2 a Ordinului IFPS nr. 147 din 22 iulie 2003. În temeiul modificărilor introduse, venitul impozabil al executorilor judecătorești se va calcula atât din onorariile primite de executorul judecătoresc, cât și din taxele percepute în cadrul procedurii de executare.

La data de 08 mai 2013, UNEJ a contestat prin cerere prealabilă Ordinul nr. 412 din 08 aprilie 2013 emis de pîrît, iar la 13 iunie 2013 a recepționat răspunsul Inspectoratului, prin care i-a fost refuzat în admiterea cererii.

Consideră ilegal refuzul dat, deoarece conform art. 13 al. (2) a Legii privind actele normative ale Guvernului și ale altor autorități ale administrației publice centrale și locale nr. 317 din 18 iulie 2003, ordinele cu caracter normativ, regulamentele, instrucțiunile, regulile și alte acte normative se emit numai pe baza și întru executarea legilor, precum și a hotărîrilor și ordonanțelor Guvernului.

Or, în opinia reclamantului, Ordinul nr. 412 din 08 aprilie 2013 contrar normei enunțate, a fost emis în vederea executării unui alt act cu caracter normativ (anexa 2 la Ordinul IFPS nr. 147 din 22 iulie 2003) și nu a unui act legislativ, după cum prescrie conținutul legii.

Actul normativ trebuie să se integreze organic în sistemul legislației, conform art. 5 al. (1) a Legii nr. 317 din 18 iulie 2003. Susține că condiția dată nu a fost respectată de organul fiscal la emiterea ordinului contestat, or modificarea operată în privința actului normativ menționat vine în contradicție cu sensul prevederilor actelor legislative care reglementează activitatea executorului judecătoresc.

Conform art. 37 al. (1) Codul de executare, taxele pentru efectuarea actelor executorului judecătoresc sunt plățile, a căror mărime este stabilită de Guvern, pe care creditorul sau partea care solicită efectuarea acestor acțiuni le va achita.

În răspunsul său pîrîtul susține că taxele primite de executor constituie o sursă de venit realizată de acesta pentru acțiunile care urmează a fi efectuate în cadrul procedurii, dat fiind faptul că acestea reprezintă niște plăți care sunt achitate executorului de părți.

Consideră afirmația dată ca fiind lipsită de temei, în cazul în care art. 38 al. (3) din Legea privind executorii judecătorești prevede că, taxele pentru efectuarea actelor executorului judecătoresc și spezele procedurii de executare vor fi considerate cost al acestei proceduri. Ba mai mult, taxele percepute în cadrul procedurii de executare sunt calculate în modul stabilit de Regulamentul privind modul de determinare a mărimii taxelor pentru efectuarea actelor executorului judecătoresc și a spezelor procedurii de executare, aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr. 886 din 23 septembrie 2010, fapt ce denotă repetat că taxele suportate de executorul judecătoresc reprezintă costuri/cheltuieli aferente procedurii de executare, care în temeiul p. 3 al Regulamentului menționat, se rambursează executorului în măsură deplină.

Prin urmare, taxele aferente procedurii de executare, spre deosebire de onorariile încasate de executorii judecătorești, nu constituie surse de venit și nu pot fi incluse în venitul impozabil al executorului judecătoresc, deoarece

reprezintă costuri pe care executorul judecătoresc le suportă pe parcursul procedurii de executare, care ulterior sunt rambursate de părți executorului judecătoresc.

Susține că Ordinul IFPS nr. 412 din 08 aprilie 2013, urmează a fi anulat și din cauza că vine în contradicție cu prevederile art. 18 al. (4) al Legii nr. 317 din 18 iulie 2003, potrivit căreia actul normativ, de regulă, nu are efect retroactiv.

În temeiul art. 1 al. (5) al Legii privind modul de publicare și intrare în vigoare a actelor oficiale nr. 173 din 06 iulie 1994, actele oficiale nominalizate la al.(1) a prezentei legi, intră în vigoare la data publicării în Monitorul Oficial sau la data indicată în text. Actele oficiale ce intră în vigoare la data prevăzută în textul actului respectiv se publică în Monitorul Oficial în termen de 10 zile de la data adoptării.

Punctul 2 al ordinului contestat, publicat în Monitorul Oficial nr. 75-81 din 12 aprilie 2013 indică că, intrarea în vigoare a acestuia are loc într-un moment anterior adoptării și anume odată cu adoptarea Ordinului IFPS nr. 160 din 15 februarie 2013.

Susține că acest fapt constituie o aplicare retroactivă a Ordinului IFPS nr. 412 din 08 aprilie 2013, începând cu data de 15 februarie 2013, deci constituie o încălcare directă a prevederilor art. 18 al. (4) al Legii nr. 317 din 18 iulie 2003 și atrage după sine nulitatea actului normativ contestat.

Prin Ordinul nr. 412 din 08 aprilie 2013 a fost dispusă completarea p. 9 a Ordinului IFPS nr. 147 din 22 iulie 2003 a sintagmei „și onorariului” cu textul „precum și taxele”. Or, ordinul emis de IFPS nr. 412 din 08 aprilie 2013 nu conține punctul. 9, fiind constituit doar din 3 puncte. Prin urmare, actul administrativ contestat modifică o prevedere normativă inexistentă.

Cere reclamantul anularea Ordinului Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 412 din 08 aprilie 2013, publicat în Monitorul Oficial nr. 75-81 din 12 aprilie 2013.

Prin hotărârea Judecătoriei Rîșcani mun. Chișinău din 23 mai 2014, a fost admisă acțiunea și dispusă anularea Ordinului Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 412 din 08 aprilie 2013.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 19 februarie 2015, a fost admis apelul declarat de către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, casată hotărârea Judecătoriei Rîșcani municipiul Chișinău din 23 mai 2014, cu emiterea unei noi hotărâri, prin care acțiunea a fost respinsă ca neîntemeiată.

La 13 mai 2015 Uniunea Națională a Executorilor Judecătorești a declarat recurs împotriva deciziei instanței de apel, solicitând admiterea acestuia, casarea integrală a deciziei instanței de apel și menținerea hotărârii primei instanțe.

În motivarea recursului a invocat că, instanța de apel la pronunțarea deciziei nu a aplicat legea care trebuia aplicată. Astfel, referindu-se la retroactivitatea actului normativ – Ordinul nr. 412/2013, a indicat că acesta a intrat în vigoare la data indicată în text, la 15 februarie 2013. Or, în opinia recurentului, instanța nemijlocit afirmă că ordinul contestat a intrat în vigoare la data ce precede data publicării, fapt ce contravine Hotărârii Curții Constituționale nr. 32 din 29 octombrie 1998 privind interpretarea art. 76 din Constituția

Republicii Moldova, potrivit căreia data intrării în vigoare nu poate precede data publicării actului normativ.

Instanța a ignorat și hotărîrea Curții de Apel Chișinău din 12 martie 2012, pe cauza nr. 3-422/12, menținută prin decizia Curții Supreme de Justiție din 05 septembrie 2012, prin care au fost constatate ca ilegale indicațiile Inspectoratului Fiscal Principal de Stat pentru inspectoratele teritoriale. Subsecvent, în aceeași hotărîre, instanța a constatat că prin indicațiile IFPS, în care se menționa că venitul executorului judecătoresc reprezintă onorariul și alte venituri obținute în perioada fiscală este o sursă de venit, s-a dat o interpretare mai largă referitor la ceea ce constituie venit al executorului judecătoresc și a subliniat despre lipsa justificării de schimbare a modalității de impozitare. Deci, în cazul dat, hotărîrea menționată are un caracter obligatoriu prin prisma art. 123 al. (2) CPC.

Și art. 132 din Constituția Republicii Moldova instituie garanția fiecărei persoane fizice și juridice privind stabilirea impozitelor, taxelor și orice alte venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat doar de organul reprezentativ suprem și legislativ al țării, Parlamentului. Art. 6 din Constituția Republicii Moldova la fel prevede că fiecare dintre autoritățile legislative, executive și judecătorești sunt investite cu anumite prerogative, astfel încît niciuna dintre ele neavînd posibilitatea de a uzurpa atribuțiile celeilalte sau de a le transmite exercitarea acestora.

Prin decizia Curții Supreme de Justiție din 05 septembrie 2012 s-a stabilit că, întru executarea al. (1) art. 55 a Legii nr. 113 din 17 iunie 2010 privind executorii judecătorești, nu au fost operate modificări în Codul fiscal, care ar stabili fără echivoc regimul de impozitare a executorilor judecătorești. Corect s-a menționat și faptul că în Codul fiscal nu sunt norme prin care expres să fie reglementate cotele de impozitare pentru executorii judecătorești, deducerile la care aceștia au dreptul etc. Or, această situație fiind menținută din anul 2010, îi defavorizează pe executorii judecătorești și îi pune într-o stare de incertitudine.

În conținutul actului administrativ lipsește și sintagma privind în vederea executării cărui act normativ acesta a fost emis (lege, hotărîrea Parlamentului, decretul Președintelui RM, hotărîrea sau ordonanța Guvernului etc.).

În acest sens și Curtea Constituțională s-a expus prin Hotărîrea nr. 23/2913 precum că actul normativ nu poate interveni în domenii nereglementate de lege.

Mai mult ca atît, instanța de apel nu a aplicat art.73 alin.(1) al Legii nr.317/2003 și dispozițiile art.6, 60,130 și 132 din Constituția R. Moldova.

La 18 iunie 2015 Uniunea Națională a Executorilor Judecătorești a declarat recurs suplimentar împotriva deciziei instanței de apel, solicitând admiterea acestuia, casarea integrală a deciziei instanței de apel și menținerea hotărîrii primei instanțe.

În motivarea recursului suplimentar s-a invocat că, adoptarea și intrarea în vigoare a actului normativ și anume Ordinul nr.72 din 25.05.2015 cu privire la aprobarea Formularului-tip „Calculul impozitului pe venitul persoanelor ce practică activitatea profesională de notar sau de executor judecătoresc” și a modului de completare a acestuia, confirmă ilegalitatea ordinului nr.412/2013 și impune admiterea recursului declarat.

În conformitate cu art. 434 alin. (1) CPC, recursul se declară în termen de 2 luni de la data comunicării hotărârii sau a deciziei integrale.

La caz, instanța de recurs consideră că recurentul s-a conformat prevederilor legale și a declarat la 13 mai 2015 recursul împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 19 februarie 2015 în termen, în cazul în care decizia motivată a recepționat-o la 17 martie 2015.

În conformitate cu art. 444 CPC, recursul se examinează fără înștiințarea participanților la proces.

Studiind materialele dosarului în raport cu argumentele invocate în recurs, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră recursul neîntemeiat și care urmează a fi respins, cu menținerea deciziei instanței de apel din următoarele considerente.

În conformitate cu art. 445 al. (1) lit. a) CPC, instanța, după ce judecă recursul, este în drept să respingă recursul și să mențină decizia instanței de apel.

Din actele pricinii rezultă că, prin Ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr.412 din 08 aprilie 2013, publicat în Monitorul Oficial nr. 75-81/423 din 12 aprilie 2013, au fost aprobate modificările și completările la Anexa nr. 2 la Ordinul nr.147 din 22 iulie 2003, în special la pct. 9, ce a fost completat după sintagma „și onorariile” cu textul, „precum și taxele”, precum și p. 5 cu următorul conținut: „5. În poziția „Codul fiscal” se indică codul de identificare din licența pentru activitate notarială sau de executor judecătoresc.”

Conform p. 2 din Ordinul nr.412 din 08 aprilie 2013, prezentul ordin intră în vigoare din momentul adoptării Ordinului Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr.160 din 15 februarie 2013. (f.d.21).

Prin urmare, instanța de recurs reține că, recurentul Uniunea Națională a Executorilor Judecătorești solicită anularea Ordinului Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 412 din 08 aprilie 2013, publicat în Monitorul Oficial nr. 75-81 din 12 aprilie 2013.

Fiind investită cu judecarea pricinii în cauză, și având ca obiect al litigiului anularea Ordinului Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 412 din 08 aprilie 2013, prima instanță a admis integral acțiunea, iar instanța de apel a casat hotărârea Judecătoriei Rîșcani municipiul Chișinău din 23 mai 2014, și a emis o nouă hotărâre, prin care acțiunea a fost respinsă ca neîntemeiată.

Complețul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră concluzia instanței de apel ca întemeiată și legală, rezultată din aprecierea justă a circumstanțelor pricinii și aplicarea corectă a normelor de drept material.

Colegiul notează că, instanța de apel corect a constatat că prin hotărârea Curții de Apel Chișinău din 12 martie 2012, menținută prin decizia Curții Supreme de Justiție din 05 septembrie 2012, instanța nu s-ar fi expus asupra surselor de venit impozabile ale executorilor judecătorești, ci obiect al litigiului dat a constituit regimul de impozitare aplicabil notarilor, cel al persoanelor fizice sau cel al activităților profesionale, precum și obligarea organului fiscal de a emite actul administrativ privind impozitarea executorilor judecătorești din momentul investirii în funcție prin analogie cu regimul de impozitare al notarilor, stabilit în capitolul 10, titlul II al Codului fiscal. Or, în vederea executării hotărârii

date Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a adoptat Ordinul nr.160 din 15 februarie 2013 privind modificarea Anexei nr.2 la Ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr.147 din 22 iulie 2003 cu privire la aprobarea Formularului-tip al Calculului impozitului pe venit al notarului privat și a Modului de completare a Calculului dat și Ordinului nr.412 din 08 aprilie 2013 privind modificarea Anexei nr.2 la Ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr.147 din 22 iulie 2003.

Prin Ordinul nr.160 din 15 februarie 2013 și Ordinul nr.412 din 08 aprilie 2013, au fost modificate pct.9 din Anexa nr.2 la Ordinul IFPS nr.147 din 22 iulie 2003, executorii judecătorești fiind obligați să indice în formularul CNOTAR suma venitului obținut aferent activității de executor judecătoresc practicate: onorariile și taxele primite de executorul judecătoresc, iar prin orice acțiune în procedura de executare se realizează de executor contra unei plăți (taxe) achitate sau avansate de creditor, taxele achitate constituind cheltuieli pentru creditor, dar sursă de venit pentru executor.

La fel, instanța de apel corect a indicat că taxele pentru efectuarea actelor executorului judecătoresc reprezintă remunerarea lucrului efectuat de către executorul judecătoresc și se constată ca sursă de venit al acestuia, iar la determinarea sumei venitului impozabil suma taxelor date se diminuau din venitul brut obținut și, respectiv, în final nu se supuneau impozitării și în cazul în care, executorul judecătoresc nu reflecta în suma totală a venitului obținut taxele menționate, nu urma să le reflecte nici la cheltuielile aferente activității desfășurate.

Conform art. 60 al. (5) al Legii privind actele normative ale Guvernului și ale altor autorități ale administrației publice centrale și locale nr. 317 din 18 iulie 2003, dacă este necesar să se opereze modificări și completări în mai multe părți ale actului în vigoare sau dacă acest act a fost modificat sau completat în mod substanțial sau dacă el este perimat, atunci se elaborează proiectul unui nou act normativ sau proiectul actului în o nouă formulare.

Astfel, instanța de recurs menționează că, necesitatea de a opera modificări și completări în mai multe părți ale Ordinului nr.147 din 22 iulie 2003, a determinat Inspectoratul Fiscal Principal de Stat de a elabora un nou act normativ, și anume Ordinul nr. 152 din 13 februarie 2014, fiind respectiv abrogat cel dintâi cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit Deciziei Curții Supreme de Justiție din 05 septembrie 2012, regimul fiscal aplicat notarilor publici urmează a fi extins și față de executorii judecătorești, fapt care a condiționat și aprobarea prin Ordinul nr. 152 din 13 februarie 2014 a formularului-tip „CNOTAR 14” întru simplificarea procedurii de prezentare a Calculului menționat și reflectării corecte a achitărilor impozitului pe venit formularul- tip „CNOTAR 14” a fost completat cu un nou tabel „Repartizarea impozitului pe venit calculat conform locului de desfășurare a activității”, astfel în cazul când locul desfășurării activității diferă de locul unde executorul judecătoresc își are reședința de bază (adresa de înregistrare a persoanei ce practică activitatea profesională), prin completarea tabelului menționate acesta va avea posibilitatea de prezentare a Calculului dat și trecerea în cont corectă a sumei impozitului pe venit fără a se prezenta la IFS teritoriale unde își au reședința.

În conformitate cu pct. 9 din Anexa nr. 2 la Ordinul nr. 152 din 13 februarie 2014, la fel ca și în ordinul abrogat nr. 147 din 22 iulie 2003, obligă executorii judecătorești să indice în formularul CNOTAR suma venitului obținut aferent activității de executor judecătoresc practicate, și anume onorariile și taxele primite de executorul judecătoresc, ordinul nr. 152 din 13 februarie 2014 nu a fost contestat de executorii judecătorești, acestea din urmă prezentînd dările de seamă conform ordinului în cauză, fapt ce denotă că aceștia recunosc că taxele primite constituie sursă de venit impozabilă pentru executorii judecătorești, conform prevederilor art. 18 ale Codului Fiscal.

Totodată, conform art. 18 lit. a) a Codului Fiscal, în venitul brut se include venitul provenit din activitatea de întreprinzător, din activitatea profesională sau din alte activități similare.

Prin prisma normelor citate, instanța de recurs menționează că, conform art.40 al Codului de executare a RM, toate sumele bănești se depun de executorul judecătoresc pe contul curent special.

Astfel, onorariile și taxele depuse pe contul curent special aferent producerii de executare constituie venitul obținut de executor, și urmează a fi declarat și reflectat lunar de executorii judecătorești prin prezentarea lunară a dării de seamă în formularul- tip „CNOTAR 14”, conform Ordinului nr.412 din 08.04.2013 (în vigoare pînă la 28.02.2014).

Luând în considerație cele enunțate mai sus, instanța de recurs reține drept justă concluzia instanței de apel și anume că, prin actul contestat, în măsura în care nici o sumă, ce are statut de cheltuieli de executare, nu se deduce ca fiind impozabilă, reclamanta-intimată nu justifică careva interes în promovarea acțiunii, or, drepturile executorilor judecătorești nu sunt afectate, iar oportunitatea efectuării unei asemenea dări de seamă, ține exclusiv de competența autorității fiscale și, prin urmare, în virtutea prevederilor alin.(2) art.26 Legea nr.793-XIV din 10.02.2000 nu se supune controlului judecătoresc.

Instanța de recurs consideră lipsit de relevanță argumentul recurentului precum că, adoptarea și intrarea în vigoare a actului normativ și anume Ordinul nr.72 din 25.05.2015 cu privire la aprobarea Formularului-tip „Calculul impozitului pe venitul persoanelor ce practică activitatea profesională de notar sau de executor judecătoresc” și a modului de completare a acestuia, confirmă ilegalitatea ordinului Ordinului nr. 412 din 08.04.2013, deoarece are putere juridică doar pe viitor, și nu prevede aplicarea retroactivă a prevederilor acestuia.

Drept urmare, se reține că argumentele invocate în recurs nu pot constitui temei de admitere a recursului, deoarece nu denotă încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material sau a normelor de drept procedural și, respectiv, nu constituie temei de casare a deciziei recurate, or recursul exercitat conform secțiunii a II-a are caracter devolutiv numai asupra problemelor de drept, verificîndu-se numai legalitatea deciziei, dar nu și temeinicia ei în fapt.

Din considerentele menționate și avînd în vedere faptul, că decizia instanței de apel este legală și întemeiată, corespunde circumstanțelor de fapt stabilite prin probele administrate și raportate la legea materială, iar argumentele invocate de către recurent sunt neîntemeiate, Colegiul civil, comercial și de

contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a respinge recursul și de a menține decizia instanței de apel.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. a), art. 445 alin. (3) CPC, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție,

d e c i d e :

Se respinge recursul declarat de către Uniunea Națională a Executorilor Judecătorești.

Se menține decizia Curții de Apel Chișinău din 19 februarie 2015, în pricina civilă la cererea de chemare în judecată a Uniunii Naționale a Executorilor Judecătorești împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

Decizia este irevocabilă din momentul emiterii.

Președinte, judecătorul

Iulia Sîrcu

Judecătorii

Ion Corolevschi

Iuliana Oprea

Tamara Chișca-Doneva

Galina Stratulat