

Dosarul nr. 3ra-679/19

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Buiucani (jud: S. Clima)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud: A. Minciuna, V. Mihaila, V. Sîrbu)

Î N C H E I E R E

10 iulie 2019

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul
judecătorii

Tamara Chișca-Doneva
Nicolae Craiu
Iurie Bejenaru

examinând admisibilitatea recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat,
în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă
de executorul judecătoresc Maxim Romaliischi împotriva Serviciului Fiscal de Stat
cu privire la contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei din 10 aprilie 2019 a Curții de Apel Chișinău, prin care a
fost respins apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat și a fost menținută hotărârea
din 21 decembrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Buiucani,

c o n s t a t ă :

La 19 septembrie 2017 executorul judecătoresc Maxim Romaliischi a depus
cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la
contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii a indicat că la 7 septembrie 2017 Serviciul Fiscal de Stat
a emis decizia nr. 144, prin care a respins ca neîntemeiată contestația depusă de
executorul judecătoresc Maxim Romaliischi în privința deciziei nr. 111 din 7 iulie
2017.

A considerat că ambele decizii sunt ilegale și neîntemeiate, urmând a fi anulate
reieșind din circumstanțe de fapt și de drept ce urmează.

Astfel, a menționat că la 7 iunie 2017, Direcția Generală Administrare
Contribuabili Mari a Serviciului Fiscal de Stat, a întocmit actele de control nr.3-
559855, nr.3-559856 și nr.3-559857, prin care a constatat unele încălcări a legislației
fiscale de către executorului judecătoresc Maxim Romaliischi.

Nefiind de acord cu actele nominalizate, la 22 iunie 2017 a depus dezacord,
însă la 7 iulie 2017, Serviciul Fiscal de Stat a adoptat decizia nr. 111, prin care a fost
dispusă aplicarea față de executorul judecătoresc Maxim Romaliischi a mai multor
amenzi, în sumă totală de 583 598 lei.

După recepționarea deciziei nr. 111 din 7 iulie 2017, la data de 13 iulie 2017, a
depus contestație.

În urma examinării contestației, Serviciul Fiscal de Stat a adoptat decizia nr.
144 din 7 septembrie 2017, prin care a respins ca neîntemeiată contestația depusă de

executorul judecătoresc Maxim Romaliischi asupra deciziei nr. 111 din 7 iulie 2017 adoptată de aceeași autoritate publică.

A menționat că prin decizia nr. 111 din 7 iulie 2017 executorului judecătoresc Maxim Romaliischi i se impută încălcarea prevederilor art. 226¹¹ alin. (2) p.9) din Codul fiscal, fapt care nu poate fi reținut sub nicio formă, întrucât Serviciul Fiscal de Stat prin decizia adoptată, dă o interpretare eronată prevederilor legislative, având în vedere că articolul menționat specifică clar și univoc faptul că executorii judecătorești sunt obligați să prezinte informația referitoare la realizarea drepturilor creditorilor efectuate pe parcursul unui an fiscal, care cumulativ depășesc suma de 300 000 lei pentru o persoană fizică.

În acest sens, a arătat că legiuitorul clar a determinat că, executorul judecătoresc are obligația să furnizeze informația despre sumele real încasate de creditor, care cumulativ depășesc suma de 300 000 lei pe parcursul unui an fiscal.

A considerat că suma menționată în titlul executoriu depus spre executare executorului judecătoresc, nu se identifică cu suma de facto executată, motiv din care, executorului nu-i pot fi opozabile prevederile articolului incriminat, în cazul în care creanța creditorului depășește suma de 300 000 lei, cu atât mai mult că acesta și-a realizat parțial dreptul de creanță, solicitând încetarea procedurii de executare.

Reclamantul a explicat că legislația fiscală, fără echivoc, cuprinde sintagma „realizarea drepturilor”, ceea ce înseamnă, obținerea/materializarea unui drept de creanță iluzoriu, fiind absolut neîntemeiată și inechitabilă față de creditorii - contribuabili, solicitarea informației în scopul impozitării lor, dacă nici măcar nu au reușit să încaseze suma menționată, deoarece recunoașterea drepturilor creditorilor printr-un document executoriu și realizarea acestor drepturi sunt faze diferite și consecutive ale procesului de judecată și nu se confundă.

A relatat că a prezentat organului fiscal cererea din 23 februarie 2015, privind confirmarea faptului că creditorul a încheiat tranzacția de împăcare în conformitate cu art. 1331 din Codul civil, drept acordat participanților la circuitul civil fără careva rezerve, fiind astfel recunoscut că a încasat doar suma de 10 000 euro, care nu atinge marja stabilită de legea fiscală de 300 000 lei.

În opinia reclamantului, creditorul, la propria latitudine, poate decide remiterea datoriei în conformitate cu art.662 din Codul civil, iar aplicabilitatea art. 226¹¹ alin. (2) p.9) din Codul fiscal devine inoperantă, deoarece creditorul nu poate suporta consecințe fiscale pentru ceea ce nu există, iar ca rezultat, obligația ce incubă executorului judecătoresc își pierde sensul juridic, întrucât nu a fost realizat obiectul prezentului articol.

Prin urmare, a menționat că în pofida circumstanțelor invocate și a motivelor prezentate Serviciului Fiscal de Stat, ce adevăresc faptul că, creditorul Vasile Buza nu a obținut un beneficiu material echivalent cu 300 000 lei pe parcursul unui an fiscal, executorului judecătoresc fără temei și în mod ilegal i-a fost aplicată amendă în mărime de 150 000 lei, iar în exercitarea atribuțiilor de serviciu, organul fiscal a aplicat mecanic și superficial prevederile art. 226¹¹ alin. (2) p. 9) din Codul fiscal.

A mai relatat că în decizia nr. 111 din 7 iulie 2017, Serviciul Fiscal de Stat a menționat precum că executorul judecătoresc Maxim Romaliischi se face vinovat de nerespectarea prevederilor art. 18 lit. a) din Codul fiscal, stipulând că în perioada supusă controlului, au fost efectuate achitări de la contul curent (cont special), fără

a fi transferate în contul de onorariu și reflectate ca parte a veniturilor, și anume, plățile pentru procurarea combustibilului, rechizitelor de birou, produselor electronice, etc.

În acest sens, a susținut că organul fiscal greșit a specificat că executorul judecătoresc urma să transfere sumele de bani destinate cheltuielilor de executare la contul de onorarii și să le declare ca parte a veniturilor, deoarece sumele bănești menționate în decizie nu sunt venituri și nu constituie obiectul impunerii conform legislației fiscale.

Astfel, a considerat că în mod tendențios, Serviciul Fiscal de Stat acuză executorul judecătoresc de nereflectarea venitului și diminuarea impozitului pe venit, fără a face trimitere care norme au fost încălcate și fără a proba faptul că sumele de bani destinate cheltuielilor de executare trebuiau fi transferate la contul de onorarii și în principal că acestea constituie venit impozabil.

A invocat că potrivit art. 14 din Codul fiscal, obiect al impunerii îl constituie venitul, iar potrivit art. 12 alin. (4), venit impozabil constituie venitul brut obținut de contribuabil din toate sursele într-o anumită perioadă fiscală, cu excepția deducerilor și scutirilor, aferente acestui venit, la care are dreptul contribuabilul conform legislației fiscale, în esență, suma de bani pe care o obține contribuabilul.

În așa fel, reclamantul a declarat că sumele avansate în cadrul procedurii de executare de către creditorii pentru acoperirea necesităților de executare nu sunt venituri sau onorariile executorului judecătoresc, ci constituie taxe și speze pentru executare și efectuarea actelor executorului judecătoresc.

La fel, a indicat că organul fiscal în exercitarea nemijlocită a atribuțiilor de serviciu, a omis să dea apreciere corectă împrejurărilor de fapt, raportându-le în mod arbitrar la încălcări ale legislației fiscale, fără să consulte prevederile art.38 alin.(3) din Legea nr. 113 din 17 iunie 2010 privind executorii judecătorești, care expres stipulează că, taxele pentru efectuarea actelor executorului judecătoresc și spezele procedurii de executare vor fi considerate cost al acestei proceduri.

Cu referire la prevederile alin. (1) al aceluiași articol, a relevat că pârâtul pretinde nefondat de a cataloga cheltuielile de executare ca venit supus impozitării, pe când, nici măcar executorul judecătoresc nu beneficiază direct de acești bani, dat fiind faptul că, sumele de bani nu aparțin cu drept de proprietate executorului, ci trec doar prin contul său, reflectându-le la cheltuieli pentru evidența contabilă, asigurând pentru creditor desfășurarea normală a procedurii de executare.

Totodată, a arătat că potrivit art.37 alin. (4) din Codul de executare, spezele procedurii de executare pot fi plătite, fie prin intermediul biroului executorului judecătoresc, fie nemijlocit furnizorilor de servicii, astfel că cheltuielile de executare se plătesc, prin intermediul executorului judecătoresc, fapt ce denotă că executorul este intermediarul dintre client și furnizor, iar legislatorul potrivit prevederilor Codului fiscal, a diferit cheltuielile suportate în cadrul activităților profesionale la deduceri, nefiind raportate sub nicio formă la venituri.

A precizat că prin ordinul nr.907 din 27 octombrie 2015 al Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, a fost aprobat Ghidul privind determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit al persoanelor fizice care practică activitate profesională (notari și executori judecătorești), astfel că venit al executorului judecătoresc se va lua în calcul și se va considera doar onorariul primit de acesta.

În continuare, reclamantul a menționat că organul fiscal a aplicat eronat prevederile Codului fiscal, fără a reține prevederile Legii privind executorii judecătorești nr. 113 din 17 iunie 2010 și a Codului de executare, încercând în mod abuziv, crearea un precedent grav, deoarece concluziile greșite ale Serviciului Fiscal de Stat prin care taxele și spezele procedurii de executare se identifică cu venitul executorului judecătoresc, care urmează în final a fi supuse impozitării, vor avea ulterior repercusiuni serioase asupra tuturor participanților la procedura de executare.

În această ordine de idei, a relatat că modalitatea de calculare a impozitului pe venit diminuat conform deciziei nr. 111 din 7 iulie 2017 în mărime de 227 319 lei, nu are niciun suport juridic, nici fundamental factologic pertinent, întrucât este demonstrat că organul fiscal a denaturat esența juridică a instituției venitului impozabil, confundând scopul și destinația plăților de la contul executorului judecătoresc și aplicând eronat prevederile legii.

Reclamantul și-a întemeiat pretențiile pe prevederile art. 193, 264, 267-274 Cod fiscal.

A solicitat anularea deciziei nr. 144 din 7 septembrie 2017 și a deciziei nr. 111 din 7 iulie 2017 emise de Serviciul Fiscal de Stat, ca fiind ilegale.

Prin hotărârea din 21 decembrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Buiucani, cererea de chemare în judecată a fost admisă parțial. A fost anulată decizia nr.111 din 7 iulie 2017 a Serviciului Fiscal de Stat, asupra cazului de încălcare a legislației comise de executorul judecătoresc Maxim Romaliischi. În rest, cererea de chemare în judecată a fost respinsă.

La 2 ianuarie 2019 Serviciul Fiscal de Stat a declarat apel împotriva hotărârii din 21 decembrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Buiucani.

Prin decizia din 10 aprilie 2019 a Curții de Apel Chișinău, a fost respins apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat și a fost menținută hotărârea din 21 decembrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Buiucani.

Pentru a decide astfel, instanța de apel și-a întemeiat soluția pe prevederile art. 1, 3, 26 din Legea contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000, art. 226¹¹ alin. (2) p. 9), art. 14, art. 18 lit. a), art. 37 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, art. 28 alin. (1), art. 38 alin. (3) din Legea privind executorii judecătorești nr. 113 din 17 iunie 2010.

În contextul normelor enunțate, instanța de apel a apreciat ca fiind întemeiată concluzia primei instanțe referitoare la admiterea parțială a cererii de chemare în judecată.

Astfel, reieșind din conținutul cadrului legal, instanța de apel a reținut că sumele avansate în cadrul procedurii de executare de către creditorii pentru acoperirea necesităților de executare nu sunt venituri sau onorariile executorului judecătoresc, ci constituie taxe și speze pentru executare și efectuarea actelor executorului judecătoresc și prin urmare, nu pot fi calificate drept bază a venitului și nu pot fi impozitate.

În privința cerinței privind anularea deciziei nr. 144 din 7 septembrie 2017 pe marginea contestației, instanța de apel a menționat că decizia dată constituie un răspuns la cererea prealabilă, iar la caz, nu se atestă lezarea cărorva drepturi ale executorului judecătoresc Maxim Romaliischi, precum și nici nu se instituie careva

obligații în privința acestuia, cu atât mai mult că în această parte hotărârea nu a fost contestată.

Prin urmare, instanța de apel a conchis că prima instanță a dat o apreciere obiectivă probelor administrate, a constatat și elucidat pe deplin toate circumstanțele care au importanță pentru soluționarea cauzei și corect a aplicat normele de drept material și procedural.

La 17 aprilie 2019 și ulterior la 29 mai 2019, Serviciul Fiscal de Stat a depus recurs împotriva deciziei din 10 aprilie 2019 a Curții de Apel Chișinău.

În susținerea recursului a invocat dezacordul cu decizia instanței de apel, considerând-o neîntemeiată și ilegală, prin faptul că au fost încălcate și aplicate eronat normele de drept material și nu au fost constatate și elucidate pe deplin circumstanțele importante pentru soluționarea cauzei.

A declarat că instanțele de judecată nu au luat în considerație probele prezentate de către Serviciul Fiscal de Stat ce demonstrează nerespectarea de către executorul judecătoresc a prevederilor art. 226¹¹ alin. (2) p. 9) Cod fiscal.

A relatat că instanța de apel nu a luat în considerație că procedura de executare a fost încetată prin încheiere în temeiul art. 83 alin. (1) lit. a) Cod de executare, iar norma dată prevede că procedura de executare încetează în cazul în care obligația a fost stinsă, dar nu cum afirmă intimatul că procedura a încetat prin încheierea unei tranzacții între debitor și creditor.

Prin urmare, a susținut că instanța de apel nu a ținut cont de prevederile art. 29 al Legii executorilor judecătorești nr. 113 din 17 iunie 2010, care reglementează că executorul judecătoresc este obligat să țină evidența financiar-contabilă a activității sale în condițiile stabilite de lege.

Recurentul a solicitat admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel și hotărârii primei instanțe, cu emiterea unei noi decizii de respingere a acțiunii.

Completul specializat în cauze de contencios administrativ, reține că prin Legea nr.116 din data de 19 iulie 2018, a fost adoptat Codul administrativ al Republicii Moldova.

În condițiile art. 257 alin. (1) al Codului administrativ, prezentul cod intră în vigoare la 1 aprilie 2019.

În conformitate cu art. 244 alin.(1) Cod administrativ, hotărârile curții de apel ca instanța de fond, precum și deciziile instanței de apel pot fi contestate cu recurs.

În conformitate cu art. 245 alin. (1) Cod administrativ, recursul se depune la instanța de apel în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel, dacă legea nu stabilește un termen mai mic.

Curtea de Apel Chișinău a pronunțat decizia contestată la 10 aprilie 2019.

Astfel, recursul depus inițial la 17 aprilie 2019, este în termen.

Examinând temeiurile recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat, completul specializat în cauze de contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră recursul inadmisibil, din următoarele considerente.

În conformitate cu prevederile art. 246 alin. (1) Cod administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează din oficiu admisibilitatea cererii de recurs. Dacă este inadmisibil, recursul se declară ca atare printr-o încheiere.

Conform alin. (2) din același articol, recursul se declară inadmisibil în special când decizia instanței de apel nu poate fi contestată cu recurs; recursul este depus în mod repetat; recursul este depus de o persoană neîmputernicită; recursul a fost depus după expirarea termenului stabilit la art. 245 alin. (1); motivarea recursului nu a fost depusă sau a fost depusă după expirarea termenului prevăzut la art. 245 alin. (2); cererea de recurs nu corespunde cerințelor stabilite la art. 244 alin. (2), art. 233 alin. (1) și (2) și art. 234 alin. (2) și recurentul nu a înlăturat neajunsurile în termenul stabilit de Curtea Supremă de Justiție.

Astfel, completul specializat în cauze de contencios administrativ reține că legiuitorul prin expresia „în special” din conținutul normei art. 246 alin. (2) Cod administrativ, a indicat că temeiurile de inadmisibilitate stipulate nu poartă un caracter exhaustiv, respectiv în alte cazuri prevăzute de lege, pot fi reglementate și alte temeiuri care necesită a fi verificate la etapa examinării admisibilității cererii de recurs.

În această ordine de idei, în conformitate cu prevederile art. 194 alin. (2) Cod administrativ, în procedura de examinare a cererilor de recurs, hotărârile și deciziile contestate se examinează din oficiu în privința existenței greșelilor procedurale și aplicării corecte a dreptului material.

Subsecvent, cu trimitere la cele enunțate *supra*, completul specializat în cauze de contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia că recursul depus de către Serviciul Fiscal de Stat, nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 246 alin. (2) coroborat cu art. 194 alin. (2) Cod administrativ.

Or, argumentele invocate în recursul depus se referă la dezacordul recurentului cu soluția pronunțată de către instanța de apel, însă nu relevă asupra existenței greșelilor procedurale și aplicării incorecte a dreptului material, respectiv nu constituie temei de casare a deciziei contestate.

Totodată, completul specializat în cauze de contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține că recursul exercitat asupra deciziilor instanțelor de apel are caracter devolutiv numai asupra problemelor de drept material și procedural, verificându-se doar legalitatea deciziei, dar nu și temeinicia ei în fapt.

Prin urmare, Completul specializat în cauze de contencios administrativ reiterează că procedura admisibilității cererii de recurs constă în verificarea faptului, dacă recursul se încadrează în cele prevăzute la art. 246 alin. (2) și art. 194 alin. (2) Cod administrativ.

În acest sens, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a relevat în jurisprudența sa constantă, rezultând din prevederile art. 6 § 1 al Convenției Europene pentru Apărarea Drepturilor Omului și a Libertăților Fundamentale, că nu se impune motivarea în detaliu a unei decizii prin care o instanță de recurs, întemeindu-se pe dispoziții legale specifice, respinge recursul declarat împotriva sentinței pronunțate de o instanță inferioară, ca fiind lipsit de șanse de succes (*cauza Rebai și alții contra Franței*, Comisia Europeană a Drepturilor Omului, 25 februarie 1995, nr.26561/1995).

În circumstanțele menționate, completul specializat în cauze de contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții

Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a declara inadmisibil recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat.

În conformitate cu art. 246, art. 194 alin. (2) Cod administrativ, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție

d i s p u n e:

Recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, se declară inadmisibil.
Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Nicolae Craiu

Iurie Bejenaru