

Dosarul nr. 3ra-521/2020

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Buiucani (O. Ionașco)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (A. Bostan, V. Negru, A. Pahopol)

DECIZIE

16 octombrie 2020

mun. Chișinău

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

în componență:

Președintele ședinței, judecătorul
judecătoria

Tamara Chișca-Doneva
Nina Vascan
Nicolae Craiu
Iurie Bejenaru
Victor Burduh

examinând recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală
Administrare Fiscală, mun. Chișinău,

în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă
de Șindilo Eduard, Șindilo Olesea împotriva Direcției Deservire Fiscală Buiucani din
cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală, mun. Chișinău cu privire la
contestarea actelor administrative,

împotriva deciziei din 29 octombrie 2019 a Curții de Apel Chișinău,

c o n s t a t ă :

La 25 ianuarie 2018 Șindilo Eduard, Șindilo Olesea, reprezentați de avocatul
Ciuchitu Vitalie au depus cerere de chemare în judecată împotriva Direcției Deservire
Fiscală Buiucani din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală, mun. Chișinău
privind anularea deciziilor nr. 17/105/V/493 și nr. 17/105/V/494 din 05 decembrie
2017 asupra cazului de încălcare fiscală comisă de către Șindilo Eduard, Șindilo
Olesea și actelor de control nr. 3-567107 și nr. 3567108 din 07.11.2017 emise de
inspectorul principal al Direcției Deservire Fiscală Buiucani din cadrul Direcției
Generale Administrare Fiscală mun. Chișinău.

În motivarea acțiunii reclamanții au invocat că la 07 noiembrie 2017, Sergiu
Arhip, inspector principal al Direcției deservire fiscală Buiucani a Direcției generale
administrative fiscale mun. Chișinău a emis actele de control nr. 3-567107 și nr. 3-
567108, prin care neîntemeiat și ilegal a constatat neexecutarea de către reclamanți a
obligațiilor fiscale.

Ca urmare, la 20 noiembrie 2017, reclamanții Șindilo Eduard, Șindilo Olesea au
depus dezacorduri cu actele menționate, iar la 05 decembrie 2017, de către șeful
Secției deservire persoane fizice, Albina Ișcova au fost emise deciziile nr.
17/105/V/493 și nr. 17/105/V/494, prin care obligațiile fiscale au fost menținute.

Au remarcat că, la 22 decembrie 2017, de către Șindilo Eduard, Șindilo Olesea au fost depuse contestații asupra deciziilor nominalizate, însă reieșind din faptul că contestațiile au fost lăsate fără examinare, iar termenul pentru examinare a expirat, reclamanții au fost nevoiți să sesizeze în acest sens instanța de judecată.

În perioada anilor 2014-2016 Șindilo Eduard, Șindilo Olesea au încheiat consecutiv câteva tranzacții, cumpărând câteva terenuri, construind case de locuit pe acestea și înstrăinându-le, iar sumele încasate în urma vânzărilor bunurilor imobile au fost considerate de către pârât, drept venit impozabil.

Mai susțin că, inspectorul fiscal a indicat că, Șindilo Eduard, Șindilo Olesea au vândut Ludmillei Donica bunul imobil amplasat în XXX, compus din teren și casa de locuit, costul vânzării indicat în contractul de vânzare-cumpărare constituind suma de 251 217 de lei, inspectorul susținând că, din procesul-verbal de audiere a martorului din 24 mai 2017, rezultă că prețul vânzării a fost altul și anume suma de 90 000 euro, care convertiți la cursul de 18,61 lei/euro constituie suma de 1 675 728 de lei, sumă care a fost pusă la baza calculului creșterii de capital.

Au indicat că, pentru calculul creșterii de capital s-a reținut că, cheltuielile legate de procurarea terenului în cauză se reduc doar la suma achitată de către reclamanți la procurarea terenului amplasat la adresa indicată supra, însă, inspectorul a omis să arate și cheltuielile suportate de reclamanți pentru construcția casei de locuit amplasată pe acel teren, or casa de locuit împreună cu terenul a fost înstrăinată cumpărătorului, Donica Ludmila, astfel, pe lângă suma plătită de reclamanți la procurarea terenului, urma să fie reținută în calitate de bază valorică și valoarea de piață a casei construite, estimată de organele cadastrale.

Notează că, deoarece la momentul petrecerii controlului casa de locuit construită de reclamanți nu aparținea deja acestora, fiind imposibil de executat evaluarea de către organele cadastrale teritoriale, reclamanții au comandat executarea unei expertize de către expertul judiciar, Achimov Anatol, iar potrivit Raportului de expertiză nr.342 din 20 septembrie 2017, rezultă că, cheltuielile suportate de către contribuabil în legătură cu construcția casei de locuit în speță sunt în mărime de 1 517 380 de lei, suma care urma a fi inclusă în baza valorică al bunurilor vândute, împreună cu cheltuielile suportate de către reclamanți la procurarea terenului, iar în cumul aceste sume constituie 1 900 674 de lei.

Menționează că creșterea de capital urma să fie calculată ca diferență dintre suma încasată și baza valorică a bunurilor 1 675 728 lei - 1 900 674 lei = - 224 946 lei, fapt ce denotă că, contribuabilul a avut pierderi de capital, iar calculul aplicat de inspector în actul de control și pus la baza deciziilor și actelor contestate este unul eronat și ilegal, deoarece a fost executat cu încălcarea normelor de drept.

Consideră ilegală și neîntemeiată și calcularea penalității pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit, care a fost reținută și în decizia contestată, or abordarea similară a avut loc și în cazul stabilirii mărimii creșterii de capital în cazurile imobilelor vândute în perioada fiscală 2015, și anume imobilele amplasate în orașul XXX, bunuri care reprezintă teren și casa de locuit, care a fost construită de către contribuabil.

Au subliniat că cheltuielile suportate de către contribuabil în legătură cu construcția casei respective, la fel, au fost stabilite prin raportul de expertiză executat de expertul judiciar Achimov Anatol și constituie 1 257 184 de lei, suma care urma să fie reținută în calitate de bază valorică a casei și să fie avută în vedere la stabilirea creșterii de capital.

Au susținut însă că inspectorul a reținut suma încasată de contribuabil la vânzarea bunurilor în mărime de 1 565 221 de lei, echivalent a sumei de 70 000 euro indicate în procesul-verbal de audiere a martorului, suma din care a fost scăzută suma indicată în contractul de vânzare-cumpărare în mărime de 266 973 de lei, iar diferența în mărime de 1 298 248 de lei a fost apreciată de inspector ca diminuare a venitului obținut.

Astfel, potrivit calculelor inspectorului, mărimea totală a venitului obținut a constituit 1 813 236 de lei, iar baza valorică a fost stabilită doar în mărimea cheltuielilor legate de procurarea terenului în cauză, fără a fi luate în vedere cheltuielile legate de construcția casei de locuit în mărime de 1 257 184 de lei.

Remarcă că cu această sumă urmează a fi micșorat venitul calculat de către inspector pentru perioada fiscală 2015.

La fel, indică că urmează a fi micșorată și creșterea de capital conform următorului calcul: 1 813 236 de lei /venitul calculat de inspector/ - 708 315 de lei/baza valorică reținută de inspector și compusă din cheltuielile de procurare a terenului/ - 1 257 184 de lei /baza valorică a casei de locuit compuse din cheltuielile de construcție a ei/ = - 152 263 de lei, ca urmare apreciază că Șindilo Eduard și Șindilo Olesea au suferit pierderi de capital în perioada fiscală 2015.

Sucesiv, consideră ilegală și neîntemeiată calcularea penalității, drept urmare a neachitării în termen a impozitului pe venit.

Similar, motivează că și pentru perioada fiscală 2016 prin actele de control și implicit prin deciziile contestate au fost aplicate eronat normele fiscale și respectiv, a fost calculată greșit mărimea creșterii de capital.

Astfel, relevă că inspectorul fiscal a reținut mărimea prețului de vânzare a bunurilor imobile amplasate în orașul XXX, anume acela indicat în procesul-verbal de audiere a martorului, adică suma de 3 136 322 lei, echivalent a 140 000 euro, însă a omis să rețină că, bunurile vândute au fost compuse din teren și casa de locuit, care a fost construită de către reclamânți, cheltuielile legate de construcția acestei case de locuit reprezintă baza valorică a acestui bun fiind stabilite prin Raportul de expertiză nr.341 din 20 septembrie 2017, executat de către expertul judiciar Achimov Anatol, în mărime de 2 368 131 lei.

Consideră că suma dată urma să fie dedusă din suma încasărilor stabilite pentru perioada fiscală 2016.

Totodată, specifică că suma încasărilor a fost stabilită în mărime de 3 487 822 de lei, suma din care au fost scăzute bazele valorice a bunurilor vândute în perioada fiscală 2016 în mărime de 429 500 de lei, însă, fără a fi scăzută și baza valorică al casei de locuit menționate supra în mărime de 2 368 131 de lei, iar calculul care urma a fi aplicat fiind următorul: 3 487 822 - 429 500 - 2 368 131 lei = 690 191 de lei, suma din care 50%, ce constituie creșterea de capital în mărime de 345 095 de lei, sumă

care reprezintă venitul comun al soților Șindilo, din care fiecareia îi revine câte 172 547 de lei, din care urma să fie calculat impozitul pe venit cu deducerea scutirilor personale.

Au solicitat anularea deciziilor nr. 17/105/V/493 și nr. 17/105/V/494 din 05 decembrie 2017 emise de către șeful Secției deservire persoane fizice - Albina Ișcova, asupra cazului de pretinsă încălcarea fiscală, prin examinarea actelor nr. 3- 567107 și nr. 3-567108 din 07 noiembrie 2017 emise de Sergiu Arhip, inspector principal al Direcției deservire fiscală Buiucani a Direcției Generale Administrative Fiscale mun. Chișinău, precum și actelor de control.

La data de 16 martie 2018, Șindilo Eduard și Șindilo Olesea au depus, cerere suplimentară de chemare în judecată prin care au solicitat anularea deciziilor nr. 57 și nr. 58 din 15 februarie 2018, emise de către directorul adjunct al Serviciului Fiscal de Stat - Botnari Ludmila, asupra cazului de încălcare fiscală pretinsă ca fiind săvârșită de către Șindilo Eduard și Șindilo Olesea, în urma examinării contestațiilor înaintate împotriva deciziilor nr. 17/105/V/493 și nr. 17/105/V/493 din 05 decembrie 2017, emisă de Ișcova Albina.

Prin hotărârea din 09 august 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Buiucani, a fost admisă parțial cererea de chemare în judecată înaintată de Șindilo Eduard și Șindilo Olesea împotriva Direcției Deservire Fiscală Buiucani din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală mun. Chișinău cu privire la contestarea actelor administrative.

A fost dispusă anularea deciziilor emise de Direcția Deservire Fiscală Buiucani din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală mun. Chișinău cu nr. 17/105/V/493 din 05 decembrie 2017 asupra cazului de încălcare fiscală comisă de Șindilo Eduard și nr. 17/105/V/494 din 05 decembrie 2017 asupra cazului de încălcare fiscală comisă de Șindilo Olesea.

În rest acțiunea depusă de către Șindilo Eduard și Șindilo Olesea împotriva Direcției Deservire Fiscală Buiucani din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală mun. Chișinău cu privire la anularea actelor de control nr. 3-567107 și nr. 3-567108 din 07 noiembrie 2017, precum și a deciziilor nr. 57 și nr. 58 din 15 februarie 2018, emise de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea contestațiilor depuse împotriva deciziilor nr.17/105/V/493 și nr. 17/105/V/494 din 05 decembrie 2017, emise de Direcția Deservire Fiscală Buiucani din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală mun. Chișinău, s-a respins ca neîntemeiată.

Nefiind de acord cu hotărârea instanței de fond, Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală mun. Chișinău, în termenul stabilit a declarat apel împotriva hotărârii din 09 august 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Buiucani.

Prin decizia din 29 octombrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, s-a respins apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău și s-a menținut hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Buiucani din 09 august 2018.

Pentru a decide astfel instanța de apel a reținut că instanța de fond corect a statuat că, stabilirea bazei valorice a activului de capital potrivit Anexei nr. 2 din Hotărârea Guvernului nr.77 din 30 ianuarie 2008, prin interpretarea limitativă a înscrisurilor ce

pot justifica investițiile efectuate sau cheltuielile suportate la realizarea bunului imobil nou, este incorectă și abuzivă. Or, potrivit art. 3 alin.(2) și (3) Cod fiscal, legislația fiscală se compune din Codul fiscal și alte acte normative adoptate în conformitate cu acesta. Actele normative adoptate de către Guvern, Ministerul Finanțelor, Serviciul Fiscal de Stat și Serviciul Vamal de pe lângă Ministerul Finanțelor, de alte autorități de specialitate ale administrației publice centrale, precum și de către autoritățile administrației publice locale, în temeiul și pentru executarea Codului fiscal, nu trebuie să contravină prevederilor lui sau să depășească limitele acestuia. În cazul aparenței unor discrepanțe între actele normative indicate la alin.(2) și prevederile Codului fiscal, se aplică prevederile codului.

Colegiul a considerat justă opinia instanței de fond prin care ultima a statuat că deciziile Direcției Deservire Fiscală Buiucani din cadrul Direcției Deservire Fiscală mun. Chișinău nr. 17/105/V/493 și nr. 17/105/V/494 din 05 decembrie 2017 asupra cazului de încălcare fiscală comisă de către Șindilo Eduard și Șindilo Olesea prin care au fost încasate la buget de la Șindilo Eduard impozit pe venit pentru perioadele fiscale 2014 în sumă de 49 802,22 de lei, 2015 în sumă de 41 826,37 de lei și 2016 în sumă de 105 134,49 de lei și de la Șindilo Olesea impozit pe venit pentru perioadele fiscale 2014 în sumă de 49 802,22 de lei, 2015 în sumă de 41 135,58 de lei și 2016 în sumă de 105 134,49 de lei, sunt ilegale în fond, fiind emise contrar prevederilor legii și urmează a fi anulate.

La fel, Colegiul a considerat justă și concluzia instanței de fond prin care ultima a respins ca neîntemeiată capetele de cerere cu privire la anularea actelor de control nr. 3- 567107 și nr. 3-567108 din 07 noiembrie 2017, precum și deciziile nr. 57 și nr. 58 din 15 februarie 2018, emise de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea contestațiilor depuse împotriva deciziilor nr. 17/105/V/493 și nr. 17/105/V/494 din 05 decembrie 2017, emise de Direcției Deservire Fiscală Buiucani din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală mun. Chișinău, acestea fiind acte preparatorii care nu stabilesc pentru reclamanti/intimați careva obligații. Or, prin actele de control nr. 3-567107 și nr. 3-567108 din 07 noiembrie 2017, nu au fost aplicate în privința lui Șindilo Eduard și Șindilo Olesea careva sancțiuni pecuniare aferente taxelor și impozitelor, drept consecință, acestea nu cad sub incidența art. 3 al Legii contenciosului administrativ, respectiv nu constituie obiect al acțiunii în instanța de contencios administrativ.

Colegiul a reținut că, nici Deciziile nr. 57 și nr. 58 din 15 februarie 2018, emise pe marginea contestațiilor depuse împotriva deciziilor nr.17/105/V/493 și nr. 17/105/V/494 din 05 decembrie 2017, emise de Direcția Deservire Fiscală Buiucani din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală mun. Chișinău, nu constituie obiect de contestare în instanța de contencios administrativ, întrucât acestea reprezintă rezultatul/răspunsul reexaminării deciziilor asupra cazului de încălcare a legislației comisă de Șindilo Eduard și Șindilo Olesea, legalitatea cărora nu poate fi controlată de sine stătător pe calea contenciosului administrativ și nu reprezintă decizii prin care sunt vătămăte drepturile contribuabililor.

La 01 noiembrie 2019, Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală, mun.Chișinău a depus recurs nemotivat împotriva deciziei din 29 octombrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, iar la 05 februarie 2020 a depus recurs motivat,

solicitând casarea deciziei instanței de apel și a hotărârii instanței de fond în partea admiterii acțiunii și pronunțarea unei hotărâri noi prin care cererea de chemare în judecată să fie respinsă ca nefondată.

În motivarea recursului și-a exprimat dezacordul cu decizia instanței de apel, menționând că a fost emisă cu aplicarea eronată a normelor de drept material și normelor de drept procedural, a Codului fiscal și a Codului de procedură civilă, art. 432 alin. (2), lit.a) și c).

A menționat că la stabilirea venitului obținut de la înstrăinarea bunurilor imobile s-a luat în considerare prevederile art.20 alin. (3) din Codul familiei, prin care este stabilit că, proprietate în devălmășie a soților sunt bunurile mobile și imobile, valorile mobiliare, depunerile și cotele de participație în capitalul social din instituțiile financiare sau societățile comerciale, care au fost construite, constituite, procurate sau făcute din contul mijloacelor comune, precum și alte bunuri dobândite în timpul căsătoriei, chiar dacă sunt procurate sau depuse pe numele unuia dintre soți și prevederile art. 371 alin. (1) din Codul civil, bunurile dobândite de soți în timpul căsătoriei sunt proprietatea lor comună în devălmășie, dacă în conformitate cu legea sau contractul încheiat între ei, nu este stabilit un alt regim juridic pentru aceste bunuri, adică câte 1/2 cotă parte din veniturile obținute în urma înstrăinării bunurilor aflate în proprietate comună în devălmășie.

A susținut că referitor la faptul că la stabilirea bazei valorice nu s-a luat în calcul și valoarea de piață a construcțiilor amplasate pe aceste terenuri, estimate de organele cadastrale teritoriale, prevăzută de art.42 alin. (1) lit.b) din Codul fiscal (în redacția Legii publicată în Monitorul Oficial Nr. 472-477 la 27.12.2016), modificările operate în Codul fiscal prin Legea nr.281 din 16.12.2016 cu privire la modificarea și completarea unor acte legislative, publicată în Monitorul Oficial Nr. 472-477 la 27.12.2016 (în vigoare din 01.01.2017), prevăd, că în cazul lipsei documentelor de confirmare a valorii bunurilor imobiliare construite cu forțele proprii de persoana fizică, baza valorică constituie valoarea de piață estimată de organele cadastrale teritoriale, urmează a fi aplicate începând cu perioada fiscală A/2017.

A invocat că urmare a efectuării controlului fiscal nu au fost stabilite sancțiuni pentru ca legea să aibă putere retroactivă, în cadrul controlului fiscal au fost calculate impozitele nedeclarate și neachitate de către intimați la Bugetul Public Național.

Cu referire la faptul invocat că Serviciul Fiscal de Stat eronat a apreciat baza valorică a bunurilor imobile înstrăinate amplasate în XXX și nu au fost acceptate cheltuielile legate de construcția acestor case de locuit care au fost stabilite prin rapoartele de expertiză nr.341 și nr.342 din 20.09.2017, elaborate de expertul judiciar Achimov Anatol, a menționat că conform prevederilor art. 38 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal, baza valorică a activelor de capital înseamnă valoarea activelor de capital procurate sau create de contribuabil.

A susținut că chiar dacă rapoartele de expertiză conform interpretării date de instanță reprezintă un înscris oficial, acestea reprezintă o evaluare a producției finale și nicidecum un document care ar justifica cheltuieli reale suportate de intimați.

Totodată, consideră că instanța de fond și instanța de apel corect au calificat ca fiind neîntemeiate solicitările privind anularea actelor de control fiscal 3-5671707 și

nr.3- 5671708 din 07.11.2017 și a deciziei SFS nr. 57 și nr.58 din 15.02.2018 emise pe marginea contestației or, acestea constituie acte preparatorii care de fapt au stat la baza emiterii actului administrativ contestat (deciziile nr.17/105/V/493 și nr. 17/105/V/494 din 05.12.2017) și nu poate constitui de sine stătător obiect al acțiunii în contenciosul administrativ, deoarece nu produce efecte juridice prin sine însuși.

Cu referire la temeinicia solicitării intimațiilor privind constatarea ilegalității deciziilor nr.57 și nr.58 din 15.02.2018, emise pe marginea contestației, a menționat, că deciziile nominalizate nu constituie obiect de contestare în instanța de contencios administrativ, fiind rezultatul reexaminării acțiunilor funcționarilor fiscali contestate de intimați, care prin sine însuși nu lezează nici un drept al intimaților. Or, art.3 alin. (1) al Legii contenciosului administrativ nr.793 din 10.02.2000 (în vigoare la momentul emiterii hotărârii contestate) prevede, că obiect al acțiunii în contenciosul administrativ îl constituie actele administrative, cu caracter normativ și individual, prin care este vătămat un drept recunoscut de lege al unei persoane, inclusiv al unui terț.

Mai mult, instanța de judecată nu poate discuta conținutul unui răspuns la contestație oferit de autoritatea fiscală unei persoane fizice și/sau juridice, deoarece contestatarul nu poate pretinde ca răspunsul la contestație (cerere prealabilă) să fie dat propriei sale formulări sau într-un anumit sens, după dorința personală, or conținutul răspunsului este atribuția exclusivă a autorității fiscale.

La 09 martie 2020 Curtea Supremă de Justiție a expediat participanților la proces copia recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală, mun.Chișinău, împotriva deciziei din 29 octombrie 2019 a Curții de Apel Chișinău.

La 30 iunie 2020, ulterior la 09 octombrie 2020 Șindilo Eduard, Șindilo Olesea, reprezentați de avocatul Vitalie Ciuchitu au depus referință asupra cererii de recurs, prin care au solicitat respingerea recursului ca fiind nefondat, cu menținerea deciziei instanței de apel.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în 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) Cod administrativ, prezentul cod intră în vigoare la 01 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

Conform articolului 245 din Codul 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. Instanța de apel transmite neîntârziat Curții Supreme de Justiție recursul împreună cu dosarul judiciar.

Motivarea recursului se prezintă Curții Supreme de Justiție în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel. Dacă se depune împreună cu cererea de recurs, motivarea recursului se depune la instanța de apel.

Din materialele cauzei rezultă că decizia Curții de Apel Chișinău a fost pronunțată la 29 octombrie 2019, conform procesului-verbal al ședinței de judecată

în prezența avocatului reclamantilor, Victor Panțîru (f.d.206, vol.II). Decizia motivată a instanței de apel a fost expediată participanților la proces 15 ianuarie 2020 (f.d.223, vol.II), fiind recepționată de către recurent la 23 ianuarie 2020 (f.d.229, vol.II).

La 01 noiembrie 2019, Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală, mun.Chișinău a depus recurs nemotivat împotriva deciziei din 29 octombrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, iar la 05 februarie 2020 a depus recurs motivat. Astfel, recursul depus Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală, mun.Chișinău, este în termen.

Prin încheierea din 09 septembrie 2020 a Curții Supreme de Justiție, recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală, mun.Chișinău a fost numit pentru examinare în complet din 5 judecători.

Conform art. 247 din Codul administrativ, recursul se examinează fără înștiințarea participanților la proces.

În conformitate cu art. 258 alin. (3) Cod administrativ, procedurile de contencios administrativ inițiate până la intrarea în vigoare a prezentului cod se vor examina în continuare, după intrarea în vigoare a prezentului cod, conform prevederilor prezentului cod. Prin derogare, admisibilitatea unei astfel de acțiuni în contenciosul administrativ se va face conform prevederilor în vigoare până la intrarea în vigoare a prezentului cod. Prevederile prezentului alineat se vor aplica corespunzător pentru procedurile de apel, de recurs și de contestare cu recurs a încheierilor judecătorești.

Din sensul normei de drept enunțate, urmează că legiuitorul a optat pentru principiul aplicării imediate a noilor reglementări procedurale. Respectiv, procedura de contencios administrativ în prezenta speță în partea procedurală urmează a fi examinată prin prisma dispozițiilor Codului administrativ, aprobat prin Legea nr. 116 din 19 iulie 2018, iar în partea materială urmează a fi aplicate prevederile legale în vigoare la momentul emiterii actului administrativ contestat, și anume a Legii contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000 (abrogată la 01 aprilie 2019). Or, în speță procedura administrativă se referă la o activitate administrativă inițiată până la 01 aprilie 2019, aspect care determină că la caz se vor aplica dispozițiile legale vechi, care reglementau aceste instituții.

Examinând și analizând argumentele invocate în cererea de recurs în raport cu materialele dosarului și prevederile legale, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală, mun.Chișinău, urmează a fi respins, cu menținerea deciziei din 29 octombrie 2019 a Curții de Apel Chișinău, din considerentele ce urmează.

În conformitate cu prevederile art. 248 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă una dintre următoarele decizii: respinge recursul.

În corespundere cu art. 22 alin. (1) Cod administrativ, autoritățile publice și instanțele de judecată competente cercetează starea de fapt din oficiu. Acestea stabilesc felul și volumul cercetărilor și nu sunt legate nici de expunerile participanților, nici de cererile lor de reclamare a probelor.

Conform 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.

La caz, instanța de recurs menționează prevederile art. 1 alin. (2) din Legea contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000 (în vigoare până la 01 aprilie 2019), conform cărora orice persoană care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, de către o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri, se poate adresa instanței de contencios administrativ competente pentru a obține anularea actului, recunoașterea dreptului pretins și repararea pagubei ce i-a fost cauzată.

În temeiul art. 16 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000 (în vigoare până la 01 aprilie 2019), persoana care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, printr-un act administrativ și nu este mulțumită de răspunsul primit la cererea prealabilă sau nu a primit niciun răspuns în termenul prevăzut de lege, este în drept să sesizeze instanța de contencios administrativ competentă pentru anularea, în tot sau în parte, a actului respectiv și repararea pagubei cauzate.

Din materialele cauzei s-a constatat că, înaintând prezenta acțiune în judecată, Șindilo Eduard și Olesea Șindilo, a solicitat anularea deciziilor nr. 17/105/V/493 și nr. 17/105/V/494 din 05 decembrie 2017 emise de către șeful Secției deservire persoane fizice, Albina Ișcova și a actelor de control nr. 3-567107 și nr. 3-567108 din 07 noiembrie 2017 emise de Sergiu Arhip, inspector principal al Direcției deservire fiscală Buiucani a Direcției Generale Administrative Fiscale mun. Chișinău.

Iar, la 16 martie 2018, Șindilo Eduard și Șindilo Olesea au depus, cerere suplimentară de chemare în judecată prin care au solicitat anularea deciziilor nr. 57 și nr. 58 din 15 februarie 2018, emise de către directorul adjunct al Serviciului Fiscal de Stat, Botnari Ludmila, asupra cazului de încălcare fiscală pretinsă ca fiind săvârșită de către Șindilo Eduard și Șindilo Olesea, în urma examinării contestațiilor înaintate împotriva deciziilor nr. 17/105/V/493 și nr. 17/105/V/493 din 05 decembrie 2017, emisă de către șeful Secției deservire persoane fizice, Albina Ișcova.

Judecând cauza, prima instanță a conchis asupra temeiniciei parțiale a acțiunii înaintate, anulând deciziile emise de Direcția Deservire Fiscală Buiucani din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală mun. Chișinău cu nr. 17/105/V/493 din 05 decembrie 2017 asupra cazului de încălcare fiscală comisă de Șindilo Eduard și nr. 17/105/V/494 din 05 decembrie 2017 asupra cazului de încălcare fiscală comisă de Șindilo Olesea, în rest respingând acțiunea ca neîntemeiată.

Instanța de apel, verificând legalitatea hotărârii primei instanțe, reieșind din temeiul și obiectul acțiunii, aplicând legea materială care guvernează raportul juridic litigios, stabilind circumstanțele care au importanță pentru soluționarea justă a cauzei și având la bază cumulul de probe prezentate de părți, a ajuns la concluzia legalității hotărârii primei instanțe și netemeinicii apelului declarat de către Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală mun. Chișinău.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme

de Justiție consideră soluția primei instanțe și a instanței de apel, ca fiind legală și întemeiată.

Conform art. 26 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000 (în vigoare până la 01 aprilie 2019), actul administrativ contestat poate fi anulat, în tot sau în parte, în cazul în care: a) este ilegal în fond ca fiind emis contrar prevederilor legii; b) este ilegal ca fiind emis cu încălcarea competenței; c) este ilegal ca fiind emis cu încălcarea procedurii stabilite.

În susținerea opiniei enunțate, instanța de recurs menționează că în conformitate cu art. 37 Cod fiscal (în redacția Legii în vigoare din 01 ianuarie 2017), subiecții creșterii sau pierderii de capital sunt contribuabili (persoane fizice sau juridice), rezidenți și nerezidenți ai Republicii Moldova, care vând, schimbă sau înstrăinează sub altă formă activele de capital.

La rândul său, art. 38 Cod fiscal (în redacția Legii în vigoare din 01 ianuarie 2017), stabilește modul de determinare, în scopul impozitării, a sumei creșterii de capital prin vânzare, schimb sau din altă formă de înstrăinare a activelor de capital.

Conform art. 39 alin. (1) lit. b) Cod fiscal (în redacția Legii în vigoare din 01 ianuarie 2017), active de capital reprezintă proprietatea privată nefolosită în activitatea de întreprinzător.

Conform art. 40 alin. (1) și (7) Cod fiscal (în redacția Legii în vigoare din 01 ianuarie 2017), mărimea creșterii sau pierderii de capital provenite din vânzare, schimb sau din altă formă de înstrăinare a activelor de capital este egală cu diferența dintre suma încasată (venitul obținut) și baza valorică a acestor active.

Suma creșterii de capital în perioada fiscală este egală cu 50% din suma excedentară a creșterii de capital recunoscute peste nivelul oricăror pierderi de capital suportate pe parcursul perioadei fiscale.

La acest capitol, instanța de recurs reține că obiectul dedus judecății îl constituie anularea deciziilor nr. 17/105/V/493 și nr. 17/105/V/494 din 05 decembrie 2017 emise de către șeful Secției deservire persoane fizice, Albina Ișcova, a actelor de control nr. 3- 567107 și nr. 3-567108 din 07 noiembrie 2017 emise de Sergiu Arhip, inspector principal al Direcției deservire fiscală Buiucani a Direcției generale administrative fiscale mun. Chișinău și a deciziilor nr. 57 și nr. 58 din 15 februarie 2018, emise de către directorul adjunct al Serviciului Fiscal de Stat, Botnari Ludmila, care sunt guvernate de prevederile art. 42 alin. (1) lit. b) Cod fiscal (în redacția aceleiași legi) și pct. 36 al Regulamentului cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit al persoanelor fizice care nu practică activitate de întreprinzător, Anexa nr.2 la Hotărârea Guvernului nr. 77 din 30 ianuarie 2008 cu privire la aprobarea unor regulamente.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ reține că prin prevederile art. 42 alin. (1) lit. b) Cod fiscal (în redacția Legii în vigoare din 01 ianuarie 2017) s-a înlăturat un vid legislativ în raport cu prevederile Regulamentului cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit al persoanelor fizice care nu practică activitate de întreprinzător, Anexa nr.2 la Hotărârea Guvernului nr. 77 din 30 ianuarie 2008 cu privire la aprobarea unor regulamente.

Astfel, conform pct. 40 al regulamentului evidențiat mai sus, baza valorică a activelor de capital dobândite în proprietatea contribuabilului după 01 ianuarie 1998 se determină în baza documentelor ce atestă trecerea dreptului de proprietate în conformitate cu legislația în vigoare (contractul de vânzare-cumpărare, factura de expediție, factura fiscală, precum și alte documente care atestă trecerea dreptului de proprietate), iar prevederile art. 42 alin. (1) lit. b) Cod fiscal (în redacția Legii în vigoare din 01 ianuarie 2017), vin în completarea acesteia, prin urmare în cazul lipsei documentelor de confirmare a valorii bunurilor imobiliare construite cu forțele proprii de persoana fizică ce nu desfășoară activitate de întreprinzător, baza valorică constituie valoarea de piață estimată de organele cadastrale teritoriale.

Iar, conform pct. 36 aceluiași regulament, baza valorică a activului de capital este suma achitată de contribuabil pentru procurarea lui sau suma cheltuielilor suportate de contribuabil pentru crearea acestui activ de capital. Sumele achitate pentru procurarea, cheltuielile suportate pentru crearea activelor de capital urmează a fi confirmate documentar.

Prin urmare, instanțele ierarhic inferioare just au stabilit din materialele dosarului și circumstanțele constatate că, Raportul de expertiză prezentat de către reclamantul organului fiscal pentru confirmarea cheltuielilor suportate la crearea activelor de capital, reprezintă un document confirmativ în sensul pct. 36 al regulamentului citat, ce atestă cheltuielile suportate pentru crearea activelor de capital.

Or, conform art. 2 din Legea nr. 68 din 14 aprilie 2016 cu privire la expertiza judiciară și statutul expertului judiciar, noțiunea de expertiză judiciară reprezintă activitate de cercetare științifico-practică, efectuată în cadrul procesului civil, penal sau contravențional (denumit în continuare proces judiciar) în scopul aflării adevărului prin efectuarea unor cercetări metodice cu aplicarea de cunoștințe speciale și procedee tehnico-științifice pentru formularea unor concluzii argumentate cu privire la anumite fapte, circumstanțe, obiecte materiale, fenomene și procese, corpul și psihicul uman, ce pot servi drept probe într-un proces judiciar.

Iar, conform art. 36 al Legii menționate, după efectuarea expertizei judiciare, expertul judiciar își expune cercetările și concluziile într-un raport de expertiză judiciară (denumit în continuare raport de expertiză).

Prin urmare, Colegiul apreciază ca fiind juste concluziile instanțelor ierarhic inferioare precum că, Raportul de expertiză reprezintă un document confirmativ, care a fost ignorat de către organul fiscal în scopul probării a cheltuielilor suportate de reclamantul pentru crearea activelor de capital, la caz, pentru construcția caselor de locuit.

În aceste circumstanțe, Colegiul conchide că aplicarea distinctă a prevederilor Regulamentului cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit al persoanelor fizice care nu practică activitatea de întreprinzător, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 77 din 30 ianuarie 2008, de prevederile art. 42 alin. (1) lit. b) Cod fiscal (în redacția Legii în vigoare din 01.01.2017) de către Serviciul Fiscal de Stat, limitează drepturile reclamantilor la stabilirea mărimii bazei valorice și în rezultat la stabilirea mărimii obligației fiscale.

Or, raportul de expertiză prezentat organului fiscal de către reclamant, elaborat în urma evaluării lucrărilor de construcție-montaj, atestă cheltuielile reale suportate de către reclamant la crearea activelor de capital, iar aprecierea bazei valorice a activelor de capital fiind egale cu „0” (zero) de către Serviciul Fiscal de Stat ar fi dus la împovărarea contribuabililor cu obligații fiscale ce nu îi aparțin.

Colegiul lărgit reține ca fiind imperios faptul că la 07 noiembrie 2017 momentul efectuării controlului fiscal, cât și la data emiterii deciziilor 17/105/V/493 și nr. 17/105/V/494 din 05 decembrie 2017, erau în vigoare prevederile art. 42 alin. (1) lit. b) Cod fiscal (în redacția Legii în vigoare din 01 ianuarie 2017) ce stabileau posibilitatea determinării bazei valorice în cazul bunurilor imobile construite cu forțele proprii, în temeiul valorii de piață estimată de organele cadastrale teritoriale.

Totodată, Colegiul reține prevederile art. 11 Cod fiscal, care statuează că, toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

În consecință, Colegiul lărgit constată că deciziile Direcției Deservire Fiscală Buiucani din cadrul Direcției Deservire Fiscală mun. Chișinău nr. 17/105/V/493 și nr. 17/105/V/494 din 05 decembrie 2017 asupra cazului de încălcare fiscală comisă de către Eduard Șindilo și Olesea Șindilo, prin care au fost încasate la buget de la Eduard Șindilo impozit pe venit pentru perioadele fiscale 2014 în sumă de 49 802,22 de lei, 2015 în sumă de 41 826,37 de lei și 2016 în sumă de 105 134,49 de lei și de la Olesea Șindilo impozit pe venit pentru perioadele fiscale 2014 în sumă de 49 802,22 de lei, 2015 în sumă de 41 135,58 de lei și 2016 în sumă de 105 134,49 de lei, sunt emise contrar prevederilor legii și urmează a fi anulate.

Reieșind din cadrul legal aplicabil, instanțele ierarhic inferioare corect au concluzionat privind respingerea cerințelor în partea anulării actelor de control nr. 3-567107 și nr. 3-567108 din 07 noiembrie 2017, precum și a deciziilor nr. 57 și nr. 58 din 15 februarie 2018, emise de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea contestațiilor depuse împotriva deciziilor nr. 17/105/V/493 și nr. 17/105/V/494 din 05 decembrie 2017, emise de Direcției Deservire Fiscală Buiucani din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală mun. Chișinău.

Or, actele menționate supra, sunt acte preparatorii și nu stabilesc pentru reclamant careva obligații.

Mai mult, prin prisma prevederilor art. 3 alin. (1) al Legii contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000, se reține că obiect al acțiunii în contenciosul administrativ îl constituie actele administrative, cu caracter normativ și individual, prin care este vătămat un drept recunoscut de lege al unei persoane, inclusiv al unui terț.

Prin urmare, Colegiul notează că prin actele de control nr. 3-567107 și nr. 3-567108 din 07 noiembrie 2017 nu s-au aplicat sancțiuni față de Eduard Șindilo și Olesea Șindilo, astfel nu cad sub incidența art. 3 din Legea sus-indicată și nu pot constitui obiect al acțiunii în instanța de contencios administrativ or, actele preparatorii întocmite în rezultatul controlului pot fi contestate în instanța de contencios administrativ concomitent cu decizia autorității publice și numai în cazul

în care prin respectivele acte s-au aplicat sancțiuni pecuniare aferente taxelor și impozitelor.

La rândul lor, deciziile nr. 57 și nr. 58 din 15 februarie 2018 emise pe marginea contestațiilor depuse împotriva deciziilor nr.17/105/V/493 și nr. 17/105/V/494 din 05 decembrie 2017, emise de Direcției Deservire Fiscală Buiucani din cârdul Direcției Generale Administrare Fiscală mun. Chișinău, nu constituie obiect de contestare în instanța de contencios administrativ or, acestea reprezintă rezultatul reexaminării deciziilor privind cazul de încălcare a legislației comise de de Eduard Șindilo și Olesea Șindilo, legalitatea cărora nu poate fi verificată separat pe calea contenciosului administrativ sau deciziile nominalizate nu reprezintă acte decizionale prin care sunt vătămăte drepturile contribuabililor.

Astfel, Colegiul conchide că actele de control nr. 3-567107 și nr. 3-567108 din 07 noiembrie 2017, precum și deciziile nr. 57 și nr. 58 din 15 februarie 2018 emise pe marginea contestațiilor depuse împotriva deciziilor nr.17/105/V/493 și nr. 17/105/V/494 din 05 decembrie 2017, emise de Direcției Deservire Fiscală Buiucani din cârdul Direcției Generale Administrare Fiscală mun. Chișinău nu constituie obiect al acțiunii în contencios administrativ și nu este susceptibil a fi contestate pe calea contenciosului administrativ.

Cu trimitere la cele reținute, Colegiul consideră că a dat răspuns la toate chestiunile esențiale care impune justa soluționare a cauzei, cât și la argumentele esențiale invocate de către părți, însă cu referire la celelalte argumente invocate, Colegiul atestă că acestea sunt lipsite de un suport juridic și probator și sunt neîntemeiate or, se combat cu cele indicate mai sus.

Astfel, din considerentele menționate și având în vedere faptul că, decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe sunt întemeiate și legale, iar argumentele invocate de către recurentă sunt neîntemeiate, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a respinge recursul depus de către Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală, mun.Chișinău.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. a) și alin. (2) și art. 258 alin. (3) din Codul administrativ, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție

d e c i d e :

Se respinge recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală, mun.Chișinău.

Se menține decizia din 29 octombrie 2019 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 09 august 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Buiucani, în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de Șindilo Eduard, Șindilo Olesea împotriva Direcției Deservire Fiscală Buiucani din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală, mun.Chișinău cu privire la contestarea actelor administrative.

Decizia este irevocabilă

Președintele ședinței,
judecătorul

judecătorii

Tamara Chișca-Doneva

Nina Vascan

Nicolae Craiu

Iurie Bejenaru

Victor Burduh