

Dosarul nr. 3ra -475/21

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani (jud. Avasiloiie Tatiana))

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud. I. Muruianu, E. Palanciuc, G. Dașchevici)

DECIZIE

04 august 2021

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul
Judecătorii

Tamara Chișca -Doneva
Ala Cobăneanu
Nina Vascan
Anatolie Țurcan
Nicolae Craiu

examinând recursul depus de către Serviciul Fiscal de Stat,
în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată
depusă de Bușila Liudmila către Serviciul Fiscal de Stat, terță persoană Borș
Eugenia cu privire la anularea actului administrativ, încasarea cheltuielilor
judiciare și repararea prejudiciului moral,

împotriva deciziei din 26 ianuarie 2021 a Curții de Apel Chișinău, prin care
a fost respinsă cererea de apel depusă de către Serviciul Fiscal de Stat și s-a
menținut hotărârea din 06 martie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani,

c o n s t a t ă:

La 13 iulie 2016, Bușila Liudmila a depus cerere de chemare în judecată
împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului
administrativ, încasarea cheltuielilor judiciare și repararea prejudiciului moral.

În motivarea acțiunii reclamanta a indicat că este pensionară, născută la 09
martie 1934 și unicul venit pe care îl realizează este pensia de 924 lei.

Bușila Liudmila a menționat că, prin intermediul fiicei sale Borș Eugenia, a
fost anunțată că pe numele ei a fost emisă decizia nr.1/S13/09/10 din 25 martie
2016 a Inspectoratului Fiscal de Stat, în temeiul căreia s-a dispus încasarea
impozitului pe venit în sumă de 76 631,5 lei, majorări de întârziere, conform art.
228 Cod Fiscal, în sumă de 47 502,26 lei, a amenzii în mărime de 400 lei
conform art. 260 alin.(2) Cod fiscal.

Din textul deciziei respective, rezultă că acționând contrar prevederilor art. 8
alin.(2), lit. c), e) și art. 83 alin. (4) Cod fiscal, reclamanta a prezentat tardiv
declarațiile cu privire la impozitul pe venit, forma CET 08 pentru anii 2009 –
2010, motiv pentru care au fost aplicate prevederile art. 134 alin.(1) lit. g), art.
241 alin.(2), 264 alin. (2) Cod Fiscal și s-a dispus încasarea din contul
reclamantei a plăților menționate supra.

Nefiind de acord cu decizia nr. 1/S13/09/10 din 25 martie 2016 a Inspectoratului Fiscal de Stat, Bușila Liudmila, la 15 aprilie 2016, a contestat-o.

Prin decizia nr.1/125/09/10 din 15 iunie 2016 a Inspectoratului Fiscal de Stat, a fost admisă parțial contestația și a fost dispusă modificarea deciziei contestate, conform căreia: capitolul I din partea 2 din partea decisivă a deciziei se exclude; capitolul II din partea decisivă sintagma „47 502,26 lei (anul 2009 – 281,11 lei; anul 2010–47221,15 lei) se substituie cu sintagma „18 466,27 lei (pentru perioada 01 aprilie 2010–31 decembrie 2012). În rest, decizia a rămas neschimbată și obligatorie pentru executare.

Reclamanta a opinat că decizia nr.1/S13/09/10 din 25 martie 2016 este ilegală și pasibilă casării din următoarele considerente. În textul actului de control, cât și a deciziei contestate, Inspectoratul Fiscal de Stat nu a specificat din care activități realizate de Bușila Ludmila rezultă venitul calculat. Or, unicul venit în baza căruia supravețuiește reclamanta este pensia și cheltuielile apropiatilor.

A menționat că, în decizia contestată, lipsesc calculele corespunzătoare în baza cărora pârâtul estimează valoarea plății impuse reclamantei cu statut de majorare de întârziere. Or, lipsa acestor calcule, cât și a unei motivări juridico-financiare capabile să prezinte argumentele pârâtului, care au stat la baza emiterii deciziei de încasare a plăților, denotă inconsistența juridică a actului contestat.

Prin urmare, reclamanta este de opinia că pârâtul era obligat să-i prezinte, în variantă descifrată, calculul plăților impuse spre achitare, prin care să fie explicată discrepanța apărută în sumele calculate înainte și după contestarea deciziei.

Reclamanta și-a întemeiat acțiunea pe prevederile art. 274 Cod fiscal, art. 3, 6 (1) lit. a), art. 7 alin. (1), art. 11, 17, 19, art. 21 alin. (2) ale Legii contenciosului administrativ nr. 793 din 10 ianuarie 2000, art. 277-278 Cod de procedură civilă.

La 14 decembrie 2016, reclamanta Bușila Ludmila, prin intermediul reprezentantului său, Anatol Lupașcu, a depus cerere de concretizare a pretențiilor, prin care a solicitat anularea integrală a deciziei nr.1/S13/09/10 din 25 martie 2016 a Direcției Administrare Fiscală Botonica, în partea încasării sumei de 18 466,27 lei, conform modificării operate prin decizia nr.1/S25/09/10 din 15 iunie 2016, ca fiind ilegală; anularea deciziei nr.1/125/09/10 din 15 iunie 2016 a Inspectoratului Fiscal de Stat, în partea ce statuează încasarea de la Bușila Ludmila conform deciziei nr.1/S13/09/10 din 25 martie 2015 a sumei de 18 466,27 lei, ca fiind ilegală.

La 18 septembrie 2017, reclamanta Bușila Liudmila, prin intermediul reprezentantului său, a depus cerere de concretizare a pretențiilor, prin care a solicitat suplimentar repararea prejudiciului moral în sumă de 20 000 lei, produse prin acțiunile ilegale ale pârâtului, care i-au cauzat retrări profunde și dureri sufletești, amplificate și de amintirile din copilărie, când a fost deportată în Siberia împreună cu părinții, familia sa fiind deposedată de toate aceste bunuri agonisite.

Prin hotărârea din 21 noiembrie 2017 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, acțiunea reclamantei a fost respinsă ca nefondată (f.d. 99, vol. I).

Prin decizia din 26 iunie 2018 a Curții de Apel Chișinău, hotărârea primei instanțe a fost casată, cu restituirea cauzei spre rejudecare în instanța de fond, în alt complet de judecată (f.d. 132, vol. I).

Prin încheierea protocolară din 13 decembrie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, s-a dispus admiterea în proces a Eugeniei Borș în calitate de intervenient accesoriu de partea reclamantei (f.d. 165, vol. I).

La 26 noiembrie 2019, reclamanta, prin intermediul avocatului Nicolae Chilat, a depus cerere de concretizare, prin care a modificat temeiurile juridice din acțiune și a solicitat declararea nulă a Declarațiilor fiscale 2009-2010 depuse din numele său, declararea nulității Deciziei nr.1/S13/09/10 din 25 martie 2016 a Inspectoratului Fiscal de Stat și a Deciziei nr.1/S25/09/10 din 15 iunie 2016 a Inspectoratului Fiscal de Stat, emise în privința Ludmillei Bușila, încasarea în beneficiul reclamantei din contul Serviciului Fiscal de Stat a cheltuielilor de judecată și repararea prejudiciului moral (f.d. 182-186, vol. I).

În susținerea poziției sale a indicat că, prin contractul de donație nr. 9/10249 din 16 septembrie 2009, Bușila Liudmila a donat Iuliei Bușila ½ cotă-parte din imobilul cu nr. cadastral 5511210.038, compus inclusiv din lot pentru construcții; casa de locuit, garaj, șura, etc. situat în municipiul Chișinău, com. Băcioi, str. Salcânilor 3.

Potrivit contractului și certificatului cu privire la valoarea bunului imobil nr. 0101/09/20865 din 11 septembrie 2009 ale Oficiului Cadastral Teritorial Chișinău, valoarea bunului dăruit constituia suma de 34975 lei.

Ulterior, în temeiul contractului de donație nr. 12550 din 16 decembrie 2010, Bușila Ludmila a transmis cu titlu gratuit Eugeniei Borș imobilul cu nr. cadastral 010020611001003, amplasat în municipiul Chișinău, str. A. Pușkin, 28.

Reclamanta susține că, apartamentul enunțat supra l-a obținut în temeiul contractului de vânzare-cumpărare din 03 iulie 1998, iar conform pct. 4 al contractului valoarea reală a întregului imobil constituie 21950 lei.

Consideră reclamanta că la emiterea actelor contestate, Serviciului Fiscal de Stat s-a bazat neîntemeiat pe o evaluare a bunului imobil în mărime de 1.141.993 lei și a recunoscut eronat această sumă, drept creștere de capital, deoarece imobilul din mun. Chișinău, str. A. Pușkin, 28, a fost donat de către mama Bușila Liudmila fiicei sale Borș Eugenia.

Suplimentar, reclamanta menționează că, în speță se examinează majorările de capital pentru anii 2009-2010, prin urmare, termenul de prescripție pentru determinarea obligațiilor fiscale a expirat în anul 2015, iar deciziile IFS contestate sunt emise anul 2016, ceea ce înseamnă că Serviciul Fiscal de Stat a încălcat termenul de prescripție impus de lege.

Reclamanta și-a întemeiat cererea de concretizare pe normele art. 195, art. 196-230 Codul administrativ și art. 312, art. 314, art. 340, art. 341 Cod civil, art. art. 40, art. 45, art. 173, art. 264 Cod fiscal.

Prin hotărârea din 06 martie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, a fost admisă parțial acțiunea înaintată de Bușila Liudmila, s-a anulat pct. I și pct. II al deciziei nr. 1/S13/09/10 din 25 martie 2016 a Serviciului Fiscal de Stat și decizia nr. 1/S25/09/10 din 15 iunie 2016 a Serviciului Fiscal de Stat, în partea încasării de la Bușila Ludmila a sumei de 18466,27 lei. În rest, acțiunea a fost respinsă (f.d. 201, vol. I).

La 16 martie 2020, Serviciul Fiscal de Stat a contestat cu apel hotărârea din 06 martie 2020 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani, solicitând casarea parțială a hotărârii primei instanțe, în partea admiterii cererii de chemare în judecată, cu pronunțarea unei noi hotărâri, prin care să fie respinsă integral acțiunea înaintată de Bușila Ludmila, ca fiind neîntemeiată (f.d. 206- 207, vol. I).

La 06 mai 2020, avocatul Chilat Nicolae, în interesele apelantei Bușila Liudmila, a expediat, prin intermediul poștei electronice, cerere de apel prealabilă, prin care a solicitat casarea hotărârii primei instanțe, în partea respingerii acțiunii, cu emiterea unei decizii de admitere a cererii în partea respinsă.

Prin încheierea din 22 iulie 2020 a Curții de Apel Chișinău, în temeiul art. 236 alin. (2) lit. e) Cod administrativ, a fost declarat inadmisibil apelul depus de avocatul Chilat Nicolae, în interesele apelantei Bușila Ludmila.(f.d. 30-31, vol. II).

Prin decizia din 26 ianuarie 2021 a Curții de Apel Chișinău a fost respinsă cererea de apel depusă de Serviciul Fiscal de Stat și s-a menținut hotărârea din 06 martie 2020 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani.

La 05 februarie 2021, prin intermediul cancelariei Curții de Apel, Serviciul Fiscal de Stat a depus recurs împotriva deciziei din 26 ianuarie 2021 a Curții de Apel Chișinău.

În argumentarea cererii de recurs cu reiterarea motivelor de fapt și de drept anterior invocate, recurentul a menționat că decizia contestată este neîntemeiată, deoarece instanța de apel nu a analizat multilateral actele normative și legislația în vigoare, ce reglementează astfel de litigii, precum și nu au fost dovedite circumstanțele considerate de prima instanță și instanța de apel, ca fiind stabilite.

Susține recurentul că, instanțele ierarhic inferioare nu au dat o apreciere circumstanțelor pricinii prin prisma art. 42 alin. (1) Cod Fiscal, potrivit căreia persoana care face o donație se consideră că a vândut bunul donat la un preț ce reprezintă mărimea maximă din baza valorică ajustată sau prețul lui de piață la momentul donării. Calcularea bazei valorice ajustate a proprietății la momentul donației se efectuează ținând cont de prevederile art. 26 și conform art. 48 alin. (1) și (2) Cod fiscal, separat pentru fiecare obiect donat.

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

În conformitate cu art. 245 alin. (1) și (2) 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. 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.

Curtea de Apel Chișinău a pronunțat decizia contestată la 26 ianuarie 2021, însă confirmare privind notificarea dispozitivului deciziei la dosar nu există.

Totodată, copia deciziei motivate din 26 ianuarie 2021 a Curții de Apel Chișinău a fost comunicată recurentului la 16 martie 2021, fapt ce se confirmă prin avizul de recepție anexat la dosar (vol.II, f.d. 77).

Prin urmare, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ menționează că Serviciul Fiscal de Stat s-a conformat prevederilor legale și a depus recursul la 01 aprilie 2021, prin intermediul cancelariei Curții Supreme de Justiție, în termenul prevăzut de art. 245 din Codul administrativ.

La data de 25 martie 2021, intimătei Bușila Ludmila i-a fost notificată cererea de recurs (vol. II, f.d. 79), cu înștiințarea despre necesitatea depunerii referinței.

Până la examinarea cererii de recurs, Bușila Liudmila nu a făcut uz de dreptul său procedural și nu a depus referință asupra cererii de recurs.

Prin încheierea din 16 iunie 2021, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție a numit recursul depus de Serviciul fiscal de Stat pentru examinare în complet de 5 judecători.

În conformitate cu art. 247 din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează și soluționează recursul fără ședință de judecată. Dacă consideră necesar, Curtea Supremă de Justiție poate decide citarea participanților la proces.

În speță, Colegiul nu a considerat oportun de a cita participanții la proces pentru a se pronunța cu privire la problemele invocate în recurs, deoarece criticele recurentului Serviciul fiscal de Stat au fost expuse cu suficientă claritate.

Prin Legea nr. 116 din 19 iulie 2018 a fost adoptat Codul administrativ al Republicii Moldova.

În conformitate cu art. 257 alin. (1) din Codul administrativ, prezentul cod a intrat în vigoare la 01 aprilie 2019.

În conformitate cu art. 258 alin. (3) din Codul 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.

Prin urmare, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție va aprecia condițiile de admisibilitate a recursului în conformitate cu prevederile art. 258 alin. (3) din Codul administrativ, adică conform reglementărilor anterioare intrării în vigoare a Codului administrativ.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. c) din Codul administrativ, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă una dintre următoarele decizii: casează integral decizia instanței de apel și emite o nouă decizie, din următoarele considerente.

Potrivit 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.

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 1 aprilie 2019). Or, în speță procedura administrativă se referă la o activitate administrativă inițiată până la 1 aprilie 2019, aspect care determină că la caz se vor aplica dispozițiile legale vechi, care reglementau aceste instituții.

Așadar, conform art. 1 alin. (2) al Legii contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000 (în vigoare la data depunerii acțiunii în instanța de judecată), 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 corespundere cu prevederile art. 26 alin. (1) Legea contenciosului administrativ, 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.

Din materialele cauzei s-a constatat că, prin contractul de donație nr. 10249 din 16 septembrie 2009, Bușila Liudmila a donat Iuliei Borș 1/2 cotă-parte din imobilul compus din: lotul pentru construcții cu suprafața totală de 0,1176 ha, fertilitatea medie a solului de 64 grade, nr. cadastral xxxxxx, inclusiv: casa de locuit cu suprafața exterioară de 71,8 m.p., nr. cadastral xxxxxx, casă de locuit cu suprafața exterioară de 97,6 m.p., nr. cadastral xxxxxxxx, garaj nr. 2 cu suprafața exterioară de 61,4 m.p., nr. cadastral xxxxxx, șura nr. 3 cu suprafața exterioară de 22,9 m.p., nr. cadastral xxxxxxxx, șura nr. 4 cu suprafața exterioară de 32,8 m.p., nr. cadastral xxxxxx, șura nr. 5 cu suprafața exterioară de 35,4 m.p., nr. cadastral xxxxxxxx, beci nr. 1 cu suprafața de 16,6 m.p., amplasate în mun. Chișinău, comuna Băcioi, satul Băcioi, str. Salcânilor, xx (f.d. 38 verso – 3, vol. I9).

Potrivit contractului, valoarea imobilului dăruit constituia suma de 34 975 lei. Ulterior, în temeiul contractului de donație nr. 12550 din 16 decembrie 2011, Bușila Liudmila a transmis cu titlu gratuit Eugeniei Borș, încăperea nelocativă cu nr. cadastral xxxxxxxx, cu suprafața de 68,3 m.p., amplasată în mun. Chișinău, str. A. Pușkin, xxx. Potrivit contractului de donație, valoarea încăperii donate constituia 1 141 993 lei (f.d. 42, vol. I).

La data de 02 martie 2016, Bușila Liudmila a eliberat Eugeniei Borș procura autenticată notarial nr.1907, în temeiul căreia, reclamanta a împuternicit-o pe Borș Eugenia să-i reprezinte interesele în fața mai multor instituții ale statului, inclusiv și în fața Inspectoratului Fiscal de Stat (f.d. 47, vol. I).

Aționând în baza procurii nr.1907 din 02 martie 2016, la data de 25 martie 2016, Borș Eugenia, în numele și interesele Liudmilei Bușila, a depus la Direcția Administrare Fiscală Botanică declarația cu privire la impozitul pe venit pe perioada fiscală 2009, în conținutul căreia a indicat că în anul 2009, reclamanta a realizat un venit în mărime de 17 487,50 lei, prin creștere de capital. Totodată, în aceeași declarație, reprezentantul reclamantei a indicat că Bușila Liudmila în anul 2009 urma să achite un impozit pe venit în mărime de 384,13 lei (f.d. 35 verso – 36, vol. I).

La aceeași dată, adică la 25 martie 2016, Borș Eugenia, în numele și interesele Liudmilei Bușila, a depus la Direcția Administrare Fiscală Botanică declarația cu privire la impozitul pe venit pe perioada fiscală 2010, în conținutul căreia a indicat că în anul 2010, reclamanta a realizat un venit în mărime de 450 996,50 lei, prin creșterea de capital (f.d.40 verso – 41, vol. I). În aceeași declarație, reprezentantul reclamantei a indicat că Bușila Liudmila în anul 2010 urma să achite un impozit pe venit în mărime de 76247,37 lei.

În baza deciziei nr. 1/913 din 25 martie 2016 a Inspectoratului Fiscal de Stat de inițiere a controlului fiscal, Direcția Administrare Fiscală Botanică a efectuat un control fiscal, la oficiul organului fiscal, prin metoda de verificare tematică cu privire la corectitudinea calculării, achitării impozitului pe venit și prezentării declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit pentru perioada fiscală 2009 - 2010 în privința Liudmilei Bușila, în rezultatul căruia s-au constatat: prezentarea tardivă a Declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit pentru anii 2009 – 2010, neachitarea în termenul prevăzut de lege a impozitului pe venit pentru perioada (ele) 2009 - 2010 în sumă totală de 76 631,50 lei, confirmarea documentară a tranzacției cu activ de capital, confirmarea documentară a bazei valorice pentru perioada anului 2010 (f.d. 34 – 35, vol. I).

Prin decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău, Direcția Administrare Fiscală Botanică nr. 1/S 13/09/10 din 25 martie 2016 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale, s-a decis calcularea la buget a impozitului pe venit în sumă de 76 631,50 lei (anul 2009 - 384,13 lei, anul 2010 - 76 247,37 lei), încasarea majorării de întârziere conform prevederilor art. 228 din Codul fiscal, titlul V, în sumă de 47 502,26 lei (anul 2009-281,11 lei, anul 2010 - 47 221,15 lei) pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit, aplicarea unei amenzi pentru încălcarea legislației fiscale conform prevederilor art. 260 alin. (2) Cod fiscal în mărime de 400 lei, pentru prezentarea tardivă a dării de seamă fiscale (f.d. 55, vol. I).

La data de 15 aprilie 2016, Bușila Liudmila a depus o contestație împotriva actului respectiv, solicitând anularea deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău, Direcția Administrare Fiscală Botanică din 25 martie 2016 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale (f.d. 8, vol. I).

Prin decizia nr. 1/S25/09/10 din 15 iunie 2016 a Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău cu privire la modificarea deciziei nr. 1/S13/09/10 din 25 martie 2016, emisă de DAF Botanică a IFS mun. Chișinău, s-a decis modificarea deciziei nr. 1/S13/09/10 din 25 martie 2016, emisă de DAF Botanică a IFS mun. Chișinău, după cum urmează cap. I., din partea decisivă a deciziei s-a exclus; cap. II., din partea decisivă a deciziei sintagma „47 502,26 lei (a. 2009 - 281,11 lei; a.2010 -47 221,15 lei) s-a substituit cu sintagma „18 466,27 lei, (pentru perioada 01.04.2010 - 31.12.2012)”, în rest, decizia nr. 1/S13/09/10 din 25 martie 2016, emisă de DAF Botanică a IFS mun. Chișinău, a rămas nemodificată (f.d. 58, vol. I).

La 31 mai 2016, Bușila Liudmila a depus contestație împotriva deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 1/S25/09/10 din 15 iunie 2016 cu privire la modificarea deciziei nr.1/S13/09/10 din 25 martie 2016, emisă de DAF Botanică a IFS mun. Chișinău, prin care a solicitat anularea deciziei respective (f.d. 11, vol. I).

Prin decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 76 din 23 iunie 2013, a fost considerată neîntemeiată contestația înaintată de contribuabil (f.d. 60, vol. I).

La 13 iulie 2016, Bușila Liudmila a depus o cerere de chemare în judecată către Serviciul Fiscal de Stat, concretizând ulterior acțiunea, în final a solicitat declararea nulă a Declarațiilor fiscale 2009-2010 depuse din numele lui Bușila Ludmila, c/f: 0970710544173 și a actelor subsecvente anularea Deciziilor Inspectoratului Fiscal de Stat nr.1/S13/09/10 din 25.03.2016 și nr.1/S25/09/10 din 15.06.2016 emise în privința lui Bușila Liudmila, încasarea în contul reclamantei din contul pârâtului a cheltuielilor de judecată, precum și repararea prejudiciului moral (f.d. 182-186, vol. I).

Prin hotărârea din 06 martie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, acțiunea în contencios administrativ înaintată de Bușila Liudmila a fost admisă parțial. S-a anulat pct. I și pct. II a deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 1/S13/09/10 din 25.03.2016. S-a anulat decizia Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 1/S25/09/10 din 15.06.2016, în partea încasării de la Bușila Ludmila a sumei de 18466,27 lei. În rest, acțiunea a fost respinsă (f.d. 201, vol. I).

La 16 martie 2020, Serviciul Fiscal de Stat a contestat cu apel hotărârea din 06 martie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, solicitând casarea parțială a hotărârii primei instanțe, în partea în care a fost admisă acțiunea, cu pronunțarea unei noi hotărâri, prin care să fie respinsă integral acțiunea înaintată de Bușila Liudmila, ca fiind neîntemeiată (f.d. 206- 207, vol. I).

Prin decizia din 26 ianuarie 2021 a Curții de Apel Chișinău, s-a respins cererea de apel depusă de Serviciul Fiscal de Stat și s-a menținut hotărârea din 06 martie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

Pentru a pronunța această decizie, instanța de apel, prin prisma normelor de drept material ce reglementează raportul juridic litigios, în raport cu

circumstanțele cauzei, a reținut ca fiind justă concluzia primei instanțe privind ilegalitatea și netemeinicia deciziilor Inspectoratului Fiscal de Stat mun. Chișinău nr. 1/S13/09/10 din 25 martie 2016 și nr. 1/S25/09/10 din 15 iunie 2016, deoarece la momentul încheierii contractelor de donație, bunurile imobile care au constituit obiectul donației, pentru a cădea sub incidența art. 37 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, urmau să întrunească cumulativ două condiții și anume să constituie proprietate privată nefolosită în activitatea de întreprinzător și să fie vândut la un preț ce depășește baza ei valorică ajustată.

Curtea de Apel Chișinău a notat că bunurile imobile care constituiau proprietate privată a reclamantei Bușila Liudmila, au fost înstrăinate cu titlu gratuit (reducere cu titlu gratuit a patrimoniului în favoarea donatarului), iar prin prisma art. 37 alin. (2) lit. c) Codfiscal, bunurile respective nu puteau fi calificate drept active de capital. Prin urmare, odată ce s-a constatat că bunurile imobile menționate nu constituiau active de capital la momentul donării, nu a existat nici creștere de capital în sensul art. 37 alin. (7) din Codul fiscal, care la rîndul său reprezintă venit impozabil prin prisma art. 18 lit. e) Codfiscal (în vigoare la momentul respectiv)

În consecință, Curtea de Apel Chișinău a conchis că prima instanță, în partea contestată de Serviciul Fiscal de Stat, 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, iar soluția în partea admiterii acțiunii este justă, fiind rezultată din aprecierea probelor cercetate în cadrul procesului de judecată în coraport cu normele aplicabile speței.

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, în partea contestată de Serviciul Fiscal de Stat, referitoare la temeinicia acțiunii ca fiind rezultată din aplicarea și interpretarea eronată a normelor de drept material, motiv din care actele judecătorești de dispoziție nu pot fi menținute ca fiind legale și întemeiate.

În susținerea opiniei enunțate, instanța de recurs menționează că în conformitate 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.

Norme similare sunt enunțate și în art. 219 alin. (1) Cod administrativ, care stipulează că instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți.

Prin prisma alin. (2) și (3) al aceluiași articol, instanța de judecată depune eforturi pentru înlăturarea greșelilor de formă, explicarea cererilor neclare, depunerea corectă a cererilor, completarea datelor incomplete și pentru depunerea tuturor declarațiilor necesare constatării și aprecierii stării de fapt. Instanța de judecată indică asupra aspectelor de fapt și de drept ale litigiului care nu au fost discutate de participanții la proces. Instanța de judecată nu are dreptul să

depășească limitele pretențiilor din acțiune, însă, totodată, nu este legată de textul cererilor formulate de participanții la proces.

La caz, instanța de recurs menționează că examinând acțiunea în contencios administrativ, prin prisma art. 224 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, instanțele de judecată eronat au ajuns la concluzia anulării actelor administrative individuale contestate.

Respectiv, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție reține că temei pentru emiterea deciziei nr. 1/S13/09/10 din 25 martie 2016 a Inspectoratului Fiscal de Stat, Direcția generală de Administrare Fiscală Botanică și a deciziei nr. 1/S25/09/10 din 15 iunie 2016 a Inspectoratului Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Botanică asupra cazului de încălcare a legislației comise de către Bușila Liudmila a servit încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) și e) din Cod fiscal și art. 83 alin. (4) Cod fiscal, în consecință Bușila Liudmila fiind obligată să achite majorări de întârziere în sumă de 18466, 27 lei și sancționată cu amendă conform art 260 alin. (2) Cod fiscal.

În susținerea poziției enunțate, instanța de recurs menționează prevederile art. 3 alin. (4) din Codul fiscal, care prevăd că impozitarea se efectuează în baza prezentului cod și a altor acte normative adoptate în conformitate cu acesta, publicate în mod oficial, și care sunt în vigoare pe perioada stabilită pentru achitarea impozitelor și taxelor.

Conform art. 8 alin (2) lit. c) Cod fiscal, contribuabilul este obligat să țină evidența contabilă conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte organului fiscal și serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență contabilă în conformitate cu cerințele legislației.

Potrivit art. 8 alin. (2) lit. e) Cod fiscal, contribuabilul este obligat să achite la buget, la timp și integral, ținând cont de prevederile art.7 alin.(5), sumele calculate ale impozitelor și taxelor, asigurând exactitatea și veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate.

La rîndul său, art. 83 alin. (4) Cod fiscal stipulează că declarația cu privire la impozitul pe venit sau documentul cu privire la venitul societății se completează în conformitate cu instrucțiunile Inspectoratului Fiscal Principal de Stat de pe lângă Ministerul Finanțelor, potrivit formei aprobate de acesta, și se prezintă Serviciului Fiscal de Stat nu mai târziu de 31 martie a anului următor anului fiscal de gestiune, cu excepția cazurilor prevăzute la alin.(5)-(10).

Prevederile art. 87 alin. (1) al Codului Fiscal reglementează, că contribuabilul care, conform art. 83, este obligat să prezinte declarația cu privire la impozitul pe venit achită impozitul pe venit nu mai târziu de termenul stabilit pentru prezentarea declarației (fără a ține cont de prelungirea termenului).

Art. 129 pct. 12 din Codul fiscal statuează că încălcarea fiscală reprezintă acțiune sau inacțiune, exprimată prin neîndeplinire sau îndeplinire neadecvată a prevederilor legislației fiscale, prin încălcare a drepturilor și intereselor legitime ale participanților la raporturile fiscale.

Conform art. 231 alin. (1) și (2) Codul fiscal, 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. Temeiul tragerii la răspundere pentru încălcare fiscală este însăși încălcarea fiscală.

Potrivit art. 189 alin. (1) Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele și taxele contribuabililor în urma controalelor fiscale, dacă au fost stabilite cazuri de nerespectare a legislației fiscale, precum și în alte cazuri prevăzute de legislația fiscală.

Verificând actul de control al Serviciului Fiscal de Stat, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ, constată că drept surse pentru verificarea obligațiilor fiscale au servit: informația disponibilă în SISFS (fișa de verificare a obligațiilor fiscale, forma FVID) pentru anii 2009 -2010, cât și contractetele de donație nr. 12550 din 16 februarie 2010 și nr. 9/10249 din 16 septembrie 2009.

Astfel, în rezultatul controlului fiscal efectuat, Inspectoratul Fiscal de Stat a constatat că potrivit informației din SIA „Cadastru” al I.P. Agenția Servicii Publice și informației deținute de către SFS, recamat/intimată Bușila Lidmila a donat 1/2 cotă-parte din imobilul compus din: lotul pentru construcții cu suprafața totală de 0,1176 ha, fertilitatea medie a solului de 64 grade, nr. cadastral xxxxxxxx, inclusiv: casa de locuit cu suprafața exterioară de 71,8 m.p., nr. cadastral xxxxxxxx, casă de locuit cu suprafața exterioară de 97,6 m.p., nr. cadastral xxxxxxxx, garaj nr. 2 cu suprafața exterioară de 61,4 m.p., nr. cadastral xxxxxxxx, șura nr. 3 cu suprafața exterioară de 22,9 m.p., nr. cadastral xxxxxxxx, șura nr. 4 cu suprafața exterioară de 32,8 m.p., nr. cadastral xxxxxxxx, șura nr. 5 cu suprafața exterioară de 35,4 m.p., nr. cadastral xxxxxxxx, beci nr. 1 cu suprafața de 16,6 m.p., amplasate în mun. Chișinău, satul Băcioi, str. Salcânilor, xx, conform contractului de donație a imobilului nr. 9/10249 din 16 septembrie 2009, valoarea căruia constituie 34975 de lei.

La 16 decembrie 2010, contribuabilul Liudmila Bușila a donat încăperea nelocativă cu suprafața de 68,3 m.p., amplasat în mun. Chișinău, str. Pușkin, xxx (nr. cadastral xxxxxxxxxxxx), conform contractului de donație nr. 12550, valoarea căruia constituie 1141993 lei.

Prin urmare, organul fiscal conducându-se de prevederile art. 37 alin. (2) lit.c) din Codul fiscal (în redacția în vigoare la data înstrăinării bunului imobil de către contribuabil), și art. 37 alin. (5) din Codul fiscal, a stabilit că bunurile donate de către reclamantă/intimată au constituit active de capital și prin urmare contribuabilul Bușila Liudmila a obținut venit impozabil pentru anul 2009 în mărime de 5487,50 lei, iar pentru anul 2010 în mărime de 438 996, 37 lei.

La capitolul dat, instanțele ierarhic inferioare au conchis precum că la momentul emiterii actelor administrative contestate, Serviciul Fiscal de Stat a calificat bunurile donate drept active de capital aplicînd retroactiv prevederile legii noi, concluzie ce nu poate fi reținută de către instanța de recurs.

Astfel, instanța de recurs notează cu toate că Serviciul Fiscal de Stat a emis actele administrative în anul 2016, la caz urmează a fi aplicate dispozițiile legale în vigoare la momentul în care a apărut obligația reclamantei de a achita impozitul pe venit.

Or, bunurile care formează obiectul contractelor de donație, în temeiul art. 37 alin. (2) lit. c) Cod fiscal, în vigoare la momentul încheierii acestora, pot fi încadrate în definiția de „activ de capital”.

Astfel, conform art. 37 alin. (2) lit.c) din Codul fiscal (în redacția în vigoare la data înstrăinării bunului imobil de către contribuabil), active de capital sunt proprietatea privată nefolosită în activitatea de întreprinzător, care este vândută ce depășește baza ei valorică ajustată.

Potrivit art. 37 alin. (5) Cod fiscal (în redacția în vigoare la data înstrăinării bunului imobil de către contribuabil), mărimea creșterii de capital provenită din vânzare, schimb sau din altă formă de înstrăinare (scoatere din uz) a activelor de capital este egală cu excedentul sumei încasate în raport cu baza valorică a acestor active.

Prin urmare, la momentul încheierii contractelor de donație, bunurile imobile care au constituit obiectul donației pentru a cădea sub incidența art. 37 alin.(2) lit. c) Cod fiscal urmau să întrunească două condiții și anume să constituie proprietatea privată nefolosită în activitatea de întreprinzător și să fie vândută la un preț ce depășește baza ei valorică ajustată.

Concomitent, în conformitate cu prevederile pct. 36 din Regulamentul 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 30.01.2008, Serviciul fiscal de stat a stabilit că baza valorică a activului de capital este suma achitată de către contribuabil pentru procurarea lui sau suma cheltuielilor pentru crearea acestui activ de capital. Sumele achitate pentru procurarea, cheltuielile suportate pentru crearea activelor de capital urmează a fi confirmate documentar. Contribuabilul nu a prezentat confirmarea bazei valorice a activului de capital. Astfel, baza valorică a activului de capital se consideră 0 MDL.

Raportînd prevederile legale la caz și reieșind din suportul probatoriu, se atestă că inițial baza valorică a bunului imobil amplasat în mun. Chișinău, comuna Băcioi, str. Salcîmilor, 3, constituia 0, iar la momentul donării de către Bușila Liudmila -34 975 de lei.

Cît privește, bunul imobil amplasat în mun. Chișinău, str. Pușkin,28 se denotă că la momentul procurării de către reclamantă/intimată, conform contractului de vânzare-cumpărare nr. 8/10-7-4777 din 03 iulie 1998, baza valorică a acestuia constituia 240 000 lei, iar la data de 16 decembrie 2010 a fost donat cu valoare de 1141993 lei.

Prin urmare, este cert că pentru perioada anilor 2009-2010 reclamanta/intimată a beneficiat de creștere de capital or potrivit normelor imperative la art. 42 alin. (1) Cod fiscal (în redacția în vigoare la data înstrăinării bunului imobil de către contribuabil), persoana care face o donație se consideră că a vândut bunul donat la un preț ce reprezintă mărimea maximă din baza lui valorică sau prețul lui de piață la momentul donării.

Astfel, în rezultatul analizei datelor disponibile și ținînd cont de prevederile art. 15, art. 33-36, art. 37 din Codul fiscal, în cadrul controlului fiscal al persoanei fizice Bușila Liudmila, pentru perioada fiscală 2009-2010, de către Serviciul Fiscal de Stat s-a stabilit o creștere de capital în sumă de 901993 lei pentru anul 2010 și 34975 de lei pentru anul 2009, impozitînd creșterea de capital în sumă de

450996,50 lei (a.n.2010) și 5487,50 lei (a.n.2009), calculând, astfel contribuabilului impozit pe venit în sumă de 76247,37 de lei (a.n.2010) și 384,13 lei (a.n. 2009) .

Din considerentele menționate mai sus, derivă că este eronată și constatarea instanțelor ierarhic inferioare, precum că Bușila Liudmila nu avea obligația să depună declarația cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2009-2010 din motiv că dânsa nu a realizat venituri impozabile.

Conform art.228 alin. (1) Cod fiscal, majorarea de întârziere (penalitatea) este o sumă calculată în funcție de cuantumul impozitului, taxei și de timpul scurs din ziua în care acestea trebuiau plătite, indiferent de faptul dacă au fost sau nu calculate la timp. Aplicarea de către organul fiscal sau alt organ abilitat majorării de întârziere este obligatorie, independent de forma de constrângere. Majorarea de întârziere reprezintă o parte din obligația fiscală și se percepe în modul stabilit pentru impunerea fiscală.

În conformitate cu prevederile art. 228 alin. (3) Cod fiscal, Cuantumul majorării de întârziere se determină anual în funcție de rata de bază (rotunjită pînă la următorul procent întreg), stabilită de Banca Națională a Moldovei în luna noiembrie a anului precedent anului fiscal de gestiune, aplicată la operațiunile de politică monetară pe termen scurt, majorată cu 5 puncte, împărțită la numărul de zile ale anului și aproximată conform regulilor matematice pînă la 4 semne după virgulă.

Din normele enunțate, se deduce că, Sistemul informațional „Contul Curent a contribuabilului” corect și întemeiat a calculat reclamantei/întimatei Bușila Liudmila majorarea de întârziere pentru perioada 01 ianuarie 2013-25 martie 2016 pentru venitul impozabil neachitat pentru perioada fiscală 2009-2010 pentru perioada fiscală 2009-2010, or, în speță se atestă că Bușila Liudmila a obținut venit în perioada 2009 -2010, provenit din donarea bunurilor imobile, care nu a fost declarat pentru anii 2009-2010 și respectiv nu a fost achitat impozitul pe venit.

Subsecvent, instanța de recurs relevă că, Bușila Liudmila, reieșind din prevederile art. 83 alin. (1) din Codul fiscal (în redacția în vigoare la data înstrăinării bunului imobil de către contribuabil) avea obligația de a întocmi și depune declarația cu privire la impozitul pe venit, în termenul stabilit de Codul fiscal, iar orice încălcare a acestei obligații atrage după sine aplicarea sancțiunilor fiscale, iar reieșind din rezultatele controlului fiscal, Serviciul fiscal de stat a reținut că, contribuabilul Bușila Liudmila a prezentat tardiv declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit pentru perioada anilor 2009-2010, fiindu-i aplicată sancțiunea corespunzătoare.

Circumstanțele descrise permit instanței de recurs să conchidă că atât prima instanță, cât și instanța de apel au aplicat eronat prevederile legii, motiv din care actele judecătorești de dispoziție, nu pot fi menținute.

Pe cale de consecință, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție concluzionează că cererea de chemare în judecată depusă de Bușila Liudmila urmează a fi respinsă, ca neîntemeiată.

Din considerentele menționate și având în vedere faptul că normele de drept material au fost aplicate și interpretate eronat și nu este necesară verificarea suplimentară a anumitor dovezi, 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 casa integral decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe și de a emite o nouă decizie cu privire la respingerea acțiunii în contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de Bușila Liudmila.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. c) și alin. (2) Cod administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție

d i s p u n e :

Se admite recursul înaintat de Serviciul Fiscal de Stat.

Se casează decizia din 26 ianuarie 2021 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 06 martie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, în cauza de contencios administrativ la cererea de chemare în judecată depusă de Bușila Liudmila împotriva Serviciul Fiscal de Stat, terță persoană Borș Eugenia cu privire la anularea actului administrativ, încasarea cheltuielilor judiciare și repararea prejudiciului moral.

Se respinge acțiunea depusă de Bușila Liudmila împotriva Serviciului Fiscal de Stat, terță persoană Borș Eugenia cu privire la anularea actului administrativ, încasarea cheltuielilor judiciare și repararea prejudiciului moral.

Decizia este irevocabilă.

Președintele completului, judecătorul

Tamara Chișca –Doneva

Judecătorii

Ala Cobăneanu

Nina Vascan

Anatolie Țurcanu

Nicolae Craiu