Instanța de fond: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud. Victor Sîrbu)
Dosarul nr. 3a-163/24 (2-22008248-02-3a-01022024)

Republica Moldova
Curtea de Apel Chişinău
D E C I Z I E

9 iulie 2024 mun. Chişinău

Colegiul Civil, Comercial şi de Contencios Administrativ al
Curţii de Apel Chişinău

Având în componenţa sa:
Preşedintele şedinţei, judecătorul Mîra Ghenadie
Judecătorii Dașchevici Grigore şi Bostan Angela
Grefier Botnaraș Ludmila

Judecînd în şedinţă publică, cererea de apel declarată de Serviciul Fiscal de Stat asupra hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 02 noiembrie 2023, adoptată la acțiunea în contencios administrativ depusă de Garbuz Mihail și Garbuz Elena împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea avizului de plată la impozitul de avere pentru anul 2021 cu nr. ***** întocmit la data de *****,

C o n s t a t ă :

Circumstanțele cauzei;

La 20 ianuarie 2022, Garbuz Mihail și Garbuz Elena au înaintat acțiune de contencios administrativ îndreptată spre Serviciului Fiscal de Stat, cu privire la anularea avizului de plată la impozitul de avere pentru anul 2021 cu nr. ***** întocmit la data de ***** (care ulterior la data de 09 februarie 2022 a fost corectată).

În motivarea acțiunii au invocat că, la data de 01 decembrie 2021, au primit avizul de plată la impozitul pe avere pentru anul 2021 cu nr. *****, întocmit la data de 19 noiembrie 2021, în valoare de 262562,12 lei. Iar nefiind de acord cu avizul în cauză, la 03 decembrie 2021 au înaintat o contestație în procedura prealabilă, solicitând anularea avizului de plată cu efectuarea recalculărilor corespunzătoare.

Astfel, comunică reclamanții că, în motivare contestaţiei au indicat că, sunt proprietarii imobilului situat în mun. Chişinău, str. *****, *****. Iar conform datelor din Registrul bunurilor imobile, imobilul menţionat este înregistrat la Agenția Servicii Publice ca construcție nefinalizată şi distinaţia imobilului nu este stabilită. Totodată, conform datelor din Registrul bunurilor imobile, suprafaţa terenului, cu modul de folosință – pentru construcții, este indicată 0,0710 ha, în timp ce suprafaţa construcţiei nu este indicată, la modul de folosință fiind specificat – construcţie nefinalizată. Respectiv, nu este indicată suprafaţa totală a imobilului, ce contravine planului cadastral efectuat de specialiştii OCT Chişinău din 15.09.2006, deoarece în planul dat sunt toate dimensiunile a fiecărui spaţiu

aparte şi, la fel, este indicată destinaţia fiecărui spaţiu din imobilul situat pe str. *****, *****.

Prin urmare, reclamanții susțin că, impozitul pe imobilul din str. ***** s-a calculat incorect, or, conform prevederilor art. 278 Codul fiscal, obiecte ale impunerii sunt bunurile imobiliare, inclusiv terenurile din intravilan sau din extravilan, clădirile, construcțiile, casele de locuit individuale, apartamentele şi alte încăperi izolate, inclusiv bunurile imobiliare aflate la o etapă de finisare a construcţiei de 50% şi mai mult, rămase nefinisate timp de 3 ani după începutul lucrărilor de construcţie. Gradul de finalizare a construcţiei în scopul impozitării se determină de către experţii tehnici în construcţii sau de către agenţii economici cu activităţi în domeniul expertizei tehnice, sau de către autoritatea administraţiei publice locale, în baza metodei stabilite de organul central de specialitate al administraţiei publice în domeniul construcţiilor.

Totodată, în opinia reclamanților conform art. 287^2 alin.(1) Cod fiscal, subiecți ai impunerii sunt persoanele fizice proprietari ai bunurilor imobiliare cu destinaţie locativă, inclusiv căsuţele de vacanţă (cu excepția terenurilor), situate pe teritoriul Republicii Moldova. Iar conform art. 287^3 alin.(1) Cod fiscal, obiect al impunerii îl constituie bunurile imobiliare cu destinaţie locativă, inclusiv căsuţele de vacanţă (cu excepţia terenurilor), precum și cotele-părţi, a căror totalitate întruneşte cumulativ următoarele condiţii: a) valoarea estimată totală constituie 1,5 milioane şi mai mult; b) suprafaţa totală constituie 120 m^2 şi mai mult.

Astfel, comunică reclamanții că, la 05 ianuarie 2022 au recepţionat răspunsul Serviciul Fiscal de Stat cu nr. 26/2-02-134112 din 16 decembrie 2021 (expediat la data de 20.12.2021), prin care au fost informați că pentru clarificarea noconfirmităţii descrise în solicitare şi a avea temei pentru efectuarea schimbărilor de rigore în sistemul informational al Serviciul Fiscal de Stat, a fost transmisă interpelarea petiţionarilor către Departamentul Cadastru din cadrul Agenţiei Servicii Publice şi, la recepţionarea răspunsului de la Agenția Servicii Publice, petiţionarii vor fi informaţi suplimentar. Însă până în prezent nu au primit nici un răspuns, fiind nevoiţi să se adreseze în instanţa de judecată.

În acest context, în opinia reclamanților, ilegalitatea şi netemeinicia actelor contestate rezultă din însăşi cumulul de circumstanţe şi probe ce au fost prezentate la faza procedurii prealabile şi modul superficial, unilateral, parțial şi incomplet de administrare, verificare şi apreciere a acestora de către autoritatea pârâtă. Ori, din circumstanţele expuse supra rezultă în mod evident faptul că Garbuz Elena şi Garbuz Mihail nu sunt şi nu pot fi la momentul de faţă subiect al impunerii fiscale pentru plata impozitului pe avere. Iar unicul imobil ce se află în proprietatea ultimilor este o casă cu modul de folosință - construcţie nefinalizată, cu suprafaţa totală 1068,4 m.p., inclusiv locativă 123,2 m.p., comercială 178,2 m.p., administrativă 215,5 m.p., depozit 170,5 m.p., suprafaţa auxiliară 381,0 m.p.

Astfel, din tot acest imobil, situat pe str. *****, *****, spaţiul locativ este de numai 123,2 m.p., restul fiind spaţii comerciale şi administrative, care după cum s-a arătat mai sus, nu întrunesc condiţiile prevăzute de art. 287^3 alin. (1) Cod Fiscal. Motiv din care, solicită anularea avizului de plată la impozitul de avere pentru anul 2021, cu nr. *****,

întocmit la data de *****, în valoare de 262562,12 lei, pe numele Garbuz Elena, pe bunul imobil din mun.Chișinău, str.*****, *****.

Hotărîrea instanţei de fond ce constituie obiectul apelului.

Prin hotărârea Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani) din 02 noiembrie 2023, s-a admis acțiunea de contencios administrativ înaintată de Garbuz Mihail și Garbuz Elena împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea avizului de plată la impozitul de avere pentru anul 2021 cu nr. ** întocmit la data de *****. Fiind anulat avizul de plată la impozitul pe avere pentru 2021 cu nr. ***** întocmit la data de 19 noiembrie 2021.***

Verificarea admisibilităţii apelului.

Invocând ilegalitatea hotărârii instanței de fond, la 14 noiembrie 2023, Serviciul Fiscal de Stat a declarat apel asupra hotărârii Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani) din 02 noiembrie 2023.

În conformitate cu prevederile art. 232 alin. (1) Cod administrativ, *apelul se depune la instanţa de judecată care a emis hotărîrea contestată în termen de 30 de zile de la pronunţarea dispozitivului hotărîrii, dacă legea nu stabileşte un termen mai mic. Instanţa de judecată care a emis hotărîrea contestată transmite neîntîrziat apelul împreună cu dosarul judiciar, după motivarea hotărîrii, instanţei de apel.*

Din materialele cauzei rezultă că, la caz dispozitivul hotărîrii instanţei de fond a fost pronunţat public la 02 noiembrie 2023, iar cererea de apel a fost depusă la 14 noiembrie 2023, prin urmare Completul judiciar constată că, apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat a fost depus în interiorul termenului legal.

Potrivit art. 232 alin. (2) Cod administrativ, *motivarea apelului se prezintă la instanţa de apel în termen de 30 de zile de la data notificării hotărîrii motivate. Dacă se depune împreună cu apelul, motivarea apelului se depune la instanţa de judecată care a emis hotărîrea contestată.*

În speță, hotărârea motivată a fost comunicată părții apelante Serviciului Fiscal de Stat la data de 19 ianuarie 2024, iar motivarea apelului a fost depusă la 14 februarie 2024, adică cu respectarea prevederilor art. 232 alin. (2) Cod administrativ.

Argumentele apelantului vis-a-vis de pretinsa ilegalitate a hotărîrii atacate cu apel.

În susținerea apelului, Serviciul Fiscal de Stat, a relatat că, nu este de acord cu hotărârea instanței de fond și o consideră neîntemeiată. Întrucât, nu pot fi reținute alegațiile instanței de fond precum că**,** din actele anexate la materialele cauzei nu rezultă că bunul imobil menționat are destinație exclusiv locativă, lucru care nu poate fi susținut, deoarece la caz prezintă relevanță informația prezentată de către Agenția Servicii Publice nr. 11-03/867/2022 din 17.01.2022 anexată la materialele dosarului, în care se indică faptul că, în rezultatul verificării băncii centrale de date a cadastrului bunurilor imobile pe numele intimatei Garbuz Elena era înregistrat dreptul de proprietate asupra bunului imobil cu numărul cadastral *****, construcție nefinalizată (cu grad de finalizare 90%), cu valoarea estimată 6 884 156 lei, prin care confrmă faptul că, bunul imobil respectiv reprezintă ,,casa individuală de locuit cu grad de finalizare 90%". Or, potrivit art. 287^1 din Codul fiscal, impozitul pe avere este un impozit aplicat asupra averii contribuabilului sub formă de bunuri imobiliare cu destinație locativă, inclusiv căsuțele de vacanță (cu

excepția terenurilor), în cazul în care acestea satisfac condițiile specificate în prezentul titlu.

Conform art.287^2 alin. (1) din Codul fiscal, subiecți ai impunerii sânt persoanele fizice, proprietarii bunurilor imobiliare cu destinație locativă, inclusiv căsuțele de vacanță (cu excepția terenurilor), pe teritoriul Republicii Moldova, iar alineatul 3 al aceluiași articol prevede faptul că, în cazul în care bunurile imobiliare reglementate de prezentul titlu se află în proprietate comună în devălmășie, subiect al impunerii este considerat, în baza acordului comun, unul din proprietari (coproprietari). În acest caz, toți proprietarii (coproprietarii) poartă o răspundere solidară pentru îndeplinirea obligațiilor fiscale conform art. 287^3 alin.(1) din Codul fiscal, obiect al impunerii îl constituie bunurile imobiliare cu destinație locativă, inclusiv căsuțele de vacanță (cu excepția terenurilor), precum și cotele-părți, a căror totalitate întrunește cumulativ următoarele condiții: a) valoarea estimată totală constituie 1,5 milioane și mai mult; b) suprafața totală constituie 120 m2 și mai mult.

Astfel, notează apelantul că, potrivit registrului Bunurilor imobile a I.P. ,,Agenției Servicii Publice" Departamentul cadastru, bunul imobil cu numărul cadastral ***** reprezintă o construcție cu grad de finalizare de 90% care aparține cu drept de proprietate intimaților Garbuz Elena și soțul acesteia Garbuz Mihail, în temeiul contractului de vânzare/cumpărare nr. ***** din ***** (duplicat nr. 2484 din 03.06.2008).

Totodată, bunul imobil cu numărul cadastral ***** amplasat pe str. *****, 1 A, conform informațiilor prezentate de I.P. ,,Agenția Servicii Publice" reprezintă un bun imobil cu destinație locativă cu o suprafață totală de 1190,8 m2, iar valoarea estimată a acestuia este de 6 884 156 lei.

În acest context, comunică apelantul că, prin hotărârea Judecătoriei Chișinău sediul Centru nr. 3-298/17 din 27 noiembrie 2017 (menținută prin decizia Curții de Apel Chișinău nr. 3a-174/18 din 11 aprilie 2018) anexate la dosarul administrativ a fost respinsă cererea de chemare în judecată înaintată de către Elena Garbuz și Mihail Garbuz împotriva Oficiului Cadastral Tentorial Chișinău I.S. ,,Cadastru" cu privire la anularea refuzului și obligarea pârâtului de a efectua modificări în Registrul bunurilor imobile, ca nefondată. Or, intimata Elena Garbuz împreună cu soțul acesteia Mihail Garbuz în cererea lor au solicitat modificarea înscrierilor din Registrul bunurilor imobile dat fiind faptul că intimații consideră că, imobilul a fost înregistrat greșit drept casă de locuit individuală, iar potrivit răspunsului emis de către I S. ,,Agenția Servicii Publice" careva erori la înregistrarea dreptului de proprietate nu au fost depistate.

Reieșind din circumstanțele menționate supra, susține apelantul că alegațiile instanței de fond potrivit cărora bunul imobilul amplasat pe str. *****, 1 A nu poate fi obiectul impunerii cu impozitul pe avere sunt neîntemeiate și inadmisibile dat fiind faptul că, există o hotărâre judecătorească defnitivă între Elena Garbuz și I.S. ,,Agenția Servicii Publice" cu privire la destinația spațiului de pe str. *****, 1 A, prin care aceasta se consideră a fi locativă. Or, potrivit pct. 19 lit. a) si lit. b) al Regulamentului cu privire la evaluarea bunurilor imobile în scopul impozitării aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.827/2020, se disting următoarele tipuri de bunuri imobile:

a) bunuri imobile cu destinație locativă, care includ construcțiile și încăperile izolate

destinate predominant locuirii permanente și activităților complementare ei, precum și terenurile pe care sânt amplasate sau urmează a fi amplasate astfel de construcții cu următoarele subcategorii: apartamente și încăperi izolate locative în case cu multe etaje; apartamente în case de locuit individuale; case de locuit individuale, inclusiv terenuri aferente și construcțiile auxiliare în localitățile urbane și în localitățile rurale; terenuri destinate construcției locative.

Conform pct. 37 din Regulamentul menționat, proprietarul bunului imobil sau titularul de drept este obligat să prezinte oficiului cadastral teritorial informația necesară pentru evaluare. În cazul în care proprietarul sau alt titular de drept refuză să prezinte informația solicitată, evaluarea este efectuată în baza informației deținute de către oficiile cadastrale teritoriale privind bunul imobil în cauză sau bunurile imobile similare.

Totodată, apelantul atrage atenția că, Regulamentul cu privire la evaluarea bunurilor imobile în scopul impozitării stabilește modul de evaluare a bunurilor imobile în scopul impozitării, prin aplicarea procedurilor de evaluare masivă și celor trei metode de estimare a valorii de piață: metoda analizei comparative a vânzărilor, metoda veniturilor și metoda cheltuielilor.

Astfel, Regulamentul menționat stabilește modul de evaluare a bunurilor imobile, inclusiv clasifcarea prin care este estimată valoarea acestora, care este utilizată la calcularea cuantumului impozitului în privința bunurilor imobile.

Prin urmare, în accepțiunea Regulamentului menționat supra, susține apelantul că casele de locuit individuale, inclusiv terenuri aferente și constructive auxiliare în localitățile urbane și în localitățile rurale, sunt clasificate la categoria bunurilor imobile cu destinație locativă. Or, din analiza Avizului de plată la impozitul pe avere pentru anul 2021 cu nr. *****, bunul imobil din mun. Chișinău, cu numărul cadastral ***** amplasat pe str. *****, 1 A, întocmit la data de *****, la categoria - tipul bunului, este indicat ca fiind locativ cu o suprafață totala de 1190,8 m2, iar valoarea estimată a bunul imobil litigios este de 6 884 156 lei.

În asemenea circumstanțe, susține apelantul că, Serviciul Fiscal de Stat în mod justificat și întemeiat a înaintat spre plată intimatei Garbuz Elena avizul de plată la impozitul pe avere pentru anul 2021 nr. ***** din *****, dat fiind faptul că bunul imobil litigios cade sub incidența prevederilor art. 287^3 alin. (1) din Codul fiscal. Iar documentele ce confirmă înregistrarea drepturilor asupra bunurilor imobile, conform dispozițiilor Legii Cadastrului bunurilor imobile nr.1543-XIII din 25.02.1998, sunt extrasul din Registrul bunurilor imobile, sau certificatul privind înscrierile în registrul bunurilor imobile. Extrasul din Registrul bunurilor imobile îl eliberează organul cadastral teritorial în a cărui rază de acțiune se află bunul imobil. Iar, potrivit art. 36 alin. (5) din legea menționată, extrasul din Registrul bunurilor imobile este valabil timp de două luni din data eliberării.

Astfel, consideră apelantul că prima instanță incorect a concluzionat faptul că, bunul imobil cu numărul cadastral ***** amplasat pe str. *****, 1 A, care aparține cu drept de proprietate intimaților Garbuz Elena și Garbuz Mihail, nu constituie obiect al impunerii cu impozit pe avere or, pct. 19 din Regulamentul menționat stabilește expres că, bunurile imobile cu destinație locativă includ și casele de locuit din localitățile urbane.

În virtutea exercitării dreptului de proprietate, intimatul este în drept să ofere în locațiune bunul imobil supus impozitării, sau să fie folosit ca încăpere pentru oficii, obținând venit din darea în locațiune a imobilului respectiv, însă în rezultatul efectuării acestor acțiuni de către intimații Garbuz Elena și Garbuz Mihail, categoria bunului imobil nu se modifică, acesta find atribuit de către organele cadastrale la categoria: „casă individuală de locuit cu grad de finalizare 90%*”,* fiind în esență bun imobil cu destinație locativă, respectiv concluziile instanței de fond expuse în hotărâre în privința actului administrativ contestat, apelantul le consideră neîntemeiate.

Totodată, raportând prevederile normelor legale enunțate la circumstanțele cauzei, apelantul atestă cu certitudine că, aplicarea și interpretarea incorectă de către prima instanță a normelor de drept material, în cadrul judecării cauzei în prima instanță, iar hotărârea instanței de fond o consideră neîntemeiată.

Mai mult ca atât, nu pot fi reținute concluziile instanței de fond precum că, în conformitate cu prevederile art. 11 alin.(1) Cod fiscal, toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

În aceeași ordine de idei, susține apelantul că, instanța de fond nu a dat nici o apreciere probelor și argumentelor prezentate de Serviciul Fiscal de Stat, fapt ce a dus la emiterea unei decizii neîntemeiate, în consecință a admis erori în aprecierea probatoriului administrat și în interpretarea normelor legale, acordând prioritate argumentelor intimaților care nu au avut un suport probatoriu**,** concluzionând despre necesitatea admiterii acțiunii.

Ca urmare, solicită Serviciul Fiscal de Stat admiterea apelului, casarea hotărârii instanței de fond, cu emiterea unei noi decizii prin care cererea de chemare în judecată depusă de Garbuz Mihail și Garbuz Elena împotriva Serviciului Fiscal de Stat, să fie respinsă ca neîntemeiată

Argumentele participanților la proces:

Reprezentantul apelantului, Serviciul Fiscal de Stat-Anatolie Gogu, în ședința instanței de apel a pledat pentru admiterea apelului, susținând în întregime cererea de apel motivată.

Reprezentantul intimaților, Garbuz Mihail și Garbuz Elena, avocatul Iurie Chifiac, în ședința instanței de apel a pledat pentru respingerea apelului și menținerea în vigoare a hotărârii instanței de fond, susținând poziția relatată în textul acțiunii înaintate în judecată.

Studiind materialele dosarului şi înscrisurile administrate, verificând argumentele expuse în cererea de apel, Completul specializat în examinarea cauzelor de contencios administrativ al Curţii de Apel Chișinău conchide că apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat este neîntemeiat, motiv din care urmează a fi respins cu menţinerea hotărîrii Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani) din 02 noiembrie 2023, din următoarele considerente.

Aprecierea instanţei de apel a argumentelor părţilor şi cadrului legal aplicabil speţei:

În conformitate cu prevederile art. 195 Cod administrativ, *procedura acţiunii în contenciosul administrativ se desfăşoară conform prevederilor prezentului cod.*

Suplimentar se aplică corespunzător prevederile Codului de procedura civilă, cu excepţia art.169–171.

Potrivit dispoziţiilor art.219 alin.(1), (3) Cod administrativ, *(1) 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. (3) 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.*

În conformitate cu prevederile art. 240 alin. (1) lit. a) Cod administrativ, *examinînd cererea de apel, instanţa de apel adoptă una dintre următoarele decizii-* ***respinge apelul.***

Conform art. 239 Codul de procedură civilă, *hotărârea judecătorească trebuie să fie legală şi întemeiată. Instanţa îşi întemeiază hotărârea numai pe circumstanţele constatate nemijlocit de instanţă şi pe probele cercetate în şedinţă de judecată.*

În temeiul art.240 alin.(1) Cod de procedură civilă, *la deliberarea hotărîrii, instanţa judecătorească apreciază probele, determină circumstanţele care au importanţă pentru soluţionarea cauzelor, care au fost sau nu stabilite, caracterul raportului juridic dintre părţi, legea aplicabilă soluţionării cauzei şi admisibilitatea acţiunii.*

Hotărârea este întemeiată, dacă în ea sunt expuse toate circumstanţele care au importanţă la soluţionarea cauzei şi care au fost verificate în şedinţa de judecată multilateral, complet, fiind elucidate probele privind circumstanţele constatate ale cauzei.

Prevederile legale enunţate impun în mod expres, obligația instanţei de apel să verifice circumstanţele şi raporturile juridice stabilite în hotărârea primei instanţe, precum şi cele care nu au fost stabilite şi este obligată să verifice legalitatea hotărârii în întregul ei şi să se pronunţe asupra tuturor motivelor invocate în apel.

Respectiv, conform practicii CEDO instanţa de apel, potrivit regulilor unui proces echitabil pornind de la aprecierea rolului determinant al concluziilor sale, are obligaţia să examineze efectiv problemele esenţiale care îi sunt supuse aprecierii şi să nu se limiteze doar la însuşirea motivelor și concluziilor date de instanţa inferioară. (*Hirro Balani c. Spaniei*, nr.18064/91 din 09.12.1994 §27; *Georgiadis v. Greciei* nr.21522/93 din 29.05.1997 §43).

Completul specializat în examinarea cauzelor de contencios administrativ al Curţii de Apel Chişinău, analizând legalitatea hotărârii pronunţate în raport cu prevederile art.225 Cod administrativ; art. 239 – 241 Cod de procedură civilă, concluzionează că aceasta urmează a fi menţinută, or instanţa de fond, corect a elucidat şi constatat circumstanţele cauzei, a verificat şi apreciat obiectiv, probele prezente la materialele cauzei, stabilind corect circumstanțele de fapt și aplicând corect legislația pertinentă ce guvernează raportul litigios.

Materialul probatoriu administrat de instanţa de fond, denotă următoarea situaţie;

<u>În fapt:</u>

Materialele cauzei atestă că, conform extrasului din Registrul bunurilor imobile, eliberat de Departamentul cadastru al Agenției Servicii Publice, Garbuz Elena și Garbuz Mihail dețin în proprietate comună în devălmășie bunurile imobile cu numerele cadastrale 0100209.007 (teren) și ***** (construcție), situate în mun.Chișinău, str.*****, ***** (f.d. administrativ 7-11).

Conform aceluiași înscris, bunul imobil cu nr.cadastral ***** reprezintă o construcție nefinalizată (grad de finalizare 90%), nefiind indicată suprafața acesteia.

Conform avizului de plată a impozitului pe bunurile imobiliare pentru anul 2021, eliberat pe numele lui Garbuz Elena, au fost supuse impozitării bunurile imobile cu numerele cadastrale 0100209.007.00.000 (teren) și *****.000 (construcție), situate în mun.Chișinău, str.*****, ***** (f.d.21).

Din conținutul avizului respectiv reiese că, valoarea estimată a bunului imobil cu nr.cadastral ***** este de 6 884 156 lei. Remarcându-se faptul că în aviz nu este specificată suprafața bunului imobil supus impozitării.

La 19 noiembrie 2021, de către Direcția Deservire Fiscală Centru, mun.Chișinău, din cadrul Serviciului Fiscal de Stat, a fost emis avizul de plată nr.***** la impozitul pe avere pentru anul 2021, prin care lui Garbuz Elena i s-a înaintat spre achitare la bugetul de stat suma de 262 562,12 lei, formată din: restanța la impozitul pe avere - 158 600,35 lei, majorarea de întârziere - 48 888,52 lei și impozitul calculat pentru anul 2021 - 55 073,25 lei (f.d. administrativ 2).

Conform avizului menționat, obiect al impunerii îl constituie 1.0 cotă parte din bunul imobil cu numărul cadastral *****.000, situat în mun.Chișinău, str.*****, *****, cu suprafața totală de 1190,80 m.p. și valoarea estimată în sumă de 6 884 156 lei.

La 03 decembrie 2021, Garbuz Elena a depus la Serviciul Fiscal de Stat cerere prin care a solicitat anularea avizului de plată nr.***** la impozitul pe avere pentru anul 2021, dat fiind faptul că bunul supus impozitării nu este un bun cu destinație locativă, dar o construcție nefinalizată (f.d. administrativ 5).

Astfel, întru elucidarea situației create, la 16 decembrie 2021, Serviciul Fiscal de Stat s-a adresat cu un demers către Agenția Servicii Publice, prin care a solicitat concretizarea informației referitor la bunurile imobile cu destinație locativă deținute de Garbuz Elena, la situația din 01.11.2021, având în vedere faptul că pe portalul informațional „e-cadastru" bunul cu numărul cadastral *****.000 figurează ca „construcție nefinalizată", iar pe CD-ul prezentat de ASP - ca „casă de locuit" (f.d. administrativ 12).

Prin răspunsul Serviciului Fiscal de Stat nr. 26/2-02-17-2447-134112 din 16 decembrie 2021, Garbuz Elena, a fost informată că pentru a clarifica neconformitatea descrisă în solicitare și a avea temei pentru efectuarea schimbărilor de rigoare în sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat, a fost transmisă interpelarea către Departamentul Cadastral din cadrul IP„Agenția Servicii Publice. Iar astfel, la recepționarea răspunsului de la Agenția Servicii Publice va fi informată suplimentar.

Conform răspunsului Agenției Servicii Publice nr.11-03/867/2022 din 17 ianuarie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a fost informat că bunul imobil cu numărul cadastral *****, construcție nefinalizată, reprezintă casă individuală de locuit cu grad de finalizare 90%, cu valoarea estimată în sumă de 6 884 156 lei în baza parametrilor tehnici colectați din

dosarul tehnic, dosarul cadastral și Registrul nbunurilor imobile (f.d. administrativ 15-16).

Mizând pe faptul că nu a primit răspuns la contestația formulată, la data de 20 ianuarie 2022, Garbuz Mihail și Garbuz Elena au înaintat acțiune de contencios administrativ ce ulterior la data de 09 februarie 2022 a fost concretizată - împotriva Serviciului Fiscal de Stat, cu privire la anularea avizului de plată la impozitul de avere pentru anul 2021 cu nr. ***** întocmit la data de *****.

Prin răspunsului Serviciului Fiscal de Stat nr. 26/1-01-09-421 din 24 februarie 2022, Garbuz Elena a fost informată că, conform răspunsului Agenției Servicii Publice bunul imobil cu numărul cadastral ***** reprezintă casă individuală de locuit cu grad de finalizare 90%. Respectiv, conform prevederilor art. 287^2 și 287^3 Cod fiscal, întrunește condițiile pentru calificarea drept subiect al impunerii cu impozitul pe avere pentru bunul imobil nominalizat (f.d. administrativ 18).

Admisibilitatea acţiunii:

Prevederi relevante ale Codului administrative sunt următoarele:

Articolul 20. *Acţiunea în contencios administrativ*

Dacă printr-o activitate administrativă se încalcă un drept legitim sau o libertate stabilită prin lege, acest drept poate fi revendicat printr-o acţiune în contencios administrativ, cu privire la care decid instanţele de judecată competente pentru examinarea procedurii de contencios administrativ, conform prezentului cod.

Articolul 206. *Felurile acţiunilor în contencios administrativ*

(1) O acţiune în contencios administrativ poate fi depusă pentru:

a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acţiune în contestare).

Reieșind din cerințele formulate, rezultă că, acțiunea reclamantului este una în contestare.

Articolul 191. *Competenţa jurisdicţională pentru acţiunea în contencios administrativ*

(1) Cu excepţia cazurilor prevăzute la alin.(2) şi (3), judecătoriile soluţionează în fond toate acţiunile în contencios administrativ.

Articolul 196. *Competenţa teritorială pentru acţiunea în contencios administrativ*

(1) Acţiunea în contencios administrativ se depune la instanţa de judecată în a cărei rază teritorială îşi are sediul autoritatea publică care a desfăşurat activitatea administrativă contestată, daca legea nu prevede altfel.

Ținînd cont de obiectul acțiunii, sediul autorității publice pîrîte și avînd în vedere prevederile art.191 alin.(1) Cod administrativ, examinarea prezentei cauze corect a fost reținută spre judecare și judecată de Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani, or obiectul acesteia nu se regăsește în excepțiile de la alin.(2) și (3) a art.191 Cod administrativ.

Astfel, acțiunea în contencios administrativ a fost înaintată de reclamant cu respectarea competenței jurisdicționale și teritoriale.

Articolul 17. *Dreptul vătămat*

Drept vătămat este orice drept sau libertate stabilit/stabilită de lege căruia/căreia i se aduce atingere prin activitate administrativă.

Articolul 39. *Accesul liber la justiţie*

(1) Controlul judecătoresc al activităţii administrative este garantat şi nu poate fi îngrădit.

(2) Orice persoană care revendică un drept vătămat de către o autoritate publică în sensul art.17 sau prin nesoluţionarea în termenul legal a unei cereri se poate adresa instanţei de judecată competente.

Articolul 189. *Înaintarea acţiunii în contencios administrativ*

(1) Orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorităţi publice poate înainta o acţiune în contencios administrativ.

Articolul 10. *Actul administrativ individual*

(1) Actul administrativ individual este orice dispoziţie, decizie sau altă măsură oficială întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, cu scopul de a produce nemijlocit efecte juridice, prin naşterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public.

Articolul 11. *Categoriile actelor administrative individuale*

(1) Actele administrative individuale pot fi:

a) acte defavorabile – actele care impun destinatarilor lor obligaţii, sancţiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care resping, în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat;

Completul judiciar specializat statuează că, actul administrativ individual defavorabil emis de autoritatea publică pîrîtă – avizul de plată la impozitul de avere pentru anul 2021 cu nr. ***** întocmit la data de ***** - constituie act administrativ defavorabil reclamanților.

Articolul 19. *Cererea prealabilă*

Cererea prealabilă este instituţia care oferă o cale de soluţionare prejudiciară a litigiilor administrative.

Articolul 162. *Scopul procedurii prealabile*

(1) Procedura prealabilă urmăreşte scopul de a verifica legalitatea actelor administrative individuale.

(2) Dacă autoritatea publică nu soluţionează petiţia în termenele prevăzute de prezentul cod, persoana afectată este în drept să depună cerere prealabilă.

(3) Cererea prealabilă poate fi îndreptată spre:

a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual ilegal sau nul;

b) emiterea unui act administrativ individual.

Articolul 208. *Respectarea procedurii prealabile*

(1) Până la înaintarea acţiunii în contencios administrativ se va respecta procedura prealabilă, cu excepţiile prevăzute de lege.

După cum rezultă din materialele cauzei elucidate anterior, urmează că, până la înaintarea acţiunii în contencios administrativ, Garbuz Mihail și Garbuz Elena au respectat procedura prealabilă. Cererea prealabilă (contestația) fiind depusă la 03 decembrie 2021.

La cererea prealabilă (contestația depusă), autoritatea publică a emis răspunsul nr. 26/2-02-17-2447-134112 din 16 decembrie 2021, prin care Garbuz Elena, a fost

informată că pentru a clarifica neconformitatea descrisă în solicitare și a avea temei pentru efectuarea schimbărilor de rigoare în sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat, a fost transmisă interpelarea către Departamentul Cadastral din cadrul IP„Agenția Servicii Publice. Iar astfel, la recepționarea răspunsului de la Agenția Servicii Publice va fi informată suplimentar.

Ulterior adresării de către reclamanți în instanța de judecată, autoritatea publică a emis răspunsul nr. 26/1-01-09-421 din 24 februarie 2022, prin care Garbuz Elena a fost informată că, conform răspunsului Agenției Servicii Publice bunul imobil cu numărul cadastral ***** reprezintă casă individuală de locuit cu grad de finalizare 90%. Respectiv, conform prevederilor art. 287^2 și 287^3 Cod fiscal, întrunește condițiile pentru calificarea drept subiect al impunerii cu impozitul pe avere pentru bunul imobil nominalizat (f.d. administrativ 18).

Articolul 209. *Termenul de înaintare a acţiunii în contencios administrativ*

(1) Acţiunea în contestare şi acţiunea în obligare se înaintează în decurs de 30 de zile, dacă legea nu prevede altfel. Acest termen începe să curgă de la:

a) data comunicării sau notificării deciziei cu privire la cererea prealabilă sau data expirării termenului prevăzut de prezentul cod pentru soluționarea acesteia;

Astfel, coroborând prevederile normelor legale citate anterior, cu circumstanțele de fapt ale cauzei, Completul judiciar statuează că, acțiunea înaintată de Garbuz Mihail și Garbuz Elena la 20 ianuarie 2022, a fost depusă în instanța de contencios administrativ în termen, cât și cu respectarea procedurii prealabile, din care motive, instanța de fond corect a reținut spre examinare fondul cerințelor formulate în acțiune.

<u>Cu referire la fondul acțiunii:</u>

Articolul 224. Hotărîrile instanţei de judecată

(1) Examinînd acţiunea în contencios administrativ în fond, instanţa de judecată adoptă una dintre următoarele hotărîri:

a) în baza unei acţiuni în contestare, anulează în tot sau în parte actul administrativ individual, precum şi o eventuală decizie de soluţionare a cererii prealabile, dacă acestea sînt ilegale şi prin ele reclamantul este vătămat în drepturile sale.

Fiind învestită cu soluționarea cauzei ca instanță de fond, Judecătoria Chișinău (sediul Rîșcani), prin hotărîrea din 02 noiembrie 2023 a admis acțiunea formulată de Garbuz Mihail și Garbuz Elena împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea avizului de plată la impozitul de avere pentru anul 2021 cu nr. ***** întocmit la data de *****. Dispunând astfel anularea avizului de plată la impozitul pe avere pentru 2021 cu nr. ***** întocmit la data de 19 noiembrie 2021.

Completul specializat în examinarea cauzelor de contencios administrativ al Curții de Apel Chișinău susține ca fiind legală soluția primei instanțe, iar în argumentarea poziției sale reține următoarele.

<u>LEGISLAȚIA PERTINENTĂ (în vigoare la data emiterii actului administrativ contestat:</u>

Codul fiscal:

Articolul 5. Noţiuni generale

Următoarele noţiuni se aplică în scopul impozitării, fără modificarea statutului juridic al persoanelor juridice şi fizice prevăzut de legislaţia în vigoare:

1) Persoană – orice persoană fizică sau juridică.

2) Contribuabil, subiect al impunerii – persoană care, conform legislaţiei fiscale, este obligată să calculeze şi/sau să achite la buget *orice impozite* şi taxe, penalităţile şi amenzile respective; persoană care, conform legislaţiei fiscale, este obligată să reţină sau să perceapă de la altă persoană şi să achite la buget plăţile indicate.

Articolul 6. Impozite şi taxe şi tipurile lor

(1) *Impozitul* este o plată obligatorie cu titlu gratuit, care nu ţine de efectuarea unor acţiuni determinate şi concrete de către organul împuternicit sau de către persoana cu funcţii de răspundere a acestuia pentru sau în raport cu contribuabilul care a achitat această plată.

(4) În Republica Moldova se percep *impozite* şi taxe de stat şi locale.

(5) Sistemul impozitelor şi taxelor de stat include: […] *g) impozitul pe avere;* […].

(6) Sistemul impozitelor şi taxelor locale include: […] *a) impozitul pe bunurile imobiliare;* […].

Articolul 287[1]. Noţiuni

În sensul prezentului titlu, se defineşte următoarea noţiune:

-Impozit pe avere – impozit aplicat asupra averii contribuabilului sub formă de bunuri imobiliare cu destinaţie locativă, inclusiv căsuţele de vacanţă (cu excepţia terenurilor), în cazul în care acestea satisfac condiţiile specificate în prezentul titlu.

Articolul 287[2]. Subiecţii impunerii

(1) Subiecţi ai impunerii sînt persoanele fizice proprietari ai bunurilor imobiliare **cu destinaţie locativă,** inclusiv căsuţele de vacanţă (cu excepţia terenurilor), pe teritoriul Republicii Moldova.

(2) În cazul în care bunurile imobiliare reglementate de prezentul titlu se află în proprietate (în folosinţă) comună în diviziune a mai multor persoane, subiect al impunerii este considerată fiecare dintre aceste persoane, în cota-parte care îi revine.

(3) În cazul în care bunurile imobiliare reglementate de prezentul titlu se află în proprietate comună în devălmăşie, subiect al impunerii este considerat, în baza acordului comun, unul din proprietari (coproprietari). În acest caz, toţi proprietarii (coproprietarii) poartă o răspundere solidară pentru îndeplinirea obligaţiilor fiscale.

Articolul 287[3]. Obiect al impunerii şi baza impozabilă

(1) Obiect al impunerii îl constituie bunurile imobiliare cu destinaţie locativă, inclusiv căsuţele de vacanţă (cu excepţia terenurilor), precum şi cotele-părţi, a căror totalitate întruneşte cumulativ următoarele condiţii: a) valoarea estimată totală constituie 1,5 milioane şi mai mult; b) suprafaţa totală constituie 120 m^2 şi mai mult.

(3) Nu constituie obiect al impunerii bunurile imobiliare, inclusiv cotele-părţi, aflate în posesia persoanei, a căror valoare totală nu depăşeşte 1,5 milioane de lei şi suprafaţa nu depăşeşte 120 m^2.

(4) Baza impozabilă a bunurilor imobiliare constituie valoarea estimată a acestor bunuri, apreciată de către organele cadastrale teritoriale.

Articolul 287[4]. Cota impunerii

Cota impozitului reprezintă 0,8% din baza impozabilă.

Raportând prevederile normelor citate la circumstanțele cauzei, Completul specializat atestă că, conform extrasului din registrul bunurilor imobile, eliberat de Departamentul cadastru al Agenției Servicii Publice, reclamanții Garbuz Elena și Garbuz Mihail deține în proprietate comună în devălmășie bunurile imobile cu numerele cadastrale 0100209.007 (teren) și ***** (construcție), situate în mun.Chișinău, str.*****, *****.

Din conținutul înscrisului menționat reiese că, bunul imobil cu nr.cadastral ***** reprezintă o construcție nefinalizată (cu grad de finalizare de 90%), a cărei suprafață nu este specificată.

În temeiul art.278 alin.(1) Cod fiscal, bunul imobil cu nr.cadastral ***** a fost supus lucrărilor de evaluare în scopul impozitării. Respectiv, conform avizului de plată nr.*****A a impozitului pe bunurile imobiliare pentru anul 2021, valoarea estimată a imobilului nominalizat constituie 6 884 156 lei.

Conform răspunsului Agenției Servicii Publice nr.11-03/867/2022 din 17.01.2022, parametrii tehnici utilizați la determinarea valorii estimate în scopul impozitării au fost colectați din dosarul tehnic, cadastral și Registrul bunurilor imobile.

În acest context, actele dosarul cadastral al bunului imobil situat pe adresa mun.Chișinău, str.*****, *****, atestă că, imobilul vizată este format din: subsol (cazangerie, depozit, suprafață auxiliară), două etaje (spații comerciale, administrative, depozit, suprafața auxiliară) și mansardă (spațiu locativ și suprafață auxiliară). Suprafața totală a imobilului constituie 1068,4 m.p., iar suprafața locativă reprezentă doar 123,2 m.p.

Din suportul probator administrat la caz se reține certitudinea faptului că, în răspunsul nr.11-03/867/2022 din 17.01.2022, al Agenției Servicii Publice, este prezentată o informație contradictorie, întrucât, pe de o parte autoritatea menționează că în rezultatul verificării băncii centrale de date a cadastrului bunurilor imobile, s-a stabilit că, la data de 01.11.2021, pe numele contribuabilului Garbuz Elena era înregistrat dreptul de proprietate asupra bunului imobil cu nr.cadastral *****, construcție nefinalizată (cu grad de finalizare 90%), cu valoarea estimată 6 884 156 lei, fără a fi specificată suprafața bunului, iar pe de altă parte autoritatea confirmă faptul că bunul respectiv reprezintă „casă individuală de locuit cu grad de finalizare 90%”, fără a fi anexate/prezentate acte confirmative în acest sens.

Astfel, din actele anexate la materialele cauzei nu rezultă că bunul imobil menționat are destinație exclusiv locativă. Or, conform extrasului din Registrul bunurilor imobile, bunul imobil cu nr.cadastral ***** reprezintă o construcție nefinalizată, iar destinația concretă a acestuia nu este reflectată.

Totodată, conform actelor din dosarul cadastral al imobilului dat, rezultă că suprafața locativă a imobilului reprezintă doar 123,2 m.p., situată la mansarda construcției, restul spațiului fiind prevăzut pentru activitate comercială/ administrativă.

Completul judiciar specializat apreciază ca fiind justă concluzia instanței de fond cu referire la neconcordanțele în suprafața totală a bunului imobil. Întrucât, în extrasului din Registrul bunurilor imobile și avizul de plată a impozitului pe bunurile imobiliare (f.d. 21 verso) suprafața imobilului nu este specificată, în timp ce, conform dosarului cadastral

suprafata totală a imobilului este de 1068,4 m.p. (f.d.15), iar în actul administrativ contestat (avizul de plată nr.***** la impozitul pe avere pentru anul 2021) este indicată suprafața de 1190,80 m.p (f.d. administrativ 2).

În acest context, Completul judiciar notează că, pentru aplicarea corectă a impozitului pe avere, este esențială determinarea exactă și neechivocă a naturii cât și destinației bunului imobil, precum și a suprafeței acestuia. Însă, în cazul de față, lipsa unor date precise și concordante în documentele relevante face imposibilă stabilirea corectă a obiectului impunerii conform prevederilor art. 287^1, 287^2 și 287^3 din Codul Fiscal.

Astfel, Completul judciiar reține că, în cazul impozitării bunurilor imobiliare, legea nu intenționează să impună sarcini fiscale nerezonabile sau să împovăreze cu plăți nejustificate proprietarii de bunuri imobiliare. Or, în acest sens, legislația fiscală prevede anumite criterii și condiții specifice care trebuie îndeplinite pentru ca un bun imobil să fie considerat eligibil pentru impozitarea corespunzătoare. Iar aceste criterii includ natura și destinația bunului, valoarea sa estimată și suprafața totală, toate acestea fiind elemente cheie care urmează a fi identificate în cadrul procedurii administrative desfășurate de autoritatea fiscală pentru stabilirea corectă a impunerii fiscale.

Prin urmare, Completul judiciar atestă că la caz nu este suficient de clar identificat în baza căror acte autoritatea publică, Serviciul Fiscal de Stat a calculat impozitul pe avere înaintat spre achitare reclamanților. Motiv din care în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) Cod fiscal, apărarea drepturilor şi intereselor contribuabilului se face pe cale judiciară sau pe alte căi prevăzute de prezentul cod şi de alte acte ale legislaţiei. *Toate îndoielile apărute la aplicarea legislaţiei fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.*

Astfel, Completul judiciar nu poate reține la caz ca fiind obiective și pertinente argumentele apelantului, Serviciul Fiscal de Stat, cu privire la faptul că, Garbuz Elena întrunește condițiile pentru calificarea drept subiect al impunerii cu impozitul pe avere calculat spre plată pentru bunul imobil cu numărul cadastral *****, întrucât, după cum s-a indicat mai sus, *imobilul respectiv reprezintă o construcție nefinalizată, ce nu are destinație exlusiv locativă.* Or, Serviciul Fiscal de Stat nu poate imputa contribualilului achitarea impozitului pe avere, atât timp cât există o neclaritate/discrepanță dintre datele deținute de autorități cu referire la destinația bunului imobil și suprafața acestuia.

În concluzie, instanța de fond just a statuat că, procedura administrativă a fost desfășurată de autoritatea pârâtă într-un mod defectuos. Iar divergențele remarcate în actele prezentate instanței de judecată, trezesc îndoieli cu privire la elucidarea și clarificarea tuturor circumstanțelor cauzei de către autoritatea pârâtă, considerent din care întemeiat a fost admisă acțiunea formulată de Garbuz Mihail și Garbuz Elena împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea avizului de plată la impozitul de avere pentru anul 2021 cu nr. ***** întocmit la data de *****. Or, la examinarea în instanța de contencios administrativ a cererii în anulare, sarcina probațiunii este pusă pe seama pârâtului, ceea ce nu s-a materializat în realizarea acestui deziderat prin prezentarea probelor ce ar demonstra contrariul celor invocate de către Garbuz Mihail și Garbuz Elena.

Urmare a constatărilor detaliate supra vis-a-vis de circumstanțele faptice ale cazului dedus judecării în ordine de apel, Colegiul concluzionează că, argumentele expuse de către partea apelantă în cererea de apel sunt lipsite de substanță obiectivă, iar instanța de fond - reieșind din cumulul probelor administrate, a soluționat cauza sub toate aspectele de fapt și de drept, în consecință hotărârea emisă fiind legală şi întemeiată, în corespundere cu art. 130 CPC.

Prin prisma acestor constatări, Completul judiciar concluzionează că la caz dubiul judiciar a fost înlăturat, netemeinicia cerințelor părții apelante a fost demonstrată, iar argumentele invocate de către Serviciul Fiscal de Stat poartă caracter pur formal.

Cercetând cu maximă diligență materialele prezentate, Colegiul notează că dosarul nu conţine vre-un element susceptibil să o facă să ajungă la o altă concluzie în prezenta cauză.

Sintetizând cele detaliate mai sus, statuând cu certitudine că argumentele părții apelante sunt neîntemeiate, iar hotărârea instanţei de fond este legală și întemeiată, Completul de Contencios Administrativ conchide a respinge apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat şi a menţine hotărârea Judecătoriei Chişinău (sediul Rîşcani) din 02 noiembrie 2023.

În conformitate cu prevederile art. 240 alin (1) lit. a) Cod administrativ, art. 389-390 CPC, Completul de Contencios Administrativ din cadrul Colegiului Civil, Comercial şi de Contencios Administrativ al Curţii de Apel Chişinău

D E C I D E :

Apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, ***se respinge.***

Se menține hotărîrea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 02 noiembrie 2023.

Decizia este executorie de la emitere, însă poate fi contestată cu recurs la Curtea Supremă de Justiţie.

Recursul se depune la Curtea Supremă de Justiţie în termen de două luni.

Preşedintele completului,
Judecătorul Mîra Ghenadie

Judecătorii Dașchevici Grigore

Bostan Angela