Dosarul nr. 3-307/2025
2-25007843-12-3-22012025

H O T Ă R Î R E
În numele Legii

20 februarie 2026 mun. Chișinău

Judecătoria Chișinău (sediul Rîșcani)
În componența:
Președintele ședinței, judecător Irina Maxim
Grefier Cristina Cibotari

examinând în ședință de judecată publică, acțiunea în contencios administrativ înaintată de Chironda Andrei împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor administrative individuale defavorabile,

a c o n s t a t a t :

ÎN FAPT,

Argumentele părții reclamante

1. La data de 22 ianuarie 2025, reclamantul Chironda Andrei a înaintat în instanța de contencios administrativ acțiune împotriva Serviciului Fiscal de Stat, ulterior concretizată la 17 februarie 2025.

2. Prin acțiunea înaintată, reclamantul a formulat următoarele pretenții:

- anularea Deciziei nr. 754/264 din 24 decembrie 2024 pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. 778/3368 din 05 noiembrie 2024 asupra cazului de încălcare a legislației emise de Direcția generală control;
- anularea Hotărârii nr. H/24/2/670 din 13 decembrie 2024 privind executarea silită a obligației fiscale a contribuabilului;
- anularea Actului de control fiscal din 08 august 2024; și
- inițierea unui control repetat de către organul fiscal.

3. În motivarea acțiunii, reclamantul a invocat următoarele argumente:

4. Menționează că, în urma unui control fiscal, acestuia i-au fost stabilite obligații fiscale în sumă totală de aproximativ 2,7 milioane lei, constituite din impozit pe venit, majorări de întârziere și amenzi, au fost calculate în mod eronat și abuziv, fiind

întemeiate pe un act de control fiscal pe care îl califică drept fraudat, întocmit cu erori de calcul și falsuri.

5. În primul rând, a susținut că mijloacele bănești care au alimentat conturile sale bancare în perioada 2015–2021 nu îi aparțin în mod exclusiv, ci provin din surse ale membrilor familiei sale — tatăl *****, fratele ***** stabilit în *****, sora *****, verișorul***** care activează în *****și mătușa ***** — sume pe care aceștia le-ar fi păstrat la conturile sale bancare. A prezentat în susținere un scurt istoric al acumulărilor familiale, invocând activitatea profesională a părinților săi în *****) și ulterior în *****, înstrăinarea mai multor bunuri imobile de către membrii familiei în perioada *****, donații primite de la fratele și sora sa din ***** în valoare totală de *****, precum și suma de ***** adusă personal din *****, și suma de ***** aparținând verișorului său*****, depusă la conturile sale în vederea achiziționării unui apartament.

6. În al doilea rând, reclamantul a invocat mai multe erori concrete pe care le-a identificat în actul de control, și anume: includerea eronată a sumei de ***** în loc de ***** reprezentând împrumuturi acordate persoanelor fizice ***** și *****; consemnarea falsă în actul de control a unui pretins transfer de ***** primit de la *****la data de 05.05.2021, pe care banca MAIB l-ar fi infirmat; neconsiderarea unui transfer de ***** reprezentând donație din partea tatălui *****, transferat la 03.12.2021; includerea în baza impozabilă a unor sume reprezentând impozite, taxe și prime RCA achitate, care nu ar constitui venituri; aplicarea unor cote de impozitare variabile și neconforme cu prevederile Codului fiscal (18% pentru 2015, 17,61% pentru 2016, 17,65% pentru 2017, 17,42% pentru 2018); includerea în baza impozabilă a unor sume transferate în depozit bancar la 22.10.2018.

7. În al treilea rând, reclamantul a invocat că inspectorul fiscal ***** l-ar fi indus în eroare, asigurându-l că va obține el însuși documentele confirmative necesare prin interpelări proprii, inclusiv extrase bancare de la BEM și InvestPrivatbank și documente notariale privind apartamentele vândute de părinți, ceea ce nu s-ar fi realizat.

8. În al patrulea rând, a invocat că nu a fost citat în mod corespunzător la adoptarea actului de control și a deciziei, comunicarea făcându-se prin publicare, deși anterior inspectorul îl contactase direct prin e-mail și telefon.

9. În susținerea cererii, reclamantul a anexat declarații ale rudelor, extrase bancare, contracte de vânzare-cumpărare, contracte de împrumut, dovezi privind donații și alte înscrisuri pe care le-a considerat relevante pentru confirmarea proveniență legale și neimpozabile a sumelor verificate de Serviciul Fiscal de Stat.

Poziția părții pârâte

10. Prin referința depusă în cauză, Serviciul Fiscal de Stat a solicitat declararea inadmisibilității capătului de cerere privind anularea Hotărârii nr. H/24/2/670 din 13 decembrie 2024 și respingerea în rest a acțiunii ca neîntemeiată.

11. Pârâtul a arătat că, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-159735/22 din 22 martie 2024, a fost efectuat un control fiscal cameral prin metoda verificării tematice și utilizarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, pentru perioada fiscală 2015–2021.

12. Potrivit referinței, controlul fiscal s-a desfășurat în perioada 19 aprilie 2024 – 08 august 2024, cu suspendare temporară între 18 iulie și 07 august 2024, fiind întocmit actul de control nr. 5-735765 din 08 august 2024.

13. Serviciul Fiscal de Stat a indicat că, în urma controlului, s-a constatat că reclamantul nu a declarat și nu a achitat impozitul pe venit aferent mai multor sume de bani depuse și utilizate în conturile sale bancare, precum și faptul că nu a prezentat declarațiile privind proprietatea și veniturile solicitate în cadrul procedurii fiscale.

14. În consecință, prin Decizia nr. 778/3368 din 05 noiembrie 2024 au fost stabilite: obligații fiscale principale în sumă totală de 1 109 212,25 lei; majorări de întârziere în sumă de 753 953,04 lei; amenzi fiscale în sumă totală de peste 890 000 lei.

15. Pârâtul susține că actele fiscale contestate au fost emise legal, în baza prevederilor Codului fiscal privind metodele indirecte de estimare a venitului impozabil, invocând dispozițiile art. 189, art. 226/6, art. 226/13 și art. 226/15 din Codul fiscal.

16. SFS a menționat că reclamantul nu a prezentat declarația privind proprietatea și nici documente confirmative suficiente pentru a demonstra caracterul neimpozabil al sumelor verificate, iar explicațiile acestuia și ale tatălui său ar fi avut doar caracter declarativ, fără suport probator adecvat. Iar declarația fratelui *****, prezentată de reclamant în faza contestației, a fost depusă cu depășirea termenului legal și nu poate fi luată în considerare, în temeiul art. 226^{15} alin. (10) din Codul fiscal.

17. Totodată, pârâtul a evidențiat că reclamantului i-a fost acordată posibilitatea de a prezenta documente suplimentare, inclusiv prin prelungirea termenului legal cu încă 45 de zile, însă acesta nu ar fi prezentat probe concludente privind proveniența sumelor respective.

18. Referitor la critica reclamantului privind termenul de prescripție, Serviciul Fiscal de Stat a invocat prevederile art. 264 alin. (2) și art. 226/6 alin. (8) din Codul fiscal, susținând că termenul de prescripție nu este aplicabil în situațiile în care contribuabilul nu a prezentat declarațiile fiscale obligatorii ori în cazul utilizării metodelor indirecte de estimare.

19. În ceea ce privește Hotărârea nr. H/24/2/670 din 13 decembrie 2024 privind executarea silită a obligației fiscale, pârâtul a invocat inadmisibilitatea capătului de

cerere, motivând că reclamantul nu a respectat termenul procedural de contestare prealabilă prevăzut de art. 273 alin. (2) din Codul fiscal. În acest sens, SFS a arătat că hotărârea contestată a fost recepționată de reclamant la 18 decembrie 2024, însă contestația administrativă a fost depusă abia la 21 ianuarie 2025, peste termenul legal de 10 zile lucrătoare, motiv pentru care aceasta a fost lăsată fără examinare.

20. Prin urmare, pârâtul a solicitat respingerea integrală a pretențiilor formulate împotriva Deciziei nr. 778/3368 din 05 noiembrie 2024 și a Deciziei nr. 754/264 din 24 decembrie 2024, ca fiind neîntemeiate și neconfirmate prin probe pertinente și concludente.

Argumentele părților în ședința de judecată

21. În ședința de judecată, reprezentantul pârâtului Serviciul Fiscal de Stat, dna Criclivaia Elena, a susținut poziția expusă în referință, solicitând respingerea acțiunii ca neîntemeiată.

22. Reclamantul Chironda Andrei, în ședința de judecată nu s-a prezentat, fiind legal citat. În conformitate cu prevederile art. 218 Cod administrativ, instanța a dispus examinarea cauzei în lipsa reclamantului, care la ședințele de judecată fixate nu s-a prezentat, solicitând amânarea acestora. (f.d. 5-6, 9-10, 14-16 Vol.II)

APRECIEREA INSTANȚEI DE JUDECATĂ

23. Prin încheierea judecătorească din 14 aprilie 2025, a fost declarată inadmisibilă acțiunea în partea ce ține solicitarea privind anularea Hotărârii nr. H/24/2/670 din 13 decembrie 2024 privind executarea silită a obligației fiscale a contribuabilului, pe motivul nerespectării procedurii prealabile și a termenului de contestare prevăzut de art. 273 alin. (2) din Codul fiscal, aspect asupra căruia instanța s-a pronunțat definitiv în etapa verificării admisibilității.

24. Analizând cererea de chemare în judecată, referința, materialele dosarului, inclusiv dosarul administrativ, audiind explicațiile reprezentanților părților date în ședința de judecată, instanța consideră acțiunea neîntemeiată și pasibilă de a fi respinsă din următoarele considerente.

LEGISLAȚIA RELEVANTĂ

25. Art. 20 din Codul 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.”

26. Art. 10 alin. (1) din Codul administrativ:
„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.”

27. Art. 94 din Codul administrativ prevede:
„(1) Înainte de emiterea unui act administrativ individual defavorabil pentru un participant sau înainte de respingerea unui act administrativ individual favorabil, participantul are dreptul să fie audiat în legătură cu faptele și circumstanțele relevante pentru actul ce urmează a fi emis. (2) Audierea poate fi făcută verbal sau în scris.„

28. Art. 78 alin. (1) din Codul administrativ:
„Procedura administrativă se finalizează prin efectuarea unei operaţiuni administrative sau prin emiterea unui act administrativ individual, respectiv încheierea unui contract administrativ.”

29. Art. 120 alin.(1)din Codul administrativ:
”(1) Un act administrativ individual emis sau confirmat în scris trebuie să cuprindă: a) numele/denumirea autorității publice care a emis actul administrativ; b) numele colaboratorului autorității publice care a emis actul administrativ; c) numele destinatarului actului administrativ; d) data la care a fost emis actul administrativ; e) decizia luată (partea dispozitivă a actului administrativ); f) motivarea deciziei luate, inclusiv indicarea actelor normative pentru a căror punere în aplicare se emite actul administrativ; g) decizia cu privire la cheltuieli; h) informația cu privire la exercitarea căilor de atac; i) semnătura olografă/electronică a persoanei din cadrul autorității publice care a emis actul administrativ sau, după caz, semnătura electronica a autorității care a emis actul administrativ.”

30. Art. 31 din Codul administrativ:
”Actele administrative individuale și operațiunile administrative scrise trebuie să fie motivate.”

31. Art. 118 din Codul administrativ:
”(1) Motivarea este operațiunea administrativă prin care se expun considerentele care justifică emiterea unui act administrativ individual. În motivare se indică temeiurile esențiale de drept și de fapt pe care le-a luat în considerare autoritatea publică pentru decizia sa. Din motivarea deciziilor discreționare trebuie să poată fi recunoscute și punctele de vedere din care autoritatea publică a reieșit la exercitarea dreptului discreționar. Motivarea trebuie să se refere și la argumentele expuse în cadrul audierii. (2) Motivarea completă a unui act administrativ individual cuprinde: a) motivarea în drept –

temeiul legal pentru emiterea actului administrativ, inclusiv formele procedurale obligatorii pe care se bazează actul; b) motivarea în fapt – oportunitatea emiterii actului administrativ, inclusiv modul de exercitare a dreptului discreționar, dacă este cazul; c) în cazul actelor administrative defavorabile – o descriere succintă a procedurii administrative care a stat la baza emiterii actului: investigații, probe, audieri, opinii ale participanților contrare conținutului final al actului etc. (3) Motivarea completă este obligatorie, este parte integrantă a actului administrativ individual şi condiționează legalitatea acestuia. (4) Motivarea nu este obligatorie în cazul în care: a) autoritatea publică admite o petiție în totalitate fără ca prin decizia de soluționare a ei să fie afectate drepturile sau interesele legitime ale altor persoane; b) acest lucru este prevăzut expres de lege; sau c) autoritatea publică emite acte administrative individuale de același fel într-un număr mai mare sau automatizat și, conform circumstanțelor de fapt ale cazului în parte, nu se cere o motivare."

32. Art. 123 Cod administrativ prevede:
"(1) O încălcare a prevederilor de formă și procedură, care nu duce la nulitatea actului administrativ individual, este neînsemnată atunci când: a) cererea necesară emiterii actului administrativ se întocmește ulterior; b) motivarea necesară se recuperează ulterior de către autoritatea publică; c) audierea necesară a unui participant se face ulterior; d) decizia unei comisii, necesară pentru emiterea actului administrativ, se ia ulterior; e) colaborarea necesară a unei autorități publice are loc ulterior. (2) Acțiunile prevăzute la alin. (1) pot fi recuperate până la finalizarea dezbaterilor judiciare în prima instanță.

33. Art. 39 din Codul administrativ:
„Controlul judecătoresc al activităţii administrative este garantat şi nu poate fi îngrădit. 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."

34. Art. 189 alin. (1) din Codul administrativ:
„Orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorităţi publice poate înainta o acţiune în contencios administrativ."

35. Art. 209 Cod administrativ prevede:
"(1) Acțiunea în contestare și acțiunea 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; b) data comunicării sau notificării actului administrativ individual, dacă legea nu prevede procedura prealabilă. Prevederile art.165 alin. (1) referitoare la nesoluționarea în termen se aplică corespunzător. (2) Dacă

informația cu privire la exercitarea căilor de atac nu se conține în actul administrativ individual sau în decizia cu privire la cererea prealabilă ori este indicată incorect, înaintarea acțiunii în contencios administrativ se admite în termen de un an de la comunicarea sau notificarea actului administrativ sau a deciziei cu privire la cererea prealabilă. (3) Pentru acțiunea în realizare, acțiunea în constatare și acțiunea de control normativ nu există termen de înaintare a acțiunii în contencios administrativ."

36. Art. 191 alin. (1) din Codul administrativ:
„Cu excepția cazurilor prevăzute la alin. (2) și (3), judecătoriile soluționează în fond toate acțiunile în contencios administrativ."

37. Art. 206 alin. (1) din Codul administrativ:
„O acţiune în contencios administrativ poate fi depusă pentru: a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acţiune în contestare); b) obligarea autorităţii publice să emită un act administrativ individual (acţiune în obligare); c) impunerea la acţiune, la tolerare a acţiunii sau la inacţiune (acţiune în realizare); d) constatarea existenţei sau inexistenţei unui raport juridic ori nulităţii unui act administrativ individual sau a unui contract administrativ (acţiune în constatare); sau e) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ normativ (acţiune de control normativ)."

38. Art. 219 alin. (1) din Codul administrativ:
„Instanţa 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."

39. Art. 224 din Codul administrativ:

„(1) Examinînd acțiunea în contencios administrativ în fond, instanța de judecată adoptă una dintre următoarele hotărîri: a) în baza unei acțiuni în contestare, anulează în tot sau în parte actul administrativ individual, precum și o eventuală decizie de soluționare a cererii prealabile, dacă acestea sînt ilegale și prin ele reclamantul este vătămat în drepturile sale; b) în baza unei acțiuni în obligare, anulează în tot sau în parte actul administrativ individual de respingere a solicitării sau o eventuală decizie adoptată în procedura prealabilă și obligă autoritatea publică să emită un act administrativ individual, dacă revendicarea pretenției reclamantului de emitere a actului este întemeiată; c) în baza unei acțiuni în realizare, obligă la acțiune, tolerare sau inacțiune, dacă o astfel de pretenție a reclamantului este întemeiată; d) în baza unei acțiuni în constatare, constată existența sau inexistența unui raport juridic ori nulitatea unui act administrativ individual sau a unui contract administrativ, dacă raportul juridic există sau, respectiv, nu există ori actul administrativ individual sau contractul administrativ este nul; e) în baza unei acțiuni de control normativ, anulează în tot sau în parte actul administrativ normativ, dacă acesta

este ilegal, sau constată nulitatea acestuia, dacă acesta este nul; f) respinge acțiunea ca fiind neîntemeiată, dacă nu sînt îndeplinite condițiile de adoptare a unei hotărîri prevăzute la lit. a)–e).”

40. Art. 225 alin. (1) și (2) din Codul administrativ:

„(1) Instanța de judecată nu este competentă să se pronunțe asupra oportunității unui act administrativ. (2) Verificarea exercitării de către autoritatea publică a dreptului discreționar se limitează la faptul dacă autoritatea publică: a) și-a exercitat dreptul discreționar; b) a luat în considerare toate faptele relevante; c) a respectat limitele legale ale dreptului discreționar; d) și-a exercitat dreptul discreționar conform scopului acordat prin lege.”

41. Art. 137 alin. (1) din Codul administrativ:

”În exercitarea dreptului discreționar atribuit, autoritățile publice trebuie să acționeze cu bună-credință în limitele legal stabilite și cu respectarea scopului pentru care le-a fost atribuit dreptul.”

42. Art. 16 din Codul administrativ:

”(1) Dreptul discreționar al autorității publice reprezintă posibilitatea acesteia de a opta între mai multe soluții posibile corespunzătoare scopului legii atunci cînd aplică o dispoziție legală. (2) Exercitarea dreptului discreționar nu permite desfășurarea unei activități administrative arbitrare.”

43. Art. 29 din Codul administrativ:

”(1) Orice măsură întreprinsă de autoritățile publice prin care se afectează drepturile sau libertățile prevăzute de lege trebuie să corespundă principiului proporționalității. (2) O măsură întreprinsă de autoritățile publice este proporțională dacă: a) este potrivită pentru atingerea scopului urmărit în temeiul împuternicirii atribuite prin lege; b) este necesară pentru atingerea scopului; c) este rezonabilă. (3) Măsura întreprinsă de autoritățile publice este una rezonabilă dacă ingerința produsă prin ea nu este disproporțională în raport cu scopul urmărit.”

44. Codul fiscal al Republicii Moldova nr. 1163-XIII din 24.04.1997 *(prevederile legale în vigoare la data controlului fiscal),* după cum urmează:

***Articolul 226[15]**. Controlul fiscal*

(1) În baza deciziei de inițiere a controlului fiscal, Serviciul Fiscal de Stat citează persoana fizică supusă verificării pentru a o înștiința despre inițierea controlului fiscal. Citația se va emite în conformitate cu prevederile art.226 alin.(1)–(3).

(2) Persoana citată este obligată să prezinte, pînă la iniţierea controlului fiscal, declaraţia cu privire la proprietate conform formularului şi modului stabilit de Ministerul Finanţelor.

(3) La data prezentării persoanei fizice citate, Serviciul Fiscal de Stat o va anunţa despre iniţierea controlului fiscal. În final se va întocmi un proces-verbal de înştiinţare, în care se va menţiona:

a) temeiul iniţierii controlului fiscal;

b) data iniţierii controlului fiscal;

c) perioada ce urmează a fi supusă verificării;

d) posibilitatea de a solicita amînarea datei începerii controlului fiscal;

e) dreptul persoanei fizice de a fi reprezentată conform prevederilor art.244;

f) materialele anexate la procesul-verbal;

f^1) obligaţia de a prezenta toate probele relevante pentru obiectul controlului fiscal pînă la iniţierea controlului fiscal sau pînă la finalizarea controlului fiscal;

g) alte date relevante.

(4) La procesul-verbal de înştiinţare se anexează:

b) carta contribuabilului.

(5) Procesul-verbal de înştiinţare se contrasemnează de ambele părţi, un exemplar al căruia, cu anexe, se înmânează/se comunică persoanei fizice.

(6) Controlul fiscal se va iniţia nu mai devreme de 15 zile de la data înmânării/comunicării procesului-verbal de înştiinţare, cu prezentarea deciziei privind iniţierea controlului fiscal.

(7) Amînarea datei de iniţiere a controlului fiscal se poate face o singură dată, la solicitarea scrisă a persoanei supuse verificării, pentru motive justificate. În solicitare persoana fizică prezintă motivele pentru care solicită amînarea şi, după caz, documentele justificative în susţinerea acestora.

(8) Cererea de amînare se examinează în termen de 5 zile de la data înregistrării acesteia. Decizia luată se comunică persoanei fizice în mod oficial. În cazul în care cererea a fost soluţionată pozitiv, în decizie se indică data la care a fost reprogramată iniţierea controlului fiscal.

(9) Controlul fiscal se efectuează la sediul Serviciului Fiscal de Stat cu respectarea prevederilor art.216 alin.(1)–(8).

(10) Termenul-limită pentru prezentarea, de către subiectul supus controlului, a documentelor confirmative privind mijloacele băneşti împrumutate este de 45 de zile calendaristice din data înmânării sau comunicării deciziei privind iniţierea controlului. La cererea subiectului, acest termen poate fi prelungit cu cel mult 45 de zile calendaristice, la decizia Serviciului Fiscal de Stat. Nu se iau în considerare la examinarea cazului şi în cadrul procedurii de contestare documentele prezentate după expirarea termenului stabilit, precum şi documentele aferente datelor/informaţiilor care nu au fost indicate în declaraţia cu privire la proprietate sau dacă declaraţia respectivă nu a fost prezentată.

(11) Durata efectuării controlului fiscal este stabilită de Serviciul Fiscal de Stat şi, prin derogare de la prevederile art.216 alin.(4), nu poate depăşi 3 luni de la data iniţierii. Persoana verificată poate solicita prelungirea termenului de control cu 45 de zile.

(12) Controlul fiscal poate fi suspendat la apariţia uneia din următoarele condiţii ce ţin de obiectul controlului:

a) necesitatea obţinerii de la terţi a unor documente, informaţii, explicaţii şi/sau probe suplimentare;

b) solicitarea efectuării expertizei;

c) solicitarea de la persoana fizică supusă verificării a unor documente, informaţii, explicaţii şi/sau probe suplimentare;

d) solicitarea scrisă a persoanei fizice ca urmare a apariţiei unei situaţii obiective, confirmate de Serviciul Fiscal de Stat, care duce la imposibilitatea continuării controlului fiscal.

Pe perioada unui control fiscal, persoana fizică poate solicita suspendarea acestuia doar o singură dată.

(13) Data de la care se suspendează controlul fiscal se comunică în scris persoanei fizice prin decizia de suspendare. După încetarea condiţiilor care au generat suspendarea, controlul fiscal va fi reluat, data acestuia fiind comunicată persoanei fizice prin citaţie cu cel puţin 3 zile lucrătoare înainte de data reluării.

(14) Perioada suspendării controlului fiscal nu se include în durata efectuării controlului, ultima fiind calculată din ziua iniţierii lui pînă la ziua semnării actului de control fiscal.

(15) În cazul în care Serviciul Fiscal de Stat apreciază că sînt necesare noi documente, informaţii, explicaţii şi/sau alte probe relevante pentru control, le poate solicita de la persoana fizică supusă controlului. În acest caz, Serviciul Fiscal de Stat va suspenda, conform prevederilor alin.(12), efectuarea controlului fiscal şi va stabili, de comun acord cu persoana verificată, un termen rezonabil, care nu poate fi mai mic de 10 zile şi nu poate depăşi 45 de zile calendaristice, pentru prezentarea documentelor, informaţiilor, explicaţiilor şi/sau altor probe solicitate. În cazul în care se atestă unele circumstanţe ce împiedică persoana fizică să se încadreze în termenul respectiv, la decizia Serviciului Fiscal de Stat acesta poate fi prelungit.

(15[1]) Pe parcursul desfăşurării controlului, Serviciul Fiscal de Stat poate solicita instituţiilor şi autorităţilor publice implicate, persoanelor fizice sau juridice documentele şi informaţiile necesare pentru exercitarea atribuţiilor sale de control.

(15[2]) La solicitarea motivată a Serviciului Fiscal de Stat, conducătorii instituţiilor, autorităţilor publice, persoanelor juridice, precum şi persoanele fizice au obligaţia să prezinte acestuia, în cel mult 15 zile lucrătoare, pe suport de hîrtie sau în format electronic, datele, informaţiile, înscrisurile şi documentele care ar putea conduce la soluţionarea cauzei.

(15[3]) Documentele, informaţiile, explicaţiile şi/sau alte probe relevante pentru control sînt cele necesare stabilirii situaţiei fiscale a persoanei fizice după cum urmează:

a) situaţia cheltuielilor individuale;

b) situaţia bunurilor imobile şi mobile deţinute, intrările şi ieşirile de patrimoniu în cursul perioadei verificate;

c) situaţia valorilor mobiliare şi a cotelor de participare în societăţi comerciale sau alte entităţi;

d) bunuri aparţinînd unor persoane fizice sau juridice puse la dispoziţia persoanei fizice;

e) împrumuturi, credite acordate şi/sau contractate;

f) tranzacţii cu metale preţioase, obiecte de artă şi alte bunuri de valoare;

g) donaţii, sponsorizări şi/sau succesiuni;

h) alte precizări necesare stabilirii situaţiei fiscale.

(16) Pe parcursul efectuării controlului fiscal, persoana fizică are dreptul să colaboreze cu Serviciul Fiscal de Stat prin prezentarea suplimentară a oricăror documente, informaţii, explicaţii şi/sau altor probe relevante pentru stabilirea situaţiei fiscale. La prezentarea acestora, Serviciul Fiscal de Stat va întocmi un proces-verbal semnat de ambele părţi.

(17) Cu acordul persoanei fizice supuse verificării, Serviciul Fiscal de Stat este în drept să efectueze controlul fiscal suplimentar la domiciliul acesteia. În caz de refuz, Serviciul Fiscal de Stat va întocmi un act de control fiscal, în baza căruia va înainta o acţiune în instanţa de judecată. După ce instanţa de judecată emite o hotărîre în favoarea Serviciului Fiscal de Stat, acesta, însoţit de colaboratorul poliţiei, va efectua controlul fiscal faptic la domiciliul persoanei fizice supuse verificării.

(18) Toate documentele, informaţiile, explicaţiile şi/sau alte probe cunoscute de Serviciul Fiscal de Stat ce ţin de obiectul controlului vor fi luate în considerare la stabilirea situaţiei fiscale a persoanei fizice.

(19) La finalizarea controlului fiscal, Serviciul Fiscal de Stat prezintă persoanei fizice constatările şi consecinţele fiscale cu întocmirea unui act de control fiscal, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(5), (6) şi (8), în care se vor menţiona constatările stabilite.

(20) La actul de control fiscal se anexează materialele ce au stat la baza rezultatelor stabilite.

(21) Examinarea cazurilor de încălcare fiscală şi contestarea deciziei pronunţate se vor efectua în condiţiile generale stabilite de prezentul cod.

(22) Dacă documentele, informaţiile, explicaţiile şi/sau alte probe prezentate de persoana fizică sînt incorecte, incomplete, false, dacă persoana fizică refuză să prezinte documentele sau, prin orice alte acţiuni, împiedică efectuarea controlului fiscal, inclusiv prin neprezentarea neîntemeiată la controlul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat va determina valoarea estimată a obiectului impozabil în baza probelor reale acumulate şi va adopta decizia corespunzătoare.

(23) Dacă persoana fizică supusă controlului va fi de acord cu obligaţiile fiscale estimate şi le va achita, controlul fiscal va fi finisat prin emiterea deciziei corespunzătoare, fără aplicarea amenzilor fiscale.

(24) Controlul fiscal repetat se efectuează în conformitate cu prezentul cod.

(25) În cazul în care în procesul controlului fiscal se vor constata cheltuieli sau venituri comune ale persoanei supuse controlului cu alte persoane, Serviciul Fiscal de Stat este în drept să iniţieze procedura de aplicare a metodelor indirecte de estimare a obligaţiei fiscale.

Articolul 226[11]. *Surse indirecte de informaţii*

(1) În scopul determinării venitului impozabil estimat, pot fi utilizate următoarele surse indirecte:

a) informaţii de la bănci (sucursale), societăţi de plată, societăţi emitente de monedă electronică şi/sau furnizori de servicii poştale, persoane care desfăşoară activitate notarială, organe vamale, organe de drept, burse de valori şi/sau alte organe publice privind tranzacţiile şi

operaţiunile efectuate de persoana fizică şi datele despre aceasta, precum şi privind tranzacţiile şi operaţiunile similare efectuate de către alte persoane fizice în condiţii similare;

b) informaţii deţinute de persoane fizice şi juridice referitoare la bunuri, lucrări, servicii şi mijloace băneşti comercializate şi/sau transmise cu titlu gratuit, referitoare la mijloacele băneşti sau bunurile materiale procurate şi/sau primite de persoana fizică supusă verificării;

c) informaţia disponibilă din sistemul informaţional al Serviciului Fiscal de Stat;

d) informaţia sau alte probe obţinute de Serviciul Fiscal de Stat prin utilizarea mijloacelor speciale, prin analize, măsurări, comparări, cercetări;

e) alte documente, informaţii, explicaţii şi/sau alte probe obţinute atît de la persoanele terţe, cît şi de la persoana fizică supusă verificării.

(2) În vederea executării prezentului capitol, persoanele fizice şi/sau juridice enumerate mai jos vor prezenta Serviciului Fiscal de Stat următoarele informaţii:

1) Agenţia Servicii Publice:

a) informaţia privind datele personale;

b) informaţia privind documentarea mijloacelor de transport, inclusiv a celor transmise de către proprietari în folosinţă cu titlu oneros sau gratuit.

2) băncile – informaţia privind toate tipurile de conturi active pe parcursul unui an fiscal, inclusiv rulajele (mişcările) pe aceste conturi;

3) Poliţia de Frontieră – informaţia privind trecerea frontierei de stat a Republicii Moldova;

4) companiile turistice – informaţia privind serviciile turistice prestate;

5) companiile de asigurare – informaţia privind contractele de asigurare;

6) deţinătorii de registre ale deţinătorilor de valori mobiliare – informaţia privind tranzacţiile cu valori mobiliare efectuate în perioada anului fiscal;

7) Banca Naţională a Moldovei – informaţia despre persoanele cărora li s-a autorizat, conform legislaţiei valutare, deschiderea de conturi în străinătate, precum şi rapoartele privind conturile deschise în străinătate prezentate conform legislaţiei de titularii de conturi;

8) notarii şi alte persoane care desfăşoară activitate notarială:

a) informaţia privind contractele de vînzare-cumpărare, de schimb, de arendă a bunurilor imobiliare şi mobiliare;

b) informaţia privind contractele de împrumut şi de donaţii;

c) informaţia privind alte contracte aferente activelor de capital;

9) executorii judecătoreşti – informaţia privind realizarea drepturilor creditorilor recunoscute printr-un document executoriu prezentat spre executare;

10) birourile istoriilor de credit – informaţia privind subiecţii istoriilor de credit persoane fizice şi informaţiile privind obligaţiile debitoriale;

11) persoanele care desfăşoară activitate de întreprinzător, cu excepţia deţinătorilor de patente de întreprinzător şi a persoanelor fizice care practică activitate independentă – informaţia despre cheltuielile efectuate de către persoanele fizice la procurarea, posesia sau folosinţa mijloacelor de transport;

12) persoanele care desfăşoară activitate de întreprinzător, cu excepţia deţinătorilor de patente de întreprinzător şi a persoanelor fizice care practică activitate independentă –

informaţia privind împrumuturile contractate de la persoane fizice în perioada anului fiscal şi cele rambursate persoanelor fizice;

13) societăţile de plată – informaţia privind activităţile sau tranzacţiile realizate în numerar de către persoanele fizice pe parcursul unui an fiscal;

14) societăţile emitente de monedă electronică – informaţia privind activităţile sau tranzacţiile realizate în numerar de către persoanele fizice pe parcursul unui an fiscal;

15) furnizorii de servicii poştale care activează în conformitate cu Legea comunicaţiilor poştale nr.36/2016 şi care prestează servicii de plată în conformitate cu Legea nr.114/2012 cu privire la serviciile de plată şi moneda electronică – informaţia privind activităţile sau tranzacţiile prin sisteme de remitere de bani de către persoanele fizice pe parcursul unui an fiscal.

(3) Persoanele indicate la alin.(2) sînt obligate să prezinte informaţiile gratuit, în modul şi în termenele stabilite de Serviciul Fiscal de Stat.

(4) Modul de prezentare şi structura informaţiei se stabilesc de Serviciul Fiscal de Stat.

(5) Informaţiile vor conţine date despre:

a) intrările şi/sau ieşirile pe parcursul unui an fiscal de mijloace băneşti în/din fiecare cont bancar şi/sau cont de plăţi şi/sau în/din conturile bancare şi/sau conturile de plăţi ale unei persoane fizice, dacă rulajul cumulativ debitor sau creditor al conturilor respective, în decursul unui an fiscal, depăşeşte 300 mii de lei;

b) serviciile turistice procurate de o persoană fizică pe parcursul unui an fiscal a căror valoare cumulativă depăşeşte suma de 100 mii lei;

c) primele de asigurare achitate de o persoană fizică pe parcursul unui an fiscal a căror valoare cumulativă depăşeşte suma de 100 mii lei;

d) tranzacţiile cu valori mobiliare efectuate pe parcursul unui an fisca a căror valoare cumulativă depăşeşte suma de 100 mii lei pentru o persoană fizică;

e) contractele autentificate notarial pe parcursul unui an fiscal a căror valoare cumulativă depăşeşte suma de 300 mii lei pe numele unei persoane fizice;

f) realizarea drepturilor creditorilor efectuate pe parcursul unui an fiscal, care cumulativ depăşesc suma de 300 mii lei pentru o persoană fizică;

g) realizarea istoriilor de credit cu valoarea cumulativă a obligaţiilor executate pe parcursul anului fiscal care depăşeşte suma de 100 mii de lei;

h) efectuarea de către persoana fizică, pe parcursul unui an fiscal, a cheltuielilor legate de procurarea, posesia sau folosinţa mijloacelor de transport a căror valoare depăşeşte cumulativ pe parcursul unui an fiscal suma de 300 mii de lei;

i) contractarea/rambursarea împrumuturilor pe parcursul unui an fiscal, reflectate în contabilitatea întreprinderii, ce depăşesc cumulativ suma de 200 mii de lei;

i[1]) înregistrarea/stingerea datoriilor faţă de personal pe parcursul unui an fiscal, al căror sold la finele anului depăşeşte suma de 200 mii de lei;

j) operaţiuni menţionate la alin.(2) pct.13), 14) şi 15) efectuate pe parcursul unui an fiscal a căror valoare cumulativă depăşeşte suma de 100 mii de lei (sau echivalentul acesteia).

Articolul 226[6]. *Metodele indirecte de estimare*

(1) Serviciul Fiscal de Stat este în drept să utilizeze următoarele metode indirecte de estimare a venitului impozabil:

a) metoda cheltuielilor;

b) metoda fluxului de mijloace băneşti;

c) metoda proprietăţii;

d) alte metode utilizate în practica internaţională.

(2) Selectarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil se face în funcţie de situaţia constatată, de sursele de informaţii şi de înscrisurile identificate şi/sau documentele obţinute.

(3) Utilizarea metodelor indirecte se efectuează individual sau combinat, în funcţie de complexitatea, dificultăţile, sursele de informaţii şi de perioada verificată.

(4) La determinarea venitului impozabil estimat se va ţine cont, de veniturile neimpozabile conform art.20 obţinute după 1 ianuarie 2012 şi de veniturile ce au fost impozitate final la sursa de plată. La determinarea venitului impozabil estimat, veniturile obţinute de persoanele fizice în afara Republicii Moldova, inclusiv cele ce sînt transmise rudelor şi afinilor de pînă la gradul III, se vor considera ca neimpozabile dacă:

a) sînt confirmate documentar prin declaraţiile vamale, documentele ce confirmă transferul bancar şi/sau prin societăţi de plată, societăţi emitente de monedă electronică, furnizori de servicii poştale, documentele ce autentifică intrarea lor legală în ţară după 1 ianuarie 2012;

b) sînt prezentate documente ce confirmă gradul de rudenie sau de afinitate.

(5) Prin derogare de la prevederile alin.(4), se vor considera impozabile veniturile persoanelor fizice ce sînt stipulate la art.14 alin.(1) lit.c) şi/sau cele obţinute pentru activitatea în Republica Moldova.

(5^1) La determinarea venitului impozabil, venitul obţinut din activitatea în baza patentei de întreprinzător ce nu depăşeşte mărimea prevăzută la art.18 alin.(3) din Legea nr.93/1998 cu privire la patenta de întreprinzător, venitul obţinut din activitatea prevăzută în cap. 10^2 din titlul II al prezentului cod ce nu depăşeşte mărimea prevăzută la art.69^7 alin.(1) şi venitul obţinut din activitatea prevăzută în cap. 10^3 din titlul II al prezentului cod ce nu depăşeşte mărimea prevăzută la art.69^{15} alin.(1), proporţional perioadei de activitate, se vor considera venituri neimpozabile.

(6^2) Venitul impozabil estimat se va diminua cu suma luată ca împrumut de către contribuabilul supus controlului doar în cazul în care contribuabilul va prezenta probe care justifică că din sursa de venit a sumei împrumutate au fost achitate obligaţiile fiscale corespunzătoare la bugetul public naţional şi/sau că suma împrumutată reprezintă venit neimpozabil conform art.20.

(7) Obligaţia de a prezenta dovezi privind caracterul impozabil al venitului estimat se pune pe seama Serviciului Fiscal de Stat.

(8) Calcularea suplimentară a impozitului pe venit la buget se va efectua în baza diferenţei pozitive dintre impozitul pe venit determinat din venitul impozabil estimat şi impozitul pe venit declarat de subiectul estimării. În cazul în care în procesul aplicării metodelor indirecte de estimare pentru o perioadă fiscală concretă se vor stabili legături cauzale cu alte perioade

fiscale, Serviciul Fiscal de Stat va examina fiecare perioadă fiscală necesară care începe cu data de 1 ianuarie 2012, în funcţie de fiecare caz concret.

(9) Atribuţiile de aplicare a prevederilor prezentului capitol se pun în sarcina structurilor organizatorice ale Serviciului Fiscal de Stat prin ordin al conducerii Serviciului Fiscal de Stat. Serviciul Fiscal de Stat are competenţă în aplicarea metodelor indirecte de estimare a veniturilor persoanelor fizice, potrivit prezentului capitol, pe întreg teritoriul ţării.

(10) În scopul aplicării metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil al persoanelor fizice, Serviciul Fiscal de Stat:

a) solicită, în condiţiile legii, informaţii de la sursele indirecte de informaţii enumerate la art.226[11], precum şi de la Comisia Electorală Centrală, de la consiliile electorale de circumscripţie, de la Comisia Naţională de Integritate, de la notari, executori judecătoreşti şi de la avocaţi;

b) analizează informaţiile, documentele şi alte probe referitoare la posibilii subiecţi ai estimării prin metode indirecte;

c) confruntă informaţiile obţinute din toate sursele de informaţii cu cele din declaraţiile cu privire la impozitul pe venit sau constată faptul nedepunerii acestei declaraţii;

c[1]) în timpul efectuării controlului fiscal, verifică sursele de proveniență a mijloacelor băneşti depistate la persoana fizică supusă controlului fiscal;

d) solicită, în condiţiile legii, informaţii, clarificări, explicaţii, documente şi alte probe de la persoana fizică supusă controlului fiscal şi/sau de la persoanele cu care aceasta a avut ori are raporturi economice sau juridice;

e) discută constatările Serviciului Fiscal de Stat cu persoana fizică supusă controlului şi/sau cu reprezentantul legal al acesteia;

f) stabileşte, după caz, venitul impozabil estimat prin metodele indirecte prevăzute de prezentul cod, precum şi obligaţiile fiscale corespunzătoare acestuia;

g) adoptă o decizie asupra cazului de încălcare fiscală în condiţiile prezentului cod;

h) utilizează informaţii şi date obţinute conform legislaţiei şi tratatelor internaţionale.

Articolul 226[9]. *Metoda fluxului mijloacelor băneşti*

(1) Metoda fluxului mijloacelor băneşti constă în compararea intrărilor/ ieşirilor de sume în/din conturile bancare şi/sau conturile de plăţi, precum şi a intrărilor/ieşirilor de sume în numerar, cu sursele de venit şi utilizarea acestora.

(2) Diferenţa pozitivă dintre, pe de o parte, intrările/ieşirile de mijloace băneşti în/din conturile bancare şi/sau conturile de plăţi şi/sau intrările/ieşirile de sume în numerar şi, pe de altă parte, valorile elementelor expuse la art.226[6] alin.(4)–(6) constituie venit impozabil estimat.

(3) Diferenţa pozitivă dintre venitul impozabil estimat şi venitul declarat constituie venit impozabil nedeclarat.

Articolul 264. *Termenul de prescripţie pentru determinarea obligaţiilor fiscale*

(1) Cu excepţia cazurilor prevăzute la alin.(2), obligaţiile fiscale pot fi determinate de către contribuabil şi Serviciul Fiscal de Stat sau alte organe cu atribuţii de administrare fiscală în următoarele termene:

a) impozitele, taxele, majorările de întîrziere – în cel mult 4 ani de la ultima dată stabilită pentru prezentarea dării de seamă fiscale respective sau pentru plata impozitului, taxei, majorării de întîrziere (penalităţii), în cazul în care nu este prevăzută prezentarea unei dări de seamă fiscale;

b) sancţiunile fiscale aferente unor impozite şi taxe concrete – în cel mult 4 ani de la ultima dată stabilită pentru prezentarea dării de seamă fiscale privind impozitul şi taxa menţionată sau pentru plata impozitului şi taxei în cazul în care nu este prevăzută prezentarea unei dări de seamă fiscale;

c) sancţiunile fiscale neaferente unor impozite şi taxe concrete – în cel mult 4 ani din data săvîrşirii încălcării fiscale.

(2) Termenul de prescripţie nu se extinde asupra impozitului, taxei, majorării de întîrziere (penalităţii) sau sancţiunilor fiscale aferente unui impozit, unei taxe concrete dacă darea de seamă fiscală care stabileşte obligaţia fiscală conţine informaţii ce induc în eroare sau reflectă fapte ce constituie infracţiuni ori nu a fost prezentată.

MOTIVAREA INSTANȚEI

45. Din start, instanța consideră imperios a constata că obiectul prezentei acțiuni urmează a fi determinat prin prisma conținutului efectiv al cererii de chemare în judecată, a criticilor formulate de reclamant și a finalității urmărite de acesta prin promovarea acțiunii în contencios administrativ, iar nu exclusiv prin denumirea formală a actelor indicate în denumirea cererii.

46. În speță, deși reclamantul a indicat expres drept obiect al contestării Decizia nr. 754/264 din 24 decembrie 2024 emisă în procedura administrativă prealabilă și actul de control fiscal din 08 august 2024, fără a solicita distinct anularea Deciziei nr. 778/3368 din 05 noiembrie 2024 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale, din conținutul integral al acțiunii rezultă fără echivoc că dezacordul reclamantului vizează însăși concluziile controlului fiscal și obligațiile fiscale stabilite prin decizia de sancționare.

47. Astfel, argumentele invocate de reclamant se referă la pretinsa ilegalitate a aplicării metodelor indirecte de estimare, la aprecierea probelor privind proveniența mijloacelor bănești, la termenul de prescripție, la legalitatea constatărilor organului fiscal și la temeinicia obligațiilor fiscale suplimentare calculate. Or, toate aceste critici privesc în mod direct Decizia nr. 778/3368 din 05 noiembrie 2024, care reprezintă actul administrativ individual prin care au fost stabilite în sarcina reclamantului obligațiile fiscale, majorările de întârziere și sancțiunile fiscale contestate.

48. Instanța subliniază că actul de control fiscal constituie, prin natura sa juridică, un act preparator și constatator, care fundamentează emiterea actului administrativ fiscal individual de sancționare și impunere. Prin sine, actul de control nu produce efecte juridice autonome asupra drepturilor și obligațiilor contribuabilului, efectele juridice fiind

generate de decizia asupra cazului de încălcare a legislației fiscale emisă în baza constatărilor controlului.

49. Totodată, decizia emisă în procedura administrativă prealabilă nu instituie obligații fiscale noi și nu modifică raportul juridic fiscal inițial, ci reprezintă actul prin care autoritatea administrativă ierarhic superioară verifică legalitatea și temeinicia actului administrativ fiscal contestat și decide menținerea, modificarea sau anularea acestuia.

50. Prin urmare, examinarea exclusivă a legalității Deciziei nr. 754/264 din 24 decembrie 2024 și a actului de control fiscal, fără analiza Deciziei nr. 778/3368 din 05 noiembrie 2024, ar conduce la o abordare formalistă și ar lipsi reclamantul de o protecție jurisdicțională efectivă, întrucât actul administrativ care produce efectele juridice contestate este anume decizia asupra cazului de încălcare a legislației fiscale.

51. În acest context, instanța reține că, potrivit principiului prevalenței fondului asupra formei și al accesului efectiv la justiție, consacrate de Codul administrativ, calificarea juridică a obiectului acțiunii aparține instanței de judecată, care urmează să stabilească natura reală a pretențiilor deduse judecății în funcție de scopul urmărit de reclamant și de conținutul criticilor formulate.

52. Din analiza sistemică a cererii de chemare în judecată rezultă că reclamantul contestă întreaga procedură administrativ-fiscală desfășurată în privința sa, inclusiv legalitatea controlului fiscal cu aplicarea metodelor indirecte de estimare, constatările înscrise în actul de control, precum și legalitatea și temeinicia obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia nr. 778/3368 din 05 noiembrie 2024, menținută ulterior prin Decizia nr. 754/264 din 24 decembrie 2024.

53. În consecință, instanța va examina, în limitele motivelor invocate de reclamant și ale competenței jurisdicționale în materie de contencios administrativ fiscal, legalitatea întregii proceduri de control fiscal, inclusiv legalitatea și temeinicia Deciziei nr. 778/3368 din 05 noiembrie 2024 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale, pe lângă legalitatea actului de control fiscal și a Deciziei nr. 754/264 din 24 decembrie 2024 emise în procedura administrativă prealabilă.

Admisibilitatea acțiunii

54. În conformitate cu prevederile art. 17, art. 189 alin. (1) și art. 206 alin. (1) din Codul administrativ, orice persoană care se consideră vătămată într-un drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice poate sesiza instanța de contencios administrativ în vederea exercitării controlului de legalitate asupra actului administrativ individual, a refuzului de soluționare a unei cereri sau asupra altor forme ale activității administrative supuse controlului judecătoresc.

55. Instanța reține că prezenta acțiune are ca obiect contestarea actelor administrative emise de Serviciul Fiscal de Stat în cadrul procedurii de control fiscal

desfășurate în privința reclamantului, inclusiv a Deciziei nr. 778/3368 din 05 noiembrie 2024 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale, a actului de control fiscal nr. 5-735765 din 08 august 2024 și a Deciziei nr. 754/264 din 24 decembrie 2024 emise în procedura administrativă prealabilă.

56. Actele respective reprezintă acte administrative individuale și acte administrative preparatorii emise de o autoritate publică în exercitarea atribuțiilor de administrare fiscală, fiind susceptibile controlului judecătoresc în condițiile Codului administrativ și ale Codului fiscal, întrucât produc sau stau la baza producerii unor efecte juridice directe asupra drepturilor și obligațiilor reclamantului.

57. Instanța constată că reclamantul invocă existența unei vătămări directe și actuale generate prin stabilirea în sarcina sa a unor obligații fiscale suplimentare, majorări de întârziere și sancțiuni fiscale în cuantum considerabil, astfel încât acesta justifică un interes legitim personal și actual în promovarea acțiunii.

58. Totodată, instanța reține că reclamantul a respectat procedura administrativă prealabilă obligatorie prevăzută de legislația fiscală. Astfel, împotriva Deciziei nr. 778/3368 din 05 noiembrie 2024 a fost formulată contestație administrativă, examinată de Serviciul Fiscal de Stat și soluționată prin Decizia nr. 754/264 din 24 decembrie 2024, prin care contestația a fost respinsă și menținut actul administrativ fiscal contestat.

59. Prin urmare, dreptul reclamantului de acces la instanța de contencios administrativ s-a născut odată cu emiterea deciziei asupra contestației administrative, fiind întrunite condițiile de exercitare a acțiunii judiciare.

60. Instanța reține, de asemenea, că acțiunea a fost introdusă în termenul legal de contestare jurisdicțională prevăzut de Codul administrativ și Codul fiscal, nefiind constatate circumstanțe care ar atrage tardivitatea sesizării instanței.

61. În același timp, instanța constată că litigiul dedus judecății este de competența jurisdicției de contencios administrativ, întrucât privește controlul legalității unor acte administrative fiscale emise de Serviciul Fiscal de Stat în exercitarea prerogativelor de putere publică.

62. Sub aspectul condițiilor de admisibilitate prevăzute de Codul administrativ, instanța reține că acțiunea este formulată de o persoană care pretinde vătămarea unui drept prin acte administrative individuale, este îndreptată împotriva autorității publice emitente, vizează acte susceptibile controlului judecătoresc și nu se încadrează în vreunul dintre cazurile de inadmisibilitate expres prevăzute de lege, cu excepția capătului de cerere referitor la hotărârea de executare silită, în privința căruia instanța s-a pronunțat separat asupra inadmisibilității.

63. Prin urmare, instanța concluzionează că, în partea ce ține de contestarea actului de control fiscal, a Deciziei nr. 778/3368 din 05 noiembrie 2024 asupra cazului de

încălcare a legislației fiscale și a Deciziei nr. 754/264 din 24 decembrie 2024 emise în procedura administrativă prealabilă, acțiunea întrunește condițiile de admisibilitate prevăzute de lege și urmează a fi examinată în fond.

Cu privire la fondul cauzei instanța reține următoarele:

64. Urmare dezbaterilor judiciare, instanța a reținut următoarele aspecte.

65. Prin Decizia nr. DICF-159735/22 din 22 martie 2024, Serviciul Fiscal de Stat a inițiat un control fiscal cameral prin metoda verificării tematice, cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, pentru perioadele fiscale A/2015–A/2021, în temeiul art. 226^{11} și următoarele din Codul fiscal în privința cet. Chironda Andrei. (f.d.a.4)

66. Procedura de citare a contribuabilului a fost respectată - reclamantul a fost citat prin citația seria D nr. 219522 din 22 martie 2024, recepționată la 25 martie 2024, cu indicarea termenului de prezentare la data de 08 aprilie 2024. (f.d.a. 3)

67. Neprezentându-se, organul fiscal a procedat la întocmirea procesului-verbal de înștiințare în lipsa contribuabilului, în temeiul art. 226^{15} alin. (3)–(5) din Codul fiscal, procedură legală și conformă normelor în vigoare. (f.d.a. 6-7)

68. Potrivit procesului verbal de înștiințare 08 aprilie 2024, controlul fiscal propriu-zis a debutat la data de 19 aprilie 2024. (f.d.a. 6-7)

69. La cererea expresă a reclamantului, înregistrată sub nr. 19763-CR din 14 mai 2024, termenul de prezentare a documentelor confirmative a fost prelungit cu 45 de zile calendaristice, până la 08 iulie 2024, în temeiul art. 226^{15} alin. (10) din Codul fiscal. (f.d.a. 127, 129)

70. Ulterior, prin Decizia nr. 778/19 din 18 iulie 2024, controlul a fost suspendat, reluat la 08 august 2024 și finalizat în aceeași zi prin întocmirea actului de control fiscal. (f.d.a. 139, 146-170)

71. Prin scrisoarea nr. 26-21/10-11/137229 din 08 august 2024 s-a dispus comunicarea actului de control fiscal reclamantului, însă potrivit avizului de recepție acesta nu a fost recepționat, astfel a fost publicat un anunț public privind întocmirea actului de control în privința reclamantului. (f.d.a. 171-174)

72. Prin citația nr. C1/24/778/240 din 17 septembrie 2024, Chironda Andrei a fost invitat la SFS pentru data de 10 octombrie 2024 pentru examinarea cazului de încălcare a legislației, citația nefiind recepționată. (f.d.a. 175-176)

73. Urmare constatării nerecepționării citației, de către autoritatea publică a fost emisă decizia de prelungire a termenului de examinare a cazului de încălcare a legislației de către Chironda Andrei, nr. 778/156 din 10 octombrie 2024. Decizia de asemeni nu a fost recepționată de către reclamant. (f.d.a. 177-178)

74. Prin citația publică nr. C1/24/778/419 din 08 octombrie 2024, reclamantul a fost informat despre citarea acestuia pentru data de 05 noiembrie 2024 în vederea examinării cazului de încălcare fiscală. (f.d.a. 179-180)

75. La data de 05 noiembrie 2024, a fost emisă Decizia nr. 778/3368 din 05 noiembrie 2024 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de Chironda Andrei. (f.d.a. 181-183) otrivit avizului de recepție, decizia nu a fost recepționată de reclamant. (f.d.a. 185)

76. La data de 03 decembrie 2024, cu număr de intrare 71328-CR, a fost înregistrată contestația reclamantului asupra Deciziei supra. (f.d.a. 186-187)

77. Prin Decizia nr. 754/264 din 24 decembrie 2024, contestația reclamantului a fost respinsă. (f.d.a.193-194) Decizia a fost comunicată reclamantului. (f.d.a. 125-127)

78. Instanța constată că întreaga procedură de control a fost parcursă cu respectarea normelor procedurale aplicabile.

79. Cu referire la substanța actelor contestate, instanța reține, că prin Decizia nr. 778/3368 din 05 noiembrie 2024 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale, emisă de Direcția generală control a Serviciului Fiscal de Stat, autoritatea fiscală a constatat, în urma unui control fiscal cameral efectuat prin metoda verificării tematice cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, încălcări ale legislației fiscale de către reclamantul Andrei Chironda pentru perioadele fiscale A/2015–A/2021.

80. În urma generalizării informațiilor acumulate în cadrul controlului fiscal – privind intrările și ieșirile de mijloace bănești din conturile bancare, împrumuturile primite și acordate, cheltuielile în numerar, precum și alte tranzacții financiare – Serviciul Fiscal de Stat a stabilit existența unui venit impozabil estimat și nedeclarat în sumă totală de 7 851 069,91 lei, repartizat după cum urmează: pentru anul 2015 – 628 156,19 lei; anul 2016 – 801 773,49 lei; anul 2017 – 887 595,82 lei; anul 2018 (etapa I) – 456 457,12 lei; anul 2019 – 1 446 009,08 lei; anul 2020 – 1 968 689,23 lei; anul 2021 – 1 662 388,98 lei.

81. În temeiul acestor constatări, autoritatea fiscală a apreciat că reclamantul a încălcat prevederile art. 8 alin. (2) lit. c), d) și e), art. 83 alin. (2) lit. a) și alin. (4) lit. b), art. 87 alin. (1) și art. 187 alin. (7) din Codul fiscal, prin neprezentarea corespunzătoare a declarațiilor privind impozitul pe venit, prezentarea unor informații considerate neveridice și neachitarea integrală și în termen a obligațiilor fiscale aferente.

82. În consecință, prin pct. 1 al dispozitivului Deciziei nr. 778/3368 din 05 noiembrie 2024, Serviciul Fiscal de Stat a calculat și dispus încasarea la buget a impozitului pe venit în sumă totală de 1 109 212,25 lei. Suplimentar, prin pct. 2, autoritatea fiscală a calculat majorări de întârziere în cuantum de 753 953,04 lei, iar prin pct. 3 a aplicat sancțiuni fiscale pentru încălcările constatate, inclusiv pentru

neprezentarea declarațiilor privind proprietatea, pentru eschivarea de la calculul și plata impozitului pe venit și pentru nerespectarea modului de întocmire a dărilor de seamă fiscale.

83. Instanța reține că actul administrativ contestat conține indicarea temeiurilor juridice care au stat la baza soluției adoptate, cu trimitere la dispozițiile Codului fiscal referitoare la obligațiile contribuabilului, procedura aplicării metodelor indirecte de estimare și competența Serviciului Fiscal de Stat de a calcula obligațiile fiscale suplimentare. Totodată, actul administrativ individual stabilește cuantumul obligațiilor fiscale și sancțiunilor aplicate pentru fiecare perioadă fiscală în parte, precum și termenul și modalitatea de contestare.

84. În ceea ce privește procedura administrativă prealabilă, instanța constată că reclamantul a formulat contestație administrativă împotriva Deciziei nr. 778/3368 din 05 noiembrie 2024.

85. Din conținutul Deciziei nr. 754/264 din 24 decembrie 2024 rezultă că reclamantul a fost citat pentru participare la examinarea contestației prin citația nr. 26-24-14/151 din 11 decembrie 2024, fiind astfel respectată formal cerința privind audierea persoanei interesate în procedura administrativă fiscală.

86. În cadrul examinării contestației, reclamantul a invocat, în esență, că mijloacele financiare utilizate în perioada verificată nu constituiau venituri proprii impozabile, ci proveneau de la rude apropiate, inclusiv de la tatăl, fratele, sora, mătușa și verișorul său. Totodată, acesta a invocat încălcarea termenului de prescripție prevăzut de art. 264 alin. (1) din Codul fiscal.

87. Autoritatea fiscală ierarhic superioară a respins argumentele reclamantului, reținând că explicațiile oferite aveau un caracter exclusiv declarativ și nu erau însoțite de documente confirmative care să demonstreze proveniența neimpozabilă a mijloacelor bănești utilizate. În acest sens, decizia administrativă relevă că reclamantului i-a fost acordată posibilitatea de a prezenta documente suplimentare, inclusiv prin prelungirea termenului prevăzut de art. 226^{15} alin. (10) din Codul fiscal cu încă 45 de zile, la cererea acestuia, termenul-limită fiind stabilit pentru data de 08 iulie 2024. Din actele administrative contestate rezultă că autoritatea fiscală a apreciat drept relevante explicațiile și informațiile obținute de la reclamant și de la tatăl acestuia, însă a constatat lipsa unor probe obiective privind existența surselor financiare invocate. În special, Serviciul Fiscal de Stat a reținut că persoana indicată drept sursă principală a mijloacelor financiare – ***** Chironda – nu a demonstrat, prin documente justificative, proveniența și disponibilitatea sumelor pretins transmise reclamantului, iar datele din sistemele informaționale fiscale nu confirmau existența unor venituri ori tranzacții de amploarea celor invocate.

88. Totodată, în decizia asupra contestației, Serviciul Fiscal de Stat a motivat expres inaplicabilitatea termenului general de prescripție prevăzut de art. 264 alin. (1) din Codul fiscal, făcând trimitere la alin. (2) al aceluiași articol, potrivit căruia termenul de prescripție nu se aplică în cazul neprezentării declarațiilor fiscale sau atunci când acestea conțin informații ce induc în eroare.

89. Instanța observă că Decizia nr. 754/264 din 24 decembrie 2024 cuprinde o analiză detaliată a argumentelor formulate de contestatar, precum și a etapelor procedurii administrative fiscale desfășurate anterior emiterii actului inițial. Autoritatea administrativă ierarhic superioară a descris expres datele controlului fiscal, metodele indirecte aplicate, sursele de informații utilizate, demersurile procedurale întreprinse și motivele pentru care a considerat insuficiente explicațiile și declarațiile reclamantului.

90. În final, prin Decizia nr. 754/264 din 24 decembrie 2024, Serviciul Fiscal de Stat a respins contestația administrativă și a menținut integral Decizia nr. 778/3368 din 05 noiembrie 2024, apreciind că aceasta a fost emisă în conformitate cu prevederile Codului fiscal și pe baza probelor acumulate în cadrul controlului fiscal.

91. Sub aspectul controlului de legalitate exercitat în temeiul art. 225 din Codul administrativ, instanța reține că verificarea jurisdicțională a actelor administrative contestate urmează a fi limitată la examinarea respectării competenței legale, a procedurii administrative, a existenței temeiului factual și juridic al măsurilor dispuse, precum și a modului de exercitare a dreptului discreționar de către autoritatea fiscală.

92. În speță, instanța constată că Serviciul Fiscal de Stat a acționat în limitele competenței expres conferite de Codul fiscal privind efectuarea controlului fiscal și aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, controlul fiind inițiat în baza Deciziei nr. DICF-159735/22 din 22 martie 2024 și desfășurat potrivit dispozițiilor art. 226^{11} și următoarele din Codul fiscal.

93. Instanța reține că procedura administrativ-fiscală a respectat garanțiile procedurale esențiale prevăzute de Codul administrativ și Codul fiscal. Reclamantul a fost informat despre inițierea controlului fiscal, a fost citat pentru prezentarea explicațiilor și a documentelor justificative, i-a fost acordată posibilitatea prezentării probelor suplimentare, inclusiv prin prelungirea termenului procedural cu 45 de zile la cererea sa expresă, iar ulterior a beneficiat de dreptul de a formula contestație administrativă împotriva actului administrativ fiscal emis.

94. Contrar susținerilor reclamantului, instanța constată că actele administrative contestate conțin motivarea necesară prevăzută de art. 118 și art. 120 din Codul administrativ, întrucât indică temeiurile de fapt și de drept care au fundamentat soluția adoptată, metodele indirecte aplicate, perioada fiscală verificată, fluxurile financiare

analizate, obligațiile fiscale stabilite și argumentele pentru care explicațiile reclamantului au fost considerate insuficiente.

95. În ceea ce privește critica referitoare la pretinsa inducere în eroare de către inspectorul fiscal *****, instanța reține că aceasta nu poate conduce la constatarea nelegalității procedurii administrative. Potrivit art. 226^{15} din Codul fiscal, obligația de a demonstra proveniența neimpozabilă a mijloacelor bănești și de a prezenta documentele justificative incumbă contribuabilului. Eventualele discuții informale purtate cu inspectorul fiscal nu pot înlătura obligațiile procedurale expres prevăzute de lege și nu pot transfera asupra autorității fiscale sarcina administrării probelor în locul contribuabilului.

96. Instanța reține că reclamantului i-a fost acordată o posibilitate efectivă și suficientă de a prezenta documentele confirmative relevante în cadrul procedurii administrative. Cu toate acestea, explicațiile oferite de reclamant și de rudele sale au rămas, în esență, la nivel declarativ, fără a fi susținute prin înscrisuri justificative prezentate în termenele procedurale stabilite de Codul fiscal.

97. În acest sens, instanța constată că documentele depuse direct în fața instanței de judecată – inclusiv declarații ale rudelor, extrase bancare, contracte de vânzare-cumpărare sau alte înscrisuri – nu pot substitui obligația legală a contribuabilului de a prezenta probele relevante în cadrul procedurii administrative fiscale și în termenele prevăzute de art. 226^{15} alin. (10) din Codul fiscal.

98. Instanța reține că, potrivit dispozițiilor fiscale speciale aplicabile metodelor indirecte de estimare, documentele și explicațiile prezentate tardiv după expirarea termenului procedural acordat contribuabilului nu pot fi valorificate retroactiv pentru a invalida legalitatea actului administrativ deja emis. Or, controlul judecătoresc exercitat în materia contenciosului administrativ fiscal vizează legalitatea actului administrativ la momentul emiterii sale, prin raportare la informațiile și probele de care dispunea autoritatea administrativă la acel moment.

99. Sub aspectul erorilor de calcul și al pretinselor falsuri invocate de reclamant, instanța constată că acestea nu au fost probate în mod concludent. Referitor la sumele aferente împrumuturilor acordate persoanelor fizice, transferului în ruble rusești, donației pretinse din partea tatălui reclamantului sau transferurilor în conturi de depozit, instanța reține că reclamantul nu a prezentat în cadrul procedurii administrative documente justificative suficiente care să demonstreze caracterul neimpozabil al acestor operațiuni ori inexistența lor factuală.

100. Instanța reține că, potrivit metodologiei prevăzute de art. 226^{9} din Codul fiscal privind metoda fluxului de mijloace bănești, organul fiscal este îndreptățit să analizeze toate intrările și ieșirile de fonduri identificate în conturile contribuabilului, iar în lipsa

unor documente justificative suficiente poate estima venitul impozabil pe baza probelor reale acumulate în cadrul controlului.

101. În ceea ce privește susținerea reclamantului referitoare la includerea în baza impozabilă a impozitelor, taxelor și primelor RCA achitate, instanța constată că actul de control fiscal nu califică aceste sume drept venituri impozabile, ci le reflectă drept ieșiri de mijloace bănești relevante pentru determinarea fluxului financiar net al contribuabilului. Prin urmare, critica reclamantului rezultă dintr-o interpretare eronată a mecanismului tehnic de calcul utilizat în cadrul metodei indirecte de estimare.

102. Referitor la ratele procentuale indicate în actul de control pentru anumite perioade fiscale, instanța constată că acestea nu reprezintă cote distincte de impozitare stabilite arbitrar de organul fiscal, ci rezultă din aplicarea cotei legale de impozitare asupra venitului impozabil determinat după deducerea scutirilor și deducerilor prevăzute de legislația fiscală.

103. Instanța apreciază ca fiind neîntemeiată și critica reclamantului privind încălcarea termenului de prescripție. Potrivit art. 264 alin. (2) din Codul fiscal, termenul de prescripție nu se aplică în situația în care contribuabilul nu a prezentat declarațiile fiscale obligatorii. Din materialele dosarului rezultă că reclamantul nu a prezentat declarațiile fiscale aferente perioadelor verificate, astfel încât organul fiscal era îndreptățit să stabilească obligațiile fiscale corespunzătoare.

104. De asemenea, instanța reține că art. 226^6 alin. (8) din Codul fiscal permite examinarea unor perioade fiscale anterioare atunci când aplicarea metodelor indirecte de estimare relevă existența unor legături cauzale între diferite perioade fiscale. În speță, analiza fluxurilor financiare și a tranzacțiilor bancare a justificat verificarea întregii perioade fiscale 2015–2021.

105. Sub aspectul principiului proporționalității consacrat de art. 29 din Codul administrativ, instanța constată că măsurile întreprinse de Serviciul Fiscal de Stat au fost adecvate și necesare scopului legitim urmărit de legislația fiscală, și anume stabilirea corectă a obligațiilor fiscale și prevenirea sustragerii de la declararea veniturilor impozabile.

106. Instanța reține că ingerința produsă în patrimoniul reclamantului prin stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare și a sancțiunilor fiscale derivă din obligațiile legale ce incumbă oricărui contribuabil de a declara veniturile impozabile și de a prezenta documentele justificative solicitate de organul fiscal. Or, în lipsa unor probe concludente privind proveniența neimpozabilă a sumelor verificate, măsurile dispuse de autoritatea fiscală nu pot fi considerate arbitrare sau disproporționate.

107. În același sens, instanța constată că autoritatea fiscală a exercitat dreptul discreționar conferit de lege în conformitate cu scopul urmărit de normele fiscale, a luat

în considerare circumstanțele relevante ale cauzei și a acționat în limitele competenței sale legale, fără a rezulta existența unui exces de putere sau a unui caracter arbitrar al măsurilor dispuse.

108. Prin urmare, prin prisma standardului de control prevăzut de art. 225 din Codul administrativ, instanța concluzionează că actele administrative contestate au fost emise cu respectarea normelor de competență, procedură și fond aplicabile, fiind motivate suficient în fapt și în drept și întemeiate pe probele administrate în cadrul procedurii fiscale.

109. În ceea ce privește solicitarea reclamantului privind dispunerea unui control fiscal repetat, instanța reține că aceasta nu poate fi admisă. Potrivit art. 206 și art. 224 din Codul administrativ, instanța de contencios administrativ exercită controlul de legalitate asupra actelor administrative contestate, fără a putea substitui autoritatea administrativă în exercitarea atribuțiilor sale legale și fără a putea dispune inițierea unor noi proceduri administrative fiscale.

110. În consecință, analizând ansamblul circumstanțelor de fapt și de drept, instanța constată că procedura de control fiscal a fost desfășurată cu respectarea garanțiilor procedurale prevăzute de lege, reclamantul a beneficiat de posibilitatea efectivă de a prezenta explicații și probe, iar argumentele invocate în susținerea acțiunii nu sunt de natură să demonstreze nelegalitatea actului de control fiscal, a Deciziei nr. 778/3368 din 05 noiembrie 2024 și a Deciziei nr. 754/264 din 24 decembrie 2024 emise în procedura administrativă prealabilă.

111. Prin urmare, instanța concluzionează că actele administrative contestate corespund exigențelor de legalitate prevăzute de art. 21, art. 29 și art. 225 din Codul administrativ, motiv pentru care acțiunea urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

112. În conformitate cu prevederile art. art. 219, 224 alin.(1) lit.f), 232 Cod administrativ, instanţa de judecată,

h o t ă t ă ș t e:

Acțiunea în contencios administrativ înaintată de Chironda Andrei împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea Deciziei nr. 754/264 din 24 decembrie 2024 pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. 778/3368 din 05.11.2024 și Actului de control fiscal din 08 august 2024, se respinge ca neîntemeiată.

Hotărîrea poate fi atacată cu apel la Curtea de Apel Centru, în termen de 30 zile de la data pronunțării dispozitivului hotărîrii, prin intermediul Judecătoriei Chişinău (sediul Rîșcani).

Președintele ședinței,

Judecător Irina MAXIM