Republica Moldova
mun. Chișinău, str. Kiev nr. 3

Dosarul nr. 3-1713/2024

H O T Ă R Â R E

în numele Legii

Dispozitivul hotărârii judecătorești a fost pronunțat în ședință de judecată publică în data de **25 septembrie 2024, în Republica Moldova, mun. Chișinău, str. Kiev nr. 3**

În conformitate cu art. 226 alin. (2) Cod administrativ, deoarece participanţii la proces au depus cerere de apel, hotărârea este **întocmită integral în termen de 45 de zile lucrătoare** calculate începând cu data recepționării materialelor cauzei la 27 septembrie 2024.

25 septembrie 2024 mun. Chișinău

Judecătoria Chișinău
sediul Rîșcani

În conformitate cu art. 46 alin. (1) CPC, instanța de judecată
specializată pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ:
Președintele ședinței, judecător, Bolocan Elena,
Grefier, Negru Elena,
Cu participarea:
Reclamantului Lica Ecaterina, reprezentate de către avocatul Pitel Anatolie,
Reprezentantului autorității publice pârâte, Nicolai Tatiana,
Părțile fiind conștiente de drepturile și obligațiile sale procedurale, înaintea pronunțării pe fond, participanții la proces având posibilitatea de a-și expune punctul de vedere verbal și/sau scris în conformitate cu art. 38, 218 Cod administrativ al RM,

Examinând în **ședință publică în limba de stat în procedura contenciosului administrativ în limitele controlului judecătoresc – acțiunea în contencios administrativ** înaintată de Lica Ecaterina împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr. 772/20 din 04 ianuarie 2024 emisă asupra cazului de încălcare a legislației fiscale și nr. 754/53 din 29 februarie 2024 privind examinarea contestației depuse împotriva deciziei nr. 772/20 din 04 ianuarie 2024, –

C o n s t a t ă:

Acțiunea în contencios administrativ: În data de 25 martie 2024, avocatul Pitel Anatolie, acționând în interesele reclamantei Lica Ecaterina, s-a adresat în instanța de judecată cu cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr. 772/20 din 04 ianuarie 2024 emisă asupra cazului de încălcare a legislației fiscale și nr. 754/53 din 29 februarie 2024 privind examinarea contestației depuse împotriva deciziei nr. 772/20 din 04 ianuarie 2024.

În motivarea acțiunii, reprezentantul reclamantului indică, că la 04 ianuarie 2024, șeful-adjunct al Direcției generale control a Serviciului fiscal de stat, *****, cu participarea șefei Direcției control post operațional nr.4,*****, a emisă Decizia nr.772/20 asupra cazului de

încălcare a legislației comisă de către persoana fizică Lica Ecaterina, în baza actului de control nr.5-728549, prelungit pe formularele nr.5- 728550 - nr.5728557, nr.3-626948 din 03.11.2023, întocmit în rezultatul controlului fiscal prin metoda verificării tematice cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, privind corectitudinea calculării, declarării și achitării impozitului pe venit pentru perioadele fiscale A/2017 - A/2020 de către persoana fizică Lica Ecaterina, efectuat de către ***** - inspector principal al Direcției control post operațional nr.2 și ***** - inspector principal al Direcției control post operațional nr.4 din cadrul Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat, prin care s-a decis de a calcula și încasa la buget: - 800 608 lei, impozitul pe venitul persoanei fizice nedeclarat și neachitat pentru perioadele fiscale A/2017 - 303 894 lei, A/2018 - 183 240 lei și A/2020 - 269 556 lei, și diminuat pentru perioada fiscală A/2019 în sumă de 43 918 lei; - 501 036 lei, majorare de întârziere conform prevederilor art.228 alin.(2) din Codul fiscal, pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit persoanei fizice. Totodată, a fost dispusă aplicarea pentru încălcarea legislației fiscale a amenzilor după cum urmează: - 605 352 lei, de la 80% la 100% din suma impozitului nedeclarat, stabilit în cotă procentuală, conform prevederilor art.261 alin.(5) din Codul fiscal pentru eschivarea de la calcularea și de la plata impozitului pe venit pentru perioadele-fiscale A/2017, A/2018 și A/2020 (756690x80%); - 8 784 lei, de la 20% la 30% din suma impozitului diminuat, conform prevederilor art.261 alin.(4) din Codul fiscal, pentru diminuarea impozitului pe venit pentru perioada fiscală A/2019 (43918x20%); - 2500 lei, de la 2500 lei la 3000 lei - pentru neprezentarea declarației cu privire la proprietate pentru perioadele fiscale A/2017 - A/2020, conform art.253 alin.(9) din Codul fiscal; - 800 lei, de la 200 lei la 400 lei, dar nu mai mult de 2000 lei pentru toate dările de seamă fiscale, conform prevederilor art.260 alin.(1) din Codul fiscal, pentru nerespectarea modului de întocmire și prezentare a Declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale A/2017, A/2018, A/2019 și A/2020.

Notează că, ulterior, la 29 februarie 2024, a fost emisă Decizia SFS nr.754/53 pe marginea contestației (cererii prealabile) depuse de către Lica Ecaterina, împotriva Deciziei nr.772/20 din 04.01.2024, emisă de Direcția generală control a Serviciului fiscal de stat. Prin decizia respectivă a fost respinsă contestația (cererea prealabilă) depusă de către Lica Ecaterina și menținută Decizia nr.772/20 din 04.01.2024.

Partea reclamantă consideră că, decizia nr.772/20 din 04.01.2024 emisă de către Direcția generală control a Serviciului Fiscal de Stat, precum și Decizia nr.754/53 din 29 februarie 2024, sunt emise contrar prevederilor legislației în vigoare, motiv din care acestea urmează a fi anulate.

Sub acest aspect, invocă, că potrivit art.21 alin.(1) și (3) din Codul administrativ, autoritățile publice și instanțele de judecată competente trebuie să acționeze în conformitate cu legea și alte acte normative. Autoritățile publice și instanțele de judecată competente nu pot dispune limitarea exercitării drepturilor și a libertăților persoanelor decât în cazurile și în condițiile expres stabilite de lege. Totodată, conform art.22 alin.(1) din Codul administrativ, autoritățile publice și instanțele de judecată competente cercetează starea de fapt din oficiu. Acestea stabilesc felul și volumul cercetărilor și nu sunt legate nici de expunerile participanților, nici de cererile lor de reclamare a probelor. Iar, conform art.85 alin.(3) din Codul administrativ, autoritatea publică trebuie să stabilească din oficiu aspectele de fapt ale cazului care face obiectul procedurii, fără a se limita la dovezile și afirmațiile participanților. Pentru aceasta, autoritatea publică stabilește scopul investigațiilor necesare și felul acestora.

Susține că, la caz, atât Decizia nr.772/20 din 04.01.2023, cât și actul de control nr.5-728549 din 03.11.2023 sunt ilegale, controlul fiind efectuat cu încălcarea prevederilor legislației în vigoare și fără examinarea multilaterală a cauzei.

Astfel, menționează că, potrivit art.214 Cod fiscal, controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislația fiscală într-o anumită perioadă sau în câteva perioade fiscale. Controlul fiscal este exercitat de Serviciul Fiscal de Stat și/sau de un alt organ cu atribuții de administrare fiscală, în limitele competenței acestora, la fața locului și/sau la oficiul acestora.

Afirmă că, la efectuarea controlului și la emiterea deciziei, autoritatea publică în mod nejustificat a ignorat anumite probe/acte prezentate de către petiționară întru justificarea poziției sale și întru dovedirea surselor neimpozabile care au asigurat suportarea de cheltuieli în perioadele fiscale supuse controlului.

Specifică, că reclamanta a prezentat recipisa din 09.03.2016 privind împrumutul contractat de la persoana fizică *****, în sumă de 50 000 euro, echivalentul a 1095095 lei. La fel, reclamanta a prezentat recipisa de împrumut din 10.01.2017 privind împrumutul de la persoana fizică *****, în sumă de 60 000 euro (echivalentul sumei de 1274646 lei). Mai mult, reclamanta a comunicat și prezentat autorității publice contractul de împrumut din 11.05.2020 în sumă de 650000 lei, contractat de la persoanele fizice ***** și *****, precum și contractul de împrumut din 11.05.2020 în sumă de 1000000 lei, contractat de la persoana fizică *****. De asemenea, la 17.06.2020 reclamanta a contractat de la părinții săi suma de 41500 euro.

Relevă că, conform prevederilor art.308 din Codul civil, act juridic civil este manifestarea de către persoane fizice și juridice a voinței îndreptate spre nașterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice civile. Noțiune similară este reglementată la art.195 din Codul civil în vigoare la data întocmirii recipiselor (2016-2017).

Subliniază că, la caz, la baza stabilirii situației fiscale a contribuabilului, autoritatea publică obligatoriu urma să țină cont de contractele de împrumut prezentate. Or, acestea sunt acte valabile, producătoare de efecte juridice și care dovedesc existența unui raport juridic contractual. Ignorarea acestor acte juridice este neîntemeiată și dovedește faptul că autoritatea publică a acționat arbitrar și unilateral, contrar prevederilor art.16 alin.(1) și (2) din Codul administrativ, care statuează că, dreptul discreționar al autorității publice reprezintă posibilitatea acesteia de a opta între mai multe soluții posibile corespunzătoare scopului legii atunci când aplică o dispoziție legala. Exercitarea dreptului discreționar nu permite desfășurarea unei activități administrative arbitrare.

Notează că, autoritatea publică a comunicat că, împrumuturile contractate de reclamantă nu pot fi luate în considerare din motiv că martorii nu s-au prezentat. Însă autoritatea publică nici nu a stabilit motivul neprezentării martorilor, nu s-a asigurat că martorii au recepționat citațiile transmise. De asemenea, autoritatea publică a invocat că, nu a luat în calcul cele două recipise de împrumut, deoarece nu există nici o dovadă despre faptul că, din mijloacele financiare oferite cu împrumut au fost achitate impozite.

În acest context, partea reclamantă menționează că, împrumutătorii ***** și *****, de mai mulți ani locuiesc și muncesc peste hotarele țării, în Franța. Prin urmare, consideră că era de obligațiunea autorității publice să efectueze interpelări către organele de administrare fiscală din Franța, în vederea verificării dacă aceștia la obținerea mijloacelor financiare împrumutate reclamantei Lica Ecaterina, au achitat impozitele. Astfel, remarcă că, potrivit prevederilor art.133 alin.(1), pct.23) din Col fiscal, în realizarea funcțiilor sale, Serviciul Fiscal de Stat are următoarele atribuții generale: asigură cooperarea administrativă, inclusiv schimbul de

informații, cu alte instituții din țară și cu administrații fiscale din alte state sau organizații internaționale cu privire la obiectul sau de activitate. Respectiv, anume în baza normei date, inspectorii fiscali urmau să verifice dacă, împrumutătorii ***** și ***** au achitat impozitele când au obținut mijloacele financiare transmise cu împrumut lui Lica Ecaterina.

Atrage atenția că, reclamanta a obținut un extras din buletinul salarial al împrumutătorului *****, care este anexat la prezenta acțiune și care demonstrează că mijloacele financiare oferite cu împrumut au fost obținute pe căi legale și, respectiv, din acestea au fost calculate și achitate impozite.

În continuare, remarcă, că părinții reclamantei la fel nu au fost audiați în cadrul procedurii administrative inițiate de către autoritatea publică. Prin urmare, constată ca fiind o exercitare arbitrară a dreptului discreționar și o procedură administrativă demarată contrar legii. Or, conform art.25 din Codul administrativ, autoritățile publice și instanțele de judecată competente trebuie să își exercite atribuțiile legale în mod imparțial, indiferent de propriile convingeri sau interesele persoanelor care le reprezintă. Iar, în speță, modul de demararea a procedurii administrative și inacțiunile autorității publice servesc ca temei de a constata o lipsă de imparțialitate. Mai mult ca atât, lipsa de imparțialitate și desfășurarea unei proceduri administrative arbitrare se datorează și faptului că autoritatea publică nu a dorit să țină cont de contractele de împrumut prezentate concomitent cu dezacordul asupra actului de control fiscal.

Indică, că potrivit art.26 din Constituția Republicii Moldova, dreptul la apărare este garantat. Fiecare om are dreptul să reacționeze independent, prin mijloace legitime, la încălcarea drepturilor și libertăților sale.

Conform art.216 alin.(8) din Codul fiscal, contribuabilul, inclusiv prin intermediul conducătorului sau altui reprezentant al său, este obligat, după caz, să asigure condiții adecvate pentru efectuare a controlului, să participe la efectuarea lui și să semneze actul de control fiscal, chiar și în cazul dezacordului. În caz de dezacord, el este obligat să prezinte în scris, în termen de până la 15 zile calendaristice, argumentarea dezacordului, anexând documentele de rigoare.

Relevă că, reieșind din testul normelor invocate supra, se permite anexarea de probe, prezentarea actelor, inclusiv la momentul când reclamantul prezintă un dezacord asupra actului de control fiscal. Prin urmare, trimiterea făcută de către autoritatea publică, precum că nu mai pot fi prezentate probe, acte, este neîntemeiată, respectiv, reclamanta solicită să fie luate în considerare și contractele de împrumut din 11.05.2020 prezentate împreună cu dezacordul, or, în caz contrar va fi încălcat dreptul la apărare și dreptul la un proces echitabil. Reclamanta a fost în imposibilitate de a prezenta mai devreme aceste acte, or, aceasta nu se află în Republica Moldova, și aspectul de comunicare între autoritatea publică și dânsa era mai complex și mai dificil.

Susține că, la caz, este neproporțională măsura întreprinsă de autoritatea publică (ignorarea probelelor reclamantei) în raport cu scopul instituit de lege privind procedura efectuării controlului și respectarea principiului legalității și cercetarea din oficiu a tuturor aspectelor importante. În speță, autoritatea publică a pus la îndoială raporturile juridice de împrumut.

Remarcă, că potrivit art.11 alin.(1) din Codul fiscal, apărarea drepturilor și intereselor contribuabilului se face pe cale judiciară sau pe alte căi prevăzute de prezentul cod și de alte acte ale legislației. Toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

Așadar, consideră că, îndoielile Serviciului Fiscal de Stat privind împrumuturile, urmează a fi interpretate în favoarea contribuabilului și anume în sensul că aceste împrumuturi

au existat și urmează a fi incluse la stabilirea situației fiscale a contribuabilului. Subsecvent, autoritatea publică nu a luat în considerare că petiționara era căsătorită, există la materialele cauzei și certificatul de căsătorie, astfel, urmau a fi luate în considerare și veniturile soțului acesteia. Prin urmare, autoritatea publică a stabilit situația fiscală, și respectiv a considerat ca venituri niște bani, care de fapt nu sunt venituri, dar sunt împrumuturi.

Reține că, potrivit prevederilor art.18 din Codul fiscal, sursele de venit impozabile. În venitul brut se includ: a) venitul provenit din activitatea de întreprinzător, din activitatea profesională sau din alte activități similare; b) venitul de la activitatea societăților obținut de către membrii societăților și venitul obținut de către acționarii/deținătorii de unități (titluri) emise de organismele de plasament colectiv în valori mobiliare; c) plățile pentru munca efectuată și serviciile prestate (inclusiv salariile), facilitățile acordate de angajator, onorariile, comisioanele, primele și alte retribuții similare; d) venitul din chirie (arendă); e) creșterea de capital definită la art.40 alin.(7); f) venitul aferent provizioanelor neutilizate conform art.24 alin.(16), art.31 alin.(6); f^{l}) suma diminuărilor reducerilor pentru pierderi la active și la angajamente condiționale în urma îmbunătățirii calității acestora pe parcursul perioadei fiscale; j^{2}) suma diminuărilor provizioanelor destinate acoperirii eventualelor pierderi ce țin de nerestituirea împrumuturilor și a dobânzilor aferente în urma îmbunătățirii calității și/sau rambursării acestora pe parcursul perioadei fiscale; g) venitul obținut sub formă de dobândă; h) royalty (redevențe); i) anuitățile, inclusiv primite în baza tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte; sumele și despăgubirile de asigurare primite în baza contractelor de asigurare și coasigurare și neutilizate conform art.22. Excepție fac cele prevăzute la art.20 lit.a); j) venitul rezultat din neachitarea datoriei de către agentul economic, cu excepția cazurilor când formarea acestei datorii este o urmare a insolvabilității contribuabilului; k) dotațiile de stat, primele și premiile care nu sunt specificate ca neimpozabile în legale prin care se stabilesc aceste plăți; l) sumele obținute de pe urma acordului (convenției) de neangajare în activitatea de concurență; n) veniturile obținute, conform legislației, ca urmare a aplicării clauzei penale, în formă de despăgubire pentru venitul ratat, precum și ca urmare a reținerii arvunei sau restituirii arvunei; o) alte venituri care nu au fost specificate la literele menționate și care nu sunt neimpozabile conform legislației fiscale.

Totodată, potrivit prevederilor art.226^{15} alin.(15^{3}) din Codul fiscal, documentele, informațiile, explicațiile și/sau alte probe relevante pentru control sunt cele necesare stabilirii situației fiscale a persoanei fizice după cum urmează: a) situația cheltuielilor individuale; b) situația bunurilor imobile și mobile deținute, intrările și ieșirile de patrimoniu în cursul perioadei verificate; c) situația valorilor mobiliare și a cotelor de participare în societăți comerciale sau alte entități; d) bunuri aparținând unor persoane fizice sau juridice puse la dispoziția persoanei fizice; e) împrumuturi, credite acordate și/sau contractate; f) tranzacții cu metale prețioase, obiecte de artă și alte bunuri de valoare; g) donații, sponsorizări și/sau succesiuni; h) alte precizări necesare stabilirii situației fiscale.

Astfel, din prevederile normative expuse, rezultă că persoana din cadrul autorității publice, care efectuează controlul, trebuie să țină cont la stabilirea situației fiscale a contribuabilului de împrumuturi, credite acordate și/sau contractate. Însă, autoritatea publică a calculate situația fiscală a contribuabilului Lica Ecaterina fără a lua în calcul împrumuturile efectuate, dar considerându-le venituri și, respectiv, le-a luat în calcul ca venituri la stabilirea situației fiscale, fapt care este ilegal și inadmisibil. Prin urmare, dacă controlorii din cadrul autorității publice aplicau norma legală așa cum este indicat în Codul fiscal, iar împrumuturile efectuate nu erau să fie luate în considerare ca venituri, atunci situația fiscală a contribuabilului Lica Ecaterina nu era să pară una ilegală și, respectiv, nu erau să apară careva obligațiuni fiscal

față de buget. Mai mult ca atât, reclamanta Lica Ecaterina a prezentat autorității publice documente, care demonstrează faptul că, împrumuturile contractate au fost restituite persoanelor de la care aceasta le-a împrumutat.

În opinia părții reclamante, autoritatea publică a interpretat circumstanțele cauzei și legislația în vigoare în mod diametral opus, ceea ce contravine principiului legalității.

Cu referire la cheltuielile de asistență juridică suportate, menționează că, pentru reprezentarea intereselor, reclamanta a încheiat un contract de asistență juridică cu Cabinetul avocatului „Anatolie Pitel", în persoana avocatului Anatolie Pitel, licența nr.3447 din 06 august 2019, pentru serviciile căruia a achitat suma de 10 000 lei.

Astfel, partea reclamantă solicită: anularea deciziei nr.772/20 din 04 ianuarie 2024 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către persoana fizică Ecaterina Lica, în baza actului de control nr.5-728549, prelungit pe formularele nr.5-728550 - nr.5728557, nr.3-626948 din 03.11.2023, întocmit în rezultatul controlului fiscal prin metoda verificării tematice cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil de către persoana fizică Ecaterina Lica, și deciziei nr.754/53 din 29 februarie 2024, pe marginea contestației (cererii prealabile) depuse de către Lica Ecaterina, împotriva Deciziei nr.772/20 din 04.01.2024, emisă de Direcția generală control a Serviciului fiscal de stat, precum și încasarea din contul Serviciul Fiscal de Stat în beneficiul lui Lica Ecaterina cu titlu de cheltuieli de judecată (legate de asistența juridică acordată de avocat), suma de 10 000 lei.

Referința pârâtului Serviciul Fiscal de Stat: În apărarea sa pârâtul a înaintat referință, solicitând respingerea ca neîntemeiată a acțiunii în contencios administrativ înaintate de către Lica Ecaterina.

În motivarea referinței, pârâtul indică, în fapt, în baza Deciziei privind inițierea controlului fiscal nr.DICF-146189/26 din 26.04.2023, a fost efectuat control fiscal prin metoda verificării tematice cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, al corectitudinii declarării, calculării și achitării impozitului pe venit al persoanei fizice Lica Ecaterina pentru perioadele fiscale A/2017-A/2020 cu inițierea controlului fiscal din data de 31.05.2023.

Menționează că, în cadrul controlului fiscal efectuat de către funcționarii fiscali din cadrul Direcției generale control (act nr.5-728549, prelungit pe formularul nr.5-728550-nr.5-728557 și nr.3-626948 din 03.11.2023), cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, privind corectitudinea calculării, declarării și achitării impozitului pe venit pentru perioadele fiscale A/2017-A/2020, de către Lica Ecaterina, s-a stabilit că, contribuabilul a înregistrat venit impozabil estimat nedeclarat în sumă de 5 003 485 lei (venit estimat prin metoda fluxului de mijloace bănești cu numerarul, mijloace bănești obținute prin intermediul sistemului de transferuri rapide și depunerilor de numerar de persoane terțe pentru perioadele fiscale A/2017 în sumă de 1 688 301 lei, A/2018 - 1 068 883 lei, A/2019 - 365 981 lei și A/2020 - 2 246 301 lei), care nu au fost probate elocvent de contribuabil întru determinarea caracterului neimpozabil a acestor venituri, respectiv, suma nedeclarată și neachitată a impozitului pe venit estimat constituie 800 608 lei, inclusiv, pentru A/2017 - 303 894 lei, A/2018 - 183 240 lei, A/2019 - 43 918 lei și A/2020 - 269 556 lei.

Prin urmare, s-a stabilit încălcarea prevederilor art.8 alin.(2) lit. c), lit. d) și lit. e), art.83 alin.(2) lit. a) și art.87 alin.(1) din Codul fiscal, prin nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a Declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale A/2017 - A/2020, ceea ce a condiționat diminuarea impozitului pe venit în sumă de 43 918 lei, pentru perioada fiscală A/2019, precum și eschivarea de la calcul și de la plata impozitului pe

venit în sumă de 756 690 lei, pentru perioadele fiscale A/2017, A/2018 și A/2020, iar în temeiul Deciziei nr.772/20 din 04.01.2024 s-a calculat spre plată la buget impozit pe venit în sumă de 800 608 lei, majorare de întârziere în sumă de 501 036 lei și amendă în sumă de 617 436 lei.

Relevă că, în corespundere cu prevederile art. 189 alin.(1) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele și taxele contribuabililor în urma controalelor fiscale, dacă au fost stabilite cazuri de nerespectare a legislației fiscale, precum și în alte cazuri prevăzute de legislația fiscală, iar alin.(3) prevede că, acțiunile prevăzute la alin.(1) pot fi aplicate persoanelor fizice cetățeni ai Republicii Moldova, care nu desfășoară activitate de întreprinzător în cadrul utilizării metodelor indirecte de estimare în conformitate cu prevederile cap.11^1 din Codul fiscal.

Potrivit prevederilor art.226^6 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat este în drept să utilizeze următoarele metode indirecte de estimare a venitului impozabil: metoda cheltuielilor, metoda fluxului de mijloace bănești, metoda proprietății, alte metode utilizate în practica internațională, iar selectarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil se face în funcție de situația constatată, de sursele de informații și de înscrisurile identificate și/sau documentele obținute, totodată, alin.(3) prevede că, utilizarea metodelor indirecte se efectuează individual sau combinat, în funcție de complexitatea, dificultățile, sursele de informații și de perioada verificată.

Notează că, controlul fiscal a fost efectuat în baza: - datelor din sistemul informațional al SFS; - datelor/documentelor prezentate de către sursele indirecte de informații; - explicațiilor/probelor obținute de la persoane terțe; - informației prezentate de persoana supusă controlului (Lica Ecaterina).

Susține că, reieșind din cele expuse, nu pot fi reținute alegațiile reclamantului, precum că SFS nu a luat în considerare mijloacele bănești împrumutate de la persoanele fizice *****, *****, *****, ***** și părinții acesteia (*****), precum și fără a se asigura că martorii au primit citațiile remise, or, potrivit prevederilor art.226^{15} alin.(1) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat citează persoana fizică supusă verificării pentru a o înștiința despre inițierea controlului fiscal. Respectiv, prin citația seria D nr.217633 din 26.04.2023, comunicată la data de 27.04.2023, persoana fizică Lica Ecaterina, a fost invitată pentru a fi înștiințată despre inițierea controlului fiscal pentru perioadele fiscale A/2017-A/2020, iar la data și ora stabilită în citație reclamanta nu s-a prezentat.

Consemnează că, astfel, în conformitate cu prevederile art.226^{15} alin.(3)-(5) din Codul fiscal, a fost întocmit procesul-verbal din 16.05.2023 privind înștiințarea despre inițierea controlului fiscal prin metode indirecte de estimare a venitului impozabil al persoanei fizice, care a fost expediat la adresa de e-mail a persoanei fizice supuse controlului *****. Totodată, reclamantei i-au fost expediate formularul și modul de completare a Declarației cu privire la proprietate, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.148 din 21.10.2013, precum și i-au fost comunicate prevederile art.226^{15} alin.(2) din Codul fiscal, privind obligația persoanei verificate de a prezenta declarația până la inițierea controlului fiscal. Concomitent, reclamanta a fost informată despre prevederile art.226^{15} alin.(10) din Codul fiscal, care stipulează că, termenul-limită pentru prezentarea, de către subiectul supus controlului, a documentelor confirmative privind mijloacele bănești împrumutate este de 45 de zile calendaristice din data înmânării sau comunicării deciziei privind inițierea controlului.

Specifică, că SFS la cererea reclamantei f/nr. din 31.05.2023 a amânat inițierea controlului fiscal cu 45 zile, ulterior, la cererea f/nr. din 09.06.2023 a prelungit termenul de prezentare a documentelor confirmative privind mijloacele bănești împrumutate cu 45 zile, iar la cererea f/nr. din 18.09.2023 a prelungit termenul de efectuare a controlului cu 45 zile.

Menționează că, reclamanta a prezentat în termenul prevăzut de art. 226^{15} alin. (10) din Codul fiscal, înscrisurile care ar confirma mijloacele bănești împrumutate și anume: - copia recipisei din 09.03.2016 privind împrumutul contractat de la persoana fizică *****, valoarea căruia constituie 50 000 euro; - copia recipisei din 10.01.2017 privind împrumutul contractat de la persoana fizică *****, valoarea căruia constituie 60 000 euro; - explicația contribuabilului Lica Ecaterina prin care se susține contractarea mijloacelor bănești în sumă de 41 500 euro la data de 17.06.2020 de la părinții săi, *****.

Pârâtul remarcă, că potrivit prevederilor art.226^{11} alin.(1) lit.b) și lit.e) din Codul fiscal, în scopul determinării venitului impozabil estimat, pot fi utilizate următoarele surse indirecte: informații deținute de persoane fizice și juridice referitoare la bunuri, lucrări, servicii și mijloace bănești comercializate și/sau transmise cu titlu gratuit, referitoare la mijloacele bănești sau bunurile materiale procurate și/sau primite de persoana fizică supusă verificării; alte documente, informații, explicații și/sau alte probe obținute atât de la persoanele terțe, cât și de la persoana fizică supusă verificării.

În corespundere cu prevederile art.226^{6} alin.(10) lit.d) și lit.f) din Codul fiscal, în scopul aplicării metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil al persoanelor fizice, Serviciul Fiscal de Stat, solicită, în condițiile legii, informații, clarificări, explicații, documente și alte probe de la persoana fizică supusă controlului fiscal și/sau de la persoanele cu care aceasta a avut ori are raporturi economice sau juridice, stabilește, după caz, venitul impozabil estimat prin metodele indirecte prevăzute de Codul fiscal, precum și obligațiile fiscale corespunzătoare acestuia.

Conform prevederilor art. 226^{6} alin. (6^{2}) din Codul fiscal, 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 obligațiile fiscale corespunzătoare la bugetul public național și/sau că suma împrumutată reprezintă venit neimpozabil conform art.20.

Precizează că, în scopul realizării eficiente a obligațiilor de serviciu, în cadrul acțiunilor de exercitare a funcției și în urma necesității obținerii a unor documente, informații, explicații și probe suplimentare întru stabilirea relațiilor economico-financiare a Ecaterinei Lica cu persoanele fizice menționate, precum și pentru confirmarea autenticității actelor/înscrisurilor prezentate de reclamantă, SFS în conformitate cu prevederile art.226^{6} alin.(10) lit. d), art.226^{15} alin.(15^{3}) lit. e) din Codul fiscal, a efectuat următoarele acțiuni: - prin citația D 215523 din 27.09.2022 a fost citată persoana fizică ***** pentru confirmarea sau infirmarea relațiilor de împrumut prezentate de către Lica Ecaterina. Plicul cu citația a fost returnat de către oficiul poștal cu mențiunea „Plecat”; - prin citația D 215525 din 27.09.2022 a fost citată persoana fizică ***** pentru confirmarea sau infirmarea relațiilor de împrumut prezentate de către Lica Ecaterina. Plicul cu citația a fost returnat de către oficiul poștal cu mențiunea „Necunoscut”. Totodată, în partea ce ține de mijloacele bănești împrumutate de către părinții reclamantei, prin Citațiile D 220701 și D 220702 din 11.10.2023, recepționate la data de 12.10.2023 (aviz de recepție *****și *****) au fost invitate persoanele fizice ***** pentru confirmarea sau infirmarea acordării mijloacelor bănești persoanei fizice Lica Ecaterina.

Relatează că, persoanele fizice ***** s-au prezentat la sediul SFS la data de 02.11.2023, iar în rezultatul audierii au confirmat acordarea mijloacelor bănești fiicei în sumă de 41 500 euro, obținute de la înstrăinarea bunului imobil situat în *****, conform contractului de vânzare-cumpărare nr. 2405 din 17.06.2020. Totodată, persoanele audiate au afirmat că au acordat mijloacele bănești fiicei cu titlu gratuit (donație). Așadar, mijloacele bănești în sumă de

41 500 euro primite de la persoanele fizice ***** au fost utilizate la stabilirea situației fiscale a persoanei fizice Lica Ecaterina, totodată suma menționată a fost reflectată în analiza cronologică a fluxului de mijloace bănești deținute în numerar, la compartimentul intrări de fonduri. Astfel, mijloacele bănești împrumutate de către persoanele fizice ***** (părinții cet. Ecaterina Lica) au fost luate în considerare la determinarea venitului impozabil estimat prin includerea mijloacelor bănești împrumutate la compartimentul „Intrări de fonduri" din Anexa nr.4 la actul de control din 03.11.2023.

Referitor la cele invocate în cererea de chemare în judecată, precum că, argumentarea SFS privind neacceptarea probelor/actelor prezentate la dezacord este neîntemeiată, întrucât prevederile art.216 alin.(8) din Codul fiscal, permite anexarea acestora, autoritatea fiscală menționează că, potrivit prevederilor art.226^{15} alin.(10) din Codul fiscal, termenul-limită pentru prezentarea, de către subiectul supus controlului, a documentelor confirmative privind mijloacele bănești împrumutate este de 45 de zile calendaristice din data înmânării sau comunicării deciziei privind inițierea controlului. La cererea subiectului, acest termen poate fi prelungit cu cel mult 45 de zile calendaristice, la decizia Serviciului Fiscal de Stat. Documentele prezentate după expirarea termenului stabilit nu se iau în considerare la examinarea cazului și în cadrul procedurii de contestare.

În corespundere cu prevederile art.216 alin.(8) din Codul fiscal, contribuabilul, este obligat, să participe la efectuarea lui și să semneze actul de control fiscal, chiar și în cazul dezacordului. în caz de dezacord, el este obligat să prezinte în scris, în termen de până la 15 zile calendaristice, argumentarea dezacordului, anexând documentele de rigoare.

Sub acest aspect, pârâtul explică, că la 27.04.2023, reclamantei i s-a comunicat Decizia privind inițierea controlului nr. DICF-146189/26 din 26.04.2023, iar la 20.11.2023 Lica Ecaterina a depus dezacord la actul nr.5-728549, prelungit pe formularul nr.5-728550-nr.5-728557 și nr.3-626948 din 03.11.2023 la care au fost anexate: - contractul de împrumut din 11.05.2020, conform căruia a contractat un împrumut de mijloace bănești în sumă de 650 000 lei de la persoanele fizice *****; - contractul de împrumut din 11.05.2020 conform căruia a contractat un împrumut de mijloace bănești în sumă de 1 000 000 lei de la persoana fizică *****.

Pârâtul atrage atenția asupra faptului că, reclamanta a prezentat contractele menționate după termenul stabilit conform legii, care pentru persoana fizică supusă controlului a constituit data de 27.07.2023, ținând cont de prelungirea la data de 12.06.2023 a termenului cu 45 zile în conformitate cu prevederile art. 226^{15} alin. (10) din Codul fiscal, or tranzacțiile în cauză nu pot fi luate în considerare la stabilirea situației fiscale a persoanei fizice Ecaterina Lica.

În conjunctura logicii expuse, inclusiv raportând normele de drept cu argumentele invocate de reclamant, se constată că, documentele prezentate de contribuabil după expirarea termenului stabilit la art.226^{15} alin.(10) din Codul fiscal, nu se iau în considerare la examinarea cazului și în cadrul procedurii de contestare.

Subsecvent, la acele invocate de partea reclamantă precum că autoritatea publică nu a luat în considerare că reclamanta era căsătorită și urmau a fi luate în considerare veniturile soțului, pârâtul menționează că, în cadrul examinării materialelor controlului și contestației depuse, reclamanta nu a prezentat careva documente/înscrisuri care ar confirma că mijloacele bănești a căror sursă de proveniență nu a fost confirmată constituie veniturile obținute de către soț.

Subsidiar, menționează că, în conformitate cu prevederile art. 267^{3} alin.(2) din Codul fiscal, reclamanta a prezentat în copie extrasele din „Buletin de salariu" a lui ***** pentru lunile iunie, august, noiembrie, decembrie -A/2016, ianuarie-A/2017, fără a prezenta atât la toate

etapele controlului cât și în cadrul examinării contestației depuse a careva înscrisuri care ar stabili autenticitatea acestora și care ar stabili relațiile economico-financiare a Ecaterinei Lica cu *****, precum și ar confirma autenticitatea actelor/înscrisurilor prezentate de reclamantă.

Relevă că, conform prevederilor art.226^{15} alin.(16) din Codul fiscal, pe parcursul efectuării controlului fiscal, persoana fizică are dreptul să colaboreze cu Serviciul Fiscal de Stat prin prezentarea suplimentară a oricăror documente, informații, explicații și/sau altor probe relevante pentru stabilirea situației fiscale, iar alin.(22), prevede că, dacă documentele, informațiile, explicațiile și/sau alte probe prezentate de persoana fizică sânt incorecte, incomplete, false, dacă persoana fizică refuză să prezinte documentele sau, prin orice alte acțiuni, 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 și va adopta decizia corespunzătoare.

Precizează că, reieșind din informațiile deținute de autoritatea fiscală și circumstanțele factologice expuse, precum și dat fiind faptul că, reclamanta, la toate etapele controlului fiscal, în cadrul examinării cazului de încălcare, precum și în cadrul examinării contestației, nu a prezentat careva documente/probe de rigoare, care ar determina caracterul neimpozabil al veniturilor obținute în perioadele fiscale A/2017-A/2020, precum și probe ce ar demonstra capacitatea financiară a contribuabilului, SFS a determinat valoarea estimată a obiectului impozabil în baza probelor reale acumulate, întru executarea legislației fiscale.

Remarcă, că potrivit prevederilor art.267 alin.(3) din Codul fiscal, obligația de a dovedi incorectitudinea deciziei emise de Serviciul Fiscal de Stat se atribuie persoanei care contestă, iar reclamanta nu a prezentat argumente întemeiate care pot servi drept temei pentru anularea deciziei contestate.

Având în vedere cele expuse, pârâtul consideră că Decizia nr. 772/20 din 04.01.2024 asupra cazului de încălcare a legislației, a fost emisă în corespundere cu legislația în vigoare.

<u>În cadrul dezbaterilor judiciare</u>, în temeiul art. 218 Cod administrativ al RM, art. art. 211, 213, și art. 233 Cod de procedură civilă al RM:

Reprezentantul reclamantului Lica Ecaterina, avocatul Pitel Anatolie, în ședința de judecată a susținut în fapt și drept cererea de chemare în judecată, solicitând admiterea integrală a acțiunii în contencios administrativ.

Reprezentantul autorității publice pârâte, Nicolai Tatiana, în ședința de judecată a solicitat respingerea acțiunii în contencios administrativ ca fiind neîntemeiată, în baza circumstanțelor de fapt și drept expuse în referință.

<u>Admisibilitatea acțiunii în contencios administrativ:</u>

În fapt și în drept, obiectul acțiunii în contencios administrativ îl constituie acțiunea în contencios administrativ înaintată de Lica Ecaterina împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr. 772/20 din 04 ianuarie 2024 emisă asupra cazului de încălcare a legislației fiscale și nr. 754/53 din 29 februarie 2024 privind examinarea contestației depuse împotriva deciziei nr. 772/20 din 04 ianuarie 2024.

În drept, instanța de judecată reține că, în temeiul art. 17 din Codul administrativ, **drept vătămat este orice drept sau libertate stabilit/stabilită de lege căruia/căreia i se aduce atingere prin activitate administrativă.**

În temeiul art. 189 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, **orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice poate înainta o acțiune în contencios administrativ.** O acțiune în contencios

administrativ poate fi înaintată și atunci când **autoritatea publică nu a soluționat în termen legal o cerere.**

În temeiul art. 206 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, o acțiune în contencios administrativ poate fi depusă pentru: a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acțiune în contestare); b) obligarea autorității publice să emită un act administrativ individual (acțiune în obligare); c) impunerea la acțiune, la tolerare a acțiunii sau la inacțiune (acțiune în realizare); d) constatarea existenței sau inexistenței unui raport juridic ori nulității unui act administrativ individual sau a unui contract administrativ (acțiune în constatare); sau e) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ normativ (acțiune de control normativ).

Acțiunea în constatare prezumă existența unui interes îndreptățit pentru constatarea solicitată. Acțiunea în constatare nu poate fi înaintată dacă reclamantul își poate sau și-ar putea revendica drepturile printr-o altă acțiune prevăzută la alin. (1), cu excepția situației când se urmărește constatarea nulității unui act administrativ individual sau normativ.

În temeiul art. 207 alin. (1) din Codul administrativ, instanța verifică din oficiu dacă sunt întrunite condițiile pentru admisibilitatea unei acțiuni în contenciosul administrativ. Dacă este inadmisibilă, acțiunea în contencios administrativ se declară ca atare prin încheiere judecătorească susceptibilă de recurs.

În temeiul art. 207 alin. (2) din Codul administrativ, acțiunea în contencios administrativ se declară inadmisibilă în special când: a) există o hotărâre judecătorească definitivă cu privire la un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept; b) există o încheiere judecătorească prin care s-a dispus încetarea procesului în legătură cu faptul că reclamantul a renunțat la acțiune sau și-a retras acțiunea într-un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept sau că între parți s-a încheiat o tranzacție de împăcare; c) la aceeași sau la altă instanță de judecată se examinează o acțiune între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept;

d) acțiunea a fost depusă după expirarea termenului prevăzut la art. 209; e) reclamantul nu poate revendica încălcarea, prin activitatea administrativă, a unui drept în sensul art. 17; f) nu sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 208 CA – procedura prealabilă; g) acțiunea a fost depusă de o persoană fără împuterniciri în acest sens;

h) cererea de chemare în judecată nu corespunde cerințelor prevăzute la art. 211 alin. (1) și (2) și art. 212 alin. (1) și reclamantul nu a înlăturat neajunsurile în termenul stabilit de instanța de judecată.

În temeiul art. 209 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, 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.

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.

Astfel, analizând materialele dosarului judiciar prin coroborare cu materialele dosarului administrativ, respectiv argumentele participanților la proces, având în vedere faptul că, în prezenta cauză părțile nu au invocat, precum nici nu au probat prin probe pertinente că ar exista o

hotărâre judecătorească definitivă cu privire la un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept, că ar exista o încheiere judecătorească prin care s-a dispus încetarea procesului în legătură cu faptul că reclamantul a renunțat la acțiune sau și-a retras acțiunea într-un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept, că între parți s-a încheiat o tranzacție de împăcare sau că, la aceeași sau la altă instanță de judecată se examinează o acțiune între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept, –

Nu sunt temeiuri de a considera că acțiunea a fost depusă după expirarea termenului prevăzut la art. 209 din Codul administrativ, a fost respectată procedura prealabilă de adresare în instanța de judecată, acțiunea a fost semnată și depusă de către reprezentantul împuternicit al reclamantului, avocatul Pitel Anatolie, iar reclamantul poate revendica încălcarea, prin activitatea administrativă, a unui drept în sensul art. 17 din Codul administrativ, –

Instanța de judecată ajunge la concluzia că, acțiunea în contencios administrativ înaintată de Lica Ecaterina împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea **actului administrativ individual defavorabil și a deciziei de soluționare a cererii prealabile**, întrunește condițiile pentru admisibilitate unei acțiuni în contenciosul administrativ și respectiv, este pasibilă de examinare în fond.

Aprecierea instanței de judecată

cu privire la **fondul acțiunii în contencios administrativ:** Audiind explicațiile participanților la proces, examinând circumstanțele de fapt și drept invocate prin prisma probelor pertinente și concludente administrate în proces, instanța de judecată ajunge la concluzia **că este legal și întemeiat să respingă ca fiind neîntemeiată acțiunea în contencios administrativ**, având în vedere argumentele reținute *infra.*

Obiectul juridic al acțiunii în contencios administrativ îl constituie cererea de chemare în judecată înaintată de Lica Ecaterina împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr. 772/20 din 04 ianuarie 2024 emisă asupra cazului de încălcare a legislației fiscale și nr. 754/53 din 29 februarie 2024 privind examinarea contestației depuse împotriva deciziei nr. 772/20 din 04 ianuarie 2024, **care constituie acțiune în contestare.**

Astfel, **în fapt**, apreciind obiectiv explicațiile participanților la proces prin coroborare cu înscrisurile care constituie parte integrantă a dosarului administrativ și a dosarului judiciar, pertinente și concludente pentru judecarea completă și obiectivă a cauzei prin prisma prevederilor art. art. 117 – 122, art. 130 CPC, instanța de judecată constată următoarele circumstanțele de fapt:

Prin scrisoarea nr.26-21/4-12-461 din 06 mai 2022 și, ulterior, prin anunțul din 16 iunie 2022, plasat pe pagina web a autorității publice, Serviciul Fiscal de Stat a înștiințat-o pe Lica Ecaterina că în privința sa urmează a fi inițiată procedura de verificare fiscală prealabilă cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil pentru perioadele fiscale 2017-2020. (f.d.158-159, 161 dosar administrativ vol.II)

În data de 05 august 2022, în temeiul art.226^{14} alin.(8) Cod fiscal, a fost suspendată procedura de verificare fiscală prealabilă la persoana fizică, în scopul analizării raporturilor economice, financiare stabilite între Lica Ecaterina și SRL „Doctor Lica”, la care aceasta este fondator și director. Contribuabilul a fost înștiințat despre suspendarea verificării fiscale prealabile. (f.d.163-165 dosar administrativ vol.II)

În data de 26 aprilie 2023, Direcția generală control a Serviciului Fiscal de Stat a emis decizia nr.DICF-146189/23, prin care a dispus inițierea controlului fiscal, prin metoda verificării

tematice la persoana fizică Lica Ecaterina, pentru perioada fiscală 01.01.2017 – 31.12.2020, începând cu 31.05.2023 până la 30.06.2023. (f.d.167 dosar administrativ vol.II)

Prin decizia nr.772/36/A din 08.06.2023, în baza cererii reclamantei Lica Ecaterina, Direcția generală control a Serviciului Fiscal de Stat a amânat data inițierii controlului fiscal pentru 14 iulie 2023. (f.d.173-174 dosar administrativ vol.II)

Ulterior, la cererea reclamantei din 09 iunie 2023, termenul limită pentru prezentarea documentelor confirmative a fost prelungit de către organul fiscal până la data de 27.07.2023. (f.d.177, 179 dosar administrativ vol.II)

Se atestă faptul că, prin cererea din 18 septembrie 2023, Lica Ecaterina a solicitat organului fiscal prelungirea termenului de efectuare a controlului cu 45 zile, motivând prin faptul că se află peste hotare țării și va reveni în țară la finele lunii octombrie. (f.d. 183 dosar administrativ vol.II)

Respectiv, Direcția generală control a Serviciului Fiscal de Stat a prelungit termenul de efectuare a controlului fiscal cu 45 zile, finalizarea controlului fiind stabilită pentru data de 03.11.2023. (f.d.186 dosar administrativ vol.II)

Instanța reține că, la 03 noiembrie 2023, în rezultatul efectuării controlului fiscal prin metoda verificării tematice, cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, al corectitudinii calculării, declarării și achitării impozitului pe venit al persoanei fizice Lica Ecaterina, pentru perioadele fiscale 2017-2020, a fost întocmit Actul nr. 5-728549, prelungit pe actele nr. 5-728550, nr. 5-728551, nr. 5-728552, nr. 5-728553, nr. 5-728554, nr. 5-728555, nr. 5-728556, nr.5-728557 și nr.3-626948. (f.d.17-63 dosar judiciar)

Potrivit actului menționat, în rezultatul efectuării controlului fiscal, s-a constat că:

1. Contrar prevederilor art.8 alin.(2) lit.c), e), art.87 alin. (1) din Codul fiscal, persoana fizică Lica Ecaterina nu a prezentat Declarațiile cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale A/2017, A/2018, A/2020, fapt ce a dus la eschivarea de la declararea venitului impozabil în sumă totală de 5 003 485,22 lei, inclusiv: - pentru perioada fiscală A/2017 în sumă de 1 688 300,96 lei; - pentru perioada fiscală A/2018 în sumă de 1 068 883,04 lei, inclusiv etapa I – 916 225,85 lei, etapa II – 152 657,19 lei; - pentru perioada fiscală A/2020 în sumă de 2 246 301,22 lei.

2. Încălcările descrise au cauzat eschivarea de la calculul și achitarea impozitului pe venit în sumă totală de 756 690 lei, inclusiv: pentru perioada fiscală A/2017 în sumă de 303 894 lei; - pentru perioada fiscală A/2018 în sumă de 183 240 lei, inclusiv etapa I – 164 921 lei, etapa II – 18 319 lei; - pentru perioada fiscală A/2020 în sumă de 269 556 lei.

3. Contrar prevederilor art.8 alin.(2) lit.d), e), art.87 alin. (1) din Codul fiscal, persoana fizică Lica Ecaterina a prezentat Declarațiile cu privire la impozitul pe venit pentru perioada fiscală A/2019 cu informații neveridice, prin diminuarea venitului impozabil cu suma de 365 985,75 lei, ceea ce a cauzat diminuarea impozitului pe venit cu suma de 43 918 lei.

4. Contrar prevederilor art.226^{15} alin.(2) din Codul fiscal, contribuabilul nu a prezentat Declarațiile cu privire la proprietate pentru perioadele fiscale A/2017 – A/2020.

5. Pentru neachitarea în termenul stabilit a impozitului pe venit urmează a fi calculată majorare de întârziere conform prevederilor art.228 din Codul fiscal.

6. În rezultatul controlului fiscal cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil al persoanei fizice Lica Ecaterina a fost stabilit un sold de mijloace bănești la situația din 31.12.2020, deținut în numerar, în scopuri fiscale, în sumă de 104 679 lei.

Totodată, Serviciul Fiscal de Stat și-a rezervat dreptul de a revedea rezultatele controlului la apariția informațiilor suplimentare care ar indica la obținerea veniturilor nedeclarate pentru perioada supusă controlului (A/2017 – A/2020). (f.d.52-53 dosar judiciar)

La 20 noiembrie 2023, avocatul Pitel Anatolie, acționând în interesele Ecaterinei Lica, a contestat actul de control fiscal, înaintând cerere de dezacord, prin care a solicitat anularea actului de control nr.5-728549 din 03 noiembrie 2023 și dispunerea efectuării unui control repetat într-un alt complet de inspectori. (f.d.64-65 dosar judiciar)

În data de 04 ianuarie 2024, organul fiscal a emis decizia nr. 772/20 asupra cazului de încălcare a legislaţiei comisă de persoana fizică Lica Ecaterina, prin care s-a decis:

I. A calcula și încasa la buget: - 800 608 lei, impozitul pe venitul persoanei fizice nedeclarat și neachitat pentru perioadele fiscale A/2017 - 303 894 lei, A/2018 - 183 240 lei și A/2020 - 269 556 lei, și diminuat pentru perioada fiscală A/2019 în sumă de 43 918 lei.

II. A calcula și încasa la buget: - 501 036 lei, majorare de întârziere conform prevederilor art.228 alin.(2) din Codul fiscal, pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit persoanei fizice.

III. A aplica pentru încălcarea legislaţiei fiscale amendă:

- 605 352 lei, de la 80% la 100% din suma impozitului nedeclarat, stabilit în cotă procentuală, conform prevederilor art.261 alin.(5) din Codul fiscal pentru eschivarea de la calcularea și de la plata impozitului pe venit pentru perioadele-fiscale A/2017, A/2018 și A/2020 (756 690 x 80%);
- 8 784 lei, de la 20% la 30% din suma impozitului diminuat, conform prevederilor art.261 alin.(4) din Codul fiscal, pentru diminuarea impozitului pe venit pentru perioada fiscală A/2019 (43 918 x 20%);
- 2500 lei, de la 2500 lei la 3000 lei, pentru neprezentarea declarației cu privire la proprietate pentru perioadele fiscale A/2017 - A/2020, conform art.253 alin.(9) din Codul fiscal;
- 800 lei, de la 200 lei la 400 lei, dar nu mai mult de 2000 lei pentru toate dările de seamă fiscale, conform prevederilor art.260 alin.(1) din Codul fiscal, pentru nerespectarea modului de întocmire și prezentare a Declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale A/2017, A/2018, A/2019 și A/2020. (f.d.66-69 dosar judiciar)

La 16 ianuarie 2024, reclamanta Lica Ecaterina a contestat cu cerere prealabilă decizia nr. 772/20 din 04.01.2024, precum și actul de control fiscal nr.5-728549 din 03 noiembrie 2023, solicitând anularea actelor administrative individuale. (f.d.70-72 dosar judiciar)

Se atestă faptul că, termenul de examinare a contestației depuse împotriva deciziei SFS nr. 772/20 din 04.01.2024, a fost prelungit de autoritatea publică prin decizia nr.754/37 din 14.02.2024. (f.d.31 dosar administrativ vol.III)

Prin Decizia nr. 754/53 din 29.02.2024, organul fiscal a respins contestația depusă de către Lica Ecaterina, menținând decizia emisă de Direcția generală control nr. 772/20 din 04.01.2024. (f.d.73-76 dosar judiciar)

Nefiind de acord cu poziția autorității publice, în data de 25 martie 2024, reclamanta s-a adresat în instanța de contencios administrativ cu prezenta acțiune. (f.d.4-7)

În drept, în temeiul art. 277 – 278 din Codul de procedură civilă al Republicii Moldova, orice persoană care se consideră vătămată într-un drept, recunoscut de lege, de către o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluţionare în termen legal a unei cereri se poate adresa instanţei judecătoreşti competente pentru anularea actului, repunerea în drept şi repararea prejudiciului.

Acţiunile în contenciosul administrativ se examinează de instanţele judecătoreşti respective conform normelor generale ale prezentului cod, cu excepţiile şi completările stabilite de legislaţia contenciosului administrativ.

În temeiul art. 195 Cod administrativ al RM, procedura acțiunii în contenciosul administrativ se desfășoară conform prevederilor prezentului cod. Suplimentar se aplică corespunzător prevederile Codului de procedura civilă, cu exceptia art. 169–171.

În temeiul art. 224 alin. (1) din Codul administrativ, 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).

În temeiul art. 225 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, instanța de judecată nu este competentă să se pronunțe asupra oportunității unui act administrativ.

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.

În temeiul art.225 alin.(4) din Codul administrativ, alte limitări ale examinării judiciare în cauzele de contencios administrativ sînt reglementate expres prin legi speciale.

În temeiul art. 93 alin. (1) – (3) din Codul administrativ, (1) **fiecare participant probează faptele pe care își întemeiază pretenția**, (2) prin derogare de la prevederile alin. (1), **fiecare participant probează faptele atribuite exclusiv sferei sale**, iar (3) reglementări suplimentare sau derogatorii sînt admisibile doar în baza prevederilor legale.

Având în vedere circumstanțele de fapt constatate și normele de drept aplicabile, instanța de judecată ajunge la concluzia să respingă ca neîntemeiată acțiunea în contencios administrativ înaintată de Lica Ecaterina împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr. 772/20 din 04 ianuarie 2024 emisă asupra cazului de încălcare a legislației fiscale și nr. 754/53 din 29 februarie 2024 privind examinarea contestației depuse împotriva deciziei nr. 772/20 din 04 ianuarie 2024.

Ori, în temeiul art. 8 alin. (2) lit. c), d), e) Cod fiscal, **contribuabilul este obligat**:

c) să ţină contabilitatea conform formelor şi modului stabilit de legislaţie, să întocmească şi să prezinte Serviciului Fiscal de Stat şi serviciului de colectare a impozitelor şi taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislaţie, să asigure integritatea documentelor de evidenţă în conformitate cu cerinţele legislaţiei, să efectueze încasările băneşti în numerar prin

intermediul echipamentelor de casă şi de control, respectînd reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor băneşti în numerar fără aplicarea echipamentelor de casă şi de control;

d) să prezinte informaţii veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum şi despre alte obiecte ale impunerii;

e) să achite la buget, la timp şi integral, ţinînd cont de prevederile art.7 alin.(5), sumele calculate ale impozitelor şi taxelor, asigurînd exactitatea şi veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate

În temeiul art.83 alin.(2) lit.a) Cod fiscal, sunt obligaţi să prezinte declaraţia cu privire la impozitul pe venit: a) persoanele fizice (cetăţenii Republicii Moldova, cetăţenii străini, apatrizii, inclusiv membrii societăţilor şi acţionarii fondurilor de investiţii) care au obligaţii privind achitarea impozitului.

În temeiul art.87 alin.(1) Cod fiscal, contribuabilul care, conform art.83, este obligat să prezinte declaraţia cu privire la impozitul pe venit (fără cererea suplimentară din partea Serviciului Fiscal de Stat) achită impozitul pe venit nu mai tîrziu de termenul stabilit pentru prezentarea declaraţiei (fără a ţine cont de prelungirea termenului).

Conform art.133 alin.(2) Cod fiscal, în realizarea funcţiilor sale, Serviciul Fiscal de Stat are următoarele atribuţii în domeniul administrării fiscale:

1) gestionează Registrul fiscal de stat şi dosarul contribuabilului, de asemenea efectuează înregistrarea unor categorii de contribuabili;

2) organizează şi administrează evidenţa impozitelor, taxelor şi a altor venituri la bugetul public naţional date în competenţa sa;

3) elaborează şi aplică procedurile privind evidenţa analitică pe contribuabili şi stingerea obligaţiilor fiscale prin conformare voluntară;

6) asigură aplicarea unitară, corectă şi nediscriminatorie a reglementărilor privind impozitele, taxele şi alte venituri la bugetul public naţional date în competenţa sa;

7) aplică, de sine stătător sau prin entităţile abilitate, modalităţile de executare silită şi măsurile de asigurare a stingerii obligaţiei fiscale şi a altor plăţi la bugetul public naţional potrivit legii;

10) emite decizii asupra cazurilor de încălcare fiscală stabilite în urma aplicării metodelor şi surselor indirecte de estimare a obligaţiilor fiscale;

11) gestionează riscurile de neconformare fiscală şi selectează contribuabilii cu risc sporit de neconformare fiscală;

12) examinează contestaţii şi emite decizii în rezultatul examinării acestora;

14) efectuează controlul fiscal, examinează cazurile de încălcare fiscală, aplică sancţiuni fiscale şi emite acte administrative în scopul aplicării prezentului cod;

18) deţine, administrează, analizează şi evaluează informaţii, de asemenea acţionează, în condiţiile legii, pentru obţinerea de informaţii relevante pentru Serviciul Fiscal de Stat din diverse surse.

În conformitate cu prevederile art. 134 alin. (1) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat şi funcţionarii fiscali, în cadrul acţiunilor de exercitare a funcţiei, au dreptul:

1) să efectueze controale asupra modului în care contribuabilii, serviciile de colectare a impozitelor şi taxelor locale, alte persoane respectă legislaţia fiscală;

2) să ceară şi să primească gratuit de la orice persoană informaţii, date, documente necesare pentru exercitarea atribuţiilor în limitele funcţionale, cu excepţia informaţiilor care constituie secret de stat, precum şi copiile de pe ele, dacă acestea se anexează la actul de control,

de asemenea să ceară explicaţiile şi informaţiile de rigoare asupra problemelor identificate în procesul exercitării atribuţiilor;

6) să controleze autenticitatea datelor din documentele de evidenţă şi din dările de seamă fiscale ale contribuabilului;

8) să constate încălcările legislaţiei fiscale şi să aplice măsurile de asigurare, de executare silită a stingerii obligaţiei fiscale şi de răspundere prevăzute de legislaţie;

14) să citeze la Serviciul Fiscal de Stat contribuabilul, persoana presupusă a fi subiectul impozitării, persoana cu funcţie de răspundere a contribuabilului, inclusiv responsabilul de evidenţa documentelor referitoare la persoana presupusă a fi subiectul impozitării, pentru a depune mărturii, a prezenta documente şi informaţii în problema de interes pentru Serviciul Fiscal de Stat, cu excepţia documentelor şi informaţiilor care, conform legislaţiei, constituie secret de stat. Neprezentarea persoanei citate la data şi ora stabilite în citaţie nu împiedică efectuarea de către Serviciul Fiscal de Stat a actelor procedurale fiscale.

În temeiul art. 189 alin.(1) și (3) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele și taxele contribuabililor în urma controalelor fiscale, dacă au fost stabilite cazuri de nerespectare a legislației fiscale, precum și în alte cazuri prevăzute de legislația fiscală.

Acțiunile prevăzute la alin.(1) pot fi aplicate persoanelor fizice cetățeni ai Republicii Moldova care nu desfășoară activitate de întreprinzător în cadrul utilizării metodelor indirecte de estimare în conformitate cu prevederile cap.11^1 din prezentul titlu.

În temeiul art.226^6 alin.(1)-(3) din Codul fiscal, 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 bănești, c) metoda proprietății, d) alte metode utilizate în practica internațională.

Selectarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil se face în funcție de situația constatată, de sursele de informații și de înscrisurile identificate și/sau documentele obținute, totodată, alin.(3) prevede că, utilizarea metodelor indirecte se efectuează individual sau combinat, în funcție de complexitatea, dificultățile, sursele de informații și de perioada verificată.

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

Conform art. 248 Cod fiscal, după examinarea cazului de încălcare fiscală, organul fiscal emite o decizie, care trebuie să conţină:

a) denumirea organului în al cărui nume se pronunţă decizia;

b) funcţia, numele şi prenumele persoanei care a emis decizia;

c) data şi locul examinării cazului;

d) remarca despre participarea persoanelor care au săvîrşit încălcarea fiscală (reprezentanţilor lor);

e) denumirea (numele, prenumele), sediul (domiciliul), codul fiscal al persoanei care a săvîrşit încălcarea fiscală;

f) descrierea încălcării fiscale cu indicarea articolelor, alineatelor, punctelor din actele normative care au fost încălcate;

g) indicarea articolului, alineatului, punctului din actul normativ care prevede sancţiunea fiscală;

h) decizia asupra cazului;

i) termenul şi modul de contestare a deciziei;

j) alte date referitoare la caz;

k) semnătura persoanei care a emis decizia.

Conform art.249 alin.(1) Cod fiscal, asupra cazului de încălcare fiscală poate fi pronunţată una din următoarele decizii privind:

a) aplicarea de sancţiune fiscală şi/sau încasarea de impozit, taxă, calculate suplimentar, de majorare de întîrziere;

b) clasarea cazului;

c) suspendarea cazului şi efectuarea unui control repetat.

Conform art.267 alin.(1) Cod fiscal, decizia Serviciului Fiscal de Stat sau acţiunea funcţionarului fiscal poate fi contestată numai de persoana vizată în decizie sau împotriva căreia a fost întreprinsă acţiunea ori de reprezentantul ei, în modul stabilit de prezentul cod.

Conform art. 271 alin. (1) Cod fiscal, pe marginea contestaţiei împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat poate fi emisă una din următoarele decizii privind:

a) respingerea contestaţiei şi menţinerea deciziei contestate;

b) satisfacerea parţială a contestaţiei şi modificarea deciziei contestate;

c) satisfacerea contestaţiei şi anularea deciziei contestate;

d) suspendarea executării deciziei contestate şi efectuarea unui control repetat.

Circumstanţele stabilite pe parcursul examinării pricinii pot fi rezumate după cum urmează, prin decizia nr.DICF-146189/23 din 26.04.2023, Direcția generală control a Serviciului Fiscal de Stat a dispus inițierea controlului fiscal, prin metoda verificării tematice la persoana fizică Lica Ecaterina, pentru perioada fiscală 01.01.2017 – 31.12.2020, începând cu 31.05.2023 până la 30.06.2023.

În baza cererii contribuabilului/reclamantei Lica Ecaterina, data inițierii controlului fiscal a fost amânată pentru 14 iulie 2023.

Ulterior, tot la cererea contribuabilului/reclamantei Lica Ecaterina, organul fiscal a prelungit termenul limită pentru prezentarea documentelor confirmative, precum și termenul de efectuare a controlului fiscal.

În rezultatul efectuării controlului fiscal prin metoda verificării tematice, cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, al corectitudinii calculării, declarării și achitării impozitului pe venit de către Lica Ecaterina, pentru perioadele fiscale A/2017-A/2020, de către funcționarii fiscali s-a stabilit că, contribuabilul/reclamanta a înregistrat venit impozabil estimat nedeclarat în sumă de 5 003 485 lei (venit estimat prin metoda fluxului de mijloace bănești cu numerarul, mijloace bănești obținute prin intermediul sistemului de transferuri rapide și depunerilor de numerar de persoane terțe pentru perioadele fiscale A/2017 în sumă de 1 688 301 lei, A/2018 - 1 068 883 lei, A/2019 - 365 981 lei și A/2020 - 2 246 301 lei), care nu au fost probate elocvent de contribuabil întru determinarea caracterului neimpozabil a acestor venituri, respectiv, suma nedeclarată și neachitată a impozitului pe venit estimat constituie 800 608 lei, inclusiv, pentru A/2017 - 303 894 lei, A/2018 - 183 240 lei, A/2019 - 43 918 lei și A/2020 - 269 556 lei. Totodată, s-a mai stabilit încălcarea de către Lica Ecaterina a prevederilor art.8 alin.(2) lit. c), lit. d) și lit. e), art.83 alin.(2) lit. a) și art.87 alin.(1) din Codul fiscal, prin nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a Declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale A/2017 - A/2020, ceea ce a condiționat diminuarea impozitului pe venit în sumă de 43 918 lei, pentru perioada fiscală A/2019, precum și eschivarea de la calcul și de la plata impozitului pe venit în sumă de 756 690 lei, pentru perioadele fiscale A/2017, A/2018 și A/2020.

Astfel, pentru încălcările admise, prin decizia SFS nr.772/20 din 04.01.2024, reclamantei Lica Ecaterina i s-a calculat spre plată la buget: - 800 608 lei, impozitul pe venitul persoanei fizice nedeclarat și neachitat pentru perioadele fiscale A/2017 - 303 894 lei, A/2018 -

183 240 lei și A/2020 - 269 556 lei, și diminuat pentru perioada fiscală A/2019 în sumă de 43 918 lei; - 501 036 lei, majorare de întârziere pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit; amendă pentru încălcarea legislației fiscale în sumă totală de 617 436 lei.

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat, nr. 754/53 din 29.02.2024 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 772/20 din 04.01.2024, s-a dispus respingerea contestației depuse de Lica Ecaterina.

Instanța reține că, în temeiul actului administrativ contestat – decizia SFS nr. 772/20 din 04.01.2024 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale, organul fiscal, în corespundere cu sarcinile, atribuțiile și dreptul de a efectua controale fiscale privind corectitudinea calculării și plenitudinea achitării impozitelor și taxelor la bugetul public național, precum și dreptul de a calcula obligațiuni fiscale în rezultatul controalelor efectuate, a restabilit situația legală, prin calcularea obligațiunilor fiscale ale contribuabilului/reclamantei Lica Ecaterina la capitolul impozitul pe venit al persoanei fizice, calculând astfel și majorare de întârziere pentru neplata în termen a acestui impozit și amenzi pentru nedeclararea și diminuarea impozitelor.

Instanța constată că, în virtutea sarcinii probațiunii puse pe seama părții reclamante în corespundere cu art. 93 din Codul administrativ și 267 din Codul fiscal, aceasta a eșuat să combată poziția Serviciului Fiscal de Stat exprimată în actul de control fiscal și decizia asupra cazului de încălcare a legislației fiscale, fundamentate pe înscrisuri/documente ce compun dosarul administrativ. Or, raționamentele organului fiscal au ca bază prevederi legale și înscrisuri probatorii concludente și plauzibile, pe când afirmațiile părții reclamante poartă un caracter declarativ. Prin urmare, partea reclamantă nu a adus argumente și probe care să răstoarne faptele constatate de autoritatea publică.

În speță, reieșind din materialele dosarelor administrative prezentate de autoritatea publică, controlul fiscal a fost efectuat în baza datelor din sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat, datelor/documentelor prezentate de către sursele indirecte de informații, explicațiilor/probelor obținute de la persoane terțe, precum și informației prezentate de reclamanta Lica Ecaterina.

Referitor la criticile părții reclamante precum că, organul fiscal la stabilirea situației fiscale a contribuabilului Lica Ecaterina nu a luat în considerare mijloacele bănești împrumutate de la persoanele fizice *****, *****, *****, *****, *****, în baza recipiselor și contractelor de împrumut ce au fost prezentate autorității publice, instanța de judecată constată că acestea sunt întemeiată pe aprecierea subiectivă a circumstanțelor de fapt, respectiv interpretarea eronată a normelor de drept material.

Sub acest aspect, instanța relevă că, în temeiul art.226^{11} alin.(1) lit.b) și lit.e) din Codul fiscal, în scopul determinării venitului impozabil estimat, pot fi utilizate următoarele surse indirecte: informații deținute de persoane fizice și juridice referitoare la bunuri, lucrări, servicii și mijloace bănești comercializate și/sau transmise cu titlu gratuit, referitoare la mijloacele bănești sau bunurile materiale procurate și/sau primite de persoana fizică supusă verificării; alte documente, informații, explicații și/sau alte probe obținute atât de la persoanele terțe, cât și de la persoana fizică supusă verificării.

În corespundere cu prevederile art.226^{6} alin.(10) lit.d) și lit.f) din Codul fiscal, în scopul aplicării metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil al persoanelor fizice, Serviciul Fiscal de Stat, solicită, în condițiile legii, informații, clarificări, explicații, documente și alte probe de la persoana fizică supusă controlului fiscal și/sau de la persoanele cu care aceasta a avut ori are raporturi economice sau juridice, stabilește, după caz, venitul impozabil estimat prin

metodele indirecte prevăzute de Codul fiscal, precum și obligațiile fiscale corespunzătoare acestuia.

Conform prevederilor art. 226^{6} alin. (6^{2}) din Codul fiscal, 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 obligațiile fiscale corespunzătoare la bugetul public național și/sau că suma împrumutată reprezintă venit neimpozabil conform art.20.

În temeiul art.226^{15} alin.(10) Cod fiscal, 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. Documentele prezentate după expirarea termenului stabilit nu se iau în considerare la examinarea cazului şi în cadrul procedurii de contestare.

Astfel, cât privește mijloacele bănești împrumutate de Lica Ecaterina în bază de recipise de la ***** și *****, instanța constată că, organul fiscal a întreprins acțiunile de citare a persoanelor vizate, în scopul stabilirii relațiilor economico-financiare a reclamantei cu aceste persoane, precum și pentru confirmarea autenticității actelor/înscrisurilor prezentate, confirmarea sau infirmarea relațiilor de împrumut, însă citațiile nu au fost recepționate, fiind restituite în adresa autorității publice. Respectiv, nu a fost confirmată autenticitatea înscrisurilor prezentate de către Lica Ecaterina, nemijlocit nu poate fi apreciată pertinența și concludența acestora în procedura administrativă desfășurată.

Cât privește mijloacele bănești împrumutate de Lica Ecaterina în bază contractelor de împrumut de la *****, *****, instanța reține că, înscrisurile/actele au fost prezentate organului fiscal peste termenul prevăzut la art. 226^{15} alin.(10) Cod fiscal, cu toate că acesta a fost prelungit la cererea reclamantei cu 45 zile. Prin urmare, organul fiscal era în drept să nu ia în considerare înscrisurile prezentate peste termenul stabilit.

Cu privire la argumentele reclamantei, precum că organul fiscal nu a luat în considerare veniturile soțului său, instanța de judecată reține că, Lica Ecaterina nu a prezentat organului fiscal careva înscrisuri, ce ar confirma că mijloacele bănești, a căror sursă de proveninţă nu a fost confirmată, constituie veniturile obținute de către soț.

Subsecvent, având în vedere faptul că nu a fost confirmată autenticitatea înscrisurilor, organul fiscal nu a luat în considerare nici certificatele/buletinele de salarizare prezentate de Lica Ecaterina cu scopul de a demonstra relațiile economico-financiare cu *****.

Instanța remarcă, că în temeiul art.226^{15} alin.(16) Cod fiscal, 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.

În temeiul art.226^{15} alin.(22) Cod fiscal, 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.

În temeiul art.267 alin.(3) Cod fiscal, obligaţia de a dovedi incorectitudinea deciziei emise de Serviciul Fiscal de Stat se atribuie persoanei care contestă.

Astfel, analizând argumentele expuse de partea reclamantă în cererea de chemare în judecată, în coraport cu circumstanțele de fapt ale speței și cadrul legal aplicabil, instanța de contencios administrativ conchide că, activitatea administrativă efectuată de autoritatea publică pârâtă este una legală și întemeiată, fiind efectuată în strictă conformitate cu prevederile legislației. Prin urmare, instanța nu a constatat admiterea de încălcări la emiterea actelor administrative contestate, legalitatea acestora nefiind pusă la îndoială de către instanța de judecată și nefiind combătută prin probe pertinente și concludente de către reclamant, ceea ce în consecință constituie temei de respingere a cererii de chemare în judecată depusă de Lica Ecaterina, ca fiind neîntemeiată.

În aceeași timp, instanța de judecată conchide că încălcările revendicate prin prezenta acțiune, nu își găsesc confirmare prin prisma cadrului normativ în vigoare la data desfășurării activității administrative, respectiv argumentele părții reclamante în acest sens sunt întemeiate pe interpretarea eronată a normelor de drept material și pe argumente neprobate.

Având în vedere faptul că instanța de judecată s-a expus asupra argumentelor de principiu invocate de partea reclamantă, în rest, instanţa de judecată respinge argumentele reclamantului, reprezentantului reclamantului și consideră că nu este necesar să răspundă la fiecare în parte, acestea fiind vădit neîntemeiate şi inadmisibile, ori, în sensul jurisprudenţei Curţii Europene a Drepturilor Omului, articolul 6 § 1 din Convenţia Europeană pentru apărarea drepturilor şi libertăţilor fundamentale ale omului obligă, inter alia, instanţele naţionale să examineze adecvat declarațiile, argumentele şi probele, cu toate acestea, deşi articolul 6 § 1 al Convenției obligă instanţele să-și motiveze deciziile, acesta nu poate fi interpretat ca impunând instanțelor să ofere un răspuns detaliat la fiecare argument (a se vedea Van de Hurk v. the Netherlands, 19 aprilie 1994, §§ 59 și 61, Series A nr. 288, și Burg v. France (dec.), nr. 34763/02, ECHR 2003-II).

Întinderea obligaţiei de a-și motiva deciziile poate varia în conformitate cu natura deciziei şi trebuie determinată în lumina circumstanţelor cauzei (a se vedea Ruiz Torija v. Spain și Hiro Balani v. Spain, 9 decembrie 1994, Series A nr. 303-A și 303-B, § 29 și, respectiv, § 27; și Helle v. Finland, 19 decembrie 1997, § 55, Reports of Judgments and Decisions 1997-VIII, inclusiv hotărârea Curţii Europene a Drepturilor Omului pronunţată în pricina Fomin v. Moldova, nr. 36755/06, § 31, 11 octombrie 2011).

În concluzie, **ținând cont de circumstanțele constatate și normele de drept reținute supra, întru respectarea principiului legalității procesului judiciar și respectiv, al dreptului la un proces echitabil, cu respectarea limitelor controlului judecătoresc,** deoarece actele administrative individuale și decizia de soluționare a cererii prealabile sunt legale și prin acestea reclamantul nu este vătămat în drepturile sale, **instanţa de judecată ajunge la concluzia să respingă ca fiind neîntemeiată acțiunea în contencios administrativ** înaintată de Lica Ecaterina împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr. 772/20 din 04 ianuarie 2024 emisă asupra cazului de încălcare a legislației fiscale și nr. 754/53 din 29 februarie 2024 privind examinarea contestației depuse împotriva deciziei nr. 772/20 din 04 ianuarie 2024, în conformitate cu art. 224 alin. (1) lit. f), art. 225, 226 din Codul administrativ – **deoarece nu sînt îndeplinite condițiile de adoptare a unei hotărîri prevăzute la lit. a)–e) Cod administrativ al RM.**

Compensarea cheltuielilor de judecată:

În temeiul art.94 alin.(1) Cod de procedură civilă al RM, art. 96 CPC, aplicabile prin prisma art. 195 Cod administrativ, instanţa judecătorească obligă partea care a pierdut procesul să plătească, la cererea părţii care a avut câştig de cauză cheltuielile de judecată, context în care, deoarece acțiunea în contencios administrativ se respinge, se constată că, la cererea reclamantului, nu există temei de compensare a cheltuielilor de judecată.

În conformitate cu prevederile art. art. 236, art. 238 – 241, art. art. 277 – 278 Cod de procedură civilă al Republicii Moldova, art. 224 alin. (1) lit. f), art. 225, 226 și art. 232 Cod administrativ al Republicii Moldova**,** în urma deliberării, instanța de judecată, –

H o t ă r ă ș t e:

A **respinge ca fiind neîntemeiată acțiunea în contencios administrativ –** înaintată de Lica Ecaterina împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr. 772/20 din 04 ianuarie 2024 emisă asupra cazului de încălcare a legislației fiscale și nr. 754/53 din 29 februarie 2024 privind examinarea contestației depuse împotriva deciziei nr. 772/20 din 04 ianuarie 2024.

Se explică că, hotărârile în fond se motivează în scris în termen de 45 zile lucrătoare de la înregistrarea cererii de apel depuse în termen sau în termen de 45 zile lucrătoare de la depunerea unei cereri de motivare a hotărîrii. Cererea de motivare a hotărîrii se depune în termenul de decădere de 15 zile de la pronunțarea dispozitivului hotărîrii, în temeiul art. 226 alin. (2) Cod administrativ al RM.

Hotărârea este cu drept de atac la Curtea de Apel Chișinău în termen de 30 de zile calculate de la data pronunțării dispozitivului, prin intermediul Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

Președintele ședinței, judecător – Elena Bolocan

Copia corespunde originalului, judecător Elena Bolocan

Actul judecătoresc este public și poate fi accesat pe pagina web a instanței www.jc.instante.justice.md.