Dosarul nr. 3-3212/2024
2-24066308-12-3-18062024

H O T Ă R Î R E
În numele Legii

28 noiembrie 2025 mun. Chișinău

Judecătoria Chișinău (sediul Rîșcani)
În componența:
Președintele ședinței, judecător Marcel POPESCU
Grefieri Ludmila TIMOFTICA, TAȘLÎC Lilia
Baltag Dorin Marcel, și Elena NEGRU

examinând în ședință de judecată publică, acțiunea în contencios administrativ înaintată de ***** împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind contestarea actelor administrative,

A C O N S T A T A T :

ARGUMENTELE PARTICIPANȚILOR LA PROCES

1. La 18 iunie 2024, *****, s-a adresat în instanța de judecată cu o acțiune în contencios administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat (*în continuare SFS)* privind contestarea actelor administrative.

2. În motivarea acțiunii, reclamantul a indicat că la 6 martie 2024 a recepționat, prin intermediul serviciului poștal, Decizia SFS nr. 772/327 din 21 februarie 2024, pe care a contestat-o ulterior la Consiliul de soluționare a disputelor al SFS, în conformitate cu procedura prevăzută de Codul fiscal. Ulterior, la 28 mai 2024, acesta a recepționat Decizia SFS nr. 754/327 din 17 mai 2024, prin care contestația formulată a fost respinsă, fiind menținută Decizia nr. 772/327 din 21 februarie 2024.

3. Reclamantul a susținut că autoritatea fiscală a interpretat și aplicat eronat normele fiscale în cadrul controlului efectuat pentru perioada 2012–2019, în special în ceea ce privește declarația sa și a soției referitoare la disponibilul de mijloace bănești existent la situația din 1 ianuarie 2012, în sumă de *****. Acesta a invocat faptul că dispozițiile legale pe care s-a bazat autoritatea fiscală au fost abrogate ulterior perioadei supuse verificării, motiv pentru care nu puteau fi aplicate retroactiv situației sale fiscale.

4. Totodată, reclamantul a subliniat că verificarea fiscală trebuia limitată doar la perioada 2016–2019, întrucât pentru perioadele anterioare termenul de prescripție era depășit. În opinia sa, doar în eventualitatea constatării unor încălcări fiscale pentru această perioadă recentă autoritatea fiscală ar fi avut posibilitatea de a efectua calcule suplimentare sau de a aplica măsuri fiscale corespunzătoare.

5. În continuare, reclamantul a indicat că, potrivit actului de control și deciziei contestate, pentru perioada 2016–2019 nu au fost constatate încălcări privind declararea și achitarea impozitului pe venit, astfel încât concluziile formulate de autoritatea fiscală cu privire la perioada 2012–2015 și anii anteriori datei de 1 ianuarie 2012 ar avea un caracter pur declarativ și nu ar putea constitui temei pentru adoptarea unei decizii fiscale legale.

6. A susținut că, în cadrul verificării prealabile, reprezentanții SFS i-au comunicat că nu dețin informații în baza de date referitoare la veniturile sale obținute până la 1 ianuarie 2012. În acest context, acesta a susținut că a explicat autorității fiscale că veniturile sale urmau a fi determinate în baza declarațiilor privind impozitul pe venit depuse încă din anul 1993, precum și în baza declarației privind soldul mijloacelor financiare disponibile la data de 1 ianuarie 2012.

7. Reclamantul a argumentat că SFS ar fi omis intenționat să identifice în baza sa de date informațiile referitoare la veniturile sale acumulate, așteptând abrogarea normelor care reglementau declarația privind soldul disponibil al mijloacelor financiare deținute la data de 1 ianuarie 2012. Mai mult, a scos în evidență că autoritatea fiscală și-a ignorat obligația de a ține evidența contribuabililor și a obligațiilor fiscale, transferând în mod nejustificat asupra contribuabilului sarcina de a demonstra existența unor venituri obținute cu mult înaintea perioadei supuse controlului fiscal.

8. Totodată, reclamantul a declarat că, în cadrul controlului fiscal efectuat pentru perioada 2012–2015, a fost obligat, în fapt, să justifice veniturile obținute până la data de 31 decembrie 2011, și nu doar pe cele aferente perioadei supuse controlului, deși această obligație revenea SFS, și nu contribuabilului. Potrivit susținerilor sale, prin actul de control nr. 5-727431 din 9 iunie 2023, SFS a stabilit soldul disponibil al mijloacelor financiare la data de 1 ianuarie 2012 în sumă de *****, utilizând o metodă pe care o consideră netransparentă și nelegală. Întrucât nu a fost de acord cu acest sold, reclamantul a afirmat că a fost nevoit să confirme veniturile obținute în perioada 1993–2011, care depășește termenul de prescripție, solicitând verificarea informațiilor privind dobânzile bancare acumulate la „MAIB” până în anul 1996, la „Bucuriabank” până în anul 1997 și la „Universalbank” până în anul 2004. Potrivit acestuia, verificarea acestor date ar fi permis stabilirea disponibilului bănesc existent la acel moment, însă SFS nu a solicitat informațiile respective, ceea ce ar fi condus la diminuarea artificială a soldului mijloacelor disponibile la data de 1 ianuarie 2012

9. Totodată, reclamantul a menționat că puteau fi verificate dividendele încasate în perioadele în care acestea nu erau impozitate, sume transferate în conturile sale bancare, precum și evoluția cursului valutar al dolarului SUA, care, potrivit

informațiilor Banca Națională a Moldovei, a crescut de la 3,64 lei la 4 ianuarie 1994 la 11,71 lei la 31 decembrie 2011. Acesta a mai indicat că puteau fi verificate și tranzacțiile privind vânzarea unui apartament, a unui garaj, a unui automobil și a altor bunuri pentru care impozitul a fost reținut la sursa de plată, precum și donațiile primite de la părinți cu ocazia nunții și a celor două cumetrii, în sumă totală de 14.000 euro. Potrivit reclamantului, toate aceste surse de venit au fost declarate în cadrul controlului fiscal pentru a confirma proveniența mijloacelor financiare disponibile la data de 1 ianuarie 2012.

10. Reclamantul a declarat că afirmațiile formulate de SFS în actul de control, la pct. 4 lit. a), b), c), d) și e), sunt neîntemeiate și lipsite de suport probator. Totodată, acesta contestă concluziile expuse la pct. 4 lit. h), referitoare la donațiile primite de soția sa de la părinții acesteia în sumă de 85.000 lei anual, susținând că mijloacele financiare respective au fost transmise atât în numerar, cât și prin intermediul sistemelor de plăți rapide și recepționate prin instituții bancare din Republica Moldova. Potrivit reclamantului, SFS nu a întreprins măsuri pentru a verifica dacă aceste sume au fost efectiv recepționate de către soția sa și nici dacă părinții acesteia dispuneau de resursele financiare necesare la momentul efectuării donațiilor.

11. De asemenea, reclamantul a contestat concluziile formulate la pct. 4 lit. i) și pct. 37 din actul de control, arătând că autoritatea fiscală nu a luat în considerare posibilitatea ca suma acordată cu titlu de împrumut să fi fost obținută de împrumutător după data de 1 ianuarie 2012.

12. În continuare, reclamantul a susținut că disponibilul de numerar confirmat documentar la data de 1 ianuarie 2012 constituia suma totală de 4.206.667 lei, care, în opinia sa, urma să fie luată în considerare la determinarea venitului impozabil estimat pentru perioadele fiscale ulterioare, și nu soldul stabilit de SFS în actul de control.

13. Totodată, reclamantul consideră neîntemeiate și contradictorii concluziile formulate de SFS la pct. 63), 67) și 68) din actul de control, invocând faptul că acestea contravin constatărilor de la pct. 65) și 66), unde se indică un venit obținut în anul 2014 în sumă de 3.517.315,8 lei și cheltuieli confirmate în sumă de 3.395.034,8 lei. Potrivit calculelor prezentate de reclamant, diferența dintre aceste sume demonstrează existența unui excedent de 122.281 lei chiar și fără includerea soldului inițial disponibil.

14. Reclamantul a solicitat declararea ca ilegale a propunerilor și concluziilor cuprinse la pct. 1)–4) din actul de control contestat, precum și anularea acestora, susținând totodată necesitatea confirmării soldului mijloacelor bănești disponibile la data de 31 decembrie 2019 în sumă de 10.136.465,1 lei.

15. Totodată, reclamantul a invocat faptul că termenul de prescripție pentru determinarea venitului impozabil estimat era limitat la o perioadă de 4 ani, motiv pentru care, în opinia sa, controlul fiscal putea viza doar perioada începând cu data de 1 ianuarie 2016. Acesta consideră că verificarea unor perioade fiscale anterioare a fost efectuată cu încălcarea normelor legale aplicabile.

16. În continuare, reclamantul a susținut că verificarea fiscală prealabilă a depășit termenul legal prevăzut pentru desfășurarea acesteia. Potrivit afirmațiilor sale, procedura a fost desfășurată în intervalul 25 mai 2021–24 noiembrie 2022, perioadă în care a fost contactat în repetate rânduri de reprezentanții SFS pentru prezentarea de explicații, declarații și documente suplimentare, inclusiv în cursul anului 2022, când a depus probe și declarații care, în opinia sa, urmau să fie anexate la materialele verificării prealabile.

17. De asemenea, reclamantul a declarat că a solicitat în repetate rânduri prezentarea copiilor solicitărilor adresate terților pentru obținerea de informații și documente suplimentare, precum și a răspunsurilor primite de la aceștia, însă aceste cereri ar fi fost ignorate de SFS. Totodată, acesta susține că nu i-a fost prezentat raportul complet al verificării fiscale prealabile, ci doar un extras care nu reflecta rezultatele verificărilor efectuate.

18. În final, reclamantul a invocat nerespectarea procedurii de citare și a termenelor prevăzute pentru efectuarea controlului fiscal, susținând că durata maximă admisă pentru desfășurarea controlului a fost depășită semnificativ de către autoritatea fiscală.

19. Astfel, reclamantul a solicitat anularea Deciziei SFS nr. 772/2 din 25 noiembrie 2022 privind efectuarea controlului fiscal cu obligarea SFS să emită un act privind sistarea verificării fiscale prealabile și anularea Deciziei SFS nr. 772/327 din 21 februarie 2024.

Obiecțiile autorității publice pârâte:

20. La 30 august 2024 reprezentantul autorității pârâte din cadrul SFS, a depus referință la cererea de chemare în judecată, prin care a solicitat respingerea acțiunii ca fiind neîntemeiată (f.d. 32-39).

21. În susținerea poziției, autoritatea pârâtă a indicat că în temeiul Deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 140171/21 din 21 decembrie 2022 a fost inițiat controlul fiscal, prin metoda verificării tematice, la persoana fizică ***** pentru perioada de la 1 ianuarie 2012 până la 31 decembrie 2019, data începerii controlului fiind 16 ianuarie 2023 și data finalizării controlului fiind 26 ianuarie 2023.

22. Prin Decizia nr. 772/7 din 26 ianuarie 2023, SFS a suspendat controlul fiscal prin metode indirecte de estimare a venitului impozabil, în scopul aprecierii corecte a situației fiscale a persoanei fizice supuse controlului prin prisma acceptării/neacceptării veniturilor obținute în perioadele fiscale anterioare perioadei supuse controlului, în vederea aprecierii venitului impozabil estimat și aplicării corecte a modificărilor operate în legislație începând cu 1 ianuarie 2023 (reluat din data de 8 iunie 2023 până la 9 iunie 2023 (act de control nr. 5-727431, prelungit pe blanchetele 5-727432 - 5-727441).

23. Ulterior, prin Decizia nr. 772/52 din 11 august 2023, SFS a suspendat examinarea cazului cu dispunerea efectuării unui control fiscal repetat.

24. Autoritatea a menționat că în perioada 10 octombrie 2023 – 22 noiembrie 2023 și

10 ianuarie 2024 – 11 ianuarie 2024, SFS a efectuat control fiscal repetat prin metoda verificării tematice cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil al corectitudinii declarării, calculării și achitării impozitului pe venit pentru perioadele fiscale A/2012-A/2019 (act nr. 5-730356, prelungit pe blanchetele 5-730357 - 730367) în cadrul căruia s-au stabilit un șir de încălcări ale legislației.

25. A precizat că pe marginea rezultatelor controlului a fost emisă Decizia nr. 772/327 din 21 februarie 2024 asupra cazului de încălcare a legislației.

26. Făcând referire la prevederile art. 83 alin. (2) lit. a) și 87 alin. (1) din Codul fiscal, autoritatea pârâtă a scos în evidență că în cadrul controlului fiscal efectuat cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, privind corectitudinea calculării, declarării și achitării impozitului pe venit pentru perioadele fiscale A/2014-A/2019, s-a constatat că reclamantul nu a declarat venitul impozabil în sumă de *****.

27. Cu referire la argumentul reclamantului precum că, la determinarea obligației fiscale a fost încălcat termenul de prescripție, prevăzut conform art. 264 din Codul fiscal, autoritatea pârâtă a declarat că, dat fiind faptul că contribuabilul a prezentat Declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit cu informații ce induc în eroare pentru perioadele fiscale A/2012-A/2019, precum și în procesul aplicării metodelor indirecte de estimare s-au stabilit legături cauzale cu alte perioade fiscale, controlul pentru perioada fiscală A/2012-A/2019 a fost inițiat în conformitate cu legislația în vigoare.

28. Cu referire la argumentul reclamantului potrivit căruia, în conformitate cu art. 226^{15} alin. (11) din Codul fiscal (în vigoare la data inițierii procedurii de verificare fiscală prealabilă), durata efectuării controlului fiscal este stabilită de SFS și nu poate depăși 3 luni de la data inițierii verificării prealabile și că termenul dat a fost ignorat de SFS cu 15 luni, autoritatea pârâtă a invocat că în baza Deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-140171/21 din 21 decembrie 2022 a fost inițiat controlul 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 *****, pentru perioadele fiscale 2012-2019 cu începere din 16 ianuarie 2023, suspendat de la 26 ianuarie 2023 în baza Deciziei nr. 772/7 din 26 ianuarie 2023, și reluat din data de 8 iunie 2023 până la 9 iunie 2023.

29. Totodată, prin Decizia nr. 772/52 din 11 august 2023, SFS a suspendat examinarea cazului cu efectuarea unui control fiscal repetat, din motiv că în cadrul examinării materialelor controlului fiscal au fost prezentate documente de către reclamant, prin ce s-a constatat că unele aspecte abordate în cadrul controlului urmează a fi verificate suplimentar. În temeiul Deciziei privind inițierea controlului fiscal DICF-151112/14 din 14 septembrie 2023 a fost efectuat control fiscal repetat prin metoda verificării tematice cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil al corectitudinii declarării, calculării și achitării impozitului pe venit pentru perioadele fiscale A/2012-A/2019.

30. În același context, autoritatea a menționat că controlul fiscal a fost efectuat în perioada 10 octombrie 2023 – 22 noiembrie 2023 și 10 ianuarie 2024 – 11 ianuarie 2024, fiind suspendat pentru perioada 23 noiembrie 2023 – 10 ianuarie 2024.

31. Astfel, a concluzionat autoritatea, în cazuri excepționale, conducerea organului care exercită controlul fiscal poate să suspende efectuarea controlului. Perioada suspendării controlului fiscal nu se include în durata efectuării controlului, ultima fiind calculată din ziua inițieri lui până la ziua semnării actului de control fiscal, afirmațiile reclamantului precum că SFS a încălcat procedura de efectuare a controlului, că acțiunile de control au decurs o perioadă îndelungată în lipsa unor motive întemeiate, fiind evazive și lipsite de suport probatoriu.

32. În partea ce ține de afirmațiile reclamantului precum că SFS nu a luat în considerare mijloacele bănești disponibile contribuabilului și soției acestuia declarate la situația din 1 ianuarie 2012 conform declarației persoanei fizice cu privire la disponibilul de mijloace bănești la situația din 1 ianuarie 2012, în sumă de *****, autoritatea pârâtă a indicat că prin scrisoarea nr. 26-21/5-10/750/99 din 23 aprilie 2021, ***** a fost înștiințat privind inițierea procedurii de verificare fiscală prealabilă cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil pentru perioadele fiscale A/2016 - A/2019.

33. Ulterior, prin scrisoarea nr. 26-21/5-10/963/133 din 2 iunie 2021, reclamantul a fost informat despre extinderea perioadei supuse verificării, fiind incluse perioadele fiscale A/2012-A/2019.

34. Pentru perioada 1 iunie 2021 – 10 noiembrie 2022, verificarea fiscală prealabilă a fost suspendată conform art. 226^{14} din Codul fiscal, pentru acumularea documentelor/informații suplimentare.

35. Autoritatea pârâtă, în contextul expus, a comunicat că rezultatele verificării fiscale prealabile au fost consemnate în Raportul de verificare fiscală prealabilă nr. 772/89 din 24 noiembrie 2022, care conține toate constatările stabilite de SFS pe perioada desfășurării verificării fiscale prealabile în baza informațiilor disponibile din Sistemul informațional al SFS, informațiilor prezentate de ***** aferente înscrierii/radierii în/din Registrul bunurilor imobile a dreptului de proprietate (posesie) și înregistrarea/reînregistrarea mijloacelor de transport, informațiilor de la băncile comerciale privind rulajul mijloacelor bănești, soldul pe conturile bancare, tranzacțiile și operațiunile efectuate de către persoana fizică *****.

36. Aferent invocărilor reclamantului precum că în baza art. 226^{15} alin. (1)-(4) din Codul fiscal, SFS urma să citeze reclamantul, fapt care a fost ignorat, autoritatea a precizat că în conformitate cu prevederile legale, persoanei fizice ***** i-a fost remisă citația seria D nr. 197286 din 10 noiembrie 2022 privind prezentarea la data de 18 noiembrie 2022 a probelor stipulate la art. 226^{15} alin. (10) din Codul fiscal, cu înștiințarea inițierii controlului fiscal pentru perioadele fiscale 2012-2019.

37. Autoritatea a subliniat că citația a fost recepționată de către ***** prin avizul de recepție nr. DS8000946204AR la data de 21 noiembrie 2022. Totodată, suplimentar, reclamantului i-a fost remisă citația seria D nr. 197292 din 28

noiembrie 2022 privind prezentarea la data de 12 decembrie 2022 a probelor stipulate la art. 226^{15} alin. (10) din Codul fiscal. Citația a fost recepționată prin aviz de recepție nr. DS800716926AR la data de 12 decembrie 2022. Astfel, autoritatea a concluzionat că alegațiile reclamantului la acest subiect sunt nefondate.

38. În continuare, cu privire la argumentul reclamantului precum că SFS a dedus printr-o metodă absolut ilegală și netransparentă soldul disponibil de mijloace financiare la data de 1 ianuarie 2012 în sumă de *****, autoritatea pârâtă a susținut că urmare a examinării materialelor controlului s-a constatat că reclamantul nu a prezentat Declarația persoanei fizice cu privire la proprietate și, astfel, controlul fiscal la persoana fizică ***** a fost efectuat în baza datelor din Sistemul informațional al SFS, datelor/documentelor prezentate de către sursele indirecte de informații şi documentele, informații, explicații și/sau alte probe obținute de la persoanele terțe, probe disponibile ce vizează obiectul controlului fiscal.

39. Subsecvent, autoritatea a menționat că la data de 25 octombrie 2022, ***** a solicitat, întru confirmarea disponibilului de mijloace bănești la 1 ianuarie 2012, să fie verificate veniturile obținute și declarate în perioada anilor 1994 - 2004.

40. Astfel, a indicat autoritatea, în cadrul controlului au fost verificate Declarațiile persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit (formele CET, CET04 și CET08) pentru perioadele anilor 1994 - 2011 depuse de către contribuabil. În scopuri fiscale au fost luate în considerare veniturile declarate de către ***** pentru perioadele menționate, acestea fiind diminuate cu suma impozitului pe venit spre plată, cu suma cheltuielilor legate de obținerea veniturilor, declarate de către contribuabil și cu suma valorii minimului de existență anual pentru perioadele anilor 2001-2011, conform datelor disponibile pe portalul oficial al Biroului Național de Statistică a Republicii Moldova. Pentru perioadele anilor 1994 - 2000 informația aferentă minimului de existență lipsește.

41. Cu referire la argumentul reclamantului precum că SFS nu a luat în considerare donațiile primite de soție de la părinții ei în sumă de 85.000 lei anual, autoritatea a precizat că contribuabilul precum și soția acestuia în cadrul controlului au declarat că mijloacele bănești utilizate pe parcursul perioadelor verificate constituie veniturile obținute de către acesta și soția acestuia (explicațiile contribuabilului din 27 mai 2022, 25 octombrie 2022 și 4 decembrie 2022, procesul-verbal de audiere din 24 octombrie 2023 și procesul-verbal de audiere a soției ***** din 24 octombrie 2023), iar în scopul confirmării celor explicate precum că una din sursa de proveniență a mijloacelor bănești obținute de ***** (soția) constituie mijloacele bănești primite prin intermediul sistemelor de transferuri rapide de la părinții acesteia ***** și *****, a prezentat declarația din 18 noiembrie 2023 a persoanelor fizice ***** și *****. Pentru verificarea afirmațiilor persoanei fizice ***** în partea ce ține de veniturile obținute de la părinții acesteia prin intermediul conturilor bancare a fost verificată baza de date a Serviciului Fiscal de

Stat şi s-a stabilit că aceasta în perioadele fiscale de până la 1 ianuarie 2020 nu a înregistrat conturi bancare în băncile comerciale ale Republicii Moldova.

42. Totodată, dat fiind faptul că persoanele menționate se află în afara teritoriului Republicii Moldova, acestea au prezentat confirmări pentru transferul mijloacelor bănești pentru perioada 17 iunie 2022 – 07 iunie 2023, perioadă care nu este supusă controlului. Pentru perioadă supusă controlului nu au fost prezentate confirmări privind recepționarea transferurilor.

43. În același context, autoritatea a menționat că prin explicația depusă de către ***** la data de 4 decembrie 2023, acesta nu cunoaște prin intermediul căror bănci au fost transferate aceste mijloace bănești. Astfel, veniturile sub formă de donații obținute de către ***** de la părinții săi nu pot fi confirmate prin informațiile disponibile.

44. Totodată, a menționat că SFS în cadrul controlului fiscal a solicitat de la instituțiile financiare ***** și entitățile ce administrează sistemele de plată ***** informația privind mijloacele băneşti încasate/transferate prin intermediul transferurilor rapide, cât și toate operațiunile înregistrate ca non client de către persoana fizică ***** pentru perioadă A/2012-A/2019, iar conform răspunsurilor primite de către SFS, declarațiile contribuabilului precum că ***** (soție) a obținut anual prin intermediul transferurilor rapide de la părinții acesteia mijloace bănești în sumă de 85.000 lei, nu s-au confirmat. Respectiv, alegațiile reclamantului sunt contradictorii și lipsite de suport probatoriu.

45. În continuare, autoritatea pârâtă a menționat că, dat fiind faptul că în cadrul controlului nu au fost prezentate careva documente confirmative ce dovedesc caracterul neimpozabil al veniturilor obținute în perioadele fiscale A/2012-A/2019 şi care ar demonstra capacitatea financiară a contribuabilului, precum și probe ce ar confirma argumentele invocate de contribuabil în partea ce ține de utilizarea mijloacelor bănești obținute de către ***** de la părinții acesteia prin intermediul transferurilor rapide, SFS a determinat valoarea estimată a obiectului impozabil în baza probelor reale acumulate, întru executarea legislației fiscale.

46. Astfel, a scos în evidență autoritatea, în cadrul controlului fiscal la persoana fizică *****, pentru perioadele fiscale 2012-2019, efectuat în baza datelor din Sistemul Informațional al SFS, datelor prezentate de către sursele indirecte de informații, conform art. 226^{11} din Codul fiscal și documentele, informațiile, explicațiile și/sau alte probe obținute de la persoanele terțe și persoana fizică supusă controlului fiscal, s-a stabilit că în perioada anului 2014 nu s-a confirmat documentar sursa de proveniență a mijloacelor bănești utilizate în sumă de 521.860,4 lei, ceea ce reprezintă venitul impozabil estimat nedeclarat pentru anul 2014.

47. În final, cu privire la solicitarea reclamantului privind anularea Deciziei nr. 772/2 din 25 noiembrie 2022 privind inițierea controlului fiscal, precum și a Deciziei nr. 772/327 din 21 februarie 2024 asupra cazului de încălcare a legislației, autoritatea a precizat că niciunul din temeiurile invocate de reclamant întru declararea nulității actului administrativ individual defavorabil nu atinge nivelul minim pentru a putea fi reținut ca temei de nulitate a actului administrativ individual

defavorabil, or, actul contestat este emis conform legii.

48. Drept urmare, reieșind din cele menționate, SFS a notat că criticele invocate de reclamant nu sunt suficiente pentru a fi apreciate ca suspiciuni serioase și rezonabile privind valabilitatea actului administrativ contestat, or, actul administrativ se bucură de prezumția de legalitate, solicitând respingerea integrală a acțiunii în contencios administrativ depuse de *****, ca fiind neîntemeiată.

Obiecțiile reclamantului la referință:

49. La 11 iulie 2025, în cadrul ședinței de judecată, reclamantul ***** a înaintat obiecțiile scrise pe marginea referinței depuse de reprezentantul Serviciului Fiscal de Stat.

50. În cadrul acestora, reclamantul a indicat că, în cadrul verificării fiscale prealabile efectuate pentru perioada anilor 2016–2019, SFS nu a constatat încălcări ale legislației fiscale comise de acesta, fapt care, potrivit susținerilor sale, a fost reconfirmat și în cadrul controlului fiscal ulterior. Potrivit reclamantului, unica pretinsă încălcare invocată de autoritatea fiscală a vizat depunerea declarației privind disponibilul mijloacelor bănești existente la situația din 31 decembrie 2011.

51. Reclamantul a susținut că depunerea declarației respective a constituit temei pentru extinderea controlului asupra perioadei 2012–2019, însă nici în urma verificării fiscale prealabile suplimentare și nici în cadrul controlului fiscal nu au fost identificate venituri nedeclarate sau alte încălcări ale legislației fiscale.

52. Totodată, reclamantul a menționat că autoritatea fiscală a procedat ilegal prin stabilirea soldului mijloacelor bănești disponibile la data de 31 decembrie 2011, depășind limitele temporale ale controlului fiscal efectuat pentru perioada 2012–2019. În opinia sa, această abordare contravine concluziilor expuse în Hotărârea Curții Constituționale din 4 aprilie 2024 privind aplicarea termenului de prescripție. De asemenea, reclamantul contestă metoda utilizată de SFS pentru determinarea soldului disponibil la data de 31 decembrie 2011, apreciind-o ca fiind arbitrară și lipsită de fundament obiectiv.

53. Reclamantul a declarat că SFS a refuzat nejustificat includerea în soldul mijloacelor financiare disponibile la data de 31 decembrie 2011 a mai multor surse de venit declarate de acesta. În particular, reclamantul a susținut că nu au fost luate în considerare veniturile salariale obținute în perioada 7 iunie 1993 – 30 noiembrie 1999, fără ca autoritatea fiscală să indice motivele excluderii acestora, deși, potrivit afirmațiilor sale, pentru perioada 3 februarie 1997 – 13 februarie 1998 a activat în cadrul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, astfel încât informațiile respective ar fi trebuit să existe în baza de date a SFS.

54. Totodată, reclamantul a menționat că au fost ignorate veniturile neimpozabile provenite din donațiile primite de la părinți cu ocazia nunții și a celor două cumetrii, precum și veniturile obținute din înstrăinarea a două automobile, a unui apartament și a unui garaj. De asemenea, acesta a susținut că nici dobânzile bancare aferente conturilor de depozit deținute nu au fost incluse în calculul

soldului disponibil.

55. În continuare, reclamantul a afirmat că autoritatea fiscală nu a întreprins măsuri suficiente pentru verificarea acestor surse de venit, întrucât la dosarul administrativ nu ar fi existat demersuri sau solicitări adresate instituțiilor relevante în vederea confirmării informațiilor respective.

56. Reclamantul a solicitat instanței de judecată să ia în considerare faptul că SFS nu ar fi putut identifica în mod inițial în baza sa de date declarațiile privind impozitul pe venit pentru perioada 1999–2011, acestea fiind ulterior regăsite doar după prezentarea certificatului BAS eliberat de Casa Națională de Asigurări Sociale, document în care erau reflectate veniturile sale. Acesta a susținut că, în pofida eventualei excluderi a unor venituri invocate, soldul mijloacelor bănești disponibile la 31 decembrie 2011, calculat corect, acoperea integral rulajele aferente perioadei supuse controlului.

57. Totodată, reclamantul a contestat modul de calcul al veniturilor pentru anii 2000, 2001, 2002 și 2011, afirmând că acestea au fost diminuate artificial de autoritatea fiscală prin omiterea unor sume confirmate în declarațiile fiscale și în documentele eliberate de CNAS. În opinia sa, aceste omisiuni au condus la reducerea nejustificată a soldului mijloacelor bănești disponibile cu suma totală de 425.620 lei.

58. De asemenea, reclamantul a susținut că, în urma corectării acestor pretinse erori, soldul mijloacelor bănești disponibile la data de 31 decembrie 2011 ar fi trebuit să fie semnificativ mai mare decât cel stabilit de SFS, respectiv 3.403.759,49 lei, și nu 2.226.667 lei, cum a fost reținut în actul de control. Acesta a mai afirmat că diferența rezultată a fost utilizată de autoritatea fiscală ca temei pentru stabilirea unei insuficiențe de mijloace și, ulterior, pentru calcularea obligațiilor fiscale suplimentare, inclusiv impozit, penalități și amenzi.

59. În final, reclamantul a susținut că verificarea fiscală prealabilă și controlul fiscal au fost efectuate cu depășirea termenelor legale, indicând că acestea s-ar fi desfășurat în mod continuu și fragmentat în intervalele 23 aprilie 2021 – 1 iunie 2021 și 3 iunie 2021 – 24 noiembrie 2022, depășind astfel termenele prevăzute de lege pentru efectuarea verificării fiscale prealabile și a controlului fiscal propriu-zis.

60. La 14 noiembrie 2025, în cadrul ședinței de judecată, reclamantul ***** a depus obiecții scrise suplimentare invocând că volumul 5 al dosarului administrativ prezentat de SFS a fost întocmit recent de către o persoană neautorizată în acest sens, *****, cu încălcarea normei stabilite la art. 82 alin. (1), 218 lit. b) și art. 221 din Codul administrativ.

61. În continuare, reclamantul a menționat că demersurile efectuate de SFS din acest dosar, către instituțiile bancare, au fost efectuate la 23 și 24 aprilie 2024, cu mult timp după finalizarea controlului fiscal în privința sa și de către o persoană neautorizată în acest sens, Vasile Ababii, precum și efectuate nu în sensul controlului fiscal în privința sa, ci „pentru procesul de administrare fiscală”.

62. De asemenea, reclamantul a menționat că informația din dosar nu este completă,

or în el lipsesc solicitările către *****, precum și răspunsurile parvenite de la aceste instituții. Mai mult, este anexat răspunsul instituției ***** despre imposibilitatea verificării și prezentării acestei informații, deoarece nu are acces la baza de date a companiilor ***** și *****, precum și nu este indicat numărul de file anexate la răspunsul primit de la *****.

63. În același context, reclamantul a scos în evidență că numai din informația incompletă anexată la acest dosar administrativ: f.d. 1b, f.d. 21, f.d. 24, f.d. 29, f.d. 36, f.d. 40; este evident că au fost efectuate transferuri bănești către soția sa de la părinții ei.

Referința suplimentară a autorității pârâte

64. La 15 septembrie 2025, autoritatea pârâtă a depus o referință suplimentară în care a reiterat că, în urma controlului fiscal efectuat cu aplicarea metodelor indirecte de estimare, s-a constatat că reclamantul nu a declarat venit impozabil în sumă de ***** pentru perioada fiscală A/2014, fapt care a determinat calcularea impozitului pe venit diminuat, a majorării de întârziere și aplicarea sancțiunilor fiscale.

65. În raport cu susținerile reclamantului privind lipsa unor încălcări pentru perioada inițial verificată, autoritatea pârâtă a precizat că verificarea fiscală prealabilă a fost inițiată pentru anii 2016–2019, ulterior perioada fiind extinsă la A/2012–A/2019, iar rezultatele acesteia au stat la baza inițierii controlului fiscal. SFS a menționat că raportul de verificare fiscală prealabilă a fost întocmit în baza informațiilor din sistemul informațional al autorității, a datelor de la *****, a informațiilor bancare și a altor date obținute de la surse indirecte.

66. Referitor la modul de calcul al soldului mijloacelor bănești disponibile la data de 01.01.2012, autoritatea pârâtă a respins afirmațiile reclamantului privind aplicarea unei metode arbitrare. Făcând referire la art. 226^{15} alin. (2) și alin. (10) din Codul fiscal, autoritatea pârâtă a indicat că reclamantul era obligat să prezinte declarația cu privire la proprietate și toate probele relevante până la inițierea controlului fiscal, însă nu a prezentat această declarație, motiv pentru care controlul a fost realizat în baza datelor disponibile în sistemele SFS, a surselor indirecte și a informațiilor obținute de la terți.

67. Făcând referire la art. 189 alin. (1) și alin. (3), precum și la art. 226^{6} alin. (1) și alin. (2) din Codul fiscal, autoritatea pârâtă a susținut că era în drept să calculeze obligațiile fiscale în urma controlului și să utilizeze metode indirecte de estimare, selectate în funcție de situația constatată, sursele de informații și documentele obținute.

68. În privința disponibilului declarat la 01.01.2012, autoritatea pârâtă a indicat că reclamantul a declarat mijloace bănești în numerar în sumă de 990.000 lei. Făcând referire la art. VIII alin. (2) din Legea nr. 122 din 16 august 2019, autoritatea pârâtă a menționat că venitul impozabil estimat în cadrul controalelor fiscale inițiate după 1 ianuarie 2022 nu se diminuează cu suma declarată anterior cu titlu de disponibil de mijloace bănești.

69. Totodată, SFS a precizat că, la solicitarea reclamantului, au fost verificate declarațiile privind impozitul pe venit pentru anii 1994–2011, precum și informațiile CNAS privind veniturile salariale. Autoritatea a susținut că aceste venituri au fost luate în calcul, fiind diminuate cu impozitul pe venit, cheltuielile declarate și minimul de existență, iar pentru perioada 1994–2000 informația privind minimul de existență nu era disponibilă.

70. Autoritatea pârâtă a mai indicat că, la determinarea soldului mijloacelor bănești disponibile la 01.01.2012, a luat în considerare suma de 2.150.000 lei confirmată în baza contractului de cesiune a creanței încheiat între *****, precum și venitul net pentru anul 2011, inclusiv indemnizația de incapacitate temporară de muncă. În urma acestor calcule, disponibilul de numerar confirmat documentar la data de 01.01.2012 a fost stabilit de SFS în sumă de 2.226.667 lei.

71. În final, autoritatea pârâtă a arătat că celelalte surse invocate de reclamant — dobânzi bancare, dividende, venituri din vânzarea unor bunuri, donații și venituri rezultate din fluctuația cursului valutar — nu au fost confirmate prin documentele prezentate de reclamant și nici prin informațiile disponibile în baza de date a Serviciului Fiscal de Stat

Explicațiile participanților la proces:

72. **În ședința de judecată**, reclamantul ***** a susținut poziția expusă în acțiune, precum și obiecțiile formulate la referința depusă de reprezentantul autorității pârâte și a solicitat admiterea acțiunii în contencios administrativ în integralitate, pentru motivele de fapt și de drept expuse.

73. **În ședința de judecată**, reprezentantul autorității pârâte din cadrul SFS – *****, a solicitat respingerea acțiunii ca fiind neîntemeiată, pentru motivele de fapt și de drept invocate în referință.

Aprecierea instanței de judecată:

74. Audiind explicațiile participanților la proces, studiind înscrisurile anexate la materialele cauzei, precum și raportând circumstanțele de fapt și de drept invocate de părți la prevederile legale aplicabile, instanța de judecată apreciază cererea de chemare în judecată ca fiind admisibilă, și urmează a fi admisă parțial în fond, din considerentele ce urmează:

Admisibilitatea acțiunii în contencios administrativ:

75. Conform prevederilor art. 189 alin. (1) şi (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 şi atunci când autoritatea publică nu a soluționat în termen legal o cerere.

76. Potrivit art. 22 alin. (1) din Codul administrativ, autoritățile publice şi instanțele de judecată competente cercetează starea de fapt din oficiu. Acestea stabilesc felul şi volumul cercetărilor şi nu sunt legate nici de expunerile participanților, nici de

cererile lor de reclamare a probelor.

77. Conform art.11 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ actul administrativ individual defavorabil este actul care impune destinatarilor lor obligații, sancțiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care resping, în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat.

78. În condițiile cauzei deduse judecății, decizia nr. 772/327 din 21 februarie 2024 emisă de SFS asupra cazului de încălcare a legislației, pe marginea contestației, constituie în sine acte administrativ individual defavorabil pentru reclamant, pasibil controlului judecătoresc în ordinea contenciosului administrativ.

79. În conformitate cu 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.

80. Așadar, în temeiul art.191 alin.(1) din Codul administrativ, controlul de legalitate a actelor emise de SFS este de competența Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani) or aceste acte nu se regăsesc în excepțiile de la alin. (2) și (3) a art. 191 din Codul administrativ. Astfel, acțiunea în contencios administrativ este înaintată de reclamant cu respectarea competenței jurisdicționale și teritoriale.

81. Cu referire la condiția de respectare a procedurii prealabile cu privire la anularea actului administrativ individual defavorabil până la înaintarea acțiunii în contenciosul administrativ, instanța de judecată reține următoarele:

82. Conform art. 208 alin. (1) din Codul administrativ, în cazurile prevăzute de lege, până la înaintarea acțiunii în contencios administrativ, se va respecta procedura prealabilă.

83. Suportul probator al cauzei atestă că la 21 februarie 2024, în rezultatul controlului fiscal, SFS a emis decizia nr. 772/327 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de persoana fizică *****(f.d. 187-186 – dosar administrativ, volumul I).

84. Prin scrisoarea nr. 26-21/4-04-85/29193 din 21 februarie 2024, Direcția de control post operațional nr. 4 al SFS a remis spre cunoștință Decizia nr. 772/327 către *****, care potrivit copiei avizului de recepție a fost recepționată la 6 martie 2024 (f.d. 188-189 – dosar administrativ, volumul I).

85. Nefiind de acord cu decizia autorității fiscale, *****a depus la 20 martie 2024 contestație pe marginea acesteia, prin care a solicitat anularea deciziei nr. 772/2 din 25 noiembrie 2022 și nr. DICF-140171/21 din 21 decembrie 2022 privind efectuarea controlului fiscal, emiterea unei decizii privind încetarea procesului de determinare a venitului impozabil estimat, anularea deciziei nr. 772/327 din 21 februarie 2024 din motivul încălcării procedurii de inițiere a controlului fiscal și aplicarea eronată a normelor de drept, precum și suspendarea executării deciziei nr. 772/327 din 21 februarie 2024 până la intrarea în vigoare a deciziei contestate (f.d. 199-200 – dosar administrativ, volumul I).

86. La 12 aprilie 2024, SFS a emis decizia nr. 754/87 din 12 aprilie 2024 privind prelungirea termenului de examinare a contestației depuse de reclamant (f.d. 202 – dosar administrativ, volumul I).

87. Ulterior, la 17 mai 2024, SFS a emis decizia nr. 754/113 pe marginea contestației

împotriva Deciziei nr. 772/327 din 21 februarie 2024 asupra cazului de încălcare a legislației, emise de Direcția generală control, prin care s-a dispus respingerea contestației depuse de *****și menținerea Deciziei nr. 772/327 din 21 februarie 2024, care este obligatorie pentru executare (f.d. 203-207 – dosar administrativ, volumul I).

88. Totodată, potrivit mențiunilor din aceasta, rezultă că, în caz de dezacord, decizia poate fi contestată în termen de 30 de zile de la comunicare la Judecătoria Chișinău (sediul Rîșcani), situată în mun. Chișinău, str. Kiev 3.

89. Potrivit materialelor dosarului administrativ, copia deciziei nr. 754/113 pe marginea contestației a fost remisă de către Direcția contestații a SFS reclamantului *****la 21 mai 2024, prin scrisoarea nr. 26-24-10/89835, care potrivit copiei avizului de recepție anexat, au fost recepționate la 28 mai 2024 (f.d. 229-230 – dosar administrativ, volumul I).

90. În sensul enunțat, art. 209 alin. (1), lit. a) și (2) din Codul administrativ prevede că 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 acest cod pentru soluționarea acesteia.

91. Așa cum rezultă din actele cauzei, acțiunea în contencios a fost înaintată de către ***** la data 18 iunie 2024, fapt care denotă atât respectarea procedurii prealabile, precum și respectarea termenului de înaintare a acțiunii de către reclamant.

92. Prin urmare, instanța de judecată a constatat că motive de inadmisibilitate în conformitate cu prevederile art. 207 alin. (2) din Codul administrativ în privința acțiunii de contencios administrativ înaintate, nu se regăsesc. Așadar, acțiunea este admisibilă și pe cale de consecință se va purcede la examinarea fondului acesteia.

Cu privire la temeinicia acțiunii în contenciosul administrativ:

93. În conformitate cu prevederile art. 20 alin. (1) 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 acțiune în contencios administrativ, cu privire la care decid instanțele de judecată competente pentru examinarea procedurii de contencios administrativ, conform acestui cod.

94. În corespundere cu art. 189 alin. (1) 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.

95. Potrivit art. 93 alin. (1) din Codul administrativ, fiecare participant probează faptele pe care își întemeiază pretenția.

96. După cum rezultă din materialele cauzei, potrivit scrisorii nr. 26-21/5-10/750/99 din 23 aprilie 2021, *****a fost înștiințat despre inițierea procedurii de verificare fiscală prealabilă cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil pentru perioada 2016-2019 (f.d. 18 – dosar administrativ, volumul II).

97. Prin scrisoarea nr. 26-21/5-10/949/130 din 1 iunie 2021, SFS a înștiințat

reclamantul despre sistarea verificării prealabile, în baza art. 226[14] alin. (8) din Codul fiscal (f.d. 23 – dosar administrativ, volumul II).

98. Prin scrisoarea nr. 26-21/5-10/963/133 din 2 iunie 2021, în temeiul Notei de raport din 1 iunie 2021 (f.d. 20 – dosar administrativ, volumul II) și în baza art. 226[6] alin. (8) din Codul fiscal, *****a fost informat despre extinderea perioadei supuse verificării, fiind incluse perioadele fiscale A/2012-A/2015.

99. La 27 mai 2022, *****, în baza art. 134 din Codul fiscal a depus o explicație la SFS (f.d. 25 – dosar administrativ, volumul II).

100. Potrivit Notei-raport nr. 26-21/4-09-608 din 15 iunie 2022, Direcția control post operațional a propus, în baza art. 226[15] din Codul fiscal, efectuarea controalelor fiscale de contrapunere la agenții economici *****, privind stabilirea relațiilor economico-financiare (f.d. 26 – dosar administrativ, volumul II). În acest sens, la 27 iunie 2022, Direcția generală control a SFS a expediat în adresa lui *****, reprezentantul ***** citația seria D, nr. 211012, în vederea prezentării documentelor primare contabile, contracte încheiate și extrase bancare pentru perioada de activitate 1 ianuarie 2012 – 31 decembrie 2022, ce țin de relațiile economico-financiare cu *****(f.d. 27 – dosar administrativ, volumul II).

101. La 25 octombrie 2022, *****, în baza art. 134 din Codul fiscal a depus o explicație la SFS (f.d. 33 – dosar administrativ, volumul II).

102. Prin scrisoarea nr. 26-21/4-10/1142 din 10 noiembrie 2022, Direcția generală control a SFS a informat reclamantul *****despre reluarea procedurii de verificare fiscală prealabilă cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil pentru perioadele fiscale A/2012 – A/2019, care a fost suspendată la 1 iunie 2022 (f.d. 31 – dosar administrativ, volumul II).

103. Tot la 10 noiembrie 2022, Direcția generală control a SFS a expediat în adresa lui *****citația seria D, nr. 197286 privind prezentarea probelor conform art. 226[15] alin. (10) din Codul fiscal, cu înștiințarea privind inițierea controlului fiscal conform art. 226[15] alin. (1) din Codul fiscal, pentru perioadele fiscale A/2012 – A/2019 (f.d. 32 – dosar administrativ, volumul II).

104. Potrivit Deciziei nr. 772/2 din 25 noiembrie 2022 privind inițierea controlului fiscal, în legătură cu faptul că în procesul verificării fiscale prealabile s-au stabilit surse de venit nedeclarate a persoanei fizice *****, SFS, Direcția Generală Control a dispus inițierea controlului fiscal în privința lui *****, pentru perioada fiscală A/2012-A/2019 (f.d. 90 – dosar administrativ, volumul II).

105. Potrivit materialelor cauzei, în baza art. 134 din Codul fiscal, la 4 decembrie 2022 *****a depus o explicație scrisă la SFS, Direcția generală de control, DCPO nr. 4 (f.d. 105 – dosar administrativ, volumul I)

106. Așadar, prin Decizia privind inițierea controlului nr. DICF-140171/21 din 21 decembrie 2022, în conformitate cu atribuțiile prevăzute la art. 133 alin. (2) pct. 14)-14[2]) din Codul fiscal, s-a dispus inițierea controlului fiscal în privința persoanei fizice *****. Controlul la fața locului, prin metoda verificării tematice, fiind un control planificat conform riscurilor, iar temeiul fiind Planul de control trimestrial conform riscurilor. Controlul urma fi efectuat de către inspectorul

superior ***** și inspector principal *****. Data începerii – 16 ianuarie 2023, data finalizării – 26 ianuarie 2023. Perioada supusă controlului: 1 ianuarie 2012 – 31 decembrie 2019. Potrivit notei de motivare a controlului neplanificat, Verificarea a fost una tematică și bazată pe Decizia nr. 772/2 din 25 noiembrie 2022 privind inițierea controlului fiscal, care a fost comunicată reclamantului la 27 decembrie 2022, potrivit copiei avizului de recepție anexat (f.d. 98-100 – dosar administrativ, volumul II).

107. Ulterior, la 26 ianuarie 2023, prin Decizia nr. 772/7, în scopul aprecierii corecte a situației fiscale a persoanei fizice supuse controlului prin prisma acceptării/neacceptării veniturilor obținute în perioadele fiscale anterioare perioadei supuse controlului în vederea aprecierii venitului impozabil estimat și aplicării corecte a modificărilor operate în legislație începând cu 1 ianuarie 2023 și în temeiul art. 133 alin. (2) pct. 14) și art. 226^{15} alin. (12)-(13) din Codul fiscal, Direcția generală control a SFS a dispus suspendarea controlului fiscal inițiat în privința lui *****, urmând a fi reluat după încetarea condițiilor care au generat suspendarea (f.d. 106 – dosar administrativ, volumul II).

108. La 26 aprilie 2023, Direcția generală control a SFS a expediat în adresa lui ***** citația seria D, nr. 217636 cu privire la prezentarea documentelor primare, contracte încheiate și extrase bancare pentru perioada de activitate 1 ianuarie 2012 – 31 decembrie 2019, ce țin de relațiile economico-financiare cu *****(f.d. 134 – dosar administrativ, volumul II).

109. În continuare, se reține că prin Actul de control fiscal nr. 5-727431 din 9 iunie 2023, prelungit prin formularele 5-727432 – 5-727441 din 9 iunie 2023, în cadrul controlului fiscal efectuat s-a stabilit că, contrar prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) și d) din Codul fiscal, *****nu a declarat venituri brute obținute în ani 2014 și 2019 în sumă totală de 2.087.667 lei: 1.867.667 lei pentru anul 2015 și 220.000 lei pentru anul 2019; contrar prevederilor art. 83 alin. (2) și art. 87 alin. (1) din Codul fiscal, nu a declarat și nu a achitat impozitul pe venit în sumă totală de 362.384 lei, inclusiv 335.984 lei pentru perioada fiscală A/2014 și 26.400 lei pentru perioada fiscală A/2019; contrar prevederilor art. 226^{15} alin. (2) din Codul fiscal n-a prezentat declarațiile cu privire la proprietate pentru perioadele fiscale A/2012-2019; disponibilul de mijloace bănești în numerar pasibil utilizării confirmat documentar la data de 31 decembrie 2019 constituie 2.998.625 lei, care urmează a fi luat în considerare la determinarea venitului impozabil estimat pentru perioadele ulterioare (f.d. 147-201 – dosar administrativ, volumul II).

110. Prin Decizia nr. 772/114 din 14 iulie 2023 s-a dispus prelungirea termenului de examinare a cazului de încălcare a legislației comise de *****până la 30 de zile (f.d. 212 – dosar administrativ, volumul II).

111. Ulterior, prin Decizia nr. 772/52 din 11 august 2023, în legătură cu faptul că la 30 iunie 2023, *****a prezentat dezacordul la actul de control fiscal precum și a prezentat un set de acte, s-a dispus suspendarea cazului și efectuarea unui control fiscal repetat (f.d. 218 – dosar administrativ, volumul II).

112. La 6 septembrie 2023, Direcția generală control a SFS a expediat în adresa *****

citația seria D, nr. 220683, în adresa lui ***** citația seria D nr. 220682 și în adresa lui ***** citația seria D nr. 220681, cu privire la prezentarea documentelor primare, contracte încheiate și extrase bancare pentru perioada de activitate 1 ianuarie 2012 – 31 decembrie 2019, ce țin de relațiile economico-financiare cu *****(f.d. 28, 67 – dosar administrativ, volumul I).

113. La 15 septembrie 2023, *****a fost citat de către Direcția generală control prin citația seria D, nr. 220686, pentru înștiințarea despre inițierea controlului fiscal repetat din 10 octombrie 2023 în baza Deciziei privind inițierea controlului nr. 772/52 din 11 august 2023 (f.d. 79 – dosar administrativ, volumul I).

114. La 29 septembrie 2023, în adresa ***** a fost expediată o nouă citație seria D nr. 220695 (f.d. 73 – dosar administrativ, volumul I).

115. La 24 octombrie 2023, SFS a întocmit procesul-verbal de audiere a ***** în temeiul art. 226 din Codul fiscal (f.d. 66 – dosar administrativ, volumul I).

116. La 27 octombrie 2023, în adresa ***** a fost expediată o nouă citație Seria D nr. 221001 (f.d. 90 – dosar administrativ, volumul I).

117. Prin Decizia privind inițierea controlului nr. DICF-151112/14 din 14 septembrie 2023, în privința lui ***** a fost inițiat un control fiscal repetat la fața locului, prin metoda verificării tematice, fiind un control planificat conform riscurilor dispus pe marginea Deciziei nr. 772/52 din 11 august 2023 de suspendare a cazului și efectuarea unui control repetat pentru perioada fiscală 1 ianuarie 2012-31 decembrie 2019, perioada efectuării controlului fiind 10 octombrie 2023 – 24 noiembrie 2023 (f.d. 78 – dosar administrativ, volumul I).

118. Prin Decizia nr. 772/92 din 23 noiembrie 2023 s-a dispus suspendarea controlului fiscal inițiat în privința lui *****, în scopul aprecierii corecte a situației fiscale a acestuia, având în vedere că a apărut necesitatea obținerii de la persoanele fizice cu care au fost înregistrate relații economico-financiare a unor documente, informații, explicații și/sau probe suplimentare (f.d. 85 – dosar administrativ, volumul I).

119. La 22 decembrie 2023, în adresa lui *****a fost expediată o nouă citație seria D. nr. 221136 (f.d. 107 – dosar administrativ, volumul I).

120. Prin nota nr. 26-21/4-01-246 din 26 decembrie 2023, în baza pct. 106 din Regulamentul cu privire la verificarea obligațiilor fiscale și estimarea veniturilor impozabile ale persoanelor fizice cu aplicarea metodelor și surselor indirecte aprobat prin Ordinul SFS nr. 137 din 2 mai 2023, s-a solicitat reluarea controlului fiscal cu începere din 10 ianuarie 2024, până la 11 ianuarie 2024 (f.d. 111 – dosar administrativ, volumul I).

121. Astfel, la 11 ianuarie 2024, Direcția generală control a întocmit în privința lui *****Actul de control nr. 5-730356, prelungi prin formularele nr. 5-730357 - 5-730367 (f.d. 113-173 – dosar administrativ, volumul I).

122. La 16 ianuarie 2024, în adresa lui *****a fost expediată citația seria C, nr. 154432, în scopul examinării cazului de încălcare a legislației (f.d. 175 – dosar administrativ, volumul I).

123. În continuare, prin Decizia nr. 772/16 din 6 februarie 2024, Direcția generală

control a SFS a dispus prelungirea cazului de încălcare a legislației comise de *****cu 30 de zile (f.d. 177 – dosar administrativ, volumul I).

124. La 6 februarie 2024, în adresa lui *****a fost expediată citația seria C, nr. 154439, în scopul examinării cazului de încălcare a legislației (f.d. 178 – dosar administrativ, volumul I).

125. La 13 februarie 2024, *****a depus la SFS un dezacord la Actul de control fiscal nr. 5-730356 din 11 ianuarie 2024 (f.d. 181-185 – dosar administrativ, volumul I).

126. Iar la 21 februarie 2024, Direcția generală control al SFS a emis Decizia nr. 772/327 din 21 februarie 2024 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de *****(f.d. 186-187 – dosar administrativ, volumul I).

127. În baza acestei decizii, în conformitate cu prevederile art. 133 alin. (2) pct. 10 și pct. 14) art. 241 și art. 249 alin. (1) din Codul fiscal, s-a dispus: A calcula și încasa la bugetul de stat, din contul lui *****, suma de 93.183 lei cu titlu de impozit pe venit diminuat pentru perioada fiscală A/2014 și suma de 88.650 lei, cu titlu de majorare de întârziere pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit. Totodată, s-a dispus: A aplica pentru încălcarea legislației fiscale amenda în sumă de 18.637 lei (de la 20% la 30% din suma impozitului nedeclarat), conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal pentru diminuarea impozitului pe venit pentru perioada fiscală A/2014; amenda de 200 lei (de la 200 la 400 lei) pentru nerespectarea modului de întocmire a Declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit pentru perioada fiscală A/2014 și amenda în sumă de 2.500 lei (de la 2500 la 3000 lei) pentru neprezentarea Declarațiilor cu privire la proprietate pentru perioadele fiscale A/2012-A/2019.

128. Copia Deciziei nr. 772/327 din 21 februarie 2024 a fost expediată în adresa lui *****la 21 februarie 2024, prin scrisoarea nr. 26-21/4-04-85/29193, recepționată de ultimul la 6 martie 2024 (f.d. 188-189 – dosar administrativ, volumul I).

129. Nefiind de acord cu decizia autorității fiscale, *****a depus la 20 martie 2024 contestație pe marginea acesteia, prin care a solicitat anularea deciziei nr. 772/2 din 25 noiembrie 2022 și nr. DICF-140171/21 din 21 decembrie 2022 privind efectuarea controlului fiscal, emiterea unei decizii privind încetarea procesului de determinare a venitului impozabil estimat, anularea deciziei nr. 772/327 din 21 februarie 2024 din motivul încălcării procedurii de inițiere a controlului fiscal și aplicarea eronată a normelor de drept, precum și suspendarea executării deciziei nr. 772/327 din 21 februarie 2024 până la intrarea în vigoare a deciziei contestate (f.d. 199-200 – dosar administrativ, volumul I).

130. La 12 aprilie 2024, SFS a emis decizia nr. 754/87 din 12 aprilie 2024 privind prelungirea termenului de examinare a contestației depuse de reclamant (f.d. 202 – dosar administrativ, volumul I).

131. Ulterior, la 17 mai 2024, SFS a emis decizia nr. 754/113 pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. 772/327 din 21 februarie 2024 asupra cazului de încălcare a legislației, emise de Direcția generală control, prin care s-a dispus respingerea contestației depuse de *****și menținerea Deciziei nr. 772/327 din 21 februarie 2024, care este obligatorie pentru executare (f.d. 203-207 – dosar administrativ,

volumul I).

132. Potrivit materialelor dosarului administrativ, copia deciziei nr. 754/113 pe marginea contestației a fost remisă de către Direcția contestații a SFS reclamantului *****la 21 mai 2024, prin scrisoarea nr. 26-24-10/89835, care potrivit copiei avizului de recepție anexat, au fost recepționate la 28 mai 2024 (f.d. 229-230 – dosar administrativ, volumul I).

133. Așadar, obiect al examinării prezentei cauze în instanța de contencios administrativ în constituie anularea deciziei SFS nr. 772/327 din 21 februarie 2024 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de reclamantul *****, prin care s-a dispus calcularea și încasarea de la acesta a impozitului pe venitul diminuat, majorarea de întârziere pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit, precum și aplicarea unor amenzi pentru încălcarea legislației fiscale prin diminuarea impozitului, pentru nerespectarea modului de întocmire a Declarației cu privire la impozitul pe venit și pentru neprezentarea Declarațiilor cu privire la proprietate.

134. Mai întâi de toate, instanța de judecată reține că la baza statului de drept, consacrat de art. 1 alin. (3) din Constituție, stă principiul legalității. În domeniul administrativ, legalitatea, ca principiu de bază a statului de drept, presupune conformitatea actului administrativ cu normele superioare, care stabilesc condiții privind adoptarea sau emiterea lor cuprinse în actele legislative.

135. În măsura în care legalitatea vizează actele administrative emise de către autoritățile publice, exigența este ca acestea să acționeze în strictă conformitate cu actele legislative, în limita competenței și atribuțiilor care le-au fost conferite și cu respectarea procedurii reglementate de lege.

136. Astfel, instanța notează că legalitatea activității administrative se referă, deopotrivă, atât la aspectul *formal* – acționarea autorității publice în limitele competenței și atribuțiilor care le-au fost conferite și cu respectarea procedurii administrative reglementate de lege, cât și aspectul *material* – acționarea autorităților publice în strictă conformitate cu actele legislative de nivel superior.

137. În vederea exercitării atribuției de verificare a legalității actului administrativ contestat, instanța de judecată, în temeiul principiului cercetării stării de fapt din oficiu, urmează să supună verificării aspectele legalității formale și materiale ale actului administrativ individual defavorabil, iar în acest sens aplicabile speței sunt următoarele prevederi legale:

138. Așadar, verificând legalitatea actului administrativ contestat, instanța reține că aplicabile speței sunt următoarele prevederi legale:

139. În conformitate cu art. 129 pct. 2) din Codul fiscal, SFS este autoritate publică, împuternicită să administreze impozitele, taxele și alte plăți în interesul statului.

140. După cum rezultă din art. 131 alin. (1) din Codul fiscal, organe care exercită atribuții de administrare fiscală sunt: SFS, organele vamale, serviciile de colectare a impozitelor și taxelor locale din cadrul primăriilor și alte organe abilitate, conform legislației.

141. Potrivit art. 132 din Codul fiscal, sarcina de bază a Serviciului Fiscal de Stat

constă în asigurarea administrării fiscale, prin crearea de condiții contribuabililor pentru conformare la respectarea legislației, aplicarea uniformă a politicii şi reglementărilor în domeniul fiscal.

142. Iar potrivit art. 132^1 alin. (3) din Codul fiscal, în vederea realizării sarcinilor, SFS dispune de autonomie administrativă şi decizională, cu respectarea prevederilor legislației în vigoare. Nicio autoritate națională sau internațională nu admite ingerințe în activitatea Serviciului Fiscal de Stat.

143. În conformitate cu pct. 132^4 pct. 5) din Codul fiscal, SFS îndeplinește următoarele funcții: 5) controlul fiscal.

144. Totodată, potrivit art. 133 alin. (2) pct. 10) din Codul fiscal, în realizarea funcțiilor sale, SFS are următoarele atribuții în domeniul administrării fiscale: 10) emite decizii asupra cazurilor de încălcare fiscală stabilite în urma aplicării metodelor și surselor indirecte de estimare a obligațiilor fiscale.

145. După cum s-a reținut anterior, legalitatea formală a actului administrativ individual reprezintă emiterea acestuia de către o autoritate competentă, în procedura prevăzută de lege și cu respectarea cerințelor de formă.

146. Prin prisma normelor de drept citate, în coraport cu circumstanțele de fapt expuse, se constată că actele administrative individuale defavorabile contestate au fost emise de autoritatea competentă în acest sens, în limita și în conformitate cu atribuțiile conferite de lege.

147. În continuare, se reiterează că legalitatea materială privește conformitatea conținutului actului cu normele juridice superioare, impunând condiția ca soluția adoptată să fie corectă în fond, proporțională, întemeiată pe lege și să nu contravină scopului acesteia.

148. În conformitate cu art. 8 alin. (2) lit. c), d), e), f), i) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat: c) să tina contabilitatea conform formelor şi modului stabilit de legislație, să întocmească şi să prezinte Serviciului Fiscal de Stat şi serviciului de colectare a impozitelor şi taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență în conformitate cu cerințele legislației, să efectueze încasările bănești în numerar prin intermediul echipamentelor de casă şi de control, respectând reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor bănești în numerar fără aplicarea echipamentelor de casă şi de control; d) să prezinte informații 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, ținând cont de prevederile art. 7 alin. (5), sumele calculate ale impozitelor şi taxelor, asigurând exactitatea şi veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate; f) în caz de control al respectării legislației fiscale, să prezinte, la prima cerere, persoanelor cu funcții de răspundere ale organelor cu atribuții de administrare fiscală documentele de evidență, dările de seamă fiscale şi alte documente şi informații privind desfășurarea activității de întreprinzător, calcularea şi achitarea la buget a impozitelor şi taxelor şi acordarea facilităților, să permită accesul, în cazul tinerii evidenței computerizate, la sistemul electronic de

contabilitate; i) în caz de calculare greșită şi determinare incorectă de către Serviciul Fiscal de Stat a sumei impozitului, penalității, dobânzii sau amenzii, să dovedească acest lucru prin documente justificative.

149. În conformitate cu art. 18 din Codul fiscal, 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 şi venitul obținut de către acţionarii/deţinătorii de unități (titluri) emise de organismele de plasament colectiv; c) plățile pentru munca efectuată şi serviciile prestate (inclusiv salariile), facilitățile acordate de angajator, onorariile, comisioanele, primele şi 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); f^1) suma diminuărilor reducerilor pentru pierderi la active şi la angajamente condiționale în urma îmbunătățirii calității acestora pe parcursul perioadei fiscale; f^2) suma diminuărilor provizioanelor destinate acoperirii eventualelor pierderi ce țin de nerestituirea împrumuturilor, a ratelor de leasing şi a dobânzilor aferente în urma îmbunătățirii calității şi/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 şi despăgubirile de asigurare primite în baza contractelor de asigurare şi coasigurare şi 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 şi premiile care nu sunt specificate ca neimpozabile în legile prin care se stabilesc aceste plăți; n) veniturile obținute, conform legislației, ca urmare a aplicării clauzei penale, în formă de despăgubire pentru venitul ratat, precum şi ca urmare a reținerii arvunei sau restituirii arvunei; o) alte venituri care nu au fost specificate la literele menționate şi care nu sunt neimpozabile conform legislației fiscale.

150. După cum rezultă din art. 83 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, sunt obligați să prezinte declarația cu privire la impozitul pe venit: a) persoanele fizice (cetățenii Republicii Moldova, cetățenii străini, apatrizii, inclusiv membrii societăților şi acționarii fondurilor de investiții) care au obligații privind achitarea impozitului.

151. Potrivit art. 87 alin. (1) din Codul fiscal, contribuabilul care, conform art.83, este obligat să prezinte declarația cu privire la impozitul pe venit (fără cererea suplimentară din partea Serviciului Fiscal de Stat) achită impozitul pe venit nu mai târziu de termenul stabilit pentru prezentarea declarației (fără a ține cont de prelungirea termenului).

152. În conformitate cu art. 189 alin. (1) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele şi taxele contribuabililor în urma controalelor fiscale, dacă au fost stabilite cazuri de nerespectare a legislaţiei fiscale, precum şi în alte cazuri prevăzute de legislaţia fiscală.

153. În continuare, potrivit art. 214 alin. (1)-(4), (7) și (8) din Codul fiscal, controlul

fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislaţia fiscală într-o anumită perioadă sau în câteva perioade fiscale. Controlul fiscal este exercitat de Serviciul Fiscal de Stat şi/sau de un alt organ cu atribuţii de administrare fiscală, în limitele competenţei acestora, la faţa locului şi/sau la oficiul acestora. Procedura controlului fiscal constă într-un ansamblu de metode şi operaţiuni de organizare şi desfăşurare a controlului, precum şi de valorificare a rezultatelor lui. Controlul fiscal la faţa locului şi/sau la oficiul organului, prevăzut la alin.(2), poate fi organizat şi efectuat prin următoarele metode şi operaţiuni: verificarea faptică, verificarea documentară, verificarea totală, verificarea parţială, verificarea tematică, verificarea operativă, verificarea prin contrapunere. Metodele şi operaţiunile concrete utilizate la organizarea şi exercitarea controlului fiscal sunt determinate, în baza prezentului cod, în instrucţiunile cu caracter intern ale Serviciului Fiscal de Stat. Activitatea contribuabilului poate fi supusă controlului fiscal pentru o perioadă ce nu depăşeşte termenele de prescripţie, stabilite la art.264, pentru determinarea obligaţiei fiscale. Controlul fiscal repetat poate fi efectuat în cadrul examinării contestaţiilor împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acţiunii funcţionarului fiscal şi, în alte cazuri, la decizia conducerii organelor menţionate la alin.(6). Se interzice efectuarea repetată a controalelor fiscale la faţa locului asupra unora şi aceloraşi impozite şi taxe pentru o perioadă fiscală care anterior a fost supusă controlului, cu excepţia cazurilor când efectuarea controlului fiscal repetat se impune de reorganizarea sau lichidarea contribuabilului, ţine de auditul activităţii Serviciului Fiscal de Stat de către organul ierarhic superior, de activitatea posturilor fiscale sau de depistarea, după efectuarea controlului, a unor semne de încălcări fiscale, când aceasta este o verificare prin contrapunere, când necesitatea a apărut în urma examinării cazului cu privire la încălcarea legislaţiei fiscale sau în urma examinării contestaţiei. Drept temei pentru efectuarea controlului fiscal repetat la faţa locului, în legătură cu auditul activităţii Serviciului Fiscal de Stat de către organul ierarhic superior, poate servi numai decizia acestuia din urmă, cu respectarea cerinţelor prezentului articol.

154. Conform art. 216 alin. (1)-(2) din Codul fiscal, controlul fiscal la faţa locului are drept scop verificarea respectării legislaţiei fiscale de contribuabil sau de o altă persoană supusă controlului, care se efectuează la locurile aflării acestora de către funcţionarii fiscali sau de persoane cu funcţie de răspundere ale altor organe cu atribuţii de administrare fiscală. În cazul în care contribuabilul sau o altă persoană supusă controlului nu dispune de sediu sau de oficiu ori sediul lui se află la domiciliu, în alte cazuri când nu există condiţii adecvate de lucru, controlul fiscal menţionat se efectuează la oficiul organului care exercită controlul fiscal, cu respectarea tuturor prevederilor art.145 alin.(2)-(6), inclusiv cu întocmirea obligatorie a unui act de ridicare de la contribuabil a documentelor necesare. Controlul fiscal la faţa locului poate fi efectuat numai în temeiul unei decizii scrise a conducerii organului care exercită controlul. Necesitatea efectuării verificării prin contrapunere la unele persoane cu care contribuabilul supus controlului are

sau a avut raporturi economice şi financiare, pentru a se constata autenticitatea acestora, se determină, de sine stătător, de către funcţionarul fiscal sau altă persoană cu funcţie de răspundere care efectuează controlul.

155. Totodată, conform alienatelor (4)-(8) ale aceluiaşi articol, durata unui control fiscal la faţa locului nu trebuie să depăşească două luni calendaristice. În cazuri excepţionale, conducerea organului care exercită controlul fiscal poate să decidă prelungirea duratei în cauză cu cel mult 3 luni calendaristice sau să suspende controlul. Perioada suspendării controlului şi prezentării documentelor nu se include în durata efectuării controlului, ultima fiind calculată din ziua începerii lui până la ziua semnării actului respectiv, inclusiv. Prin derogare de la alin. (4), dacă în cadrul controlului sunt supuse verificării tranzacții privind respectarea principiului lungimii brațului la stabilirea prețului, durata controlului nu va depăși 12 luni calendaristice. În cazuri excepționale, directorul/directorul adjunct al Serviciului Fiscal de Stat poate decide prelungirea duratei controlului cu cel mult 6 luni calendaristice sau poate suspenda controlul. Controlul fiscal poate fi suspendat la apariția uneia dintre următoarele condiții ce țin de obiectul controlului: a) necesitatea obținerii de la terți a unor documente, informații, explicații și/sau probe suplimentare; b) solicitarea efectuării expertizei; c) solicitarea de la persoana supusă verificării a unor documente, informații, explicații și/sau probe suplimentare. La finalizarea controlului fiscal la faţa locului, se întocmeşte un act de control fiscal. La posturile fiscale, actul de control fiscal se va întocmi numai în caz de depistare a încălcării legislaţiei fiscale. În cazul depistării vreunei încălcări fiscale, organul care exercită controlul ia decizia corespunzătoare. Prin derogare de la prevederile prezentului alineat, dacă încălcarea fiscală se depistează de către serviciul de colectare a impozitelor şi taxelor locale, decizia respectivă se emite de Serviciul Fiscal de Stat, cu respectarea prevederilor de la art.159 alin. (2). Actul de control fiscal este un document întocmit de funcţionarul fiscal sau altă persoană cu funcţie de răspundere a organului care exercită controlul, în care se consemnează rezultatele controlului fiscal. În act se va descrie obiectiv, clar şi exact încălcarea legislaţiei fiscale şi/sau a modului de evidenţă a obiectelor impunerii, cu referire la documentele de evidenţă respective şi la alte materiale, indicându-se actele normative încălcate. În act va fi reflectată fiecare perioadă fiscală în parte, specificându-se încălcările fiscale depistate în ea. Contribuabilul, inclusiv prin intermediul conducătorului sau altui reprezentant al său, este obligat, după caz, să asigure condiţii adecvate pentru efectuarea controlului, să participe la efectuarea lui şi să semneze actul de control fiscal, chiar şi 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.

156. În continuare, se reține că potrivit art. 221 din Codul fiscal, verificarea tematică se aplică atât în cazul controlului fiscal cameral, cât şi al celui la faţa locului şi constă în controlul asupra stingerii unui anumit tip de obligaţie fiscală sau asupra executării unei alte obligaţii prevăzute de legislaţia fiscală, verificându-se

documentele sau activitatea contribuabilului.

157. Potrivit art. 226^{6} alin. (8) din Codul fiscal, 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.

158. Conform art. 226^{15} alin. (2) din Codul fiscal, persoana citată este obligată să prezinte, până la iniţierea controlului fiscal, declaraţia cu privire la proprietate conform formularului şi modului stabilit de Ministerul Finanţelor.

159. Potrivit art. 233 alin. (1) din Codul fiscal, tragerea la răspundere pentru încălcare fiscală se face în temeiul legislaţiei fiscale în vigoare în timpul şi la locul săvârşirii încălcării, cu excepţia situaţiilor cînd legea nouă prevede sancţiuni mai blânde, cu condiţia că încălcarea fiscală, prin caracterul ei, nu atrage după sine, în condiţiile legii, răspunderea penală.

160. Totodată, conform art. 247 din Codul fiscal, persoana care examinează cazul de încălcare fiscală este obligată să clarifice dacă: a) a avut loc într-adevăr o încălcare fiscală; b) trebuie să fie trasă la răspundere persoana respectivă pentru săvârșirea de încălcare fiscală; c) există alte circumstanţe importante pentru soluţionarea justă a cazului.

161. După cum prevede art. 264 din Codul fiscal, cu excepţia cazurilor prevăzute la alin.(2), obligațiile fiscale pot fi determinate de către contribuabil şi Serviciul Fiscal de Stat sau alte organe cu atribuții de administrare fiscală în următoarele termene: a) impozitele, taxele, majorările de întârziere – în cel mult 4 ani de la ultima dată stabilită pentru prezentarea dării de seamă fiscale respective sau pentru plata impozitului, taxei, majorării de întârziere (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. Termenul de prescripţie nu se extinde asupra impozitului, taxei, majorării de întârziere (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.

162. Totodată, potrivit art. 226^{14} alin. (8) din Codul fiscal (în vigoare la data efectuării verificării fiscale prealabile), durata verificării fiscale prealabile nu va depăși 45 de zile de la data înștiințării privind iniţierea verificării prealabil. În cazul necesităţii obţinerii de la terţi a unor documente, informaţii, explicaţii şi/sau probe suplimentare, termenul de 45 de zile se suspendă de la momentul solicitării de la terţi a unor documente, informaţii, explicaţii şi/sau probe suplimentare. După

încetarea condiţiilor care au generat suspendarea, verificarea fiscală prealabilă va fi reluată.

163. De asemenea, conform art. 226^{15} alin. (11) și (14) din Codul fiscal (în redacția în vigoarea la data efectuării verificării fiscale prealabile, durata efectuării controlului fiscal este stabilită de Serviciul Fiscal de Stat şi nu poate depăși 3 luni de la data inițierii verificării prealabile. Persoana verificată poate solicita prelungirea termenului de control cu 45 de zile. Perioada sistării controlului fiscal nu se include în durata efectuării controlului, ultima fiind calculată din ziua inițierii lui până la ziua semnării actului de control fiscal.

164. Instanța reține, cu titlu preliminar, că pentru soluționarea corectă a prezentei cauze se impune delimitarea obiectului controlului judecătoresc în raport cu pretențiile formulate de reclamant. Astfel, prin acțiunea înaintată, reclamantul a solicitat, pe de o parte, anularea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 772/327 din 21 februarie 2024 asupra cazului de încălcare a legislației, iar pe de altă parte, anularea Deciziei nr. 772/2 din 25 noiembrie 2022 privind inițierea controlului fiscal, cu obligarea autorității pârâte de a emite o decizie privind sistarea verificării fiscale prealabile.

165. În raport cu aceste capete de cerere, instanța reține că Decizia nr. 772/327 din 21 februarie 2024 constituie act administrativ individual defavorabil în sensul art. 11 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, întrucât prin aceasta autoritatea fiscală a stabilit în sarcina reclamantului obligații fiscale, majorări de întârziere și amenzi. Din materialele dosarului administrativ rezultă că prin decizia menționată SFS a dispus calcularea și încasarea din contul reclamantului a impozitului pe venit diminuat pentru perioada fiscală A/2014, a majorării de întârziere aferente, precum și aplicarea unor sancțiuni fiscale.

166. Prin urmare, anume Decizia nr. 772/327 din 21 februarie 2024 este actul care produce efecte juridice directe și imediate asupra reclamantului, afectându-i patrimoniul și situația juridică. Acest act finalizează procedura fiscală sub aspectul constatării încălcării, al determinării obligațiilor fiscale și al aplicării sancțiunilor, motiv pentru care el poate forma obiectul acțiunii în anulare în contencios administrativ.

167. În ceea ce privește Decizia nr. 772/2 din 25 noiembrie 2022 privind inițierea controlului fiscal, instanța reține că aceasta are o altă natură juridică. Potrivit materialelor dosarului, prin această decizie SFS a dispus inițierea controlului fiscal în privința reclamantului, pentru perioada fiscală A/2012–A/2019, în legătură cu faptul că, în procesul verificării fiscale prealabile, autoritatea a apreciat că s-ar fi stabilit surse de venit nedeclarate.

168. Instanța constată că Decizia nr. 772/2 nu stabilește prin ea însăși existența unei obligații fiscale suplimentare, nu dispune încasarea unei sume de bani de la reclamant și nu aplică sancțiuni fiscale. Aceasta are rolul de a declanșa o etapă procedurală ulterioară, respectiv controlul fiscal, în cadrul căruia urmau a fi verificate circumstanțele constatate în etapa verificării fiscale prealabile. Prin urmare, această decizie are caracter procedural și pregătitor, fiind o operațiune

administrativă în cadrul unei proceduri fiscale complexe, iar nu un act administrativ individual defavorabil autonom în sensul art. 11 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ.

169. Faptul că actul este denumit „decizie” nu este determinant pentru calificarea sa juridică. Relevant este conținutul actului și efectele pe care acesta le produce. Or, Decizia nr. 772/2 nu a produs prin ea însăși o afectare patrimonială directă a reclamantului, ci doar a permis autorității fiscale să treacă de la etapa verificării fiscale prealabile la etapa controlului fiscal. Consecințele fiscale concrete au fost stabilite abia ulterior, prin Decizia nr. 772/327 din 21 februarie 2024.

170. Aceeași concluzie se impune și în raport cu solicitarea reclamantului de obligare a SFS la emiterea unei decizii privind sistarea verificării fiscale prealabile. Instanța observă că această solicitare este legată de etapa premergătoare controlului fiscal și privește modul în care reclamantul apreciază că autoritatea fiscală trebuia să finalizeze verificarea fiscală prealabilă. Totuși, la momentul examinării cauzei, verificarea fiscală prealabilă nu mai reprezintă o procedură pendinte, ci a fost urmată de inițierea controlului fiscal, întocmirea actelor de control și emiterea deciziei finale asupra cazului de încălcare fiscală.

171. Prin urmare, emiterea unei decizii privind sistarea verificării fiscale prealabile nu mai poate produce un efect juridic util distinct, în condițiile în care procedura administrativă fiscală a fost deja finalizată prin emiterea Deciziei nr. 772/327. Eventualele vicii ale verificării fiscale prealabile urmează a fi analizate nu prin obligarea autorității la emiterea unui act de sistare, ci prin prisma legalității actului administrativ final emis în baza acestei proceduri.

172. În acest sens, instanța reține că operațiunile administrative premergătoare — inclusiv inițierea verificării fiscale prealabile, extinderea perioadei verificate, suspendarea sau reluarea verificării, emiterea Deciziei nr. 772/2 privind inițierea controlului fiscal, întocmirea actelor de control și citarea reclamantului — nu sunt lipsite de relevanță juridică. Acestea pot fi examinate în măsura în care au stat la baza Deciziei nr. 772/327 și au influențat legalitatea acesteia. Totuși, ele nu justifică anularea separată ca acte administrative individuale defavorabile, întrucât efectele juridice directe față de reclamant s-au produs prin actul final.

173. Astfel, instanța urmează să verifice legalitatea Deciziei nr. 772/327 din 21 februarie 2024 inclusiv prin raportare la modul în care a fost desfășurată procedura anterioară emiterii acesteia. Dacă se constată că procedura fiscală a fost afectată de vicii relevante, acestea pot determina anularea actului final, fără a fi necesară anularea distinctă a operațiunilor procedurale care au precedat emiterea acestuia.

174. În consecință, instanța conchide că cererea reclamantului privind anularea Deciziei nr. 772/2 din 25 noiembrie 2022 și obligarea SFS la emiterea unei decizii privind sistarea verificării fiscale prealabile urmează a fi respinsă, întrucât actul respectiv nu constituie act administrativ individual defavorabil autonom, iar solicitarea privind emiterea unei decizii de sistare a verificării prealabile nu mai are un efect juridic util distinct în etapa actuală a procedurii.

175. În continuare, instanța reține că verificarea fiscală prealabilă în privința

reclamantului a fost inițiată, inițial, pentru perioadele fiscale A/2016–A/2019. Această împrejurare rezultă din scrisoarea Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-21/5-10/750/99 din 23 aprilie 2021, prin care *****a fost înștiințat despre inițierea procedurii de verificare fiscală prealabilă cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil pentru perioada menționată.

176. Ulterior, prin scrisoarea nr. 26-21/5-10/963/133 din 2 iunie 2021, reclamantul a fost informat despre extinderea perioadei supuse verificării, fiind incluse perioadele fiscale A/2012–A/2015. Din materialele dosarului rezultă că această extindere a fost fundamentată pe Nota de raport din 1 iunie 2021 și pe dispozițiile art. 226⁶ alin. (8) din Codul fiscal, în redacția în vigoare la momentul desfășurării verificării fiscale prealabile.

177. Instanța consideră necesar să stabilească sensul acestei norme, întrucât anume ea a fost invocată de autoritatea fiscală pentru extinderea perioadei verificate. Potrivit art. 226⁶ alin. (8) din Codul fiscal (în redacția în vigoare la momentul efectuării verificării prealabile), calcularea suplimentară a impozitului pe venit la buget se efectuează în baza diferenței pozitive dintre impozitul pe venit determinat din venitul impozabil estimat și impozitul pe venit declarat de subiectul estimării. Totodată, norma prevedea că, în cazul în care în procesul aplicării metodelor indirecte de estimare pentru o perioadă fiscală concretă se stabilesc legături cauzale cu alte perioade fiscale, Serviciul Fiscal de Stat examinează fiecare perioadă fiscală necesară care începe cu data de 1 ianuarie 2012, în funcție de fiecare caz concret.

178. Din conținutul acestei norme rezultă că examinarea altor perioade fiscale nu operează automat. Legea condiționează această examinare de stabilirea unor legături cauzale între perioada fiscală concretă supusă verificării și alte perioade fiscale. Prin urmare, autoritatea fiscală nu poate extinde perioada verificării doar prin simpla trimitere la data de 1 ianuarie 2012 sau la faptul că persoana a depus declarația privind disponibilul mijloacelor bănești la acea dată. Textul legal cere existența unei conexiuni reale, concrete și verificabile între perioada inițial verificată și perioada suplimentar examinată.

179. Instanța reține că sintagma „legături cauzale” presupune mai mult decât o simplă legătură cronologică între perioade fiscale. Aceasta presupune existența unui raport economic sau patrimonial concret, în baza căruia o operațiune, un flux financiar, o achiziție, o depunere, o cheltuială ori o altă împrejurare din perioada inițial verificată nu poate fi clarificată fără examinarea unei alte perioade fiscale. Altfel spus, autoritatea fiscală trebuia să arate ce element din perioada A/2016–A/2019 impunea examinarea perioadelor A/2012–A/2015 și în ce mod aceste perioade influențau determinarea venitului impozabil estimat.

180. În prezenta cauză, din materialele dosarului nu rezultă că Serviciul Fiscal de Stat ar fi stabilit și motivat o asemenea legătură cauzală concretă. Extinderea perioadei supuse verificării a fost justificată, în esență, prin faptul că reclamantul a prezentat declarația privind disponibilul de mijloace bănești la situația din 1 ianuarie 2012. Or, depunerea acestei declarații nu reprezintă, prin ea însăși, o legătură cauzală în

sensul art. 226[6] alin. (8) din Codul fiscal. Declarația poate constitui un element informațional relevant pentru analiza situației patrimoniale a contribuabilului, însă nu demonstrează automat existența unor venituri nedeclarate și nici nu justifică, de una singură, extinderea verificării asupra tuturor perioadelor fiscale începând cu anul 2012.

181. Instanța observă că această concluzie este susținută inclusiv de conținutul instrucțiunii interne a Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-10/1-05/2678 din 18 mai 2021, emisă de Direcția Generală Conformare (f.d. 11 – dosar administrativ, volumul II). Din această instrucțiune rezultă că, în cazul aplicării metodelor indirecte, termenul de prescripție pentru determinarea venitului impozabil estimat nu trebuie să depășească termenul stabilit de Codul fiscal, iar examinarea altor perioade fiscale începând cu 1 ianuarie 2012 este permisă în cazul stabilirii unor legături cauzale și în funcție de fiecare caz concret. Totodată, instrucțiunea prevede că, atunci când se impune efectuarea verificării sau controlului pentru o perioadă care depășește termenul de prescripție, funcționarul fiscal trebuie să întocmească o notă-raport către conducerea subdiviziunii SFS, în care să fie reflectată situația constatată, cu anexarea documentelor confirmative și cu argumentarea necesității verificării sau controlului pentru acea perioadă.

182. Această instrucțiune este importantă nu pentru că ar putea modifica legea, ci pentru că arată chiar modul în care autoritatea fiscală interpreta obligația de motivare a extinderii perioadei verificate. Rezultă că nici în viziunea internă a SFS nu era suficientă o simplă mențiune formală privind existența declarației despre disponibilul mijloacelor bănești la 1 ianuarie 2012. Dimpotrivă, era necesară o justificare individualizată, întemeiată pe documente și pe situația concretă a contribuabilului.

183. Instanța reține că principiul legalității impune ca autoritatea publică să acționeze numai în limitele și în condițiile prevăzute de lege. Prin urmare, dacă legea condiționează examinarea altor perioade fiscale de existența unor legături cauzale, autoritatea fiscală era obligată să indice în mod concret aceste legături, să explice necesitatea extinderii și să arate de ce perioada A/2012–A/2015 era indispensabilă pentru verificarea situației fiscale aferente perioadei inițiale A/2016–A/2019.

184. Or, în cauză, nu rezultă că SFS ar fi identificat, la momentul extinderii, o tranzacție, o cheltuială, un flux financiar sau o creștere patrimonială din perioada A/2016–A/2019 care să nu poată fi explicată fără examinarea perioadei A/2012–A/2015. Nu rezultă nici că autoritatea ar fi explicat de ce fiecare dintre anii incluși suplimentar în verificare era necesar pentru determinarea venitului impozabil estimat. Extinderea a fost realizată global, pentru întreaga perioadă A/2012–A/2015, fără individualizarea motivelor pentru care fiecare perioadă fiscală trebuia examinată.

185. Această lipsă de motivare este relevantă mai ales în condițiile în care, în rezultatul procedurii fiscale, SFS a ajuns să stabilească obligații fiscale pentru perioada A/2014. Astfel, perioada extinsă nu a fost folosită doar ca element auxiliar pentru explicarea situației fiscale din A/2016–A/2019, ci a devenit temei pentru stabilirea

directă a unui venit impozabil estimat nedeclarat, a impozitului aferent, a majorării de întârziere și a sancțiunilor fiscale. Această împrejurare confirmă importanța unei motivări riguroase a extinderii perioadei verificate.

186. Instanța mai reține că interpretarea art. 226[6] alin. (8) din Codul fiscal trebuie făcută în coroborare cu regimul termenului de prescripție și cu principiul securității raporturilor juridice.

187. Curtea Constituțională, în Hotărârea nr. 10 din 4 aprilie 2024, a subliniat că activitatea contribuabilului poate fi supusă controlului fiscal numai pentru o perioadă care nu depășește termenele de prescripție pentru stabilirea obligației fiscale, iar expirarea acestui termen are consecințe asupra obligației fiscale. Curtea a evidențiat, de asemenea, că autoritățile publice nu își pot exercita nelimitat în timp competențele fiscale, întrucât aceasta ar afecta certitudinea juridică și echilibrul dintre interesul statului de colectare a impozitelor și protecția patrimoniului contribuabilului

188. În acest context, posibilitatea SFS de a examina alte perioade fiscale în baza art. 226[6] alin. (8) nu poate fi înțeleasă ca o derogare implicită de la termenul de prescripție și nici ca un temei pentru extinderea automată a verificării la toate perioadele începând cu 1 ianuarie 2012. Această normă permite examinarea perioadelor conexe doar în măsura în care există legături cauzale reale, stabilite și motivate în fiecare caz concret.

189. Prin urmare, instanța ajunge la concluzia că extinderea verificării fiscale prealabile de la perioada A/2016–A/2019 la perioada A/2012–A/2015 nu a fost motivată în mod corespunzător prin prisma art. 226[6] alin. (8) din Codul fiscal. Simpla existență a declarației privind disponibilul mijloacelor bănești la situația din 1 ianuarie 2012 nu putea constitui temei suficient pentru extinderea perioadei verificate și, cu atât mai mult, pentru stabilirea ulterioară a obligațiilor fiscale aferente perioadei A/2014.

190. Instanța reține că un alt aspect relevant pentru aprecierea legalității Deciziei nr. 772/327 din 21 februarie 2024 îl constituie modul în care Serviciul Fiscal de Stat a aplicat instituția suspendării verificării fiscale prealabile.

191. Potrivit materialelor cauzei, verificarea fiscală prealabilă în privința reclamantului a fost inițiată prin scrisoarea nr. 26-21/5-10/750/99 din 23 aprilie 2021, pentru perioadele fiscale A/2016–A/2019. Ulterior, prin scrisoarea nr. 26-21/5-10/949/130 din 1 iunie 2021, reclamantul a fost informat despre sistarea verificării fiscale prealabile, iar prin scrisoarea nr. 26-21/5-10/963/133 din 2 iunie 2021 acesta a fost informat despre extinderea perioadei supuse verificării, fiind incluse perioadele fiscale A/2012–A/2019. Totodată, prin scrisoarea nr. 26-21/4-10/1142 din 10 noiembrie 2022, SFS a informat reclamantul despre reluarea procedurii de verificare fiscală prealabilă cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil pentru perioadele fiscale A/2012–A/2019.

192. Prin urmare, din propria poziție a autorității pârâte rezultă că verificarea fiscală prealabilă a fost considerată suspendată în intervalul cuprins între 1 iunie 2021 și 10 noiembrie 2022. Această împrejurare este confirmată și prin referința autorității

pârâte, în care SFS a indicat că, pentru perioada 1 iunie 2021 – 10 noiembrie 2022, verificarea fiscală prealabilă a fost suspendată conform art. 226^{14} din Codul fiscal, pentru acumularea documentelor și informațiilor suplimentare.

193. Instanța reține că, potrivit art. 226^{14} alin. (8) din Codul fiscal, în redacția aplicabilă la data efectuării verificării fiscale prealabile, durata verificării fiscale prealabile nu putea depăși 45 de zile de la data înștiințării privind inițierea verificării. În cazul necesității obținerii de la terți a unor documente, informații, explicații și/sau probe suplimentare, termenul de 45 de zile se suspenda de la momentul solicitării acestora, iar după încetarea condițiilor care au generat suspendarea, verificarea fiscală prealabilă urma să fie reluată.

194. Din această normă rezultă că suspendarea verificării fiscale prealabile nu reprezintă o modalitate de prelungire liberă a verificării, ci o excepție de la termenul legal de 45 de zile. Ea poate opera numai în măsura în care este determinată de o cauză reală și verificabilă, respectiv necesitatea obținerii de la terți a unor documente, informații, explicații ori probe suplimentare. Totodată, suspendarea trebuie să fie proporțională cu această cauză și să dureze doar atât timp cât subzistă împrejurarea care a justificat-o.

195. Instanța constată însă că materialele dosarului administrativ demonstrează că, în perioada declarată de SFS ca fiind suspendată, autoritatea fiscală a continuat să întreprindă acțiuni active de verificare și de acumulare a informațiilor.

196. Astfel, potrivit datelor indicate în dosarul administrativ, la 3 iunie 2021, adică imediat după comunicarea sistării verificării fiscale prealabile, SFS a efectuat interpelare către ***** (dosar administrativ, vol. IV, f.d. 47). Această acțiune a avut loc în perioada în care, potrivit poziției autorității pârâte, verificarea fiscală prealabilă era sistată.

197. De asemenea, la 23 septembrie 2021, SFS a efectuat mai multe interpelări către entități din domeniul financiar, bancar, investițional și al evidenței valorilor mobiliare, inclusiv către*****

198. Tot la 23 septembrie 2021, SFS a efectuat interpelări către *****

199. Ulterior, la 27 septembrie 2021, SFS a citat electronic mai multe instituții bancare pentru prezentarea informațiilor privind rulajul mijloacelor bănești, soldul conturilor, tranzacțiile și operațiunile efectuate, inclusiv *****

200. Mai mult, la 10 noiembrie 2021, SFS a efectuat noi interpelări către *****

201. Instanța apreciază că aceste acte nu pot fi calificate ca simple operațiuni neutre, fără legătură cu verificarea fiscală prealabilă. Prin conținutul lor, ele au avut ca scop obținerea de informații privind patrimoniul reclamantului, rulajele mijloacelor bănești, soldurile conturilor bancare, tranzacțiile efectuate, operațiunile economico-financiare și eventualele drepturi deținute în valori mobiliare. Toate aceste date constituie elemente specifice verificării fiscale prealabile efectuate cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil.

202. În aceste condiții, instanța constată că, deși formal SFS a declarat verificarea fiscală prealabilă ca fiind sistată/suspendată, în realitate autoritatea fiscală a

continuat efectuarea unor acțiuni active de verificare. Această conduită contrazice însăși natura suspendării, care presupune întreruperea temporară a curgerii procedurii pentru o cauză obiectivă, iar nu continuarea administrării probelor în paralel cu invocarea suspendării termenului legal.

203. Instanța nu neagă faptul că art. 226^{14} alin. (8) din Codul fiscal permitea suspendarea termenului de 45 de zile în cazul necesității obținerii de la terți a unor documente, informații, explicații și/sau probe suplimentare. Totuși, această posibilitate trebuie înțeleasă în limitele sale legale. Suspendarea nu poate fi folosită ca o modalitate prin care autoritatea fiscală oprește formal curgerea termenului, dar continuă în fapt verificarea contribuabilului prin interpelări repetate și colectarea de date de la terți.

204. Dacă în perioada suspendării SFS a continuat să solicite și să acumuleze informații relevante pentru verificarea fiscală prealabilă, atunci această perioadă nu poate fi privită ca o perioadă de suspendare reală a verificării. În asemenea condiții, suspendarea capătă caracter formal, iar termenul legal de 45 de zile este lipsit de efect util.

205. Instanța subliniază că termenul de 45 de zile prevăzut de art. 226^{14} alin. (8) din Codul fiscal are rol de garanție pentru contribuabil. Acesta urmărește să asigure ca etapa verificării fiscale prealabile să se desfășoare într-un interval previzibil și rezonabil, iar persoana verificată să nu fie menținută pe o perioadă îndelungată într-o stare de incertitudine cu privire la situația sa fiscală. Interpretarea potrivit căreia SFS ar putea suspenda formal verificarea, continuând însă activitatea de verificare, ar lipsi această garanție de conținut.

206. În plus, instanța observă că activitatea desfășurată de SFS în perioada pretinsei suspendări nu a fost una izolată sau ocazională. Dimpotrivă, numărul mare al interpelărilor și natura entităților vizate — instituții bancare, registratori, societăți de investiții, ***** și depozitari de valori mobiliare — demonstrează caracterul sistematic al acțiunilor de acumulare a informațiilor. Aceste acțiuni au vizat tocmai elementele centrale ale verificării fiscale indirecte: patrimoniul, disponibilitățile bănești, operațiunile bancare, tranzacțiile și deținerile reclamantului.

207. Prin urmare, instanța constată că SFS nu a demonstrat respectarea efectivă a regimului juridic al suspendării verificării fiscale prealabile. Autoritatea fiscală s-a prevalat de suspendarea termenului, dar, în același timp, a continuat activități relevante pentru realizarea verificării. Această împrejurare afectează regularitatea procedurii care a stat la baza emiterii Deciziei nr. 772/327 din 21 februarie 2024.

208. Astfel, instanța conchide că suspendarea verificării fiscale prealabile, invocată de Serviciul Fiscal de Stat pentru perioada 1 iunie 2021 – 10 noiembrie 2022, a avut un caracter formal, întrucât în același interval autoritatea a continuat să efectueze acțiuni concrete de verificare și acumulare a informațiilor. Această împrejurare afectează legalitatea procedurii administrative care a stat la baza Deciziei nr. 772/327 din 21 februarie 2024 și urmează a fi avută în vedere la aprecierea legalității actului administrativ final.

209. În continuare, instanța reiterează că, potrivit materialelor dosarului administrativ, prin Decizia nr. 772/327 din 21 februarie 2024, SFS a dispus calcularea și încasarea din contul reclamantului a sumei de 93.183 lei cu titlu de impozit pe venit diminuat pentru perioada fiscală A/2014, a sumei de 88.650 lei cu titlu de majorare de întârziere pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit, precum și aplicarea amenzii de 18.637 lei pentru diminuarea impozitului pe venit aferent aceleiași perioade fiscale. Totodată, prin aceeași decizie au fost aplicate amenda de 200 lei pentru nerespectarea modului de întocmire a declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit pentru perioada fiscală A/2014 și amenda de 2.500 lei pentru neprezentarea declarațiilor cu privire la proprietate pentru perioadele fiscale A/2012–A/2019.

210. Prin urmare, instanța constată că SFS nu s-a limitat la examinarea perioadei fiscale A/2014 ca element de apreciere a situației patrimoniale a reclamantului, ci a stabilit direct obligații fiscale și sancțiuni pentru această perioadă. Această distincție este importantă, deoarece posibilitatea autorității fiscale de a examina anumite perioade în cadrul aplicării metodelor indirecte nu este identică cu dreptul de a determina obligații fiscale pentru acele perioade, mai ales atunci când termenul de prescripție este expirat.

211. Conform art. 264 alin. (1) din Codul fiscal, impozitele, taxele și majorările de întârziere pot fi determinate în cel mult 4 ani de la ultima dată stabilită pentru prezentarea dării de seamă fiscale respective sau pentru plata impozitului, taxei ori majorării de întârziere, în cazul în care nu este prevăzută prezentarea unei dări de seamă fiscale. Aceeași normă stabilește că sancțiunile fiscale aferente unor impozite și taxe concrete pot fi aplicate în același termen, calculat de la ultima dată stabilită pentru prezentarea dării de seamă fiscale privind impozitul ori taxa respectivă sau pentru plata acestora.

212. De asemenea, art. 214 alin. (4) din Codul fiscal prevede că activitatea contribuabilului poate fi supusă controlului fiscal pentru o perioadă care nu depășește termenele de prescripție stabilite pentru determinarea obligației fiscale. Această normă confirmă legătura dintre perioada supusă controlului și perioada pentru care autoritatea fiscală mai este în drept să determine obligații fiscale. Controlul fiscal nu poate fi privit separat de efectul său juridic final, respectiv stabilirea sau nestabilirea obligațiilor fiscale.

213. Instanța reține că, pentru perioada fiscală A/2014, termenul de prescripție urma să fie calculat de la ultima dată stabilită pentru prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit sau pentru achitarea impozitului aferent acelei perioade. Or, Decizia nr. 772/327 a fost emisă la 21 februarie 2024, adică la o distanță de timp care depășește termenul general de 4 ani prevăzut de art. 264 alin. (1) din Codul fiscal.

214. În acest context, instanța constată că, la data emiterii Deciziei nr. 772/327, autoritatea fiscală nu mai putea determina obligații fiscale principale, majorări de întârziere și sancțiuni aferente perioadei A/2014 decât în cazul în care demonstra incidența unei excepții legale de la termenul de prescripție.

215. Instanța subliniază că art. 226[6] alin. (8) din Codul fiscal, invocat de autoritatea pârâtă în legătură cu aplicarea metodelor indirecte de estimare, nu instituie o derogare de la termenul de prescripție prevăzut de art. 264 din Codul fiscal. Această normă permitea SFS, în cazul stabilirii unor legături cauzale cu alte perioade fiscale, să examineze fiecare perioadă fiscală necesară care începe cu data de 1 ianuarie 2012. Totuși, examinarea unei perioade fiscale nu echivalează cu dreptul de a stabili obligații fiscale pentru acea perioadă, dacă termenul de prescripție este expirat.

216. Prin urmare, posibilitatea de examinare a unei perioade fiscale în cadrul metodelor indirecte are caracter probatoriu și auxiliar. Ea permite autorității fiscale să clarifice anumite aspecte patrimoniale, să verifice proveniența unor mijloace bănești sau să stabilească eventuale legături între perioade fiscale. Această posibilitate nu poate fi transformată însă într-un drept de a calcula impozit, majorări de întârziere și amenzi pentru o perioadă fiscală prescrisă.

217. Această interpretare este susținută și de instrucțiunea internă a Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-10/1-05/2678 din 18 mai 2021, emisă de Direcția Generală Conformare. În conținutul acesteia, autoritatea fiscală a indicat că termenul de prescripție pentru determinarea venitului impozabil estimat al persoanei fizice nu va depăși termenul stabilit de art. 264 din Codul fiscal. Totodată, instrucțiunea prevede că, în cazul în care se stabilesc legături cauzale cu alte perioade fiscale, se vor examina perioadele fiscale cu care se stabilește această legătură, iar pentru exercitarea verificării sau controlului fiscal pe o perioadă ce depășește termenul de prescripție se întocmește o notă-raport cu argumentarea necesității și cu anexarea documentelor confirmative.

218. Instanța mai observă că în Hotărârea Curții Constituționale nr. 10 din 4 aprilie 2024 s-a reținut că, atât în cazul controlului fiscal obișnuit, cât și în cazul aplicării metodelor indirecte, legislația fiscală stabilește termene de prescripție pentru determinarea obligațiilor fiscale. Curtea a indicat că activitatea contribuabilului poate fi supusă controlului fiscal pentru o perioadă care nu depășește termenele de prescripție, iar în cazul expirării acestor termene obligația fiscală se stinge.

219. Totodată, Curtea Constituțională a subliniat că principiul certitudinii juridice se opune exercitării nelimitate în timp a competențelor autorităților publice pentru înlăturarea unor situații pretins ilegale. Curtea a reținut că lipsa unor limite temporale în materia determinării obligațiilor fiscale poate afecta dreptul de proprietate al contribuabilului, întrucât determinarea impozitului, a majorărilor de întârziere și a sancțiunilor după o perioadă îndelungată poate produce consecințe patrimoniale disproporționate.

220. Aceste considerente sunt relevante pentru prezenta cauză, deoarece prin Decizia nr. 772/327, emisă în anul 2024, SFS a stabilit nu doar impozit pentru perioada A/2014, ci și majorare de întârziere și amenzi fiscale aferente aceleiași perioade. Or, tocmai asemenea consecințe patrimoniale întârziate sunt avute în vedere de regimul prescripției fiscale.

221. Aici, instanța reține că Hotărârea Curții Constituționale nr. 10 din 4 aprilie 2024,

deși a fost pronunțată ulterior emiterii Deciziei SFS nr. 772/327 din 21 februarie 2024, este relevantă pentru interpretarea regimului juridic al prescripției fiscale. Curtea nu a instituit prin această hotărâre un principiu nou, ci a confirmat semnificația unor garanții deja prevăzute de Codul fiscal, și anume că activitatea contribuabilului poate fi supusă controlului fiscal numai în limitele termenelor de prescripție pentru determinarea obligației fiscale, iar expirarea acestor termene produce consecințe asupra posibilității autorității fiscale de a mai stabili obligații fiscale. Prin urmare, considerentele Curții pot fi avute în vedere ca reper de interpretare a normelor aplicabile cauzei, fără ca aceasta să echivaleze cu aplicarea retroactivă a hotărârii constituționale asupra conduitei autorității fiscale la momentul emiterii actului contestat.

222. În continuare, instanța reține că autoritatea pârâtă a invocat, în apărare, faptul că reclamantul ar fi prezentat declarații cu informații ce induc în eroare și că în procesul aplicării metodelor indirecte s-ar fi stabilit legături cauzale cu alte perioade fiscale. Potrivit referinței SFS, autoritatea a susținut că, dat fiind faptul că contribuabilul ar fi prezentat declarații cu informații ce induc în eroare pentru perioadele A/2012–A/2019, precum și faptul că în procesul aplicării metodelor indirecte s-ar fi stabilit legături cauzale cu alte perioade fiscale, controlul pentru perioada A/2012–A/2019 ar fi fost inițiat conform legislației.

223. Instanța nu poate reține această susținere ca fiind suficientă pentru înlăturarea termenului de prescripție. Invocarea unei excepții de la prescripție trebuie să fie concretă, clară și verificabilă. Autoritatea fiscală nu poate invoca în mod general că o declarație conține informații ce induc în eroare, fără să indice care este declarația vizată, care informație anume este eronată sau înșelătoare, în ce constă caracterul ei necorespunzător realității și cum a influențat aceasta determinarea obligației fiscale.

224. Instanța reține că simpla neconfirmare documentară a sursei unor mijloace bănești nu este echivalentă cu prezentarea unei dări de seamă fiscale ce conține informații care induc în eroare. Lipsa unor probe suficiente privind proveniența banilor poate avea relevanță în cadrul aprecierii fiscale, însă nu înlocuiește obligația autorității de a demonstra condițiile legale ale excepției de la prescripție.

225. În prezenta cauză, SFS a indicat că în anul 2014 nu s-a confirmat documentar sursa de proveniență a mijloacelor bănești utilizate în sumă de 521.860,4 lei, calificând această sumă drept venit impozabil estimat nedeclarat pentru anul 2014. Totuși, această constatare nu dovedește, prin ea însăși, că reclamantul a prezentat o declarație fiscală cu informații care induc în eroare în sensul art. 264 din Codul fiscal.

226. Pentru a face inaplicabil termenul general de prescripție, SFS trebuia să motiveze expres existența unei situații care să permită înlăturarea prescripției. Or, din Decizia nr. 772/327 și din materialele relevante ale dosarului nu rezultă o analiză individualizată a acestei chestiuni. Nu este identificată concret informația pretins înșelătoare din declarația aferentă perioadei A/2014 și nu este explicat raportul dintre această informație și suma calificată ulterior drept venit impozabil estimat

nedeclarat.

227. Mai mult, Curtea Constituțională, prin Hotărârea nr. 10 din 4 aprilie 2024, a reținut că reglementarea care excludea orice termen de prescripție în cazul neprezentării dării de seamă fiscale sau al prezentării unei dări de seamă cu informații care induc în eroare nu asigura un echilibru corect între interesul statului de a colecta taxe și impozite și dreptul de proprietate al contribuabilului. Curtea a mai reținut că dificultățile întâmpinate de autoritatea fiscală la stabilirea obligațiilor fiscale nu justifică lipsa unui termen-limită, mai ales în condițiile în care legislația permite utilizarea metodelor indirecte.

228. În aceste condiții, instanța apreciază că excepția de la termenul de prescripție trebuie interpretată restrictiv și aplicată numai atunci când autoritatea fiscală demonstrează în mod clar condițiile prevăzute de lege. Această excepție nu poate fi prezumată din faptul că SFS a aplicat metode indirecte de estimare și nici din faptul că reclamantul nu a confirmat documentar toate sursele mijloacelor bănești invocate.

229. Instanța mai reține că, prin natura lor, majorarea de întârziere și amenda fiscală aplicate pentru A/2014 sunt accesorii ori consecințe ale stabilirii obligației fiscale principale pentru aceeași perioadă. Dacă autoritatea fiscală nu mai era în drept să determine obligația fiscală principală pentru A/2014 din cauza prescripției, atunci nu putea fi menținută nici majorarea de întârziere și nici sancțiunea fiscală aferentă acelei obligații.

230. Aceeași concluzie se impune și cu privire la amenda aplicată pentru nerespectarea modului de întocmire a declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit pentru A/2014, întrucât aceasta este legată de aceeași perioadă fiscală și de aceeași constatare privind diminuarea impozitului pe venit. În lipsa unei motivări suficiente privind inaplicabilitatea prescripției, sancțiunile aferente perioadei A/2014 nu pot fi menținute.

231. Prin urmare, instanța constată că SFS nu a demonstrat că, la data emiterii Deciziei nr. 772/327 din 21 februarie 2024, era în drept să determine obligații fiscale principale, accesorii și sancționatorii pentru perioada fiscală A/2014. Totodată, autoritatea pârâtă nu a demonstrat în mod concret incidența unei excepții legale de la termenul de prescripție, limitându-se la afirmații generale privind existența unor informații ce induc în eroare și la invocarea aplicării metodelor indirecte.

232. Totodată, potrivit materialelor cauzei, prin actul administrativ contestat SFS a reținut că, pentru perioada fiscală A/2014, reclamantul nu ar fi declarat venit impozabil estimat în sumă de *****, fapt ce a determinat calcularea impozitului pe venit diminuat, a majorării de întârziere și aplicarea sancțiunilor fiscale. Autoritatea pârâtă a explicat această concluzie prin faptul că, în anul 2014, nu s-ar fi confirmat documentar sursa de proveniență a mijloacelor bănești utilizate de reclamant.

233. Instanța consideră însă că simpla constatare a unei surse neconfirmate documentar nu este echivalentă cu identificarea clară a unui venit impozabil nedeclarat. În

materia aplicării metodelor indirecte de estimare, autoritatea fiscală poate utiliza date privind patrimoniul, cheltuielile, fluxurile de mijloace bănești și alte informații relevante, însă rezultatul acestei estimări trebuie să fie prezentat într-o manieră clară, verificabilă și suficient motivată. Estimarea nu exonerează autoritatea de obligația de a arăta de ce diferența constatată reprezintă venit impozabil și de ce acesta trebuia declarat pentru o anumită perioadă fiscală.

234. În conformitate cu art. 18 din Codul fiscal, venitul brut cuprinde anumite categorii de venituri, inclusiv venituri din activitate, salarii, dobânzi, creșteri de capital, chirii, redevențe și alte venituri care nu sunt calificate de lege ca neimpozabile. Prin urmare, atunci când SFS stabilește existența unui venit impozabil nedeclarat, autoritatea trebuie să indice, cel puțin în mod rezonabil, natura fiscală a venitului, categoria în care acesta se încadrează, perioada în care a fost obținut și motivul pentru care acesta trebuia inclus în declarația privind impozitul pe venit.

235. În speță, Decizia nr. 772/327 nu identifică o sursă concretă a venitului pretins nedeclarat. Nu este indicat cine ar fi achitat reclamantului suma respectivă, din ce raport juridic ar fi provenit aceasta, în ce modalitate a fost obținută, care este natura fiscală a venitului și în ce categorie prevăzută de legislația fiscală acesta se încadrează. Autoritatea a dedus existența venitului impozabil din faptul că anumite mijloace bănești utilizate nu au fost confirmate documentar, însă nu a individualizat un fapt generator concret al obligației fiscale.

236. Instanța reține că metodele indirecte de estimare au un rol probatoriu special, tocmai pentru situațiile în care venitul real nu poate fi stabilit pe baza documentelor obișnuite. Totuși, chiar și în acest caz, actul administrativ trebuie să permită destinatarului și instanței să înțeleagă raționamentul fiscal al autorității. Or, din actul contestat nu rezultă suficient de clar cum s-a trecut de la constatarea unei insuficiențe de mijloace sau a unei surse neconfirmate la concluzia existenței unui venit impozabil nedeclarat în sensul Codului fiscal.

237. Această lipsă de individualizare este cu atât mai relevantă cu cât suma de ***** a fost utilizată nu doar pentru calcularea impozitului, ci și pentru aplicarea majorării de întârziere și a sancțiunilor fiscale. Aplicarea unei sancțiuni fiscale presupune constatarea unei încălcări fiscale determinate, iar nu doar existența unei diferențe rezultate dintr-un calcul estimativ. În acest sens, art. 247 din Codul fiscal impune persoanei care examinează cazul de încălcare fiscală obligația de a clarifica dacă a avut loc într-adevăr o încălcare fiscală, dacă persoana trebuie trasă la răspundere și dacă există alte circumstanțe importante pentru soluționarea justă a cazului.

238. Instanța constată că, în cauza examinată, SFS nu a explicat în mod suficient de ce suma apreciată ca neconfirmată documentar reprezintă anume venit impozabil nedeclarat, și nu o diferență rezultată din modul de calcul al soldului inițial, din nevalorificarea unor surse invocate de reclamant, din respingerea unor venituri istorice ori din alte elemente patrimoniale neclarificate. Or, această distincție este

esențială, deoarece numai existența unui venit impozabil nedeclarat poate justifica stabilirea impozitului suplimentar și aplicarea sancțiunilor fiscale.

239. De asemenea, instanța reține că, potrivit art. 216 alin. (6) din Codul fiscal, actul de control fiscal trebuie să descrie obiectiv, clar și exact încălcarea legislației fiscale, cu referire la documentele de evidență și la alte materiale, indicând actele normative încălcate. Această cerință nu are un caracter formal, ci reprezintă o garanție a contribuabilului împotriva unor concluzii fiscale generale sau insuficient motivate. Actul fiscal trebuie să permită verificarea faptelor reținute, a normelor aplicate și a raportului dintre acestea.

240. În prezenta cauză, descrierea încălcării se bazează în principal pe formula că nu a fost confirmată documentar sursa de proveniență a mijloacelor bănești utilizate în anul 2014. O asemenea formulare nu arată, prin ea însăși, care este venitul impozabil concret, care este sursa acestuia, când a fost obținut, în ce categorie fiscală se încadrează și de ce neindicarea sa în declarația fiscală constituie încălcare fiscală. Prin urmare, motivarea actului nu corespunde pe deplin exigenței de claritate și exactitate prevăzute pentru constatarea unei încălcări fiscale.

241. Instanța mai observă că reclamantul a invocat, în cadrul procedurii administrative și în fața instanței, existența mai multor surse care, în opinia sa, ar fi trebuit luate în considerare la determinarea disponibilului de mijloace bănești, inclusiv venituri salariale, donații, dobânzi bancare, venituri din înstrăinarea unor bunuri și alte mijloace financiare acumulate anterior. SFS a respins aceste susțineri, în principal, pe motiv că nu au fost confirmate prin documentele prezentate de reclamant și prin informațiile disponibile în baza de date a autorității. Totuși, respingerea acestor explicații nu suplinește obligația autorității fiscale de a individualiza pozitiv venitul impozabil pretins nedeclarat.

242. Instanța subliniază că lipsa unor documente confirmative din partea contribuabilului poate avea relevanță în aprecierea probatoriului, însă nu poate transforma automat orice diferență neexplicată într-un venit impozabil nedeclarat, fără o motivare clară a naturii fiscale a acelei diferențe. Sarcina autorității nu se reduce la constatarea faptului că explicațiile contribuabilului nu sunt suficiente, ci presupune stabilirea și motivarea existenței unei încălcări fiscale concrete.

243. În acest sens, Decizia nr. 772/327 nu oferă o motivare suficientă pentru a permite instanței să verifice dacă suma de ***** constituie, în mod real și legal, venit impozabil nedeclarat pentru anul 2014. Actul contestat nu individualizează sursa venitului, nu explică natura lui fiscală și nu arată în mod convingător de ce acesta trebuie tratat ca venit brut impozabil potrivit Codului fiscal.

244. Prin urmare, instanța constată că actul administrativ contestat este afectat de insuficiența motivării în privința elementului central pe care se întemeiază: existența venitului impozabil estimat nedeclarat. Această insuficiență are caracter esențial, deoarece suma respectivă a constituit baza calculării impozitului pe venit,

a majorării de întârziere și a sancțiunilor fiscale aplicate reclamantului.

245. În consecință, instanța reține că Decizia nr. 772/327 din 21 februarie 2024 nu individualizează suficient venitul impozabil estimat nedeclarat, limitându-se la o concluzie rezultată din neconfirmarea documentară a sursei mijloacelor bănești. O asemenea motivare nu este suficientă pentru menținerea unui act administrativ fiscal prin care se stabilesc obligații patrimoniale și sancțiuni fiscale în sarcina contribuabilului.

Instanța reține că, în materia raporturilor fiscale, autoritatea publică este ținută să acționeze cu respectarea strictă a normelor legale care reglementează inițierea, desfășurarea și valorificarea rezultatelor controlului fiscal. Această exigență este cu atât mai importantă în cazul aplicării metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, deoarece aceste metode presupun stabilirea obligației fiscale nu prin identificarea directă a unui venit concret, ci prin reconstruirea situației patrimoniale și financiare a contribuabilului.

246. Într-o asemenea procedură, concluziile autorității fiscale trebuie să fie clare, coerente și suficient motivate. În acest context, instanța are în vedere regula potrivit căreia toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se interpretează în favoarea contribuabilului. Această regulă nu înlătură obligația contribuabilului de a prezenta informații și documente relevante, însă impune ca, atunci când autoritatea fiscală aplică norme fiscale neclare, stabilește obligații pe baza unor estimări sau invocă excepții de la termenul de prescripție, concluziile sale să fie riguros motivate și sprijinite pe probe suficiente. În lipsa unei asemenea motivări, îndoiala nu poate fi valorificată în defavoarea contribuabilului.

247. Prin urmare, instanța apreciază că deficiențele constatate nu reprezintă simple neregularități formale, ci afectează însăși legalitatea Deciziei nr. 772/327 din 21 februarie 2024. Actul contestat a fost emis în baza unei extinderi insuficient motivate a perioadei verificate, în urma unei verificări fiscale prealabile desfășurate cu încălcarea regimului suspendării, iar obligațiile fiscale au fost stabilite pentru o perioadă prescrisă, fără demonstrarea unei excepții legale și fără individualizarea suficientă a venitului impozabil estimat.

248. Totodată, instanța nu identifică temeiuri pentru admiterea integrală a acțiunii în partea ce vizează anularea separată a Deciziei nr. 772/2 din 25 noiembrie 2022 privind inițierea controlului fiscal și obligarea SFS la emiterea unei decizii privind sistarea verificării fiscale prealabile. Această decizie a avut rolul de a declanșa etapa controlului fiscal și nu a stabilit prin ea însăși obligații fiscale, majorări de întârziere sau sancțiuni în sarcina reclamantului. Consecințele juridice directe asupra reclamantului au fost produse prin Decizia nr. 772/327 din 21 februarie 2024.

249. În aceste condiții, instanța ajunge la concluzia că acțiunea urmează a fi admisă parțial, cu anularea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 772/327 din 21 februarie 2024 asupra cazului de încălcare a legislației, iar în rest pretențiile urmează a fi respinse ca neîntemeiate.

250. În conformitate cu art. 224 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, examinând acțiunea în contencios administrativ în fond, instanța de judecată adoptă una dintre următoarele hotărâri: 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 sunt ilegale și prin ele reclamantul este vătămat în drepturile sale.

251. În conformitate cu prevederile art. art. 219, 224 alin. (1) lit. a), 232 Cod administrativ al Republicii Moldova, instanța de judecată,

h o t ă r ă ș t e:

Se admite parțial acțiunea în contencios administrativ înaintată de ***** împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind contestarea actelor administrative.

Se anulează Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 772/327 din 21.02.2024 asupra cazului de încălcare a legislației și Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.754/113 din 17.05.2024, pe marginea contestației, emisă în procedura prealabilă.

În rest, pretențiile se resping ca neîntemeiate.

Hotărârea cu drept de apel la Curtea de Apel Centru în termen de 30 zile de la ziua pronunțării dispozitivului, prin intermediul Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

Președintele ședinței,
Judecător **Marcel POPESCU**