Instanța de fond: Judecătoria Chişinău (sediul Centru) (jud. Victor Sîrbu)
Dosarul nr. 3a-1554/24 (2-19197061-02-3a-12122024)

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

30 septembrie 2025 mun. Chişinău

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

Având în componenţa sa:
Preşedintele şedinţei, judecătorul Mîra Ghenadie
Judecătorii Ghedrovici Nicolae şi Bostan Angela
Grefier Zabulica Ionela

Judecînd în şedinţă publică, cererea de apel declarată de Bahnaru Dan asupra hotărârii Judecătoriei Chişinău (sediul Centru) din 13 iunie 2024, adoptată la acțiunea în contencios administrativ depusă de Bahnaru Dan către Serviciul Fiscal de Stat, Consiliul de Soluționare a Disputelor, terți Asociația patronală Camera de Comerț Americană din RM, Asociația Investitorilor Străini din RM, Confederația Națională a Patroanelor, Bahnaru Luiza, Bahnaru Tudor și SRL „KLM Plus" cu privire la anularea actelor administrative individuale,

C O N S T A T Ă:

Obiectul acțiunii, circumstanțele cauzei.

La 11.12.2019, Bahnaru Dan a depus acțiunea în contencios administrativ, îndreptată către Serviciul Fiscal de Stat, Consiliul de Soluționare a Disputelor, terți - Asociația patronală Camera de Comerț Americană din RM, Asociația Investitorilor Străini din RM, Confederația Națională a Patroanelor, Bahnaru Luiza, Bahnaru Tudor și SRL „KLM Plus" cu privire la anularea actelor administrative individuale.

În motivarea acțiunii Bahnaru Dan a indicat că, este cetățean a Republicii Moldova. În privința acestuia s-a inițiat un control care nu i-a fost adus la cunoștință.

Astfel, la 21.06.2019, a fost emis Actul de Control unde în termen s-a depus dezacord. La 21.08.2019 a fost emisă decizie de sancționare, care a fost contestată în termen. La data de 14.11.2019 a fost respinsă contestația.

Susține reclamantul că, actul de control, decizia de sancționare și decizia de respingere, sunt nelegale, pripite și nejustificate.

Menționează că, în perioada *****a fost efectuat control fiscal privind venitul impozabil pentru anii 2012-2016. Cu rezultatele expuse la capitolul concluzii și propuneri are anumite obiecții și anume:

La punctul II Anul 2012:

din concluzii s-a constatat ca a diminuat venitul impozabil cu 10 452 222,00 lei cu următoarele argumente:

- din sumele primite de la ÎI „ Bahnaru Dan" la contul de card - 10 381 000,00 lei au fost returnate prin returnarea în casieria întreprinderii și au fost utilizate la procurarea producției agricole, care la rândul sau a fost livrata către fabricile de producție (SA „Natur Bravo", SA „Orhei-Vit", etc).

Această informație a fost examinată de Serviciul Fiscal la lichidarea întreprinderii unde încălcări nu au fost depistate. Or, această informație nu se declara în forma IAS, deoarece conform art. 90 din Codul fiscal se considera ca venit neimpozabil.

Totodată indică că, de către Serviciul Fiscal a fost efectuat control la persoana fizică Bahnaru Dan unde aceste argumente au fost susținute. La momentul controlului nu au fost încălcări or, nu sunt acte ce ar dovedi anularea actului de control care a fost efectuat de Serviciul Fiscal de Stat.

Or, ÎI „ Dan Bahnaru" prin decizia din 31.06.2015 a fost verificată această perioadă în care încălcări din domeniul fiscal nu au fost găsite. Totodată prin actul de control din 06.08.2015 întreprinderea a fost verificată total și acceptată lichidarea, fapt care confirmă că încălcări sau supraplăți, sau plăți nelegale nu au existat.

În privința banilor depuși de Razlog Vasile, aceștia au fost returnați fapt confirmat prin recipisă în acea perioadă, anexată la dosar.

La punctul III Anul 2013:

din concluzii invocă următoarele argumente cu diminuarea venitului impozabil:

- din suma de 16 525 000,00 lei primită de la SRL „KLM Plus" pentru achiziția producției de Horticultura, 3 620 000,00 lei au fost returnate, la contul bancar, iar 12 905 000,00 lei au fost returnate în casieria întreprinderii, ulterior fiind utilizate la procurarea producției agricole de la persoane fizice, informație care de asemenea nu se declara în forma IAS, deoarece conform art. 90 din Codul fiscal se considera ca venit neimpozabil.

Totodată menționează că, au fost prezentate și acte confirmative prin care banii au fost cheltuiți pentru procurarea mărfii alte sume au fost restituite în casierie (Dispoziție de plată, Decont de avans, Chitanță etc).

În privința banilor depuși de Dogaru Eleonora aceștea au fost returnați fapt confirmat prin recipisă în acea perioadă.

La punctul IV anul 2014:

din concluzii invocă următoarele argumente cu diminuarea venitului impozabil:

- din suma de 10 460 038, 00 lei în anul 2014, din 16 157 000 lei primite de la SRL,,KLM Plus" - 589 800,00 lei au fost returnate la contul bancar, iar 1 058 200,00 lei au fost returnate în casieria întreprinderii fost utilizate la procurarea producției agricole.

Totodată menționează că, au fost prezentate și acte confirmative prin care banii au fost cheltuiți pentru procurarea mărfii alte sume au fost restituite în casierie (Dispoziție de plata, Decont de avans, Chitanță etc).

Indică că, suma de 190 000,00 lei primite de la SRL ,,Kridar-Ox" a fost returnată la data 28.07.2014, fapt care singuri colaboratorii fiscali au reflectat la pag. 10 alin. 3.

Suma de 11 557,11 lei a fost primită pentru utilajul, conform actului de achiziție din 25.06.2014, fapt expus pe pagina a actului, sume care totuși sunt incluse în venit impozabil.

Totodată au fost prezentate și acte confirmative prin care banii au fost cheltuiți pentru procurarea mărfii alte sume au fost restituite în casierie.

Reclamantul reiterează că, banii depuși de Cojocaru Andrei, au fost returnați - fapt confirmat prin recipisă în acea perioada.

În privința banilor depuși de Bahnaru Tudor, aceștia au fost returnați fapt confirmat prin recipisă în acea perioadă.

La punctul V anul 2015:

din concluzii indică următoarele argumente cu diminuarea venitului impozabil:

- din suma de 20 391 000,00 lei primite de la SRL ,,KLM Plus", 11 726 900,00 lei, au fost returnate la contul bancar, iar 8 664 100,00 lei au fost returnate în casieria întreprinderii, ulterior a fost utilizate la procurarea producției agricole:

- 128 500,00 de la ÎI ,, Dan Bahnaru" - ultima a fost lichidată și a fost verificată total pe perioada 2012 - 2015 unde încălcări nu au fost găsite.

În privința banilor depuși de Ghetu Valentina și Rudi Violina aceștia au fost returnați - fapt confirmat prin recipisă în acea perioadă.

Totodată mai indică că, au fost prezentate și acte confirmative prin care banii au fost cheltuiți pentru procurarea mărfii, alte sume au fost restituite în casierie (Dispoziție de plată, Decont de avans, Chitanță etc).

La punctul V anul 2016:

din concluzii indică următoarele argumente cu diminuarea venitului impozabil:

- suma de 795 000,00 lei transferate de la contul bancar a SRL „KLM Fruct" și 100 000,00 lei primite la contul bancar și nereflectate în evident contabilă la contul 252.4, aceste nu sunt împrumuturi, de aceea nu s-au reflectat la contul 252.4.

Indică că, toate aceste tranzacții au fost efectuate prin contul de card a persoanei fizice pentru a evita comisionul bancar la extragerea numerarului, de care avea nevoie firmele pentru achiziționarea produselor agricole. Fapt, care clar se vede din tabelele la pag. 3 -5.

În privința banilor ca donație de Bahnaru Luiza aceștia au fost returnați fapt confirmat prin recipisă în acea perioadă, iar donația depusă de către Rudi Violina aceștia au fost returnați fapt confirmat prin recipisă în acea perioadă.

Din tranzacțiile descrise în act nu e clar care sume sunt incluse în venitul impozabil și care nu, fapt ce contraveni prevederilor art. 216, p. 6.

Cu titlu de informare indică că, ÎI „Baharu Dan" a fost lichidată în anul 2015: KLM Plus a fost vândută în anul 2016.

La KLM Fruct în anul 2018 luna ianuarie a fost efectuată o percheziție, unde fost ridicată toată contabilitatea. Urmează a verifica toate tranzacțiile efectuate, actele de achiziție a producției agricole, documentele de casă, deoarece returnările mijloacelor bănești în casieria firmelor și multe altele nu s-au luat în considerație.

Astfel o parte din acte au fost posibilă de a fi găsită și este foarte greu de a găsi contabilitatea din anul 2014, 2013, 2012.

Cu referire la efectuarea verificării indică:

a) Alineatul (35) art. 24 a Legii face referire la achizițiile efectuate până la 31.12.2017 de către persoanele juridice de la persoanele fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător. Astfel, achizițiile de mărfuri efectuate în această perioadă din care a fost reținut și achitat la buget impozitul în conformitate cu art. 90^1 alin. (3^5) din Codul fiscal și achizițiile specificate la art. 20 lit. y) și y^2 (veniturile obținute de persoanele fizice, cu excepția întreprinzătorilor individuali și gospodăriilor țărănești (de fermier), de la predarea materiei prime secundare, inclusiv a deșeurilor și a reziduurilor de hârtie și de carton, de cauciuc, de plastic și de sticlă (cioburi de sticlă), de metale feroase și neferoase, a reziduurilor industriale care conțin metale sau aliaje ale acestora și ambalajului returnabil,

precum și a acumulatoarelor electrice uzate și veniturile de la livrarea laptelui natural) nu sunt pasibile de verificare în cadrul controalelor fiscale.

b) conform alin. (34) a art. 24 a Legii, veniturile obținute de către persoanele fizice care nu practică activitate de întreprinzător până la 31.12.2017 din care a fost reținut și achitat la buget impozitul în conformitate cu art. 90^1 alin. (3^5) din Codul fiscal și achizițiile specificate la art. 20 lit. y) și y^2 nu sunt pasibile de verificare în cadrul controalelor fiscale.

c) Conform alin. (36) a art. 24 a Legii, în cazul în care achizițiile specificate anterior au fost efectuate după 01.01.2018, acestea nu vor fi pasibile de verificare, în cadrul controalelor fiscale.

d) Totodată, art. 233 alin. (1) Cod fiscal prevede tragerea la răspundere pentru încălcare fiscală în temeiul legislației fiscale în vigoare în timpul și la locul săvârșirii încălcării, cu excepția situațiilor când legea nouă prevede sancțiuni mai blânde, cu condiția că încălcarea fiscală, prin caracterul ei, nu atrage după sine, în condițiile legii, răspunderea penală.

e) Totodată impozitul achitat din urma achiziției de producție agricolă este unul final conform art. 90^1 alin. (3^5), persoanele specificate la art. 90 rețin un impozit în mărime de 5% din plățile efectuate în folosul persoanei fizice, cu excepția întreprinzătorilor individuali și a gospodăriilor țărănești (de fermier), pe veniturile obținute de către acestea aferente livrării producției din fitotehnie și horticultură în formă naturală, inclusiv a nucilor și a produselor derivate din nuci, și a producției din zootehnie în formă naturală, în masă vie și sacrificată, cu excepția laptelui natural.

f) Astfel, în cazul în care persoana juridică a fost supusă controlului fiscal prin metoda de verificare totala/tematică, fiind verificate și aspectele aferente achizițiilor documentate, dar și alte obiecte impozabile, iar actul de control a fost întocmit după data de 01 ianuarie 2018, în cadrul căruia au fost verificate și achizițiile efectuate de la persoanele fizice în perioada de până la 31 decembrie 2017, din care a fost reținut și achitat la buget impozitul, în Decizia asupra cazului de încălcare a legislației, aspectele date vor fi reflectate în partea constatatoare, și respectiv în partea decisivă se va menționa despre lipsa temeiului tragere la răspundere și se vor consemna aspectele vizate la prevederile art. 24 alin. (35) din Lege.

g) În aceiași ordine de idei, în cazul solicitărilor parvenite de la alte autorități, inclusiv de la organele de drept, precum și solicitările depuse de persoanele fizice, privind verificarea achizițiilor efectuate de persoanele juridice, de la persoanele fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător, și/sau verificarea veniturilor persoanelor fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător, aferente livrării producției din fitotehnice și horticultura în formă naturala, inclusiv a nucilor și a

produselor derivate din nuci, și a producției din zootehnie în formă naturală, în masă vie și sacrificată și veniturile specificate la art. 20 lit. y) și y^2) din Codul fiscal, efectuate/ obținute de către aceștia: în perioada de până la data de 31.12.2017, Direcția generală managementul riscurilor va examina și perfecta scrisoarea de răspuns în adresa solicitantului în care se va menționa despre lipsa temeiului de inițiere a controlului, conform prevederilor art. 24 alin. (34) sau alin. (35) din Lege.

h) Astfel controlul la Eurogalant nu urma să fie efectuat pe margine acestei relații economice.

Cu referire la încălcarea procedurii fiscale reclamantul făcând referire la prevederile articolelor 215, 216 alin. (12), 226^5, 226^6, 226^{14}, 226^{15} din Codului fiscal, menționează că, nu a primit nici un act care să confirme înștiințarea de la Ministerului Finanțelor/Cancelariei de Stat despre controlul dispus și nici o copie a deciziei Ministerului Finanțelor/Cancelariei de Stat despre efectuarea controlului financiar la reclamant. Prin urmare reclamantului i s-a încălcat dreptul: să cunoască că este verificat; (art. 226); dreptul de a prezenta declarația cu privire la proprietate; informarea privind controlul/verificare prealabilă (art. 226^{15}); nu a fost respectat termenul de prescripție.

Cu referire la Regulamentele interne ale SFS reclamantul indică că, potrivit ordinului nr. 176, privind aprobarea Regulamentului cu privire la verificarea obligațiilor fiscale și estimarea veniturilor impozabile ale persoanelor fizice cu aplicarea metodelor și surselor indirecte din 22 iunie 2017.

Indică că, inițierea controlului se începe cu pct. 25, potrivit căruia, în procesul analizei și selectării persoanelor fizice care urmează a fi supuse verificării, Serviciul Fiscal de Stat aplică metodele de analiză a riscuri lor.

Potrivit art. 11 urmează să fie o notă raport care să menționeze despre depășirea termenilor de prescripție fapt care lipsește.

Totodată nu este specificat care din caracteristicile riscului sunt din pct. 32: veniturile declarate de persoana fizică și de plătitorii de venit; creșterea/descreșterea proprietarii persoanei fizice; cheltuielile personale efectuate; fluxurile de mijloace bănești.

Prin urmare indică că, lipsește și propunerea de verificare conform pct. 38, în conformitate cu care, dacă, din informațiile deținute, SFS identifică existența persoanelor, specificate la pct. 32 din prezentul Regulament, în lista persoanelor fizice care depășesc riscul minim acceptat, elaborarea propunerilor se face concomitent pentru toate aceste persoane.

Astfel, potrivi pct. 55, persoana fizică urmează să fie audiată sau să-i fie acordat acest drept fapt care nu a fost îndeplinit de SFS. Or, dreptul solicitantului este încălcat și prin faptul nerespectării pct. 14 din regulament.

Mai face referire reclamantul și la pct.15, 18, 56 din regulament.

Menționează că, contabilitatea este un sistem complex de colectare, identificare, grupare, prelucrare, înregistrare, generalizare a elementelor contabile și de raportare financiară de care persoane fizice ca ființe umane nu se ocupă. Pentru soluționarea acestui litigiu, consideră necesar să aplice hotărârea CEDO din 22 ianuarie 2009 pronunțată în cauza Bulves AD vs Bulgaria (cererea nr. 3991/030), care este direct aplicabilă în sistemul de drept al Republicii Moldova, având forță constituțională și supra legislativă.

Prin hotărârea menționată, CEDO a notat că persoana verificată, nu are nici o posibilitate de a supraveghea, a controla ori a cere furnizorului său să se conformeze obligațiilor.

De asemenea, jurisdicția europeană a menționat că persoana verificată, este plasată într-o poziție dezavantajoasă și într-o stare de incertitudine în situația în care recunoașterea dreptului, ori aplicarea controlului depinde de evaluarea dată de autoritățile fiscale.

CtEDO respectă și acceptă eforturile statului de a curma abuzul fraudulos în sistemul fiscal. Însă, masurile de prevenire, stopare și pedepsire se consideră justificate doar în cazul când statul posedă informația cu privire la abuzul comis de persoana verificată impozabilă.

Astfel, potrivit art. 7 din Legea contabilității, obligativitatea ținerii contabilității nu cad persoanele fizice. Solicitantul nu este o entitate ar putea ține o contabilitate. Și responsabilitatea pentru o astfel de contabilitate o are doar persoana ce are o obligație de a ține contabilitatea.

Totodată indică că, s-a solicitat în repetate rânduri să fie comunicată tematica controlului, avându-se în vedere scopul obiectivul și aspectul de activitate supus controlului, însă nici pînă în prezent nu a fost prezentată o explicație clară cu privire la obiectivul scopul motivele și tematica controlului dispus, totodată aceste aspecte lipsesc și în decizia contestată.

Obiectul controlului poartă un caracter abuziv și contravine actelor normative. Astfel constată faptul că prin dispunerea unui control din partea la Serviciului Fiscal se aduce o încălcare a competenței stipulate expres de lege, competența fiind depășită esențial.

Menționează că nu îi este clară formularea utilizată prin ne indicarea actelor necesare și tranzacțiilor ce sunt vizate. Atrage atenția și asupra termenului prescripție prevăzut la art. 214 Codului fiscal.

Astfel, termenul inclus în decizia de inițiere a controlului 2012 - 2016 depășește termenul de prescripție de 4 ani de zile deoarece decizia de inițiere este emisă în anii 2017 urma să fie inclusă perioada 2019-2016. Or, conform legii arhivării actele contabile urmează să fie transmisă în arhivă după 5 ani.

Indică, Legea nr. 1164/1994 pentru punerea în aplicare a titlurilor I și II ale Codului fiscal alineatul (35) a art. 24 - face referire la achizițiile efectuate până la 31 decembrie 2017 de către persoanele juridice de la persoanele fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător. Astfel, achizițiile de mărfuri efectuate în această perioadă din care a fost reținut și achitat la buget impozitul în conformitate cu art. 90^1 alin. (3^5) din Codul fiscal și achizițiile specificate la art. 20 lit. y) și y^2) (veniturile obținute de persoanele fizice cu excepția întreprinzătorilor individuali și gospodăriilor țărănești (de fermier), de la predarea materiei prime secundare, inclusiv a deșeurilor și a reziduurilor de hârtie și de carton, de cauciuc, de plastic și de sticlă (cioburi de sticlă), de metale feroase și neferoase, a reziduurilor industriale care conțin metale sau aliaje ale acestora și ambalajului returnabil, precum și a acumulatoarelor electrice uzate și veniturile de la livrarea laptelui natural) nu sunt pasibile de verificare în cadrul controalelor fiscale.

De asemenea se menționează că conform alin. (34) a art. 24 a Legii veniturile obținute de către persoanele fizice care nu practică activitate de întreprinzător până la 31 decembrie 2017 din care a fost reținut și achitat la buget impozitul în conformitate cu art. 90^1 alin. (3^5) din Codul fiscal și achizițiile specificate la art. 20 lit. y) și y^2) nu sunt pasibile de verificare în cadrul controalelor fiscale. Totodată, în art. 233 alin. (1) Cod fiscal, prevede tragerea la răspundere pentru încălcare fiscală în temeiul legislației fiscale în vigoare în timpul și la locul săvârșirii încălcării, cu excepția situațiilor când legea nouă prevede sancțiuni mai blânde, cu condiția că încălcarea fiscală, prin caracterul ei, nu atrage după sine, în condițiile legii, răspunderea penală.

Prin urmare în situația în care persoana a fost supusă controlului fiscal prin metoda de verificare tematică, iar actul de control a fost întocmit după data de 01 ianuarie 2018, cu referire la achizițiile efectuate pentru perioadele de până la 31 decembrie 2017, din care s-a achitat la buget impozit, urmează a fi emisă Decizia privind clasarea cazului, cu trimitere la prevederile art. 24 alin. (35) din Lege.

Mai indică că, în cazul în care persoana a fost supusă controlului fiscal prin metoda de verificare totală tematică, fiind verificate si aspectele aferente achizițiilor documentate, dar și alte obiecte impozabile, iar actul de control a fost întocmit după data de 01 ianuarie 2018, în cadrul căruia au fost verificate și achizițiile efectuate de la persoanele fizice în perioada de până la 31 decembrie 2017, din care a fost reținut și achitat la buget impozitul, în Decizia asupra cazului de încălcare a legislației, aspectele date vor fi reflectate în partea constatatoare, și respectiv în partea decisivă se va menționa despre lipsa temeiului tragere la răspundere și se vor consemna aspectele vizate la prevederile art. 24 alin. (35) din Lege.

În opinia reclamantului reiese că, inspectorii fiscali nu au folosit metodele adecvate și legale a controlului, or, potrivit art. 214 din Codul fiscal, controlul fiscal la fața locului și/sau la oficiul organului fiscal poate fi organizat și efectuat prin următoarele metode și operațiuni: verificarea faptică, verificarea documentară, verificarea totală, verificarea parțială, verificarea tematică, verificarea operativă, verificarea prin contrapunere, Astfel, art. 215 din Codul fiscal prevede, că la relevarea unor erori și/sau contradicții între indicii dărilor de seamă și documentelor prezentate, organul care a efectuat controlul este obligat să comunice despre aceasta contribuabilului, cerându-i, totodată, să modifice documentele respective în termenul stabilit". Or, în coroborare cu art. 226^{12} . Etapele aplicării metodelor indirecte de estimare procedura de verificare a persoanei fizice cu aplicarea metodelor indirecte de estimare se va efectua în următoarele etape: a) analiza și selectarea persoanelor fizice care urmează a fi supuse verificării; b) verificarea fiscală prealabilă a persoanei fizice; c) controlul fiscal.

Totodată nu este clar ce fel de control urmează să fie efectuat total, parțial, de contrapunere sau alt fel de control ce tranzacții urmează a fi efectuate în contrapunere cu ce întreprinderi sau/ și persoane fizice.

Mai mult ca atât lipsa controlului legal va duce la încălcarea art. 1 din Protocolul nr, 1 adițional la Convenție, invocat separat, precum și combinat cu art. 14 din Convenție.

Toate aceste aspecte denotă faptul că statul urmează să asigure persoanele la un proces legal și transparent ori efectuarea unui control contrar normelor legale este o încălcare a convenției, cât și aplicarea normelor contrar speței și faptelor trece peste linia de abuz, securitatea raporturilor juridice.

Prin urmare depunerea unei obiecții nu este suficient de emiterea hotărârii precum este cea contestată este de reiterat că dreptul la judecarea într-un mod echitabil de către o instanță, după cum este garantat de art. 6 § 1 CEDO, consideră că, trebuie interpretat în lumina Preambulului Convenției, care, în partea se relevantă, declară preeminența dreptului o parte a moștenirii comune a Statelor Contractante. Unul din aspectele fundamentale ale preeminenței dreptului este principiul securității raporturilor juridice, care cere, printre altele, ca atunci când instanțele judecătorești dau o apreciere finala unei chestiuni, constatarea lor să nu mai poată fi pusă în discuție, inclusiv și deturnarea situației prevăzute de lege.

A mai menționat reclamantul că, pentru a purcede la control urmează să fie respectată prima etapă termenul de prescripție în cazul acestuia este depășit deoarece conform deciziei de control perioada de control estimate este 2012 - 2017 dat la moment este în anul 2019 astfel mai departe de anul 2015 SFS de stat

nu are dreptul să efectueze controale. Or, a doua etapă fiind analiza și selectarea persoanei aici urmează să fie respectate principii ca: legalitate (limitele competenței acestora); egalitate; disponibilitate. Prin urmare aceste principii au fost încălcate la emiterea deciziilor contestate. Sau se interzice efectuarea repetată a controalelor fiscale la fața locului asupra unora și acelorași impozite și taxe pentru o perioadă fiscală care anterior a fost supusă controlului, cu excepția cazurilor când efectuarea controlului fiscal repetat se impune de reorganizarea sau lichidarea contribuabilului, ține de auditul activității organului fiscal 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 controlul se efectuează la solicitarea organelor de drept și a celor specificate la art. 131 alin. (5), când necesitatea a apărut în urma examinării cazului cu privire la încălcarea legislației fiscale sau în urma examinării contestației. Drept temei pentru efectuarea controlului fiscal repetat la fața locului, în legătură cu auditul activității organului fiscal de către organul ierarhic superior, poate servi numai decizia acestuia din urmă, cu respectarea cerințelor prezentului articol (art. 214 al. 8),

Deci, urmare, controlul repetat nu poate avea loc, iar dacă a început urmează să înceteze imediat dacă: lipsesc acte de verificare prealabilă a persoanei fizice; toate aceste proceduri urmează a fi începute cu repetarea unui aspect de control fiscal Serviciul Fiscal de Stat urmează să notifice contribuabilul despre pactul că este verificate motiv că acesta să cunoască ce sunt acestea datele de caracter personal fapt cate în speța noastră lipsește. Tot la acest aspect SFS de stat are pârghii suficiente pentru a colecta informației în cadrul legal unde să inițieze controale asupra persoanelor fizice fapt care în esență nu s-a întâmplat. Sau potrivit art. 226^{15} alin. (11), durata efectuării controlului fiscal este stabilită de organul fiscal și nu poate depăși 3 luni de la data inițierii verificării prealabile. Persoana verificată poate solicita prelungirea termenului de control cu 45 de file. Prin urmare controlul fiscal a început din martie 2018 și a continuat până în prezent, peste un an ani de zile fapt care contravine legii. Astfel securitatea raporturilor juridice a fost încălcată de pârât.

A mai menționat reclamantul că, presupusul control la ,,KLM Plus" SRL nu a fost efectuat fiind doar plasat pe hârtie, de formă, fapt care poate fi confirmat că nici o persoană de la SFS nu s-a prezenta la biroul acestuia. Totodată ,,KLM Fruct" SRL avut 20 de controale pe 2016, 2017 și în 2018 august a fost control total în care încălcări pe acest domeniu nu au fost depistate: Lipsește actul de informare emis de SFS privind inițierea controlului.

Comunică cu titlu de informare că, la moment este contestată decizia de inițiere a controlului unde instanța de apel a obliga reprezentantul Serviciul Fiscal

de a prezenta dosarul administrativ și ultimul a indicat că acesta nu există, chiar dacă au avut loc mai multe ședințe de judecată: Consideră că, aceste incertitudini duc indubitabil la încălcări din parte inspectorilor din cadrul Serviciului Fiscal de Stat.

Solicită reclamantul:

- a anula actul de control 5-692217, 692218, 692219, 3-576406 din 21.06.2019;
- a anula Decizia nr. 180 din 21.08.2019;
- a anula Decizia nr. 387 din 14.11.2019;
- a dispune efectuarea unui recontrol cu participarea lui Dan Bahnaru.

Hotărîrea instanţei de fond ce constituie obiectul apelului.

Prin hotărârea Judecătoriei Chişinău (sediul Centru) din 13 iunie 2024, cererea de chemare în judecată depusă de Bahnaru Dan către Serviciul Fiscal de Stat, Consiliul de Soluționare a Disputelor, terți Asociația patronală Camera de Comerț Americană din RM, Asociația Investitorilor Străini din RM, Confederația Națională a Patroanelor, Bahnaru Luiza, Bahnaru Tudor și SRL „KLM Plus" cu privire la anularea actului de control **; anularea deciziei nr. 387 din 14.11.2019 și efectuarea unui recontrol, s-a respins ca neîntemeiată.***

Verificarea întrunirii condiţiilor de admisibilitate a apelului.

Invocând ilegalitatea hotărârii instanței de fond, la 8 iulie 2024, Bahnaru Dan a declarat apel asupra hotărârii Judecătoriei Chişinău (sediul Centru) din 13 iunie 2024.

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

Din materialele cauzei rezultă că, la caz dispozitivul hotărîrii instanţei de fond a fost pronunţat public la 13 iunie 2024, iar cererea de apel a fost depusă la 8 iulie 2024, prin urmare Completul judiciar constată că, apelul declarat de Bahnaru Dan a fost depus în interiorul termenului legal.

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

În speță, hotărîrea motivată a fost comunicată părții apelante la data de 26 noiembrie 2024, iar motivarea apelului a fost depusă la 23 decembrie 2024, adică cu respectarea prevederilor art. 232 alin. (2) Cod administrativ.

<u>Argumentele apelantului vis-a-vis de pretinsa ilegalitate a hotărîrii atacate cu apel.</u>

În motivarea apelului, Bahnaru Dan a reiterat argumentele fapt și de drept indicate în cererea de chemare în judecată. Suplimentar a menționat că instanța de fond nu a ținut cont de faptul că SFS nu a respectat principiul proporționalității la emiterea actelor administrative contestate, că SFS nu a respectat procedura de control și că SFS a depășit limitele competenței sale. De asemenea în opinia reclamantului instanța de fond nu a luat în considerare probele prezentate

A solicitat casarea hotărârii instanței de fond cu pronunțarea unei decizii de admitere integrală a acțiunii.

<u>Argumentele participanților la proces:</u>

Apelantul Bahnaru Dan, în ședința instanței de apel a susținut integral argumentele indicate în motivarea apelului. A solicitat admiterea acestuia în sensul formulat.

Reprezentantul părții intimate SFS, Spînu Adrian, în ședința instanței de apel a pledat pentru respingerea apelului declarat de Bahnaru Dan, cu menținerea hotărîrii instanței de fond ca fiind legală și întemeiată.

Restul participanților la proces, în ședința instanței de apel nu s-au prezentat din motive necunoscute, deși au fost înștiințați legal despre locul, data şi ora examinării cauzei, despre motivele neprezenții nu au informat instanța de apel, nu au înaintat cereri de amânare a ședinței sau de examinare în lipsa lor, motiv din care, pornind de la reglementările art.239 alin. (2) Cod administrativ, Completul judiciar a dispus judecarea cauzei în absența acestora.

Audiind participanții prezenți la proces, studiind materialele dosarului şi înscrisurile administrate, verificând argumentele expuse în cererea de apel, precum și cercetând din oficiu starea de fapt în baza tuturor probelor administrate la caz, Completul judiciar specializat în examinarea cauzelor de contencios administrativ al Curţii de Apel Centru conchide că apelul declarat de Bahnaru Dan este neîntemeiat, motiv din care urmează a fi respins cu menţinerea hotărârii Judecătoriei Chişinău (sediul Centru) din 13 iunie 2024, din următoarele considerente.

<u>Aprecierea instanţei de apel a argumentelor părţilor şi cadrului legal aplicabil speţei:</u>

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

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

Potrivit dispoziţiilor art.219 alin.(1), (3) Cod administrativ, *(1) Instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți. (3) Instanța de judecată nu are dreptul să depășească limitele pretențiilor din acțiune, însă, totodată, nu este legată de textul cererilor formulate de participanții la proces.*

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

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

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

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

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

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

Completul specializat în examinarea cauzelor de contencios administrativ al Curţii de Apel Centru, analizând legalitatea hotărârii pronunţate în raport cu prevederile art.225 Cod administrativ; art. 239 – 241 Cod de procedură civilă, constată că aceasta urmează a fi menţinută, or instanţa de fond, corect a elucidat şi constatat circumstanţele cauzei, a verificat şi apreciat obiectiv, probele prezente

la materialele cauzei, stabilind corect circumstanțele de fapt și aplicând corect legislația pertinentă ce guvernează raportul litigios.

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

<u>În fapt:</u>

Materialele cauzei atestă că, prin ordinul nr.16 din 04 aprilie 2017, Serviciul Fiscal de Stat în temeiul prevederilor art. 133 din Codul fiscal, în scopul planificării activității de control fiscal și aplicării prevederilor cap 11^1 Titlul V din Codul Fiscal, a aprobat lista persoanelor fizice incluși în planul de controale fiscale pentru trimestrul II anul 2017, conform anexei la prezentul Ordin, fiind inclus și Bahnaru Dan.

Prin Decizia SFS privind inițierea controlului fiscal nr. *****din 05.07.2017, a fost efectuat control fiscal cameral prin metoda verificării tematice cu aplicarea metodelor indirecte de estimare venitului impozabil, al corectitudinii declarării, calculării și achitării impozitului pe venit al persoanei fizice Bahnaru Dan Tudor, pentru perioadele fiscale 2012-2016.

În rezultatul efectuării controlului de către SFS, a fost întocmit Actul de control fiscal nr. 5-692217, prelungit pe documentul nr. 5-692218, nr. 5-692219, nr. 3- 576406 din 21.06.2019.

Potrivit Actului de control 5-692217 din 21 iunie 2019, se atestă că, inspectorii principali Aurica Brumă și Miroslav Culicov din cadrul Direcției persoane fizice, Direcția generală administrare contribuabili mari a Serviciului Fiscal de Stat, au efectuat un control fiscal cameral tematic asupra veniturilor obținute și a corectitudinii declarării, calculării și achitării impozitului pe venit de către contribuabilul Bahnaru Dan pentru perioadele fiscale 2012-2016, conform Deciziei SFS nr.*****din 05.07.2017. Controlul a fost inițiat pe baza planului trimestrial de controale fiscale aprobat prin Ordinul SFS nr. 16 din 04.04.2017 și a identificării unei diferențe semnificative, mai mari de 300 mii MDL, în baza art. 226^{13} alin. (1) din Codul fiscal. Conform art. 5 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal, Bahnaru Dan a fost rezident pe întreaga perioadă a controlului, iar analiza informațiilor de la surse indirecte, conform art. 226^{11} alin. (2) din Codul fiscal, a relevat necesitatea estimării indirecte a venitului impozabil în conformitate cu art. 226^3.

Procedural partea a fost notificată privind inițierea controlului fiscal prin scrisoarea SFS nr. ***** recepționată de Bahnaru Dan la 06.06.2017. Ulterior, prin Decizia SFS nr. 05 din 09.08.2017 și nr. 28 din 24.08.2018, controlul a fost sistat temporar pentru efectuarea de acte procedurale la terțe persoane, după care a fost reluat la 14.06.2019. În final, controlul a fost încheiat la 21.06.2019. Pe parcursul verificării, s-a constatat că Bahnaru Dan nu a depus declarațiile cu

privire la proprietate și impozitul pe venit pentru toate perioadele fiscale. În plus, din documentele bancare și alte surse s-a constatat că în perioada 2012- 2016 contribuabilul a obținut venituri din diverse activități economice, inclusiv ca fondator al unor agenți economici, dar nu a declarat integral aceste venituri. Inspectorii au stabilit că venitul impozabil estimat va fi calculat prin metode indirecte, incluzând metodele fluxului de mijloace bănești, cheltuielilor și proprietății, conform art. 226^{6} și art. 226^{10} din Codul fiscal. Rezultatele controlului indică diferențe semnificative între veniturile declarate și veniturile efective, evidențiate în tabelele anexate, care reflectă atât sumele intrate, cât și ieșirile de fonduri din conturile bancare ale contribuabilului și ale persoanelor afiliate.

Potrivit Actului nr. 5-692218 din 21 iunie 2019 (prelungire), se atestă că, inspectorii Serviciului Fiscal de Stat au efectuat un control fiscal cameral asupra persoanei fizice Bahnaru Dan, pentru perioadele fiscale 2012-2016. Scopul controlului a fost de a verifica corectitudinea declarării, calculării și achitării impozitului pe venit, în baza unor diferențe semnificative observate în tranzacțiile bancare ale contribuabilului, conform art. 226^{13} alin. (1) din Codul fiscal. În cadrul controlului, s-a constatat că Bahnaru Dan a beneficiat de venituri substanțiale din diferite surse, inclusiv transferuri bancare, dobânzi, înstrăinări de părți sociale și împrumuturi. De asemenea, contribuabilul a efectuat o serie de tranzacții și retrageri în numerar, precum și cheltuieli personale și rambursări de credite. Acestea au fost contabilizate în conformitate cu articolele Codului fiscal aplicabile, fiind identificate și retrageri în numerar nejustificate și neimpozitate din conturile bancare, pentru care s-a aplicat estimarea indirectă a venitului. În urma analizei, s-au identificat venituri din dobânzi în valoare de 2 576,67 MDL pe întreaga perioadă supusă controlului, care, în conformitate cu prevederile art. 24 alin. (7) din Legea nr. 1164/1997, nu sunt impozabile până la data de 1 ianuarie 2020. Dobânzile retrase din conturi au fost incluse în estimarea veniturilor doar în limita sumelor retrase efectiv. Controlul a relevat și că Bahnaru Dan a înstrăinat părțile sociale din trei companii în 2015, obținând un total de 510 800 MDL, tranzacții pentru care nu s-au constatat creșteri de capital impozabile. În plus, în 2014, contribuabilul a vândut un autoturism marca Honda CRV la prețul de 100000 MDL. Întrucât Bahnaru Dan nu a prezentat documente pentru achiziția inițială a vehiculului, baza valorică a activului a fost considerată zero, iar venitul impozabil rezultat a fost stabilit la 50 000 MDL. În ceea ce privește împrumuturile acordate și primite, Bahnaru Dan a acordat și a primit sume de la și către SRL „KLM Fruct” și SRL ”Kridal-OX” în baza unor contracte de împrumut și acte de plată, totalizând 15 000 000 MDL. Veniturile din achiziția producției agricole și alte sume primite au fost reflectate în fișele fiscale și în documentele

anexate. Impozitul aferent acestor tranzacții a fost reținut și achitat în conformitate cu prevederile Codului fiscal. În concluzie, s-au identificat diferențe între veniturile declarate și cele efective, rezultând astfel obligații fiscale suplimentare.

Potrivit Actului nr. 5-692219 din 21 iunie 2019 (prelungire), se atestă că, inspectorii Serviciului Fiscal de Stat au realizat un control fiscal cameral privind situația fiscală a contribuabilului Bahnaru Dan pentru perioadele fiscale 2012-2016, cu scopul de a verifica corectitudinea declarării, calculării și achitării impozitului pe venit. În baza metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, s-au identificat intrări și ieșiri de fonduri pe conturile bancare ale contribuabilului, inclusiv sume substanțiale provenite din transferuri, donații și împrumuturi care nu au fost reflectate corespunzător în evidența fiscală și contabilă. Controlul a relevat că Bahnaru Dan a realizat donații în sumă totală de 1.541.903 MDL către persoane fizice, inclusiv Bahnaru Tudor și Rudi Violina, în perioada 2014-2016. În conformitate cu prevederile art. 42 alin. (3) din Codul fiscal, sumele donate au fost considerate venituri impozabile pentru contribuabil. De asemenea, au fost identificate depuneri de numerar de la terți, inclusiv de la Răzlog Vasile, Dogaru Eleonora și Cojocaru Andrei precum și sume nereflectate corespunzător în contabilitate, provenite de la SRL „KLM Fruct" și SRL „KLM Plus". În perioada fiscală 2015, Bahnaru Dan a înstrăinat părți sociale din trei întreprinderi și un autoturism marca Honda CRV, obținând astfel venituri impozabile din creșterea de capital. Neavând documentele necesare care să confirme valoarea de achiziție, baza valorică a autoturismului a fost stabilită la zero, iar suma rezultată din vânzare a fost inclusă în venitul impozabil. În urma analizei tuturor intrărilor și ieșirilor de fonduri pentru perioada 2012-2016, inspectorii au stabilit că Bahnaru Dan nu a declarat venituri impozabile estimate în valoare totală de 44 837.778 lei, fiind calculate obligații fiscale suplimentare de impozit pe venit în cuantum de 8 062 230,56 lei.

Potrivit Actului nr. 3-576406 din 21 iunie 2019 (prelungire), se atestă că, Serviciul Fiscal de Stat a efectuat un control fiscal asupra persoanei fizice Bahnaru Dan pentru perioadele fiscale 2012-2016, verificând declararea și plata impozitului pe venit. Controlul a constatat venituri impozabile nedeclarate în valoare totală de 44 837 778 lei și o obligație fiscală suplimentară de 8 062 230,56 lei. Pentru anul 2012, s-a constatat un venit nedeclarat de 10 452 222 lei, ceea ce a condus la o obligație suplimentară de 1 878 663,95 lei. Pentru anul 2013, Bahnaru Dan a omis declararea unui venit de 12 906 000 lei, generând un impozit suplimentar de 2 320 528,11 lei. În anul 2014, suma veniturilor nedeclarate s-a ridicat la 10 460 038 lei, iar impozitul aferent la 1 882 806,84 lei. În 2015, venitul nedeclarat a fost de 8 996 293 lei, rezultând o obligație fiscală de

1 619 819,54 lei. Pentru anul 2016, suma veniturilor nedeclarate a fost de 2 023 225 lei, iar impozitul suplimentar calculat a fost de 360 412,35 lei. Contribuabilul nu a prezentat declarațiile privind proprietățile pentru anii verificați, conform art. 226^{15} alin. (2) din Codul fiscal. Totodată, la momentul controlului, Serviciul Fiscal de Stat a constatat că Bahnaru Dan nu dispune de bunuri care pot fi supuse sechestrului pentru asigurarea stingerii obligațiilor fiscale.

Prin Decizia SFS nr. 14P din 24.07.2019, privind prelungirea termenului de examinare a cazului de încălcare a legislației comisă de către persoana fizică Bahnaru Dan Tudor, s-a decis de a prelungi termenul de examinare a cazului de încălcare a legislației cu 30 de zile.

În temeiul celor constatate în Actul de control fiscal menționat, de către SFS a fost emisă Decizia nr. 180 din 21.08.2019, asupra cazului de încălcare a legislației comisă de persoana fizică Bahnaru Dan Tudor", prin care s-a decis:

I. A calcula și încasa la buget, impozit pe venitul estimat nedeclarat, de către persoana fizică Bahnaru Dan, pentru perioada fiscală:

- A/2012 în sumă de 1 696 870,86 MDL;
- A/2013 în sumă de 69,33 MDL;
- A/2014 în sumă de 29 208,32 MDL;
- A/2015 în sumă de 60 281,54 MDL;
- A/2016 în sumă de 364.868,19 MDL, ce urmează a fi transferate conform codului IBAN: *****.

II. A calcula și încasa la buget, pentru încălcarea legislației fiscale majorare de întârziere, pentru neachitarea impozitului pe venitul estimat nedeclarat, conform prevederilor art.228 alin. (2) - (3) din Codul fiscal, pentru perioada fiscală:

- A/2012, în sumă de 1 383 085,50 lei;
- A/2014, în sumă de 18 783,29 lei;
- A/2015, în sumă de 31 878,39 lei; - A/2016, în suma de 105.971,59 lei.

Majorarea de întârziere urmează a fi transferată conform codului IBAN:*****.

III. A aplica pentru încălcarea legislației fiscale amenzi:

- 7 302,00 lei, (de la 20% la 30% din suma diminuată a impozitului pe venit pentru perioada fiscală A/2014, conform prevederilor art.261 alin. (4) din Codul fiscal); (29.208,32*25% = 7.302);
- 54.253,00 lei, (de la 80% la 100% din suma impozitelor, taxei, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medical și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii nedeclarate, stabilite în cotă procentuală), conform prevederilor art.261 alin. (5) din Codul fiscal pentru eschivarea de la calcul și de la plata impozitelor, stabilite în cotă procentuală pentru perioada fiscal A/2015

(60.281,54*90%= 54.253);

- 91.217,00 lei, (de la 20% la 30% din suma diminuată a impozitului pe venit pentru perioada fiscală A/2016, conform prevederilor art.261 alin. (4) din Codul fiscal); (364.868,19 * 25% = 91.217) - 300,00 lei, amendă de la 200 lei la 400 de lei, pentru neprezentarea Declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit, (Forma CET08), pentru perioada fiscală A/2014, conform prevederilor art.260 alin. (1) din Codul fiscal;

- 300,00 lei, amendă de la 200 lei la 400 de lei, pentru nerespectarea modului de întocmire și prezentarea a Declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit, (Forma CET08), pentru perioada fiscală A/2015, conform prevederilor art. 260 alin. (1) din Codul fiscal;

- 300,00 lei, amendă de la 200 lei la 400 de lei, pentru neprezentarea Declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit, (Forma CET 15), pentru perioada fiscală A/2016, conform prevederilor art.260 alin. (1) din Codul fiscal;

- 3.000,00 lei (amendă în mărime de la 2 500,00 la 3 000,00 lei) pentru neexecutarea de către persoana fizică a condițiilor prevăzute la art.226^{15} alin.(2) din Codul fiscal) conform prevederilor art. 253 alin. (9) din Codul fiscal.

Amenzile urmează a fi transferate conform codului IBAN: *****

IV. Serviciul Fiscal de Stat suspendă calcularea venitului impozabil estimat în cadrul controlului fiscal în sumă de 27 717 100,00 lei, rezultat din relațiile financiare dintre persoana fizică Bahnaru Dan și SRL „KLM Plus" până la obținerea rezultatelor controlului fiscal de contrapunere la agentul economic, rezultatele căruia vor confirma/infirma veridicitatea copiilor înscrisurilor prezentate la dezacord din 15.07.2019, supliment la dezacord din 22.07.2019 și în cadrul examinării cazului de încălcare fiscală din 21.08.2019. Din cele constatate. Serviciul Fiscal de Stat își rezervă dreptul de estimare a venitului impozabil pentru persoana fizică Bahnaru Dan, respective și obligațiile fiscale în dependență de rezultatele controlului de contrapunere la SRL „KLM Plus", cât și în cazul altor tranzacții.

IV. În temeiul art.251 alin. (2) din Cod fiscal, a fost constatat prejudicial cauzat prin încălcările admise la art.8 alin. (2) lit. c), d) și e) din Cod fiscal în valoare totală de 2 150 382,73 lei, care, la data emiterii Deciziei nu a fost achitat de către contribuabil.

V. În conformitate cu prevederile art.251 alin.(3) din Codul fiscal se obligă persoana fizică Bahnaru Dan, de a restitui prejudiciul cauzat prin încălcare în termen de până la 30 zile.

VI. Conform art.252 alin. (1) din Codul fiscal prezenta decizie urmează a fi executată în termen de 30 zile din data pronunțării. Calcularea majorării de

întârziere pentru perioada dată nu se suspendă.

VII. În conformitate cu drepturile prevăzute de art. 234 alin. (2) din Codul fiscal, persoana trasă la răspundere pentru încălcarea fiscală beneficiază de o reducere cu 50% a amenzilor aplicate, dacă respectă strict următoarele condiții:

a) Nu are restanțe la data adoptării deciziei asupra cazului de încălcare fiscală sau le stinge concomitent cu acțiunile prevăzute la lit. b);

b) În termen de 3 zile lucrătoare de la data înmânării deciziei asupra cazului de încălcare fiscală, stinge sumele impozitelor, taxelor, contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, majorărilor de întârziere (penalităților) și/sau 50% din amenzile indicate în decizie sau stinge obligația fiscală prin compensare conform art. 175.

VIII. În cazul în care, după adoptarea deciziei privind reducerea amenzilor, se constată nerespectarea cel puțin a uneia din condițiile prevăzute la lit. a) și b), autoritatea respectivă își va anula decizia, iar persoana nu va beneficia de reducere cu 50% a amenzilor.

În motivarea deciziei nr. 180 din 21 august 2019, Serviciul Fiscal de Stat a reținut că: *„La data de 24.07.2019, la adresa electronica a Serviciului Fiscal de Stat (mail @sfs.md) a parvenit cererea contribuabilului prin care a fost solicitată amânarea cu 30 de zile a datei de examinare a cazului de încălcare fiscală, argumentarea motivelor invocate și prezentarea dovezilor aferente urmând a fi prezentate la data stabilită ulterior. Astfel, întru soluționarea justă a cazului de încălcare fiscală, calificarea promptă și obiectivă a circumstanțelor, în temeiul art. 247 din Cod fiscal, în conformitate cu prevederile art. 246 alin. (2) din Cod fiscal, a fost prelungit termenul de examinare a cazului prin Decizia SFS nr. l4-P din 24.07.2019. În contextul dat, SFS a emis citația seria C nr. 119847 din 24.07.2019 prin care a invitat contribuabilul pentru data de 21.08.2019, ora 10:00, recepționată de către persoana fizică Bahnaru Dan personal pe data de 24.07.2019.*

*Astfel, la data de 21.08.2019, în incinta SFS în conformitate cu prevederile art. 189 alin. (3) din Cod fiscal, a examinat materialele controlului fiscal cameral efectuat prin metoda verificării tematice cu aplicarea metodelor indirecte de estimare al venitului al corectitudinii calculării, declarării și achitării impozitului pe venit al persoanei fizice Bahnaru Dan pentru perioadele fiscale***** generalizate în actul de control nr.5-692217 prelungit pe formularele nr. 5-692218, nr. 5-692219 și nr. 3-576406 din 21.06.2019, recepționat la data de 28.06.2019 (prin intermediul oficiului poștal) întocmit de către inspectorii principali ai Direcției persoane fizice ai Direcției generale administrare contribuabili mari a SFS, Aurica Brumă și Miroslav Culicov și dezacordul f/nr. recepționat de către Serviciul Fiscal de Stat pe data de 15.07.2019, supliment la*

dezacord şi cererea privind solicitarea efectuării unei expertize recepționate de către SFS pe data de 22.07.2019 cât şi documente/copii prezentate în cadrul şedinţei de examinare a cazului de încălcare fiscală din 21.08.2019, consemnate în proces-verbal de ridicare a documentelor prezentate în cadrul examinării cazului de încălcare fiscală nr.313/197 din 21.08.2019 şi s-a constatat:

În actul de control fiscal s-a stabilit:

În temeiul art. 134 alin. (1) pct. 14, art. 226 alin. (5)- (7), art. 226^{11} şi art. 226^{15} alin. (15^{1}) şi alin. (22) din Codul fiscal, au fost solicitate autorităților competente, informații şi documentele necesare pentru efectuarea controlului fiscal.

În temeiul art. 226^{6} alin. (1)-(3) din Cod fiscal, determinarea venitului impozabil estimat a fost efectuată prin utilizarea combinată a metodei fluxului de mijloace băneşti, metodei cheltuielilor şi metodei proprietății, condițiile de aplicare a cărora sunt prevăzute în art. 226^{8}, art. 226^{9} şi, respectiv, art. 226^{10} din Codul fiscal.

Respectiv, în cadrul controlului fiscal a fost verificată corectitudinea calculării, declarării şi achitării impozitului pe venit al persoanei fizice, obținut în perioadele fiscale 2012-2016 prin verificarea documentelor prezentate de contribuabil (CET 08-14) şi de persoanele terțe.

***1.** La calculul privind aprecierea venitului au participat cronologic plățile salariale cât şi alte plăți achitate persoanei fizice Bahnaru Dan de către agenții economici terți. Conform scrisorii nr. 03/1-2662 din 22.05.2017 a IP Agenția Servicii Publice, departamentul înmatriculare a mijloacelor de transport, pe data de 15.07.2014, persoana fizică Bahnaru Dan a înstrăinat autoturismul marca Honda CRV, a/f 2005 la prețul de 100 000,00 lei.*

Luând în considerare faptul că persoana fizică Bahnaru Dan a înstrăinat pe data de 15.07.2014 autoturismul menționat, care la rândul său a fost procurat pe data de 09.11.2011, fără prezentarea la momentul efectuării controlului fiscal actului de dobândire în proprietate a bunului mobil menționat, conform prevederilor art. 37 alin. (5) din Codul fiscal, în vigoare pentru perioada supusă controlului, mărimea creşterii de capital provenită din vânzare, schimb sau din altă formă de înstrăinare (scoatere din uz) a activelor de capital este egală cu excedentul sumei încasate în raport cu baza valorică a acestor active. Baza valorica a activului de capital se determină în conformitate cu prevederile Codului fiscal şi a Regulamentului cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit al persoanelor fizice care nu practică activitate de întreprinzător, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.77 din 30 ianuarie 2008 (în vigoare la momentul efectuării tranzacției care a fost abrogată prin Hotărârea Guvernului nr. 693 din 11.07.2018).

Astfel, conform prevederilor actului normativ menţionat, baza valorică a activului de capital este suma achitată de contribuabil pentru procurarea lui sau suma cheltuielilor suportate de contribuabil pentru crearea acestui activ de capital. Totodată, potrivit pct. 40 din Regulamentul menţionat, baza valorică a activelor de capital dobândite în proprietatea contribuabilului după 1 ianuarie 1998 se determină în baza documentelor ce atestă trecerea dreptului de proprietate în conformitate cu legislaţia în vigoare (contractul de vânzare-cumpărare, factura de expediţie, factura fiscală, precum şi alte documente care atestă trecerea dreptului de proprietate). Reieşind din faptul că persoana fizică nu a prezentat actul juridic privind procurarea autoturismului, baza valorică a constituit suma de 0,00 lei.

Reieşind din cele menţionate mai sus în actul de control s-a stabilit că persoana fizică Bahnaru Dan a obţinut în perioada fiscală 2014 venit impozabil în sumă de 50 000,00 lei rezultat din creştere de capital de la înstrăinarea autoturismului marca Honda CRV, a/f 2005 şi respectiv, conform rezultatelor controlului fiscal s-a constatat încălcarea art. art. 18 lit. e), 37, 83 şi 87 din Cod fiscal, persoana fizică Bahnaru Dan la depunerea declaraţiei persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2014, nu a declarat şi nu a achitat impozit rezultat din creştere de capital.

În cadrul examinării cazului de încălcare fiscală din 21.08.2019, Bahnaru Dan a prezentat documente aferente tranzacţiei menţionate consemnate în proces-verbal de ridicare a documentelor prezentate în cadrul examinării cazului de încălcare fiscală nr.313/197 din 21.08.2019 şi anume:

- adeverinţă seria TC 0052802, nr. 1907 din 16.08.2019 ce confirmă faptul că autoturismul marca Honda CRV, nr. de înmatriculare CTAJ 275, a/f 2005, VIN nr. SHSRD97607U007944 la data de 09.11.2011 a fost înmatriculată după Bahnaru Dan. Din data de 15.07.2014 mijlocul de transport a fost reînmatriculat după alt proprietar.

- scrisoarea Serviciului Vamal, nr.13-709/19 din 15.07.2019 privind valoarea în vamă şi cheltuielile suportate pentru perfectarea tipizatelor vamale pe autoturismul marca Honda CRV, nr. de înmatriculare CTAJ 275, a/f 2005, VIN nr. SHSRD97607U007944 în sumă totală de 180 828,71 MDL.

În temeiul art. 226^{11} alin.(1) din Cod fiscal, în rezultatul examinării înscrisurilor prezentate de către Bahnaru Dan în cadrul examinării cazului de încălcare fiscal din 21.08.2019 Serviciul Fiscal de Stat a admis şi recunoscut cheltuielile suportate de către persoana fizică Bahnaru Dan pentru procurarea autoturismului şi achitarea taxelor vamale şi a stabilit că baza valorică la procurarea autoturismului menţionat va constitui suma de 180 828,71 lei, [139 000 lei (valoarea în vamă) + 41.628,71 lei (taxa de marfă)]. Respectiv, au fost

admise documentele prezentate de către Bahnaru Dan în cadrul examinării cazului de încălcare fiscală din 21.08.2019, SFS stabilind că nu se constată venit impozabil obținut din creștere de capital.

***2.** În cadrul controlului fiscal a mai fost stabilit faptul că în perioada fiscală 2012 și 2015 pe contul bancar al persoanei fizice Bahnaru Dan au fost efectuate transferuri de mijloace bănești de la ÎI „ Bahnaru Dan", c/f 1004603004161 în sumă totală de 10 563 922,00 lei după cum urmează:*

- în perioada fiscală 2012 prin intermediul contului bancar deschis la BC „Moldindconbank" SA, de către ÎI „ Bahnaru Dan" au fost transferate mijloace bănești în sumă de 54 422,00 MDL cu destinația rambursarea împrumutului;

- în perioada fiscală 2012 prin intermediul contului bancar deschis la BC „MoldovaAgroindbank" SA, de către ÎI „ Bahnaru Dan" au fost transferate mijloace bănești în sumă de 10 381 000,00 MDL cu destinația „plata pentru procurarea merelor";

- în perioada fiscală 2015 prin intermediul contului bancar deschis la BC „Moldindconbank" SA, de către ÎI „ Bahnaru Dan" au fost transferate mijloace bănești în sumă de 128 500,00 lei fără a indica destinația.

În urma examinării informației conținute în SIA al Serviciului Fiscal de Stat, contribuabilul persoana fizică Bahnaru Dan nu și-a onorat obligațiile stabilite la art. 226[15] alin. (2) din Cod fiscal, prezentarea declarațiilor de proprietate.

Respectiv conform prevederilor art. 226[15] alin. (22) din Cod fiscal, care stipulează că dacă documentele, informațiile, explicațiile și/sau alte probe prezentate de persoana fizică sunt incorecte, incomplete, false, dacă persoana fizică refuză să prezinte documentele sau, prin orice alte acțiuni, împiedică efectuarea controlului fiscal, inclusiv prin neprezentarea neîntemeiată la controlul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat va determina valoarea estimată a obiectului impozabil în baza probelor reale acumulate și va adopta decizia corespunzătoare.

Astfel, în cadrul controlului fiscal statutul mijloacelor bănești obținute de către persoana fizică în sumă totală de 10 563 922,00 lei, [10 435 422,00 lei (transfer bancar efectuat în anul 2012) + 128 500,00 lei (transfer efectuat în anul 2015)] a fost calificat ca sursă de proveniență neconfirmată documentar și a fost luată în considerare la determinarea venitului impozabil estimat pentru anul 2012 și 2015 prin prisma metodei fluxului de mijloace bănești conform prevederilor art. 226[9] din Cod fiscal.

Contribuabilul, nefiind de acord cu rezultatele controlului în dezacord din 15.07.2019 și suplimentul la dezacord din 22.07.2019 s-a expus precum că: „sumele primite de la ÎI „Bahnaru Dan" la contul de card al său au fost returnate în casieria întreprinderii și ulterior au fost utilizate la procurarea

producţiei agricole, care la rândul său a fost livrată către fabricile de producţie SA „Orhei-Vit" şi SA „Natur-Bravo" şi tranzacţiile în cauză sunt achiziţiile efectuate de la persoana fizică şi a fost reţinut impozite din acestea conform art. 90[1] din Codul fiscal".

Întru verificarea argumentelor prezentate de persoana fizică Bahnaru Dan la dezacord din 15.07.2019 şi supliment la dezacord din 22.07.2010 de către Serviciul Fiscal de Stat au fost contrapuse rezultatele controlului repetat efectuat de către IFS mun. Chişinău la ÎI „Bahnaru Dan". Astfel, conform rezultatelor controlului fiscal repetat efectuat de către IFS mun. Chişinău la ÎI „Bahnaru Dan", consemnat în actul de control nr. 3-538243 din 03.07.2015 şi Decizia nr. 1504/217 din 31.07.2015, se constată faptul acceptării spre deduceri costul producţiei agricole (mere) procurate în baza actelor de achiziţie pentru perioada fiscală 2012 în sumă de 1 011 577,00 lei.

Reieşind din cele relatate mai sus, Serviciul Fiscal de Stat a admis parţial dezacordul depus de persoana fizică Bahnaru Dan în temeiul art. 189 alin. (3) din Cod fiscal de modificare venit impozabil obţinut nedeclarat apreciat prin surse indirecte pentru perioada fiscală 2012 stabilit în cadrul controlului fiscal în sumă de 10 435 422,00 lei cu suma de 1 011 577,00 lei şi va constitui suma de 9 423 845,00 lei.

***3.** În cadrul controlului fiscal a fost stabilit faptul că în perioadele fiscale 2013-2016 pe contul bancar al persoanei fizice Bahnaru Dan au fost efectuate transferuri de mijloace băneşti de la SRL „KLM Plus", c/f 1009600003227, în sumă totală de 53 142 800,00 lei, [16 525 000,00 MDL (anul 2013) + 16 157 000,00 lei (anul 2014) + 20 391 000,00 lei (anul 2015) + 69 800,00 lei (anul 2016)].*

Întru stabilirea statutului tranzacţiilor în cauză de către Serviciul Fiscal de Stat a fost remisă agentului economic citaţia seria D nr. 162142 din 02.06.2017 pentru prezentarea documentelor ce atestă relaţiile contractuale cu Bahnaru Dan. Contribuabilul nu s-a prezentat la data şi ora citată, ca rezultat a fost solicitat efectuarea de către Direcţia generală administrare fiscală mun. Chişinău a unui control de contrapunere privind relaţiile financiare dintre SRL „KLM Plus" şi persoana fizică Bahnaru Dan, DGAF mun. Chişinău nu a efectuat control de contrapunere din motiv că persoana juridică nu se află pe adresa declarată la Serviciul Fiscal de Stat, totodată fiind prezentate rulajele pe conturile bancare ale agentului economic, de care s-a ţinut cont în cadrul efectuării controlului fiscal la Bahnaru Dan.

În urma examinării informaţiei conţinute din SIA al Serviciului Fiscal de Stat, SRL „KLM Plus", din dările de seamă prezentate nu a declarat efectuarea a careva livrări/servicii pe numele persoanei fizice Bahnaru Dan (darea de seamă

IAL - IALS). Contribuabilul persoana fizică Bahnaru Dan nu şi-a onorat obligaţiile stabilite la art. 226[15] alin. (2) din Cod fiscal, prezentarea declaraţiilor de proprietate, respectiv ţinând cont de prevederile art. 226[15] alin. (22) din Cod fiscal, care stipulează că dacă documentele, informaţiile, explicaţiile şi/sau alte probe prezentate de persoana fizică sunt incorecte, incomplete, false, dacă persoana fizică refuză să prezinte documentele sau, prin orice alte acţiuni, împiedică efectuarea controlului fiscal, inclusiv prin neprezentarea neîntemeiată la controlul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat va determina valoarea estimată a obiectului impozabil în baza probelor reale acumulate.

Potrivit rezultatului verificării în mod cronologic a tranzacţiilor bancare ale SRL „KLM Plus" în relaţiile financiare cu Bahnaru Dan în cadrul controlului fiscal s-a stabilit faptul returnării de către persoana fizică Bahnaru Dan către SRL „KLM Plus" a sumei de 25 425 700,00 lei prin intermediul rulajelor din conturile bancare ale întreprinderii.

Astfel, la momentul efectuării controlului fiscal, suma de 27 717 100,00 lei [53 142 800,00 lei (transfer pe conturile bancare ale lui Bahnaru Dan) - 25 425 700,00 lei (suma mijloacelor băneşti returnată către SRL „KLM Plus" conform rulajelor pe conturile bancare)] a fost calificată ca sursă de proveniență neconfirmată documentar şi a fost luată în considerare la determinarea venitului impozabil estimate conform art. 189 alin. (3) din Cod fiscal pentru anii 2013-2016 prin prisma metodei fluxului de mijloace băneşti conform prevederilor art. 226[9] din Cod fiscal.

Prin dezacordul din f/nr din 15.07.2019, supliment la dezacord f/nr. din 22.07.2019, persoana fizică Bahnaru Dan a prezentat copii de deconturi de avans şi copii de dispoziţii de încasare aferente relaţiilor financiare cu SRL „KLM Plus" care nu au fost acceptate ca documente confirmative din următoarele motive:

1) Pentru a confirma sau infirma veridicitate copiilor înscrisurilor prezentate de către contribuabil anexate ca supliment la dezacord, recepţionat de către SFS pe data de 22.07.2019 (copii dispoziţii de încasare, copii decont de avans) pretinse ca au fost eliberate către persoana fizică Bahnaru Dan, menţionează că Serviciul Fiscal de Stat, în scopul aplicării juste a prevederilor art. 11 din Cod fiscal ce stipulează că toate îndoielile apărute la aplicarea legislaţiei fiscal se vor interpreta în favoarea contribuabilului, a iniţiat control fiscal de contrapunere în vederea stabilirii cu certitudine a situaţiei privind relaţiile financiare bilaterale ale persoanei fizice Bahnaru Dan cu întreprinderea în cauză în perioada anilor 2012-2016 şi confirmarea acestor copii cu originalele documentelor deţinute de întreprindere. La data de 09.08.2019 de către colaboratorii Serviciului Fiscal de Stat a fost efectuat control fiscal la faţa locului prin metoda verificării faptice la

agentul economic nominalizat, fiind întocmit actul de control nr. 1-799086 din 09.08.2019 prin care s-a constatat lipsa agentului economic la adresa declarată conform SI al SFS, respectiv nu a fost posibilă confirmarea copiilor înscrisurilor prezentate de către contribuabil.

2) Un alt argument de neacceptare a copiilor deconturilor de avans, dispoziții de încasare a numerarului prezentate suplimentar la dezacordul f/nr. din 15.07.2012 și supliment din 22.07.2012 și în cadrul examinării cazului de încălcare fiscal din 21.08.2019, consemnate în proces-verbal de ridicare a documentelor, nr. 313/197 din 21.08.2019 Serviciul Fiscal de Stat constată lipsa a careva semnături a persoanelor cu funcții de răspundere din întreprindere pe înscrisurile în cauză și ca rezultat au efect de nulitate.

La fel, este necesar de menționat faptul că agentul economic SRL „KLM Plus" nu a prezentat Nota de informare privind plățile achitate rezidenților din surse de venit altele decât salariul și privind impozitul pe venit reținut din aceste plăți Forma IAS 09 și IALS 14 prezentate pentru anii 2013-2015 unde nu au fost indicate achitări în adresa persoanelor fizice numele cărora a fost anexate la supliment la dezacord. Respectiv, procurările de produse agricole pretinse în copiile prezentate că au fost efectuate de către Bahnaru Dan în dezacord și supliment la dezacord nu se confirmă.

La fel, este necesar de menționat faptul că, conform copiilor dispozițiilor de încasare a numerarului cu statut de „returnare a sumei nefolosite" în anul 2015 prezentate de către contribuabil la dezacord prin care se indică suma totală de 29 088 572,34 lei. Totodată, conform rezultatelor controlului fiscal (conform rulajelor bancare) se constată faptul că în perioada fiscală 2015, SRL „KLM Plus" a transferat pe contul persoanei fizice Bahnaru Dan doar suma de 20 391 000,00 lei și a returnat pe contul bancar a întreprinderii suma de 11.726.900,00 lei și nicidecum suma de 29.088.572,34 lei, ce se constată o contrazicere dintre pretinsele argumente la dezacord și datele rulajelor bancare.

Din cele constatate, soldul mijloacelor bănești deținute fără justificare documentară de către persoana fizică Bahnaru Dan la 31.12.2016 constituie suma de 27 717 100,00 lei [53.142.800,00 lei (transfer pe conturile bancare ale lui Bahnaru Dan) - 25.425.700,00 lei (suma mijloacelor bănești returnată către SRL „KLM Plus" conform rulajelor pe conturile bancare)] venit impozabil estimat apreciat conform prevederilor art. 189 alin. (3) din Cod fiscal în rezultatul controlului.

Totodată, conform prevederilor art. 225[15] alin. (18) din Cod fiscal, toate documentele, informațiile, explicațiile și/sau alte probe cunoscute de Serviciul Fiscal de Stat ce țin de obiectul controlului vor fi luate în considerare la stabilirea situației fiscal a persoanei fizice.

Respectiv, Serviciul Fiscal de Stat a suspendat calcularea venitului impozabil estimat conform art.189 alin. (3) din Cod fiscal, în cadrul controlului fiscal în sumă de 27 717 100,00 lei, rezultat din relațiile financiare dintre persoana fizică Bahnaru Dan și SRL „KLM Plus" până la obținerea rezultatelor controlului fiscal de contrapunere la agentul economic, rezultatele căruia vor confirma/infirma veridicitatea copiilor înscrisurilor prezentate la dezacord din 15.07.2019, supliment la dezacord din 22.07.2019 și în cadrul examinării cazului de încălcare fiscală din 21.08.2019.

4. *Referitor la cererea f/nr. din 22.07.2019 privind efectuarea de către SFS a unei expertize economică-contabile la Centrul Național de Expertize Judiciare a probelor relevante obiectului controlului și comunică următoarele.*

Potrivit art. 226[15] alin. (12) lit. b) din Cod fiscal, în timpul derulării controlului fiscal poate fi sistat la solicitarea efectuării expertizei.

Totodată, alin. (15) al aceluiași articol stipulează că, în cazul în care Serviciul Fiscal de Stat apreciază că sunt necesare noi documente, informații, explicații și/sau alte probe relevante pentru control, le poate solicita de la persoana fizică supusă controlului. În acest caz, Serviciul Fiscal de Stat va sista, conform prevederilor alin. (12), efectuarea controlului fiscal și va stabili, de comun acord cu persoana verificată, un termen rezonabil, care nu poate fi mai mic de 10 zile și nu poate depăși 45 de zile calendaristice, pentru prezentarea documentelor, informațiilor, explicațiilor și/sau altor probe solicitate.

În cazul în care se atestă unele circumstanțe ce împiedică persoana fizică să se încadreze în termenul respectiv, la decizia Serviciului Fiscal de Stat acesta poate fi prelungit.

Reieșind din faptul că controlului fiscal cameral efectuat prin metoda verificării tematice cu aplicarea metodelor indirecte de estimare al venitului al corectitudinii calculării, declarării și achitării impozitului pe venit al persoanei fizice Bahnaru Dan pentru perioadele fiscale A/2012- A/2016, a fost finisat cu întocmirea actului de control nr.5-692217 prelungit pe formularele nr. 5-692218, nr. 5-692219 și nr. 3-576406 din 21.06.2019, recepționat la data de 28.06.2019, cererea menționată este lipsită de temei juridic.

***5.** În perioada fiscală 2016 au fost stabilite transferuri de mijloace bănești prin intermediul instituției financiare către Bahnaru Dan în sumă totală 10 473 000,00 lei de la SRL „KLM. Fruct", și de la Bahnaru Dan către contribuabilul menționat în sumă de 100 000,00 lei, fără a indica destinația plăților. În adresa contribuabilul a fost remisă citația seria D nr. 162143 din 02.06.2017 pentru prezentarea documentelor ce atestă relațiile contractuale cu Bahnaru Dan. Contribuabilul nu s-a prezentat la data și ora citată.*

De către Direcția Generală Administrare mun. Chișinău a Serviciului Fiscal

de Stat a fost efectuat control de contrapunere la SRL „KLM Fruct" privind relațiile economico - financiare cu persoana fizică Bahnaru Dan constatate în actul de control fiscal nr. 1-787103 din 02.08.2017. În cadrul controlului fiscal efectuat la SRL „KLM Fruct" s-au stabilit următoarele:

1) Agentul economic a procurat de la persoana fizică Bahnaru Dan producție agricolă în sumă totală de 88 396,40 lei, pentru care achitarea a fost efectuată în numerar.

Impozitul pe venit reținut la sursa de plată din plățile efectuate în folosul persoanei fizice Bahnaru Dan a fost reținut, calculat și achitat la buget în conformitate cu prevederile art.91^{1} alin.(3^{5}) din Cod fiscal în mărime de 2 % (pentru anul 2016) ce constituie suma de 1 767,93 lei.

2) S-a stabilit faptul acordării de către întreprindere persoanei fizice Bahnaru Dan a unui împrumut în sumă totală de 15 000 000,00 lei, conform contractului de împrumut nr.01 din 05.05.2016. Conform datelor prezentate de către SRL „KLM Fruct" (rulajul contului nr.252.4) anexate la actul de control pe parcursul anului 2016 de către întreprindere a fost acordat persoanei fizice Bahnaru Dan în total suma de 26 525 000,00 lei [9 678 000,00 lei (prin transfer bancar) + 16 847 000,00 lei (prin numerar)], care au fost returnate de către persoana fizică Bahnaru Dan în totalmente către data de 31.12.2016.

Prin controlul fiscal actual se confirmă returnarea de către Bahnaru Dan a sumei de 9 678 000,00 lei.

Totodată, este necesar de menționat faptul că în urma examinării extraselor din cont bancar, deschis la BC „Moldindconbank" SA, s-a stabilit faptul primirii de către persoana fizică Bahnaru Dan transferuri de mijloace bănești de la SRL „KLM Fruct", care nu sunt reflectate în evidența contabilă (rulajul contului nr. 252. 4) anexate la actul de control nr. 1-787103 din 02.08.2017 în sumă totală de 795 000,00 lei [10 473 000,00 lei (transfer de la SRL „KLM Fruct")- 9 678 000,00 lei (confirmate în cadrul controlului de contrapunere)].

La fel, s-a stabilit faptul că de către persoana fizică Bahnaru Dan a fost efectuat pe data de 08.08.2016 un transfer către SRL „KLM Fruct" în sumă de 100 000,00 lei cu destinația returnarea împrumutului conform contractului nr.01 din 05.05.2016.

Reieșind din cele menționate mai sus, mijloacele bănești în sumă de 695 000,00 MDL [795.000,00 lei (transfer bancar de la SRL „KLM Fruct" nereflectat în evidența contabilă) - 100.000,00 lei (returnarea împrumutului)] se califică ca sursă de proveniență neconfirmată documentar și a fost luată în considerare la determinarea venitului impozabil estimat pentru anul 2016 prin prisma metodei fluxului de mijloace bănești conform prevederilor art. 189 alin. (3) și art. 226^{9} din Cod fiscal.

6. *În cadrul efectuării verificării fiscale prealabile efectuate de către Direcția Generală Administrare Fiscală Nord a Serviciului Fiscal de Stat la persoana fizică Rudi Violina s-a stabilit că în perioada fiscală 2015 pe contul bancar ale persoanei fizice Rudi Violina, deschis în BC „Moldindconbank" SA, s-au înregistrat depuneri de mijloace bănești de la persoana fizică Bahnaru Dan în sumă totală de 450 000,00 lei cu următorul statut:*

- 255.000,00 lei - cu statut de împrumut;

-195 000,00 lei - ce poartă caracter de donații.

Donațiile în sumă totală de 195 000,00 lei au fost depuse pe contul persoanei fizice Rudi Violina după cum urmează:

- pe data de 10.09.2015 - suma de 55 000,00 lei;

- pe data de 18.09.2015 - suma de 70 000,00 lei;

- pe data de 05.10.2015 - suma 70 000,00 lei.

Conform prevederilor art. 42 alin. (3) din Cod fiscal (în vigoare până la data de 01.07.2016), persoana care face o donație sub forma de mijloace bănești se consideră drept persoană care a obținui venit în mărimea sumei mijloacelor bănești donate. În acest sens, se consideră că, în perioada fiscală 2015, persoana fizică Bahnaru Dan a făcut donații către persoana fizică Rudi Violina în sumă de 195 000,00 lei.

Astfel suma totală a venitului impozabil din donația facută de către persoana fizică Bahnaru Dan constituie 195 000,00 lei și urmează a fi luată în considerare la determinarea venitului impozabil estimat pentru perioada fiscală 2015.

7. *Conform rezultatelor controlului fiscal efectuat la persoana fizică Bahnaru Tudor, IDNP 0980408435254 (deține statut de tatăl persoanei fizice Bahnaru Dan), consemnate în actul de control nr.5-687329 prelungit pe nr. 1-785497 din 18.06.2018 sau stabilit următoarele:*

În perioada fiscală 2012 s-au efectuat depuneri de mijloace bănești în numerar în contul deschis pe numele persoanei fizice Bahnaru Tudor în BC „MoldovaAgroindbank" SA, (nr.22591532403 lei), de la persoana fizică Bahnaru Dan în sumă totală de 596 800,00 lei cu statut neidentificat care au participat la stabilirea situației fiscale la Bahnaru Dan pentru perioada fiscală 2012.

-în perioada fiscală 2014 persoana fizică Bahnaru Tudor efectuat depuneri de mijloace bănești în numerar în sumă de 99 871,00 MDL pe contul bancar deschise în BC „Moldindconbank" SA (nr. cont MD48ML0000000002252336166 lei) a persoanei fizice Bahnaru Dan. Tot în aceeași perioadă fiscală Bahnaru Dan a transferat persoanei fizice Bahnaru Tudor suma de 1 449 890,00 lei. Operațiunile financiare menționate au fost luate în considerare la stabilirea situației fiscale a persoanei fizice Bahnaru Dan pentru anul 2014.

În perioada fiscală 2014, persoana fizică Bahnaru Dan a depus pe contul

bancar al persoanei fizice Bahnaru Tudor deschis în BC „Moldindconbank" SA (nr. cont MD61ML0000000252718106Z lei) mijloace băneşti în numerar în suma totală de 115 438,00 MDL ce deţine statut de donaţie, după cum urmează:

- pe data de 21.03.2014 - suma de 100.000,00 lei;

- pe data de 29.05.2014 - suma de 15.438,00 lei.

Contrar prevederilor art. 42 alin. (3) din Cod fiscal (în vigoare până la data de 01.07.2016), persoana care face o donaţie sub formă de mijloace băneşti se consideră drept persoană care a obţinut venit în mărimea sumei mijloacelor băneşti donate.

Astfel, în perioada fiscală 2014, persoana fizică Bahnaru Dan a făcut donaţii către persoana fizică Bahnaru Tudor în sumă de 115 438,00 lei şi consecutiv a obţinut venit în aceeaşi mărime pentru anul 2014 şi nu au fost reflectate în Declaraţia persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2014 (CET 14).

Astfel, suma totală a venitului impozabil din donaţia făcută de către persoana fizică Bahnaru Dan constituie 115 438,00 lei şi a fost luată în considerare la determinarea venitului impozabil estimat pentru perioada fiscală 2014.

În perioada fiscală 2015 persoana fizică Bahnaru Tudor a efectuat depuneri de mijloace băneşti în sumă totală de 230 000,00 lei pe conturile bancare deschise în BC "Moldindconbank" SA a persoanei fizice Bahnaru Dan. Tot în aceeaşi perioadă fiscală Bahnaru Dan a transferat persoanei fizice Bahnaru Tudor suma de 3 955 240,00 lei. Operaţiunile financiare menţionate mai sus au participat la stabilirea situaţiei fiscale a persoanei fizice Bahnaru Dan pentru perioada fiscală 2015.

În perioada fiscală 2016 persoana fizică Bahnaru Tudor a efectuat depuneri de mijloace băneşti în sumă totală de 48 000,00 MDL pe conturile bancare deschise în BC „Moldindconbank" SA a persoanei fizice Bahnaru Dan. Tot în aceeaşi perioadă fiscală Bahnaru Dan a transferat persoanei fizice Bahnaru Tudor suma de 5 232 683,00MDL. Operaţiunile financiare menţionate mai sus au participat la stabilirea situaţiei fiscale a persoanei fizice Bahnaru Dan pentru perioada fiscală 2016.

La fel de către Bahnaru Dan în bază de procură au fost efectuate extrageri de mijloace băneşti din contul bancar al lui Bahnaru Tudor în sumă totală de 258 460,00 lei, care nu au participat la stabilirea situaţiei fiscale la Bahnaru Dan, deoarece a fost luată în considerare în cadrul controlului fiscal efectuat la Bahnaru Tudor.

***8.** Conform rezultatelor controlului fiscal efectuat la persoana fizică Bahnaru Luiza (deţine statut de mamă a persoanei fizice Bahnaru Dan) consemnate în actul de control nr. 5-687327 prelungit pe nr. 5-687328 şi nr. 1-785496 din*

18.06.2018 s-au stabilit următoarele:

În perioadele fiscale 2015-2016, Bahnaru Luiza a efectuat depuneri de mijloace băneşti în sumă totală de 597 080,90 lei [67 080,90 lei (în anul 2015) + 530.000,00 lei (în anul 2016)] pe conturile bancare deschise în BC „Moldindconbank" SA, pe numele persoanei fizice Bahnaru Dan. Operaţiunile financiare menţionate mai sus au participat la stabilirea situaţiei fiscale a persoanei fizice Bahnaru Dan pentru perioadele fiscale 2015-2016.

În perioadele fiscale 2015-2016 s-au identificat transferuri de mijloace băneşti de la Bahnaru Dan către Bahnaru Luiza în sumă totală de 1 475 845,00 lei [28.420,00 lei (în anul 2015) + 1.447.425,00 lei (în anul 2016)], după cum urmează:

- anul 2015 - suma de 3 240,00 lei, ce poartă caracter de donaţii şi 25 180,00 lei - alimentarea contului de card;

- anul 2016 -1 328 225,00 lei, ce poartă caracter de donaţii şi 119.200,00 lei - alimentarea contului de card.

Astfel, în cadrul controlului fiscal, s-a stabilit că persoana fizică Bahnaru Dan a efectuat în perioadele fiscale 2015-2016 donaţii de mijloace băneşti persoanei fizice Bahnaru Luiza în sumă totală de 1 331 465,00 lei [3.240,00 lei (anul 2015) + 1.328.225,00 lei (anul 2016)].

Contrar prevederilor art.42 alin. (3) din Cod fiscal (în vigoare până la data de 01.07.2016), persoana care face o donaţie sub formă de mijloace băneşti se consideră drept persoană care a obţinui venit în mărimea sumei mijloacelor băneşti donate. În acest sens, se consideră că, în perioadele fiscale 2015- 2016, persoana fizică Bahnaru Dan a făcut donaţii către persoana fizică Bahnaru Luiza în sumă totală de 1 331 465,00 lei [3.240,00 lei (anul 2015) +1.328.225,00 lei (anul 2016)] şi consecutiv a obţinut venit în aceeaşi mărime şi au fost reflectate în Declaraţia persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2016 (CET 14).

Astfel, suma totală a venitului impozabil din donaţia făcută de către persoana fizică Bahnaru Dan constituie 1 331 465,00 lei şi au fost luate în considerare la determinarea venitului impozabil estimat pentru perioadele fiscale 2015-2016.

9. *În temeiul prevederilor art. 189 din Codul fiscal, care stipulează că: „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" art. 189 alin. (3) din Codul fiscal, care stipulează că: „ficţiunile prevăzute la alin. (1) pot fi aplicate persoanelor fizice cetăţeni ai Republicii Moldova care nu desfăşoară activitate de întreprinzător în cadrul utilizării metodelor indirecte de estimare în conformitate cu prevederile cap. 11 din prezentul titlu", a fost calculat impozit pe*

venitul impozabil, cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, ținând cont de prevederile art. 33 și art. 35, art. 42 alin. (3) din Cod fiscal (în vigoare până la data de 01.07.2016), art. l8 lit. o) și art.15 lit. a) din Codul fiscal, în mărime de 7% și 18% luând în considerare scutirile la care are dreptul persoana fizică Bahnaru Dan.

Astfel, contrar prevederilor art. art. 8 alin. (2) lit. c)-lit. e), 18 lit. e), art. 42 (alin. 3) (în vigoare la momentul, efectuării acțiunilor) 83 alin. (2) și 87 alin. (1) din Cod fiscal și luând în considerare admiterea parțială a dezacordului din 15.07.2021 și suplimentul la dezacord s-a constatat venit impozabil obținut nedeclarat pentru perioadele fiscale 2012, 2014 - 2016 în sumă totală de 11 948 901,00 lei și respectiv a impozit pe venit în sumă totală 2 151 228,91 lei după cum urmează:

- pentru perioada fiscală 2012 contribuabilul nu a declarat venit în sumă de 9 440 645,00 lei și s-a eschivat de la calculul și plata impozitului pe venit în mărime de 1 696 870,86 lei. Totodată, reieșind din faptul că pentru perioada fiscală 2012 în privința contribuabilului a fost efectuat control fiscal, persoana fizică va fi absolvită de aplicarea amenzilor și penalităților pentru încălcările fiscale depistate aferente acestei perioade, în conformitate cu prevederile art.234 alin.(5) din Codul fiscal;

- pentru perioada fiscală 2013 contribuabilul nu a declarat venit în sumă de 1 000,00 lei. Totodată, în rezultatul depunerii de către persoana fizică Bahnaru Dan a Declarației cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2013 se înregistrează o supraplată de 2 338,53 lei, care conform bazei de date a SFS nu a fost utilizată de către contribuabil până la data emiterii deciziei. Respectiv incluzând în venitul brut pentru perioada fiscală 2013 suma nedeclarată de 1 000,00 lei nu se constată obligațiuni aferente achitării impozitului pe venit dar urmează a fi diminuată mărimea supraplății impozitului cu suma de 69,33 lei;

- pentru perioada fiscală 2014 contribuabilul a diminuat venitul în sumă de 151 838,00 lei și a diminuat și nu a achitat impozit pe venit în sumă de 29 208,32 lei (CET depus);

- pentru perioada fiscală 2015 contribuabilul nu a declarat venit în sumă de 332 193,00 lei și s-a eschivat de la calculul și plata impozitului pe venit în mărime de 60 281,54 lei;

- pentru perioada fiscală 2016 contribuabilul a diminuat venitul în sumă de 2 023 225,00 lei și a diminuat și nu a achitat impozit pe venit în sumă de 364 868,19 lei (CET depus).”

Nefiind de acord cu procedura administrativă, Bahnaru Dan a depus contestație prin care a solicitat a anula/revoca Decizia de control din anul 2017; a anula/revoca actul de control din 21.06.2019; a anula/revoca Decizia nr. 180 din

21.08.2019; a dispune efectuarea unui recontrol cu participarea lui Bahnaru Dan.

Prin decizia nr. 387 din 14 noiembrie 2019, Serviciul Fiscal de Stat în conformitate cu prevederile art.271 și art.274[1] din Codul fiscal, a decis: A respinge contestația depusă și a menține Decizia nr. 180 din 21.08.2019, emisă de către Direcția generală administrare contribuabili mari, care este obligatorie pentru executare.

În motivarea deciziei nr. 387 din 14 noiembrie 2019, Serviciul Fiscal de Stat a indicat că:

„Potrivit prevederilor art. 270 alin. (2) din Codul fiscal, contribuabilul, a fost invitat la examinarea contestației la 14.11.2019, prin citația V nr. 001424 din 25.10.2019, recepționată la 30.10.2019.

Anterior, prin Decizia nr. 362 din 17.10.2019, Serviciul Fiscal de Stat a prelungit termenul de examinare a contestației cu până la 30 de zile, conform prevederilor art. 270 alin. (1) din Codul fiscal.

*La 21.06.2019, Direcția persoane fizice din cadrul Direcției generale administrare contribuabili mari (în continuare DGACM), a efectuat un control fiscal la persoana fizică Bahnaru Dan, privind corectitudinea calculării, declarării și achitării impozitului pe venit, pentru perioadele fiscale***** (actul de control 5-692217, prelungit pe formularele nr. 5-692218, nr. 5-692219 și nr. 3- 576406), cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, în rezultatul căruia, s-a stabilit încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c)-lit. e), art. 83 alin. (2) art. 87 alin. (1) și art. 226[15] alin. (2) din Codul fiscal, prin nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a Declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale*****, ceea ce a condiționat diminuarea impozitului pe venit cu 394077 lei și eschivarea de la calcul și de la plata impozitului în sumă de 1757152 lei, precum și prin neprezentarea până la inițierea controlului fiscal a declarațiilor cu privire la proprietate.*

Pentru încălcările admise, prin Decizia nr. 180 din 21.08.2019, persoanei fizice i s-a calculat spre plată la buget impozit pe venit în sumă de 2151298 lei, majorare de întârziere în sumă de 1539719 lei și s-a aplicat amendă în sumă de 156672 lei.

Bahnaru Dan, contestă Decizia nr. 180 din 21.08.2019 și solicită anularea/revocarea acesteia și efectuarea unui control repetat, argumentând prin următoarele:

- în cadrul controlului nu a fost respectată procedura de verificare a persoanei fizice cu aplicarea metodelor indirecte de estimare și nu a fost efectuată verificarea fiscală prealabilă, astfel, fiind încălcate prevederile art. 226[14] și art. 226[15] din Codul fiscal;

- contribuabilul, nu a primit niciun act, care ar confirma înştiinţarea Ministerului Finanţelor despre controlul dispus şi nicio copie de pe decizia Ministerului despre efectuarea controlului fiscal;

- în conformitate cu prevederile Legii privind declararea voluntară şi stimulare fiscală nr. 180 din 26.07.2018, Serviciul Fiscal de Stat nu este în drept să efectueze controale pentru perioadele fiscale de până la 01.01.2018;

- controlul fiscal s-a efectuat cu încălcarea prevederilor art. 264 din Codul fiscal, care statuează termenele de prescripţie pentru determinarea obligaţiilor fiscale;

- contribuabilul nu a fost citat legal la examinarea cazului de încălcare a legislaţiei, astfel, acesta a fost privat de dreptul la apărare, prin prezentarea probelor de confirmare a ilegalităţilor;

- conform prevederilor art. 24 alin. (34) din Legea pentru punerea în aplicare a titlurilor 1 şi II ale Codului fiscal, veniturile obţinute până la 31.12.2017 de către persoanele fizice, care nu au desfăşurat activitate de întreprinzător, din care a fost reţinut şi achitat la buget impozitul în conformitate cu art.90^{1} alin.(3^{5}) din Codul fiscal, nu sânt pasibile de verificare în cadrul controalelor fiscale.

Contribuabilul a anexat la contestaţie copiile recipiselor din 20.12.2012, 25.12.2015, 10.10.2015, 10.12.2013 şi 05.10.2014.

La cele invocate în contestaţie, urmează de menţionat următoarele:

Potrivit 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, iar alin. (3) prevede că, acţiunile prevăzute la alin. (1) pot fi aplicate persoanelor fizice cetăţeni ai Republicii Moldova, care nu desfăşoară activitate de întreprinzător în cadrul utilizării metodelor indirecte de estimare în conformitate cu prevederile cap. 11^{1} din Codul fiscal.

Conform prevederilor art. 226^{6} alin. (1) şi alin. (2) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat este în drept sa utilizeze următoarele metode indirecte de estimare a venitului impozabil: metoda cheltuielilor, metoda fluxului de mijloace băneşti, metoda proprietăţii, alte metode utilizate în practica internaţională, iar selectarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil se face în funcţie de situaţia constatată, de sursele de informaţii şi de înscrisurile identificate şi/sau documentele obţinute, totodată, alin. (3) prevede că, utilizarea metodelor indirecte se efectuează individual sau combinat, în funcţie de complexitatea, dificultăţile, sursele de informaţii şi de perioada verificată.

În corespundere cu prevederile 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, iar alin. (10) prevede că, la data iniţierii controlului fiscal persoana fizică prezintă SFS toate documentele, informaţiile şi/sau alte probe disponibile şi/sau explicaţiile necesare ce vizează obiectul controlului fiscal.

*În cadrul examinării contestaţiei şi a materialelor controlului s-a constatat că, contribuabilul nu a prezentat Declaraţiile persoanei fizice cu privire la proprietate, în conformitate cu prevederile art. 226[15] alin. (2) din Codul fiscal, concomitent, este de menţionat că, conform informaţiei din sistemul informaţional al SFS, contribuabilul a prezentat Declaraţia persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale A/2013, A/2014, A/2016 şi nu le-a prezentat pentru perioadele fiscale *****.*

*În cadrul controlului fiscal efectuat de către funcţionarii fiscali din cadrul DGACM, cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, privind corectitudinea calculării, declarării şi achitării impozitului pe venit pentru perioadele fiscale*****, de către Bahnaru Dan, s-a stabilit că, în urma combinării metodei cheltuielilor, metodei, fluxului de mijloace băneşti şi metodei proprietăţii, prevăzute de art. 226[8] , art. 226[9] şi art. 226[10] din Codul fiscal, contribuabilul, în perioadele fiscale*****, a înregistrat venit impozabil estimat nedeclarat în sumă totală de 11948901 lei (transfer de la ÎI „ Bahnaru Dan" şi SRL „KLM Fruct" la contul contribuabilului, în sumă de 10247345 lei, depunerea numerarului de persoane fizice la contul contribuabilului în sumă de 59653 lei şi donaţii de mijloace băneşti către persoane fizice, în sumă de 1641903 lei), care nu a fost probat elocvent de către contribuabil, întru determinarea caracterului neimpozabil a acestor venituri, respectiv, suma nedeclarată şi neachitată a impozitului, pe venit estimat constituie 2151298 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale ******

Prin urmare, în temeiul Deciziei nr. 180 din 21.08.2019, s-a calculat spre plată la buget impozit pe venit în sumă de 2151298 lei, majorare de întârziere în sumă de 1539719 lei şi s-a aplicat amendă în sumă de 156672 lei, aferente, venitului estimat.

În conformitate cu prevederile art. 226[14] alin. (1) din Codul fiscal, verificarea fiscală prealabilă constă în reconstituirea situaţiei fiscale prealabile a persoanei fizice supuse verificării şi compararea venitului impozabil estimat ce decurge din situaţia fiscală constatată cu venitul impozabil declarat de aceasta. Verificarea fiscală prealabilă se efectuează la sediul Serviciului Fiscal de Stat în baza informaţiilor deţinute de acesta, iar alin.(3) prevede că, activitatea de verificare fiscală prealabilă se desfăşoară cu înştiinţarea persoanei fizice.

Potrivit prevederilor alin. (5) şi alin. (6) din acelaşi articol, rezultatele verificării fiscale prealabile se consemnează într-un raport de verificare fiscală prealabilă. Raportul de verificare fiscală prealabilă conţine toate constatările

stabilite de Serviciul Fiscal de Stat pe perioada desfășurării verificării, precum și propunerea de inițiere a controlului fiscal. După examinarea raportului de verificare fiscală prealabilă, conducătorul Serviciului Fiscal de Stat emite decizia privind inițierea controlului fiscal de determinare a venitului impozabil estimat.

*Respectiv, DGACM prin scrisoarea nr.***** expediată cu aviz recomandat, prin intermediul Î.S. „Poșta Moldovei", la adresa de domiciliu, recepționată la 06.06.2017, a înștiințat pe Bahnaru Dan, despre inițierea verificării fiscale prealabile cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, pentru perioadele fiscale*****.*

*Rezultatele verificării fiscale prealabile au fost consemnate în raportul de verificare fiscală prealabilă nr.*****din 29.06.2017, iar în rezultatul examinării acestuia, conducătorul SFS, a emis decizia privind inițierea controlului nr.*****din 05.07.2017.*

- În corespundere cu prevederile art. 226[15] alin. (1) din Codul fiscal, în baza deciziei de inițiere a controlului fiscal. Serviciul Fiscal de Stat citează persoana fizică supusă verificării pentru a o înștiința despre inițierea controlului fiscal, iar alin. (9) prevede că, controlul fiscal se efectuează la sediul Serviciului Fiscal de Stat cu respectarea prevederilor art. 145 alin. (2)-(6).

*Prin urmare, DGACM, prin citația seria D***** din 04.07.2017, expediată prin intermediul ÎS „Poșta Moldovei", la adresa de domiciliu, care a fost recepționată la data de 07.07.2017, persoana fizică Bahnaru Dan, a fost invitată pentru a fi înștiințată despre inițierea controlului fiscal pentru perioadele fiscale A/2012-A/20I6, iar la 18.07.2017, contribuabilului i-a fost înmânată decizia privind inițierea controlului nr.*****din 05.07.2017.*

- În conformitate cu prevederile art. 243 alin. (1) din Codul fiscal, cazul de încălcare fiscală se examinează în prezența persoanei trase la răspundere pentru săvârşirea încălcării, Serviciul Fiscal de Stat o anunță în scris (prin citație) despre locul, data şi ora examinării cazului, astfel, DGACM, prin citația seria C nr,119835 din 05.07.2019, înmânată la 17.07.2019 a anunțat persoana fizică Bahnaru Dan, despre locul, data şi ora examinării cazului.

Este de remarcat că, la cererea contribuabilului, SFS a prelungit termenul de examinare a cazului de încălcare a legislației cu până la 30 zile, prin Decizia nr. 14P din 24.07.2019, privind prelungirea termenului de examinare a cazului de încălcare a legislației.

Prin urmare, contribuabilului la 24.07.2019 i-a fost înmânată citația seria C nr. 119847 din 24.07.2019, prin care SFS a invitat la 21.08.2019 la examinarea cazului, iar în rezultatul examinării cazului de încălcare a legislației a fost adoptată Decizia nr. 180 din 21.08.2019, care a fost comunicată contribuabilului la 02.09.2019.

Reieşind din cele relatate supta, DGACM a respectat procedura de verificare a persoanei fizice cu aplicarea metodelor indirecte de estimare.

- Potrivit prevederilor art. 1 alin. (1) din Legea nr. 131 din 08.06.2012, privind controlul de stat asupra activităţii de întreprinzător (în continuare Lege), scopul legii constă în consolidarea cadrului juridic şi instituţional în domeniul efectuării controlului de stat asupra activităţii de întreprinzător.

Totodată, art. 2 din Lege prevede că, persoană supusă controlului (persoană controlată) este orice persoană fizică şi/sau juridică care practică activitate de întreprinzător şi este pasibilă controlului.

Ţinând cont de cele relatate supra, prevederile Legii menţionate mai sus, nu sânt aplicabile persoanelor fizice care nu practică activitate de întreprinzător.

Referitor la cele invocate în contestaţie, precum că, contribuabilul nu a recepţionat niciun act, care ar confirma înştiinţarea Ministerului Finanţelor despre controlul fiscal dispus şi nici o copie de pe decizia Ministerului despre efectuarea controlului fiscal la acesta, menţionăm că, potrivit prevederilor art. 132^1 alin. (3) din Codul fiscal, în vederea realizării sarcinilor, Serviciul Fiscal de Stat dispune de autonomie administrativă şi decizională, cu respectarea prevederilor legislaţiei în vigoare. Nicio autoritate naţională sau internaţională nu admite ingerinţe în activitatea Serviciului Fiscal de Stat.

- Conform prevederilor art. 16 alin. (1) din Legea nr. 180 din 26.07.2018 privind declararea voluntară şi stimularea fiscală (publicată în Monitorul Oficial RM nr. 309-320, 2018, art. 500, în vigoare din 17.08.2018), organele cu atribuţii de administrare fiscală nu vor efectua controale asupra corectitudinii calculului, declarării şi achitării impozitelor, taxelor şi a altor plăti aferente bugetului de stat, bugetelor unităţilor administrativteritoriale, a contribuţiilor de asigurări sociale de stat şi primelor de asigurare obligatorie de asistenta medicală pentru perioadele fiscale de până la 1 ianuarie 2018, cu excepţia prevederilor art. 11^1 din titlul V al Codului fiscal.

Respectiv, Serviciul Fiscal de Stat a efectuat controlul la Bahnaru Dan, în conformitate cu legislaţia în vigoare.

- În corespundere cu prevederile art. 264 alin. (2) din Codul fiscal, 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 fiscale ori nu a fost prezentată.

În conformitate cu prevederile art. 226^6 alin. (8) din Codul fiscal, 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 funcție de fiecare caz concret.

*Dat fiind faptul că, contribuabilul nu a prezentat Declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale ***** și a prezentat Declarațiile pentru perioadele fiscale ***** ce conțin informații și date neveridice, funcționarii fiscali din cadrul DGACM au efectuat controlul fiscal în strictă concordanță cu legislația în vigoare.*

Referitor la cele invocate în contestație, precum că, în conformitate cu prevederile art. 24 alin. (34) Legii nr. 1164 din 24.04.1997 pentru punerea în aplicare a titlurilor I și II ale Codului fiscal, „veniturile obținute până la 31.12.2017 de către persoanele fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător, din care a fost reținut și achitat la buget impozitul în conformitate cu art. 90^{1} alin. (3^{5}) din Codul fiscal, nu sunt pasibile de verificare în cadrul controalelor fiscale", iar conform alin. (35) al aceluiași articol „achizițiile efectuate până la 31.12.2017 de către persoanele juridice de la persoanele fizice ce nu mai desfășoară activitate de întreprinzător, din care a fost reținut și achitat la buget impozitul în conformitate cu art. 90^{1} alin. (3^{5}) din Codul fiscal nu sunt pasibile de verificare în cadrul controalelor fiscale" a menționat că, conform informației disponibile în SI al SFS, s-a constatat că, ÎI „ Bahnaru Dan", pentru perioada A/2012 și A/2015, nu a efectuat achitări și rețineri la sursa de plată în adresa persoanei fizice, astfel aceste prevederi legale nu sânt aplicabile în cazul dat.

- În corespundere cu prevederile art. 226^{15} alin. (10) din Codul fiscal, la data inițierii controlului fiscal, persoana fizică va prezenta Serviciului Fiscal de Stat toate documentele, informațiile și/sau alte probe disponibile și/sau explicațiile necesare ce vizează obiectul controlului fiscal, iar alin. (16) prevede că, pe parcursul efectuării controlului fiscal, persoana fizică are dreptul să colaboreze cu Serviciul Fiscal de Stat prin prezentarea suplimentară a oricăror documente, informații, explicații și/sau altor probe relevante pentru stabilirea situației fiscale. La prezentarea acestora, Serviciul Fiscal de Stat va întocmi un proces-verbal semnat de ambele părți.

Totodată, conform prevederilor art.216 alin.(8) din Codul fiscal, în caz de dezacord cu actul de control, contribuabilul este obligat să prezinte în scris, în termen de până la 15 zile calendaristice, argumentarea dezacordului, anexând documentele de rigoare.

Este de remarcat că, recipisele anexate la contestație, nu au fost prezentate la dezacordul din 15 07.2019, suplimentul la dezacord din 22.07.2019.

Concomitent, în scopul respectării dreptul contribuabilului prevăzut de art. 8 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, de a se bucura de o atitudine corectă din partea

organelor cu atribuţii de administrare fiscală şi a persoanelor cu funcţii de răspundere ale acestora, precum şi în vederea oferirii acestuia a unui termen suplimentar de a prezenta documente/înscrisuri relevante pentru stabilirea situaţiei fiscale, SFS, în temeiul art. 246 alin. (2) din Codul fiscal, a emis Decizia nr. 14P din 24.07.2019, prin care a decis de a prelungi termenul de examinare a cazului de încălcare a legislaţiei cu 30 zile.

În corespundere cu prevederile art. 242 din Codul fiscal, persoana trasă la răspundere pentru încălcare fiscală are dreptul să ia cunoştinţă de dosarul său, să dea explicaţii, să prezinte probe şi să formuleze cereri.

În cadrul examinării cazului de încălcare a legislaţiei, contribuabilul a prezentat documente/înscrisuri considerate de către acesta relevante pentru stabilirea situaţiei fiscale, care au fost recepţionate conform procesului verbal de ridicarea a documentelor nr. 313/197 din 21.08.2019.

Astfel, întru confirmarea/infirmarea veridicităţii copiilor documentelor/înscrisurilor prezentate la dezacord din 15.07.2019, suplimentul la dezacord din 22.07.2019 şi în cadrul examinării cazului de încălcare fiscală din 21.08.2019, SFS, conform Deciziei nr. 180 din 21.08.2019, a suspendat calcularea venitului impozabil estimat în cadrul controlului în sumă de 27717100 lei, până la obţinerea rezultatelor controlului fiscal prin contrapunere la SRL „KLM Plus".

Este de menţionat că, întru stabilirea statutului tranzacţiilor efectuate între SRL „KLM Plus" şi Bahnaru Dan, Serviciul Fiscal de Stat prin citaţia seria D nr. 162142 din 02.06.2017 a solicitat prezentarea de către SRL „KLM Plus" documentelor ce atestă relaţiile contractuale cu persoana fizică. Contribuabilul nu s-a conformat cerinţelor expuse în citaţie, astfel, DGACM a solicitat efectuarea de către Direcţia generală administrare fiscală mun. Chişinău a unui control de contrapunere ce ar elucida relaţiile financiare dintre SRL „KLM Plus" şi persoana fizică Bahnaru Dan, la care DGAF mun. Chişinău a anunţat despre imposibilitatea efectuării controlului.

Potrivit prevederilor art. 226^{15} alin. (22) din Codul fiscal, dacă documentele, informaţiile, explicaţiile şi sau alte probe prezentate de persoana fizică fiind incorecte, incomplete, false, dacă persoana fizică refuză să prezinte documentele sau, prin orice alte acţiuni, împiedică efectuarea controlului fiscal, inclusiv prin neprezentarea neîntemeiată la controlul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat va determina valoarea estimată a obiectului impozabil în baza probelor reale acumulate şi va adopta decizia corespunzătoare.

Dat fiind faptul că, contribuabilul, atât la data iniţierii controlului fiscal, cât şi pe parcursul efectuării controlului fiscal, la dezacordul prezentat, precum şi în cadrul examinării cazului de încălcare a legislaţiei, nu a prezentat careva

*documente, informații, explicații și/sau alte probe elocvente, care ar determina caracterul neimpozabil al veniturilor obținute în perioadele fiscale*****, SFS a determinat valoarea estimată a obiectului impozabil în baza probelor reale acumulate.*

De asemenea, în rezultatul examinării materialelor controlului, a stabilit că, la întocmirea deciziei au fost admise unele erori redacționale, rectificarea cărora nu modifică efectele juridice ale deciziei și anume, în partea decisivă a Deciziei, a fost indicat incorect la cap. III liniuța a 4-a și liniuța a 6-a textul „pentru neprezentarea", urmând a fi „pentru nerespectarea modului de întocmire și prezentare a", precum și cap. IV sintagma „2150382,73 lei" urmând a fi „2151298 lei".

Conform prevederilor art. 267 alin. (3) din Codul fiscal, obligația de a dovedi incorectitudinea deciziei emise de Serviciul Fiscal de Stat se atribuie persoanei care contestă, iar contribuabilul nu a prezentat argumente întemeiate care ar demonstra incorectitudinea acesteia.

Avînd în dedere cele menționate, decizia nr. 180 din 21.08.2019 a fost emisă în conformitate cu prevederile legale."

Prin decizia nr.03/R din 29 noiembrie 2019 de modificare a Deciziei nr.180 din 21.08.2019 asupra cazului de încălcare fiscală admis de către Bahnaru Dan, Serviciul Fiscal de Stat în conformitate cu prevederile art.134 alin.(3) din Codul fiscal, a decis:

I. A modifica Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.180 din 21.08.2019 asupra cazului de încălcare fiscală admis de către Bahnaru Dan și a substitui următoarele sintagme, după cum urmează:

- La cap. III liniuța a 4-a și liniuța a 6-a textul „pentru neprezentarea", se substituie cu textul „pentru nerespectarea modului de întocmire și prezentare a".

- La cap. IV sintagma „2.150.382,73 lei" se substituie cu textul „2.151.298,00 lei". Decizia nr.180 din 21.08.2019 asupra cazului de încălcare fiscală admis de către Bahnaru Dan, rămâne în vigoare și este obligatorie pentru executare, cu modificările operate prin decizia curentă.

Manifestând dezacordul cu răspunsul primit, reclamantul a sesizat instanța de contencios administrativ cu prezenta acțiune, prin care a solicitat anularea actului de control *****; anularea deciziei nr. 387 din 14.11.2019 și efectuarea unui recontrol.

Admisibilitatea acțiunii:

Prevederi relevante ale Codului administrative sunt următoarele:

***Articolul 20.** Acţiunea în contencios administrativ*

Dacă printr-o activitate administrativă se încalcă un drept legitim sau o libertate stabilită prin lege, acest drept poate fi revendicat printr-o acţiune în

contencios administrativ, cu privire la care decid instanţele de judecată competente pentru examinarea procedurii de contencios administrativ, conform prezentului cod.

Articolul 206. *Felurile acţiunilor în contencios administrativ*

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

a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acțiune în contestare);

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

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

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

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

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

Ținînd cont de obiectul acțiunii și avînd în vedere prevederile art.191 alin.(1) Cod administrativ, examinarea prezentei cauze ține de competența Judecătoriei Chișinău, or obiectul acesteia nu se regăsește în excepțiile de la alin.(2) și (3) a art.191 Cod administrativ.

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

Articolul 17. *Dreptul vătămat*

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

Articolul 39. *Accesul liber la justiţie*

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

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

Articolul 189. *Înaintarea acţiunii în contencios administrativ*

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

Articolul 10. *Actul administrativ individual*

(1) Actul administrativ individual este orice dispoziţie, decizie sau altă

măsură oficială întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, cu scopul de a produce nemijlocit efecte juridice, prin naşterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public.

Articolul 11. *Categoriile actelor administrative individuale*

(1) Actele administrative individuale pot fi:

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

Instanța de apel statuează că, decizia nr. 180 din 21.08.2019 și decizia nr. 387 din 14.11.2019 - constituie acte administrative individuale defavorabile reclamantului.

Articolul 19. *Cererea prealabilă*

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

Articolul 162. *Scopul procedurii prealabile*

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

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

(3) Cererea prealabilă poate fi îndreptată spre:

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

b) emiterea unui act administrativ individual.

Articolul 208. *Respectarea procedurii prealabile*

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

După cum rezultă din materialele cauzei elucidate anterior, se atestă că anterior sesizării instanței de contencios administrativ cu prezenta acțiune, Bahnaru Dan a respectat procedura prealabilă.

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

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

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

Astfel, coroborând prevederile normelor legale citate anterior, cu circumstanțele de fapt ale cauzei, Completul judiciar statuează că, acțiunea înaintată de Bahnaru Dan, a fost depusă în instanța de contencios administrativ în

termen, cît și cu respectarea procedurii prealabile, din care motive, instanța de fond corect a conchis asupra admisibilității acțiunii și a reținut spre examinare fondul cerințelor formulate în acțiune.

Referitor la fondul acțiunii.

Prevederi relevante ale Codului administrative sunt următoarele:

Articolul 224. *Hotărîrile instanţei de judecată*

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

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

f) respinge acțiunea ca fiind neîntemeiată, dacă nu sînt îndeplinite condițiile de adoptare a unei hotărâri prevăzute la lit. a)–e).

Prin hotărârea Judecătoriei Chişinău (sediul Centru) din 13 iunie 2024, cererea de chemare în judecată depusă de Bahnaru Dan către Serviciul Fiscal de Stat, Consiliul de Soluționare a Disputelor, terți Asociația patronală Camera de Comerț Americană din RM, Asociația Investitorilor Străini din RM, Confederația Națională a Patroanelor, Bahnaru Luiza, Bahnaru Tudor și SRL „KLM Plus" cu privire la anularea actului de control *****; anularea deciziei nr. 387 din 14.11.2019 și efectuarea unui recontrol, s-a respins ca neîntemeiată.

Completul specializat în examinarea cauzelor de contencios administrativ al Curții de Apel Centru, apreciază hotărîrea Judecătoriei Chişinău (sediul Centru) din 13 iunie 2024, ca fiind întemeiată din considerentele ce vor fi expuse în continuare.

LEGISLAȚIA PERTINENTĂ (în vigoare la data inițierii procedurii administrative):

Codul Fiscal al Republicii Moldova

Articolul 5. Noţiuni generale

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

5) Rezident:

a) orice persoană fizică care corespunde uneia din cerinţele de mai jos:

i) are domiciliu permanent în Republica Moldova, inclusiv:

- se află la tratament sau la odihnă, sau la învăţătură, sau în deplasare peste hotare;

- este persoană cu funcţii de răspundere a Republicii Moldova, aflată în exerciţiul funcţiunii peste hotare;

ii) se află în Republica Moldova cel puţin 183 de zile pe parcursul anului fiscal.

Articolul 8. Drepturile şi obligaţiile contribuabilului

(2) Contribuabilul este obligat:

c) să ţină contabilitatea conform formelor şi modului stabilit de legislaţie, să întocmească şi să prezinte organului fiscal şi serviciului de colectare a impozitelor şi taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislaţie, să asigure integritatea documentelor de evidență în conformitate cu cerinţele legislaţiei, să efectueze încasările băneşti în numerar prin intermediul echipamentelor de casă şi de control, respectînd reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor băneşti în numerar fără aplicarea maşinilor de casă şi de control;

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

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

Articolul 15. Cotele de impozit (în vigoare pînă la 01.07.2016)

Suma totală a impozitului pe venit se determină:

a) pentru persoane fizice şi întreprinzători individuali în mărime de

- 7% din venitul anual impozabil ce nu depăşeşte suma de 29640lei;
- 18% din venitul anual impozabil ce depăşeşte suma de 29640 lei;

Articolul 18. Sursele de venit impozabile

În venitul brut se includ:

e) creşterea de capital definită la art. 40 alin (7);

o) alte venituri care nu au fost specificate la literele menţionate.

Articolul 33. Scutiri personale (în vigoare pînă la 01.07.2016)

(1) Fiecare contribuabil (persoană fizică rezidentă) are dreptul la o scutire personală în sumă de 10128 lei pe an.

Articolul 35. Scutiri pentru persoanele întreţinute (în vigoare pînă la 01.07.2016)

(1) Contribuabilul (persoană fizică rezidentă) are dreptul la o scutire în sumă de 2256 lei anual pentru fiecare persoană întreţinută cu excepţia invalizilor din copilărie pentru care scutirea constituie 10128 lei anual.

(2) În înţelesul prezentului titlu, persoană întreţinută este persoana care întruneşte toate cerinţele de mai jos:

a) este un ascendent sau descendent al contribuabilului sau al soţiei (soţului) contribuabilului (părinţii sau copiii, inclusiv înfietorii şi înfiaţii) ori invalid din copilărie rudă de gradul doi în linie colaterală

b) are un venit ce nu depăşeşte suma de 10128 lei anual.

Articolul 37. Subiecţii creşterii sau pierderii de capital

Prevederile prezentului capitol se aplică tuturor contribuabililor (persoane fizice sau juridice), rezidenţi şi nerezidenţi ai Republicii Moldova, care vînd, schimbă sau înstrăinează sub altă formă active de capital.

Articolul 40. Determinarea creşterii sau pierderii de capital

(7) Suma creşterii de capital în perioada fiscală este egală cu 20% din suma excedentară a creşterii de capital recunoscute peste nivelul oricăror pierderi de capital suportate pe parcursul perioadei fiscale.

Articolul 42. Donaţiile (în vigoare pînă la 01.07.2016)

(3) Persoana care face o donaţie sub formă de mijloace băneşti se consideră drept persoană care a obţinut venit în mărimea sumei mijloacelor băneşti donate.

Articolul 83. **Prezentarea declaraţiei cu privire la impozitul pe venit**

(1) Dreptul de a prezenta declaraţia cu privire la impozitul pe venit îl au toţi contribuabilii.

(2) Sînt obligaţi să prezinte declaraţia cu privire la impozitul pe venit:

a) persoanele fizice (cetăţenii Republicii Moldova, cetăţenii străini, apatrizii, inclusiv membrii societăţilor şi acţionarii fondurilor de investiţii) care au obligaţii privind achitarea impozitului.

Articolul 87. Termenele, modul, forma şi locul achitării impozitului

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

(2) Modul, forma şi locul achitării impozitului sînt reglementate de Ministerul Finanţelor.

(3) În cazul primirii unui aviz sau cereri din partea organului fiscal, suma impozitului, penalităţilor şi amenzilor aferente lui, indicată în aviz sau cerere, urmează a fi plătită de către contribuabil în termenul şi modul general stabilit de prezentul cod şi de actele normative adoptate pentru executarea prezentului cod.

(4) Avizul sau cererea organului fiscal se înmînează contribuabilului personal sau i se expediază prin poştă la ultima adresă a acestuia indicată în registrul Serviciului Fiscal de Stat.

Articolul 132[1]. Principiile generale de organizare a Serviciului Fiscal de Stat

(3) În vederea realizării sarcinilor, Serviciul Fiscal de Stat dispune de autonomie administrativă şi decizională, cu respectarea prevederilor legislaţiei în vigoare. Nicio autoritate națională sau internațională nu admite ingerinţe în activitatea Serviciului Fiscal de Stat.

Articolul 134. Drepturile Serviciului Fiscal de Stat şi ale funcționarilor fiscali

(1) Serviciul Fiscal de Stat şi funcţionarii fiscali, în cadrul acţiunilor de exercitare a funcţiei, au următoarele drepturi:

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

Articolul 189. Calcularea impozitelor şi taxelor de către organul fiscal

(1) Organul fiscal 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.

(2) Dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor şi taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza ţinerii ei neconforme, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcţie de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidenţă şi/sau dările de seamă fiscale, organul fiscal calculează impozitele şi taxele prin metode şi din surse indirecte, efectuînd ulterior recalcularea lor după restabilirea evidenţei, în conformitate cu legislaţia, sau după prezentarea documentelor respective.

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

Articolul 226^3. Subiecții estimării prin metode indirecte

Subiecți ai estimării prin metode indirecte sînt persoanele fizice rezidente cetățeni ai Republicii Moldova care depășesc riscul minim acceptat, stabilit la art. 226^{13} alin. (11). Persoanele fizice proprietari ai bunurilor imobiliare a căror construcție a început pînă la 1 ianuarie 2012, iar înregistrarea la organul cadastral s-a efectuat după această dată nu vor fi considerați subiecți ai estimării numai referitor la bunurile imobiliare menționate.

Articolul 226^6. Metodele indirecte de estimare

(1) Organul fiscal este în drept să utilizeze următoarele metode indirecte de estimare a venitului impozabil:

a) metoda cheltuielilor;

b) metoda fluxului de mijloace băneşti;

c) metoda proprietăţii;

d) alte metode utilizate în practica internaţională.

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

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

(4) La determinarea venitului impozabil estimat se va ţine cont de mijloacele băneşti declarate conform art. 226^{7}, de veniturile neimpozabile conform art. 20 obținute după 1 ianuarie 2012 şi de veniturile ce au fost impozitate final la sursa de plată. La determinarea venitului impozabil estimat, veniturile obţinute de persoanele fizice în afara Republicii Moldova, inclusiv cele ce sînt transmise rudelor şi afinilor de pînă la gradul III, se vor considera ca neimpozabile dacă:

a) sînt confirmate documentar prin declaraţiile vamale, documentele ce confirmă transferul bancar, documentele ce autentifică intrarea lor legală în ţară după 1 ianuarie 2012;

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

(8) Calcularea suplimentară a impozitului pe venit la buget se va efectua în baza diferenţei pozitive dintre impozitul pe venit determinat din venitul impozabil estimat şi impozitul pe venit declarat de subiectul estimării. În cazul în care în procesul aplicării metodelor indirecte de estimare pentru o perioadă fiscală concretă se vor stabili legături cauzale cu alte perioade fiscale, organul fiscal va examina fiecare perioadă fiscală necesară care începe cu data de 1 ianuarie 2012, în funcţie de fiecare caz concret.

(11) Durata efectuării controlului fiscal este stabilită de organul fiscal şi nu poate depăși 3 luni de la data iniţierii verificării prealabile. Persoana verificată poate solicita prelungirea termenului de control cu 45 de zile.

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

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

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

Articolul 226^{8}. Metoda cheltuielilor

(1) Metoda cheltuielilor constă în compararea cheltuielilor individuale efectuate de către subiectul estimării cu veniturile declarate în perioada supusă verificării.

(2) Diferenţa pozitivă dintre cheltuielile individuale şi valorile elementelor expuse la art. 226[6] alin. (4)–(6) constituie venit impozabil estimat.

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

Articolul 226[9]. Metoda fluxului mijloacelor băneşti

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

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

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

Articolul 226[10]. Metoda proprietăţii

(1) Metoda proprietăţii permite stabilirea venitului impozabil estimat, analizînd creşterea și, respectiv, descreşterea proprietăţii subiectului estimării.

(2) Creşterea sau descreşterea valorii proprietăţii procurate sau înstrăinate se determină prin compararea valorii proprietăţii la începutul perioadei cu cea de la sfîrşitul perioadei. În scopul aplicării prezentului capitol, rezultatele reevaluării valorii proprietăţii nu au impact asupra creşterii sau descreşterii valorii proprietăţii, dacă legea nu prevede altfel.

(3) Diferenţa pozitivă dintre, pe de o parte, creşterea sau descreşterea valorii proprietăţii şi, pe de altă parte, valorile elementelor expuse la art. 226[6] alin. (4)–(6) constituie venit impozabil estimat. La stabilirea diferenţei se va ţine cont şi de normele care reglementează impozitarea creşterii de capital.

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

Articolul 226[11]. Surse indirecte de informaţii

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

a) informaţii de la instituţii financiare (sucursale sau filiale ale acestora), persoane care desfăşoară activitate notarială, organe vamale, organe de drept, burse de valori şi/sau alte organe publice privind tranzacţiile şi operaţiunile efectuate de persoana fizică şi datele despre aceasta, precum şi privind tranzacţiile şi operaţiunile similare efectuate de către alte persoane fizice în condiţii similare;

b) informaţii deţinute de persoane fizice şi juridice referitoare la bunuri, lucrări, servicii şi mijloace băneşti comercializate şi/sau transmise cu titlu gratuit,

referitoare la mijloacele băneşti sau bunurile materiale procurate şi/sau primite de persoana fizică supusă verificării;

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

d) informaţia sau alte probe obţinute de organul fiscal prin utilizarea mijloacelor speciale, prin analize, măsurări, comparări, cercetări;

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

Articolul 226[13]. Analiza şi selectarea persoanelor fizice care urmează a fi supuse verificării

(1) În procesul analizei şi selectării persoanelor fizice care urmează a fi supuse verificării, organul fiscal întreprinde următoarele acţiuni:

a) aplică metodele de analiză a riscurilor în scopul stabilirii domeniilor cu cel mai înalt nivel al riscurilor;

b) selectează persoanele fizice care vor fi supuse verificării fiscale prealabile.

(11) Diferenţa este semnificativă dacă între veniturile impozabile estimate calculate în baza situaţiei fiscale şi veniturile impozabile declarate de persoana fizică sau de plătitorii de venit este o diferență mai mare de 300 mii lei. Diferenţa stabilită în sumă de pînă la 300 mii lei inclusiv se va considera risc minim acceptat.

Articolul 226[14]. Verificarea fiscală prealabilă

(1) Verificarea fiscală prealabilă constă în reconstituirea situaţiei fiscale prealabile a persoanei fizice supuse verificării şi compararea venitului impozabil estimat ce decurge din situaţia fiscală constatată cu venitul impozabil declarat de aceasta. Verificarea fiscală prealabilă se efectuează la sediul Serviciului Fiscal de Stat în baza informaţiilor deţinute de acesta.

(2) La reconstituirea situaţiei fiscale prealabile, organul fiscal:

a) acumulează documente, informaţii, explicaţii şi/sau alte probe din toate sursele indirecte disponibile;

b) cercetează minuţios datele şi probele obţinute;

c) constată situaţia fiscală prealabilă.

(3) Activitatea de verificare fiscală prealabilă se desfăşoară cu înştiinţarea persoanei fizice.

(4) Prin verificarea prealabilă se stabileşte:

a) mărimea diferenţei dintre venitul impozabil estimat, determinat din situaţia fiscală prealabilă constatată şi venitul impozabil declarat de persoana fizică;

b) necesitatea efectuării controlului fiscal sau încetării procedurii de determinare a venitului impozabil estimat.

(5) Rezultatele verificării fiscale prealabile se consemnează într-un raport de verificare fiscală prealabilă.

(6) Raportul de verificare fiscală prealabilă va conţine toate constatările stabilite de organul fiscal pe perioada desfăşurării verificării, precum şi propunerea de iniţiere a controlului fiscal sau de încetare a procedurii de verificare. După examinarea raportului de verificare fiscală prealabilă, conducătorul organului fiscal emite decizia privind iniţierea controlului fiscal sau privind încetarea procedurii de determinare a venitului impozabil estimat.

(7) Decizia privind iniţierea controlului fiscal va conţine lista persoanelor propuse pentru control, ţinînd cont de valoarea descrescîndă a diferenţei dintre venitul impozabil estimat şi cel declarat şi de capacitatea de a efectua un număr de controale. Conducătorul Serviciului Fiscal de Stat este în drept să modifice lista persoanelor propuse pentru control în cazul apariţiei unor informaţii suplimentare.

(8) Durata verificării fiscale prealabile nu va depăşi 45 de zile de la data înștiințării privind inițierea verificării prealabile. În cazul necesității obținerii de la terți a unor documente, informații, explicații și/sau probe suplimentare, termenul de 45 de zile se suspendă de la momentul solicitării de la terți a unor documente, informații, explicații și/sau probe suplimentare. După încetarea condițiilor care au generat suspendarea, verificarea fiscală prealabilă va fi reluată.

(9) Raportul de verificare fiscală prealabilă nu este act administrativ.

Articolul 226[15]. Controlul fiscal

(1) În baza deciziei de iniţiere a controlului fiscal, organul fiscal citează persoana fizică supusă verificării pentru a o înştiinţa despre iniţierea controlului fiscal. Citaţia se va emite în conformitate cu prevederile art. 226 alin. (1)–(3).

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

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

b) solicitarea efectuării expertizei.

(15) În cazul în care organul fiscal apreciază că sînt necesare noi documente, informaţii, explicaţii şi/sau alte probe relevante pentru control, le poate solicita de la persoana fizică supusă controlului. În acest caz, organul fiscal va sista, conform prevederilor alin. (12), efectuarea controlului fiscal şi va stabili, de comun acord cu persoana verificată, un termen rezonabil, care nu poate fi mai mic de 10 zile şi nu poate depăşi 45 de zile calendaristice, pentru prezentarea documentelor, informaţiilor, explicaţiilor şi/sau altor probe solicitate. În cazul în care se atestă

unele circumstanţe ce împiedică persoana fizică să se încadreze în termenul respectiv, la decizia organului fiscal acesta poate fi prelungit.

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

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

Articolul 243. Participarea persoanei trase la răspundere pentru încălcare fiscală la examinarea cazului

(1) Cazul de încălcare fiscală se examinează în prezenţa persoanei trase la răspundere pentru săvîrşirea încălcării. Organul fiscal o anunţă în scris (prin citaţie) despre locul, data şi ora examinării cazului.

(2) Cazul de încălcare fiscală poate fi examinat în lipsa persoanei trase la răspundere pentru săvîrşirea încălcării numai dacă există informaţii că a fost anunţată în modul stabilit despre locul, data şi ora examinării cazului şi dacă de la ea nu a parvenit un demers argumentat de a fi amînată examinarea.

(3) Contribuabilul persoană fizică îşi exercită drepturile procedurale personal, printr-un reprezentant sau în comun cu reprezentantul, iar contribuabilul persoană juridică – prin intermediul conducătorului sau al reprezentantului său.

Articolul 247. Clarificarea circumstanţelor cazului de încălcare fiscală

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 săvîrşirea de încălcare fiscală;

c) există alte circumstanţe importante pentru soluţionarea justă a cazului.

Articolul 264. Termenul de prescripţie pentru determinarea obligaţiilor fiscale

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

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

prevăzută prezentarea unei dări de seamă fiscale;

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

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

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

Legea pentru punerea în aplicare a titlurilor I şi II ale Codului fiscal, nr. 1164 din 24.04.1997:

Articolul 24. Dispoziţii tranzitorii

(7) Nu se impozitează, pînă la 1 ianuarie 2020, dobînzile persoanelor fizice rezidente, cu excepţia celor înregistrate într-o formă de organizare juridică a activităţii de întreprinzător, de la depozitele bancare; valorile mobiliare corporative sub formă de obligaţiuni şi valorile mobiliare, care sînt instrumente ale pieţei monetare, cum ar fi certificatele bancare de depozit şi cambiile bancare; depunerile membrilor pe conturile de economii personale în asociaţiile de economii şi împrumut ale cetăţenilor amplasate pe teritoriul Republicii Moldova.

Legea privind declararea voluntară și stimularea fiscal, nr. 180 din 26.07.2018:

Articolul 16. Aplicarea prevederilor prezentei legi

(1) Organele cu atribuții de administrare fiscală nu vor efectua controale asupra corectitudinii calculului, declarării şi achitării impozitelor, taxelor și a altor plăţi aferente bugetului de stat, bugetelor unităţilor administrativ-teritoriale, a contribuţiilor de asigurări sociale de stat și primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală pentru perioadele fiscale de pînă la 1 ianuarie 2018, cu excepția controalelor efectuate în conformitate cu prevederile capitolului 11^1 din titlul V al Codului fiscal.

Regulamentul cu privire la determinarea obligaţiilor fiscale aferente impozitului pe venit al persoanelor fizice care nu practică activitate de întreprinzător, Anexa nr.2 la Hotărîrea Guvernului nr.77 din 30 ianuarie 2008, (în vigoare la data vînzării autoturismului-15.07.2014):

36. *Baza valorică* a activului de capital este suma achitată de contribuabil pentru procurarea lui sau suma cheltuielilor suportate de contribuabil pentru crearea acestui activ de capital.

Sumele achitate pentru procurarea, cheltuielile suportate pentru crearea activelor de capital urmează a fi confirmate documentar.

40. Baza valorică a activelor de capital dobîndite în proprietatea contribuabilului după 1 ianuarie 1998 se determină în baza documentelor ce atestă trecerea dreptului de proprietate în conformitate cu legislaţia în vigoare (contractul de vînzare-cumpărare, factura de expediţie, factura fiscală, precum şi alte documente care atestă trecerea dreptului de proprietate).

Raportînd cadrul legal precitat la circumstanțele faptice ale cauzei, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții de Apel Centru reține că, atît în cadrul controlului fiscal, pe parcursul examinării cauzei în instanța de fond, cît și în instanța de apel, Bahnaru Dan a invocat o serie de argumente de ordin procedural și de fond în susținerea acțiunii sale împotriva actelor administrative emise de Serviciul Fiscal de Stat (SFS).

Reieșind din materialele cauzei și din prevederile legislației fiscale în vigoare, Completul judiciar conchide că instanța de fond întemeiat a respins obiecțiile reclamantului ca neîntemeiate, având în vedere următoarele argumente juridice:

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

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

În corespundere cu prevederile art. 226^{15} alin. (2) din Codul fiscal, persoana citată este obligată să prezinte, până la inițierea controlului fiscal, declarația cu privire la proprietate conform formularului şi modului stabilit de Ministerul

Finanțelor, iar alin. (10) prevede că, la data inițierii controlului fiscal persoana fizică prezintă Serviciului Fiscal de Stat toate documentele, informațiile şi/sau alte probe disponibile şi/sau explicațiile necesare ce vizează obiectul controlului fiscal.

În rezultatul efectuării controlului fiscal de către Serviciul Fiscal de Stat, cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, privind corectitudinea calculării, declarării și achitării impozitului pe venit pentru perioadele fiscale A/2012- A/2016, de către Dan Bahnaru, s-a stabilit că, în urma combinării metodei cheltuielilor, metodei fluxului de mijloace băneşti şi metodei proprietății, prevăzute de art. 226, art. 226^{9} și art.226^{10} din Codul fiscal, contribuabilul, în perioadele fiscale*****, a înregistrat venit impozabil estimat nedeclarat în sumă totală de 11948901 lei (prin transfer de la Îl „Bahnaru Dan" şi SRL „„K.L.M. Fruct" la contul contribuabilului, în sumă de 10247345 lei, depunerea numerarului de persoane fizice la contul contribuabilului în sumă de 59653 lei și donații de mijloace bănești către persoane fizice, în sumă de 1641903 lei), care nu a fost probat elocvent de către contribuabil, întru determinarea caracterului neimpozabil a acestor venituri, respectiv, suma nedeclarată şi neachitată a impozitului pe venit estimat constituie 2151298 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale A/2012-1696871 lei, A/2013-69 lei, A/2014- 29208 lei, A/2015- 60282 lei și A/2016-364868 lei.

Prin urmare, în temeiul Deciziei nr. 180 din 21.08.2019 „asupra cazului de încălcare a legislației comisă de persoana fizică Bahnaru Dan Tudor", s-a calculat spre plată la buget impozit pe venit în sumă de 2151298 lei, majorare de întârziere în sumă de 1539719 lei și s-a aplicat amendă în sumă de 156672 lei, aferente venitului estimat.

Cu referire la cele invocate de către reclamantul/apelant precum că în cadrul controlului nu a fost respectată procedura de verificare a persoanei fizice cu aplicarea metodelor indirecte de estimare şi nu a fost efectuată verificarea fiscală prealabilă, astfel, fiind încălcate prevederile art. 226^{14} şi art. 226^{15} din Codul fiscal, Completul judiciar reține că, în conformitate cu prevederile art. 226^{14} alin. (1) din Codul fiscal, verificarea fiscală prealabilă constă în reconstituirea situației fiscale prealabile a persoanei fizice supuse verificării și compararea venitului impozabil estimat ce decurge din situația fiscală constatată cu venitul impozabil declarat de aceasta. Verificarea fiscală prealabilă se efectuează la sediul Serviciului Fiscal de Stat în baza informațiilor deținute de acesta, iar alin. (3) prevede că, activitatea de verificare fiscală prealabilă se desfășoară cu înștiințarea persoanei fizice.

Potrivit prevederilor alin. (5) şi alin. (6) din acelaşi articol, rezultatele verificării fiscale prealabile se consemnează într-un raport de verificare fiscală

prealabilă. Raportul de verificare fiscală prealabilă conține toate constatările stabilite de Serviciul Fiscal de Stat pe perioada desfăşurării verificării, precum şi propunerea de inițiere a controlului fiscal. După examinarea raportului de verificare fiscală prealabilă, conducătorul Serviciului Fiscal de Stat emite decizia privind inițierea controlului fiscal de determinare a venitului impozabil estimat.

Respectiv, SFS prin scrisoarea nr. ***** expediată cu aviz recomandat, prin intermediul Î.S. „Poșta Moldovei", la adresa de domiciliu, recepționată la 06.06.2017, a înștiințat apelantul Dan Bahnaru, despre inițierea verificării fiscale prealabile cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, pentru perioadele fiscale*****.

Rezultatele verificării fiscale prealabile au fost consemnate în raportul de verificare fiscală prealabilă nr. *****din 29.06.2017, iar în rezultatul examinării acestuia, conducătorul SFS, a emis decizia privind inițierea controlului nr. *****din 05.07.2017.

Prin urmare, susținerea reclamantului/apelantului privind omisiunea Serviciului Fiscal de Stat de a efectua verificarea fiscală prealabilă sau de a-l înștiința despre aceasta este infirmată de materialele cauzei și de cronologia actelor administrative emise. Conform art. 226^{14} alin. (1) și (3) din Codul fiscal, verificarea prealabilă este o etapă obligatorie care se desfășoară cu înștiințarea persoanei fizice. În speță, SFS a respectat întocmai această exigență legală prin expedierea scrisorii nr. ***** din 02.06.2017. Faptul că această înștiințare a fost recepționată de către Dan Bahnaru la data de 06.06.2017 (confirmat prin avizul recomandat al Î.S. „Poșta Moldovei") demonstrează că dreptul contribuabilului de a fi informat despre inițierea procedurii de reconstituire a situației fiscale a fost pe deplin garantat.

Mai mult, procedura a fost finalizată prin întocmirea Raportului de verificare fiscală prealabilă nr. *****din 29.06.2017, act care, deși nu este unul administrativ conform art. 226^{14} alin. (9), constituie fundamentul legal pentru etapa următoare.

Astfel, argumentul reclamantului/apelant privind saltul peste etapele procedurale este lipsit de suport factologic, deoarece decizia de inițiere a controlului nr. *****din 05.07.2017 a fost emisă subsecvent și în strictă conformitate cu prevederile art. 226^{14} alin. (6), care condiționează inițierea controlului de examinarea prealabilă a raportului menționat.

Cu referire la argumentul privind lipsa înștiințării despre inițierea controlului și nerespectarea procedurii de audiere, Completul judiciar reține că, în corespundere cu prevederile art. 226^{15} alin. (1) din Codul fiscal, în baza deciziei de inițiere a controlului fiscal, Serviciul Fiscal de Stat citează persoana fizică supusă verificării pentru a o înștiința despre inițierea controlului fiscal, iar

alin. (9) prevede că, controlul fiscal se efectuează la sediul Serviciului Fiscal de Stat cu respectarea prevederilor art.145 alin. (2)-(6).

Materialele cauzei atestă că, SFS, prin citația seria D nr.170023 din 04.07.2017, expediată prin intermediul îS „Poșta Moldovei", la adresa de domiciliu, care a fost recepționată la data de 07.07.2017, persoana fizică Dan Bahnaru, a fost invitată pentru a fi înștiințată despre inițierea controlului fiscal pentru perioadele fiscale*****, iar la 18.07.2017, contribuabilului i-a fost înmânată decizia privind inițierea controlului nr. *****din 05.07.2017.

Prin urmare susținerile reclamantului/apelant sunt contrare realității faptice confirmate de înscrisurile oficiale. Potrivit art. 226^{15} alin. (1), organul fiscal are obligația de a cita persoana pentru a o înștiința despre inițierea controlului. În speță, Serviciul Fiscal de Stat a respectat riguros această procedură prin emiterea și expedierea Citației seria D nr.***** din 04.07.2017. Având în vedere că aceasta a fost recepționată de către Dan Bahnaru la data de 07.07.2017, prin intermediul Î.S. „Poșta Moldovei", se constată că reclamantul a fost legal informat, fiindu-i garantat dreptul de a lua cunoștință de temeiul și perioada verificării (2012–2016) înainte de începerea propriu-zisă a acțiunilor de control.

Cu referire la argumentul reclamantului/apelant că nu a fost informat despre examinarea deciziei, Completul judiciar subliniază că potrivit prevederilor art. 243 alin. (1) din Codul fiscal, cazul de încălcare fiscală se examinează în prezența persoanei trase la răspundere pentru săvârșirea încălcării. Serviciul Fiscal de Stat o anunță în scris (prin citație) despre locul, data și ora examinării cazului.

Materialele cauzei atestă că, SFS prin citația seria C nr. 119835 din 05.07.2019, înmânată la 17.07.2019 a anunțat persoana fizică Dan Bahnaru, despre locul, data și ora examinării cazului.

Totodată se reține că, la cererea contribuabilului, SFS a prelungit termenul de examinare a cazului de încălcare a legislației cu până la 30 zile, prin Decizia nr. 14 P din 24.07.2019 „privind prelungirea termenului de examinare a cazului de încălcare a legislației comisă de către persoana fizică Bahnaru Dan Tudor". Prin urmare, contribuabilului la 24.07.2019 i-a fost înmânată citația seria C nr.119847 din 24.07.2019, prin care SFS a invitat la 21.08.2019 la examinarea cazului, iar în rezultatul examinării cazului de încălcare a legislației a fost ponunțată Decizia SFS nr. 180 din 21.08.2019 „asupra cazului de încălcare a legislației comisă de persoana fizică Bahnaru Dan Tudor". Reieşind din cele relatate supra, SFS a respectat procedura de verificare a persoanei fizice cu aplicarea metodelor indirecte de estimare.

Din materialele cauzei și prin prisma normelor legale anterior citate, rezultă fără echivoc faptul că Serviciul Fiscal de Stat a asigurat toate garanțiile

procedurale reclamantului. Astfel, procedura administrativă s-a desfășurat cu respectarea strictă a drepturilor contribuabilului, ba mai mult, organul fiscal a dat dovadă de diligență maximă prin acceptarea solicitărilor acestuia. În conformitate cu prevederile legale ce reglementează examinarea cazurilor de încălcare fiscală, SFS a dat curs cererii reclamantului și a emis Decizia nr. 14 P din 24.07.2019, prin care a prelungit termenul de examinare cu 30 de zile. Această măsură demonstrează că nu doar s-a respectat dreptul la audiere, ci s-a oferit un termen suplimentar rezonabil pentru ca persoana fizică să își pregătească argumentele, contrar susținerilor reclamantului privind o procedură viciată sau grăbită.

Cu referire la argumentul privind lipsa înștiințării despre data și ora examinării finale, probatoriul administrat infirmă categoric această poziție. La data de 24.07.2019, reclamantului i-a fost înmânată personal Citația seria C nr. 119847, prin care a fost invitat oficial pentru data de 21.08.2019 la sediul autorității fiscale. Această acțiune îndeplinește exigențele art. 243 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, oferind certitudinea că persoana a fost anunțată în modul stabilit de lege. Faptul că Decizia SFS nr. 180 a fost pronunțată exact la data stabilită în citație (21.08.2019) confirmă predictibilitatea și legalitatea procesului administrativ, reclamantul având deplina cunoștință despre momentul luării deciziei.

Prin urmare, Completul judiciar conchide că, Serviciul Fiscal de Stat a acționat în strictă conformitate cu normele legale, asigurând transparența procesului decizional și oferind reclamantului posibilitatea exercitării dreptului la apărare.

Referitor la argumentul reclamantul/apelant că în conformitate cu prevederile Legii privind declararea voluntară și stimulare fiscală nr. 180 din 26.07.2018, Serviciul Fiscal de Stat nu este în drept să efectueze controale pentru perioadele fiscale de până la 01.01.2018, Completul judiciar subliniază că, conform prevederilor art. 16 alin. (1) din Legea nr.180 din 26.07.2018, privind declararea voluntară și stimularea fiscală, organele cu atribuții de administrare fiscală nu vor efectua controale asupra corectitudinii calculului, declarării şi achitării impozitelor, taxelor și a altor plăti aferente bugetului de stat, bugetelor unităților administrativteritoriale, a contribuțiilor de asigurări sociale de stat și primelor de asigurare obligatorie de asistenta medicală pentru perioadele fiscale de până la 1 ianuarie 2018, cu excepția controalelor efectuate în conformitate cu prevederile capitolului 11^1 din titlul V al Codului fiscal.

Instanța de apel reține că interpretarea dată de reclamantul/apelant actului normativ invocat este eronată și fragmentată. Deși art. 16 alin. (1) din Legea nr. 180 din 26.07.2018 privind declararea voluntară și stimularea fiscală instituie o regulă generală de încetare a controalelor pentru perioadele anterioare datei de 1

ianuarie 2018, legiuitorul a prevăzut o excepție expresă și imperativă de la această regulă.

Astfel, textul legii stipulează clar că această interdicție nu se aplică „controalelor efectuate în conformitate cu prevederile capitolului 11^1 din titlul V al Codului fiscal”. Având în vedere că verificarea efectuată în privința lui Dan Bahnaru a avut ca obiect tocmai aplicarea metodolorg indirecte de estimare a venitului impozabil (procedură reglementată strict de capitolul 11^1 din Codul fiscal), acțiunile Serviciului Fiscal de Stat se încadrează în excepția legală menționată.

Prin urmare, intenția legiuitorului prin Legea nr. 180/2018 nu a fost de a amnistia persoanele fizice supuse metodelor indirecte de control, ci de a menține pârghiile de verificare pentru situațiile în care există discrepanțe majore între veniturile declarate și fluxurile de patrimoniu. În consecință, invocarea beneficiului stimulării fiscale pentru a bloca controlul asupra perioadelor 2012-2016 este lipsită de temei juridic, SFS acționând în limitele competenței sale legale și în conformitate cu clauza de salvgardare a controlului prin metode indirecte prevăzută de art. 16 din legea specială.

Respectiv, Completul judiciar conchide că Serviciul Fiscal de Stat a efectuat controlul la Dan Bahnaru, în conformitate cu legislația în vigoare.

Cu referire la argumentul privind prescripția fiscală pentru perioada 2012-2014,Completul judiciar reține că potrivit prevederilor art. 264 alin. (2) din Codul fiscal, termenul de prescripție nu se extinde asupra impozitului, taxei, majorării de întârziere (penalității) sau sancțiunilor fiscale aferente unui impozit, unei taxe concrete dacă darea de seamă fiscală care stabileşte obligația fiscală conține informații ce induc în eroare sau reflectă fapte ce constituie infracţiuni fiscale ori nu a fost prezentată.

În conformitate cu prevederile art. 226^6 alin. (8) din Codul fiscal, 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 funcție de fiecare caz concret.

Dat fiind faptul că, contribuabilul nu a prezentat Declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale ***** și a prezentat Declarațiile pentru perioadele fiscale ***** ce conțin informații și date neveridice, funcționarii fiscali din cadrul SFS au efectuat controlul fiscal în strictă concordanță cu legislația în vigoare.

Astfel, teza reclamantului privitoare la stingerea dreptului Serviciului Fiscal de Stat de a determina obligații fiscale este lipsită de fundament juridic, fiind contrazisă de excepțiile imperative stabilite de art. 264 alin. (2) din Codul fiscal.

Deși alin. (1) al aceluiași articol instituie un termen general de prescripție de 4 ani, acesta este inaplicabil în speța de față, deoarece controlul fiscal a identificat situații de nedeclarare și inducere în eroare a autorității fiscale.

Concret, probatoriul administrat demonstrează că pentru perioadele fiscale 2012 și 2015, contribuabilul Dan Bahnaru nu a prezentat Declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit, încălcând obligația legală de raportare a veniturilor. Mai mult, pentru perioadele 2013, 2014 și 2016, deși au fost prezentate dări de seamă fiscale, acestea s-au dovedit a conține informații ce induc în eroare, reflectând date neveridice în raport cu fluxurile reale de mijloace băneşti și creșterea patrimonială netă constatată. În virtutea art. 264 alin. (2), termenul de prescripție nu se extinde (nu se aplică) asupra obligațiilor fiscale în astfel de condiții, autoritatea fiscală păstrându-și dreptul de a interveni indiferent de timpul scurs de la scadența inițială.

Complementar, această facultate a organului fiscal este susținută de regimul juridic special al metodelor indirecte de estimare. Potrivit art. 226^6 alin. (8) din Codul fiscal, legiuitorul a oferit SFS atribuția expresă ca, în cazul în care se stabilesc legături cauzale între perioade fiscale, să examineze „fiecare perioadă fiscală necesară care începe cu data de 1 ianuarie 2012”. Această normă are caracter special față de regula generală a prescripției, fiind instituită tocmai pentru a permite reconstituirea situației fiscale reale a persoanelor fizice care au acumulat patrimoniu sau au efectuat cheltuieli nejustificate începând cu anul implementării metodelor indirecte.

În consecință, acțiunile SFS de verificare a perioadei 2012–2016 au fost efectuate în strictă concordanță cu legea, fiind justificate atât de lipsa dărilor de seamă/prezentarea datelor eronate (cauză de imprescriptibilitate conform art. 264), cât și de necesitatea stabilirii fluxului istoric al mijloacelor băneşti începând cu borna legală de 1 ianuarie 2012 (conform art. 226^6). Prin urmare, invocarea prescripției constituie doar o tentativă a reclamantului de a eluda răspunderea fiscală pentru veniturile nedeclarate, fără a avea un suport legal valid în contextul controlului prin metode indirecte.

Cu referire la argumentul reclamantului/apelant că conform prevederilor art. 24 alin. (34) din Legea pentru punerea în aplicare a titlurilor I și II ale Codului fiscal, veniturile obținute până la 31.12.2017 către persoanele fizice, care nu desfășoară activitate de întreprinzător, din care a fost reținut şi achitat la buget impozitul în conformitate cu art.90^1 alin.(3^5) din Codul fiscal, nu sînt pasibile de verificare în cadrul controalelor fiscale, Completul judiciar subliniază că conform prevederilor art. 24 alin. (34) din Legea nr. 1164-XIII din 24.04.1997 „pentru punerea în aplicare a titlurilor I şi II ale Codului fiscal", veniturile obținute pînă la 31 decembrie 2017 de către persoanele fizice care nu desfășoară

activitate de întreprinzător, din care a fost reţinut şi achitat la buget impozitul în conformitate cu art.90^1 alin.(3^5) din Codul fiscal, şi veniturile specificate la art.20 lit.y) şi y^2) din Codul fiscal nu sînt pasibile de verificare în cadrul controalelor fiscale.

Potrivit prevederilor art. 24 alin. (35) din Legea nr. 1164-XIII din 24.04.1997 „pentru punerea aplicare a titlurilor I și II ale Codului fiscal" achizițiile efectuate până la 31.12.2017 de către persoanele juridice de la persoanele fizice ce nu desfășoară activitate de întreprinzător, din care a fost reținut şi achitat la buget impozitul în conformitate cu art.90^1 alin.(3^5) din Codul fiscal nu sînt pasibile de verificare în cadrul controalelor fiscale.

În speță se reține că, conform informației disponibile în SI al SFS, s-a constatat că, ÎI „Bahnaru Dan", pentru perioada A/2012 şi A/2015, nu a efectuat achitări şi reţineri la sursa de plată în adresa persoanei fizice. Astfel, prevederile expuse mai sus nu sînt aplicabile în cazul dat.

Cu referire la argumentul privind depășirea termenului legal al controlului fiscal, Completul judiciar subliniază că, conform prevederilor cu art. 226^{15} alin. (11) din Codul fiscal, durata efectuării controlului fiscal este stabilită de Serviciul Fiscal de Stat și nu poate depăși 3 luni de la data iniţierii verificării prealabile. Persoana verificată poate solicita prelungirea termenului de control cu 45 de zile. Conform prevederilor cu art. 226^{15} alin. (12) lit. a) şi alin. (13) din Codul fiscal, controlul fiscal poate fi sistat la necesitatea obţinerii de la terți a unor documente, informații, explicații şi/sau probe suplimentare. Pe perioada unui control fiscal, persoana fizică poate solicita sistarea acestuia doar o singură dată. Data de la care se sistează controlul fiscal se comunică în scris persoanei fizice prin decizia de sistare. După încetarea condițiilor care au generat sistarea, controlul fiscal va fi reluat, data acestuia fiind comunicată persoanei fizice prin citație cu cel puţin 3 zile lucrătoare înainte de data reluării.

În speță, materialele cauzei atestă că, controlul fiscal a fost sistat din motivul necesității efectuării actelor procedurale la persoanele terțe Bahnaru Tudor, IDNP 0980408435254, Bahnaru Luiza, IDNP 2001043208307 și Josan Veronica, IDNP *****. Astfel, Serviciul Fiscal de Stat, nu a încălcat termenul de efectuare a controlului fiscal. Totodată, se reține că controlul fiscal cu verificarea corectitudinii calculării, declarării şi achitării impozitului pe venit al persoanei fizice, obținut în perioadele fiscale 2012-2016 prin verificarea documentelor prezentate de contribuabil și de persoanele terțe, a început la data de 31.07.2017.

În temeiul prevederilor art. 226^{15} alin. (12) lit. a) din Cod fiscal, prin Decizia SFS nr. 05 din 09.08.2017 controlul fiscal a fost sistat din motivul necesității efectuării actelor procedurale la persoanele terțe Bahnaru Tudor, I*****Decizia a

fost recepționată de Bahnaru Dan prin aviz recomandat nr.***** pe data de 24.08.2017.

După încetarea condițiilor ce au generat sistarea controlului fiscal, prin citația Seria D nr.183715 din 08.08.2018 persoana fizică Bahnaru Dan a fost înștiințată despre reluarea controlului fiscal.

Prin Decizia SFS nr. 28 din 24.08.2018 controlul a fost sistat din motivul necesității efectuării actelor procedurale la persoana fizică Josan Veronica, IDNP *****. Decizia a fost recepționată prin aviz recomandat nr.*****pe data de 29.08.2018.

Prin citația Seria D nr. 195866 din 29.05.2019 controlul a fost reluat din data de 14.06.2019. Citația a fost recepționată prin aviz recomandat nr.***** pe data de 03.06.2019.

Completul judiciar reține că interpretarea reclamantului/apelant asupra duratei de 3 luni este una restrictivă și eronată, deoarece ignoră mecanismul legal de suspendare (sistare) a termenelor, reglementat de art. 226^{15} alin. (12) – (14) din Codul fiscal.

Deși art. 226^{15} alin. (11) stabilește un termen general de 3 luni, acesta se referă strict la perioada de lucru efectiv a organului fiscal. Legiuitorul a prevăzut expres în alin. (14) al aceluiași articol că „*perioada sistării controlului fiscal nu se include în durata efectuării controlului*”. În speță, durata controlului a fost influențată în mod legitim de complexitatea verificărilor și de necesitatea administrării probatoriului prin intermediul terților.

În speță, SFS a aplicat corect procedura de sistare, motivată de necesitatea obținerii unor informații esențiale de la persoanele terțe (Bahnaru Tudor, Bahnaru Luiza și Josan Veronica), procedură permisă de art. 226^{15} alin. (12) lit. a). Deciziile de sistare au fost recepționate oficial de reclamantul/apelant. Sistarea a fost obligatorie pentru a asigura caracterul complet și obiectiv al verificării, având în vedere că metodele indirecte de estimare presupun analiza fluxurilor de mijloace bănești și a tranzacțiilor care pot implica rude sau afiliați.

Reluarea controlului s-a efectuat, de asemenea, în strictă conformitate cu legea. Contribuabilul Bahnaru Dan a fost înștiințat despre încetarea condițiilor care au generat sistarea și reluarea procedurilor, fiind respectat termenul de înștiințare de cel puțin 3 zile lucrătoare prevăzut la art. 226^{15} alin. (13).

Prin urmare, perioada cuprinsă între data sistării și data reluării nu poate fi calculată în interiorul termenului de 3 luni.

Completul judiciar reține că, durata extinsă a procesului administrativ nu este rezultatul unei neglijențe a SFS, ci al aplicării mecanismelor legale de colectare a probelor de la terți (conform art. 226^{15} alin. 15^{1}), proces necesar pentru a stabili cu exactitate situația cheltuielilor și veniturilor individuale ale reclamantului. În

consecință, termenul de control calculat conform algoritmului legal (zile de activitate efectivă, excluzând perioadele de sistare) se încadrează în limitele permise de Codul fiscal, neexistând o încălcare a procedurii care să ducă la anularea actelor administrative emise urmare a efectuării controlului.

Cu privire la fondul deciziei contestate, materialele cauzei atestă că:

- Pentru perioada **anului 2012** contribuabilul nu a declarat venit în sumă de 9 440 645 lei, formată din [16 800 lei (depunere numerar de la Razlog Vasile) + 10 435 422 lei (transfer de la ÎI „Bahnaru Dan")] - 1 011 577 lei (costul producției agricole (mere) procurate în baza actelor de achiziție pentru perioada fiscală 2012).

Astfel, SFS just a statuat că pentru perioada anului 2012 contribuabilul s-a eschivat de la calculul şi plata impozitului pe venit în mărime de 1 696 870,86 lei.

-Pentru perioda **anului 2013**, contribuabilul nu a declarat venit în sumă de 1000 lei [1 000 lei (depunere în numerar de la Dogaru Eleonora) +12 905 000 lei (transfer de la SRL „KLM. Plus")].

Se reține că suma de 12 905 000 lei, transferată de la SRL „KLM Plus", nu a fost luată considerare la stabilirea venitului impozabil, deoarece potrivit pct. IV din Decizia SFS nr. 180 din 21.08.2019 „asupra cazului de încălcare a legislației comisă de persoana fizică Bahnaru Dan Tudor", SFS a suspendat calcularea venitului impozabil estimat în cadrul controlului fiscal în sumă de 27 717 100 lei, rezultat din relațiile financiare dintre persoana fizică Bahnaru Dan și SRL „KLM Plus", pînă la obținerea rezultatelor controlului fiscal de contrapunere la agentul economic.

Astfel, SFS corect a stabilit că pentru perioada anului 2013 contribuabilul s-a eschivat de la calculul şi plata impozitului pe venit în mărime de 69,33 lei.

- Pentru perioada **anului 2014** contribuabilul a diminuat venitul impozabil în sumă de 151 838 [36 400 lei (depunere numerar de la Cojocaru Andrei) + 10 258 200 lei (transfer de la SRL „KLM Plus") + 115 438 lei (donații de mijloace bănești persoanei fizice Bahnaru Tudor)];

Se reține că suma de 10 258 200 lei, transferată de la SRL „KLM Plus", nu a fost luată în considerare de către SFS la stabilirea venitului impozabil, deoarece potrivit pct. IV din Decizia SFS nr. 180 din 21.08.2019„asupra cazului de încălcare a legislației comisă de persoana fizică Bahnaru Dan Tudor", SFS a suspendat calcularea venitului impozabil estimat în cadrul controlului fiscal în sumă de 27 717 100 lei, rezultat din relațiile financiare dintre persoana fizică Bahnaru Dan și SRL „KLM Plus", pînă la obținerea rezultatelor controlului fiscal de contrapunere la agentul economic.

Astfel, pentru perioada anului 2014, întemeiat s-a stabilit contribuabilul s-a eschivat de la calculul și plata impozitului pe venit în mărime de 29 208,32 lei.

- Pentru perioada **anului 2015,** Bahnaru Dan nu a declarat venit în sumă de 332 193 lei [5 453 lei (depunere numerar de la Ghetu Valentina) + 128 500 lei (transfer de la ÎI „Bahnaru Dan") + 8 664 100 lei (transfer de la SRL "K.L.M. Plus") +195 000 lei (donații de mijloace bănești persoanei fizice Rudi Violina) + 3 240 lei (donații de mijloace băneşti persoanei fizice Bahnaru Luiza)].

Se reține că suma de 8 664 100 lei, transferată de la SRL „KLM Plus", nu a fost luată în considerare de către SFS la stabilirea venitului impozabil, deoarece potrivit pct. IV din Decizia SFS nr. 180 din 21.08.2019 „asupra cazului de încălcare a legislației comisă de persoana fizică Bahnaru Dan Tudor", SFS a suspendat calcularea venitului impozabil estimat în cadrul controlului fiscal în sumă de 27 717 100 lei, rezultat din relațiile financiare dintre persoana fizică Bahnaru Dan și SRL „KLM Plus", pînă la obținerea rezultatelor controlului fiscal de contrapunere la agentul economic.

Astfel, întemeiat s-a stabilit că pentru perioada anului 2015 contribuabilul s-a eschivat de la calculul și plata impozitului pe venit în mărime de 60 281,54 lei.

- Pentru perioada **anului 2016** contribuabilul nu a declarat venit în sumă de 2 023 225 lei [695 000 lei (transfer de la SRL „KLM Fruct") + 1 328 225 lei (donații de mijloace bănești persoanei fizice Bahnaru Luiza)].

Astfel, s-a stabilit că pentru perioada anului 2016 contribuabilul s-a eschivat de la calculul şi plata impozitului pe venit în mărime de 364 868,19 lei.

În contextul celor relatate supra, Completul judiciar conchide că, instanța de fond just a statuat că, argumentele invocate de către Dan Bahnaru, nu pot constitui drept temei pentru anularea Actului de control fiscal întocmit de către SFS nr. 5- 692217, prelungit pe documentul nr. 5-692218, nr. 5- 692219, nr. 3-576406 din 21.06.2019, Deciziei SFS nr. 180 din 21.08.2019 „asupra cazului de încălcare a legislației comisă de persoana fizică Bahnaru Dan Tudor" şi Deciziei SFS nr. 387 din 14.11.2019 „pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. 180 din 21.08.2019, emise de Serviciul Fiscal de Stat", emise de către Serviciul Fiscal de Stat", care au fost emise în conformitate cu prevederile legislației în vigoare.

Instanța de fond a reținut în mod corect că Serviciul Fiscal de Stat a parcurs toate etapele obligatorii instituite de capitolul 11^1 din Titlul V al Codului fiscal. Argumentul reclamantului privind lipsa înștiințării este infirmat de dovezile materiale (avize poștale și citații recepționate), care atestă că acesta a fost informat succesiv despre: verificarea prealabilă (06.06.2017), inițierea controlului (07.07.2017) și înmânarea deciziei de inițiere (18.07.2017). Astfel, nu se poate reține o încălcare a dreptului la apărare, procedura fiind transparentă și predictibilă.

Urmare a constatărilor detaliate supra vis-a-vis de circumstanțele faptice ale cazului dedus judecării în ordine de apel, Completul judiciar concluzionează că,

argumentele expuse de către Bahnaru Dan în cererea de apel sunt lipsite de substanță juridică obiectivă, iar instanța de fond - reieșind din cumulul probelor administrate, a soluționat cauza sub toate aspectele de fapt și de drept, în consecință hotărârea emisă fiind legală şi întemeiată, în corespundere cu art. 130 CPC.

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

Cercetând cu maximă diligență materialul probator prezentat în raport cu starea de fapt reținută la caz, Completul specializat în examinarea cauzelor de contencios administrativ al Curții de Apel Centru notează că dosarul nu conţine vre-un element susceptibil să o facă să ajungă la o altă concluzie în prezenta cauză.

Sintetizând cele detaliate mai sus, statuând cu certitudine că argumentele părții apelante sunt neîntemeiate, iar hotărârea instanţei de fond este legală și întemeiată, Completul de Contencios Administrativ conchide a respinge apelul declarat de Bahnaru Dan şi a menţine hotărârea Judecătoriei Chişinău (sediul Centru) din 13 iunie 2024.

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

D E C I D E :

Apelul declarat de Bahnaru Dan, ***se respinge.***

Se menține hotărîrea Judecătoriei Chişinău (sediul Centru) din 13 iunie 2024.

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

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

Președintele completului,

Judecătorul Mîra

Ghenadie

Judecătorii Ghedrovici Nicolae

Bostan Angela