Dosar nr. 3-3099/2024

H O T Ă R Î R E
Î N N U M E L E L E G I I
Dispozitivul hotărârii pronunţat public la 05 iunie 2025 în mun. Chişinău
Hotărârea integrală întocmită la 30 iulie 2025

Judecătoria Chişinău
Instanţa compusă din:
Preşedintele şedinţei, judecătorul Gheorghe MÎŢU
Grefier Alvina GRAUR

Cu participarea:
Reclamantului – *****
Reprezentantului pîrîtului Serviciul Fiscal de Stat – *****

Examinînd în şedinţa de judecată publică acţiunea în contencios administrativ înaintată de ***** către Serviciul Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative individuale defavorabile

A C O N S T A T A T:

Argumentele şi solicitările reclamantului.

La data de 11 iunie 2024, ***** a depus acţiune în contencios administrativ către Serviciul Fiscal de Stat privind contestarea actului administrativ individual defavorabil, prin care a solicitat:

1. Anularea în tot a actului administrativ individual ilegal şi defavorabil - decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 522/950 din 08 aprilie 2022 asupra cazului de încălcare a legislaţiei comisă de către persoana fizică *****.
2. Anularea în tot a actului administrativ individual ilegal şi defavorabil - decizia Serviciului Fiscal de Stat / Direcţia generală control / Nr. 778/1116 din 10 aprilie 2024 asupra cazului de încălcare a legislaţiei comisă de către persoana fizică ***** IDNP 0971302899284 / control suplimentar /.
3. Anularea în tot a actului administrativ - decizia Serviciului Fiscal de Stat Nr. 754/107 din 15 mai 2024 pe marginea contestaţiei împotriva Deciziei nr. 778/1116 din 10 aprilie 2024 asupra cazului de încălcare a legislaţiei, emise de Direcţia generală control.

În motivarea acţiunii reclamantul a menţionat că, prin Decizia nr. 522/950 din 08.04.2022 emisă de Directoarea SFS, Rozalina Albu, în baza Actului de control nr. 5-712913, s-a constatat că acesta ar fi obţinut venit impozabil nedeclarat în sumă de 497 313,53 lei pentru anul 2012, în urma unui control fiscal tematic efectuat prin metode indirecte.

Partea reclamantă a invocat că actul administrativ emis este ilegal şi neîntemeiat, întrucât nu au fost luate în considerare înscrisurile şi documentele suplimentare prezentate. În acest sens, reclamantul a depus la data de 03.05.2022 o contestaţie, conform art. 268 şi 269 Cod fiscal şi art. 162, 164 Cod administrativ, solicitând reexaminarea controlului fiscal şi anularea deciziei.

Potrivit reclamantului, deși la 13.04.2022 a achitat suma totală de 200 367 lei (impozit, majorări și amenzi), beneficiind de reducerea prevăzută la art. 234 alin. (2) din Codul fiscal, această plată nu înlătură caracterul abuziv al deciziei contestate.

Ulterior, prin Decizia nr. 754/12 din 26.05.2022, Direcția contestații a dispus efectuarea unui control repetat, în baza căruia au fost emise Actele de control nr. 3-613668 din 18.04.2023 și nr. 3-623604 din 04.09.2023, în temeiul deciziilor DICF129029/23 și DICF-148599/11.

Reclamantul susține că nici în urma controalelor repetate nu au fost corect apreciate probele administrate și că măsurile dispuse sunt în continuare neîntemeiate și disproporționate.

Reclamantul a menționat că, în baza Actului de control nr. 3-623604, a fost emisă Decizia nr. 778/72 din 09.11.2023 de către Direcția generală control, privind efectuarea unui control fiscal repetat. În urma acestui control, efectuat cu aplicarea metodelor indirecte pentru perioadele A/2012 – A/2020, s-au constatat următoarele: nedeclararea unui venit impozabil în sumă de 497.313,53 lei pentru anul 2012, ceea ce a generat o diminuare a impozitului cu 92.288 lei; neconformitatea Declarației CET08 aferente acelei perioade; precum și neprezentarea declarației privind proprietatea, conform cerințelor legale.

Partea reclamantă a invocat că, prin Decizia nr. 778/1116 din 10.04.2024, Serviciul Fiscal de Stat a menținut nemodificată Decizia inițială nr. 522/950 din 08.04.2022, fără a ține cont de probele suplimentare prezentate și fără a asigura o analiză obiectivă și completă a situației de fapt.

Potrivit reclamantului, această decizie este nelegală și neîntemeiată, motiv pentru care a formulat o cerere prealabilă în vederea revocării actului administrativ.

Ulterior, prin Decizia nr. 754/107 din 15.05.2024, Serviciul Fiscal de Stat a respins contestația, menținând decizia anterioară ca fiind obligatorie pentru executare.

Reclamantul susține că această ultimă decizie este ilegală, nemotivată și a fost emisă cu încălcarea principiilor procedurii administrative, întrucât nu a fost respectată obligația de motivare și nici dreptul reclamantului de a participa efectiv la procedură.

Reclamantul a menționat că, în perioada anilor 2012–2020, a fost fondator sau co-fondator în mai multe entități juridice, după cum urmează:

1. SRL „Metal-NC”, cu o cotă de participare de 25%, activ până în prezent;
2. SRL „Comalion&Co”, deținut 100% până la 05.09.2019, din care, pentru anul 2019, au fost declarate dividende de 4.500.000 MDL, cu impozitul reținut de 270.000 MDL;
3. SRL „Construct Major Centru”, deținut integral până în 2017, din care s-au înregistrat dividende de 355.000 MDL în 2014 și 254.500 MDL în 2017, cu impozitele corespunzătoare reținute;
4. SRL „Medou-Forms”, cu o cotă de 50%, lichidată în 2018.

Potrivit reclamantului, începând cu anul 2012, a declarat disponibilități bănești în sumă de 990 000 lei în numerar, prin Declarația nr. 2232 depusă la DAF Botanica.

Partea reclamantă a invocat că pe parcursul anilor supuși controlului a desfășurat activități economice legale în cadrul acestor entități, a acordat și a primit împrumuturi, iar veniturile sale au fost obținute din surse licite.

Inițial, la solicitarea SFS din 14.02.2022, reclamantul nu a indicat unele împrumuturi primite de la persoane fizice, invocând faptul că, din cauza trecerii timpului și a implicării în mai multe activități economice, nu a reținut toate detaliile. În plus, în acea perioadă se confrunta cu probleme de sănătate.

Ulterior, la data de 21.02.2022, reclamantul a prezentat către SFS mai multe documente justificative, inclusiv:

- Declarații fiscale pentru perioada 2012–2020,
- Certificat medical,
- Contractul de împrumut din 20.08.2011, cu anexa din 30.12.2014,
- Actul de control nr. 5-712913.

Reclamantul a menționat că, în baza contractului din 2011, a primit de la cetățeanul Ucrainei ***** un împrumut în sumă de 50 000 USD, transmis în numerar în tranșe lunare, conform graficului stabilit.

Potrivit reclamantului, aceste venituri și mijloace financiare au fost prezentate și justificate în cadrul controlului, însă autoritatea fiscală nu le-a luat în considerare în mod obiectiv la adoptarea deciziilor contestate.

În concluzie, reclamantul solicită anularea Deciziei nr. 754/107 din 15.05.2024, considerând că aceasta a fost emisă cu depășirea limitelor legale ale dreptului discreționar și cu nerespectarea drepturilor procedurale.

Reclamantul a menționat că, potrivit contractului de împrumut din 20.08.2011, a beneficiat de un împrumut în sumă de 50 000 USD de la cetățeanul Ucrainei, *****, acordat în numerar, în cinci tranșe lunare de câte 10 000 USD, în perioada august–decembrie 2011, în localitatea Nezavertailovca.

Potrivit reclamantului, contractul prevedea restituirea integrală a sumei până la 30.12.2014, conform unui grafic detaliat, fără aplicarea vreunei dobânzi. Restituirea era considerată valabilă la prezentarea unei recipise din partea împrumutătorului. De asemenea, contractul permitea rambursarea anticipată a împrumutului.

Reclamantul a invocat că, prin Actul din 30.12.2011, semnat între părți, s-a confirmat restituirea integrală a împrumutului. Documentul menționează că suma a fost acordată conform clauzelor contractuale și că obligațiile au fost stinse.

Reclamantul a precizat că, în cadrul audierii din 30.03.2022, a confirmat în fața angajatului SFS că a primit suma de 50 000 USD în 5 tranșe, conform contractului încheiat cu *****.

De asemenea, reclamantul a menționat că, pe parcursul examinării cazului de către SFS, a solicitat, prin cererea din 06.04.2022, amânarea și prelungirea examinării, motivând că împrumutătorul – cet. ***** – se afla în Federația Rusă, având cetățenie rusă, iar din cauza conflictului ruso-ucrainean, nu a putut întocmi declarații notariale.

Partea reclamantă a invocat că, în sprijinul cererii, au fost anexate: procura autentificată notarial emisă în Federația Rusă la 01.04.2022, prin care ***** l-a împuternicit pe avocatul ***** să îl reprezinte în fața SFS; precum și o recipisă din 31.03.2022, prin care împrumutătorul a confirmat acordarea și restituirea integrală a împrumutului.

Potrivit reclamantului, aceste înscrisuri – contractul de împrumut, actul de restituire, recipisa și procura – au fost nejustificat ignorate de către Serviciul Fiscal de Stat în procesul de examinare a cazului, deși ele constituie probe relevante și legale privind justificarea sursei veniturilor.

Reclamantul a invocat că, în conformitate cu art. 129 pct. 11^1 din Codul fiscal, vizita fiscală are un scop informativ și consultativ, iar în raport cu art. 11 din același cod, toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale trebuie interpretate în favoarea contribuabilului.

Potrivit reclamantului, Serviciul Fiscal de Stat a comis abateri procedurale în cadrul examinării cazului său, refuzând inițial nejustificat audierea avocatului *****, reprezentant împuternicit al cetățeanului ***** – cel care i-a acordat împrumutul de 50 000 USD conform contractului din 20.08.2011.

Reclamantul a menționat că, ulterior, avocatul ***** a fost totuși audiat de către SFS, depunând o declarație scrisă în care a confirmat atât acordarea, cât și restituirea împrumutului, în condițiile stipulate în contractul menționat. De asemenea, avocatul a explicat că ***** nu s-a putut prezenta personal din cauza circumstanțelor generate de războiul declanșat între Federația Rusă și Ucraina, acesta fiind cetățean al ambelor state.

Partea reclamantă a subliniat că, la data de 01.04.2022, ***** a întocmit în Federația Rusă o procură notarială prin care l-a împuternicit pe avocatul ***** să-l reprezinte în fața autorităților fiscale din Republica Moldova. De asemenea, a transmis prin poștă recipisa datată 31.03.2022, prin care confirma acordarea și restituirea împrumutului.

Reclamantul a susținut că, în ciuda acestor probe clare – contractul de împrumut, actul de restituire, procura și recipisa – SFS a omis nejustificat să le ia în considerare, motivând că, potrivit unui răspuns al Ministerului Finanțelor din Ucraina, nu a fost confirmată capacitatea financiară a lui ***** de a acorda împrumutul.

Potrivit reclamantului, această concluzie este nefondată, întrucât ***** desfășura activități economice în Ucraina, inclusiv în domeniul transportului și comerțului cu produse agricole, obținând venituri substanțiale, aspect confirmat și de avocatul său.

Reclamantul a mai invocat că declarațiile avocatului ***** au fost tratate de inspectorii fiscali într-un mod părtinitor și lipsit de obiectivitate, fiind respinse fără o justificare temeinică.

În consecință, partea reclamantă consideră că deciziile SFS, inclusiv Decizia nr. 754/107 din 15 mai 2024 și actele administrative contestate, sunt ilegale și nemotivate, fiind emise cu ignorarea probelor prezentate și cu încălcarea principiilor de drept fiscal.

Reclamantul a invocat că actul administrativ contestat este afectat de un viciu esențial – lipsa motivării corespunzătoare, atât în fapt, cât și în drept, contrar dispozițiilor Codului administrativ.

Potrivit reclamantului, în procedura de emitere a unui act administrativ individual defavorabil, autoritatea publică are obligația de a respecta principiile fundamentale prevăzute de Codul administrativ, în special: cercetarea din oficiu (art. 22 și 85–93), legalitatea (art. 21 alin. (1)), egalitatea de tratament (art. 23), imparțialitatea (art. 24), proporționalitatea (art. 29), securitatea juridică (art. 30) și motivarea actului (art. 31 și 118).

Reclamantul a menționat că Serviciul Fiscal de Stat nu a cercetat complet și obiectiv situația de fapt, neîndeplinind obligația de a analiza probele administrate, inclusiv contractul de împrumut, actul de restituire, recipisa și procura notarială.

A mai invocat că autoritatea nu a efectuat audierea prealabilă prevăzută de art. 94 Cod administrativ, deși actul emis produce efecte defavorabile. Această omisiune constituie o încălcare gravă a dreptului reclamantului la apărare, precum și o abdicare de la obligația de a desfășura o procedură echitabilă și transparentă.

Potrivit reclamantului, actul administrativ nu indică temeiul legal clar pe care se bazează respingerea cererii și nu conține elementele factuale esențiale ce justifică decizia autorității. Lipsa unei motivări suficiente împiedică destinatarul să înțeleagă raționamentul juridic și să decidă dacă este oportună contestarea actului în instanță.

În sprijinul acestor afirmații, reclamantul a făcut trimitere la jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, în special cauza C-46/16, în care s-a subliniat că motivarea actelor administrative este esențială pentru exercitarea dreptului la apărare și a controlului de legalitate de către instanță.

Reclamantul a susținut că autoritatea publică nu poate invoca dreptul său discreționar pentru a emite un act arbitrar, contrar art. 16 Cod administrativ, iar lipsa motivării antrenează nulitatea actului, întrucât afectează legalitatea acestuia în substanță.

***** a invocat că actele administrative contestate sunt afectate de multiple vicii de legalitate și procedură, încălcând flagrant dispozițiile Codului administrativ și principiile constituționale.

Potrivit reclamantului, autoritatea pârâtă nu a acționat în limitele competențelor conferite de lege și a emis acte administrative fără temei legal valabil, contrar prevederilor art. 1 alin. (3), art. 7 și art. 127 alin. (2) din Constituție. Aceste norme consacră principiul legalității, care impune tuturor autorităților publice să respecte legea și Constituția în orice acțiune sau decizie.

Reclamantul a menționat că, în susținerea acestui principiu, Curtea Constituțională a subliniat în Hotărârea nr. 22 din 16.07.2015 că autoritățile statale sunt obligate să se supună normelor legale și să evite orice formă de abuz sau exces de putere.

De asemenea, reclamantul a susținut că pârâta a refuzat cererea prealabilă printr-o manifestare arbitrară a dreptului discreționar, fără a analiza toate faptele relevante, fără respectarea proporționalității și contrar scopului reglementării legale. Acest refuz, în viziunea reclamantului, echivalează cu o decizie nelegală, adoptată cu rea-credință.

Potrivit reclamantului, măsura refuzului emis de autoritatea fiscală este disproporționată, întrucât nu este necesară, rezonabilă sau adecvată scopului urmărit, încălcând astfel art. 29 din Codul administrativ.

Reclamantul a menționat că și-a respectat obligațiile fiscale, iar refuzul autorității fiscale de a lua în considerare documentele justificative prezentate reprezintă o sancțiune abuzivă aplicată unui contribuabil de bună-credință.

În susținerea acestui argument, reclamantul a invocat jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului, inclusiv cauzele *Moskal c. Poloniei*, *Arzamazova c. Moldovei*, *Gashi c. Croației* și *Radchikov c. Rusiei*, care reține că erorile autorităților nu pot fi imputate persoanei, iar orice îndoială interpretativă trebuie rezolvată în favoarea contribuabilului.

Reclamantul a susținut că prin activitatea autorității fiscale i-au fost încălcate drepturi fundamentale, iar actul emis de SFS este afectat de un viciu grav, vizibil și evident, în sensul art. 141 alin. (1) Cod administrativ, motiv pentru care acesta este nul de drept. De asemenea, potrivit art. 11 din Codul fiscal, orice dubiu interpretativ trebuie soluționat în favoarea contribuabilului – aspect complet ignorat de pârâtă.

În drept, reclamantul şi-a întemeiat acțiunea în baza art. art. 16, 17, 19, 21, 29, 31, 60, 69, 92, 94, 118, 120, 137, 141, 162, 164, 165, 166, 167, 169, 224, 225 Cod Administrativ al RM; Art. 214,216,11,267,268,269,270, 271,274 din codul Fiscal al RM, art. 46 din Constituția RM.

Obiecțiile autorității publice pîrîte.

La data de 01 noiembrie 2024, pîrîtul Serviciul Fiscal de Stat a depus referință prin care a solicitat respingerea acțiunii în contencios administrativ ca nefondată (f.d. 153-156).

În motivarea referinței, autoritatea pârâtă a menționat că, la data de 14.02.2022, Serviciul Fiscal de Stat a finalizat controlul fiscal privind corectitudinea declarării și achitării impozitului pe venit de către persoana fizică*****, pentru perioadele fiscale A/2012–A/2020. Controlul, documentat prin Actul nr. 5-712913 (prelungit pe mai multe blanchete), a fost efectuat cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil.

Pârâta a precizat că, în urma acestui control, s-au constatat încălcări ale art. 8 alin. (2) lit. c), d), e), art. 83 alin. (2) și (4), și art. 226^{15} alin. (2) din Codul fiscal, concretizate în

nerespectarea obligațiilor de întocmire și prezentare a declarațiilor pentru anul 2012 și neprezentarea declarațiilor privind proprietatea înainte de inițierea controlului.

Prin Decizia nr. 522/950 din 08.04.2022, s-au stabilit obligații de plată în sumă de 92.288 lei impozit, 97.350 lei majorare de întârziere și 21.458 lei amendă.

Ulterior, pârâta a subliniat că, urmare a contestației depuse de contribuabil, prin Decizia nr. 754/112 din 26.05.2022 s-a dispus suspendarea executării deciziei și efectuarea unui control repetat, întrucât înscrisurile anexate contestației necesitau o verificare suplimentară.

În cadrul controlului repetat, consemnat prin Actul nr. 3-626857 (prelungit pe formularul nr. 1-921187 din 07.03.2024), autoritatea pârâtă a confirmat aceleași abateri, iar prin Decizia nr. 778/1116 din 10.04.2024, a menținut nemodificată Decizia nr. 522/950 din 08.04.2022.

Autoritatea pârâtă a menționat că, în temeiul art. 189 din Codul fiscal, SFS este în drept să calculeze impozite și taxe în urma controalelor fiscale dacă se constată abateri de la legislația fiscală. Totodată, în baza art. 226^{6} alin. (1)-(3), autoritatea este în drept să aplice metode indirecte de estimare, selectate în funcție de complexitatea cazului, sursele de informație și perioada verificată.

Controlul s-a efectuat în baza datelor din sistemul informațional al SFS, documentelor provenite din surse indirecte și explicațiilor/probelor obținute de la persoana controlată și terți.

Referitor la susținerile reclamantului din cererea de chemare în judecată, potrivit cărora SFS ar fi ignorat neîntemeiat înscrisurile probatorii și declarațiile prezentate în cadrul controlului fiscal, pârâta a menționat că, în conformitate cu art. 226^{11} alin. (1) lit. b) și e) din Codul fiscal, în procesul de estimare a venitului impozabil pot fi utilizate inclusiv informații de la persoane fizice, juridice și alte surse indirecte, precum și explicații oferite de persoana supusă verificării.

Totodată, pârâta a subliniat că, în baza art. 226^{6} alin. (10) lit. d) și f), precum și art. 226^{13} alin. (15^{3}) lit. e) Cod fiscal, SFS este în drept să solicite probe suplimentare pentru confirmarea relațiilor economico-financiare între contribuabil și terți, în speță între***** și nerezidentul *****, în vederea verificării autenticității actelor depuse și a capacității reale de acordare a împrumutului.

Pârâta a precizat că, în acest scop, prin scrisoarea nr. 26-17/2-12/53106 din 22.07.2022, a fost solicitat sprijinul autorităților fiscale din Ucraina pentru verificarea datelor privind contractul de împrumut din 20.08.2011, în valoare de 50.000 USD.

Ca urmare, potrivit răspunsului autorităților ucrainene (scrisoarea nr. 435/5/99-00-16-01-01-05 din 01.01.2023), nu a fost confirmată capacitatea financiară a lui ***** de a acorda suma respectivă, iar persoana nu a fost identificată la adresa oficială din actele de identitate, ceea ce a împiedicat justificarea sursei mijloacelor bănești.

De asemenea, pârâta a menționat că, la 30.05.2023, reprezentantul lui Granenco, Sergiu Coptu, a recunoscut că nu poate furniza documente privind veniturile obținute de acesta până în 2011 și nici dovezi privind introducerea valutei în țară, fapt consemnat în procesul-verbal de audiere.

Ulterior, la 09.01.2024, în urma unei solicitări repetate către autoritățile din Ucraina, a fost comunicat că ***** nu a depus declarații privind veniturile pentru anii fiscali A/2010–A/2020, ceea ce, în opinia pârâtei, confirmă lipsa mijloacelor necesare pentru acordarea unui împrumut de 50.000 USD către*****.

Prin Decizia nr. 522/950 din 08.04.2022, s-au stabilit obligații de plată în sumă de 92.288 lei impozit, 97.350 lei majorare de întârziere și 21.458 lei amendă.

Ulterior, pârâta a subliniat că, urmare a contestației depuse de contribuabil, prin Decizia nr. 754/112 din 26.05.2022 s-a dispus suspendarea executării deciziei și efectuarea unui control repetat, întrucât înscrisurile anexate contestației necesitau o verificare suplimentară.

În cadrul controlului repetat, consemnat prin Actul nr. 3-626857 (prelungit pe formularul nr. 1-921187 din 07.03.2024), autoritatea pârâtă a confirmat aceleași abateri, iar prin Decizia nr. 778/1116 din 10.04.2024, a menținut nemodificată Decizia nr. 522/950 din 08.04.2022.

Autoritatea pârâtă a menționat că, în temeiul art. 189 din Codul fiscal, SFS este în drept să calculeze impozite și taxe în urma controalelor fiscale dacă se constată abateri de la legislația fiscală. Totodată, în baza art. 226⁶ alin. (1)-(3), autoritatea este în drept să aplice metode indirecte de estimare, selectate în funcție de complexitatea cazului, sursele de informație și perioada verificată.

Controlul s-a efectuat în baza datelor din sistemul informațional al SFS, documentelor provenite din surse indirecte și explicațiilor/probelor obținute de la persoana controlată și terți.

Pârâta a precizat că, pe întreaga durată a controlului și în etapa soluționării contestației, contribuabilul nu a prezentat documente sau probe concludente care să demonstreze caracterul neimpozabil al veniturilor sau existența unui împrumut real de la nerezidentul *****.

Prin urmare, autoritatea pârâtă a stabilit valoarea estimată a venitului impozabil în baza probelor reale acumulate, cu respectarea legislației fiscale aplicabile.

Totodată, în temeiul art. 267 alin. (3) din Codul fiscal, pârâta a subliniat că sarcina de a demonstra nelegalitatea deciziei fiscale revine contestatarului, iar în speță, contribuabilul nu a prezentat argumente sau dovezi suficiente care să justifice anularea deciziilor contestate.

Prin urmare, coroborând circumstanțele de drept cu circumstanțele de fapt, consideră că acțiunile Serviciului Fiscal de Stat au fost întreprinse în conformitate cu legislația în vigoare, actele administrative supuse contestării nefiind pasibile anulării.

În baza celor expuse și în temeiul art. 224 alin. (1) lit. f) din Codul administrativ, autoritatea pârâtă solicită respingerea ca neîntemeiată a cererii de chemare în judecată formulată de*****, cu privire la anularea Deciziei nr. 522/950 din 08.04.2022, Deciziei nr. 778/1116 din 10.04.2024 și Deciziei nr. 754/107 din 15.05.2024.

Poziția participanților la proces expusă în ședința de judecată.

În ședința de judecată, reclamantul***** și reprezentantul acestuia - avocatul Sergiu Coptu , care a acționat în baza mandatului seria/nr. MA 2229874 din 14.04.2025 (f.d. 168) au solicitat admiterea integrală a acțiunii în baza motivelor de fapt și de drept expuse în cererea de chemare în judecată.

În ședința de judecată reprezentantul pîrîtului Serviciul Fiscal de Stat – Valeria Tomșa (împuternicită prin procura nr. 92 din 3 aprilie 2025) a pledat pentru respingerea acțiunii ca fiind neîntemeiată, invocând argumentele de fapt și de drept expuse în referința depusă la dosar.

Verificarea întrunirii condițiilor de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ.

În privinţa admisibilității acţiunii în contencios administrativ, judecătorul specializat în materia contenciosului administrativ, reține următoarele.

Conform art. 22 alin. (1) Cod administrativ, autoritățile publice și instanțele de judecată competente cercetează starea de fapt din oficiu. Acestea stabilesc felul și volumul cercetărilor și nu sunt legate nici de expunerile participanților, nici de cererile lor de reclamare a probelor.

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

Alin. (2) al aceluiași articol stabilește că acțiunea în contencios administrativ se declară inadmisibilă în special când: a) există o hotărâre judecătorească definitivă cu privire la un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept; b) există o încheiere judecătorească prin care s-a dispus încetarea procesului în legătură cu faptul că reclamantul a renunțat la acțiune sau și-a retras acțiunea într-un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept sau că între parți s-a încheiat o tranzacție de împăcare; c) la aceeași sau la altă instanță de judecată se examinează o acțiune între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept; d) acțiunea a fost depusă după expirarea termenului prevăzut la art. 209; e) reclamantul nu poate revendica încălcarea, prin activitatea administrativă, a unui drept în sensul art. 17; f) nu sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 208; g) acțiunea a fost depusă de o persoană fără împuterniciri în acest sens; h) cererea de chemare în judecată nu corespunde cerințelor prevăzute la art. 211 alin. (1) și (2) și art. 212 alin. (1) și reclamantul nu a înlăturat neajunsurile în termenul stabilit de instanța de judecată.

Dispozițiile legale citate enunță temeiurile de bază de admisibilitate a cererii de chemare în judecată formulată în instanța de contencios administrativ:

a) prezența unui act administrativ individual defavorabil (dispoziție, decizie sau altă măsură oficială) întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, comunicat destinatarului;

b) competența jurisdicțională materială și teritorială a instanței de judecată pentru examinarea acțiunii în contenciosul administrativ;

c) respectarea cerințelor de formă și conținut a acțiunii în contencios administrativ;

d) respectarea procedurii prealabile;

e) respectarea termenului de înaintare a acțiunii;

f) prezența unui drept vătămat căruia i s-a adus atingere prin activitate administrativă.

Din conținutul acțiunii și din natura pretențiilor formulate rezultă că ***** își exprimă dezacordul cu actele întocmite de Serviciul Fiscal de Stat în urma controlului fiscal efectuat, solicitând anularea acestora și anume: anularea Deciziei nr. 522/950 din 8 aprilie 2022 privind constatarea unei încălcări a legislației fiscale; anularea Deciziei nr. 778/1116 din 10 aprilie 2024 cu același obiect; anularea Deciziei nr. 754/107 din 15 mai 2024, emisă ca urmare a examinării contestației împotriva deciziei nr. 778/1116 din 10 aprilie 2024.

În privința primei condiții de admisibilitate se constată că Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. nr. 522/950 din 8 aprilie 2022, Decizia nr. 778/1116 din 10 aprilie 2024, precum și Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. nr. 754/107 din 15 mai 2024, constituie forme ale activităţii administrative, actele administrative contestate fiind emise de o autoritate publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, care produce efecte juridice în exterior. Totodată, actele contestate au caracter defavorabil pentru reclamant, întrucât impun spre plată la bugetul de stat din contul reclamantului, taxe, impozite și alte sancțiuni pecuniare.

Așadar, reieșind din prevederile art. 206 alin. (1) din Codul administrativ, se stabilește că acțiunea în contencios administrativ, formulată de către ***** conține o pretenție principală ce se referă la anularea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 522/950 din 08 aprilie 2022 asupra cazului de încălcare fiscală și Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 778/1116 din 10 aprilie 2024 emisă în urma controlului fiscal suplimentar, precum și cerința subsecventă privind anularea Deciziei nr. 754/107 din 15 mai 2024, emisă ca urmare a examinării contestației (cererii prealabile) împotriva Deciziei nr. 778/1116 din 10 aprilie 2024.

Din prevederile art. 169, alin. (2) și (3) Cod administrativ rezultă că decizia cu privire la cererea prealabilă se emite și se motivează în scris și se notifică participanților. Prevederile cu privire la actul administrativ individual se aplică corespunzător.

Astfel, prin efectul legii decizia cu privire la cererea prealabilă este asimilată unui act administrativ individual.

Astfel, pornind de la solicitările invocate, judecătorul constată că acțiunea depusă de reclamant conține elemente ale acțiunii în contestare, or în conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) lit. a) din Cod administrativ, o acțiune în contencios administrativ ce este depusă pentru anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual se numește acțiune în contestare.

Subsecvent, instanța de judecată notează că, admisibilitatea acțiunii în contencios administrativ este condiționată *inter alia* de revendicarea de către reclamant a încălcării unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice.

Conform art. 17 din Codul administrativ, drept vătămat este orice drept sau libertate stabilit/stabilită de lege căruia/căreia i se aduce atingere prin activitate administrativă.

Conform art.39 din Codul administrativ, controlul judecătoresc al activității administrative este garantat şi nu poate fi îngrădit. Orice persoană care revendică un drept vătămat de către o autoritate publică în sensul art.17 sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri se poate adresa instanței de judecată competente.

Instanța menționează că la art. 17 se dă noțiunea dreptului vătămat, în sens material, iar noțiunea „revendică încălcarea" din dispozițiile normelor art. 189 și art. 207 alin. (1) lit. e) Cod administrativ, relevă un aspect procesual și se referă la dreptul reclamantului de a înainta acțiunea în contencios administrativ.

Prin urmare, reclamantul are dreptul de a sesiza instanța ori de câte ori, dintr-o analiză sumară a circumstanțelor – inclusiv a conținutului cererii, a actelor administrative contestate și a documentelor din dosar – reiese o posibilă atingere adusă unui drept subiectiv. Această probabilitate este prezumată atunci când persoana este destinatarul unui act administrativ individual cu caracter defavorabil sau are calitatea de terț afectat.

Așadar, noțiunea de „revendicare a încălcării" nu se confundă cu cea de „vătămare a dreptului": prima fundamentează dreptul procesual de a acționa în instanță, iar a doua trebuie dovedită în cadrul fondului cauzei. Stabilirea vătămării este, așadar, o chestiune de fond și nu o condiție preliminară pentru accesul la justiție, în acord cu prevederile art. 6 din CEDO, art. 20 din Constituția Republicii Moldova și art. 39 din Codul administrativ.

La caz, reclamantul ***** își exercită dreptul de a solicita control judecătoresc asupra actului administrativ individual contestat, invocând încălcarea dreptului prin impunerea spre achitare a unor taxe, impozite și sancțiuni nejustificate. Corespunzător, condiția revendicării unui drept legitim este întrunită.

Competența pentru examinarea prezentei acțiuni, în conformitate cu prevederile art. 191 alin. (1) și art. 196 alin. (1) Cod administrativ revine Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani), astfel, cererea de chemare în judecată fiind depusă cu respectarea dispozițiilor legale menționate.

Referitor la condiția de respectare a remediului extrajudiciar cu privire la anularea actului administrativ individual defavorabil până la înaintarea acțiunii în contenciosul administrativ, instanța de judecată reține că în conformitate cu articolul 267 alin.(1) din Codul fiscal, decizia organului fiscal sau acțiunea funcționarului fiscal poate fi contestată numai de persoana vizată în decizie sau împotriva căreia a fost întreprinsă acțiunea ori de reprezentantul ei, în modul stabilit de prezentul cod.

În conformitate cu art.267/1 alin. (1) și art.267/2 alin.(1)-(2) Codul fiscal, contestația împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acțiunii funcționarului fiscal poate fi depusă în decursul a 30 de zile de la data comunicării sau notificării privind decizia sau întreprinderea acțiunii contestate. Contestaţia împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acţiunii funcţionarului fiscal se depune la Serviciul Fiscal de Stat şi se examinează de către acesta. În cazul unui dezacord cu decizia pe care Serviciul Fiscal de Stat a emis-o pe marginea contestaţiei, contribuabilul este în drept să se adreseze în instanţa de judecată competentă.

Articolul 207 alin. (1) Cod administrativ, statuează că instanța verifică din oficiu dacă sînt întrunite condițiile pentru admisibilitatea unei acțiuni în contenciosul administrativ.

Potrivit art. 208 alin. (1) și (3) Cod administrativ, în cazurile prevăzute de lege, până la înaintarea acțiunii în contencios administrativ, se va respecta procedura prealabilă. Dacă procedura prealabilă nu este prevăzută de lege, acțiunea în obligare se admite numai în cazul în care reclamantul a depus anterior la autoritatea publică competentă o cerere de emitere a actului administrativ individual.

Conform art. 209 alin. (1) Cod administrativ, acțiunea în contestare şi acțiunea în obligare se înaintează în decurs de 30 de zile, dacă legea nu prevede altfel. Acest termen începe să curgă de la: a) data comunicării sau notificării deciziei cu privire la cererea prealabilă sau data expirării termenului prevăzut de prezentul cod pentru soluționarea acesteia.

În cadrul ședinței de judecată s-a stabilit cu certitudine că, în baza raportului de verificare fiscală prealabilă nr. 26-05/5-10/52605/115 din 18.10.2021, întocmit în privința persoanei fizice *****, s-a propus inițierea unui control fiscal prin metode indirecte de estimare a venitului impozabil pentru perioadele fiscale A/2012 – A/2020. Ulterior, în temeiul Deciziei de inițiere a controlului nr. DICF-118096/08 din 08.11.2021, Serviciul Fiscal de Stat a demarat efectuarea controlului fiscal asupra persoanei fizice *****. (f.d. 3-14 din dosarul administrativ)

Rezultatele controlului au fost consemnate în Actul de control nr. 5-712913 din 14 februarie 2022, prelungit pe blanchetele nr. 5-712914, nr. 5-712915, nr. 5-712916, nr. 1-897735, nr. 1-897736, nr. 3-601382, nr. 3-601383, nr. 1-897737, nr. 1-897738, nr. 1-897739, nr. 1-897740, nr. 1-897741 (f.d. 21-54 din dosarul administrativ).

La 21.02.2022 reclamantul a înaintat dezacord la Actul de control nr. 5-712913 din 14 februarie 2022, înregistrat la autoritatea fiscală cu nr. 12445-CR. (f.d. 55 din dosarul administrativ)

La data de 8 aprilie 2022 Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 522/950 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către persoana fizică ***** (f.d. 59-60 din dosarul administrativ), care a fost comunicată contribuabilului contra semnătură la data de 8 aprilie 2022.

Ulterior, prin cererea fără număr, înregistrată la autoritatea fiscală la data de 5 mai 2022 sub nr. 30897 CR, contribuabilul ***** a solicitat reexaminarea controlului fiscal efectuat, precum și anularea Deciziei de inițiere a controlului nr. DICF-118096/08 din 08.11.2021. Ca urmare, prin Decizia nr. 754/112 din 26 mai 2022, s-a dispus suspendarea executării Deciziei nr. 522/950 din 08.04.2022 și efectuarea unui control fiscal repetat de către Direcția generală administrare contribuabili mari în privința contribuabilului *****. (f.d. 67-80 din dosarul administrativ)

În urma controlului fiscal repetat efectuat asupra persoanei fizice *****, privind corectitudinea calculării, declarării și achitării impozitului pe venit pentru perioadele fiscale A/2012 – A/2020 (consemnat în Actul nr. 3-626857 din 7 martie 2024, prelungit prin formularul nr. 1-921187 din 07.03.2024), au fost confirmate încălcări ale prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c),

d) și e), art. 83 alin. (2) și (4), precum și ale art. 22615 alin. (2) din Codul fiscal. (f.d. 132-135 din dosarul administrativ)

Prin Decizia nr. 778/1116 din 10.04.2024, autoritatea fiscală a menținut nemodificată Decizia nr. 522/950 din 08.04.2022, prin care au fost stabilite: obligația de plată a impozitului pe venit în sumă de 92.288 lei, majorări de întârziere în cuantum de 97.350 lei, precum și aplicarea unei amenzi în valoare de 21.458 lei. (f.d. 138-139 din dosarul administrativ)

Instanța reține că, la data de 22 aprilie 2024, reclamantul a depus o cerere prealabilă, înregistrată sub nr. 15412-CR, prin care a solicitat reexaminarea controlului fiscal repetat și anularea Deciziei nr. 778/1116 din 10.04.2024 (filele 166–172 din dosarul administrativ). Ulterior, prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/107 din 15.05.2024, contestația a fost respinsă (filele 178–179 din dosarul administrativ). Această decizie a fost transmisă contribuabilului în aceeași zi, 15 mai 2024, fapt confirmat prin extrasul din poșta electronică, precum și prin avizul poștal anexat (filele 175–177 din dosarul administrativ).

Deoarece nu a fost de acord cu rezultatele controlului fiscal, la data de 11 iunie 2024, ***** a înaintat prezenta acțiune în contencios administrativ la Judecătoria Chișinău (sediul Râșcani), instanță specializată în soluționarea cauzelor de contencios administrativ. Acțiunea a fost depusă cu respectarea termenului prevăzut de art. 209 alin. (1) din Codul administrativ, precum și a competenței jurisdicționale și teritoriale.

Alte motive de inadmisibilitate a acțiunii în contestare, în baza art.207 Cod administrativ, la caz lipsesc. Astfel, acțiunea este admisibilă.

Temeinicia acţiunii.

Examinînd acţiunea depusă, audiind explicaţiile participanţilor la proces şi analizînd probele administrate, în contextul corelării acestora şi în raport cu prevederile legale aplicabile, instanţa de judecată, ajunge la concluzia că acţiunea formulată este neîntemeiată şi pasibilă de a fi respinsă, din următoarele motive.

Din prevederile art. 224, alin. (1) Cod administrativ rezultă că examinînd acțiunea în contencios administrativ în fond, instanța de judecată adoptă una dintre următoarele hotărîri:

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

b) în baza unei acțiuni în obligare, anulează în tot sau în parte actul administrativ individual de respingere a solicitării sau o eventuală decizie adoptată în procedura prealabilă și obligă autoritatea publică să emită un act administrativ individual, dacă revendicarea pretenției reclamantului de emitere a actului este întemeiată;

c) în baza unei acțiuni în realizare, obligă la acțiune, tolerare sau inacțiune, dacă o astfel de pretenție a reclamantului este întemeiată;

d) în baza unei acțiuni în constatare, constată existența sau inexistența unui raport juridic ori nulitatea unui act administrativ individual sau a unui contract administrativ, dacă raportul juridic există sau, respectiv, nu există ori actul administrativ individual sau contractul administrativ este nul;

e) în baza unei acțiuni de control normativ, anulează în tot sau în parte actul administrativ normativ, dacă acesta este ilegal, sau constată nulitatea acestuia, dacă acesta este nul;

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

Potrivit art. 219 alin. (1) Cod administrativ, instanţa de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți.

Conform art. 220, alin. (1) Cod administrativ, obținerea probelor în procedura contenciosului administrativ are loc conform art. 87-93, iar potrivit art.221 alin.(1) al aceluiași act normativ, autoritățile publice sunt obligate să prezinte instanței de judecată, concomitent cu referința, dosarele administrative. La solicitarea instanței de judecată, autoritățile publice sunt obligate să prezinte suplimentar și alte documente pe care le dețin, inclusiv cele electronice, și să acorde informații.

Art. 93 Cod administrativ stabileşte sarcina probaţiunii, fiecare participant probează faptele pe care își întemeiază pretenţia. Prin derogare de la prevederile alin. (1), *fiecare participant probează faptele atribuite exclusiv sferei sale*. Reglementări suplimentare sau derogatorii sunt admisibile doar în baza prevederilor legale.

În conformitate cu art. 17 Cod administrativ, drept vătămat este orice drept sau libertate stabilit/stabilită de lege căruia/căreia i se aduce atingere prin activitate administrativă.

În sensul art. 16 Cod administrativ, dreptul discreționar al autorităţii publice reprezintă posibilitatea acesteia de a opta între mai multe soluţii posibile corespunzătoare scopului legii atunci când aplică o dispoziţie legală. Exercitarea dreptului discreţionar nu permite desfăşurarea unei activităţi administrative arbitrare.

În acord cu art. 20 din Codul administrativ, dacă printr-o activitate administrativă se încalcă un drept legitim sau o libertate stabilită prin lege, acest drept poate fi revendicat printr-o acțiune în contencios administrativ, cu privire la care decid instanțele de judecată competente pentru examinarea procedurii de contencios administrativ, conform prezentului cod.

În procesul examinării cauzei s-a constatat că, potrivit raportului de verificare fiscală prealabilă nr. 26-05/5-10/52605/115 din 18.10.2021, întocmit pe numele persoanei fizice *****, s-a propus inițierea unui control fiscal prin metode indirecte de estimare a venitului impozabil pentru perioadele fiscale A/2012 – A/2020. Ulterior, în baza Deciziei de inițiere a controlului nr. DICF-118096/08 din 08.11.2021, Serviciul Fiscal de Stat a dispus începerea controlului fiscal în privința contribuabilului ***** (f.d. 3–14 din dosarul administrativ).

Prin Decizia nr. 5 din 16.11.2021 a fost admisă cererea de amânare a datei inițierii controlului, formulată de contribuabil la 12.11.2021, stabilindu-se ca data de începere a controlului fiscal prin metode și surse indirecte de estimare a venitului impozabil ziua de 24 decembrie 2021 (f.d. 18–20 din dosarul administrativ).

În cadrul controlului efectuat la persoana fizică, a fost emis Actul de control nr. 5-712913 din 14 februarie 2022, prelungit pe blanchetele nr. 5-712914, nr. 5-712915, nr. 5-712916, nr. 1-897735, nr. 1-897736, nr. 3-601382, nr. 3-601383, nr. 1-897737, nr. 1-897738, nr. 1-897739, nr. 1-897740, nr. 1-897741 (f.d. 21-54 din dosarul administrativ).

La data de 21.02.2022, reclamantul a depus un dezacord față de Actul de control nr. 5-712913 din 14 februarie 2022, înregistrat la autoritatea fiscală sub nr. 12445-CR, solicitând efectuarea unui nou control fiscal, cu luarea în considerare a documentelor justificative prezentate (fila 55 din dosarul administrativ).

Ulterior, prin citația seria C nr. 137650 din 01.03.2022, reclamantul a fost citat pentru data de 09.03.2022, ora 09:00, în vederea examinării cazului de încălcare a legislației (fila 58 din dosarul administrativ).

Prin Decizia nr. 522/44/Pr din 09.03.2022, autoritatea fiscală a dispus prelungirea cu 30 de zile a termenului de examinare a cazului de încălcare a legislației de către ***** (f.d. 56 din dosarul administrativ).

Prin citația cu seria C nr. 137653 din 29.03.2022, reclamantul a fost convocat pentru audiere la data de 06.04.2022, ora 09:00, în scopul examinării cazului de încălcare a legislației fiscale (fila 61 din dosarul administrativ).

Potrivit materialelor prezentate, anterior acestei ședințe, la data de 30.03.2022, ***** a fost audiat cu privire la documentele prezentate, inclusiv: contractul de împrumut fără număr din 20.08.2011, încheiat cu cetățeanul nerezident *****, prin care acesta, în calitate de împrumutător, se angajează să acorde suma de 50.000 USD lui *****, în cinci tranșe; copia actului de predare-primire privind rambursarea împrumutului, din 20.12.2014; copia pașaportului cetățeanului *****, seria CT nr. *****; copia buletinului de identitate al contribuabilului *****, seria A nr. *****, eliberat la ***** de oficiul 88, fără termen de valabilitate; copia certificatului medical de concediu pentru perioada 10.02.2002 – 16.02.2002. (f.d. 43, 111-118, 161-167 și f.d. 85-89 din dosarul administrativ) Toate aceste aspecte rezultă din procesul-verbal de audiere a contribuabilului, întocmit la data de 30.03.2022 (f.d. 57 din dosarul administrativ)

La data de 06.04.2022, în cadrul procesului-verbal de examinare a cazului de încălcare a legislației fiscale, autoritatea fiscală a admis solicitarea contribuabilului de amânare a examinării, stabilind o nouă dată – 08.04.2022, ora 13:30 (f.d. 63 din dosarul administrativ)

Ulterior, prin Decizia nr. 522/950 din 08.04.2022, Serviciul Fiscal de Stat a constatat că, în urma controlului fiscal efectuat asupra contribuabilului ***** pentru perioada A/2012–A/2020, au fost identificate neconcordanțe privind declararea veniturilor. Determinarea venitului impozabil estimat s-a realizat utilizând metoda fluxului mijloacelor bănești, conform art. 226^{6} alin. (6) și art. 226^{9} din Codul fiscal, ținând cont de cheltuielile minime de existență și de disponibilul de numerar declarat (990.000 MDL la 01.01.2012).

S-a stabilit că, pentru anul 2012, contribuabilul a realizat venit impozabil nedeclarat de 497.313,53 MDL, ceea ce a dus la diminuarea impozitului pe venit cu 92.288 MDL. Totodată, acesta a depus declarația cu date neveridice și nu a prezentat Declarația cu privire la proprietate, încălcând prevederile art. 8 alin. (2), art. 83 și art. 226^{15} alin. (2) din Codul fiscal. În dezacordul depus la data de 21.02.2022 (nr. 12445-CR), ***** a anexat copii ale unor documente justificative (inclusiv contract de împrumut cu cet. *****), însă acestea nu au fost autentificate conform cerințelor legale. Drept urmare, prin Decizia nr. 522/44/Pr din 09.03.2022, termenul de examinare a fost prelungit cu 30 de zile, însă contribuabilul nu a completat dosarul cu acte corespunzătoare.

În consecință, autoritatea fiscală a respins argumentele invocate în dezacord și a dispus:

1. Excluderea disponibilului de 990.000 MDL declarat la 01.01.2012;
2. Calcularea și încasarea impozitului nedeclarat – 92.288 MDL;
3. Calcularea majorărilor de întârziere – 97.350 MDL;
4. Aplicarea amenzilor: 18.458 MDL (art. 261 alin. (4) – 20% din impozitul nedeclarat), 3.000 MDL (art. 253 alin. (9) – pentru neprezentarea declarației privind proprietatea).

Decizia Serviciul Fiscal de Stat nr. 522/950 asupra cazului de încălcare a legislației de către *****, a fost comunicată acestuia contra semnătură în aceeași zi. (f.d. 59–60 din dosarul administrativ),

Prin scrisoarea nr. 26-05/5-08/24673 din 20.04.2022, emisă în urma cererii depuse de contribuabil la 06.04.2022 și înregistrată sub nr. 23962-CR, autoritatea fiscală a respins

solicitarea privind prelungirea termenului de examinare a cauzei cu două săptămâni (f.d. 62, 64 din dosarul administrativ)

Prin Decizia nr. 522/613/R din 22.04.2022, privind reducerea amenzilor, Serviciul Fiscal de Stat a dispus diminuarea cu 50% a sumei amenzii aplicate prin Decizia nr. 522/950 din 08.04.2022, în cuantum de 21.458 lei, rezultând o reducere de 10.729 lei (f.d. 65-66 din dosarul administrativ)

Ulterior, prin cererea fără număr, înregistrată la autoritatea fiscală la data de 05.05.2022 sub nr. 30897-CR, contribuabilul a solicitat reexaminarea controlului fiscal, precum și anularea Deciziei de inițiere a controlului nr. DICF-118096/08 din 08.11.2021. În consecință, prin Decizia nr. 754/112 din 26.05.2022, autoritatea fiscală a dispus suspendarea executării Deciziei nr. 522/950 din 08.04.2022 și efectuarea unui control fiscal repetat de către Direcția generală administrare contribuabili mari, în privința contribuabilului ***** (f.d. 67–80 din dosarul administrativ).

Prin Decizia nr. DICF-129029/23 din 23.06.2022, Direcția generală administrare a contribuabililor mari din cadrul Serviciului Fiscal de Stat a dispus inițierea unui control fiscal repetat asupra contribuabilului *****, prin utilizarea metodelor și surselor indirecte de estimare a venitului impozabil pentru persoanele fizice (f.d. 82 din dosarul administrativ).

În acest context, prin citația cu seria D nr. 216375 din 30.06.2022, contribuabilul ***** a fost invitat pentru data de 11.07.2022, ora 10:00, în vederea informării oficiale despre inițierea controlului fiscal repetat aferent perioadelor fiscale A/2012 – A/2020 și pentru a prezenta documentele relevante privind activitatea sa fiscală (f.d. 81 din dosarul administrativ).

Ulterior, prin scrisoarea nr. 26-05/5-10-512 din 06.07.2022, Direcția generală administrare a contribuabililor mari a solicitat Direcției cooperare și schimb de informații să transmită o adresare către autoritatea fiscală din Ucraina privind situația fiscală a persoanei fizice ***** (f.d. 83–84 din dosarul administrativ).

Ca urmare, prin răspunsul emis de Serviciul Fiscal de Stat al Ucrainei, nr. 435/5/90-00-16-01-01-05 din luna ianuarie 2023, autoritatea ucraineană a comunicat că au fost întreprinse măsuri pentru a obține informații privind cetățeanul Igor Granenko. Totuși, acestea nu s-au soldat cu succes, deoarece Oficiul Regional al SFS a constatat că persoana nu domiciliază la adresa indicată în interpelare. Somația scrisă adresată lui Igor Granenko a fost returnată de către oficiul poștal cu mențiunea „nu domiciliază la această adresă” (f.d. 94–95 din dosarul administrativ).

În aceste condiții, prin Nota-raport nr. 23-21/8-01-133 din 28.03.2023, Direcția de control post-operațional nr. 8 a propus reluarea controlului fiscal în privința contribuabilului *****, control suspendat anterior prin Decizia nr. 521/37 din 22.07.2022, ca urmare a încetării motivelor care au determinat suspendarea acestuia. În acest sens, prin citația seria D nr. 217905 din 22.03.2023, contribuabilul a fost citat pentru data de 31.03.2023, ora 14:00 (f.d. 90–91 din dosarul administrativ).

La data de 18 aprilie 2023, Direcția Generală Control a emis Actul de control nr. 3-613668, prelungit pe blancheta nr. 1-891359, prin care, în cadrul controlului fiscal repetat aplicând metode indirecte de estimare, s-au constat următoarele pentru perioada fiscală A/2012–A/2020: estimarea venitului impozabil nedeclarat în sumă de 497.313,53 lei pentru A/2012, generând o diminuare a impozitului pe venit cu 92.288 lei; nerespectarea modului de completare a Declarației CET-08 pentru A/2012; neprezentarea declarației privind proprietatea conform art. 226/15 din Codul Fiscal. Aderent, Serviciul Fiscal a menționat că își rezervă dreptul de a iniția proceduri suplimentare în cazul apariției documentelor relevante (f.d. 96-99 din dosarul administrativ)

La 10 mai 2023, contribuabilul a formulat dezacord față de actul de control nr. 3-613668 (f.d. 102-105 din dosarul administrativ) iar prin răspunsul din 18 mai 2023 (nr. 26-21/08-04-304), Direcția Generală Control a constatat că termenul legal de depunere al dezacordului expirase la 04.05.2023, astfel că dezacordul este contrar art. 216 alin. (8) din Codul Fiscal (f.d. 106 din dosarul administrativ)

Aderent, prin decizia nr. 776/75 din 18.05.2023 Direcția Generală Control a dispus prelungirea termenului de examinare a cazului de încălcare fiscală cu 30 zile. (f.d. 100 din dosarul administrativ)

Prin citația seria C nr. 150848 din 29.05.2023, contribuabilul a fost invitat pentru data de 16.06.2023, ora 15:00, pentru examinarea cazului de încălcare a legislației fiscale (f.d. 107 din dosarul administrativ)

Totodată, din materialele dosarului administrativ reiese că, potrivit procesului-verbal din data de 30.05.2023, cetățeanul ***** a fost audiat în legătură cu contractul de împrumut în sumă de 50.000 USD, ocazie cu care a confirmat transmiterea sumei respective cu titlu de împrumut către ***** (f.d. 119–120 din dosarul administrativ).

În continuare, prin Decizia nr. 776/42 din 16.06.2023, emisă asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comise de către persoana fizică *****, Serviciul Fiscal de Stat a dispus suspendarea procedurii și efectuarea unui control fiscal repetat. Această decizie a fost comunicată contribuabilului prin intermediul oficiului poștal, aspect confirmat prin avizul poștal anexat (f.d. 108–109 din dosarul administrativ).

Prin Decizia nr. DICF-148599/11 din 11.07.2023, Serviciul Fiscal de Stat – Direcția generală control – a dispus inițierea unui nou control fiscal repetat asupra contribuabilului *****, utilizând metoda verificării tematice (f.d. 110 din dosarul administrativ).

Rezultatele acestui control au fost consemnate în Actul de control fiscal nr. 3-623604 din 4 septembrie 2023, extins pe blancheta nr. 1-918284, act care a fost comunicat contribuabilului la data de 12.09.2023 (f.d. 111–115 din dosarul administrativ).

Ulterior, prin Decizia nr. 778/179 din 11.10.2023, autoritatea fiscală a decis prelungirea cu 30 de zile a termenului de examinare a cazului de încălcare fiscală (f.d. 117–118 din dosarul administrativ), iar prin Decizia nr. 778/72 din 09.11.2023, a fost dispusă suspendarea cauzei și inițierea unui nou control fiscal repetat (f.d. 124–125 din dosarul administrativ).

La data de 09 ianuarie 2024, prin scrisoarea nr. 26-07/3-07/4, Direcția organizare și monitorizare a implementării politicilor a informat Direcția generală control despre datele transmise de Serviciul Fiscal de Stat al Ucrainei privind relațiile economico-financiare dintre contribuabilul***** din Republica Moldova și cetățeanul ucrainean ***** (f.d. 127 din dosarul administrativ).

Astfel, conform scrisorii nr. 16005/5/99-00-16-01-01-05 din 11.12.2023, Serviciul Fiscal de Stat al Ucrainei a comunicat că, potrivit extrasului din Registrul de stat al persoanelor fizice-contribuabili, cetățeanul ***** nu a depus nicio declarație privind impozitul pe venit în Ucraina pentru perioada cuprinsă între trimestrul I 2010 – trimestrul II 2020. De asemenea, nu există informații privind bunurile deținute de acesta în Registrul de Stat al Drepturilor Reale asupra Proprietății Imobile. Totodată, resursele informaționale ale SFS din Ucraina nu conțin date despre existența unor tranzacții între ***** și***** (f.d. 128–129 din dosarul administrativ).

În baza acestor informații, prin Decizia nr. DICF-155392/16 din 16.01.2024, Serviciul Fiscal de Stat a dispus inițierea unui control fiscal repetat asupra persoanei fizice*****, prin metode și surse indirecte de estimare a venitului impozabil (f.d. 130 din dosarul administrativ).

Despre această decizie, contribuabilul a fost informat prin procesul-verbal din 17.01.2024, întocmit în acest scop (f.d. 126 din dosarul administrativ).

În urma controlului fiscal repetat efectuat asupra persoanei fizice *****, privind verificarea corectitudinii calculării, declarării și achitării impozitului pe venit pentru perioadele fiscale A/2012 – A/2020, consemnat în Actul de control nr. 3-626857 din 7 martie 2024, prelungit prin formularul nr. 1-921187 din aceeași dată, au fost constatate încălcări ale prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c), d) și e), art. 83 alin. (2) și (4), precum și art. 226/15 alin. (2) din Codul fiscal (f.d. 132–135 din dosarul administrativ). Actul de control menționat a fost comunicat contribuabilului la data de 20 martie 2024, aspect confirmat prin avizul poștal anexat (f.d. 136 din dosarul administrativ).

Prin Decizia nr. 778/1116 din 10.04.2024, Serviciul Fiscal de Stat a menținut nemodificată Decizia nr. 522/950 din 08.04.2022, emisă în urma unui control fiscal efectuat asupra contribuabilului ***** pentru perioadele fiscale A/2012–A/2020, utilizând metode indirecte de estimare a venitului impozabil. În cuprinsul acestei decizii, autoritatea fiscală a constatat că potrivit concluziilor controlului inițial (Actul nr. 5-712913 din 14.02.2022), au fost reținute următoarele aspecte:

- nedeclararea unui venit impozabil estimat la 497 313,53 lei pentru anul 2012, generând un impozit pe venit de 92 288 lei;
- neprezentarea declarației privind proprietatea, contrar dispozițiilor art. 226^{15} alin. (2) din Codul fiscal;
- prezentarea de informații fiscale neveridice, cu încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c), d), e), art. 83 alin. (4), art. 87 alin. (1) și art. 187 alin. (7) din Codul fiscal.

Pe baza acestor constatări, au fost stabilite următoarele obligații fiscale:

- impozit pe venit: 92 288 lei;
- majorări de întârziere: 97 350 lei;
- amenzi: 21 458 lei (din care 10.729 lei reduse conform art. 234 alin. (2) CF).

Toate sumele au fost achitate de contribuabil la data de 13.04.2022.

Ca urmare a unei contestații, prin Decizia nr. 754/112 din 26.05.2022, s-a dispus efectuarea unui control fiscal repetat, realizat etapizat:

- Actul de control nr. 3-613668 din 18.04.2023, în baza Deciziei DICF-129029/23 din 23.06.2022;
- Actul nr. 3-623604 din 04.09.2023, în baza Deciziei DICF-148599/11 din 11.07.2023;
- Decizia nr. 778/72 din 09.11.2023, prin care s-a dispus continuarea controlului repetat.

Și în cadrul acestor controale, autoritatea fiscală a constatat și a confirmat:

- nedeclararea venitului impozabil aferent anului 2012;
- neprezentarea declarațiilor privind proprietatea;
- neconformitatea declarațiilor fiscale cu cerințele legale (inclusiv formularul CET08).

În concluzie, autoritatea fiscală a reconfirmat legalitatea și temeinicia constatărilor inițiale și a menținut în totalitate Decizia nr. 522/950 din 08.04.2022, împreună cu obligațiile fiscale stabilite (f.d. 138–139 din dosarul administrativ).

Instanța reține că, la data de 22 aprilie 2024, contribuabilul ***** a depus o cerere prealabilă, înregistrată cu nr. 15412-CR, prin care a solicitat reexaminarea controlului fiscal repetat și anularea Deciziei nr. 778/1116 din 10.04.2024 (f.d. 166–172 din dosarul administrativ). Prin Decizia SFS nr. 754/107 din 15.05.2024, contestația a fost respină (f.d. 178–179), iar decizia respectivă a fost comunicată contribuabilului în aceeași zi, fapt confirmat atât prin

extrasul din poșta electronică, cât și prin avizul poștal anexat (f.d. 175–177 din dosarul administrativ).

În acest context, instanța reține că, în cadrul controlului fiscal, efectuat prin metoda verificării tematice, s-a examinat corectitudinea calculării, declarării și achitării impozitului pe venit al persoanei fizice, pentru perioadele fiscale A/2012–A/2020, prin aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil.

După cum rezultă din prevederile art. 8 alin. (2) lit. c)-e), *contribuabilul este obligat:* c) să ţină contabilitatea conform formelor şi modului stabilit de legislaţie, să întocmească şi să prezinte Serviciului Fiscal de Stat şi serviciului de colectare a impozitelor şi taxelor locale dările de seamă fiscale și informațiile prevăzute de legislaţie, să asigure integritatea documentelor de evidenţă în conformitate cu cerinţele legislaţiei, să efectueze încasările băneşti în numerar prin intermediul echipamentelor de casă şi de control, respectînd reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor băneşti în numerar fără aplicarea echipamentelor de casă şi de control; d) să prezinte informaţii veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum şi despre alte obiecte ale impunerii; e) să achite la buget, la timp şi integral, ţinînd cont de prevederile art. 7 alin.(5), sumele calculate ale impozitelor şi taxelor, asigurînd exactitatea şi veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate.

Potrivit art. 83 alin.(2) lit. a) Cod Fiscal (în redacția care era vigoare la data comiterii încălcării) sînt obligaţi să prezinte declaraţia cu privire la impozitul pe venit: persoanele fizice (cetăţenii Republicii Moldova, cetăţenii străini, apatrizii, inclusiv membrii societăţilor şi acţionarii fondurilor de investiţii) care au obligaţii privind achitarea impozitului.

La fel, conform art.83 alin. (4) lit. b) Cod Fiscal (în vigoare la data comiterii încălcării) Declaraţia cu privire la impozitul pe venit se completează în modul şi forma stabilite de Ministerul Finanţelor. Cu excepţia cazurilor prevăzute la alin.(5)–(10), declaraţia cu privire la impozitul pe venit se prezintă Serviciului Fiscal de Stat nu mai tîrziu de: a) data de 25 a lunii a treia după finele perioadei fiscale de gestiune – în cazul persoanelor juridice, formelor organizatorice rezidenţi cu statut de persoană fizică, potrivit legislaţiei, reprezentanţelor permanente ale nerezidentului în Republica Moldova; b) data de 30 aprilie a anului următor anului fiscal de gestiune – în cazul persoanelor fizice (cetăţeni ai Republicii Moldova, cetăţeni străini şi apatrizi, inclusiv membri ai societăţilor şi acţionari ai fondurilor de investiţii).

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

Conform prevederilor art. 134 alin. (1) pct. 2) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat și funcționarii fiscali, în cadrul acțiunilor de exercitare a funcției, au dreptul, să ceară și să primească gratuit de la orice persoană informații, date, documente necesare pentru exercitarea atribuțiilor în limitele funcționale, cu excepția informațiilor care constituie secret de stat, precum și copiile de pe ele, dacă acestea se anexează la actul de control.

În conformitate cu prevederile art. 226/6 alin. (6/2) din Codul fiscal, venitul impozabil estimat se va diminua cu suma luată ca împrumut de către contribuabilul supus controlului doar în cazul în care contribuabilul va prezenta probe care justifică că din sursa de venit a sumei împrumutate au fost achitate obligaţiile fiscale corespunzătoare la bugetul public naţional şi/sau că suma împrumutată reprezintă venit neimpozabil conform art.20.

Prevederile art.226/15 alin. (10) din Codul fiscal, stabilesc că termenul-limită pentru prezentarea, de către subiectul supus controlului, a documentelor confirmative privind mijloacele bănești împrumutate este de 45 de zile calendaristice din data înmânării sau comunicării deciziei privind inițierea controlului. La cererea subiectului, acest termen poate fi prelungit cu cel mult 45 de zile calendaristice, la decizia Serviciului Fiscal de Stat. Nu se iau în considerare la examinarea cazului şi în cadrul procedurii de contestare documentele prezentate după expirarea termenului stabilit, precum și documentele aferente datelor/informațiilor care nu au fost indicate în declarația cu privire la proprietate sau dacă declarația respectivă nu a fost prezentată.

Potrivit prevederilor art. 226/15 alin. (16) din Codul fiscal, pe parcursul efectuării controlului fiscal, persoana fizică are dreptul să colaboreze cu Serviciul Fiscal de Stat prin prezentarea suplimentară a oricăror documente, informaţii, explicaţii şi/sau altor probe relevante pentru stabilirea situaţiei fiscale. La prezentarea acestora, Serviciul Fiscal de Stat va întocmi un proces-verbal semnat de ambele părţi.

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

Conform art. 129 pct. 11) din Codul fiscal, controlul fiscal reprezintă verificarea corectitudinii cu care contribuabilul execută obligaţia fiscală şi alte obligaţii prevăzute de legislaţia fiscală şi alte acte normative, inclusiv verificare a altor persoane sub aspectul legăturii lor cu activitatea contribuabilului prin metode, forme şi operaţiuni prevăzute de prezentul cod.

Cu trimitere la normele enunțate, instanța constată că, în susținerea poziției sale, contribuabilul ***** a prezentat o serie de înscrisuri.

În continuare, instanța reiterează că prin citația seria D nr. 216375 din 30.06.2022, contribuabilul a fost convocat pentru data de 11.07.2022, ora 10:00, în vederea informării oficiale privind inițierea controlului fiscal repetat aferent perioadelor A/2012 – A/2020 și pentru a prezenta documentele justificative privind activitatea sa fiscală (f.d. 81 din dosarul administrativ).

Prin scrisoarea nr. 26-05/5-10-512 din 06.07.2022, Direcția generală administrare a contribuabililor mari a solicitat Direcției cooperare și schimb de informații să formuleze o adresare către autoritatea fiscală din Ucraina pentru a obține date relevante despre situația fiscală a persoanei fizice ***** (f.d. 83–84).

În urma acestui demers, Serviciul Fiscal de Stat al Ucrainei a transmis, prin răspunsul nr. 435/5/90-00-16-01-01-05 din luna ianuarie 2023, că s-au întreprins acțiuni pentru identificarea cetățeanului *****. Cu toate acestea, autoritățile ucrainene au constatat că acesta nu domiciliază la adresa indicată în solicitare, iar somația poștală transmisă a fost returnată cu mențiunea „nu domiciliază la această adresă” (f.d. 94–95).

Ulterior, prin scrisoarea nr. 16005/5/99-00-16-01-01-05 din 11.12.2023, autoritatea fiscală ucraineană a comunicat că, potrivit extrasului din Registrul de stat al persoanelor fizice–contribuabili, cetățeanul ***** nu a depus declarații privind impozitul pe venit în Ucraina în perioada trimestrul I 2010 – trimestrul II 2020. De asemenea, nu există evidențe privind deținerea de bunuri imobile de către acesta și nici informații despre existența unor tranzacții între ***** și***** (f.d. 128–129).

Astfel, în urma controlului fiscal repetat nu a fost posibilă confirmarea documentară a circumstanțelor invocate de contribuabil. Deși cetățeanul ucrainean *****, audiat de autoritatea fiscală prin intermediul reprezentantului său cet. *****, a recunoscut autenticitatea contractului de împrumut din 20.08.2011 și transmiterea sumei de 50 000 USD către*****, controlul fiscal nu a putut confirma efectiv acordarea împrumutului și justificarea nedeclarării venitului impozabil pentru perioada A/2012–A/2020.

Mai mult, Serviciul Fiscal al Ucrainei a informat că nu a putut confirma capacitatea financiară a lui ***** de a acorda acest împrumut și că nu există informații privind relații contractuale între cei doi contribuabili.

În susținerea poziției sale, reclamantul a indicat că în perioada 2012–2020 a fost fondator sau cofondator al mai multor entități economice, inclusiv: SRL „Metal-NC” (25%), SRL „Comalion & Co” (100%), SRL „Construct Major Centru” (100%) și SRL „Medou-Forms” (50%). În această perioadă, a obținut venituri declarate din dividende – 4.500.000 MDL în 2019, 355.000 MDL în 2014 și 254.500 MDL în 2017 – pentru care s-au achitat impozitele corespunzătoare. De asemenea, în declarația din 31.12.2012, reclamantul a raportat mijloace bănești disponibile în numerar în sumă de 990 000 MDL.

Reclamantul a explicat că activând în mai multe întreprinderi și gestionând diferite împrumuturi, unele informații nu au fost declarate imediat, motivat și de probleme medicale. La 21.02.2022, acesta a prezentat Serviciului Fiscal documente justificative, inclusiv contractul de împrumut din 20.08.2011, prin care cetățeanul ucrainean ***** i-ar fi transmis în numerar suma de 50 000 USD, în cinci tranșe lunare. Împrumutul urma să fie restituit până la 30.12.2014, iar restituirea a fost confirmată printr-un act din 30.12.2011 și o recipisă transmisă ulterior prin avocatul împuternicit, *****.

În cadrul audierii din 30.03.2022,***** a declarat că sumele au fost introduse în Republica Moldova de către *****, în perioada august–decembrie 2011. Din cauza conflictului armat izbucnit între Rusia și Ucraina în februarie 2022, Granenco nu a putut furniza o declarație notarială din Ucraina, însă a transmis documentele relevante prin poștă și prin reprezentantul său legal.

Totodată, în susținerea poziției sale, reclamantul a prezentat declarațiile cu privire la impozitul pe venit pentru perioada A/2012–A/2020. Astfel, veniturile brute anuale declarate și impozitul reținut la sursă au fost, printre altele:

- în 2012: 60.700 lei (impozit – 4.344 lei);
- în 2013: 93.685 lei (impozit – 12.310,28 lei);
- în 2014: 107.806,38 lei (impozit – 14.350,06 lei);
- în 2015: 105.600 lei (impozit – 13.775,52 lei);
- în 2016: 393.318,97 lei (impozit – 57.481,55 lei);
- în 2017: 659.548,76 lei (impozit – 99.405,96 lei);
- în 2018: 189.531,22 lei (impozit – 21.621 lei);
- în 2019: 351.534,81 lei (impozit – 34.874,83 lei).

În acest context, instanța reiterează că, atât în cadrul controlului fiscal inițial, cât și în cadrul controlului fiscal repetat, autoritatea fiscală nu a reușit să confirme autenticitatea și veridicitatea actelor prezentate de contribuabil cu titlu de probă privind pretinsul împrumut în valoare de 50 000 USD. Deși reclamantul a susținut că suma respectivă i-a fost oferită de cetățeanul ucrainean *****, invocând inclusiv dubla cetățenie a acestuia (ucraineană și rusă) ca justificare pentru lipsa unor documente din partea autorităților ucrainene, instanța reține că acest

argument nu este suficient pentru a acoperi lipsa probelor obiective și verificabile privind capacitatea financiară a pretinsului împrumutător și existența efectivă a tranzacției.

Astfel, din răspunsurile furnizate de autoritățile fiscale din Ucraina reiese în mod clar că pentru perioada A/2010–A/2020 ***** nu a depus declarații privind impozitul pe venit, nu a fost identificat la adresa de domiciliu declarată și nu a putut fi stabilită o sursă legală de venit care să justifice acordarea sumei de 50.000 USD cu titlu de împrumut.

Totodată, nici în cadrul audierilor efectuate de autoritatea fiscală, nici prin intermediul reprezentantului său legal, ***** nu a prezentat documente contabile, bancare sau vamale care să confirme existența reală și proveniența legală a fondurilor pretins transmise către*****, precum și modalitatea concretă de transfer ori de introducere a acestora pe teritoriul Republicii Moldova. Deși, potrivit contractului de împrumut din 20 august 2011, împrumutătorul se obliga să transmită suma totală de 50 000 USD în cinci tranșe lunare până la data de 30.12.2011, fie în numerar, fie prin virament bancar în contul împrumutatului, nicio probă nu a fost administrată în sensul realizării efective a acestor dispoziții contractuale.

În aceste circumstanțe, în lipsa unor dovezi certe, verificabile și relevante privind capacitatea economică a lui Granenco de a acorda suma menționată, precum și a efectuării efective a transferului, instanța reține că afirmațiile reclamantului referitoare la existența unui împrumut real nu sunt susținute prin probe concludente. Prin urmare, Serviciul Fiscal de Stat a acționat în mod justificat, fiind în imposibilitate obiectivă de a accepta acest pretins împrumut drept justificare a mijloacelor bănești neidentificate sau a veniturilor neimpozitate aferente perioadei fiscale A/2012–A/2020.

Potrivit prevederilor art. 267, alin. (3) din Codul fiscal, obligația de a dovedi incorectitudinea deciziei emise de Serviciul Fiscal de Stat se atribuie persoanei care contestă, iar argumentele contribuabilului nu pot servi drept temei pentru anularea deciziilor contestate.

Prin urmare, aplicabile speței sunt prevederile art.189 alin. (1) Cod Fiscal, potrivit căruia 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 art.189 alin. (3) Cod Fiscal, 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 acest titlu.

Potrivit prevederilor art. 248 din Codul fiscal, după examinarea unui caz de încălcare fiscală, organul fiscal este obligat să emită o decizie motivată, care trebuie să conțină toate elementele esențiale ce țin de identificarea părților, descrierea faptei și încadrarea juridică a acesteia, sancțiunea aplicabilă, precum și indicații privind termenul și modul de contestare a deciziei. Decizia trebuie să reflecte în mod clar circumstanțele cauzei, temeiurile de drept aplicate și soluția adoptată de autoritatea fiscală.

Având în vedere cele expuse, instanța reține că Decizia nr. 522/950 din 8 aprilie 2022 și decizia ulterioară nr. 778/1116 din 10 aprilie 2024, prin care s-a menținut soluția inițială, au fost emise cu respectarea prevederilor legale și în limitele competențelor autorității fiscale. Actele contestate nu sunt afectate de vicii de procedură, iar reclamantul nu a reușit să prezinte dovezi suficiente care să răstoarne prezumția de legalitate ce însoțește actul administrativ fiscal.

Instanța subliniază că obligația de a declara corect și complet veniturile îi revine contribuabilului, iar neîndeplinirea acestei obligații nu poate fi imputată organului fiscal. Verificarea exercitării dreptului discreționar de către autoritatea emitentă a relevat respectarea tuturor cerințelor legale, fără depășirea competențelor sau ignorarea circumstanțelor relevante.

Aderent, instanța subliniază că, pentru a obține un act administrativ favorabil, reclamanta nu trebuie doar să-și manifeste dezacordul față de acțiunile și deciziile autorității fiscale, ci este necesar să-și întemeieze cererea pe prevederi legale clare și să prezinte dovezi convingătoare în susținerea acesteia.

În speță, însă, contrar prevederilor art. 267 din Codul fiscal și art. 93 din Codul administrativ, reclamantul nu a reușit să infirme temeinicia și legalitatea poziției Serviciului Fiscal de Stat, reflectată în actul de control fiscal și în decizia privind încălcarea legislației fiscale, acestea fiind susținute prin documente și probe incluse în dosarul administrativ.

Prin prisma prevederilor articolului 1 din Protocolul nr. 1 la Convenția Europeană a Drepturilor Omului și a jurisprudenței Curții Europene a Drepturilor Omului (CtEDO), rezultă clar că ingerințele statului asupra bunurilor, inclusiv prin impunerea obligațiilor fiscale, sunt admisibile atunci când urmăresc un scop legitim de interes general, cum este prevenirea evaziunii fiscale.[1]

Impozitarea, deși constituie o ingerință în dreptul de proprietate, este expres permisă de convenție, iar statelor le este recunoscută o marjă largă de apreciere în stabilirea politicilor fiscale. Astfel, atâta timp cât măsurile fiscale adoptate de autoritățile naționale sunt prevăzute de lege, urmăresc un scop legitim și nu sunt vădit disproporționate față de acest scop, ingerința este considerată justificată din perspectiva Convenției.[2]

În consecință, măsurile întreprinse de Serviciul Fiscal de Stat – inclusiv recalificarea veniturilor nejustificate și stabilirea obligațiilor fiscale aferente – intră în marja de apreciere a autorităților naționale și se încadrează în limitele prevăzute de art. 1 din Protocolul nr. 1, atât timp cât sunt motivate, legale și urmăresc un interes public legitim, cum este conformarea fiscală și combaterea fraudei.[3]

În jurisprudența sa, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a statuat că determinarea elementelor care constituie venit impozabil, precum și stabilirea modalităților concrete de executare a obligațiilor fiscale revin în competența legiuitorului național.[4]

În acest context, instanța constată că reclamantul nu a furnizat dovezi concludente care să ateste caracterul nejustificat al încălcărilor fiscale reținute de autoritatea fiscală sau a sumelor stabilite pentru impozitul pe venit, majorările de întârziere și amenda plătite de reclamant la 13 aprilie 2022.

Cu referire la solicitarea reclamantului privind anularea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/107 din 15 mai 2024 pe marginea contestației, instanța de judecată relevă că admiterea acestui capăt de cerere era condiționată de admiterea capătului de cerere privind anularea Deciziilor nr. 522/950 din 8 aprilie 2022 asupra cazului de încălcare a legislației și nr. 778/1116 din 10 aprilie 2024, prin care s-a menținut soluția inițială asupra cazului de încălcare a legislației, deoarece răspunsul la cererea prealabilă prin care cererea prealabilă a fost respinsă poate fi anulat doar dacă se anulează actul administrativ a cărui anulare s-a solicitat prin cererea prealabilă.

Ținînd cont, însă, de faptul că instanța de judecată a respins capătul de cerere din cuprinsul acțiunii în contencios administrativ privind anularea Deciziilor nr. 522/950 din 8 aprilie 2022 și

---

[1] *Hentrich împotriva Franței*, pct. 39.

[2] *Wallishauser împotriva Austriei* (nr. 2), pct. 65. „Bulves"; *AD împotriva Bulgariei*, pct. 63; *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH împotriva Țărilor de Jos*, pct. 60; *Stere și alții împotriva României*, pct. 51; *Gasus Dosier-und Fördertechnik GmbH împotriva Țărilor de Jos*, pct. 60

[3] *Musa împotriva Austriei*, decizie a Comisiei; *Baláž împotriva Slovaciei* (dec.); *Azienda Agricola Silverfunghi S.a.s. și alții împotriva Italiei*, pct. 103; *R.Sz. împotriva Ungariei, pct. 38 și 46. Cacciato împotriva Italiei* (dec.), pct. 25; *Guiso și Consiglio împotriva Italiei* (dec.), pct. 44.

[4] *Cacciato c. Italiei* (dec.), pct. 25; *Guiso și Consiglio c. Italiei* (dec.), pct. 44

nr. 778/1116 din 10 aprilie 2024, pe cale de consecință, se respinge și capătul de cerere din cuprinsul acțiunii în contencios administrativ privind anularea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/107 din 15 mai 2024 pe marginea contestației.

Prin urmare, în lipsa unui temei legal și probator pentru admiterea acțiunii, și ținând cont de principiile contradictorialității și egalității de tratament, instanța conchide că pretențiile reclamantului sunt neîntemeiate, motiv pentru care acțiunea urmează a fi respinsă în întregime ca fiind nefondată.

În conformitate cu art. 224 Cod administrativ al Republicii Moldova, instanţa de judecată,

H O T Ă R Ă Ș T E:

Se respinge acțiunea în contencios administrativ înaintată de ***** către Serviciul Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative individuale defavorabile.

Hotărîrea poate fi contestată cu apel la Curtea de Apel Centru în termen de 30 zile de la pronunțarea dispozitivului.

Motivarea apelului se prezintă la instanţa de apel în termen de 30 de zile de la data comunicării hotărârii motivate. Dacă se depune împreună cu apelul, motivarea apelului se depune la instanţa de judecată care a emis hotărârea contestată.

Președintele ședinței,
Judecătorul Gheorghe MÎȚU