Instanța de fond: Judecătoria Chișinău, sediul Centru (jud. C. Guzun)
Dosarul nr. 3a-194/25 (2-23024588-02-3a-29012025)

D E C I Z I E

01 octombrie 2025 mun. Chișinău

Colegiul civil, comercial şi de contencios administrativ al Curţii de Apel Centru

Completul de Contencios Administrativ în componența:

Preşedintele completului, judecătorul	Mîra Ghenadie
Judecătorii	Cașcaval Andrei și Sîrbu Victoria
Grefier	Negrei Corina

examinând în ședință publică, apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 04 iunie 2024, adoptată în cauza de contencios administrativ, la acțiunea înaintată de Podolco Miroslava către Serviciul Fiscal de Stat, cu privire la anularea actelor administrative,

și acțiunea înaintată de Podolco Miroslava către Serviciul Fiscal de Stat, Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova, cu privire la anularea actelor administrative,

și acțiunea înaintată de Podolco Miroslava către Serviciul Fiscal de Stat, Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova, cu privire la anularea actelor administrative,

C O N S T A T Ă:

Pretențiile reclamantului:

La 16.02.2023 reclamanta Podolco Miroslava, reprezentată de avocat, a înaintat acțiune în contencios administrativ împotriva Serviciul Fiscal de Stat, solicitând anularea actelor administrative emise în materie fiscală și suspendarea executării acestora.

Reclamanta declară în mod expres că, nu este de acord cu constatările fiscale privind venitul impozabil estimat prin metode indirecte și cu sancțiunile aplicate. Totodată, aceasta susține că a respectat procedura prealabilă și că acțiunea înaintată în instanță este în termen.

Reclamanta arată că, în urma inițierii controlului fiscal, Serviciul Fiscal de Stat a emis Actul de control fiscal nr. 5-711129 din 30.09.2021, prelungit prin

formularele nr. 5-711128, nr. 5-711130, nr. 5-711131. Potrivit modului în care reclamanta redă concluziile actului inițial, s-ar fi stabilit un venit impozabil nedeclarat în sumă totală de 8.778.334 MDL, defalcat astfel: A/2012 – 7.855.008 MDL; A/2013 – 20.857 MDL; A/2014 – 100.000 MDL; A/2015 – 802.469 MDL. S-ar fi reținut încălcarea art. 8 alin.(2) lit. c), e), art. 83 alin.(2), art. 87 alin.(1) Cod fiscal, fiind calificată drept „eschivare" de la declarare și plata impozitului.

În același act, conform reclamantei, s-ar fi stabilit impozit pe venit nedeclarat/neachitat în sumă totală de 1.554.092,65 MDL, inclusiv: A/2012 – 1.408.537,44 MDL; A/2013 – 393,19 MDL; A/2014 – 12.076,44 MDL; A/2015 – 133.085,58 MDL.

Totodată, s-ar fi reținut neîndeplinirea obligației prevăzute de art. 226^{15} alin.(2) Cod fiscal, privind depunerea declarațiilor de proprietate pentru A/2012–A/2016, iar în legătură cu declarația la 01.01.2012 s-ar fi consemnat că „se stinge dreptul" de diminuare cu 990.000 MDL, fără a mai putea beneficia ulterior de art. 226^{6} alin.(6). De asemenea, au fost menționate penalități în temeiul art. 228 alin.(2) Cod fiscal.

Reclamanta își întemeiază critica asupra actului inițial pe ideea că acesta este neîntemeiat, iar concluziile sunt greșite, deoarece nu au fost luate în considerare anumite acte relevante precum acorduri de reziliere/contracte/împrumuturi.

Reclamanta susține că a depus dezacord față de actul inițial și a solicitat: anularea actului ca neîntemeiat; dispunerea unui control repetat cu luarea în considerare a unor înscrisuri concrete, și anume: a) Acordul de reziliere nr. 1-125 din 05.04.2021, care ar repune părțile în situația inițială și ar diminua creșterea de capital cu 3.092.022 MDL pentru încăperea nelocativă nr.cadastral *****, *****; b) Contractul de vânzare-cumpărare nr. 9528 din 21.09.2010; c) Contractul de împrumut nr. 01/08 din 01.08.2015 împreună cu ordinul de plată nr. 0013 din 24.08.2015.

În final, reclamanta a cerut modificarea situației fiscale după valorificarea acestor acte.

La 08.12.2021, Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 52605/95/Pr, prin care ar fi dispus suspendarea cazului și efectuarea controlului repetat.

În urma controlului repetat, Serviciul Fiscal de Stat a emis Actul de control fiscal repetat nr. 5-721389 din 20.06.2022, prelungit prin mai multe formulare.

Reclamanta redă că, în acest act repetat, s-ar fi stabilit un venit impozabil nedeclarat în sumă totală de 7.153.812,63 MDL, defalcat pe ani astfel: A/2012 – 4.946.014,07 MDL; A/2013 – 383.413,03 MDL; A/2014 – 1.766.888,53 MDL; A/2015 – 57.497 MDL.

Totodată, s-ar fi calculat impozit nedeclarat/neachitat în sumă de 1.267.567,68 MDL (A/2012–A/2015), cu aplicarea penalităților în temeiul art. 228

alin.(2) Cod fiscal, iar Serviciul Fiscal de Stat și-ar fi rezervat dreptul de a reconsidera situația fiscală în cazul apariției unor probe noi.

Critica reclamantei este că, și după controlul repetat, Serviciul Fiscal de Stat ar fi menținut o situație fiscală eronată, iar ulterior ar fi emis o decizie sancționatorie fără a valorifica în mod complet probele.

Reclamanta indică faptul că a depus dezacord la 23.08.2022, în termenul prevăzut de art. 216 alin.(8) Cod fiscal, iar la 05.10.2022 a depus un dezacord suplimentar, anexând și acte suplimentare.

La 05.10.2022 Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 521/3928, prin care a stabilit: impozit de achitat – 1.267.567,68 MDL pentru A/2012–A/2015; majorare de întârziere – 1.394.047,92 MDL; amenzi, după cum urmează: 1.014.054,14 MDL (80% din impozit) în temeiul art. 261 alin.(5); 2.500 MDL în temeiul art. 253 alin.(9) (pentru declarațiile de proprietate A/2012–A/2016); 800 MDL în temeiul art. 260 alin.(1) (4 cazuri – CET08 A/2012–A/2015). Deasemenea, s-a indicat un termen de executare de 30 zile, conform art. 252 alin.(1), și posibilitatea de reducere cu 50% a amenzilor în condițiile art. 234 alin.(2) Cod fiscal.

Reclamanta contestă decizia nr. 521/3928 ca fiind neîntemeiată, deoarece nu s-ar fi examinat exhaustiv circumstanțele; acordurile de reziliere a contractelor de înstrăinare/donație ar repune părțile în situația inițială, astfel că nu există creștere de capital; unele „depuneri de terți” nu ar reprezenta venit, fiind explicate prin declarații notariale; sume calificate drept venit estimat ar fi, în realitate, împrumuturi și nu venit impozabil.

Arată că a formulat contestație împotriva Deciziei nr. 521/3928, solicitând anularea deciziei, efectuarea unui control repetat cu circumstanțele invocate și suspendarea executării silite.

Prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/31 din 31.01.2023, contestația a fost respinsă, iar Decizia nr. 521/3928 a fost menținută. Reclamanta susține că Decizia nr. 754/31 este neîntemeiată deoarece repetă/menține concluzii greșite și este, separat, insuficient motivată.

Aceasta afirmă că Serviciul Fiscal de Stat a imputat creștere de capital rezultată din donații către rude adică fiii săi, prin donațiile: nr. 1609/30.05.2012 asupra imobilului cu nr.cadastral 0*****, situat pe *****, nr. 1539/30.05.2012 asupra imobilului cu nr.cadastral *****, situat pe *****, nr. 1541/30.05.2012 pe terenuri/case situate pe ***** cu mai multe cadastrale și nr. 1533/30.05.2012 cu nr. cadastral *****, situat pe*****.

Pentru fiecare bun, reclamanta opune constatărilor Serviciului Fiscal de Stat faptul rezoluționării donației, cu efect de repunere în situația inițială, ceea ce ar exclude existența unei înstrăinări generatoare de venit:

Pentru bunul cadastral 0***** situati pe *****, Serviciul Fiscal de Stat ar fi indicat donație 1.058.138, cost bază 100.000, rezultând creștere capital 958.138.

Reclamanta arată însă că donația a fost rezoluționată prin acord nr. 1-407/08.12.2022, iar drept dovadă invocă certificatul cadastral din 16.12.2022, care indică dreptul său de proprietate în baza vânzării-cumpărării nr. 9452/15.08.2007, concluzionând că nu există venit/capital gain.

Pentru bunul cadastral ***** situat pe *****, Serviciul Fiscal de Stat ar fi reținut donație 820.850, cost bază 37.300, creștere 783.550. Reclamanta invocă acordul de rezoluțiune nr. 1-408/08.12.2022 și certificatul cadastral din 16.12.2022, care ar confirma proprietatea în baza vânzării-cumpărării nr. 1/714 din 14.03.2007, concluzionând din nou că nu există creștere de capital.

Pentru bunurile (terenuri/case) de la *****, Serviciul Fiscal de Stat ar fi reținut donație 2.697.808, cu baze valorice (53, 161, 20.000, iar pentru o construcție bază 0), rezultând creștere 2.677.594.

Reclamanta opune acordul de rezoluțiune nr. 1-406/08.12.2022 și certificatul cadastral din 16.12.2022 pentru aceste terenuri/case susținând că proprietatea este confirmată în baza actelor de dobândire, iar creșterea de capital este inexistentă.

Pentru bunul cadastral ***** situat în ***** Serviciul Fiscal de Stat ar fi indicat donație 923.882, cost bază „neidentificat”, deci bază 0, creștere 923.882. Reclamanta invocă acordul de rezoluțiune nr. 1-409/08.12.2022 și certificatul cadastral din 16.12.2022, indicând dobândirea prin vânzare-cumpărare nr. 3916/05.04.2006, conchizând că nu există creștere de capital.

Pe acest plan, reclamanta combate poziția Serviciului Fiscal de Stat potrivit căreia rezoluțiunea „nu produce efectele nulității” și nu ar fi retroactivă, invocând dispozițiile art. 926 alin.(1) și art. 738 alin.(1) din Codul civil privind restituirea prestațiilor.

Concluzia reclamantei este că rezoluțiunea implică restituirea și readucerea părților în situația inițială, iar venitul din înstrăinare nu se mai formează.

În plus, reclamanta susține că Serviciul Fiscal de Stat ar fi contradictoriu și ar acționa cu rea-credință, întrucât în actul repetat ar fi recunoscut că unele tranzacții „nu participă la determinarea venitului impozabil” după rezilieri, însă în decizia finală refuză să le considere. În acest sens, reclamanta invocă buna-credință consacrată de art. 24, art. 85, art. 137 din Codul administrativ și de art. 10–11Codul civil, concluzionând că Serviciul Fiscal de Stat manifestă inconsecvență în aprecierea acelorași efecte juridice.

Reclamanta indică în mod expres că, la emiterea Deciziei nr. 521/3928 și a Deciziei nr. 754/31, Serviciul Fiscal de Stat nu ar fi valorificat următoarele înscrisuri: acordurile de reziliere/rezoluțiune nr. 1-407/08.12.2022, nr. 1-408/08.12.2022, nr. 1-406/08.12.2022, nr. 1-409/08.12.2022, precum și

certificatele cadastrale din 16.12.2022 aferente bunurilor inclusiv pentru cadastralele 0*****, *****, *****, ***** etc., *****.

În același registru, reclamanta menționează declarația notarială a lui Baicev Serghei nr. 2-5163/13.12.2022, declarația notarială a lui Polișciuc Ruslan și Plis Olga nr. 2-5303/23.12.2022, contractul de împrumut din 05.07.2009, extrasul de pe pagina web Serviciul Fiscal de Stat privind declararea mijloacelor, certificatele vamale TV-28 nr.329437/13.07.2009 și nr. 329438/13.07.2009, precum și declarația notarială a Muntean Stelei din 21.12.2022.

Concluzia reclamantei este că nevalorificarea probelor conduce la o situație fiscală „ireală" și la o decizie „abuzivă".

Reclamanta susține că, Serviciul Fiscal de Stat ar fi considerat că o parte din suma de 189.666 lei ar proveni din depuneri efectuate de terți „cu statut neidentificat", inclusiv o depunere de 81.563 MDL realizată de Baicev Serghei. Aceasta susține că banii au fost ai ei, iar depunerea a fost efectuată de o terță persoană doar pentru că reclamanta se afla stabilită în Federația Rusă. Ca probă, aceasta invocă declarația notarială a lui Baicev Serghei nr. 2-5163/13.12.2022, prin care se confirmă depunerea sumei primite de la reclamantă. Concluzia reclamantei este că nu este vorba de venit, ci de o operațiune tehnică de depunere a propriilor fonduri.

În continuare, reclamanta menționează că Serviciul Fiscal de Stat ar fi stabilit un „venit estimat" în sumă de 4.005.755,13 lei, determinat prin metoda fluxului mijloacelor bănești în temeiul art. 226^9 Cod fiscal, însă reclamanta susține că suma provine, total sau parțial, din împrumuturi, nu din venit.

În acest context, reclamanta invocă, în primul rând, contractul de împrumut din 05.07.2009, în baza căruia ar fi primit 185.000 EUR și 114.000 USD, cu scadență până la 05.07.2035, arătând că o parte din aceste sume au fost introduse și declarate la vamă prin TV-28 nr. 329437/13.07.2009 (reclamanta: 54.000 USD + 90.000 EUR) și TV-28 nr. 329438/13.07.2009 (soțul: 60.000 USD + 95.000 EUR). Concluzia reclamantei este că împrumutul nu reprezintă venit impozabil, fiind sume ce urmează a fi restituite.

Suplimentar, reclamanta arată că Serviciul Fiscal de Stat ar fi respins acest împrumut pe motiv că reclamanta nu ar fi dovedit proveniența banilor împrumutătorului, însă reclamanta susține că nu i se poate impune să probeze finanțele altei persoane și că Serviciul Fiscal de Stat trebuia să întreprindă demersuri/coopereze cu autoritățile fiscale din Federația Rusă pentru verificarea capacității financiare a împrumutătorului.

În al doilea rând, reclamanta explică de ce împrumutul nu trebuia declarat la 01.01.2012, invocând art. 226^7 alin.(1) Cod fiscal și susținând că împrumuturile nu intră în categoria „disponibilului" ce se declară. În sprijinul aceste idei, invocă și poziția publicată pe pagina Serviciului Fiscal de Stat: „Nu se declară disponibilul

obținut din credit/împrumut; se declară doar soldul împrumutat altora.” Concluzia reclamantei este că Serviciul Fiscal de Stat nu putea folosi lipsa declarației pentru a califica împrumutul drept venit.

În al treilea rând, reclamanta invocă împrumutul din 02.08.2013, încheiat prin contractul nr. 04/02.08.2013 cu Istratii Stela, în sumă de 339.284 MDL, pe termen de 20 ani, arătând că proveniența banilor ar deriva dintr-o tranzacție precum vânzare-cumpărare nr. 1756/01.08.2013 legată de Plis Olga și Polișciuc Ruslan. Ca probă, reclamanta invocă declarația notarială a Muntean Stel lei din 21.12.2022 și declarația notarială a lui Polișciuc Ruslan și Plis Olga nr. 2-5303/23.12.2022. Concluzia reclamantei este că nici această sumă nu constituie venit impozabil, motiv pentru care „venitul estimat” urmează a fi redus sau înlăturat.

Reclamanta își întemeiază admisibilitatea și respectarea procedurii pe dispozițiile Codului administrativ, invocând art. 19, art. 162 art. 268–269 și art. 209 Cod administrativ. Concluzia reclamantei este că a urmat corect procedura, iar acțiunea este în termen, subliniind contestarea deciziei prin e-mail la 01.02.2023.

Separat, reclamanta invocă lipsa motivării actelor administrative, în temeiul art. 118, art. 120 și art. 124 din Codul adminsitrativ. Concluzia reclamantei este că deciziile contestate, în special decizia pe cererea prealabilă, sunt nemotivate și, pe această cale, ilegale.

Reclamanta susține că venitul imputat derivă din donații către fiii săi care sunt rude gradul I și invocă modificarea art. 21 alin.(4) Cod fiscal prin Legea nr. 281/2016, aplicabilă de la 01.01.2017, care ar exclude de la impozitare donațiile către rude/afini de gradul I și soț/soție. În plus, reclamanta invocă principiul legii fiscale mai blânde, prin prisma art. 233 Cod fiscal și art. 234 Cod fiscal .

Concluzia reclamantei este formulată în două trepte: fie se aplică norma „mai blândă”, caz în care nu există încălcare fiscală pentru acest tip de donație, fie, chiar și în absența acesteia, creșterea de capital este oricum inexistentă ca urmare a rezoluțiunilor.

Reclamanta mai afirmă că încasarea impusă în jurul a 4.000.000 MDL, în logica expusă de aceasta constituie o ingerință în dreptul de proprietate, invocând art. 1 Protocolul nr. 1 la Convenția Europeană a Drepturilor Omului, precum și art. 46 și art. 127 din Constituția Republicii Moldova, și art. 17 DUDO. Concluzia reclamantei este că actele fiscale și cele executionale ar produce o privare arbitrară de bunuri.

În plus, reclamanta invocă art. 141 CA, susținând că actele contestate ar fi lovite de nulitate pentru un viciu deosebit de grav și evident, întrucât deciziile sunt întemeiate pe concluzii „ireale”, generate de nevalorificarea probelor și de calificări juridico-fiscale greșite, ceea ce ar crea riscul executării silite a unei obligații fiscale nejustificate.

La 26.05.2023 reclamanta a formulat o acțiune împotriva Serviciului Fiscal de Stat și a Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova, invocând aceleași temeiuri ca în acțiunea din 16.02.2023 și contestând suplimentar actele de executare: solicită suspendarea și anularea Hotărârii seria AH nr. 0049994 din 16.11.2022, privind executarea silită a obligației fiscale de 3.806.323,84 MDL, precum și anularea deciziilor pe procedura prealabilă: Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/81 din 23.03.2023 și Decizia MF nr. 04-07/376 din 03.05.2023. Argumentul reclamantei este că, dacă actul fiscal de bază este contestat/nelegal, atunci și actele de executare sunt nelegale, fiind acte derivative.

La 04.10.2023 reclamanta a contestat actele legate de sechestru: Actul de sechestru AS nr. 0018445 din 14.03.2023, Decizia nr. 754/144 din 12.05.2023 prin care s-a respins contestația și Decizia MF nr. 04-07/513 din 12.06.2023 prin care s-a menținut respingerea.

În susținerea acțiunii privind sechestrul, reclamanta invocă faptul că procedura administrativă ar fi fost suspendată de drept în temeiul art. 81 alin.(1) din Codul admisnitrativ, deși sechestrul a fost emis; încălcări de procedură la stabilirea bunurilor și a valorii, prin raportare la art. 199–200 Cod fiscal; disproporționalitatea măsurii, întrucât obligația fiscală ar fi de 3.806.323,84 MDL, în timp ce bunul sechestrat ar fi fost evaluat de Serviciul Fiscal de Stat, pe baza unei valori cadastrale vechi, la 6.207.336 MDL, depășind obligația cu 2.401.012,16 MDL, iar reclamanta a prezentat rapoarte de evaluare la Bursa Imobiliară LARA)care ar indica o valoare de 18.350.000 MDL (aprox. de 5 ori peste obligație); o eroare privind suprafața construcției, Serviciul Fiscal de Stat indicând 187,3 m.p., în timp ce suprafața reală ar fi de 635,2 m.p. (187,3 fiind doar amprenta); lipsa examinării obiecțiilor, în sensul că, deși obiecțiile au fost consemnate în act, inspectorul ar fi omis completarea compartimentului „Concluzii ale inspectorului asupra propunerilor și obiecțiilor”.

Concluzia reclamantei este că sechestrul nu este nici necesar, nici proporțional, iar actele contestate trebuie anulate.

Prin încheierea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 16 noiembrie 2023, s-a conexat , într-un singur proces, cauza de contencios administrativ la cererea de chemare în judecată depusă în ordinea contenciosului administrativ de Podolco Miroslava către Serviciul Fiscal de Stat privind anularea actului administrativ, aflată în procedura judecătorului Judecătoriei Chișinău sediul Rîșcani Dodon Viorica (dosar nr. 3-1301/2023) cu cauza la cererea de chemare în judecată depusă în ordinea contenciosului administrativ de Podolco Miroslava către Serviciul Fiscal de Stat privind anularea actului administrativ aflată în procedura judecătorului Judecătoriei Chișinău sediul Rîșcani Corneliu Guzun (dosar nr. 3-404/2023), cui atribuirea cauzelor a numărului unic 3-404/2023. (f.d. 220-220 verso, vol. I)

Prin încheierea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 26 ianuarie 2024, s-a conexat într-un singur proces, cauza de contencios administrativ la cererea de chemare în judecată depusă în ordinea contenciosului administrativ de Podolco Miroslava către Serviciul Fiscal de Stat și Ministerul Finanțelor privind anularea actului administrativ, aflată în procedura judecătorului Judecătoriei Chișinău sediul Rîșcani Vitalii Ciumac (dosar nr. 3-2888/2023) cu cauza la cererea de chemare în judecată depusă în ordinea contenciosului administrativ de Podolco Miroslava către Serviciul Fiscal de Stat privind anularea actului administrativ aflată în procedura judecătorului Judecătoriei Chișinău sediul Rîșcani Corneliu Guzun (dosar nr. 3-404/2023), cu atribuirea cauzelor a numărului unic 3-404/2023. (f.d. 222-222 verso, vol. I)

În cele din urmă, în baza acestor acțiuni reclamanta a solicitat anularea actelor administrative individuale defavorabile, și anume:

a) Decizia nr. 521/3928 din **05.10.2022**, asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comisă de persoana fizică Miroslava Podolco, emisă de Serviciul Fiscal de Stat, precum și
b) operațiunii administrative - Actul de control fiscal repetat nr. 5-721389, din 20.06.2022, prelungit prin formularele nr. 5-721398, nr. 5-721399, nr. 5-721400, nr. 722501, nr. 722504, nr. 722505, nr. 3-613514, emis de Serviciul Fiscal de Stat;
c) decizia de soluționare a cererii prealabile nr. 754/31 din **31.01.2023**, pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. 521/3928 din 05.10.2022, asupra cazului de încălcare a legislației fiscale, emisă de Serviciul Fiscal de Stat. (f.d. 5-27, vol. I).
d) hotărârea seria AH nr. 0049994, din **16.11.2022**, emise de Serviciul Fiscal de Stat în baza căreia s-a hotărât executarea silită a obligației fiscale a contribuabilului *****, Podolco Miroslava, în sumă de 3 806 323,84 MDL;
e) decizia de soluționare a cererii prealabile nr. 754/81 din **23.03.2023** și Decizia Ministerului Finanțelor nr. 04-07/376, din **03.05.2023**.
f) Actul de Sechestru AS nr.0018445, din 14.03.2023, emis de Serviciul Fiscal de Stat în baza căruia a fost aplicat sechestru asupra terenului cu nr. Cadastral ***** și construcției cu nr. Cadastral *****.01, amplasate pe str. *****.
g) Se anulează decizia de soluționare a cererii prealabile - Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.754/144 din 12.05.2023 și Decizia Ministerului Finanțelor nr. 04-07/513, din 12.06.2023.

Obiecțiile pârâtului Serviciul Fiscal de Stat:

Din referințele depuse, pârâtul Serviciul Fiscal de Stat expune, în esență, că situația fiscală a reclamantei a fost stabilită în cadrul unei proceduri de control

desfășurate în mod legal și gradual, începând cu decizia de inițiere a controlului fiscal nr. 79276/29 din 29.05.2021. Potrivit pârâtului, a fost realizat un control fiscal cameral, prin verificare tematică, cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, control ce a vizat perioadele fiscale A/2012–A/2016. Rezultatele controlului inițial au fost consemnate în actul de control din 30.09.2021, act care a fost prelungit prin mai multe blanchete. În continuare, reclamanta a depus dezacord la actul de control, iar prin Decizia nr. 52605/95/Pr din 08.12.2021, Serviciul Fiscal de Stat a decis suspendarea cazului și efectuarea unui control fiscal repetat, motivând că reclamanta a anexat la dezacord documente și acte a căror autenticitate/veridicitate urma să fie verificată.

Pârâtul arată că acest control repetat a fost finalizat prin actul de control din 20.06.2022, iar ulterior a fost emisă Decizia nr. 521/3928 din 05.10.2022 prin care s-au stabilit obligații fiscale și sancțiuni. Pârâtul menționează că reclamanta a formulat cerere prealabilă împotriva acestei decizii, însă Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 754/31 din 31.01.2023 prin care contestația a fost respinsă și decizia inițială a fost menținută. În final, pârâtul notează că reclamanta a depus acțiune în instanță la data de 16.02.2023. În această succesiune, pârâtul prezintă procedura ca un lanț „legal” și „normal” de acte: inițiere - control - act de control - dezacord - control repetat - decizie de impunere – contestație - decizie pe contestație- acțiune.

În ceea ce privește temeiurile reținute, pârâtul indică faptul că, în urma controlului repetat, au fost constatate încălcări ale prevederilor art. 8 alin.(2) lit. c) și lit. e), art. 83 alin.(2) și art. 87 alin.(1) din Codul fiscal, fiind menționat în context și art. 226^{15}, în legătură cu modul de prezentare și conținutul declarațiilor în logica metodelor indirecte.

Potrivit pârâtului, consecința acestor încălcări a fost diminuarea impozitului pe venit, iar legătura dintre încălcările constatate și recalculare este explicată prin nerespectarea modului de întocmire și prezentare a declarațiilor, inclusiv prin neprezentarea unor declarații (menționându-se și cele „cu privire la proprietate”). Pârâtul susține că tocmai aceste neregularități justifică recalcularea obligației fiscale și aplicarea sancțiunilor.

Pârâtul expune apoi cuantumul obligațiilor stabilite prin Decizia nr. 521/3928 din 05.10.2022, indicând că reclamantei i s-a calculat impozit pe venit în sumă de 1 267 567,68 lei, majorare de întârziere în sumă de 1 394 047,92 lei și amenzi în sumă totală de 1 017 354,14 lei. Argumentul pârâtului este că aceste sume reprezintă efectul direct al venitului estimat nedeclarat stabilit în urma controlului (depuneri de numerar de la persoane terțe, creștere de capital etc.) și sunt prezentate ca obligații corect determinate în lipsa unor probe contrare.

În acest context, pârâtul afirmă că pentru perioadele fiscale A/2012–A/2015 reclamanta a înregistrat venit impozabil estimat nedeclarat în sumă totală de 7 153

813 lei, venit care ar proveni, în principal, din depuneri de mijloace bănești în conturile bancare ale reclamantei efectuate de persoane terțe, precum și din creștere de capital pe ani fiscali. Pârâtul subliniază că, pe parcursul controlului, reclamanta nu ar fi prezentat probe elocvente care să confirme caracterul neimpozabil al acestor sume, astfel încât, în lipsa clarificării statutului fiscal, acestea au fost tratate ca venit impozabil.

Pentru a fundamenta competența sa, pârâtul invocă art. 189 alin.(1) din Codul fiscal, arătând că Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele și taxele contribuabililor în urma controalelor fiscale dacă au fost stabilite cazuri de nerespectare a legislației fiscale, precum și în alte situații prevăzute de lege. Totodată, pârâtul invocă alin.(3), menționând că aceste acțiuni pot fi aplicate și persoanelor fizice – cetățeni ai Republicii Moldova – care nu desfășoară activitate de întreprinzător, inclusiv în cadrul utilizării metodelor indirecte de estimare. Prin urmare, pârâtul justifică faptul că are temei expres să recalculeze obligația fiscală ca urmare a controlului, iar metodele indirecte sunt permise și în cazul persoanelor fizice, nu doar al agenților economici.

Pârâtul explică în continuare cadrul metodelor indirecte, invocând art. 226^{6} alin.(1)-(2) din Codul fiscal, potrivit căruia Serviciul Fiscal de Stat este în drept să utilizeze metoda cheltuielilor, metoda fluxului mijloacelor bănești, metoda proprietății și alte metode folosite în practica internațională, iar selectarea metodelor se face în funcție de situația constatată, de sursele de informații și de înscrisurile identificate și/sau documentele obținute. În argumentarea sa, Serviciul Fiscal de Stat menționează că metoda aplicată este justificată de situația de fapt, de documentele disponibile, de sursele indirecte și de datele din sistemul informațional, precum și de probele și explicațiile obținute în cursul controlului.

În completare, pârâtul invocă definiția „venitului estimat” din art. 12 pct. 14^{1}), arătând că este venitul apreciat prin aplicarea metodelor și surselor indirecte în cadrul controalelor fiscale. De asemenea, pârâtul indică art. 13 lit. b) privind subiecții impunerii cu impozitul pe venit (persoanele fizice rezidente – cetățeni ai Republicii Moldova – care nu desfășoară activitate de întreprinzător și obțin venituri impozabile), precum și art. 14 privind obiectul impunerii (venit din orice surse aflate în Republica Moldova și din afara Republicii Moldova pentru activitatea în Republica Moldova, cu excepția deducerilor și scutirilor). Pe acest temei, pârâtul construiește cadrul juridic în sensul că reclamanta se încadrează în categoria vizată, iar veniturile constatate intră în sfera obiectului impunerii.

Referitor la critica reclamantei privind acordurile de reziliere (08.12.2022) – nr. 1-406, 1-407, 1-408 și 1-409 – pârâtul susține, în primul rând, că la etapa efectuării controlului fiscal și la momentul examinării cazului de încălcare fiscală reclamanta nu a prezentat aceste acorduri, iar acestea au fost întocmite după adoptarea Deciziei nr. 521/3928 din 05.10.2022. Concluzia procedurală a pârâtului

este că, fiind acte ulterioare deciziei de impunere, ele nu aveau cum să influențeze constatarea obligațiilor fiscale aferente perioadei verificate.

În al doilea rând, pârâtul invocă regimul donației din Codul civil: art. 1198 (definiția donației), art. 1207 (donația este irevocabilă, cu excepțiile prevăzute de lege sau contract), art. 1210–1212 (cazurile de revocare: ingratitudine, stare de nevoie și alte motive), precum și art. 1208 (termenele de exercitare a revocării).

Pârâtul declară că din acordurile anexate nu se poate stabili cu certitudine temeiul juridic al revocării/încetării donațiilor și că termenul legal ar fi expirat, motiv pentru care consideră acordurile drept vicioase.

În plus, pârâtul face trimitere la nulitate, invocând art. 327 și art. 328 din Codul civil, sugerând că acordurile pot fi afectate de nulitate absolută, ceea ce, în opinia sa, justifică neacceptarea lor în procedura prealabilă.

Cu privire la comparația făcută de reclamantă între aceste acorduri și alte rezilieri acceptate de Serviciul Fiscal de Stat, pârâtul arată că acordurile nr. 1-8 din 13.01.2022 și nr. 1-125 din 05.04.2021 priveau rezilierea unor contracte de vânzare-cumpărare (nr. 1510 și nr. 1512 din 30.05.2012) și au fost luate în considerare deoarece au fost prezentate înainte de emiterea Deciziei nr. 521/3928 și pentru că aveau temei juridic în instituția rezoluțiunii pentru neexecutare. Pârâtul invocă art. 915 din Codul civil și logica rezoluțiunii pentru neexecutare (art. 916–919 etc.), menționând și că temeiul rezilierii acelor contracte a fost confirmat prin declarațiile lui Ramiro – neachitarea obligațiilor contractuale.

În contrapondere, pârâtul subliniază că la donație nu se aplică aceeași instituție ca la vânzare-cumpărare, întrucât donația este, de regulă, irevocabilă, iar revocarea are condiții strict reglementate; prin aceasta respinge analogia invocată de reclamantă.

În privința depunerilor de numerar de la persoane terțe, pârâtul susține că în cadrul controlului au fost examinate rulajele conturilor bancare ale reclamantei, comparând intrările și ieșirile în/din conturi, precum și fluxurile de numerar. În urma acestor verificări s-ar fi constatat că persoane terțe, inclusiv Baicev Serghei, au depus mijloace bănești în numerar pe conturile bancare ale reclamantei.

Exemplificând, pârâtul arată că Baicev Serghei a depus 81 163 lei fără a fi indicată destinația sumelor, iar informațiile oferite de instituțiile financiare nu au permis identificarea cu certitudine a statutului fiscal al numerarului. În scopul calificării corecte, Serviciul Fiscal de Stat afirmă că a citat persoanele terțe, însă citațiile au fost returnate cu mențiunea „nereclamat”.

Totodată, pârâtul susține că reclamanta nu ar fi colaborat cu funcționarii fiscali, deși art. 226^{15} alin.(16) recunoaște dreptul persoanei de a prezenta suplimentar documente, informații și probe relevante. În consecință, pârâtul invocă art. 226^{15} alin.(22), arătând că obiectul impozabil a fost determinat în baza probelor reale acumulate, iar dacă proveniența/statutul neimpozabil nu este dovedit, suma

rămâne tratată ca venit impozabil estimat. În același sens, pârâtul indică faptul că declarația notarială a lui Baicev (nr. 2-5163 din 13.12.2022) a fost întocmită după emiterea Deciziei nr. 521/3928, motiv pentru care nu a fost luată în considerare.

Referitor la împrumutul din 05.07.2009 (Tzvinaria Temur) și certificatele TV-28, pârâtul arată că în cadrul examinării au fost prezentate certificate privind valuta introdusă în Republica Moldova în perioada 2005–2011.

Pârâtul invocă art. 226^{7} alin.(1) din Codul fiscal (în vigoare la data controlului), potrivit căruia persoana fizică ce deține la 1 ianuarie 2012 mijloace bănești peste anumite praguri avea obligația depunerii până la 31.12.2012 a declarației privind disponibilul de mijloace bănești, cu anexarea documentelor confirmative dacă suma declarată depășea un anumit nivel. Pârâtul concluzionează că, deoarece aceste sume nu au fost declarate în declarația privind disponibilul de mijloace bănești la 01.01.2012, nu există temei legal pentru a fi luate în considerare la estimarea venitului impozabil.

Totodată, pârâtul menționează că la etapa cererii prealabile reclamanta a prezentat contractul de împrumut din 05.07.2009 (114 000 USD și 185 000 EUR) și certificatele TV-28 nr. 329437 și nr. 329438 din 13.07.2009 (90 000 EUR + 54 000 USD, respectiv 95 000 EUR + 60 000 USD), însă aceste documente nu au fost acceptate din două motive principale: pe de o parte, ele ar fi fost prezentate după finalizarea cazului de încălcare fiscală ce s-a încheiat cu emiterea Deciziei nr. 521/3928; pe de altă parte, pârâtul invocă art. 226^{15} alin.(62), potrivit căruia venitul impozabil estimat se diminuează cu suma luată ca împrumut doar dacă contribuabilul prezintă probe că din sursa împrumutului au fost achitate obligațiile fiscale corespunzătoare și/sau că suma împrumutată reprezintă venit neimpozabil conform art. 20. Concluzia pârâtului este că, în lipsa acestor probe, împrumutul nu reduce automat venitul estimat.

Cu privire la împrumutul din 02.08.2013 în baza contractului nr. 04 și declarația notarială din 21.12.2022, pârâtul remarcă faptul că în actele prezentate se regăsește o diferență de cuantum de 339 284/339 928 lei.

În esență însă, pârâtul invocă faptul că, potrivit unui control anterior (act de control din 31.10.2019 întocmit pe numele Muntean Stela), împrumutul pretins acordat reclamantei nu s-a confirmat, motiv pentru care afirmațiile reclamantei sunt considerate nefondate. Totodată, declarația notarială din 21.12.2022 este privită critic și prin prisma caracterului ulterior.

În ceea ce privește critica reclamantei privind lipsa motivării deciziilor contestate, pârâtul invocă art. 248 din Codul fiscal, arătând elementele obligatorii ale deciziei asupra cazului de încălcare fiscală.

Deasemenea, pârâtul face trimitere la Ordinul Directorului Serviciului Fiscal de Stat nr. 320/2019, menționând structura deciziei (introductivă, constatatoare și decisivă) și elementele ce trebuie să fie reflectate în fiecare parte, inclusiv

mențiunea despre argumentele și probele contribuabilului și acceptarea/neacceptarea lor, precum și divizarea sumelor pe ani fiscali și pe tipuri de metode. În același timp, pârâtul invocă art. 119–120 din Codul administrativ privind forma actului administrativ și elementele obligatorii, inclusiv motivarea și indicarea actelor normative aplicabile. Pe baza acestor norme, pârâtul susține că Decizia nr. 521/3928 a fost emisă cu motivare de fapt și de drept, cu indicarea normelor încălcate, a sancțiunilor și a sumelor stabilite, astfel încât acuzația privind lipsa motivării este apreciată ca neîntemeiată.

Referitor la invocarea dreptului de proprietate în temeiul art. 1 din Protocolul nr. 1 la CEDO, pârâtul reține ideea că statele au dreptul să aplice legi pentru asigurarea plății impozitelor și amenzilor și insistă că reclamanta trebuie să demonstreze concret ingerința și existența dreptului afectat. Pârâtul susține că reclamanta s-ar fi limitat la simple citate, fără a explica în concret ce bun este vizat, ce ingerință a avut loc și de ce ar fi disproporționată, motiv pentru care califică argumentul drept „declarativ".

În ansamblu, pârâtul concluzionează că afirmațiile reclamantei sunt pur declarative și nu sunt susținute de probe pertinente și concludente, iar veridicitatea operațiunilor economice cu Tzvinaria Temur, Istratii/Muntean Stela și Baicev Serghei nu ar fi confirmată. În sprijinul acestei concluzii, pârâtul invocă caracterul tardiv al unor acte (întocmite după emiterea deciziei), lipsa justificării proveniență și a statutului fiscal al sumelor, lipsa de colaborare și imposibilitatea verificării terților, precum și condițiile stricte din Codul fiscal pentru diminuarea venitului estimat.

Prin urmare, pârâtul solicită instanței respingerea acțiunii ca neîntemeiată, în temeiul art. 224 alin.(1) lit. f) din Codul administrativ, apreciind că actele contestate au fost emise legal, iar reclamanta nu a dovedit contrariul prin probe suficient de convingătoare.

Obiecțiile pârâtului Ministerul Finanțelor:

În ceea ce privește obiectul acțiunii și actele contestate, Ministerul Finanțelor a arătat că reclamanta Podolco Miroslava a înaintat o acțiune în contencios administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat și a Ministerului Finanțelor, solicitând: anularea Hotărârii Serviciului Fiscal de Stat seria AH nr. 0049994 din 16.11.2022, prin care s-a dispus executarea silită a obligației fiscale în sumă de 3 806 323,84 lei; anularea Deciziei nr. 754/81 din 23.03.2023, emisă cu ocazia soluționării cererii prealabile îndreptate împotriva hotărârii de executare; precum și anularea Deciziei Ministerului Finanțelor nr. 04-07/376 din 03.05.2023.

Din perspectiva Ministerului Finanțelor, pretențiile astfel formulate sunt neîntemeiate și urmează a fi respinse, întrucât actele contestate ar fi fost emise în condițiile legii, având ca fundament existența unei restanțe certe înregistrate în evidențele Serviciului Fiscal de Stat.

Ministerul Finanțelor a reținut că Hotărârea Serviciului Fiscal de Stat seria AH nr. 0049994 din 16.11.2022 are drept conținut dispoziția privind declanșarea executării silite a obligației fiscale a reclamantei în cuantum de 3 806 323,84 lei, această hotărâre reprezentând instrumentul prin care organul fiscal inițiază executarea silită a unei obligații neachitate. Autoritatea pârâtă a susținut că hotărârea de executare este justificată prin existența unei restanțe fiscale și se întemeiază pe regimul juridic al executării silite, hotărârea având valoarea unui document executoriu, în condițiile prevăzute de legislația fiscală.

În continuare, Ministerul Finanțelor a indicat că împotriva hotărârii de executare silită, la data de 09.03.2023, a fost depusă o contestație de către reprezentantul Mocanu Vladislav, care a acționat în numele reclamantei în baza procurii din 03.10.2022, autentificată de notarul Carolina Hanganul, înregistrată cu nr. 2-4181. Prin această contestație s-a solicitat anularea Hotărârii seria AH nr. 0049994 din 16.11.2022, precum și suspendarea executării hotărârii contestate. Ministerul Finanțelor a consemnat existența acestei contestații și faptul că ea a fost examinată în procedură administrativă, fiind respinsă de organul fiscal, soluție ulterior menținută și de Ministerul Finanțelor.

Redând conținutul contestației, Ministerul Finanțelor a arătat că reclamanta a susținut, în esență, că executarea silită ar privi o sumă „absolut neîntemeiată” de 3 806 232,84 lei (valoare menționată în argumentarea contestației), sumă care ar deriva din Decizia nr. 521/3928 din 05.10.2022 – decizie pe care contribuabilul ar fi contestat-o anterior. Totodată, reclamanta a invocat că, la determinarea venitului impozabil, Serviciul Fiscal de Stat nu ar fi ținut cont de împrejurarea că 81 563 lei, depuși în conturile sale de către Baicev Serghei, ar aparține reclamantei, acesta având doar rolul de a depune numerarul la cont.

În aceeași linie, reclamanta a afirmat că presupusul venit impozabil nedeclarat în mărime de 4 005 755 lei, estimat prin metoda fluxului mijloacelor bănești prevăzută de art. 226^{9} din Codul fiscal, ar reprezenta, în realitate, împrumuturi: fie împrumutul obținut de la Tzvinaria Temur (nerezident), contractat în afara Republicii Moldova și introdus în țară de reclamantă și soțul acesteia, Stoianov Viorel; fie împrumuturi invocate în legătură cu Istratii Stela, Polișciuc Ruslan, Plis Olga și Muntean Stela. Ministerul Finanțelor a notat aceste susțineri ca elemente ale contestației, însă a relevat că ele nu au fost probate în mod util în cadrul contestației împotriva hotărârii de executare silită.

Subsecvent, Ministerul Finanțelor a arătat că prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/81 din 23.03.2023, Serviciul Fiscal de Stat a dispus respingerea contestației depuse de reclamantă și menținerea Hotărârii seria AH nr. 0049994 din 16.11.2022 privind executarea silită a obligației fiscale. Ministerul Finanțelor a menționat că această soluție a fost menținută la nivelul Ministerului prin Decizia MF nr. 04-07/376 din 03.05.2023. Este considerat relevant de către pârât faptul că,

în decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/81, s-a reținut expres că, pentru confirmarea celor invocate în contestație, contribuabilul nu a anexat documente/înscrisuri, aspect care, în optica autorităților, a făcut imposibilă admiterea contestației și anularea măsurii de executare.

În susținerea temeiului factual al emiterii hotărârii de executare silită, Ministerul Finanțelor a precizat că Direcția Generală Recuperare Creanțe din cadrul Serviciului Fiscal de Stat a emis Hotărârea seria AH nr. 0049994 din 16.11.2022 deoarece, potrivit informației din Sistemul Informațional al Serviciului Fiscal de Stat – „Cont curent generalizat", la situația din 16.11.2022, reclamanta înregistra restanță față de Bugetul Public Național în sumă totală de 3 806 323,84 lei. Această restanță ar fi rezultat din obligația fiscală stabilită prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 521/3928 din 05.10.2022 asupra cazului de încălcare a legislației și din majorările de întârziere calculate ulterior. Prin urmare, în viziunea pârâtului, existența restanței în evidența fiscală a constituit temeiul obiectiv pentru declanșarea executării silite.

Pe plan juridic, Ministerul Finanțelor a invocat obligațiile contribuabilului stabilite de art. 8 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, potrivit căruia contribuabilul este obligat să achite la buget, la timp și integral, sumele calculate ale impozitelor și taxelor, și de art. 8 alin. (2) lit. j), care impune contribuabilului obligația de a îndeplini deciziile adoptate de organele fiscale și celelalte organe învestite cu funcții de control, cu respectarea legislației fiscale. Din aceste dispoziții, Ministerul Finanțelor a dedus că reclamanta avea o obligație legală de plată și de executare a actelor emise de organul fiscal, iar neachitarea justifică recurgerea la măsuri de executare.

Totodată, Ministerul Finanțelor a invocat art. 134 alin. (1) pct. 8) din Codul fiscal, arătând că Serviciul Fiscal de Stat și funcționarii fiscali au dreptul să constate încălcări ale legislației fiscale și să aplice măsuri de asigurare, de executare silită a stingerii obligației fiscale și de răspundere, în condițiile legii. În aceeași ordine, a fost indicat art. 193 lit. a) și lit. c) din Codul fiscal, potrivit căruia declanșarea executării silite este condiționată de existența restanței (ținând cont de art. 252) și de necontestarea existenței ori a mărimii restanței în cazurile prevăzute de lege. În baza acestor prevederi, Ministerul Finanțelor a susținut că, odată întrunite condițiile legale, Serviciul Fiscal de Stat este îndreptățit să pornească executarea silită.

Referitor la forma actului prin care se realizează executarea, Ministerul Finanțelor a invocat art. 196 alin. (5) din Codul fiscal, potrivit căruia executarea silită în cazurile prevăzute de lege se face în temeiul unei hotărâri emise de conducerea SERVICIUL FISCAL DE STAT pe formular tipizat, care are valoare de document executoriu. Din această perspectivă, Hotărârea seria AH nr. 0049994

este prezentată ca fiind actul procedural necesar și suficient pentru inițierea executării.

În plus, Ministerul Finanțelor a pus în discuție regimul de executare a deciziilor fiscale, invocând art. 252 din Codul fiscal. Astfel, potrivit alin. (1), decizia asupra cazului de încălcare fiscală urmează să fie executată în 30 de zile de la pronunțare, iar în acest interval nu se suspendă calcularea majorării de întârziere; potrivit alin. (2), în caz de contestare, executarea deciziei nu se suspendă dacă autoritatea competentă nu dispune altfel; iar alin. (3) prevede că, după expirarea termenului de 30 de zile, dacă nu s-a executat benevol sau nu s-a constituit gaj legal, decizia se execută silit de către Serviciul Fiscal de Stat. Din aceste norme, Ministerul Finanțelor a dedus că simpla contestare a deciziei fiscale nu produce automat suspendarea executării și că, în lipsa executării benevole în termen, Serviciul Fiscal de Stat este autorizat să treacă la executare silită.

În consecință, Ministerul Finanțelor a formulat concluzia că, întrucât reclamanta nu și-ar fi onorat obligațiile de plată (în sensul art. 8 alin. (2) lit. e) Cod fiscal) și nu ar fi executat benevol Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 521/3928 din 05.10.2022 în termenul prevăzut de art. 252 alin. (1) Cod fiscal, Serviciul Fiscal de Stat a declanșat în mod justificat executarea silită, în condițiile art. 193 lit. a) Cod fiscal, prin Hotărârea seria AH nr. 0049994 din 16.11.2022.

Cu privire la argumentele reclamantei privind suma de 81 563 lei și presupusul venit de 4 005 755 lei (împrumuturi și depuneri), Ministerul Finanțelor a precizat că aceste aspecte au fost deja invocate în cadrul contestației îndreptate împotriva Deciziei SERVICIUL FISCAL DE STAT nr. 521/3928 din 05.10.2022: la 26.12.2022 a fost depusă contestația (intrare nr. 88580-CR) împotriva deciziei de impunere, iar prin Decizia Serviciul Fiscal de Stat nr. 754/31 din 31.01.2023 s-a dispus respingerea acesteia, decizie în care, potrivit pârâtului, ar fi fost expuse circumstanțele de fapt și de drept care au stat la baza respingerii. În logica Ministerului Finanțelor, rezultă că, prin contestația împotriva hotărârii de executare, reclamanta ar încerca să readucă în discuție chestiuni de fond ale impunerii deja examinate în procedura prealabilă aferentă deciziei fiscale, iar, suplimentar, în procedura privind hotărârea de executare s-a reținut lipsa anexării de înscrisuri doveditoare.

În final, Ministerul Finanțelor a solicitat instanței, în temeiul art. 207 alin. (2) lit. e) și art. 224 alin. (1) lit. f) din Codul administrativ, respingerea acțiunii reclamantei, fie ca inadmisibilă, fie ca neîntemeiată, argumentând că actele contestate au fost emise în baza existenței restanței și în cadrul procedurii legale de executare silită, iar motivele reclamantei fie nu sunt susținute cu probe la această etapă, fie țin de fondul impunerii, deja soluționat pe calea contestației împotriva Deciziei SERVICIUL FISCAL DE STAT nr. 521/3928.

Poziţia instanţei de fond:

Prin hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 4 iunie 2024, s-a admis acțiunea și anulat Decizia nr.521/3928 din 05.10.2022, asupra cazului de încălcare fiscală în privința persoanei fizice Miroslava Podolco, emisă de Serviciul Fiscal de Stat și operațiunile administrative - Actul de control fiscal repetat nr.5-721389, din 20.06.2022, și prelungit prin formularele nr.5-721398, nr.5-721399, nr.5-721400, nr.722501, nr.722504, nr.722505, nr.3-613514, emis de Serviciul Fiscal de Stat.

S-a anulat Decizia nr.754/31 din 31.01.2023, emisă de Serviciul Fiscal de Stat, pe marginea contestației împotriva Deciziei, asupra cazului de încălcare fiscală.

S-a anulat Hotărârea seria AH nr.0049994, din 16.11.2022, emisă de serviciul Fiscal de Stat în baza căruia s-a hotărât executarea silită a obligației fiscale a contribuabilului Podolco Miroslava, în sumă de 3 806 323,84 MDL.

S-a anulat Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.754/81 din 23.03.2023 și Decizia Ministerului Finanțelor nr.04-07/376, din 03.05.2023, pe marginea cererii prealabile.

S-a anulat Actul de Sechestru AS nr.0018445, din 14.03.2023, emis de Serviciul Fiscal de Stat în baza căruia a fost aplicat sechestru asupra terenului cu nr. Cadastral ***** și construcției cu nr. Cadastral *****.01, amplasate pe str. *****.

Totodată, s-a anulat decizia de soluționare a cererii prealabile - Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.754/144 din 12.05.2023 și Decizia Ministerului Finanțelor nr. 04-07/513, din 12.06.2023.

Solicitarea apelantului:

Nefiind de acord cu soluția primei instanțe, la data de 10 iunie 2024, Serviciul fiscal de Stat a declarat cerere de apel, solicitând admiterea acestuia, casarea hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 4 iunie 2024, cu emiterea unei noi decizii prin care acțiunea să fie respinsă.

Termenul de declarare a apelului:

Potrivit art.232 alin.(1) și (2) din Codul 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.

Motivarea apelului se prezintă la instanţa de apel în termen de 30 de zile de la data notificării hotărîrii motivate.

Din materialele cauzei rezultă că dispozitivul hotărârii instanței de fond a fost pronunțat public la data de 4 iunie 2024, iar apelul nemotivat a fost depus la 10 iunie 2024, hotătârea motivată a fost comunicată pârâtului la 17 septembrie 2024 iar la 9 octombrie 2024 a fost depus apelul motivat.

Prin urmare, Colegiul constată că atât apelul nemotivat, cât și cel motivat au fost depuse în interiorul termenului legal.

Argumentele participanților la proces:

Întrucât, în motivarea cererii de apel, Serviciul Fiscal de Stat a expus în fapt și în drept aceleași raționamente ca și în referințele depuse anterior, instanța de apel, nu le va reitera, urmând să facă trimitere la acestea și să se pronunțe doar asupra aspectelor determinante pentru soluționarea apelului.

În şedința de judecată, reprezentantul apelantei, a solicitat admiterea apelului și casarea hotărârii primei instanțe.

În şedinţa de judecată, reprezentantul intimatului, a solicitat respingerea apelului.

Aprecierea instanţei de apel:

Potrivit art.195 Cod administrativ, p*rocedura acţiunii în contenciosul administrativ se desfăşoară conform prevederilor prezentului cod. Suplimentar se aplică corespunzător prevederile Codului de procedura civilă, cu exceptia art. 169–171.*

Potrivit art.194 alin.(1) Cod administrativ, *în procedura în prima instanţă, în procedura de apel şi în procedura de examinare a recursurilor împotriva încheierilor judecătoreşti se soluţionează din oficiu probleme de fapt şi de drept.*

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.*

În conformitate cu prevederile art.231 alin.(2) Cod administrativ, *pentru procedura în apel se aplică corespunzător prevederile cap. II din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva.*

Potrivit art.219 alin.(1)-(3) Cod administrativ, *instanţa de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declaraţiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanţi. Instanţa de judecată depune eforturi pentru înlăturarea greşelilor de formă, explicarea cererilor neclare, depunerea corectă a cererilor, completarea datelor incomplete şi pentru depunerea tuturor declaraţiilor necesare constatării şi aprecierii stării de fapt. Instanţa de judecată indică asupra aspectelor de fapt şi de drept ale litigiului care nu au fost discutate de participanţii la proces. Instanţa de judecată nu are dreptul să depăşească limitele pretenţiilor din acţiune, însă, totodată, nu este legată de textul cererilor formulate de participanţii la proces.*

Prevederile art.220 alin.(1) Cod administrativ stabilesc că *obţinerea probelor în procedura contenciosului administrativ are loc conform art. 87–93.*

Din conținutul art.93 Cod administrativ, se stabilește sarcina probațiunii, potrivit căreia, *fiecare participant probează faptele pe care îşi întemeiază pretenţia. Prin derogare de la prevederile alin. (1), fiecare participant probează*

faptele atribuite exclusiv sferei sale. Reglementări suplimentare sau derogatorii sînt admisibile doar în baza prevederilor legale.

În limitele apelului, instanța de apel verifică circumstanțele și raporturile juridice stabilite în hotărârea primei instanțe, precum și cele care nu au fost stabilite, dar care au importanță pentru soluționarea cauzei, apreciază probele din dosar și cele prezentate suplimentar în instanță de apel de către participanții la proces.

Admisibilitatea acțiunii:

În conformitate cu art. 207 alin. (1) din Codul administrativ, *instanţa verifică din oficiu dacă sunt întrunite condiţiile pentru admisibilitatea unei acţiuni în contenciosul administrativ. Dacă este inadmisibilă, acţiunea în contencios administrativ se declară ca atare prin încheiere judecătorească susceptibilă de recurs.*

Actele contestate emise de Serviciul Fiscal de Stat și Ministerul Finanțelor sunt acte administrative individuale defavorabile, emise de autorități publice în exercitarea puterii publice, producând efecte juridice directe asupra reclamantei.

În aceste condiții, acțiunea formulată, având ca obiect anularea acestor decizii, se circumscrie tipului de acțiune în contestare, prevăzut de art. 206 alin. (1) lit. a) coroborat cu art. 224 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ.

Totodată, în temeiul dispozițiile art.191 alin.(1) și art.196 alin.(1) Cod administrativ referitoare la competența materială și teritorială a instanțelor în materie de contencios administrativ, se constată că acțiunea introdusă de reclamant a fost înaintată instanței competente, fiind respectate cerințele privind competența jurisdicțională atât sub aspect material, cât și teritorial.

Prin urmare, analizate în ansamblu: (i) existența unor acte administrative individuale defavorabile emise de autorități publice, (ii) încadrarea cererii în acțiune de contestare, (iii) dreptul vătămat/interesul legitim rezultat din efectele directe ale deciziilor fiscale și ale măsurilor de executare/asigurare, (iv) competența instanței sesizate, precum și (v) respectarea procedurii prealabile și a termenului, conduc la concluzia că, în prezenta speță, pragul admisibilității acțiunii a fost depășit. În consecință, instanța este ținută să treacă la examinarea fondului (legalitatea și temeinicia actelor contestate), nefiind identificate motive care să impună declararea acțiunii ca inadmisibilă.

Completul judiciar constată că reclamantul are calitatea de persoană legitimă pentru a sesiza instanța de contencios administrativ, a respectat procedura și termenul de depunere a acțiunii, iar obiectul cererii nu se încadrează în situațiile exceptate de la controlul judiciar. În aceste condiții, nu se identifică motive de inadmisibilitate a acțiunii, iar instanța de fond a apreciat corect că sunt întrunite condițiile pentru admiterea acesteia.

Raționamentele asupra fondului acțiunii:

Din materialele cauzei rezultă că, reclamanta Podolco Miroslava, persoană fizică, a fost supusă unui control fiscal privind corectitudinea declarării, calculării și achitării impozitului pe venit, prin aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, pentru perioadele fiscale A/2012–A/2016, iar în actele ulterioare concluziile de impunere au vizat, în principal, A/2012–A/2015.

Controlul a fost inițiat în temeiul Deciziei SFS nr. 79276/29 din 29.05.2021, fiind efectuat un control fiscal cameral prin metoda verificării tematice. În urma acestuia a fost întocmit Actul de control fiscal nr. 5-711129 din 30.09.2021, prelungit prin formularele nr. 5-711128, nr. 5-711130 și nr. 5-711131.

Prin actul menționat, Serviciul Fiscal de Stat a stabilit existența unui venit impozabil nedeclarat în sumă totală de 8.778.334,00 lei (A/2012 – 7.855.008,00 lei; A/2013 – 20.857,00 lei; A/2014 – 100.000,00 lei; A/2015 – 802.469,00 lei) și a reținut că reclamanta s-ar fi eschivat de la declararea veniturilor și achitarea impozitului pe venit, cu trimitere la art. 8 alin. (2) lit. c) și lit. e), art. 83 alin. (2) și art. 87 alin. (1) Cod fiscal.

Totodată, a fost stabilită suma impozitului pe venit nedeclarat și neachitat de 1.554.092,65 lei (A/2012 – 1.408.537,44 lei; A/2013 – 393,19 lei; A/2014 – 12.076,44 lei; A/2015 – 133.085,58 lei).

Serviciul Fiscal de Stat a mai consemnat neexecutarea obligației de prezentare a Declarațiilor persoanei fizice cu privire la proprietate pentru A/2012–A/2016, invocând art. 226/15 alin. (2) Cod fiscal, precum și faptul depunerii de către reclamantă a declarației privind disponibilul de mijloace bănești la 01.01.2012, indicând un efect fiscal în sensul „stingerii dreptului” de diminuare a venitului estimat cu 990.000,00 lei și al imposibilității de a beneficia ulterior de mecanismul de diminuare prevăzut de art. 226^6 alin. (6) Cod fiscal. Deasemenea, s-a consemnat calcularea penalităților potrivit art. 228 alin. (2) Cod fiscal.

Nefiind de acord cu cele constatate, reclamanta a contestat actul de control, solicitând anularea Actului nr. 5-711129 din 30.09.2021 (cu prelungirile aferente), precum și efectuarea unui control repetat, cu luarea în considerare a unor înscrisuri indicate expres, inclusiv: Acordul de reziliere nr. 1-125 din 05.04.2021 privind repunerea părților în poziția inițială pentru un imobil – încăpere nelocativă, nr. cadastral *****, ***** – și solicitarea de micșorare a „creșterii de capital” cu 3.092.022,00 lei, Contractul de vânzare-cumpărare nr. 9528 din 21.09.2010, precum și Contractul de împrumut nr. 01/08 din 01.08.2015 și ordinul de plată nr. 0013 din 24.08.2015, cerând, în consecință, modificarea situației fiscale constatate.

Prin Decizia nr. 52605/95/Pr din 08.12.2021, Serviciul Fiscal de Stat a decis suspendarea cazului și efectuarea unui control fiscal repetat.

În cadrul acestui control repetat, la 20.06.2022, Direcția Generală Administrare Contribuabili Mari, Direcția Persoane fizice a emis Actul de control

fiscal repetat nr. 5-721389 din 20.06.2022, prelungit prin formularele nr. 5-721398, nr. 5-721399, nr. 5-721400, nr. 722501, nr. 722504, nr. 722505 și nr. 3-613514.

În urma controlului repetat, Serviciul Fiscal de Stat a constatat venit impozabil nedeclarat de 7.153.812,63 lei (A/2012 – 4.946.014,07 lei; A/2013 – 383.413,03 lei; A/2014 – 1.766.888,53 lei; A/2015 – 57.497,00 lei) și a stabilit impozit pe venit nedeclarat și neachitat în sumă de 1.267.567,68 lei (A/2012 – 884.918,53 lei; A/2013 – 63.334,15 lei; A/2014 – 312.116,38 lei; A/2015 – 7.198,62 lei), consemnând, deasemenea, penalități conform art. 228 alin. (2) Cod fiscal, precum și o mențiune de rezervă privind reconsiderarea situației fiscale în eventualitatea apariției unor probe relevante.

Reclamanta a contestat rezultatele actului repetat din 23.08.2022, iar ulterior a a contstat suplimentar la 05.10.2022, anexând acte adiționale.

La aceeași dată, 05.10.2022, Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 521/3928 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale, prin care a dispus: calcularea la buget a 1.267.567,68 lei impozit pe venit pentru A/2012–A/2015 (IBAN MD20TRGAAA11112101000000), încasarea majorării de întârziere de 1.394.047,92 lei (art. 228 alin. (2), același IBAN), aplicarea amenzii de 1.014.054,14 lei (80% din impozitul stabilit, conform art. 261 alin. (5)), a amenzii de 2.500 lei pentru neexecutarea obligațiilor prevăzute la art. 22615 alin. (2) (conform art. 253 alin. (9)) și a amenzii de 800 lei pentru neprezentarea declarației privind impozitul pe venit (Forma CET08), (conform art. 260 alin. (1)), cu indicarea IBAN-ului pentru amenzi MD23TRGAAA14332101300000; decizia conține mențiuni privind termenul de executare de 30 zile (art. 252) și condițiile reducerii cu 50% a amenzilor.

Împotriva Deciziei nr. 521/3928 din 05.10.2022, reclamanta, prin reprezentantul Mocanu Vladislav, a formulat contestație la 23.12.2022, solicitând anularea deciziei, efectuarea unui control repetat și suspendarea executării silite.

Prin Decizia Serviciul Fiscal de Stat nr. 754/31 din 31.01.2023, contestația a fost respinsă, iar decizia de impunere a fost menținută ca obligatorie pentru executare.

În continuarea executării obligației fiscale, la 16.11.2022, Serviciul Fiscal De Stat a emis Hotărârea seria AH nr. 0049994, dispunând executarea silită a obligației fiscale în sumă de 3.806.323,84 lei.

Reclamanta a contestat hotărârea la 09.03.2023 solicitând anularea și suspendarea, însă prin Decizia Serviciul Fiscal de Stat nr. 754/81 din 23.03.2023 contestația a fost respinsă și hotărârea menținută.

Prin răspunsul Ministerului Finanțelor nr. 04-07/376 din 03.05.2023, emis în urma examinării demersurilor aferente, s-a menținut, în esență, poziția autorității fiscale, reținându-se inclusiv existența restanței în evidențele „Cont curent

generalizat” și faptul că, în principiu, contestarea deciziei fiscale nu suspendă executarea, dacă nu se dispune altfel.

La 14.03.2023, în baza Hotărârii AH nr. 0049994, Serviciul Fiscal de Stat a emis Actul de sechestru seria AS nr. 0018445, aplicând sechestru asupra bunurilor imobile situate în *****, respectiv terenul cadastral ***** și construcția cadastral *****.01.

Reclamanta a contestat sechestrul la 15.03.2023, însă prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/144 din 12.05.2023 contestația a fost respinsă și actul menținut, iar prin răspunsul Ministerului Finanțelor nr. 04-07/513 din 12.06.2023 s-a menținut soluția autorității fiscale.

În cadrul acestor demersuri s-a consemnat, între altele, valoarea bunurilor sechestrate de 6.207.336 lei, invocarea de către reclamantă a disproporției dintre valoarea bunurilor și suma obligației fiscale, precum și anexarea unor înscrisuri de evaluare.

Urmare celor relatate, reclamanta la la 16 februarie 2023 a depus prezenta acțiune, care ulterior pri încheierile primei instanțe au fost conexate prin împrejurările relatate mai sus.

Soluționând cauza, prima instanță a admis integral acțiunea.

Pentru a hotărî astfel, prima instanță a dat eficiență contractului de împrumut din 05.07.2009, încheiat cu Tzvinaria Temur, precum și certificatelor vamale TV-28 din 13.07.2009, reținând că sumele împrumutate și introduse în țară nu constituie venit impozabil, fiind supuse obligației de restituire. Pe acest temei, prima instanță a apreciat că banii proveniți din împrumut puteau acoperi fluxurile financiare imputate pentru anii controlați, iar concluzia fiscală privind insuficiența de numerar ar fi, prin urmare, neîntemeiată. În aceeași logică, instanța a interpretat art. 226^7 alin. (1) Cod fiscal în sensul că reclamanta nu era obligată să includă împrumutul în declarația privind disponibilul de mijloace bănești la 01.01.2012, deoarece suma nu reprezintă venit propriu, ci un împrumut.

În al doilea rând, instanța a exclus din venitul impozabil stabilit de Serviciul fiscal de Stat depunerea de 81.563 lei efectuată de Baicev Serghei, acordând valoare probatorie determinantă declarației notariale din 13.12.2022, prin care acesta a susținut că a depus în contul reclamantei bani primiți de la ea, doar pentru operațiunea de depunere. Concluzia instanței a fost că nu există un venit provenit de la terți, ci o simplă transmitere a numerarului aparținând reclamantei.

În al treilea rând, cu privire la creșterea de capital reținută de Serviciul fiscal de Stat din donațiile din 30.05.2012, instanța a apreciat că aceste operațiuni nu pot susține impunerea, întrucât donațiile au fost realizate către copiii reclamantei (rude de gradul I) și, ulterior, au fost desființate prin acordurile din 08.12.2022. Prima instanță a aplicat raționamente de drept civil privind repunerea părților în situația

anterioară, considerând că, dacă transferurile au fost rezoluționate, nu există un câștig patrimonial real care să justifice tratamentul fiscal aplicat.

Pe baza acestor elemente, prima instanță a reținut că Serviciul Fiscal de Stat ar fi ignorat probele și argumentele reclamantei și nu ar fi realizat o analiză completă a circumstanțelor relevante, concluziile controlului repetat și ale Deciziei SFS nr. 521/3928 din 05.10.2022 fiind apreciate ca nejustificate și lipsite de suport probator pertinent. În consecință, instanța a anulat actul de control fiscal repetat și decizia de impunere, iar, considerând că actele ulterioare sunt subsecvente acestor acte-bază, a dispus anularea și a deciziilor pe contestații, a hotărârii de executare silită și a actului de sechestru.

Examinând acţiunea prin prisma motivelor de apel, a problematicii deduse judecăţii şi a constatărilor reţinute de prima instanţă, Curtea de Apel concluzionează că soluţia instanţei de fond este una greşită şi insuficient fundamentată în raport cu standardul special de analiză impus de estimarea venitului prin metode indirecte.

În consecinţă, Curtea admite apelul, casează hotărârea primei instanţe şi, pronunţând o nouă soluţie, prin care respinge acţiunea reclamantei ca neîntemeiată.

Colegiul observă că reclamanta a indicat că Serviciul Fiscal de Stat și Ministerul Finanțelor nu au luat în considerare următoarele mijloace de probă prezentate în procedura administrativă:

1. Acordurile de rezoluțiune nr. 1-407, nr. 1-408, nr. 1-406 și nr. 1-409, toate din 08.12.2022, prin care au fost reziliate contractele de donație.

Aceasta a indicat că rezoluțiunea contractelor de donație a repus părțile în situația patrimonială inițială, astfel încât nu a avut loc o înstrăinare definitivă a bunurilor și nu s-a realizat un venit din creștere de capital. Prin urmare, nu există obiect impozabil.

2. Certificatele cadastrale eliberate la 16.12.2022 de IP ASP Serviciul Cadastral teritorial „Chișinău”, care confirmă revenirea în proprietatea reclamantei a bunurilor imobile cu nr. cadastrale 0*****, *****, *****, *****, *****.01, *****.02 și *****.

În opinia reclamantei acestea confirmă că bunurile au revenit în proprietatea reclamantei după rezoluțiune, demonstrând inexistența unui transfer patrimonial definitiv și, implicit, inexistența creșterii de capital.

3. Declarațiile notariale: declarația lui Baicev Serghei nr. 2-5163 din 13.12.2022; declarația semnată de Plis Olga și Polișciuc Ruslan nr. 2-5303 din 23.12.2022; declarația notarială a Muntean Stela din 21.12.2022.

Declarațiile confirmă proveniența mijloacelor bănești și faptul că depunerile efectuate în conturile reclamantei nu constituie venituri impozabile, ci mijloace

financiare aparținând acesteia sau provenite din alte surse legale (împrumuturi ori mijloace transmise prin intermediari).

4. Contractele de împrumut: contractul de împrumut din 05.07.2009; contractul de împrumut nr. 04 din 02.08.2013.

Sumele primite reprezintă împrumuturi, nu venituri, iar potrivit legislației fiscale acestea nu constituie venit impozabil deoarece urmează a fi restituite creditorilor.

5. Actele care confirmă proveniența mijloacelor financiare: certificatele vamale nr. 329437 și nr. 329438 din 13.07.2009 (forma TV-28); contractul de vânzare-cumpărare nr. 1756 din 01.08.2013.

Confirmă introducerea legală în Republica Moldova a mijloacelor bănești, demonstrând proveniența acestora și infirmând prezumția că sumele ar reprezenta venituri nedeclarate.

6. Actele ce confirmă dreptul inițial de proprietate asupra bunurilor: contractele de vânzare-cumpărare nr. 1/714 din 14/15.03.2007, nr. 9071 din 23.08.2006, nr. 9947 din 27.10.2010, nr. 3644 din 30.07.2004, nr. 3916 din 05.04.2006; procesul-verbal de recepție finală a construcției nr. 492-i din 07.06.2006.

Confirmă sursa mijloacelor financiare care au stat la baza acordării împrumutului, demonstrând proveniența legală a sumelor utilizate ulterior de reclamantă.

7. Extrasul de pe pagina web a Serviciului Fiscal de Stat, invocat în susținerea interpretării legislației fiscale aplicabile.

Dovedesc baza valorică reală a bunurilor și faptul că acestea au fost dobândite anterior de reclamantă, ceea ce exclude existența unui venit impozabil suplimentar din creșterea de capital.

Potrivit reclamantei, aceste probe confirmă atât rezoluțiunea contractelor de donație și revenirea bunurilor în patrimoniul său, cât și proveniența legală a mijloacelor financiare, demonstrând inexistența veniturilor impozabile imputate.

În esență, reclamanta prin înaintarea prezentei acțiuni a invocat că probele prezentate confirmă inexistența obiectului impozabil, deoarece acordurile de rezoluțiune ale contractelor de donație și certificatele cadastrale confirmative demonstrează repunerea părților în situația patrimonială inițială și revenirea bunurilor în proprietatea sa, astfel încât nu a avut loc o înstrăinare definitivă care să genereze venit din creștere de capital. Totodată, contractele de împrumut, declarațiile notariale și certificatele vamale atestă proveniența legală a mijloacelor financiare analizate de organul fiscal și caracterul lor de sume primite cu titlu de împrumut, care nu constituie venit impozabil, iar actele de dobândire inițială a bunurilor confirmă baza valorică reală a acestora, infirmând concluzia privind existența unor venituri nedeclarate. În consecință, reclamanta a susținut că

obligațiile fiscale stabilite de autoritatea fiscală sunt lipsite de temei factual și juridic.

Legislația relevantă:

În conformitate cu art.8 din Codul fiscal, (2) *Contribuabilul este obligat:*

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

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

În temeiul art.21 din Codul fiscal, *(4) Persoana fizică care **nu desfăşoară activitate de întreprinzător** se consideră drept persoană care a obţinut venit în mărimea sumei mijloacelor băneşti donate, în partea în care suma totală depăşeşte venitul pe parcursul perioadei fiscale în care a fost făcută donaţia. Prevederile prezentului alineat nu se extind asupra persoanelor care fac donaţii persoanelor care au calitatea de rudă, afin de gradul I, precum şi calitatea de soţ/soţie.*

În conformitate cu art.40 din Codul fiscal, *(5) Creşterea sau pierderea de capital nu este recunoscută în scopuri fiscale în cazul încheierii unui contract de donaţii între rude de gradul I, precum şi între soţi.*

Potrivit art. 87 alin.(1) din Codul fiscal, *(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).*

În temeiul art.226^1 din Codul fiscal, *În sensul prezentului capitol, se definesc următoarele noţiuni: 6) Mijloace băneşti – sume de bani în monedă naţională şi/sau în valută străină aflate în proprietate, cu excepţia celor împrumutate, deţinute în numerar, în conturile din băncile naţionale şi din străinătate şi/sau împrumutate altor persoane.*

În conformitate cu art.226^3 din Codul fiscal, *Subiecţi ai estimării prin metode indirecte sînt persoanele fizice rezidente cetăţeni ai Republicii Moldova care depăşesc riscul minim acceptat, stabilit la art.226^{13} alin.(11). Persoanele fizice proprietari ai bunurilor imobiliare a căror construcţie a început pînă la 1 ianuarie 2012, iar înregistrarea la organul cadastral teritorial s-a efectuat după*

această dată nu vor fi consideraţi subiecţi ai estimării numai referitor la bunurile imobiliare menţionate.

Potrivit art.226[4] din Codul fiscal, *Obiecte ale estimării prin metode indirecte sînt orice venituri obţinute de subiecţii estimării începînd cu 1 ianuarie 2012.*

Potrivit art.226[6] alin. (1) din Codul fiscal, *(1) Serviciul Fiscal de Stat este în drept să utilizeze următoarele metode indirecte de estimare a venitului impozabil: a) metoda cheltuielilor; b) metoda fluxului de mijloace băneşti; c) metoda proprietăţii; d) alte metode utilizate în practica internaţională. (2) Selectarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil se face în funcţie de situaţia constatată, de sursele de informaţii şi de înscrisurile identificate şi/sau documentele obţinute. (3) Utilizarea metodelor indirecte se efectuează individual sau combinat, în funcţie de complexitatea, dificultăţile, sursele de informaţii şi de perioada verificată. (6) Pentru subiecţii estimării care au depus declaraţia conform art.226[7], venitul impozabil estimat va fi determinat prin diminuarea acestuia cu suma de mijloace băneşti declarate.*

Esențial este alin. (6[2]) din art.226[6] 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 este din contul mijloacelor băneşti declarate conform art.226[7] alin. (1) sau (7), şi/sau că suma împrumutată reprezintă venit neimpozabil conform art.20.*

În conformitate cu art.226[7] din Codul fiscal*, (1) Persoana fizică cetăţean al Republicii Moldova care, la situaţia de la 1 ianuarie 2012, deţine mijloace băneşti în sumă mai mare de 500 mii lei sau echivalentul acesteia în valută străină are obligaţia să depună la subdiviziunea Serviciului Fiscal de Stat de la locul de domiciliu sau reşedinţă ori la Serviciul Fiscal de Stat, pînă la 31 decembrie 2012, declaraţia cu privire la disponibilul de mijloace băneşti. În cazul în care suma declarată va fi mai mare de un milion de lei, persoana fizică este obligată să anexeze la declaraţie documentele care confirmă disponibilul sumei declarate.*

(2) Formularul declaraţiei şi modul de declarare sînt aprobate de Ministerul Finanţelor.

(3) Sumele declarate conform alin.(1) se consideră neimpozabile şi se vor lua în considerare la determinarea venitului impozabil estimat în urma controlului fiscal, obţinut în perioada de după 1 ianuarie 2012. Pentru persoanele fizice care nu au depus declaraţia în conformitate cu alin.(1), mijloacele băneşti respective vor fi considerate ca fiind obţinute după 1 ianuarie 2012.

(3[1]) La declararea disponibilului de mijloace băneşti la situaţia din 1 ianuarie 2012 prin intermediul reprezentantului persoanei fizice cetăţean al

Republicii Moldova, la declaraţie va fi anexat originalul documentului ce confirmă acest drept, autentificat în modul stabilit de legislaţia în vigoare.

(4) Drept documente care confirmă disponibilul sumei declarate, prevăzute la alin.(1), servesc:

a) extrasul din cont eliberat de bancă pe numele deţinătorului de mijloace băneşti;

b) copia contractului de ***împrumut*** *şi/sau certificatul eliberat de persoana care a primit împrumutul.*

(5) Documentele enumerate la alin.(4) vor conţine, în mod obligatoriu, date despre:

a) emitentul documentului (numele, prenumele, denumirea, codul fiscal, adresa juridică);

b) persoana fizică (numele, prenumele, codul fiscal);

c) suma de mijloace băneşti aflate în cont la situaţia de la 1 ianuarie 2012 sau la altă dată stabilită de lege, cu indicarea numărului contului – în cazul emiterii documentului de către bancă;

d) soldul de mijloace băneşti împrumutate la situaţia de la 1 ianuarie 2012 cu referire la documentul de primire a mijloacelor în casă sau la contul bancar şi/sau contul de plăţi şi la contractul de împrumut, dacă persoana care a primit împrumutul are obligaţia de a ţine evidenţa contabilă – în cazul emiterii documentului de către împrumutător;

e) înregistrarea şi data emiterii documentului.

Potrivit art.226^{8} din Codul fiscal*, (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.*

Potrivit art.226^{9} din Codul fiscal, *(1) Metoda fluxului mijloacelor băneşti constă în compararea intrărilor/ ieşirilor de sume în/din conturile bancare şi/sau conturile de plăţi, precum şi a intrărilor/ieşirilor de sume în numerar, cu sursele de venit şi utilizarea acestora. (2) Diferenţa pozitivă dintre, pe de o parte, intrările/ieşirile de mijloace băneşti în/din conturile bancare şi/sau conturile de plăţi şi/sau intrările/ieşirile de sume în numerar şi, pe de altă parte, valorile elementelor expuse la art.2266 alin.(4)–(6) constituie venit impozabil estimat. (3) Diferenţa pozitivă dintre venitul impozabil estimat şi venitul declarat constituie venit impozabil nedeclarat.*

În temeiul art.226^{10} din Codul fiscal*, (1) Metoda proprietăţii permite stabilirea venitului impozabil estimat, analizînd creşterea şi, 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.(4) Diferenţa pozitivă dintre venitul impozabil estimat şi venitul declarat constituie venit impozabil nedeclarat.

Potrivit art.226[15] din Codul fiscal, *(3) La data prezentării persoanei fizice citate, Serviciul Fiscal de Stat o va anunţa despre rezultatele verificării fiscale prealabile şi despre iniţierea controlului fiscal. În final se va întocmi un proces-verbal de înştiinţare, în care se va menţiona: f[1]) obligaţia de a prezenta toate probele relevante pentru obiectul controlului fiscal pînă la iniţierea controlului fiscal sau pînă la finalizarea controlului fiscal.*

(10) La data iniţierii controlului fiscal, persoana fizică va prezenta Serviciului Fiscal de Stat toate documentele, informaţiile şi/sau alte probe disponibile şi/sau explicaţiile necesare ce vizează obiectul controlului fiscal.

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

a) situaţia cheltuielilor individuale;

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

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

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

e) împrumuturi, credite acordate şi/sau contractate;

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

g) donaţii, sponsorizări şi/sau succesiuni;

h) alte precizări necesare stabilirii situaţiei fiscale.

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

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

(22) Dacă documentele, informaţiile, explicaţiile şi/sau alte probe prezentate de persoana fizică sînt incorecte, incomplete, false, dacă persoana fizică refuză să prezinte documentele sau, prin orice alte acţiuni, împiedică efectuarea controlului

fiscal, inclusiv prin neprezentarea neîntemeiată la controlul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat va determina valoarea estimată a obiectului impozabil în baza probelor reale acumulate şi va adopta decizia corespunzătoare.

În prezenta cauză, instanța de apel, examinând dosarul prin prisma motivelor de apel, a argumentelor reclamantei și a obiecțiilor pârâților, reține că litigiul are ca nucleu stabilirea dacă Serviciul Fiscal de Stat a aplicat legal și corect regimul controlului fiscal la persoana fizică și mecanismul metodelor indirecte, iar, pe cale de consecință, dacă actele administrative fiscale și actele derivate cele executare și măsuri asigurătorii, pot fi menținute.

În acest sens, instanța pornește de la „arhitectura" normelor aplicabile, pe de o parte, normele generale din Codul fiscal precum art. 8 și art. 87, care consacră obligațiile contribuabilului de a declara corect, de a păstra documente relevante și de a achita la timp impozitele, iar, pe de altă parte, normele speciale privind estimarea venitului impozabil prin metode indirecte pentru persoane fizice consacrate la art.226^{1}–226^{15} din Codul fiscal, care definesc subiecții estimării, obiectele estimării, metodele de estimare cum ar fi fluxurile, cheltuielile și proprietate deținută, regulile de diminuare a venitului estimat, precum și procedura concretă a controlului fiscal cum ar fi corectitudinea citării, procesului verbal de înștiințare, drepturile și obligații procedurale, sau chiar și consecința necooperării.

Instanța de apel subliniază că logica sistemului fiscal este una coerentă: impozitul pe venit funcționează, în principal, pe baza declarației contribuabilului și a evidenței/documentelor pe care acesta trebuie să le păstreze și să le prezinte la solicitare. Când însă datele obiective despre situația financiară a persoanei nu se potrivesc cu veniturile declarate ori cu explicațiile oferite, legea permite organului fiscal să recurgă la estimarea venitului impozabil prin metode indirecte.

O asemenea neconcordanță poate rezulta din intrări semnificative în conturi, depuneri repetate de numerar, inclusiv efectuate de terți, cheltuieli sau achiziții care nu sunt acoperite de veniturile declarate, ori din creșteri patrimoniale constatabile prin dobândiri de bunuri și investiții.

Instanța reține că acesta este un instrument de control cu intensitate sporită, deoarece presupune reconstruirea venitului pe baza indicatorilor financiari și patrimoniali, nu doar verificarea unei declarații. Tocmai de aceea, legiuitorul a prevăzut garanții procedurale clare, în special în art. 226^{15} din Codul fiscal, care reglementează inițierea și desfășurarea controlului la persoana fizică, dreptul contribuabilului de a prezenta probe și obligația organului fiscal de a valorifica probele relevante cunoscute.

În același timp, legea impune și condiții ferme pentru apărările uzuale, mai ales atunci când contribuabilul invocă împrumuturi ca explicație a fluxurilor.

Potrivit art. 226^{6} alin. (6^{2}) din Codul fiscal, diminuarea venitului estimat cu sumele pretinse ca împrumut este admisă doar dacă aceste împrumuturi sunt

susținute prin probe apte să confirme caracterul lor real, verificabil și compatibil cu cerințele fiscale, astfel încât împrumutul să nu fie folosit ca justificare formală pentru fluxuri neexplicate.

În raport cu circumstanțele cauzei, instanța reține că procedura de control fiscal a fost desfășurată treptat și corespunzător actelor și datelor determinate.

Astfel, controlul fiscal a fost inițiat prin decizia de inițiere a controlului fiscal nr.79276/29 din 29.05.2021, vizând perioadele fiscale A/2012–A/2016. Rezultatele controlului inițial au fost consemnate în Actul de control fiscal nr. 5-711129 din 30.09.2021, prelungit prin formularele nr. 5-711128, nr. 5-711130, nr. 5-711131.

Ca urmare a dezacordului depus de reclamantă, Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 52605/95/Pr din 08.12.2021, dispunând suspendarea cazului și efectuarea unui control repetat. Controlul repetat a fost finalizat prin Actul de control fiscal repetat nr. 5-721389 din 20.06.2022, prelungit prin formularele nr. 5-721398, nr. 5-721399, nr. 5-721400, nr. 722501, nr. 722504, nr. 722505, nr. 3-613514.

Ulterior, asupra cazului de încălcare fiscală a fost emisă Decizia nr. 521/3928 din 05.10.2022. Împotriva acestei decizii reclamanta a formulat contestație administrativă, soluționată prin Decizia nr. 754/31 din 31.01.2023, prin care contestația a fost respinsă și decizia de impunere a fost menținută. Acțiunea în instanță a fost înaintată la data de 16.02.2023.

În același cadru de fapte, instanța reține că, în temeiul Deciziei nr. 521/3928 din 05.10.2022, organul fiscal a emis actele derivate de executare și măsuri asigurătorii contestate în dosar: Hotărârea seria AH nr. 0049994 din 16.11.2022 privind executarea silită a sumei de 3.806.323,84 lei, Actul de sechestru AS nr. 0018445 din 14.03.2023, precum și deciziile din procedurile prealabile aferente acestor acte, inclusiv Decizia nr. 754/81 din 23.03.2023, Decizia nr. 754/144 din 12.05.2023, precum și deciziile Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova nr. 04-07/376 din 03.05.2023 și nr. 04-07/513 din 12.06.2023, potrivit expunerilor din dosar.

Reclamanta și-a construit critica pe ideea că situația fiscală stabilită prin actele fiscale sus-menționate este „ireală”, fiind rezultatul nevalorificării probelor și al unei calificări juridico-fiscale greșite, în special în ceea ce privește:

(i) donațiile către fiii săi din 30.05.2012 stabilite prin actele notariale invocate: nr. 1609/30.05.2012, nr. 1539/30.05.2012, nr. 1541/30.05.2012, nr. 1533/30.05.2012 și pretinsa „creștere de capital”;

(ii) depunerile de numerar efectuate de terți în conturile sale, inclusiv depunerea de 81.563 lei atribuită lui Baicev Serghei;

(iii) sume pe care le califică drept împrumuturi, inclusiv împrumutul extern din 05.07.2009 cu indicarea certificatelor vamale TV-28 nr. 329437/13.07.2009 și nr. 329438/13.07.2009 și împrumutul din 02.08.2013 în baza contractului nr. 04/02.08.2013.

Totodată, reclamanta a invocat, ca probe esențiale, acordurile de rezoluțiune/reziliere din 08.12.2022 (nr. 1-406, 1-407, 1-408, 1-409), certificatele cadastrale din 16.12.2022, precum și declarațiile notariale ulterioare ale lui Baicev Serghei nr. 2-5163/13.12.2022, Polișciuc Ruslan și Plis Olga nr. 2-5303/23.12.2022, declarația notarială din 21.12.2022 invocată pentru Muntean/Istratii.

Pârâtul a susținut, dimpotrivă, că estimarea prin metoda fluxului mijloacelor bănești reglemantată la art. 226[9] din Codul fiscal este justificată în raport cu intrările/ieșirile identificate și cu lipsa unei justificări verificabile a statutului neimpozabil, iar un segment important al înscrisurilor invocate de reclamantă în special acordurile din 08.12.2022 și declarațiile notariale din decembrie 2022 sunt ulterioare emiterii Deciziei nr. 521/3928 din 05.10.2022, motiv pentru care nu pot răsturna, ca regulă, legalitatea actului astfel cum aceasta se apreciază la momentul emiterii, în lipsa unor dispoziții legale exprese care să oblige Serviciul Fiscal să refacă situația fiscală deja stabilită doar în temeiul unor înscrisuri nou-create.

Instanța de apel, în cadrul controlului de legalitate, clarifică mai întâi că nu se substituie organului fiscal pentru a recalcula „de la zero” baza de impunere, ci verifică dacă actul administrativ în principal Decizia nr. 521/3928 din 05.10.2022 și Decizia nr. 754/31 din 31.01.2023 are o procedură legală, o motivare suficientă, un suport probator identificabil și o aplicare a reglementărilor legale fiind lipsite de o interpetare arbitrară.

În această logică, devine decisivă chestiunea „momentului procesual” al probelor. Art. 226[15] alin. (10) și (16) din Codul fiscal instituie obligația și posibilitatea contribuabilului de a prezenta documente relevante la inițiere și pe parcursul controlului, iar alin. (18) consacră ideea că probele cunoscute de organul fiscal trebuie luate în considerare. Totuși, aceste norme nu pot fi înțelese ca o autorizare a unei „reconfigurări” nelimitate a situației fiscale prin producerea succesivă a unor înscrisuri după încheierea etapelor esențiale ale procedurii, mai ales atunci când respectivele înscrisuri reclamă verificări de autenticitate, temeiuri și efecte juridice care nu au fost prezentate sau care nu au existat în faza de control.

În cauza dedusă judecății, instanța reține ca element de esențial că acordurile de „repunere” nr. 1-406, 1-407, 1-408, 1-409 sunt datate 08.12.2022, iar declarațiile notariale invocate sunt din 13.12.2022, 21.12.2022, 23.12.2022, adică ulterior emiterii Deciziei nr. 521/3928 din 05.10.2022.

Din această perspectivă, instanța confirmă raționamentul Serviciului fiscal potrivit căruia legalitatea deciziei se apreciază, în principal, prin raportare la

situația de fapt și de drept existentă la data de 05.10.2022, iar un act ulterior nu poate transforma automat în nelegal un act anterior emis pe baza probelor disponibile la acel moment.

Pe fondul estimării prin metoda fluxului reglementat la art. 226^{9} din Codul fiscal, instanța reține că această metodă operează prin compararea intrărilor/ieșirilor de mijloace bănești în conturi și numerar, cu sursele de venit declarate și cu utilizarea acestora.

Astfel, diferența pozitivă, neacoperită de surse justificate, constituie venit impozabil estimat, iar diferența dintre venitul estimat și venitul declarat devine venit nedeclarat. În asemenea cauze, depunerile de numerar efectuate de persoane terțe în contul contribuabilului nu sunt, în sine, automat „venit", însă, în lipsa unei justificări verificabile, ele sunt apte să intre în masa comparată a fluxurilor și să contribuie la diferența pozitivă care fundamentează estimarea.

Reclamanta a încercat să explice depunerea de 81.563 lei atribuită lui Baicev Serghei ca fiind o operațiune tehnică, raționând că banii sunt ai săi, însă instanța constată că o asemenea explicație, pentru a răsturna concluziile fluxului, trebuie susținută printr-un ansamblu probator obiectiv care să demonstreze, în mod verificabil, retragerile anterioare corelate cronologic, traseul numerarului și corespondența dintre sume, persoane și operațiuni bancare.

În lipsa acestui cadru verificabil la etapa controlului și înainte de emiterea Deciziei nr. 521/3928 din 05.10.2022, o declarație notarială ulterioară, precum cea nr. 2-5163 din 13.12.2022, are o forță limitată, mai ales când Srviciul fiscal invocă dificultăți de verificare a terților prin citații nereclamate și aplică, în consecință, regula din art. 226^{15} alin. (22) privind determinarea obiectului impozabil în baza probelor reale acumulate atunci când persoana nu oferă clarificări verificabile.

În ceea ce privește împrumutul din 05.07.2009, susținut de certificatele vamale TV-28 nr. 329437/13.07.2009 și nr. 329438/13.07.2009, precum și împrumutul din 02.08.2013 având la bază contractul nr. 04 din 02.08.2013, instanța reține următoare aspecte.

Din perspectiva Serviciului Fiscal de Stat, faptul că există un contract de împrumut nu înseamnă, prin sine, că sumele invocate ies automat din calculul venitului estimat. Această abordare este cu atât mai fermă atunci când se pretinde un împrumut de valoare considerabilă, contractat în afara Republicii Moldova. În asemenea situații, organul fiscal urmărește să verifice dacă împrumutul este unul real și controlabil: dacă împrumutătorul avea, în mod efectiv, posibilitatea financiară de a pune la dispoziție suma și dacă banii au o origine clară, plauzibilă și acceptabilă din punct de vedere fiscal. Atunci când lipsesc elemente obiective de confirmare, cum ar fi urme financiare coerente și documente care să dovedească parcursul banilor, fiscul califică împrumutul drept neconfirmat ca sursă sigură și, în consecință, nu îl acceptă pentru diminuarea venitului estimat.

În privința împrumutului pretins pentru anul 2013, organul fiscal a reținut suplimentar că actele prezentate nu sunt concordante, fiind semnalate diferențe de sumă ori lipsa unei corespondențe clare între valoarea indicată în documente și valorile care apar în fluxurile bancare analizate. Pe lângă aceasta, prin trimitere la constatări sau verificări anterioare referitoare la persoana indicată drept împrumutător, organul fiscal a susținut că profilul financiar al acesteia nu ar confirma, în mod convingător, capacitatea de a acorda împrumutul invocat. În această logică, până la prezentarea unor probe solide care să clarifice exact cuantumul, proveniența și transmiterea efectivă a banilor, împrumutul este tratat ca insuficient demonstrat, iar sumele rămân incluse în analiza fluxurilor care fundamentează venitul estimat.

Instanța de apel menține această abordare și o raportează la regimul special al metodelor indirecte aplicabil persoanelor fizice.

Astfel, instanța reține că art. 226^6 alin. (6^2) din Codul fiscal stabilește expres că, venitul impozabil estimat se reduce cu suma luată ca împrumut numai dacă contribuabilul dovedește, prin probe verificabile, credibilitatea fiscală a sursei împrumutului. Norma nu operează cu o excludere automată, ci condiționează diminuarea de demonstrarea faptului că sursa este acceptabilă fiscal, că pentru acea sursă au fost achitate obligațiile fiscale corespunzătoare ori că suma se încadrează într-o categorie de venit neimpozabil, inclusiv în logica art. 20 din Codul fiscal. În lipsa unor asemenea confirmări, contractul de împrumut rămâne un înscris insuficient, care nu poate produce, de unul singur, efectul diminuării venitului estimat.

Instanța de apel admite, la nivel de principiu, că împrumutul nu este „venit” în sens economic, deoarece presupune obligația de restituire. Totuși, în materia estimării indirecte, acest principiu este aplicat prin filtrul impus de art. 226^6 alin. (6^2), care cere ca împrumutul invocat să fie nu doar declarat, ci și demonstrat în mod credibil, inclusiv sub aspectul provenienței și al legăturii lui cu fluxurile imputate.

Deaceea, instanța reține că simpla invocare a împrumutului din 05.07.2009 și a certificatelor vamale TV-28 nr. 329437 din 13.07.2009 și nr. 329438 din 13.07.2009 nu este suficientă, atât timp cât nu se arată concret cum anume aceste sume explică intrările considerate problematice pentru anii fiscali A/2012–A/2015 și nici nu se demonstrează îndeplinirea condițiilor de diminuare prevăzute de art. 2266 alin. (6^2).

Instanța mai subliniază că art. 226^9 din Codul fiscal, care reglementează metoda fluxului mijloacelor bănești, obligă la o comparație între intrările și ieșirile de bani din conturi și din numerar, pe de o parte, și sursele justificate, pe de altă parte. Când apar diferențe pozitive neacoperite de surse confirmate, acestea constituie baza venitului impozabil estimat. În această schemă, un împrumut poate

reduce diferența numai dacă se demonstrează că el este sursa reală a intrărilor și că este verificabil, nu doar o explicație formală.

În plus, instanța consideră că această exigență de probă este susținută și de art. 226^{15} din Codul fiscal, care reglementează conduita părților în controlul fiscal la persoana fizică. Contribuabilul are obligația să prezinte documente și explicații la inițiere și pe parcursul controlului, iar dacă informațiile sunt incomplete ori nu permit verificarea situației fiscale, organul fiscal este în drept să stabilească obiectul impozabil în baza probelor reale acumulate.

Prin urmare, solicitarea de către Serviciul fiscal a unor elemente care urmează a fi verificate privind capacitatea financiară a împrumutătorului, parcursul banilor și legătura dintre suma invocată și fluxurile imputate nu este calificată de instanță drept exces, ci drept o consecință firească a regimului legal al metodelor indirecte, construit pentru a preveni justificarea artificială a fluxurilor neexplicate.

În final, referitor la împrumutul pretins din anul 2013, instanța reține că diferențele de cuantum și lipsa unei corelări clare între înscrisuri și fluxurile analizate slăbesc credibilitatea apărării. În aceste condiții, și în absența unor probe concludente care să clarifice suma exactă, proveniența și transferul efectiv al banilor, instanța consideră justificată concluzia organului fiscal de a nu accepta împrumutul ca temei de diminuare a venitului estimat și de a menține sumele în analiza fluxurilor ce a stat la baza obligațiilor fiscale stabilite prin actele contestate.

Referitor la donațiile către fiii reclamantei din 30.05.2012 și la acordurile de „repunere” din 08.12.2022, instanța reține că problema fiscală analizată de Serviciul Fiscal a fost plasată în anii controlați A/2012–A/2016, iar actele de donație invocate sunt anterioare, din 30.05.2012. Chiar dacă, în plan civil, reclamanta invocă acordurile nr. 1-406, 1-407, 1-408, 1-409 din 08.12.2022 și certificatele cadastrale din 16.12.2022 pentru a susține repunerea în situația inițială, instanța subliniază că asemenea înscrisuri ulterioare emiterii Deciziei nr. 521/3928 din 05.10.2022 nu pot, prin ele însele, să anuleze retroactiv fundamentul factual și juridic pe care Serviciul fiscal a operat la data emiterii deciziei, cu atât mai mult cu cât, în materia donației, efectele de revocare sunt supuse unui regim civil distinct și strict.

În prezentul caz, Serviciul fiscal a motivat că respectivele acorduri nu existau la data de 05.10.2022 și că nu poate fi stabilit, din ele, temeiul juridic și valabilitatea mecanismului de revocare, aspecte care fac ca înscrisurile să nu fie apte, în faza respectivă, să răstoarne concluziile fiscale.

În ceea ce privește critica de nemotivare a actelor administrative, instanța verifică dacă deciziile contestate cuprind elementele esențiale: faptele reținute, metoda utilizată, cuantificările pe ani fiscali, normele aplicate și raționamentul pentru care apărările sunt acceptate sau respinse.

Din datele prezentate în dosar, instanța reține că Decizia nr. 521/3928 din 05.10.2022 indică obligațiile fiscale stabilite cum sunt impozitul, majorările și amenzile și temeiurile legale, iar Decizia nr. 754/31 din 31.01.2023 expune motivele de respingere a contestației, inclusiv considerente privind tardivitatea unor înscrisuri datate în decembrie 2022, insuficiența probelor pentru diminuare în sensul art. 226^{6} alin. (6^{2}) și imposibilitatea verificării terților.

Colegiul reține că deși reclamanta apreciază motivarea ca „insuficientă” nu echivalează, prin sine, cu lipsa motivării în sensul unui viciu de nulitate, cât timp instanța poate urmări firul logic de fapte, normă, concluzie și poate realiza controlul judecătoresc.

În privința actelor de executare și a sechestrului, instanța reține caracterul lor derivat din existența unei restanțe reflectate în evidențele fiscale la momentul emiterii Hotărârii seria AH nr. 0049994 din 16.11.2022, precum și regula fiscală potrivit căreia contestarea deciziei de impunere, nu suspendă automat executarea în lipsa unei dispoziții exprese de suspendare.

Întrucât instanța menține ca legal actul fiscal de bază, adică Decizia nr. 521/3928 din 05.10.2022, menținută prin Decizia nr. 754/31 din 31.01.2023, actele derivate rămân, de regulă, menținute, dacă nu se probează vicii proprii determinate de competență, procedură, comunicare, identificarea eronată a restanței la data de 16.11.2022 sau disproporționalitate vădită.

Referitor la sechestrul aplicat prin Actul de sechestru AS nr. 0018445 din 14.03.2023, instanța de apel reține că o asemenea măsură are natura unei măsuri de asigurare a stingerii obligației fiscale și, prin urmare, este supusă unui control judecătoresc distinct, centrat pe necesitatea și proporționalitatea ingerinței, nu pe oportunitatea alegerii făcute de Servicul fiscal.

Cu alte cuvinte, instanța nu substituie organul fiscal în selectarea bunului sau în alegerea tehnicii de evaluare, dar verifică dacă există o justificare obiectivă pentru instituirea sechestrului și dacă măsura nu depășește ceea ce este rezonabil pentru garantarea restanței.

În această logică, instanța pornește de la împrejurarea că, la momentul emiterii actului de sechestru din 14.03.2023, autoritatea fiscală a invocat existența unei restanțe fiscale rezultate din actele de impunere aflate în evidența organului fiscal și din neexecutarea benevolă în termen. Într-un asemenea context, sechestrul poate fi, în principiu, o măsură necesară pentru a preveni sustragerea bunurilor și pentru a asigura executarea, cu condiția ca organul fiscal să respecte exigențele de legalitate și să păstreze un raport just între scopul urmărit și povara impusă contribuabilului.

Pe dimensiunea proporționalității, critica reclamantei vizează, în esență, două elemente: valoarea bunului pus sub sechestru ar depăși semnificativ

cuantumul obligației fiscale, iar suprafața construcției ar fi fost indicată greșit, ceea ce ar distorsiona valoarea și întinderea măsurii.

Instanța subliniază că asemenea obiecții sunt, în mod legitim, apte să pună în discuție proporționalitatea, însă ele nu se pot întemeia pe simple afirmații sau pe un dezacord de principiu cu evaluarea utilizată de Serviciul fiscal. Într-un litigiu de contencios administrativ, sarcina de a demonstra caracterul vădit disproporționat al sechestrului revine reclamantei, iar probatoriul trebuie să fie suficient de convingător, ancorat în înscrisuri și date certe.

Prin urmare, atunci când se invocă o diferență de suprafață, nu este suficient să se afirme că suprafața reală este mai mare decât cea reținută în act. Reclamanta trebuie să probeze, prin acte cadastrale, documentație tehnică sau alte înscrisuri oficiale, care este suprafața înregistrată, ce reprezintă suprafața menționată de organul fiscal și în ce măsură această diferență a influențat efectiv evaluarea bunului și, implicit, intensitatea ingerinței. Numai dacă se constată că eroarea este una materială, relevantă și aptă să modifice substanțial premisele evaluării, instanța poate concluziona că sechestrul a fost dispus în baza unor date eronate și, în consecință, afectează legalitatea măsurii.

La fel, în privința valorii bunului, instanța reține că diferența dintre o valoare cadastrală utilizată de autoritate și o valoare estimată pe piață de un evaluator privat nu conduce automat la concluzia de nelegalitate. Disproporționalitatea devine relevantă juridic atunci când se dovedește că valoarea bunului pus sub sechestru depășește fără justificare ceea ce este necesar pentru garantarea creanței fiscale, iar organul fiscal nu a arătat de ce nu a putut alege o măsură mai puțin împovărătoare sau un alt bun ori o altă modalitate de garantare. Cu alte cuvinte, instanța caută un exces vădit, nu o diferență explicabilă prin metode diferite de evaluare.

Pentru toate aceste considerente, instanța de apel concluzionează că, în speță, Serviciul fiscal a aplicat cadrul normativ al metodelor indirecte în limitele legii, a parcurs o succesiune procedurală legală de inițiere prin decizia nr. 79276/29 din 29.05.2021, act inițial nr. 5-711129 din 30.09.2021, control repetat dispus prin decizia nr. 52605/95/Pr din 08.12.2021, act repetat nr. 5-721389 din 20.06.2022, decizie de impunere nr. 521/3928 din 05.10.2022, decizie pe contestație nr. 754/31 din 31.01.2023, iar reclamanta nu a răsturnat concluziile fiscale printr-un probatoriu complet, verificabil și prezentat în fazele utile ale procedurii, în special sub standardul cerut de art. 226^{6} alin. (6^{2}) pentru acceptarea împrumuturilor ca diminuare a venitului estimat și sub standardul necesar pentru reclasificarea depunerilor de terți ca simple operațiuni tehnice. În consecință, actele administrative fiscale contestate se mențin, iar, odată cu ele, se mențin și actele derivate de executare și măsurile asigurătorii, nefiind demonstrate vicii proprii apte să atragă anularea lor separată.

Instanța de apel constată că prima instanță a ajuns în mod eronat la concluzia temeiniciei acțiunii, deoarece a tratat apărările reclamantei prin prisma unor teze generale, fără a le supune standardului special de probă instituit pentru estimarea venitului prin metode indirecte și fără a raporta concluziile la momentul emiterii actelor fiscale contestate, în special la Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 521/3928 din 05.10.2022, întemeiată pe Actul de control fiscal repetat nr. 5-721389 din 20.06.2022, cu prelungirile aferente.

Mai mult, Curtea constată că hotărârea primei instanțe se limitează la o analiză generală și superficială, care nu răspunde exigențelor minime de motivare. Or, motivarea nu este o formalitate, ci o garanție esențială a legalității și a controlului judiciar efectiv: instanța are obligația să arate clar ce fapte consideră dovedite, prin ce probe, care sunt normele determinante și de ce acestea conduc la soluția pronunțată. Lipsa unui asemenea demers transformă hotărârea într-un act declarativ, în care soluția este afirmată, dar nu este demonstrată.

Curtea subliniază că simpla enumerare a susținerilor reclamantei, chiar dacă este însoțită de trimiteri la anumite înscrisuri sau texte de lege, nu echivalează cu o analiză judiciară propriu-zisă. Prima instanță trebuia să verifice dacă probele invocate sunt pertinente, concludente și credibile, dacă sunt apte să răstoarne constatările actului fiscal contestat și dacă, raportat la momentul emiterii actelor administrative, exista un suport probator suficient pentru concluzia de nelegalitate. O asemenea verificare lipsește, în mod esențial, din hotărârea atacată.

În consecință, Curtea reține că omisiunea de a realiza o analiză efectivă și de a motiva în mod coerent raportul dintre fapte, probe și normele aplicabile constituie o deficiență majoră de motivare, care afectează caracterul verificabil al hotărârii și, implicit, legalitatea acesteia, întrucât împiedică exercitarea unui control jurisdicțional real asupra raționamentului instanței de fond.

În conformitate cu prevederile art.240 alin.(1) lit. c) 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 Serviciul Fiscal de Stat, se admite.

Se casează integral hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 04 iunie 2024, și pe cauza dată se emite o nouă decizie prin care:

Acțiunile în contencios administrativ înaintate de Podolco Miroslava către Serviciul Fiscal de Stat, Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova, cu privire la anularea actelor administrative, se resping ca fiind neîntemeiate.

Decizia cu drept de recurs, la Curtea Supremă de Justiție, în termen de două luni.

Preşedintele şedinţei,
Judecătorul Mîra Ghenadie

Judecătorii Cașcaval Andrei

Sîrbu Victoria