Dosar nr. 3-3498/2024

H O T Ă R Î R E
Î N N U M E L E L E G I I
Dispozitivul hotărârii pronunţat public la 12 februarie 2026 în mun. Chişinău
Hotărârea integrală întocmită la 24 martie 2026

Judecătoria Chişinău
Instanţa compusă din:
Preşedintele şedinţei, judecătorul Gheorghe MÎŢU
Grefier Olga SUŞCHEVICI

Cu participarea:
Reprezentantului reclamantului ***** – avocatul *****
Reprezentantului pîrîtului Serviciul Fiscal de Stat – *****

Examinînd în şedinţa de judecată publică cauza de contencios administrativ la cererea de chemare în judecată depusă de ***** către Serviciul Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative individuale defavorabile,

A C O N S T A T A T:

Aspecte procedurale.

La 15 iulie 2024 la Judecătoria Chișinău (sediul Rîșcani) a fost înregistrată cererea de chemare în judecată înaintată de avocatul *****în numele și interesele reclamantului ***** către Serviciul Fiscal de Stat cu privire la anularea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 771/2829 din 28.09.2023 asupra cazului de încălcare a legislației; Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 771/1282 din 18.04.2024, asupra cazului de încălcare a legislației și Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/147 din 27.06.2024, emisă pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 771/1282 din 18.04.2024 (f.d. 5-75).

La 15 iulie 2024 cauza de contencios administrativ la cererea de chemare în judecată depusă de ***** către Serviciul Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor administrative individuale defavorabile, a fost repartizată în mod automat-aleatoriu judecătoarei Lucia Bagrin (f.d. 1).

Prin încheierea vicepreședintelui interimar al Judecătoriei Chișinău din 11 februarie 2025, s-a dispus redistribuirea cauzei, unui alt judecător specializat în materie de contencios administrativ din cadrul Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani) (f.d. 152).

La 12 februarie 2025 cauza de contencios administrativ la cererea de chemare în judecată depusă de ***** către Serviciul Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor administrative individuale defavorabile, a fost repartizată în mod aleatoriu judecătorului Gheorghe Mîțu, specializat în examinarea cauzelor de contencios administrativ (f.d. 153).

Argumentele și solicitările reclamantului.

La data de 15 iulie 2024, avocatul ***** în numele și interesele reclamantului ***** a depus acțiune în contencios administrativ către Serviciul Fiscal de Stat privind contestarea actului administrativ individual defavorabil, prin care a solicitat:

1) Anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 771/2829 din 28.09.2023 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de *****;

2) Anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 771/1282 din 18.04.2024 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de *****;

3) Anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/147 din 27.06.2024 pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. 771/1282 din 18.04.2024 asupra cazului de încălcare a legislației.

În motivarea acțiunii reclamantul a menționat că, la data de 01.03.2014, ***** i-a împrumutat lui ***** suma de 100 000 euro, fapt confirmat printr-o recipisă întocmită de acesta, cu termen de rambursare de 14 luni. Reclamantul a precizat că suma provenea din economiile personale și familiale declarate anterior organelor fiscale, precum și dintr-un împrumut contractat în anul 2007.

Reclamantul a invocat că debitorul nu și-a executat obligația de restituire, iar prin hotărâre judecătorească s-a dispus încasarea datoriei, dobânzii și cheltuielilor de judecată. Potrivit reclamantului, ulterior, în urma unei plângeri depuse de pârât, organul fiscal a inițiat controale și a emis acte prin care i-au fost stabilite obligații fiscale suplimentare și sancțiuni.

***** a menționat că anterior, printr-un răspuns oficial al autorității fiscale, s-a constatat că acesta nu este subiect al estimării veniturilor prin metode indirecte, soluție care nu a fost contestată și a dobândit putere de lucru decis. În opinia reclamantului, emiterea ulterioară a actelor fiscale contravine acestei soluții și încalcă principiile legalității și securității juridice.

Potrivit reclamantului actele contestate sunt ilegale și neîntemeiate, aduc atingere dreptului de proprietate și au fost emise cu încălcarea normelor Codului fiscal și Codului administrativ, solicitând anularea acestora pe cale judiciară.

Partea reclamantă a menționat că organul fiscal a calculat impozitul pe venit pentru anul 2014 și majorările aferente ignorând declarațiile privind disponibilul mijloacelor bănești deținute la 01.01.2012, prin care se confirma existența sumei de 3.830.000 lei. Reclamantul a precizat că, în anul 2014, a obținut venituri salariale minime, acoperite integral de scutirea personală, motiv pentru care nu avea obligația de a achita impozit pe venit și nici de a depune declarația fiscală.

***** a invocat că organul fiscal a inițiat controlul și a stabilit obligații fiscale după expirarea termenului de prescripție de 4 ani, aferent anului 2014, încălcând prevederile legale privind termenul de determinare a obligațiilor fiscale. Potrivit reclamantului, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale era stins, iar intervenția ulterioară reprezintă o încălcare a principiului securității raporturilor juridice.

Reclamantul a menționat că aplicarea prevederilor legale adoptate ulterior (intrate în vigoare în 2022) la o situație juridică din anul 2014 constituie o aplicare retroactivă a legii, contrară legislației civile și constituționale. Totodată, reclamantul a invocat jurisprudența Curții Constituționale, potrivit căreia lipsa unor termene de prescripție sau aplicarea disproporționată a obligațiilor fiscale afectează dreptul de proprietate.

Reclamantul a precizat că nu a fost informat despre inițierea unei verificări fiscale prealabile și că organul fiscal nu a respectat procedurile legale aplicabile pentru stabilirea calității de subiect al estimării prin metode indirecte. Potrivit reclamantului, venitul estimat de autoritatea fiscală reprezintă, în realitate, mijloace bănești a căror proveniență a fost justificată anterior prin declarații și explicații prezentate organului fiscal.

Existența împrumutului acordat a fost confirmată prin hotărâre judecătorească, fără a fi constatate ilegalități, iar concluziile organului fiscal privind proveniența nejustificată a mijloacelor bănești sunt neîntemeiate și contrare probelor administrate.

În final, potrivit reclamantului, sarcina probei privind caracterul impozabil al veniturilor estimate revine organului fiscal, iar acesta nu a demonstrat în mod legal existența unor venituri impozabile nedeclarate.

Decizia de efectuare a controlului fiscal repetat a fost nejustificată, în condițiile în care organul fiscal a limitat examinarea doar la probele prezentate în cadrul controlului inițial, fără a analiza complet situația de fapt. Reclamantul a invocat că o asemenea abordare contravine scopului controlului repetat și afectează dreptul la apărare.

Termenul de 45 de zile invocat de organul fiscal nu era aplicabil pentru perioada anului 2014 și că, în orice caz, autoritatea fiscală deținea deja declarațiile privind disponibilul mijloacelor bănești depuse în anul 2012, nefiind necesară prezentarea unor înscrisuri suplimentare.

Potrivit reclamantului, în cadrul controlului repetat a fost prezentat și contractul de împrumut din 28.05.2007, care confirmă existența unor mijloace bănești neimpozabile disponibile în anul 2014, inclusiv pentru acordarea împrumutului de 100.000 euro, aspect ce trebuia analizat în coroborare cu declarațiile din 2012.

Potrivit legislației fiscale aplicabile în anul 2014, venitul impozabil estimat trebuia diminuat cu suma de 500 000 lei sau cu mijloacele bănești declarate anterior, iar organul fiscal a omis aplicarea acestor prevederi.

În final, reclamantul a menționat că neaplicarea deducerii legale conduce la majorarea nejustificată a bazei impozabile și constituie un argument suplimentar privind ilegalitatea actelor administrative contestate.

În drept, partea reclamantă și-a întemeiat acțiunea în baza art. 11, art. 21 alin. (2)–(3), art. 22 alin. (1), art. 83 alin. (2) lit. a), art. 141 alin. (1), art. 214 alin. (6)–(7), art. 226, art. 226^{1}, art. 226^{3}, art. 226^{7} alin. (1), art. 226 alin. (6)–(7), art. 249 alin. (1) lit. c), art. 264 alin. (1) din Codul fiscal; art. 6 alin. (1), art. 9 alin. (2), art. 10 alin. (1), art. 14, art. 137, art. 139 alin. (1), (4), art. 140 din Codul administrativ; art. 7 alin. (1), art. 965 din Codul civil; art. 46 alin. (3), art. 76 din Constituția Republicii Moldova; art. 73 alin. (3)–(4) din Legea nr. 100/2017 cu privire la actele normative, precum și în baza jurisprudenței Curții Constituționale și a Curții Europene a Drepturilor Omului.

Obiecțiile autorității publice pîrîte.

La data de 14 august 2024, pîrîtul Serviciul Fiscal de Stat a depus referință prin care a solicitat respingerea acțiunii în contencios administrativ ca nefondată (f.d. 79-81).

În motivarea referinței, autoritatea pârâtă a menționat că, în urma controlului fiscal efectuat pentru perioada anului 2014, s-a stabilit că reclamantul a obținut venit impozabil estimat nedeclarat în sumă de 1.886.953 lei, determinat prin metode indirecte, iar impozitul pe venit neachitat constituie 335.183 lei.

Pârâta a precizat că reclamantul a încălcat prevederile legislației fiscale prin neprezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit și prin eschivarea de la calcularea și achitarea acestuia, fiind calculate suplimentar majorări de întârziere și sancțiuni.

Potrivit autorității fiscale, în urma contestației depuse de reclamant, s-a dispus efectuarea unui control fiscal repetat, însă rezultatele controlului inițial au fost menținute, întrucât nu au fost prezentate probe suficiente care să justifice proveniența mijloacelor bănești utilizate.

Pârâta a invocat că reclamantul nu a prezentat în termenul legal de 45 de zile documente confirmative privind mijloacele băneşti împrumutate, iar documentele depuse ulterior nu pot fi luate în considerare conform prevederilor legale.

Totodată, potrivit autorității fiscale, estimarea obligației fiscale a fost realizată în baza informațiilor disponibile din sistemele instituționale, inclusiv declarațiile depuse, datele furnizate de instituții financiare și de organele cadastrale, fiind aplicate metode indirecte prevăzute de lege.

Pârâta a menționat că, deși reclamantul a invocat existența unor mijloace bănești declarate anterior, cadrul legal modificat începând cu anul 2022 nu mai permite diminuarea venitului estimat cu aceste sume, iar prevederile respective sunt aplicabile controalelor inițiate după această dată.

Referitor la termenul de prescripție, pârâta a invocat că acesta nu este aplicabil în cazul în care contribuabilul nu a prezentat declarația fiscală sau a furnizat informații eronate, fiind incidente prevederile legale care permit determinarea obligațiilor fiscale și după expirarea termenului general.

Controlul fiscal a fost inițiat în baza analizei de risc și cu respectarea procedurilor legale, contribuabilul fiind informat corespunzător despre desfășurarea acestuia și despre obligațiile sale.

Deciziile emise sunt legale și întemeiate, fiind adoptate în baza probelor administrate și a normelor legale aplicabile, iar susținerile reclamantului sunt neîntemeiate, motiv pentru care s-a solicitat respingerea acțiunii.

În temeiul art.224 alin. (l) lit.(f) din Codul administrativ, Serviciul Fiscal de Stat, a solicitat instanţei respingerea acţiunii ca neîntemeiată.

Poziția participanților la proces expusă în ședința de judecată.

În ședința de judecată reclamantul ***** nu s-a prezentat, fiind reprezentat de avocatul *****(în baza mandatului seria/nr. MA 2172328 din 23.02.2024), care a susținut cererea de chemare în judecată sub toate aspectele de fapt și de drept, solicitând admiterea integrală a acțiunii.

În ședința de judecată reprezentantul pîrîtului Serviciul Fiscal de Stat – Ludmila Starîș (împuternicită prin procura nr. 78 din 3 aprilie 2025) nu a recunoscut acțiunea și a solicitat respingerea acesteia ca fiind neîntemeiată.

Verificarea întrunirii condițiilor de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ.

În privinţa admisibilității acţiunii în contencios administrativ, instanța de judecată relevă următoarele.

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

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

Conform art. 207, alin. (2) Cod administrativ, acțiunea în contencios administrativ se declară inadmisibilă în special când:

a) există o hotărâre judecătorească definitivă cu privire la un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept;

b) există o încheiere judecătorească prin care s-a dispus încetarea procesului în legătură cu faptul că reclamantul a renunțat la acțiune sau și-a retras acțiunea într-un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept sau că între parți s-a încheiat o tranzacție de împăcare;

c) la aceeași sau la altă instanță de judecată se examinează o acțiune între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept;

d) acțiunea a fost depusă după expirarea termenului prevăzut la art. 209;

e) reclamantul nu poate revendica încălcarea, prin activitatea administrativă, a unui drept în sensul art. 17;

f) nu sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 208;

g) acțiunea a fost depusă de o persoană fără împuterniciri în acest sens;

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

Lista temeiurilor de inadmisibilitate a acțiunii în contenciosul administrativ prevăzută de art. 207, alin. (2) din Codul administrativ nu este una exhaustivă, ci enunțiativă, fapt care poate fi dedus din interpretarea literală a cuvintelor ”în special cînd” din cuprinsul acestui text de lege.

Prin urmare, prin raportare la prevederile art. 207, alin. (1) Cod administrativ, instanța verifică din oficiu dacă sînt întrunite condițiile pentru admisibilitatea unei acțiuni în contenciosul administrativ sau a unor capete de cerere din cuprinsul acțiunii în contencios administrativ, nefiind legată exclusiv de temeiurile de inadmisinbilitate menționate la art. 207, alin. (2) din Codul administrativ.

Dispozițiile legale citate mai sus enunță temeiurile de bază de admisibilitate a acțiunii în contencios administrative, după cum urmează:

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

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

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

d) respectarea procedurii prealabile;

e) respectarea termenului de înaintare a acțiunii;

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

Respectiv, instanța de judecată va analiza fiecare temei de admisibilitate a acțiunii în contencios administrative în baza criteriilor enunțate.

a) În ceea ce privește prima condiție de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ, care presupune existența unui act administrativ individual defavorabil (dispoziție, decizie sau altă măsură oficială) întreprins de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public și comunicat destinatarului, în cadrul examinării cauzei s-a constatat că, având în vedere conținutul acțiunii formulate de reclamant și esența revendicărilor acestora, reclamantul contestă Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 771/2829 din 28.09.2023 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de *****, Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 771/1282 din 18.04.2024 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de *****, precum și Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/147 din 27.06.2024 pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. 771/1282 din 18.04.2024 asupra cazului de încălcare a legislației.

În consecință, pretențiile reclamantului se circumscriu acțiunii în contestare, în sensul art. 206 alin. (1) lit. a) și art. 224 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, fiind susceptibile de examinare de către instanța de contencios administrativ, deoarece elementul central al obiectului acțiunii în contestare constă în anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual.

Din materialele dosarului rezultă că, în temeiul Deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-146979/22 din 22 mai 2023, la persoana fizică ***** a fost efectuat un control fiscal la fața locului, prin metoda verificării tematice, pentru perioada fiscală A/2014 (f.d. 157 vol. V-I dosar administrativ).

Rezultatele controlului au fost consemnate în actul de control nr. 3-622149, prelungit pe formularele nr. 3-622150 și nr. 3-622151 din 11 august 2023 (f.d. 204-210 vol. V-I dosar administrativ).

În baza acestuia, a fost emisă Decizia asupra cazului de încălcare a legislației fiscale nr. 771/2829 din 28 septembrie 2023 (f.d. 221-222 vol. V-I dosar administrativ).

La data de 24 octombrie 2023 contribuabilul a depus contestație împotriva Deciziei nr. 771/2829 din 28 septembrie 2023.

Ulterior, prin Decizia nr.754/321 din 14.12.2023 pe marginea contestației împotriva Deciziei nr.771/2829 din 28.09.2023, emisă de Direcția generală control, s-a decis suspendarea executării acesteia și efectuarea unui control repetat (f.d. 1-3 vol. V-II dosar administrativ).

În temeiul Deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-155195/11 din 11 ianuarie 2024, la persoana fizică ***** a fost efectuat un control fiscal repetat, la fața locului, prin metoda verificării tematice, pentru perioada fiscală A/2014 (f.d. 29 vol. V-II dosar administrativ).

Rezultatele controlului fiscal repetat au fost consemnate în actul de control nr. 5-732162, prelungit pe formularul nr. 3-625349 din 22.02.2024 (f.d. 45-51 vol. V-II dosar administrativ).

În baza actelor de control nominalizate, a fost emisă Decizia asupra cazului de încălcare a legislației fiscale nr. nr.771/1282 din 18.04.2024 (f.d. 75-77 vol. V-II dosar administrativ).

Nefiind de acord cu rezultatele controlului fiscal, la data de 16.05.2024, ***** a formulat cerere prealabilă/contestație împotriva deciziilor Serviciului Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației nr. 771/2829 din 28.09.2023 și nr. 771/1282 din 18.04.2024 solicitînd anularea acestora ca fiind ilegale (f.d. 81-89 vol. V-II dosar administrativ).

Prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/147 din 27.06.2024 s-a respins contestația (cererea prealabilă) formulată de ***** împotriva deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr. 771/2829 din 28.09.2023 și nr. 771/1282 din 18.04.2024 (f.d. 99-101 vol. V-II dosar administrativ).

Nefiind de acord cu Decizia nr. 754/147 din 27.06.2024, emisă de Serviciul Fiscal de Stat, *****, la 15 iulie 2024, s-a adresat cu prezenta acțiune în instanța de judecată (f.d. 5-14).

În privința primei condiții de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ, se constată că Deciziile Serviciului Fiscal de Stat nr. 771/2829 din 28.09.2023 și nr. 771/1282 din 18.04.2024, precum și Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/147 din 27.06.2024, se încadrează în noțiunea act administrativ individual, emanând de la o autoritate publică, reprezentând o măsură oficială întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, cu scopul de a produce nemijlocit efecte juridice. Totodată, actele contestate au caracter defavorabil pentru reclamant, întrucât instituie în sarcina acestuia obligația de a achita la bugetul de stat taxe, impozite și sancțiuni pecuniare.

b) Referitor la cea de-a doua condiție de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ, care vizează competența jurisdicțională materială și teritorială a instanței de

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

c) Referitor la cea de-a treia condiție de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ, care vizează respectarea cerințelor de formă și conținut a acțiunii în contencios administrativ, instanța de judecată relevă că cererea de chemare în judecată înaintată de reclamant corespunde în totalitate exigențelor privind forma și conținutul, iar careva inadvertențe în acest sens nu au fost constatate și nici invocate de către pîrît.

d) Referitor la cea de-a patra și a cincea condiție de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ, care vizează respectarea procedurii prealabile și a termenului de înaintare a acțiunii, instanța de judecată reține următoarele.

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

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

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

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

Actele dosarului și circumstanțele expuse *supra* confirmă respectarea condițiilor procedurii prealabile, precum și a termenului legal de înaintare a acțiunii în contencios administrativ.

În procesul examinării cauzei s-a stabilit cu certitudine că, în temeiul Deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-146979/22 din 22 mai 2023, la persoana fizică ***** a fost efectuat control fiscal la fața locului, prin metoda verificării tematice, pentru perioada fiscală A/2014 (f.d. 157 vol. V-I dosar administrativ).

Rezultatele controlului au fost consemnate în actul de control nr. 3-622149, prelungit pe formularele nr. 3-622150 și nr. 3-622151 din 11 august 2023 (f.d. 204-210 vol. V-I dosar administrativ).

La 22 august 2024, reclamantul a formulat dezacord cu privire la actul de control fiscal menționat (f.d. 200-203 vol. V-I dosar administrativ)

Ulterior, fiind emisă Decizia asupra cazului de încălcare a legislației fiscale nr. 771/2829 din 28 septembrie 2023 (f.d. 221-222 vol. V-I dosar administrativ).

Decizia nominalizată, fiind comunicată contribuabilului la 28 septembrie 2023, contra semnătură.

Astfel, la 24 octombrie 2023, contribuabilul a depus contestație împotriva Deciziei nr. 771/2829 din 28 septembrie 2023 (f.d. 211-214 vol. V-I dosar administrativ).

Prin Decizia nr. 754/321 din 14.12.2023, emisă de Direcția generală control, s-a dispus suspendarea executării deciziei și efectuarea unui control repetat (f.d. 1-3 vol. V-II dosar administrativ).

Ulterior, în temeiul Deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-155195/11 din 11 ianuarie 2024, la persoana fizică ***** a fost efectuat control fiscal repetat la fața locului, prin metoda verificării tematice, pentru perioada fiscală A/2014 (f.d. 29 vol. V-II dosar administrativ).

Rezultatele controlului repetat au fost consemnate în actul de control nr. 5-732162, prelungit pe formularul nr. 3-625349 din 22.02.2024 (f.d. 45-51 vol. V-II dosar administrativ).

La 06.03.2024, reclamantul a formulat dezacord cu privire la actul de control fiscal nr. 5-732162 din 22.02.2024 (f.d. 64-69 vol. V-II dosar administrativ).

La data de 18.04.2024 Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia asupra cazului de încălcare a legislației fiscale nr. 771/1282 (f.d. 75-77 vol. V-II dosar administrativ).

Decizia a fost comunicată reclamantului la 23 aprilie 2024, contra semnătură (f.d. 75 verso vol. V-II dosar administrativ).

Nefiind de acord cu rezultatele controlului fiscal, la 16.05.2024, ***** a formulat contestație prealabilă împotriva deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr. 771/2829 din 28.09.2023 și nr. 771/1282 din 18.04.2024, solicitând anularea acestora ca fiind ilegale (f.d. 81-89 vol. V-II dosar administrativ).

Prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/147 din 27.06.2024 contestația a fost respinsă (f.d. 99-101 vol. V-II dosar administrativ), Decizia fiind comunicată reclamantului prin scrisoarea nr. 26-24-11/111288 din 28 iunie 2024, expediată prin intermediul poștei electronice, inclusiv și prin scrisoare recomandată (f.d. 86-88).

Nefiind de acord cu Decizia nr. 754/147 din 27.06.2024, la 15 iulie 2024 reclamantul a înaintat prezenta acțiune în instanță (f.d. 5-14).

În aceste circumstanțe, se constată că acțiunea în contencios administrativ a fost formulată în termenul prevăzut de art. 209 din Codul administrativ.

e) Referitor la cea de-a șasea condiție de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ, care vizează revendicarea de către reclamant a unui drept vătămat propriu căruia i s-a adus atingere prin activitate administrativă, instanța de judecată reține următoarele.

Admisibilitatea acțiunii în contencios administrativ este condiționată *inter alia* de revendicarea de către reclamant a încălcării unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice.

Din prevederile art. 53, alin. (1) din Constituție, rezultă că persoana *vătămată într-un drept al său* (s.i.) de o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluţionarea în termenul legal a unei cereri, este îndreptăţită să obţină recunoaşterea dreptului pretins, anularea actului şi repararea pagubei.

Din prevederile art. 20 din Codul administrativ rezultă: dacă printr-o activitate administrativă se încalcă un drept legitim sau o libertate stabilită prin lege, acest drept poate fi revendicat printr-o acțiune în contencios administrativ, cu privire la care decid instanțele de

judecată competente pentru examinarea procedurii de contencios administrativ, conform prezentului cod.

Din prevederile art. 207, alin. (2), lit. e) Cod administrativ, rezultă că acțiunea în contencios administrativ se declară inadmisibilă în special cînd: reclamantul nu poate revendica încălcarea, prin activitatea administrativă, a unui drept în sensul art. 17.

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

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

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

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

Reclamantul ***** revendică apărarea pe calea controlului judecătoresc a unui drept în sensul art.17 Cod administrativ, ori la caz, reclamantul își exercită dreptul de a solicita control judecătoresc asupra actelor administrative individuale contestate, invocând încălcarea drepturilor sale prin impunerea spre plată a unor taxe, impozite și sancțiuni nejustificate.

În aceste circumstanțe, se constată că este întrunită și condiția privind revendicarea unui drept legitim, în accepțiunea art. 39 din Codul administrativ.

Corespunzător, condiția revendicării unui drept legitim este întrunită.

Alte motive de inadmisibilitate a acțiunii în baza art.207 Cod administrativ, la caz lipsesc.

Temeinicia acţiunii.

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

În conformitate cu prevederile art. 20, alin. (1) din Codul administrativ, dacă printr-o activitate administrativă se încalcă un drept legitim sau o libertate stabilită prin lege, acest drept poate fi revendicat printr-o acțiune în contencios administrativ, cu privire la care decid instanțele de judecată competente pentru examinarea procedurii de contencios administrativ, conform prezentului cod.

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

În conformitate cu prevederile art. 219, alin. (1) Cod administrativ, instanţa de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile,

nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți.

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

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

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

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

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

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

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

În procesul examinării cauzei, s-a constatat că, la data de 01.03.2014, ***** i-a acordat lui ***** un împrumut în sumă de 100.000 euro, fapt confirmat printr-o recipisă întocmită de acesta, în care s-a indicat destinația sumei și termenul de rambursare de 14 luni.

Prin Hotărârea Judecătoriei Strășeni, sediul Central nr. 2-6/2020 din 24.07.2020, acțiunea înaintată de ***** a fost admisă parțial, fiind dispusă încasarea în mod solidar de la***** și ***** a sumei de 100.000 euro, a dobânzii de întârziere în mărime de 35.656,16 euro și a cheltuielilor de judecată (f.d. 170 vol. V-I dosar administrativ).

Hotărârea a fost menținută prin decizia Curții de Apel Chișinău nr. 2a-2695/20 din 6 iulie 2022 (f.d. 163-169 vol. V-I dosar administrativ).

La data de 6 noiembrie 2020, ***** a sesizat autoritatea fiscală cu privire la pretinse ilegalități comise de *****, iar în acest context contribuabilul a fost citat pentru a prezenta informații și explicații relevante (f.d. 10 vol. V-I dosar administrativ).

Ulterior, la 30 decembrie 2020, acesta s-a prezentat la Direcția deservire fiscală Strășeni și a oferit explicații privind proveniența sumei împrumutate (f.d. 8 vol. V-I dosar administrativ).

La 28 ianuarie 2021, reprezentantul *****, *****, a depus o solicitare la organul fiscal (f.d. 198 vol. V-I dosar administrativ), iar prin răspunsul Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-10/1-06/19905 din 24.02.2021 s-a constatat că persoana fizică ***** nu este subiect al estimării prin metode indirecte (f.d. 199 vol. V-I dosar administrativ).

Ulterior, la 30 iunie 2021, avocatul *****, în interesele lui***** și *****, a adresat o plângere organului fiscal, solicitând verificarea veniturilor lui ***** pentru perioada anterioară datei de 01.03.2014 (f.d. 193-197 vol. V-I dosar administrativ).

De asemenea, ***** a solicitat informații privind acțiunile întreprinse de autoritatea fiscală, iar prin răspunsul nr. 26-10/1-06-109628 din 14 noiembrie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a comunicat că asupra unei plângeri similare s-a pronunțat anterior și că eventualele litigii dintre persoane urmează a fi soluționate de instanțele judecătorești (f.d. 4 vol. V-I dosar administrativ).

Conform materialelor dosarului administrativ, la data de 8 februarie 2023, Serviciul Fiscal de Stat a fost sesizat de deputatul ***** cu privire la pretinse ilegalități comise de *****, sesizare înregistrată cu nr. 96-APC (f.d. 31-32 vol. V-I dosar administrativ).

În continuare, prin Ordinul directorului adjunct al Serviciului Fiscal de Stat nr. 83 din 3 aprilie 2023 privind aprobarea planului controalelor fiscale pentru trimestrul II al anului 2023, ***** a fost inclus în lista persoanelor supuse controlului fiscal (f.d. 33-34 vol. V-I dosar administrativ).

În temeiul Deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-146979/22 din 22 mai 2023, la persoana fizică ***** a fost efectuat un control fiscal la fața locului, prin metoda verificării tematice, pentru perioada fiscală A/2014 (f.d. 157 vol. V-I dosar administrativ).

Rezultatele controlului au fost consemnate în actul de control nr. 3-622149, prelungit pe formularele nr. 3-622150 și nr. 3-622151 din 11 august 2023 (f.d. 204-210 vol. V-I dosar administrativ).

În baza acestuia, a fost emisă Decizia asupra cazului de încălcare a legislației fiscale nr. 771/2829 din 28 septembrie 2023 (f.d. 221-222 vol. V-I dosar administrativ).

La data de 24 octombrie 2023 contribuabilul a depus contestație împotriva Deciziei nr. 771/2829 din 28 septembrie 2023.

Ulterior, prin Decizia nr.754/321 din 14.12.2023 pe marginea contestației împotriva Deciziei nr.771/2829 din 28.09.2023, emisă de Direcția generală control, s-a decis suspendarea executării acesteia și efectuarea unui control repetat. (f.d. 1-3 vol. V-II dosar administrativ)

În temeiul Deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-155195/11 din 11 ianuarie 2024, la persoana fizică ***** a fost efectuat un control fiscal repetat, la fața locului, prin metoda verificării tematice, pentru perioada fiscală A/2014 (f.d. 29 vol. V-II dosar administrativ).

Rezultatele controlului fiscal repetat au fost consemnate în actul de control nr. 5-732162, prelungit pe formularul nr. 3-625349 din 22.02.2024 (f.d. 45-51 vol. V-II dosar administrativ).

În baza actelor de control nominalizate, a fost emisă Decizia asupra cazului de încălcare a legislației fiscale nr. nr.771/1282 din 18.04.2024 (f.d. 75-77 vol. V-II dosar administrativ).

Nefiind de acord cu rezultatele controlului fiscal, la data de 16.05.2024, ***** a formulat cerere prealabilă/contestație împotriva deciziilor Serviciului Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației nr. 771/2829 din 28.09.2023 și nr. 771/1282 din 18.04.2024 solicitînd anularea acestora ca fiind ilegale (f.d. 81-89 vol. V-II dosar administrativ).

Prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/147 din 27.06.2024 s-a respins contestația (cererea prealabilă) formulată de ***** împotriva deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr. 771/2829 din 28.09.2023 și nr. 771/1282 din 18.04.2024 (f.d. 99-101 vol. V-II dosar administrativ).

Instanța de judecată relevă că la baza statului de drept, consacrat de art. 1 alin. (3) din Constituţie, stă *principiul legalităţii* **și** *supremației dreptului*.

Legalitatea, ca principiu de bază al statului de drept, presupune conformitatea normelor juridice cuprinse în diverse acte normative cu normele juridice superioare ca forță juridică, iar toate acestea, cu normele constituționale (art. 7 din Constituție), precum și cu tratatele internaționale la care Republica Moldova este parte (art. 4, alin. (2) și art. 8 din Constituție).

În domeniul dreptului administrativ, legalitatea, ca principiu de bază al statului de drept, presupune conformitatea actului administrativ cu normele superioare, care stabilesc condiţii privind adoptarea sau emiterea lor cuprinse în actele legislative. Importanţa principiului

legalităţii presupune ca legea să fie respectată, această exigenţă existând nu doar pentru indivizi, dar în mod egal şi pentru autorităţile publice şi private.

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

Art. 21 din Codul administrativ, intitulat ”Legalitatea” consacră principiul legalității ca fiind un principiu comun atît procedurii administrative, cît și procedurii contenciosului administrativ, statuînd că:

(1) Autoritățile publice și instanțele de judecată competente trebuie să acționeze în conformitate cu legea și alte acte normative.

(2) Exercitarea atribuțiilor legale nu poate fi contrară scopului pentru care acestea au fost reglementate.

(3) Autoritățile publice și instanțele de judecată competente nu pot dispune limitarea exercitării drepturilor și a libertăților persoanelor decît în cazurile și în condițiile expres stabilite de lege.

Instanța de judecată relevă că principiul legalității poate fi analizat în două sensuri:

- *formal*, și
- *material*.

Legalitatea activității administrative se referă deopotrivă atît la *aspectul formal* (acționarea autorităților publice în limitele competenței și atribuţiilor care le-au fost conferite și cu respectarea procedurii administrative reglementate de lege), cît și *aspectul material* (acționarea autorităților publice în strictă conformitate cu actele legislative de nivel superior).

Prin urmare, instanța de judecată va analiza în partea motivantă a prezentei hotărîri dacă autoritatea publică pîrîtă a respectat atît aspectul formal, cît și material al principiului legalității în activitatea administrativă pe care a desfășurat-o în raport cu reclamantul.

I. Referitor la respectarea de către autoritatea publică pîrîtă a aspectului *formal* a principiului legalității, instanța de judecată relevă că legalitatea formală sau procedurală asigură desfășurarea unei proceduri administrative echitabile pentru cetățeni, iar Codul administrativ reglementează anumite garanții procedurale care au menirea de a garanta dreptul la o bună administrare prin desfășurarea unei proceduri administrative echitabile de către autoritățile publice.

Implicit, desfășurarea unei proceduri administrative de către autoritățile publice cu desconsiderarea garanțiilor procedurale reglementate de Codul administrativ în Cartea a doua, are ca efect nu doar încălcarea drepturilor procedurale ale participanților la procedura administrativă, ci afactează însăși substanța dreptului subiecților de drept la o procedură administrativă echitabilă, aceasta devenind una inechitabilă.

Din prevederile art. 11, alin. (1) și (2) Cod administrativ rezultă că actele administrative individuale pot fi:

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

b) acte favorabile – actele care creează destinatarilor săi un beneficiu sau un avantaj de orice fel.

(2) Destinatarul unui act administrativ individual este doar persoana către care actul administrativ se îndreaptă. Terții, ale căror drepturi sînt afectate de actul administrativ individual, nu sînt destinatarii acestuia.

Se reiterează că Deciziile Serviciului Fiscal de Stat nr. 771/2829 din 28.09.2023 și nr. 771/1282 din 18.04.2024, precum și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/147 din 27.06.2024, constituie acte administrative individuale defavorabile pentru reclamant, în sensul art. 11 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, întrucât afectează drepturile și interesele recalamantului *****, producând efecte juridice negative asupra patrimoniului reclamantului, prin instituirea în sarcina acestuia a unor obligații fiscale suplimentare.

Totodată, actele administrative menționate, emise în privința contribuabilului *****, produc efecte juridice exclusiv în raport cu acesta și nu aduc atingere drepturilor sau intereselor legitime ale unor terțe persoane.

Din prevederile art. 44, alin. (1) Cod administrativ rezultă că sînt participanți la procedura administrativă: autoritatea publică, orice persoană fizică și juridică care a solicitat inițierea procedurii sau în privința căreia procedura a fost inițiată, precum și orice altă persoană atrasă de autoritatea publică în procedura administrativă.

Totodată, art. 44, alin. (3) Cod administrativ stabilește în mod imperativ faptul că autoritatea publică este obligată să atragă în procedura administrativă, din oficiu sau la cerere, persoanele ale căror drepturi pot fi afectate prin procedura administrativă. Dacă are cunoștință despre astfel de persoane, autoritatea publică le informează despre inițierea sau desfășurarea procedurii administrative.

În speța de față, având în vedere natura procedurii administrative, nu se constată vreo încălcare sau posibilitate de afectare a drepturilor terțelor persoane prin procedura administrativă desfășurată de Serviciul Fiscal de Stat, ca autoritate emitentă a actului administrativ.

Din prevederile art. 70, alin. (1) și (2) Cod administrativ rezultă:

(1) Dacă inițiază o procedură administrativă din oficiu, autoritatea publică informează în scris participanții despre aceasta în decursul unui termen rezonabil.

(2) Dacă inițiază o procedură administrativă la cerere și la procedură participă și alte persoane, autoritatea publică îi informează în scris, în decursul unui termen rezonabil, despre procedura inițiată.

În prezenta cauză, procedura administrativă a fost inițiată ca urmare a sesizărilor formulate de cet. Lisnic Olesea, Mereuță Svetlana, precum și de deputatul *****.

Din materialele dosarului administrativ rezultă că, pe parcursul desfășurării controlului fiscal, contribuabilul a fost informat despre inițierea acestuia, a fost citat pentru prezentarea informațiilor și explicațiilor relevante, iar actele emise de organul fiscal i-au fost comunicate atât prin intermediul poștei electronice, cât și prin intermediul Î.S. „Poșta Moldovei”, aceste circumstanțe fiind confirmate prin actele anexate la dosarul administrativ.

Din prevederile art. 94, alin. (1) și (2) Cod administrativ, rezultă:

(1) Înainte de emiterea unui act administrativ individual defavorabil pentru un participant sau înainte de respingerea unui act administrativ individual favorabil, participantul are dreptul să fie audiat în legătură cu faptele și circumstanțele relevante pentru actul ce urmează a fi emis.

(2) Audierea poate fi făcută verbal sau în scris.

În speța de față, se constată că organul fiscal a asigurat respectarea acestui drept pe parcursul întregii proceduri. Astfel, contribuabilul a fost citat și s-a prezentat la Direcția deservire fiscală Strășeni atât în anul 2020, cât și în cadrul controlului inițiat în 2023, oferind explicații cu privire la proveniența sumei împrumutate și prezentând actele și înscrisurile pe care

le-a considerat relevante pentru cauza sa. Participarea efectivă a acestuia la ședința de examinare a cazului din 18 aprilie 2024, precum și comunicarea actelor procedurale prin poșta electronică, confirmă faptul că autoritatea fiscală a oferit reclamantului posibilitatea reală de a-și exprima punctul de vedere.

În aceste condiții, se constată că autoritatea pârâtă a respectat prevederile art. 94 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, asigurând contribuabilului posibilitatea reală de a fi audiat și de a-și expune punctul de vedere asupra circumstanțelor relevante care au stat la baza emiterii actelor administrative contestate.

În aceste condiții, instanța reține că procedura administrativă a fost desfășurată cu respectarea etapelor legale, iar garanțiile procedurale ale reclamantului au fost pe deplin asigurate.

În acest sens, instanța de judecată a constatat că autoritatea publică pârâtă a respectat aspectele formale ale principiului legalității în cadrul activității administrative desfășurate.

II. Referitor la respectarea de către autoritatea publică pîrîtă a aspectului *material* a principiului legalității, instanța de judecată relevă că pentru a stabili dacă actele contestate de către reclamantă sunt legale și întemeiate, instanța de judecată le va raporta la prevederile relevante ale legislației.

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

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

Sub aspectul stării de fapt, instanța de judecată reiterează că, în urma controlului fiscal efectuat de funcționarii Serviciului Fiscal de Stat (act nr. 3-622149, prelungit prin actele nr. 3-622150 și nr. 3-622151 din 11 august 2023), prin aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, a fost verificată corectitudinea calculării, declarării și achitării impozitului pe venit pentru perioada fiscală A/2014 de către persoana fizică *****.

În cadrul procedurii, contribuabilul a invocat și prezentat declarațiile persoanei fizice cu privire la proprietate pentru anul 2012 și 2014, prin care se confirmă deținerea unor disponibilități bănești în numerar la data de 01.01.2012 în sumă de 3.830.000 lei (conform declarațiilor membrilor familiei), iar pentru anul 2014 a declarat suma de 60.000 lei cash și creanțe din împrumuturi acordate de 100.000 euro. În susținerea acestora, a fost prezentată hotărârea Judecătoriei Strășeni din 24.07.2020, prin care s-a dispus încasarea solidară de la debitorii Igor și ***** a sumei de 100.000 euro, a dobânzii de întârziere și a cheltuielilor de judecată.

Astfel, în rezultatul controlului, s-a constatat că contribuabilul a obținut un venit impozabil estimat nedeclarat pentru perioada vizată în sumă de 1 886 953 lei, determinat prin metoda fluxului mijloacelor bănești în numerar, a căror proveniență nu a fost confirmată. Totodată, s-a stabilit că impozitul pe venit nedeclarat și neachitat constituie 335 183 lei.

Prin urmare, au fost reținute încălcări ale prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c), d) și e), art. 83 alin. (2) lit. a) și art. 87 alin. (1) din Codul fiscal, manifestate prin nerespectarea modului de

întocmire și prezentare a declarației privind impozitul pe venit pentru perioada fiscală A/2014, precum și prin eschivarea de la calcularea și achitarea acestuia. În temeiul Deciziei nr. 771/2829 din 28.09.2023, s-a stabilit spre plată impozitul pe venit în sumă de 335 183 lei, majorări de întârziere în cuantum de 407 694 lei și amendă în sumă de 268 346 lei.

Ulterior, prin Decizia nr. 754/321 din 14.12.2023, emisă în urma examinării contestației, s-a dispus suspendarea executării deciziei inițiale și efectuarea unui control fiscal repetat. În baza Deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-155195/11 din 11 ianuarie 2024, la persoana fizică ***** a fost efectuat un control fiscal repetat, la fața locului, prin metoda verificării tematice, pentru aceeași perioadă fiscală.

În cadrul controlului repetat, contribuabilul a prezentat suplimentar un contract de împrumut din 28.05.2007, prin care se atestă că a primit cu titlu de împrumut de la cet. Panaetidis Panaet Gheorghe, suma de 120 000 dolari SUA, cu termen de rambursare stabilit inițial pentru 31.12.2015 și ulterior prelungit până la 31.12.2025 prin acord adițional.

Rezultatele controlului au fost consemnate în actul nr. 5-732162, prelungit prin formularul nr. 3-625349 din 22.02.2024.

În baza acestor acte, a fost emisă Decizia nr. 771/1282 din 18.04.2024, prin care au fost menținute obligațiile fiscale stabilite anterior, respectiv impozitul pe venit în sumă de 335 183 lei, majorările de întârziere în sumă de 407 694 lei și amenda în cuantum de 268 346 lei.

În acest context, instanța reține că, în cadrul controlului fiscal efectuat prin metoda verificării tematice, a fost examinată corectitudinea calculării, declarării și achitării impozitului pe venit al persoanei fizice pentru perioada fiscală A/2014, prin aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil.

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

Potrivit art. 11 din Codul fiscal, apărarea drepturilor şi intereselor contribuabilului se face pe cale judiciară sau pe alte căi prevăzute de prezentul cod şi de alte acte ale legislaţiei. Toate îndoielile apărute la aplicarea legislaţiei fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

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

La fel, conform art.83 alin. (4) lit. b) Cod Fiscal (în vigoare la data comiterii încălcării) Declaraţia cu privire la impozitul pe venit se completează în modul şi forma stabilite de Ministerul Finanţelor. Cu excepţia cazurilor prevăzute la alin.(5)–(10), declaraţia cu privire la impozitul pe venit se prezintă Serviciului Fiscal de Stat nu mai tîrziu de: a) data de 25 a lunii a treia după finele perioadei fiscale de gestiune – în cazul persoanelor juridice, formelor

organizatorice rezidenţi cu statut de persoană fizică, potrivit legislaţiei, reprezentanţelor permanente ale nerezidentului în Republica Moldova; b) data de 30 aprilie a anului următor anului fiscal de gestiune – în cazul persoanelor fizice (cetăţeni ai Republicii Moldova, cetăţeni străini şi apatrizi, inclusiv membri ai societăţilor şi acţionari ai fondurilor de investiţii).

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

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

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

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

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

Conform art. 190 alin. (5) din Codul fiscal, evidenţa impozitelor şi taxelor locale pe obiectele impozabile care nu se află în raza de activitate a subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat în a cărei evidenţă este contribuabilul o ţine subdiviziunea Serviciului Fiscal de Stat în a cărei rază se află obiectul impozabil. Evidenţa impozitelor şi taxelor calculate de serviciile de colectare a impozitelor şi taxelor locale se ţine de aceste servicii. Dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor şi taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza ţinerii ei neconforme, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcţie de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidenţă şi/sau dările de seamă fiscale, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele şi taxele prin metode şi din surse indirecte, efectuând ulterior recalcularea lor după restabilirea evidenţei, în conformitate cu legislaţia, sau după prezentarea documentelor respective.

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

În conformitate cu prevederile art.226^3 din Codul fiscal, subiecți ai estimării prin metode indirecte sînt persoanele fizice rezidente care depășesc riscul minim acceptat, stabilit la art.226^{13}.

Potrivit art.226^4 din Codul fiscal, obiecte ale estimării prin metode indirecte sunt orice venituri obținute de subiecții estimării începînd cu 1 ianuarie 2012.

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

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

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

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

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

Raportând normele legale enunțate la circumstanțele cauzei, instanța reiterează că, în temeiul art. 133 din Codul fiscal și în scopul planificării activității de control fiscal, la data de 03.04.2023, Directorul Serviciului Fiscal de Stat a emis Ordinul nr. 83 privind aprobarea planului controalelor la persoane fizice pentru trimestrul II al anului 2023. Prin acest act a fost aprobată lista persoanelor fizice supuse controlului fiscal prin aplicarea metodelor și surselor indirecte de estimare a venitului impozabil.

În baza ordinului menționat, reclamantul ***** a fost inclus în lista persoanelor selectate pentru efectuarea controlului fiscal, iar responsabilitatea realizării acestuia a fost atribuită Direcției generale control post operațional nr. 3 din cadrul Serviciului Fiscal de Stat.

Instanța de judecată constată că organul fiscal a recurs la aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil în vederea verificării corectitudinii calculării, declarării și achitării impozitului pe venit de către contribuabil pentru perioada fiscală a anului 2014.

În context, se subliniază că inițierea și desfășurarea controlului fiscal în privința persoanei fizice trebuia să respecte procedura expres reglementată de art. 226^{13} și art. 226^{14} din Codul fiscal.

În condițiile speței, probatoriul administrat denotă că, Serviciul Fiscal de Stat a respectat procedura legală de inițiere a controlului fiscal, contribuabilul fiind informat în modul prevăzut de lege despre declanșarea controlului. De asemenea, acesta a fost citat pe întreaga durată a

desfășurării controlului și a beneficiat de posibilitatea efectivă de a prezenta documente, informații și explicații în susținerea poziției sale.

Prin urmare, instanța reține că controlul fiscal a fost realizat cu respectarea garanțiilor procedurale și în limitele cadrului legal aplicabil.

În continuare, instanța reține că controlul fiscal inițiat la data de 22 mai 2023, în temeiul deciziei nr. DICF-146979/22, a avut la bază sesizarea formulată de deputatul ***** la data de 08.02.2023, înregistrată cu nr. 96-APC, prin care au fost invocate pretinse ilegalități comise de *****. Totodată, din materialele cauzei rezultă că anterior au fost depuse sesizări similare de către Lisnic Olesea la data de 06.11.2020 și de către Mereuță Svetlana la data de 10.10.2022, fapt confirmat prin nota/raport nr. 26-10/1-07-231 din 13.03.2023.

La data de 30.12.2020, ***** a fost audiat în cadrul Direcției deservire fiscală Strășeni cu privire la sursa mijloacelor financiare utilizate pentru acordarea unui împrumut către *****.

În urma examinării explicațiilor oferite și a datelor disponibile în sistemele informaționale ale Serviciului Fiscal de Stat, s-a stabilit că acesta nu întrunește condițiile pentru a fi considerat subiect al estimării prin metode indirecte, fapt consemnat în răspunsul nr. 26-10/1-06 din 24.02.2021, precum și în nota/raport nr. 26-10/1-07/856 din aceeași dată, prin care s-a apreciat inoportună inițierea unor acțiuni suplimentare.

De asemenea, potrivit notei/raport nr. 26-10/1-07/4136 din 08.12.2020, contribuabilul a fost anterior supus unui control fiscal tematic la data de 14.12.2018, în urma căruia i-au fost aplicate sancțiuni contravenționale în sumă de 600 lei.

Relevant pentru cauză, instanța reține că, la data de 20.12.2012, ***** a depus declarația privind disponibilul mijloacelor bănești la situația din 01.01.2012, indicând suma de 950 000 lei. Declarații similare au fost depuse și de membrii familiei sale – Iordachi Vanessa, Iordachi Corina și Iordachi Milena – rezultând un total de 3 830 000 lei disponibil în numerar la acea dată. Totodată, potrivit declarației pentru anul 2014, depusă la 31.12.2014, contribuabilul a indicat deținerea a 60 000 lei în numerar și creanțe provenite din împrumuturi acordate în sumă de 100 000 euro.

În vederea justificării sursei mijloacelor financiare utilizate, contribuabilul a prezentat atât hotărârea Judecătoriei Strășeni, sediul Central nr. 2-6/2020 din 24.07.2020, menținută prin decizia Curții de Apel Chișinău nr. 2a-2695/20 din 06.07.2022, prin care s-a dispus încasarea sumei de 100 000 euro de la***** și *****, precum și a dobânzii și cheltuielilor de judecată, cât și contractul de împrumut din 28.05.2007, prin care a primit suma de 120 000 dolari SUA de la Panaetidis Panaet Gheorghe, termenul de rambursare fiind ulterior prelungit până la 31.12.2025.

Cu toate acestea, prin decizia nr. 771/1282 din 18.04.2024, Serviciul Fiscal de Stat a menținut decizia anterioară nr. 771/2829 din 28.09.2023, stabilind în sarcina contribuabilului obligații fiscale constând în impozit pe venit în sumă de aproximativ 335 183 lei, majorări de întârziere și sancțiuni fiscale. Instanța reține că aceste obligații au fost calculate, în esență, ca urmare a nerecunoașterii de către organul fiscal a declarațiilor privind disponibilul mijloacelor bănești la situația din 01.01.2012, depuse de membrii familiei contribuabilului, în cuantum total de 3 830 000 lei, invocându-se abrogarea prevederilor art. 226^7 alin. (3) din Codul fiscal.

Totodată, instanța atestă că reprezentantul autorității fiscale a susținut aplicabilitatea sancțiunilor fiscale în vigoare la data emiterii deciziei, în temeiul art. 233 din Codul fiscal.

În acest context, instanța constată existența unei contradicții evidente în conduita autorității fiscale. Astfel, deși la data de 30.12.2020, în urma verificării informațiilor din sistemele informaționale și a audierii contribuabilului ***** cu privire la sursa împrumutului acordat lui *****, Serviciul Fiscal de Stat a concluzionat, prin răspunsul nr. 26-10/1-06 din 24.02.2021 și

nota nr. 26-10/1-07/856, că acesta nu întrunește calitatea de subiect al estimării prin metode indirecte, apreciind drept suficiente acțiunile întreprinse, ulterior aceeași autoritate și-a revizuit poziția.

Fără a prezenta argumente concludente pentru această schimbare de abordare, organul fiscal a ignorat atât declarațiile prezentate anterior de către contribuabil, cât și hotărârile judecătorești definitive relevante, prin care a fost confirmată existența creanței și, implicit, proveniența mijloacelor financiare.

În aceste condiții, se reține că autoritatea fiscală a procedat la o recalculare nejustificată a impozitului pe venit, în sumă de 335 182,70 lei, și a majorărilor de întârziere, în sumă de 676 040,45 lei.

O asemenea conduită contravine principiului bunei-credințe și securității raporturilor juridice, întrucât presupune o reconsiderare arbitrară a unei situații anterior analizate și clarificate de aceeași autoritate, în lipsa unor temeiuri noi și relevante.

În aceste condiții, se apreciază ca fiind neîntemeiate argumentele autorității fiscale, având în vedere că controlul fiscal a vizat perioada anului 2014, iar, potrivit art. 264 din Codul fiscal, în redacția aplicabilă, obligațiile fiscale și sancțiunile aferente puteau fi stabilite în termen de cel mult 4 ani de la data-limită de prezentare a dării de seamă fiscale sau de la data săvârșirii încălcării fiscale.

În acest context, se reține drept relevante prevederile art. 233 alin. (1) Cod fiscal, care stabilesc expres că tragerea la răspundere pentru încălcare fiscală se face în temeiul legislaţiei fiscale *în vigoare în timpul şi la locul săvîrşirii încălcării*, cu excepţia situaţiilor cînd legea nouă prevede sancţiuni mai blînde, cu condiţia că încălcarea fiscală, prin caracterul ei, nu atrage după sine, în condiţiile legii, răspunderea penală.

Art. 264 din Codul fiscal (în redacția legii în vigoare la data efectuării controlului), stabilește că cu excepţia cazurilor prevăzute la alin. (2), obligaţiile fiscale pot fi determinate de către contribuabil şi Serviciul Fiscal de Stat sau alte organe cu atribuţii de administrare fiscală în următoarele termene : a) impozitele, taxele, majorările de întîrziere – în cel mult 4 ani de la ultima dată stabilită pentru prezentarea dării de seamă fiscale respective sau pentru plata impozitului, taxei, majorării de întîrziere (penalităţii), în cazul în care nu este prevăzută prezentarea unei dări de seamă fiscale; b) sancţiunile fiscale aferente unor impozite şi taxe concrete – în cel mult 4 ani de la ultima dată stabilită pentru prezentarea dării de seamă fiscale privind impozitul şi taxa menţionată sau pentru plata impozitului şi taxei în cazul în care nu este prevăzută prezentarea unei dări de seamă fiscale; c) sancţiunile fiscale neaferente unor impozite şi taxe concrete – în cel mult 4 ani din data săvîrşirii încălcării fiscale.

În virtutea principiului neretroactivității legii, legea nu are caracter retroactiv. Ea nu modifică și nici nu suprimă condițiile de constituire a unei situații juridice constituite anterior, nici condițiile de stingere a unei situații juridice stinse anterior. De asemenea, legea nouă nu modifică și nu desființează efectele deja produse ale unei situații juridice stinse sau în curs de realizare. Legea nouă este aplicabilă situațiilorjuridice în curs de realizare la data intrării sale în vigoare.

În conformitate cu art. 73 alin. (3) și (4) al Legii privind actele normative, actul normativ produce efecte doar cît este în vigoare și, de regulă, nu poate fi retroactiv sau ultraactiv. Au efect retroactiv doar actele normative prin care se stabilesc sancțiuni mai blînde.

În context, instanța conchide că termenul de prescripţie nu se extinde asupra impozitului, taxei, majorării de întîrziere (penalităţii) sau sancţiunilor fiscale aferente unui impozit, unei taxe concrete dacă darea de seamă fiscală care stabileşte obligaţia fiscală conţine informaţii ce induc

în eroare sau reflectă fapte ce constituie infracţiuni fiscale ori nu a fost prezentată. Termenul de prescripție este o garanție împotriva unei obligații perpetue, iar modul în care suspendările influențează acest termen este esențial.

Termenul de prescripție este o perioadă de timp prevăzută de lege, la expirarea căreia dreptul material de a acționa sau de a cere executarea unei obligații se stinge (sau nu mai poate fi valorificat pe cale legală, de exemplu prin acțiune în instanță ori executare silită).

Termenul de prescripție este un instrument juridic care consolidează securitatea raporturilor juridice, limitând în timp dreptul de a acționa sau executa o creanță; oferă certitudine juridică părților că, după o perioadă clar definită, raportul juridic nu mai poate fi contestat sau executat.

În dreptul civil prescripția stinge dreptul material la acțiune (nu dreptul subiectiv), adică după un anumit timp, creditorul nu mai poate cere în justiție executarea obligației, chiar dacă datoria există.

În dreptul fiscal și vamal, prescripția este un mijloc de stingere a obligației fiscale, afectînd dreptul organului fiscal/de control de a stabili obligații, executa sume datorate și aplica sancțiuni.

Conform art. 226^7 alin. (1) - (3) Cod Fiscal (în redacția legii în vigoare în perioada fiscal supusă controlului) 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 inspectoratul fiscal de stat teritorial după locul domiciliului sau reşedinţei ori la Inspectoratul Fiscal Principal 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. Formularul declaraţiei şi modul de declarare sînt aprobate de Ministerul Finanţelor. Sumele declarate conform alin. (1) se consideră neimpozabile şi se vor lua în considerare la determinarea venitului impozabil estimat 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.

Analizând incidența normelor de drept în timp, instanța reține că prevederile art. 226^7 alin. (1)-(3) din Codul fiscal (în redactarea în vigoare la data perioadei supuse controlului) au caracterul unor norme de drept material, întrucât acestea instituie obligații de fond și reglementează nemijlocit conținutul raportului juridic dintre contribuabil și stat.

Conform acestor norme, sumele declarate la situația din 01.01.2012 sunt recunoscute legal ca surse neimpozabile, fiind imperativ luate în calcul la determinarea venitului impozabil estimat pentru perioadele ulterioare.

Totodată, organul fiscal a susținut că, în anul 2014, ***** a obținut un venit salarial în sumă de 5 958 lei, în timp ce ar fi efectuat plăți în numerar în cuantum de 1 886 953 lei. De asemenea, s-a constatat că, pentru aceeași perioadă, contribuabilul a beneficiat de scutiri personale în sumă de 13 764 lei.

Totuși, această discrepanță trebuie examinată prin prisma disponibilităților bănești declarate anterior de contribuabil.

Având în vedere faptul că reclamantul s-a conformat obligației de declarare a activelor deținute la 01.01.2012, instanța de judecată reține că declaranții (reclamantul și soția sa) aveau temeiul legal să considere că dețin o justificare documentară suficientă pentru fluxurile de numerar utilizate în anul 2014, prin raportare la rezervele financiare constituite și declarate anterior.

Mai mult, instanța subliniază că venitul salarial realizat în anul 2014 (5.958 lei) era integral acoperit de scutirea personală prevăzută de lege (13.764 lei), fapt ce plasa acest venit sub pragul de impozitare.

În acest context, în absența unor dovezi contrare care să invalideze proveniența fondurilor declarate în 2012, contribuabilul nu avea motive obiective să considere că îi revine obligația de a declara sau de a achita impozit pe venit suplimentar pentru perioada fiscală A/2014.

Prin urmare, concluzionând asupra bunei-credințe și a conformării subiecților la regimul juridic al declarării disponibilităților bănești, instanța consideră că prezumția de nedeclarare a veniturilor invocată de Serviciul Fiscal de Stat este infirmată de cadrul legal material aplicabil la data producerii faptelor.

În speță, organul fiscal a dispus inițierea controlului fiscal în temeiul Deciziei nr. DICF-146979/22 din 22 mai 2023, fiind efectuat un control fiscal la fața locului, prin metoda verificării tematice, pentru perioada fiscală A/2014, iar ulterior, prin Decizia nr. DICF-155195/11 din 11.01.2024, a fost inițiat un control fiscal repetat.

Astfel, rezultă că organul fiscal a întreprins, în anul 2024, acțiuni de determinare a unor pretinse obligații fiscale aferente anului 2014, a căror scadență intervenise la data de 25.03.2015, termen stabilit pentru prezentarea dării de seamă privind impozitul pe venit, conform art. 54 alin. (3) din Codul fiscal.

Potrivit art. 264 alin. (1) din Codul fiscal, obligațiile fiscale, inclusiv impozitele, taxele, majorările de întârziere și sancțiunile fiscale, pot fi determinate în termen de cel mult 4 ani de la data-limită stabilită pentru prezentarea dării de seamă fiscale sau pentru achitarea acestora.

Raportând aceste prevederi la circumstanțele cauzei, se constată că, pentru perioada fiscală 2014, termenul de prescripție pentru determinarea obligațiilor fiscale a expirat la data de 25.03.2019. În intervalul 25.03.2015 – 25.03.2019, organul fiscal nu a procedat la stabilirea obligațiilor fiscale pretinse și nici nu a invocat temeiurile legale ulterioare pe care și-a întemeiat acțiunile, acestea fiind introduse prin modificări legislative adoptate ulterior (Legea nr. 122 din 16.08.2019, intrată în vigoare la 01.01.2022).

Prin urmare, se reține că dreptul organului fiscal de a determina obligațiile fiscale aferente anului 2014 era deja prescris la momentul inițierii controlului fiscal, nefiind întrerupt sau suspendat în condițiile legii. Simpla efectuare ulterioară a unor controale sau invocarea unor temeiuri normative noi nu poate conduce la repunerea în termen a autorității fiscale.

Din prevederile art. 173 Cod fiscal rezultă că dacă nu a fost exercitat în termenele prevăzute de prezentul cod, dreptul statului de a determina obligaţia fiscală sau de a o executa silit se stinge prin prescripţie în modul stabilit de Guvern. Concomitent, se stinge şi obligaţia fiscală a contribuabilului. Stingerea obligaţiei fiscale în urma survenirii termenelor de prescripţie se face în baza unei decizii scrise a conducerii organelor cu atribuţii de administrare fiscală care administrează obligaţia fiscală respectivă, iar în cazul serviciului de colectare a impozitelor şi taxelor locale – în baza deciziei adoptate de către consiliul local.

Prin urmare, instanța concluzionează că pretențiile organului fiscal privind stabilirea și încasarea obligațiilor fiscale aferente anului 2014 sunt lipsite de temei legal, fiind formulate după expirarea termenului de prescripție.

În context, instanța constată că la art. 264 din Codul fiscal legislatorul a făcut deosebire între termenele de prescripție aplicabile situațiilor în care contribuabilii au prezentat darea de seamă sau în cazul în care nu este prevăzută prezentarea unei dări de seamă fiscale (alineatul (1)) și termenele de prescripție aplicabile situațiilor în care darea de seamă nu a fost prezentată, a fost prezentată, însă conține informații care induc în eroare sau reflectă fapte care constituie

infracțiuni (alineatul (2)). Pentru cazul în care contribuabilul prezintă darea de seamă fiscală s-a prevăzut că autoritățile fiscale pot stabili obligația fiscală (impozite, taxe, majorări de întârziere și sancțiuni fiscale aferente unor impozite și taxe concrete) în termen de patru ani de la ultima dată stabilită pentru prezentarea dării de seamă fiscale respective sau pentru plata impozitului, taxei, majorării de întârziere (penalităţii), în cazul în care nu este prevăzută prezentarea unei dări de seamă fiscale. De asemenea, în cazul constatării unei încălcări fiscale, autoritatea fiscală poate aplica o sancțiune fiscală neaferentă impozitului sau taxei datorate de contribuabil în termen de patru ani din data comiterii încălcării.

În hotărârea nr. 10 din 04 aprilie 2024, Curtea Constituțională a declarat neconstituțional textul „cu excepţia cazurilor prevăzute la alin. (2)” din articolul 264 alin. (1) și prevederile alineatului (2) din același articol din Codul fiscal. Efectele prezentei hotărâri se aplică începând cu data de 31 octombrie 2024, cu excepţia sesizării depuse de dl avocat Aureliu Scorțescu, în interesele dlui Ghenadie Mură, în dosarul nr. 3-1313/2021, pendinte la Judecătoria Chișinău, în care hotărârea se aplică de la data adoptării. Curtea Constituțională a analizat obligația cetățenilor de a plăti impozite dintr-un venit și a reținut, în mod repetat, că această obligație constituie o ingerință în dreptul constituţional de proprietate al contribuabililor, pentru că îi privează de un bun, *i.e.* de suma bănească care trebuie plătită (a se vedea, de exemplu, DCC nr. 46 din 12 aprilie 2022, § 22 și jurisprudența citată acolo).

În motivarea soluției adoptate, Curtea Constituțională a indicat:

„[…] 39. în jurisprudența sa, Curtea a analizat obligația cetățenilor de a plăti impozite dintr-un venit și a reținut, în mod repetat, că această obligație constituie o ingerință în dreptul constituțional de proprietate al contribuabililor, pentru că îi privează de un bun, *i.e.* de suma bănească care trebuie plătită (a se vedea, de exemplu, DCC nr. 46 din 12 aprilie 2022, § 22 și jurisprudența citată acolo). în aceste cazuri, Curtea a recunoscut că articolul 46 din Constituție le permite cetățenilor să se apere împotriva contribuțiilor care au un cuantum atât de mare încât le afectează în mod disproporționat dreptul de proprietate (a se vedea DCC nr. 68 din 18 mai 2021, § 19; DCC nr. 9 din 20 ianuarie 2022, § 26). Această jurisprudența îi permite Curții să rețină că, deși legislatorul este competent să reglementeze taxele și impozitele și că cetățenii au obligația constituțională să le plătească, Constituția le recunoaște celor din urmă o formă de protecție împotriva măsurilor disproporționate.

40. Reglementarea termenelor de prescripție, a domeniului lor de aplicare și a regulilor precise de calculare în cazul determinării obligațiilor fiscale ale contribuabililor ține de competența Parlamentului. în același timp, lipsa unei limitări legislative a termenelor de prescripție nu împiedică Curtea să cenzureze deciziile Parlamentului din perspectiva principiului certitudinii juridice, care este inerent tuturor articolelor din Constituție, inclusiv dreptului de proprietate. De altfel, în jurisprudența sa, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a notat că exigența fundamentală a certitudinii juridice se opune, în principiu, ca autoritățile publice să-și utilizeze la nesfârșit competențele pentru a pune capăt unei situații ilegale (a se vedea Comisia Europeană v. Spania, C-788/19, 27 ianuarie 2022, § 39).

41. De asemenea, într-o cauză referitoare la absența termenului de prescripție pentru formularea de către autoritățile statului a cererilor de chemare în judecată pentru restituirea bunurilor proprietății publice dobândite în mod ilegal de către cetățeni sau de organizații, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a notat că legiuitorul are competența să stabilească diferite termene de prescripție pentru diferite tipuri de litigii. Cu toate acestea, autoritățile nu au justificat scutirea organizațiilor de stat de obligația respectării termenelor de prescripție atunci când pretind restituirea proprietății statului de la persoane private. Pe de altă parte, persoanele și

societățile private erau ținute de respectarea termenelor de prescripție în cazul formulării cererilor de chemare în judecată. Scutirea organizațiilor de stat de obligația respectării termenelor de prescripție avea potențialul de a tulbura numeroase relații juridice bazate pe situația stabilită și oferea statului un avantaj discriminatoriu fără niciun motiv imperios. Mai mult, Curtea a considerat că înrăutățirea unei situații juridice, care ar fi trebuit să devină irevocabilă dacă termenul de prescripție s-ar fi aplicat fără discriminare în favoarea statului, este incompatibilă cu principiul securității raporturilor juridice. Prin urmare, Curtea Europeană a constatat că scutirea autorităților statului de obligația respectării termenului general de prescripție era în sine contrar articolului 6 din Convenție (a se vedea Dacia S.R.L. v. Republica Moldova, 18 martie 2008, §§ 76-77) […]

46. Mai mult, Curtea reține că articolul 264 alin. (2) din Codul fiscal nu stabilește niciun termen de prescripție pentru aplicarea sancțiunii fiscale. Curtea reține că obiectivul legislatorului de a descuraja încălcarea legislației fiscale poate fi asigurat prin măsuri mai puțin intruzive în dreptul de proprietate al contribuabilului, de exemplu, prin stabilirea unor termene de prescripție extinse. 47. în concluzie, Curtea reține că prin măsura contestată legislatorul a acordat prioritate obiectivului său de a asigura colectarea taxelor și impozitelor, în detrimentul unor mecanisme mai puțin intruzive în dreptul de proprietate al contribuabililor. Astfel, echilibrul dintre principiile concurente a fost perturbat. 48. Prin urmare, Curtea reține că textul „cu excepția cazurilor prevăzute la alin. (2)" din articolul 264 alin. (1) și alineatul (2) din același articol din Codul fiscal nu asigură un echilibru corect între interesele concurente și, în consecință, contravin articolului 46 din Constituție."

În dreptul administrativ/fiscal este aplicabil, ca regulă generală, principiul tempus regit actum, potrivit căruia legalitatea unui act administrativ se apreciază în funcție de legea în vigoare la data emiterii acestuia. La art. 73 din Legea privind actele normative s-a statuat că, actul normativ se aplică fără limită de timp dacă în textul acestuia nu este prevăzut altfel. Actul normativ sau unele dispoziţii ale acestuia pot avea aplicare temporară. În acest caz, în actul normativ se indică termenul de aplicare ori evenimentul la survenirea căruia actul normativ sau unele dispoziţii îşi încetează acţiunea. Actul normativ produce efecte doar cât este în vigoare şi, de regulă, nu poate fi retroactiv sau ultraactiv. Au efect retroactiv doar actele normative prin care se stabilesc sancţiuni mai blânde. Actele normative pot ultraactiva, în mod excepţional, dacă acest lucru este prevăzut expres de noul act normativ.

Prescripția este o expresie a securității juridice, ea asigură încrederea în stabilitatea raporturilor juridice; protecția împotriva reluării abuzive a litigiilor după mult timp; o delimitare clară între drepturi "vii" și drepturi stinse.

Principiul securității raporturilor juridice este reglementat *inter alia* în art. 30 din Codul administrativ, autorităţile publice nu pot întreprinde măsuri cu efect retroactiv, cu excepţia cazurilor prevăzute de lege. Autorităţile publice nu pot întreprinde măsuri care să afecteze situaţiile juridice definitive sau drepturile dobândite, decât în situaţii în care, în condiţiile stabilite de lege, acest lucru este absolut necesar pentru interesul public.

Principiul securității raporturilor juridice este un principiu fundamental care presupune că relațiile juridice trebuie să fie previzibile, stabile și definitive; soluțiile judiciare și actele administrative nu pot fi modificate sau atacate la nesfârșit; persoanele trebuie să știe, într-un termen rezonabil, dacă au sau nu un drept, o obligație, sau o cale de atac.

Termenul de prescripție în materie fiscală este perioada în care autoritatea fiscală are dreptul să stabilească obligația fiscală, să o comunice debitorului și să o încaseze legal, inclusiv prin executare silită. În concluzie, este evident că organul fiscal a depăşit termenul de prescripţie

atunci când a dispus un control fiscal pentru o perioadă ce excedă 4 ani, mai mult, art. 226^2 din Codul fiscal (în vigoare la data controlului) statua că, termenul de prescripţie pentru determinarea venitului impozabil estimat al persoanei fizice nu va depăşi termenul stabilit la art. 264 din Codul fiscal – 4 ani.

Ulterior, prin Legea nr. 214 din 31 iulie 2024 a fost introdus alin. (2) cu următorul text – ”în cazul în care în procesul aplicării metodelor indirecte de estimare pentru o perioadă fiscală concretă se stabilesc legături cauzale cu alte perioade fiscale sau la solicitarea scrisă a contribuabilului supus controlului, Serviciul Fiscal de Stat poate extinde perioada supusă controlului, care nu va depăşi 6 ani de la ultima dată stabilită pentru prezentarea declaraţiei cu privire la impozitul pe venit.”

Prin Hotărârea Curții Constituționale din 04.04.2024, pronunțată asupra excepției de neconstituționalitate a unor prevederi din art. 226^4, art. 226^6 alin. (6^2) și art. 264 din Codul fiscal, s-a statuat în mod expres că normele respective contravin art. 46 din Constituție, aducând atingere dreptului fundamental la proprietate privată și la protecția acesteia.

În aceste condiții, efectul juridic al împlinirii termenului de prescripție este reglementat în mod expres de art. 173 din Codul fiscal, potrivit căruia, odată cu expirarea acestuia, se stinge atât dreptul statului de a determina obligația fiscală sau de a o executa silit, cât și obligația contribuabilului. Totodată, norma impune organului fiscal obligația de a constata această situație prin emiterea unei decizii formale de stingere prin prescripție, în conformitate cu procedura prevăzută de legislația subsecventă.

Instanța apreciază ca fiind neîntemeiat argumentul autorității publice pîrîte potrivit căruia legalitatea deciziei ar deriva din faptul că aceasta vizează perioade fiscale guvernate de o redacție anterioară a art. 264 din Codul fiscal. Or, pentru aprecierea legalității unui act administrativ fiscal, relevante sunt nu doar momentul nașterii obligației fiscale sau cel al inițierii controlului, ci și cadrul normativ existent la data emiterii actului și la momentul exercitării competenței de stabilire a obligației fiscale.

În același sens, aplicarea retroactivă a normelor fiscale este inadmisibilă în lipsa unor temeiuri exprese și justificate, iar în speță nu au fost identificate circumstanțe care să justifice o asemenea derogare. Nu au fost stabilite legături cauzale cu alte perioade fiscale, nu există o solicitare din partea contribuabilului și nu a fost demonstrat un interes public superior care să permită depășirea termenului de prescripție.

Totodată, potrivit Codului fiscal, recurgerea la metodele și sursele indirecte de estimare a venitului impozabil este permisă doar în *situații excepționale*, precum lipsa evidenței contabile, neprezentarea documentelor sau ținerea necorespunzătoare a acestora. *În cazul în care există documente primare*, chiar dacă acestea prezintă anumite neconcordanțe față de datele declarate, *legislația nu permite aplicarea metodelor indirecte de estimare*.

Chiar și presupunând că vechiul regim de imprescriptibilitate ar fi continuat să producă efecte pentru perioadele anterioare, o astfel de interpretare ar încălca principiul securității raporturilor juridice. Imprescriptibilitatea extinsă nelimitat în materie fiscală contravine art. 46 din Constituție, transformând contribuabilul într-un debitor perpetuu al statului și afectând în mod disproporționat dreptul de proprietate. Aceasta contravine, de asemenea, art. 140 din Constituție și principiului conform căruia orice dubiu privind durata termenelor de prescripție trebuie interpretat în favoarea contribuabilului, și nu a autorității fiscale.

În plus, jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului referitoare la art. 1 din Protocolul nr. 1 subliniază că, deși statele dispun de o marjă largă de apreciere în materie fiscală, acestea nu pot aduce atingere excesivă și imprevizibilă dreptului de proprietate prin menținerea

perpetuă a riscului de impunere pentru perioade vechi. Astfel, odată ce instanța constituțională a eliminat imprescriptibilitatea din lege, singurul regim compatibil cu Constituția și cu Convenția Europeană a Drepturilor Omului și Libertăților Fundamentale este cel al termenelor determinabile și rezonabile. În speța de față, aceste termene s-au împlinit, ceea ce înseamnă că Serviciul Fiscal de Stat nu mai avea competența, în anul 2025, de a stabili obligații fiscale în sarcina reclamantului pentru anii 2014, 2015 sau 2017.

Potrivit jurisprudenței Curții Europene pentru Drepturile Omului, puterii legislative nu-i este, în principiu, interzis să reglementeze, prin noi dispoziții cu întindere retroactivă, drepturi care să decurgă din legile în vigoare. Cu toate acestea, art. 6 se opune ingerinței legiuitorului în administrarea justiției pentru a influența rezultatul juridic al unei proceduri pendinte în care autoritățile publice sunt părți.[1]

Art. 6 § 1 nu are ca scop să prevină orice ingerință a autorităților publice într-o procedură juridică pendinte la care acestea sunt părți. În alte cauze, Curtea a recunoscut că argumentele invocate de statul pârât permiteau să se evidențieze interesul public clar și superior necesar pentru a justifica efectul retroactiv al legii. [2]

Prin prisma prevederilor articolului 1 din Protocolul nr. 1 la Convenția Europeană a Drepturilor Omului și a jurisprudenței Curții Europene a Drepturilor Omului (CtEDO), rezultă clar că ingerințele statului asupra bunurilor, inclusiv prin impunerea obligațiilor fiscale, sunt admisibile atunci când urmăresc un scop legitim de interes general, cum este prevenirea evaziunii fiscale.[3]

Impozitarea, deși constituie o ingerință în dreptul de proprietate, este expres permisă de convenție, iar statelor le este recunoscută o marjă largă de apreciere în stabilirea politicilor fiscale. Astfel, atâta timp cât măsurile fiscale adoptate de autoritățile naționale sunt prevăzute de lege, urmăresc un scop legitim și nu sunt vădit disproporționate față de acest scop, ingerința este considerată justificată din perspectiva Convenției.[4]

În jurisprudența sa, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a statuat că determinarea elementelor care constituie venit impozabil, precum și stabilirea modalităților concrete de executare a obligațiilor fiscale revin în competența legiuitorului național.[5]

Instanța de judecată constată că Serviciul Fiscal de Stat, în mod nejustificat, nu a luat în considerare, la determinarea venitului impozabil estimat pentru anul 2014, împrumuturile de mijloace bănești acordate în baza contractului de împrumut din 28 mai 2007, încheiat între ***** și Panaetidis Panaet Gheorghe, cu termen inițial de rambursare la 31.12.2015, ulterior prelungit prin Acordul adițional nr. 1 până la 31.12.2025. Totodată, organul fiscal a ignorat actele judecătorești care confirmă efectiv acordarea împrumutului.

În speță, instanța constată că, în deciziile privind cazul de încălcare fiscală, organul fiscal a omis să justifice existența vreunei obligații de plată a contribuabilului după expirarea termenului

---

[1] *Zielinski și Pradal și Gonzalez și alții împotriva Franței* (MC), pct. 57; *Scordino împotriva Italiei* (nr. 1) (MC), pct. 126;

[2] *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society și Yorkshire Building Society împotriva Regatului Unit*, pct. 112; *ForrerNiedenthal împotriva Germaniei*, pct. 64; *OGIS-Institut Stanislas, OGEC Saint-Pie X și Blanche de Castille și alții împotriva Franței*, pct. 71-72; *EEG-Slachthuis Verbist Izegem împotriva Belgiei* (dec.);

[3] *Hentrich împotriva Franței*, pct. 39;

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

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

legal de determinare a obligației fiscale, invocând aceasta exclusiv pe baza unor prevederi legale aplicate ulterior, interpretate în mod defavorabil contribuabilului.

Motivarea actelor administrative nu constituie o simplă formalitate lipsită de importanță ci constituie nucleul voinței autorității publice materializate în actul administrativ emis. Din motivare se desprind raționamentele autorității publice, temeiurile de fapt și de drept care au condus la reținerea acestora pentru fundamentarea concluziei, de asemenea, se degajă maniera de exercitare a dreptului discreționar, analiza proporționalității ingerinței în drepturile destinatarilor actului administrativ, precum și multe alte aspecte cruciale inerente procedurii administrative în ansamblu. Motivarea actului administrativ nu rezidă doar în cantitatea ci și calitatea raționamentelor și concluziilor degajate de emitent, or, volumul vast al conținutului actului administrativ nu satisface dezideratul respectiv, esențial este ca să se desprindă voința certă a autorului actului administrativ și argumentele plauzibile și probate care o fundamentează. Totodată, partea motivată a actului administrativ trebuie să fie în concordanță cu partea dispozitivă.

În consecință motivarea completă este obligatorie, este parte integrantă a actului administrativ individual şi condiţionează legalitatea acestuia. (a se vedea art. 118 alin. (3) din Codul administrativ) Serviciul Fiscal de Stat nu poate opera cu prezumții, supoziții sau concluzii superficiale și declarative ci doar cu argumente și probe convingătoare, standardul de probă în genurile date de spețe este unul foarte înalt deoarece este menit să excludă erori în această evaluare. Încă în dreptul roman s-a consacrat adagiul: „idem est non esse et non probari”, ceea ce semnifică că a nu fi sau a nu fi probat este același lucru.

Autoritatea publică pârâtă nu a respectat standardul de probă specific prezentului litigiu și pe cale de consecință nu poate convinge nici un observator obiectiv și echidistant despre faptele descrise în actele contestate.

În final, instanța constată că Deciziile Serviciului Fiscal de Stat nr. 771/2829 din 28.09.2023 și nr. 771/1282 din 18.04.2024, emise în privința presupuselor încălcări ale legislației fiscale comise de *****, au fost adoptate cu încălcări grave ale normelor legale și cu o apreciere arbitrară a materialului probatoriu, încălcări care nu pot fi remediate altfel decât doar prin anularea acestor acte.

Instanța subliniază că aceste decizii au fost emise fără a respecta termenul de prescripție prevăzut de art. 264 Cod fiscal, iar aplicarea eronată a regimului fiscal în timp a generat o încălcare directă a principiului securității juridice. Astfel, contribuabilul a fost expus unui risc fiscal perpetuu, afectându-i dreptul la proprietate și stabilitatea raporturilor juridice, fără ca organul fiscal să justifice legal întinderea sau motivele acestei impuneri.

Totodată, se constată că capătul de cerere din cuprinsul acțiunii în contencios administrative prin care reclamantul a solicitat anularea Deciziei nr. 754/147 din 27.06.2024, pe marginea contestației împotriva Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 771/1282 din 18.04.2024 asupra cazului de încălcare a legislației, emise de Direcția generală control, are caracter accesoriu în raport cu capătul de cerere principal privind contestarea deciziilor asupra cazului de încălcare fiscală, iar în condițiile și măsura în care s-a ajuns la concluzia de a admite capătul de cerere principal, se impune soluția de a admite și capătul de cerere accesoriu, reieșind din principiul de drept accesoriul urmează soarta principalului (*accesorium sequitur principale*).

Prin urmare, instanța admite acțiunea în contencios administrativ în totalitate și anulează actele administrative contestate de reclamant.

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

H O T Ă R Ă Ș T E:

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

Se anulează Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 771/2829 din 28.09.2023 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de *****, Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 771/1282 din 18.04.2024 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de ***** și Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/147 din 27 iunie 2024 pe marginea contestației împotriva Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 771/1282 din 18.04.2024 asupra cazului de încălcare a legislației, emise de Direcția generală control.

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

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

Președintele ședinței,
Judecătorul Gheorghe MÎȚU