Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Centru (jud. V. Dodon)
Dosarul nr. 3a-1388/24 (2-22107495-02-3a-19112024)

D E C I Z I E

28 ianuarie 2026 mun. Chișinău

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

Completul de Contencios Administrativ în componența:
Preşedintele ședinței, judecătorul Sîrbu Victoria
Judecătorii Bagrin Lucia și Cașcaval Andrei
Grefieri Negrei Corina și Papuc Daniela

examinând în ședință publică, apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 18 aprilie 2024, adoptată în cauza de contencios administrativ la acțiunea înaintată de Țuțu Constantin către Serviciul Fiscal de Stat cu privire la anularea actului administrativ,

a c o s t a t a t:

Pretențiile reclamantului:

La 26 iulie 2022 Constantin Țuțu, prin intermediul avocaților săi, a depus acțiune în contencios administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat. Acesta a cerut anularea actului de control fiscal din 16 septembrie 2021 și a deciziei nr. 52605/5219 din 22 decembrie 2021. A mai cerut repararea prejudiciului moral și compensarea cheltuielilor de judecată.

Litigiul pornește de la un control fiscal efectuat prin metode indirecte de estimare a venitului impozabil. Controlul a vizat perioadele fiscale 2015–2020. Prin actul de control, Serviciul Fiscal de Stat a reținut venit nedeclarat pentru anii 2017 și 2018, în sumă totală de 3 824 839,14 lei. Pe această bază, prin decizia din

22 decembrie 2021, organul fiscal a calculat impozit pe venit, majorări de întârziere și amenzi fiscale.

Reclamantul a susținut că nu a cunoscut despre inițierea controlului fiscal și despre decizia emisă. El a arătat că a solicitat actele fiscale la 10 iunie 2022, iar la 13 iunie 2022 a primit prin poștă electronică actul de control și decizia fiscală. Din acest moment, în opinia sa, a început să curgă termenul pentru contestarea actelor.

La 23 iunie 2022 reclamantul a depus contestație la Serviciul Fiscal de Stat. Prin scrisoarea din 27 iunie 2022, Serviciul Fiscal a lăsat contestația fără examinare, cu motivarea că a fost depusă peste termen.

Reclamantul a contestat această soluție. El susține că termenul nu putea curge de la o dată la care actele nu i-au fost comunicate. În opinia sa, dreptul la contestare devine efectiv doar din momentul în care persoana cunoaște conținutul actului fiscal.

În plan material, reclamantul a criticat metoda de calcul aplicată de Serviciul fiscal. El a susținut că, la stabilirea venitului nedeclarat, nu au fost luate în calcul unele mijloace bănești declarate, sume provenite din evenimente de familie, împrumuturi, venituri anterioare și alte date financiare. El a mai arătat că unele cheltuieli au fost puse în sarcina sa fără verificarea persoanei care le-a suportat.

Constantin Țuțu a solicitat anularea deciziei nr. 52605/5219 din 22 decembrie 2021, a actului de control fiscal nr. 5-711119 și 5-711120 din 16 septembrie 2021, repararea prejudiciului moral și compensarea cheltuielilor de judecată.

Obiecțiile pîrîtului:

Serviciul Fiscal de Stat a depus referință și a cerut respingerea acțiunii. Pârâtul a susținut că acțiunea este inadmisibilă, deoarece reclamantul a depus contestația administrativă peste termen.

În opinia pârâtului, reclamantul a fost notificat despre procedura fiscală la toate etapele relevante. Serviciul Fiscal de Stat a arătat că scrisorile au fost expediate la adresa de domiciliu a contribuabilului. Deoarece acestea nu au fost reclamate, autoritatea a folosit notificarea prin publicitate, prin publicarea anunțurilor pe pagina sa oficială.

Pârâtul a arătat că decizia fiscală din 22 decembrie 2021 a fost expediată reclamantului prin scrisoare recomandată. În paralel, informația despre decizie a fost publicată pe pagina oficială a Serviciului Fiscal de Stat la 30 decembrie 2021. Potrivit pârâtului, în temeiul art. 129¹ Cod fiscal și art. 112 Cod administrativ,

decizia se consideră comunicată la expirarea a 15 zile de la publicare, adică la 14 ianuarie 2022.

Serviciul Fiscal de Stat a susținut că, reclamantul a contestat decizia doar la 23 iunie 2022. Din acest motiv, contestația a fost lăsată fără examinare ca tardivă. Pârâtul a considerat că nereclamarea scrisorilor de către contribuabil nu poate opri procedura fiscală și nu poate suspenda curgerea termenului de contestare.

Pe fond, pârâtul a susținut că actul de control fiscal este legal și întemeiat. Controlul a vizat perioadele fiscale 2015–2020. Venitul impozabil a fost estimat prin metode indirecte, prin raportarea veniturilor confirmate documentar la cheltuielile și fondurile identificate.

Serviciul Fiscal de Stat a arătat că, pentru anii 2015, 2016, 2019 și 2020, nu a fost stabilit venit impozabil nedeclarat. Pentru anul 2017, autoritatea a reținut venit nedeclarat de 1 576 775,82 lei. Pentru anul 2018, a reținut venit nedeclarat de 2 248 063,30 lei.

Pe această bază, Serviciul fiscal a calculat impozit pe venit pentru anii 2017 și 2018. Suma impozitului stabilit a fost de 281 908,05 lei pentru anul 2017 și de 269 047,60 lei pentru anul 2018.

Pârâtul a respins argumentul reclamantului potrivit căruia declarațiile de avere ar fi suficiente pentru justificarea veniturilor. Serviciul Fiscal de Stat a arătat că declarația de avere și interese personale are alt scop decât declarațiile fiscale. În opinia sa, obligația fiscală se verifică prin declarațiile prevăzute de Codul fiscal, iar reclamantul nu a depus declarațiile cerute pentru perioadele vizate.

Serviciul Fiscal de Stat a mai susținut că pretenția privind prejudiciul moral este neîntemeiată. Pârâtul a arătat că a efectuat controlul în limitele atribuțiilor sale legale, iar simpla verificare fiscală nu justifică acordarea unei compensații morale.

Poziţia instanţei de fond:

Prin hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 18 aprilie 2024, s-a admis acțiunea.

S-a anulat actul de control fiscal al Direcției persoane fizice a Direcției generale administrare contribuabili mari a Serviciului Fiscal de Stat nr. 5-711119 prelungit pe formularul nr. 5-711120 din 16 septembrie 2021, Decizia nr. 52605/5219 din 22 decembrie 2021 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către persoana fizică Constantin Țuțu și actul administrativ nr. 26-24-11/41445 din 27 iunie 2022 emis în procedura prealabilă.

S-a respins ca neîntemeiată cererea privind încasarea cheltuielilor de judecată.

Solicitarea apelantului:

Nefiind de acord cu soluția primei instanțe, pîrîtul a declarat apel, solicitând admiterea acestuia, casarea hotărârii primei instanțe, cu emiterea unei noi decizii prin care acțiunea reclamantului să fie respinsă integral.

Termenul de declarare a apelului:

Potrivit art.232 alin.(1) și (2) din Codul administrativ, apelul se depune la instanţa de judecată care a emis hotărîrea contestată în termen de 30 de zile de la pronunţarea dispozitivului hotărîrii, dacă legea nu stabileşte un termen mai mic.

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

Din materialele cauzei rezultă că dispozitivul hotărârii instanței de fond a fost pronunțat public la data 18 aprilie 2024, iar apelul nemotivat a fost depus la 30.04.2024.

Corespunzător, la 04 noiembrie 2024 a fost notificată hotărârea motivată, iar apelul motivat a fost declarat la data de 02 decembrie 2024. Prin urmare, Colegiul constată că atât apelul nemotivat, cât și cel motivat au fost depuse în interiorul termenului legal.

Argumentele participanților la proces:

Apelantul cere casarea integrală a hotărârii și emiterea unei noi decizii, prin care acțiunea lui Constantin Țuțu să fie respinsă.

Serviciul Fiscal de Stat susține că prima instanță a soluționat greșit cauza. În opinia sa, instanța nu a aplicat normele relevante privind domiciliul, comunicarea actelor fiscale și curgerea termenului de contestare.

Apelantul arată că toate actele fiscale au fost expediate la adresa oficială a contribuabilului, indicată în Registrul de stat al populației: *****. Scrisorile au fost restituite cu mențiunea „nereclamat”. După aceasta, Serviciul fiscal a comunicat actele prin publicitate, prin afișare pe pagina oficială a Serviciului Fiscal de Stat.

Serviciul Fiscal de Stat critică raționamentul primei instanțe potrivit căruia actele trebuiau expediate și la alte adrese. Apelantul susține că acele adrese nu erau valabile la momentul procedurii fiscale. În opinia sa, autoritatea putea folosi doar adresa oficial înregistrată, în lipsa unei alte adrese comunicate de contribuabil.

Un punct central al apelului privește termenul de contestare. Serviciul Fiscal de Stat arată că decizia fiscală din 22 decembrie 2021 a fost publicată pe pagina sa

oficială la 30 decembrie 2021. Potrivit apelantului, decizia se consideră comunicată la 14 ianuarie 2022, după expirarea termenului de 15 zile de la publicare. Contestația a fost depusă la 23 iunie 2022. Din acest motiv, Serviciul fiscal a lăsat-o fără examinare ca tardivă.

Apelantul susține că prima instanță a greșit când a calculat termenul de contestare din 13 iunie 2022, data la care reclamantul afirmă că a primit copia actelor. În opinia Serviciului Fiscal de Stat, comunicarea prin publicitate produce efecte prin lege, iar nereclamarea corespondenței nu suspendă termenul.

Pe fond, apelantul susține că prima instanță a analizat greșit legalitatea controlului fiscal. El arată că verificarea fiscală prealabilă și controlul fiscal au fost efectuate în termenele prevăzute de Codul fiscal. În opinia sa, instanța a reținut eronat depășirea termenelor procedurale.

Serviciul Fiscal de Stat apără și calculul fiscal efectuat. Acesta susține că venitul impozabil a fost estimat prin metode indirecte, pe baza datelor disponibile, a informațiilor din sistemele fiscale și a datelor obținute de la alte surse. Pentru anul 2017 a fost stabilit venit nedeclarat de 1 576 775,82 lei. Pentru anul 2018 a fost stabilit venit nedeclarat de 2 248 063,30 lei.

Apelantul consideră că declarațiile de avere depuse potrivit Legii nr. 133/2016 nu înlocuiesc declarațiile fiscale. În opinia sa, sumele invocate de reclamant ca donații, cadouri sau mijloace disponibile trebuiau declarate potrivit Codului fiscal. Dacă nu au fost declarate fiscal, ele nu pot fi tratate ca venituri justificate pentru acoperirea cheltuielilor.

Serviciul Fiscal de Stat mai invocă faptul că prima instanță nu a dat o motivare clară asupra calculelor fiscale. Apelantul susține că hotărârea se bazează pe concluzii generale și nu arată care norme au fost încălcate de organul fiscal.

În referința depusă împotriva cererii de apel, intimatul de fapt a reiterat circumstanțele și argumentele invocate în cererea de chemare în judecată.

În ședința instanței de apel reprezentantul apelantului Serviciul Fiscal de Stat, Dormencu Ion, a pledat pentru admiterea cererii de apel.

Intimatul Țuțu Constantin, fiind reprezentat de către avocatul Ungureanu Ivan a solicitat respingerea apelului declarat și menținerea hotărîrii primei instanțe.

Aprecierea instanţei de apel:

Potrivit art.195 Cod administrativ, procedura acțiunii în contenciosul administrativ se desfășoară conform prevederilor prezentului cod. Suplimentar se

aplică corespunzător prevederile Codului de procedura civilă, cu exceptia art. 169–171.

Potrivit art.194 alin.(1) Cod administrativ, în procedura în prima instanță, în procedura de apel și în procedura de examinare a recursurilor împotriva încheierilor judecătorești se soluționează din oficiu probleme de fapt și de drept.

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

Potrivit art.219 alin.(1)-(3) Cod administrativ, instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți. Instanța de judecată depune eforturi pentru înlăturarea greșelilor de formă, explicarea cererilor neclare, depunerea corectă a cererilor, completarea datelor incomplete și pentru depunerea tuturor declarațiilor necesare constatării și aprecierii stării de fapt. Instanța de judecată indică asupra aspectelor de fapt și de drept ale litigiului care nu au fost discutate de participanții la proces. Instanța de judecată nu are dreptul să depășească limitele pretențiilor din acțiune, însă, totodată, nu este legată de textul cererilor formulate de participanții la proces.

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

Admisibilitatea acțiunii:

În conformitate cu art. 207 alin. (1) din Codul administrativ,

Instanţa verifică din oficiu dacă sunt întrunite condiţiile pentru admisibilitatea unei acţiuni în contenciosul administrativ. Dacă este inadmisibilă, acţiunea în contencios administrativ se declară ca atare prin încheiere judecătorească susceptibilă de recurs.

Curtea de Apel reține că excepția inadmisibilității acțiunii, invocată de Serviciul Fiscal de Stat, nu poate fi primită.

Pârâtul a susținut că acțiunea urmează a fi declarată inadmisibilă în baza art. 207 alin. (2) lit. d) și f) Cod administrativ. Acest argument pornește de la premisa că reclamantul a depus contestația administrativă peste termenul prevăzut de lege.

Premisa privește însă legalitatea actului emis de autoritatea fiscală în procedura prealabilă. Ea nu privește termenul de sesizare a instanței.

Art. 207 alin. (2) lit. d) Cod administrativ sancționează acțiunea depusă după expirarea termenului prevăzut la art. 209 din același cod. Acest termen se calculează de la data comunicării sau notificării deciziei emise asupra cererii prealabile ori de la data expirării termenului pentru soluționarea acesteia.

În speță, Serviciul Fiscal de Stat a emis la 27 iunie 2022, actul prin care a lăsat contestația fără examinare. Reclamantul a sesizat instanța la 26 iulie 2022. Acțiunea a fost depusă în termenul de 30 de zile prevăzut de art. 209 alin. (1) lit. a) Cod administrativ (f.d.66).

Astfel, Colegiul reține că pârâtul confundă două termene distincte. Primul este termenul de depunere a contestației administrative împotriva deciziei fiscale. Al doilea este termenul de depunere a acțiunii în contencios administrativ împotriva actului prin care autoritatea a refuzat examinarea contestației. Depășirea primului termen, dacă se confirmă, nu atrage inadmisibilitatea acțiunii judiciare. Ea poate justifica respingerea acțiunii ca neîntemeiată, dacă refuzul autorității se dovedește legal.

Nu este incident nici art. 207 alin. (2) lit. f) Cod administrativ. Reclamantul nu a omis procedura prealabilă. El a depus contestație la autoritatea fiscală. Autoritatea a examinat admisibilitatea acesteia și a emis un act administrativ prin care a lăsat-o fără examinare. În aceste condiții, litigiul nu privește inexistența procedurii prealabile.

Așadar, litigiul privește legalitatea refuzului de examinare a contestației.

A admite teza pârâtului ar însemna ca simpla calificare a contestației drept tardivă, făcută de autoritate, să înlăture controlul judecătoresc asupra acestei calificări. O asemenea interpretare nu este compatibilă cu art. 20 din Constituție și cu finalitatea contenciosului administrativ. Instanța trebuie să poată verifica dacă autoritatea a stabilit corect momentul comunicării actului fiscal și începutul termenului de contestare.

Prin urmare, acțiunea nu poate fi declarată inadmisibilă în baza art. 207 alin. (2) lit. d) sau lit. f) Cod administrativ. Reclamantul a urmat procedura prealabilă. El a atacat în termen actul emis de Serviciul Fiscal de Stat la 27 iunie 2022. Excepția inadmisibilității se respinge.

În fapt:

Din actele dosarului rezultă că Serviciul Fiscal de Stat a inițiat în privința lui Constantin Țuțu procedura de verificare fiscală prealabilă prin metode indirecte de estimare a venitului impozabil. Procedura a vizat perioadele fiscale A/2015–A/2020.

La 11 mai 2021 Serviciul Fiscal de Stat a expediat reclamantului scrisoarea nr. 26-05/5-08-55440. Prin această scrisoare, autoritatea l-a informat despre inițierea verificării fiscale prealabile pentru perioadele fiscale A/2017–A/2020. Scrisoarea a fost expediată la adresa *****. Trimiterea poștală nu a fost reclamată și a fost restituită expeditorului.

La 21 iunie 2021 Serviciul Fiscal de Stat a expediat reclamantului scrisoarea nr. 26-05/5-08-71706. Prin această scrisoare, autoritatea l-a informat despre inițierea verificării fiscale prealabile pentru perioadele fiscale A/2015–A/2016. Și această scrisoare a fost expediată la adresa din *****. Trimiterea nu a fost reclamată și a fost restituită expeditorului (f.95, dosar administrativ).

La 4 iunie 2021 Serviciul Fiscal de Stat a publicat pe pagina sa web un anunț despre inițierea verificării fiscale prealabile în privința contribuabilului Constantin Țuțu pentru perioadele fiscale A/2017–A/2020.

La 1 iulie 2021 Serviciul Fiscal de Stat a emis citația seria D nr. 210393. Reclamantul a fost invitat pentru 5 august 2021 la sediul autorității fiscale. Scopul citației a fost înștiințarea despre inițierea controlului fiscal pentru perioada A/2015–A/2020 și prezentarea probelor. Citația a fost expediată la aceeași adresă. Trimiterea nu a fost reclamată (a se vedea f.89, dosar administrativ).

La 30 iulie 2021, Serviciul Fiscal de Stat a întocmit raportul de verificare fiscală prealabilă nr. 2605/5-10-52605/79. În raport s-a reținut existența unor surse de venit nedeclarate ale persoanei fizice Constantin Țuțu. Autoritatea a apreciat că aceste surse urmau să fie confirmate sau infirmate în cadrul controlului fiscal. Pe această bază, a fost propusă inițierea controlului fiscal.

Prin decizia nr. DICF-111454/04 din 4 august 2021, Serviciul Fiscal de Stat a inițiat controlul fiscal cameral, prin metoda de verificare totală, în privința contribuabilului Constantin Țuțu. Decizia a stabilit data începerii controlului la 6 septembrie 2021 și data finalizării controlului la 16 septembrie 2021.

La 4 august 2021, Serviciul Fiscal de Stat a emis citația seria D nr. 210412. Reclamantul a fost invitat pentru 26 august 2021 la sediul autorității fiscale, pentru a fi înștiințat despre inițierea controlului fiscal și pentru a prezenta probe. În dosarul administrativ nu se regăsesc probe care să confirme expedierea acestei

citații. La 6 august 2021, Serviciul Fiscal de Stat a publicat pe pagina sa web un anunț privind citarea reclamantului pentru 26 august 2021.

Controlul fiscal a vizat corectitudinea calculării, declarării și achitării impozitului pe venit al persoanei fizice Constantin Țuțu pentru perioadele fiscale A/2015–A/2020. Controlul a fost efectuat prin metode indirecte de estimare a venitului impozabil.

La 16 septembrie 2021 Serviciul Fiscal de Stat a întocmit actul de control fiscal nr. 5-711119, prelungit pe formularul nr. 5-711120. Prin actul de control s-a reținut că, pentru perioadele fiscale 2017–2018, reclamantul ar fi avut venituri estimate nedeclarate în sumă totală de 3 824 839,14 lei. Pentru anul 2017 a fost reținută suma de 1 576 775,84 lei. Pentru anul 2018 a fost reținută suma de 2 248 063,30 lei.

Prin același act, Serviciul Fiscal de Stat a reținut că reclamantul s-ar fi eschivat de la calcularea și plata impozitului pe venit în sumă totală de 550 955,65 lei. Din această sumă, 281 908,05 lei au fost aferenți perioadei fiscale A/2017, iar 269 047,60 lei perioadei fiscale A/2018.

La 8 noiembrie 2021 Serviciul Fiscal de Stat a emis citația seria C nr. 147658. Reclamantul a fost invitat pentru 1 decembrie 2021 la sediul autorității fiscale, pentru examinarea cazului de încălcare a legislației fiscale.

Prin decizia nr. 52605/353/9r din 1 decembrie 2021, Serviciul Fiscal de Stat a prelungit termenul de examinare a cazului de încălcare fiscală cu 30 de zile. La 3 decembrie 2021, autoritatea a publicat pe pagina sa web un anunț privind citarea reclamantului pentru 22 decembrie 2021.

Prin decizia nr. 52605/5219 din 22 decembrie 2021, Serviciul Fiscal de Stat a aplicat consecințele fiscale ale controlului. Autoritatea a dispus calcularea și încasarea impozitului pe venit nedeclarat în sumă totală de 550 955,65 lei, a majorărilor de întârziere și a amenzilor fiscale, inclusiv a amenzii de 2 700 lei pentru neprezentarea declarației persoanei fizice cu privire la proprietate.

La 27 decembrie 2021, Serviciul Fiscal de Stat a expediat reclamantului copia deciziei de aplicare a sancțiunilor fiscale. Corespondența a fost expediată la adresa *****. Potrivit mențiunilor de pe cotorul scrisorii, destinatarul nu a reclamat trimiterea poștală. Scrisoarea a fost restituită expeditorului la 12 ianuarie 2022.

La 30 decembrie 2021, Serviciul Fiscal de Stat a publicat pe pagina sa web un anunț despre emiterea deciziei de aplicare a sancțiunilor fiscale pe numele

reclamantului. Publicarea a avut loc înainte ca trimiterea poștală din 27 decembrie 2021 să fie restituită autorității fiscale.

La 13 iunie 2022 Constantin Țuțu a primit copia actului de control fiscal din 16 septembrie 2021 și copia deciziei nr. 52605/5219 din 22 decembrie 2021.

La 23 iunie 2022 acesta a depus contestație la Serviciul Fiscal de Stat.

Prin actul nr. 26-24-11/41445 din 27 iunie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a lăsat contestația fără examinare. Autoritatea a reținut că cererea a fost depusă peste termen (a se vedea f.d.66).

Prima instanță a admis acțiunea reclamantului.

Pentru a hotărî astfel, prima instanță a reținut, în esență, că Serviciul Fiscal de Stat nu a comunicat legal actele fiscale reclamantului, deoarece a expediat corespondența doar la adresa din *****, deși în dosarul administrativ existau și alte adrese rezultate din înscrisuri, iar comunicarea prin publicitate a fost folosită înainte ca modalitatea poștală să fi eșuat, anunțul fiind publicat la 30 decembrie 2021, pe când plicul a fost restituit abia la 12 ianuarie 2022. Din acest motiv, instanța a considerat că termenul de contestare nu putea curge de la data indicată de SFS, ci de la 13 iunie 2022, când reclamantul a primit copiile actului de control și ale deciziei fiscale, astfel că contestația din 23 iunie 2022 era depusă în termen. Pe aceeași linie, instanța a apreciat că reclamantul a fost lipsit de posibilitatea reală de a participa la procedura fiscală, de a prezenta probe și explicații, iar SFS ar fi omis să ia în considerare venituri, donații și mijloace declarate anterior, ceea ce ar fi afectat legalitatea actului de control și a deciziei fiscale. Astfel, prima instanță a anulat actele fiscale contestate, dar a respins cererea privind compensarea cheltuielilor de judecată, pe motiv că acestea nu au fost dovedite.

Legislația relevantă:

Art. 129[1] Cod fiscal

„(1) Actele Serviciului Fiscal de Stat se trimit destinatarului prin poştă cu scrisoare recomandată şi cu aviz de primire sau prin orice alt mijloc care să asigure confirmarea primirii lor (telegramă, fax, e-mail etc.) ori se înmînează personal destinatarului sau altor persoane indicate la alin.(2) de către Serviciul Fiscal de Stat.

(2) În cazul absenţei destinatarului persoană fizică, documentele menţionate la alin.(1) se înmînează unui membru adult al familiei lui, rudelor, afinilor acestuia sau unei persoane care locuieşte cu destinatarul, pentru a fi transmise acestuia. Persoana care a primit documentele este responsabilă de transmiterea sau de

comunicarea lor neîntîrziată destinatarului şi răspunde pentru prejudiciile cauzate prin necomunicarea sau prin comunicarea tardivă a actelor. Documentul se consideră înmînat destinatarului la data indicată în avizul de primire.

(3) În cazul persoanei juridice, documentele se expediază pe adresa ei juridică şi se consideră recepţionate la data intrării lor în sediu sau la data înmînării lor unui angajat din administraţia, din oficiul sau din secretariatul destinatarului, pentru a fi transmise acestuia.

(4) În cazul în care înmînarea actului Serviciului Fiscal de Stat către persoanele indicate la alin.(2) şi (3) nu a fost posibilă, actul va fi comunicat prin publicitate.

(4^1) Comunicarea prin publicitate se efectuează prin afişarea concomitentă, la sediul organului fiscal emitent şi pe pagina web a Serviciului Fiscal de Stat, a anunţului în care se menţionează că a fost emis actul Serviciului Fiscal de Stat pe numele destinatarului.

(4^2) Actul Serviciului Fiscal de Stat menţionat la alin.(4) şi (4^1) se consideră comunicat după expirarea a 15 zile de la data afişării anunţului.

(5) Destinatarul şi persoana care a primit documentele pentru a le transmite semnează şi restituie avizul de primire.

(6) *Refuzul de a primi actele Serviciului Fiscal de Stat nu împiedică efectuarea de către Serviciul Fiscal de Stat a acţiunilor ulterioare ce se impun conform cadrului legal*."

Art.268 Cod fiscal (în vigoare la data adresării)

,,(1) Contestaţia împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acţiunii funcţionarului fiscal poate fi depusă, dacă prezentul cod nu prevede altfel, în decursul a 30 de zile de la data comunicării deciziei sau a întreprinderii acţiunii contestate. În cazul omiterii acestui termen din motive întemeiate**, el poate fi restabilit, la cererea persoanei vizate în decizie sau împotriva căreia a fost întreprinsă acţiunea, de Serviciul Fiscal de Stat.**

(2) Contestaţia depusă după expirarea termenului indicat la alin.(1), nerestabilit în modul prevăzut la acelaşi alineat, va rămîne neexaminată."

Art. 269 Cod fiscal

,,(1) Contestaţia împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acţiunii funcţionarului fiscal se depune la Serviciul Fiscal de Stat şi se examinează de către acesta.

(2) 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.”

Art.214 Cod fiscal

„(1) Controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislaţia fiscală într-o anumită perioadă sau în cîteva perioade fiscale.”

Art. 226[15] Cod fiscal

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

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

Motivarea instanței:

Completul specializat reține că prima instanță a apreciat greșit legalitatea actului Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-24-11/41445 din 27 iunie 2022, prin care contestația reclamantului a fost lăsată fără examinare ca fiind depusă peste termen.

Problema supusă controlului nu privește, la această etapă, corectitudinea fiecărui calcul fiscal reținut în decizia nr. 52605/5219 din 22 decembrie 2021. Problema privește dacă Serviciul Fiscal de Stat a fost îndreptățit să considere contestația din 23 iunie 2022 tardivă și să refuze examinarea ei în fond.

Din materialele cauzei rezultă că, decizia nr. 52605/5219 din 22 decembrie 2021 a fost expediată reclamantului la adresa *****. Corespondența a fost restituită cu mențiunea „nereclamat”. La 30 decembrie 2021, Serviciul Fiscal de Stat a publicat pe pagina sa web anunțul privind emiterea deciziei pe numele reclamantului. Ulterior, la 23 iunie 2022, reclamantul a depus contestație, iar prin actul din 27 iunie 2022 aceasta a fost lăsată fără examinare.

Prima instanță a considerat că procedura de comunicare a fost viciată, deoarece SFS nu a expediat actele și la adresele din *****, și *****.

Completul nu poate primi această concluzie.

Adresele menționate au fost identificate în înscrisuri patrimoniale acumulate în cadrul controlului fiscal. Ele priveau tranzacții cu mijloace de transport și bunuri

imobile. Prin acest fapt, ele nu dobândesc natura unor adrese oficiale de comunicare. Nu rezultă că reclamantul locuia la aceste adrese în perioada comunicării actelor fiscale. Nu rezultă nici că le-a indicat Serviciului Fiscal de Stat ca adrese pentru primirea corespondenței.

Art. 129¹ Cod fiscal nu obligă organul fiscal să expedieze actele la orice adresă care apare într-un contract, într-un act cadastral sau într-un alt înscris patrimonial. Norma reglementează comunicarea actelor către destinatar, prin poștă recomandată, prin alt mijloc care asigură confirmarea primirii, prin înmânare personală ori prin înmânare către persoanele indicate de lege. Dacă înmânarea nu este posibilă, actul se comunică prin publicitate.

Comunicarea actelor fiscale trebuie raportată la o adresă care permite identificarea sigură a destinatarului. Aceasta poate fi adresa oficială din evidențele relevante, adresa cunoscută de autoritate în raporturile fiscale ori adresa indicată de contribuabil pentru corespondență. O adresă desprinsă dintr-un act patrimonial nu este, prin ea însăși, o adresă procedurală.

Soluția primei instanțe ar transforma orice adresă incidentală într-un reper obligatoriu de comunicare. O asemenea obligație nu rezultă din Codul fiscal. Ea ar impune organului fiscal să verifice toate locurile posibile în care contribuabilul ar fi putut locui, fără ca legea să ceară o asemenea investigație.

Mai mult, expedierea actelor la adrese neconfirmate ar putea crea o insecuritate mai mare. Dacă actul ar fi fost trimis la o adresă dintr-un contract vechi, fără a se cunoaște cine locuiește acolo, plicul putea fi primit de o persoană fără legătură cu reclamantul. Într-un asemenea caz, s-ar fi creat aparența unei comunicări valabile, deși reclamantul ar fi putut să nu cunoască actul. Această ipoteză nu protejează dreptul la apărare. Ea îl face incert.

Art. 129¹ alin. (2) Cod fiscal permite, în lipsa destinatarului persoană fizică, înmânarea actelor unui membru adult al familiei, rudelor, afinilor sau unei persoane care locuiește cu destinatarul. Pentru adresele invocate de reclamant nu s-a stabilit cine locuia acolo. Nu s-a stabilit nici că eventualul primitor ar fi intrat în categoriile prevăzute de lege. Prima instanță nu putea prezuma valabilitatea unei asemenea comunicări.

Completul reține că Serviciul Fiscal de Stat nu era obligat să reconstruiască, din actele patrimoniale ale reclamantului, un traseu al tuturor adreselor posibile. Organul fiscal trebuia să folosească adresa relevantă din evidențele sale sau adresa indicată de contribuabil. Reclamantul nu a demonstrat că adresa utilizată de SFS

era greșită. Nu a demonstrat că a comunicat autorității o altă adresă pentru corespondență. Nu a demonstrat nici că SFS a ignorat o adresă oficială cunoscută.

Raporturile fiscale presupun diligență din partea autorității și din partea contribuabilului. Autoritatea trebuie să folosească formele de comunicare prevăzute de lege. Contribuabilul trebuie să asigure recepționarea corespondenței la adresa pe care o menține în raporturile cu statul sau să indice o altă adresă pentru comunicări. Lipsa de organizare a destinatarului nu poate fi transferată autorității fiscale.

Prima instanță a analizat conduita SFS, dar nu a examinat conduita reclamantului. Reclamantul nu a explicat de ce nu a verificat corespondența la adresa folosită de SFS. Nu a arătat ce măsuri a luat pentru primirea scrisorilor la această adresă. Nu a probat un impediment obiectiv care l-ar fi împiedicat să ridice corespondența transmisă prin poștă.

Nereclamarea corespondenței nu poate crea un avantaj procedural. Dacă s-ar admite o asemenea teză, persoana care nu ridică scrisorile ar ajunge într-o poziție mai favorabilă decât persoana care le primește și contestă actul în termen. O asemenea interpretare ar lipsi de previzibilitate momentul de la care curge termenul de contestare.

Art. 129^{1} alin. (4^{1}) și (4^{2}) Cod fiscal conferă comunicării prin publicitate efect de comunicare legală. Actul se consideră comunicat după expirarea termenului prevăzut de lege de la data afișării anunțului. Textul nu cere dovada că destinatarul a citit anunțul. Dacă o asemenea dovadă ar fi necesară, comunicarea prin publicitate nu ar mai avea funcție proprie.

Completul acceptă că publicitatea nu este prima modalitate de comunicare. Ea intervine când înmânarea actului nu a fost posibilă. Dar această subsidiaritate nu obligă organul fiscal să expedieze actul la toate adresele posibile. Ea cere o încercare de comunicare la adresa relevantă și, în caz de nereușită, permite recurgerea la publicitate.

Prima instanță a reținut că anunțul a fost publicat la 30 decembrie 2021, iar plicul a fost restituit la 12 ianuarie 2022. Din această succesiune a dedus că publicarea a fost prematură. Completul apreciază că această concluzie este prea formală și nu ține seama de efectul legal al comunicării prin publicitate.

Efectul comunicării prin publicitate nu s-a produs la data afișării anunțului, ci după expirarea termenului legal. La acel moment, nereclamarea corespondenței era confirmată. Mai mult, publicarea nu poate fi examinată izolat. Din materialele

cauzei rezultă că, anterior, SFS expediase mai multe acte și citații la aceeași adresă, iar corespondența fusese restituită cu aceeași mențiune. Autoritatea avea, deci, un temei factual pentru a utiliza mecanismul prevăzut de art. 129¹ Cod fiscal.

Folosirea publicității în paralel cu expedierea poștală nu a produs reclamantului o vătămare procedurală concretă. Termenul nu a fost calculat de la ziua afișării, ci de la momentul în care legea considera actul comunicat. La acel moment, încercarea de comunicare prin poștă nu reușise. Prin urmare, nu se poate reține că publicarea anunțului a afectat exercitarea dreptului de contestare.

Art. 129¹ alin. (6) Cod fiscal confirmă aceeași soluție. Refuzul de a primi actele SFS nu împiedică autoritatea să efectueze acțiunile ulterioare prevăzute de lege. Neridicarea corespondenței recomandate, trimise la adresa relevantă, are un efect apropiat refuzului de primire. Ea nu poate paraliza procedura fiscală.

Completul specializat mai reține că, reclamantul a susținut că a luat cunoștință de actele fiscale la 13 iunie 2022. Această susținere nu este suficientă pentru a reporni termenul de contestare. Comunicarea ulterioară a copiilor actelor nu anulează comunicarea legală realizată potrivit art. 129¹ Cod fiscal. Ea nu deschide un termen nou. O cerere de eliberare a copiilor nu poate reactiva un termen deja consumat.

În această privință, art. 268 Cod fiscal (în vigoare la acel moment) are o importanță decisivă. Contestația împotriva deciziei SFS se depune în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei. Dacă termenul este omis din motive întemeiate, el poate fi restabilit de Serviciul Fiscal de Stat, la cererea persoanei vizate. Contestația depusă după expirarea termenului, nerestabilit în acest mod, rămâne neexaminată.

Textul este clar. Restabilirea termenului nu operează din oficiu. Ea cere o solicitare a persoanei vizate și motive întemeiate.

În cauză, reclamantul Țuțu Constantin nu a cerut restabilirea termenului. Nu a pus SFS în situația de a examina motivele omisiunii. Nu a probat o împrejurare independentă de voința sa, care să justifice depășirea termenului.

În lipsa unei cereri de restabilire, Serviciul Fiscal de Stat era îndreptățit să aplice art. 268 alin. (2) Cod fiscal și să lase contestația fără examinare.

Prima instanță neîntemeiat și eronat a suplinit această omisiune. Ea a calculat termenul de la data comunicării efective invocate de reclamant, fără să dea efect mecanismului expres prevăzut de art. 268 Cod fiscal.

Completul reține și atrage atenția la faptul că, actul SFS nr. 26-24-11/41445 din 27 iunie 2022 nu a soluționat fondul obligației fiscale. El a constatat tardivitatea contestației. Controlul judecătoresc trebuia să se concentreze pe legalitatea acestei constatări.

Prima instanță a depășit această limită și a analizat aspecte de fond ale controlului fiscal.

Argumentele privind donațiile, împrumuturile, veniturile din activitatea sportivă, declarațiile de avere, cheltuielile pentru construcții și proveniența mijloacelor financiare puteau fi analizate într-o contestație depusă în termen sau după restabilirea termenului, atunci cînd s-ar fi examinat fondul contestației. Ele nu pot acoperi tardivitatea. Ele nu pot înlătura efectul comunicării legale a deciziei fiscale.

Declarațiile de avere și interese personale pot constitui indicii. Ele nu substituie probele fiscale. Ele nu dovedesc, prin ele însele, existența, proveniența, transmiterea, disponibilitatea și folosirea efectivă a mijloacelor bănești în anii verificați.

Prima instanță a acordat acestor declarații o valoare probatorie care depășește funcția lor juridică.

Nici referirea la art. 94 Cod administrativ nu schimbă soluția. Dreptul de audiere presupune ca autoritatea să creeze persoanei posibilitatea de a-și expune poziția. El nu garantează participarea efectivă a persoanei care nu ridică actele și nu se prezintă la citații. Din materialele cauzei rezultă că SFS a emis citații, a transmis acte și a folosit publicitatea prevăzută de lege. Prima instanță trebuia să distingă între lipsa posibilității de audiere și nevalorificarea acestei posibilități de către destinatar.

În procedura de verificare fiscală prin metode indirecte, art. 226^{15} Cod fiscal recunoaște persoanei dreptul de a prezenta documente, informații și explicații. Același articol permite SFS să determine valoarea estimată a obiectului impozabil pe baza probelor reale acumulate, dacă persoana nu se prezintă neîntemeiat sau împiedică desfășurarea controlului.

Prima instanță nu a integrat această normă în analiza sa și a tratat lipsa participării reclamantului ca fiind imputabilă autorității, fără a evalua pasivitatea acestuia.

Completul mai observă că prima instanță a reținut depășirea unor termene procedurale privind verificarea fiscală prealabilă și examinarea cazului de încălcare

fiscală. Hotărârea nu stabilește natura acestor termene și nu identifică sancțiunea aplicabilă. Nu orice depășire procedurală atrage anularea actului fiscal. Era necesar să se arate dacă termenul are caracter de decădere, dacă legea prevede nulitatea și ce vătămare concretă a produs depășirea. Această analiză lipsește.

Invocarea art. 6 CEDO nu poate conduce la o altă soluție. În materie fiscală, aplicabilitatea art. 6 nu poate fi prezumată fără analiză. Garanțiile Convenției pot avea relevanță în partea sancționatorie, în funcție de natura sancțiunii. Ele nu înlătură însă obligația respectării termenelor procedurale prevăzute de Codul fiscal.

Dreptul de acces la o instanță nu include dreptul de a ignora termenele. Persoana are dreptul să conteste actele fiscale, dar acest drept se exercită în condițiile legii. Dacă termenul a fost depășit, persoana trebuie să ceară restabilirea lui și să dovedească motive întemeiate. Reclamantul nu a făcut acest lucru.

Nici art. 11 Cod fiscal, privind interpretarea îndoielilor în favoarea contribuabilului, nu permite înlăturarea unui termen legal expres. Această regulă privește îndoieli reale de interpretare a legislației fiscale. Ea nu poate fi folosită pentru a ignora efectul art. 129¹ și art. 268 Cod fiscal. În cauză, textele aplicabile sunt clare.

Pe acest fundal, Completul constată că actul SFS nr. 26-24-11/41445 din 27 iunie 2022 a fost emis cu respectarea legii. Serviciul Fiscal de Stat a reținut că decizia fiscală fusese comunicată potrivit art. 129¹ Cod fiscal, că termenul de contestare expirase și că reclamantul nu solicitase restabilirea termenului. Aceste constatări justificau lăsarea contestației fără examinare.

Prima instanță însă a extins obligația de comunicare a SFS peste limitele legii. A acordat prioritate cunoașterii efective ulterioare în detrimentul comunicării legale prin publicitate. A trecut la analiza fondului fiscal, deși contestația administrativă fusese depusă peste termen și termenul nu fusese restabilit.

Pentru aceste motive, Completul reține că actul SFS din 27 iunie 2022 este legal, iar acțiunea reclamantului este neîntemeiată. Apelul Serviciului Fiscal de Stat urmează a fi admis, hotărârea primei instanțe casată, cu emiterea unei noi hotărâri de respingere a acțiunii.

Completul reține că, odată stabilită legalitatea actului Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-24-11/41445 din 27 iunie 2022, prin care contestația reclamantului a fost lăsată fără examinare ca tardivă, nu există temei pentru anularea deciziei fiscale nr. 52605/5219 din 22 decembrie 2021 și a actului de control fiscal nr. 5-711119, prelungit pe blancheta nr. 5-711120 din 16 septembrie 2021.

Reclamantul a solicitat anularea acestor acte, repararea prejudiciului moral și compensarea cheltuielilor de judecată. Aceste pretenții sunt legate între ele. Ele pornesc de la premisa că procedura fiscală ar fi fost viciată, iar actele emise de Serviciul Fiscal de Stat ar fi nelegale. Această premisă nu se confirmă.

Prin urmare, criticile aduse actului de control puteau fi valorificate în cadrul contestației împotriva deciziei fiscale. Ele nu pot fi examinate separat după expirarea termenului legal de contestare și în lipsa unei restabiliri a acestui termen.

Instanța nu poate eluda regimul special prevăzut de Codul fiscal prin examinarea directă a actului de control, atâta timp cât decizia fiscală a rămas neatacată în termenul prevăzut de lege.

Din acest motiv, capătul de cerere privind anularea actului de control fiscal nr. 5-711119, prelungit pe blancheta nr. 5-711120 din 16 septembrie 2021, urmează a fi respins ca neîntemeiat. Același tratament juridic se aplică și capătului de cerere privind anularea deciziei SFS nr. 52605/5219 din 22 decembrie 2021.

Referitor la prejudiciul moral, Completul reține că această pretenție are caracter accesoriu. Repararea prejudiciului moral presupune existența unei fapte administrative ilegale, existența unui prejudiciu și legătura de cauzalitate dintre acestea. În cauză, reclamantul nu a demonstrat nelegalitatea actului prin care contestația a fost lăsată fără examinare. Nu a demonstrat nici existența unui prejudiciu moral distinct, produs printr-o faptă ilegală imputabilă Serviciului Fiscal de Stat.

Simpla nemulțumire față de desfășurarea procedurii fiscale sau față de emiterea unei decizii fiscale nu justifică, prin ea însăși, acordarea unei compensații morale. Controlul fiscal constituie o atribuție legală a Serviciului Fiscal de Stat. Exercitarea acestei atribuții nu atrage repararea prejudiciului moral în lipsa unei ilegalități constatate și a unei vătămări probate.

Pentru aceste motive, Completul reține că acțiunea reclamantului este neîntemeiată. Apelul Serviciului Fiscal de Stat urmează a fi admis, hotărârea primei instanțe casată, cu emiterea unei noi hotărâri de respingere a acțiunii.

În conformitate cu prevederile art.240 alin.(l) lit. c) Cod administrativ, art. 389-390 CPC, Completul de contencios administrativ din cadrul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții de Apel Centru

D E C I D E :

Apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, se admite.

Se casează integral hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 18 aprilie 2024, și se emite o nouă decizie prin care:

Acțiunea în contencios administrativ înaintată de Țuțu Constantin către Serviciul

Fiscal de Stat, cu privire la anularea actului administrativ, se respinge ca fiind neîntemeiată.

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

Preşedintele şedinţei,

Judecătorul Sîrbu Victoria

Judecătorii Bagrin Lucia

Cașcaval Andrei

Copia corespunde originalului / judecător/