Dosar nr. 3-5167/2024

H O T Ă R Â R E
în numele Legii

22 august 2025 mun. Chișinău

Judecătoria Chișinău sediul Rîșcani
în componență:
Președintele ședinței, judecătorul Violeta Chisilița
grefier Dorin – Marcel Baltag

examinând în ședință publică acțiunea în contencios administrativ înaintată de Igor Rusu împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului administrativ individual de respingere a solicitării și obligarea emiterii actului administrativ individual favorabil,

c o n s t a t ă

Argumentele participanților la proces

Pretențiile reclamantului:

La 20 decembrie 2025, Rusu Igor a depus o acțiune în instanța de judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului administrativ individual de respingere a solicitării și obligarea emiterii actului administrativ individual favorabil.

În argumentarea acțiunii reclamantul a menționat că, prin hotărârea Judecătoriei Chișinău sediul Rîșcani din 16 noiembrie 2023, cererea de chemare în judecată depusă de către Rusu Igor împotriva Serviciului Fiscal de Stat, privind anularea răspunsurilor 26-12/4-12-1843/69705 din 23,08.2022, nr. 26-24- 11/80963 din 14.09.2022, obligarea restituirii sumei de 315368,75 Iei, încasarea dobânzii de întârziere pe perioada 11.09.2021-18.07.2022 în sumă de 840142, 35 lei, încasarea prejudiciului moral de 100000 lei, precum si a cheltuielilor de asistență juridică de 40000 lei, s-a respins ca fiind neîntemeiată.

Prin Decizia Curții de Apel Chișinău din 05 iunie 2024, apelul declarat de Rusu Igor a fost admis. S-a casat hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 16 noiembrie 2023 si pe cauza dată s-a emis o nouă hotărâre, prin care a fost admisă parțial cererea de chemare în judecată depusă de Rusu Igor către Serviciul Fiscal de Stat. S-a anulat răspunsul Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-12/4-12-1843/69705 din 23.08.2022 și răspunsul Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-24-11/80963 din 14.09.2022. S-a obligat Serviciului Fiscal de Stat să reexamineze cererile depuse de Rusu Igor din 27.07.2021 si 28.09.2021. În rest, pretențiile s-au respins ca neîntemeiate Decizia Curții de Apel Chișinău din 05 iunie 2024 fiind executorie de la emitere.

Notează reclamantul că, la data de 4 iulie 2024, a fost înregistrat la Curtea de Apel Chișinău cererea privind inițierea procedurii de executare a documentului executoriu - decizia Curții de Apel Chișinău din 05 iunie 2024. La 16 august 2024 a recepționat Decizia SFS privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-166381/16 la cet. Rusu Igor, ce urmează a fi efectuat în perioada 19 august-21 august 2024. La 21 august 2024 a făcut cunoștință cu Actul SFS nr. 1-922445 privind
rezultatul controlului fiscal nr. DICF-166381/16. În rezultatul controlului fiscal prin metoda

verificării tematice la persoana fizica Rusu Igor IDNP ***** pentru perioadele fiscale A/2018 - A/2020 s-a confirmat suma impozitului pe venit achitat/reținut în plus, in suma totala de 315511,64 lei, inclusiv: pentru A/2018 – 13 083,42 lei, A/2019 - 200 192,85 lei; A/2020 - 102 235,37 lei și s-a propus spre restituire suma impozitului pe venit achitat/reținut in plus in mărime totala 315511,64 lei, inclusiv: pentru A/2018 - 13 083,42 lei, A/2019 - 200 192,85 lei; A/2020 - 102 235,37 lei.

Atrage atenția reclamantul că de Curtea de Apel Chișinău a fost stabilit termenul de 20 zile pentru executarea Deciziei din 05.06.2024, SFS a întreprins efectuarea controlului fiscal prin Decizia nr. DICF - 166381/16 din 21.08.2024 s-a confirmat suma solicitată de către Rusu Igor. Iar, la 06 noiembrie 2024 SFS a emis Decizia nr. DICF-169465/06 privind inițierea controlului repetat, în rezultatul controlului fiscal repetat s-a stabilit: ținând cont de faptul, că venitul obținut de către cet. Rusu Igor constituie venit salarial obținut ca rezultat al desfășurării activității în baza contractului de muncă încheiat cu Wizz Aviation Professionals SRL (Republica Moldova), acesta urma a fi impozitat pe teritoriul Republicii Moldova conform prevederilor art. 88 alin (1) CF. O decizie care contrazice complet atât decizia anterioară, cât și poziția pârâtului în instanța de apel, precum și Decizia CA din 05 iunie 2024. Ne fiind de acord cu soluția autorității publice, la 18 noiembrie 2024 a contestat Decizia nr. DICF-169465/06 privind inițierea controlului repetat și Actul de control repetat nr. 5-738660 din 11 noiembrie 2024. La 03 decembrie 2024 a recepționat Răspunsul Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-24-11/201142.

Susține reclamantul că, Decizia nr. DICF-169465/06 privind inițierea controlului repetat este neîntemeiată și ilegală, motiv pentru care solicităm anularea acesteia în baza următoarelor argumente. În primul rînd, intră în contrazicere cu prima Decizie nr. DICF - 166381/16 din 21.08.2024. Astfel, Actul SFS nr. 1-922445 privind rezultatul controlului fiscal nr. DICF - 166381/16 cel puțin urma a fi anulat prin Actul nr. 5-738660, în această ordine de idei, observă abateri de la legislația fiscală în temeiul art. 271 alin.(1) lit. c) Cod fiscal. La la 29.10.2024, a parvenit înștiințarea privind inițierea controlului fiscal repetat prind metoda verificării tematice corectitudinea declarării și achitării impozitului pe venit, pentru perioadele fiscale A/2018-A/2020, fiind preconizată perioada de 04.11.2024 - 08.11.2024.

În conformitate cu art. 226^{15} alin. (1), (6) Cod Fiscal, (1) În baza deciziei de inițiere a controlului fiscal, Serviciul Fiscal de Stat citează persoana fizică supusă verificării pentru a o înștiința despre inițierea controlului fiscal. Citația se va emite în conformitate cu prevederile art.226 alin.(1)–(3). (6) Controlul fiscal se va iniția nu mai devreme de 15 zile de la data înmânării/comunicării procesului-verbal de înștiințare, cu prezentarea deciziei privind inițierea controlului fiscal.

Reține reclamantul că înștiințarea cu privire la efectuarea controlul repetat a avut loc la data de 29.10.2024, iar data începerii controlului conform Deciziei nr. DICF-169465/06 este de la data de 06.11.2024. Astfel, SFS a încălcat termenul de 15 zile, de la înștiințarea până la efectuarea controlului a trecând 9 zile. Astfel, în loc să fie executată Decizia Curții de Apel Chișinău din 05.06.2024, având ca bază Actul de efectuarea controlului nr. DICF - 166381/16, SFS consideră ca mai este nevoie de inițierea repetată a unui control, fără a mai anula prima decizie și Actul de control fiscal.

Potrivit prevederilor art. 214 alin. (8) Cod fiscal, Se interzice efectuarea repetată a controalelor fiscale la fața locului asupra unora și acelorași impozite și taxe pentru o perioadă fiscală care anterior a fost supusă controlului, cu excepția cazurilor când efectuarea controlului fiscal repetat se impune de reorganizarea sau lichidarea contribuabilului, ține de auditul

activității Serviciului Fiscal de Stat de către organul ierarhic superior, de activitatea posturilor fiscale sau de depistarea, după efectuarea controlului, a unor semne de încălcări fiscale, când aceasta este o verificare prin contrapunere, când necesitatea a apărut în urma examinării cazului cu privire la încălcarea legislației fiscale sau în urma examinării contestației. Drept temei pentru efectuarea controlului fiscal repetat la fața locului, în legătură cu auditul activității Serviciului Fiscal de Stat de către organul ierarhic superior, poate servi numai decizia acestuia din urmă, cu respectarea cerințelor prezentului articol.

Consideră reclamantul că, reieșind din conținutul Actul de control de repetat nr. 5 -738660 din 11.11.2024, efectuarea unui asemenea control fiscal nici nu era necesar.

Potrivit prevederilor art. 214 alin. (6) Cod fiscal, Organele cu atribuții de administrare fiscală pot efectua controlul fiscal repetat în cazul în care rezultatele controlului fiscal exercitat anterior sunt neconcludente, incomplete sau nesatisfăcătoare ori dacă ulterior au fost depistate circumstanțe ce atestă existența unor semne de încălcare fiscală și, prin urmare, se impune un nou control.

Atrage atenția reclamantul că, în Actul de control de repetat nr. 5 -738660 din 11.11.2024, a fost examinat suplimentar: Acordul între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Ungariei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscal cu privire la impozitele pe venit și pe capital; Comentarii la Modelul Convenției pentru evitarea dublei impuneri al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică; Acordul de colaborare încheiat între Wizz Air Hungary cu sediul în Ungaria (Client) și Wizz Professionals SRL (Contractant) cu sediul în Republica Moldova la data de 24.02.2017. Indică că că venitul obținut constituie venit salarial obținut în rezultat al desfășurării activității în baza contractului de muncă încheiat cu Wizz Aviation Professionals SRL (Republica Moldova), acesta urma a fi impozitat pe teritoriul Republicii Moldova conform prevederilor art. 88 alin. (1) din Codul fiscal.

Notează reclamantul că, concluzia autorității fiscale este una greșită, iar examinarea suplimentară a Acordul între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Ungariei și al celorlalte acte nu are nici o relevanță în speță, dat fiind faptul că, la 22.12.2020 Departamentul Federal de Finanțe (FDF) i-a comunicat că confirmă faptul că angajații Companiei WizzAir sunt faxați în Elveția dat fiind faptul că autoritățile elvețiene WizzAir reprezintă locul de gestionare efectivă a Companiei „WizzAir Hungary Airlines Limited”. Mai mult, a menționat că conform art. 5, paragraful 3 al Convenției dintre Guvernul Republicii Moldova și a Consiliului Federal Elvețian pentru evitarea dublei impozitări la impozitul pe venit și capital, consideră că remunerarea pentru angajarea pe o aeronavă cu circulație internațională este supusă taxării doar în Elveția.

În conformitate cu articolul 15 paragraful 3 din Acordului dintre Guvernul RM și a Consiliului Federal Elvețian pentru evitarea dublei impozitări la impozitul pe venit și capital din 13 ianuarie 1999, independent de prevederile precedente ale acestui articol**,** remunerațiile primite de o întreprindere a unui Stat Contractant pentru o activitate salariată exercitată la bordul unei nave sau aeronave exploatate în trafic internațional pot fi impuse în acel Stat. Astfel, potrivit Comentariilor la Modelul Acordului respectiv, paragraful 3 se aplică remunerațiile primite de personalul aeronavelor angajate în transportul internațional, o regulă care urmează, în mare măsură, regula aplicată veniturilor obținute și din transportul aerian și anume, de a le impozita în Statul Contractant în care este situat locul conducerii efective al întreprinderii în cauză. O astfel de prevedere, ca și cel din paragraful 3 art. 15, presupune faptul că legislațiile interne ale Statului căruia îi este conferit dreptul de a impozita îi permit acestuia să impoziteze remunerațiile unei persoane aflate în serviciul întreprinderii în cauză, indiferent de rezidența sa.

Atrage atenția reclamantul că, a încheiat contractul de muncă cu „SRL Wizz Aviation Professionals”, și nu deține certificate de operator (AOC) și nu are aeronave înregistrate în RM. Mai mult ca atât, sediul conducerii efective al întreprinderii angajatoare se află în Elveția, unde sunt taxați toți angajatorii Companiei WizzAir din Europa, iar salariul a fost achitat de către Societății Private cu Răspundere Limitată „Wizz Air Hungary Airlines Limited”, care este fondatorul SRL „Wizz Aviation Professionals” și respectiv în conformitate cu art. 15 paragraful 3 al Acordului menționat a fost supus impozitării în Elveția. Curtea de Apel prin Decizia din 05.06.2024, la fel a confirmat acest fapt, dar din careva motive neclare Serviciul Fiscal de Stat nu le-a luat în considerare. Prin hotărârea Curții de Apel s-a dispus ca SFS să reexamineze cererea cet. Igor Rusu, totuși, atrage atenția asupra faptului că, în cererea sa, solicită restituirea sumei de 315.511, 64 lei, care a fost achitată în plus. Mai mult decât atât, pe parcursul procedurii de executare SFS emite o decizie prin care confirmă faptul plății în plus a acestei sume și propune restituirea. Astfel, executarea hotărârii nu presupune doar emiterea unei decizii în baza cererii, ci și executarea efectivă a acestei decizii, adică restituirea acestei sume. În caz contrar, Decizia CA din 05 iunie 2024 își pierde complet sensul, deoarece reclamantul primește doar iluzia soluționării problemei, însă, în realitate, situația rămâne exact în același punct în care se afla înainte de depunerea cererii în instanță.

Evidențiază că reexaminarea cererilor reclamantului nu implică, așa cum interpretează eronat pârâtul, „refuzul sau acordul de a restitui suma”, ci presupune stabilirea acestei sume și, în consecință, restituirea ei. Acest lucru este cu atât mai evident, având în vedere că prin Actul SFS nr. 1-922445 privind rezultatul controlului fiscal nr. DICF-166381/16, emis în cadrul procedurii de executare, s-a confirmat suma impozitului pe venit achitat/reținut în plus, în suma totala de 315511,64 lei, inclusiv: pentru A/2018 - 13 083,42 lei, A/2019 - 200 192,85 lei; A/2020 - 102 235,37 lei și s-a propus spre restituire suma impozitului pe venit achitat/reținut in plus in mărime totala 315511,64 lei.

În susținerea poziției reclamantul face referire la prevederile art. 8 alin. (1), art. 11 alin. (1), (2), art. 176 alin. (1), (3), art. 266 alin. (1) din Codul fiscal, art. 5, art. 189 alin. (1), art. 206 alin. (1), art. 21 alin. (1), art. 24 alin. (1), art. 28 alin. (1), art. 31, art. 32, art. 10 alin. (1), art. 11 alin. (1) din Codul administrativ.

Cere reclamantul, Rusu Igor:

- anularea Deciziei Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat nr. DICF-169465/06 din 06 noiembrie 2024 privind inițierea controlului fiscal repetat;
- anularea Actului de control repetat nr. 5- 738660 din 11 noiembrie 2024;
- anularea răspunsului Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-24-11/201142 din 03 decembrie 2024;
- încasarea din contul Serviciului Fiscal de Stat a cheltuielilor de asistență juridică în suma de 10 000 (zece mii) lei.

În cadrul ședinței de judecată din 12 august 2025, reprezentantul reclamantului Rusu Igor, avocat Jidobina Elina a înaintat cerere de concretizare a cererii de chemare în judecată, solicitând:

- anularea Deciziei Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat nr. DICF-169465/06 din 06 noiembrie 2024 privind inițierea controlului fiscal repetat;
- anularea Actului de control repetat nr. 5- 738660 din 11 noiembrie 2024;

- anularea răspunsului Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-24-11/201142 din 03 decembrie 2024;

- încasarea din contul Serviciului Fiscal de Stat a cheltuielilor de asistență juridică în suma de 10 000 (zece mii) lei.

- obligarea Serviciul Fiscal de Stat să emită actul administrativ individual de restituire impozitului pe venit reținut în plus de la Rusu Igor, IDNP *****, pentru perioadele fiscale A/2018 - A/2020, în valoare totală de 315 511,64 lei, în baza Actului de control nr. 1-922445 din 21 august 2024;

- obligarea Serviciul Fiscal de Stat la executarea efectivă a deciziei privind restituirea sumei de 315 511,64 lei, în termenul prevăzut de lege. (f.d. 93-94)

În cadrul ședinței de judecată reprezentantul reclamantului Rusu Igor, avocat Jidobina Elina a susținut acțiunea și a solicitat admiterea acesteia.

Obiecțiile pârâtului:

Reprezentantul pârâtului Serviciul Fiscal de Stat, Lupașco Taisia a solictat respingerea acțiunii, susținând argumentele din referință. În argumentarea poziției a menționat că prin cererea de chemare în judecată înaintată de Rusu Igor împotriva Serviciului Fiscal de Stat, s-a solicitat anularea scrisorilor Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-12/4-12-1843/69705 din 23.08.2022, nr. 26-24-11/80963 din 14.09.2022; obligarea Serviciului Fiscal de Stat de a restitui suma de 315 368.75 lei ce a fost achitată în plus pe parcursul anilor 2018, 2019, 2020; încasarea din contul Serviciului Fiscal de Stat în beneficiul reclamantului a dobânzii de întârziere calculată în legătura cu

neîndeplinirea obligației de restituire a sumei impozitului pe venit achitat în plus, pentru perioada 11.09.2021-18.07.2022, în sumă totală de 840 142,35 lei; încasarea prejudiciului moral în sumă de 100 000 lei și a cheltuielilor de asistență juridică în sumă de 40 000 lei.

Prin Hotărîrea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 16 noiembrie 2023, acțiunea în contencios administrativ depusă de Rusu Igor împotriva Serviciului Fiscal de Stat a fost respinsă ca fiind neîntemeiată. Ulterior, prin Decizia Curții de Apel Chișinău nr. 3a-228/24 din 05 iunie 2024 a fost admis apelul declarat de către Rusu Igor, casată integral Hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 16 noiembrie 2023 și emisă o nouă decizie, prin care acțiunea înaintată de Rusu Igor a fost admisă parțial, cu dispunerea: 1) anulării scrisorilor Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-12/4-12-1843/69705 din 23.08.2022 și nr.26-24-11/80963 din 14.09.2022; 2) obligarea Serviciului Fiscal de Stat să reexamineze cererile depuse de Rusu Igor din 27.07.2021 (privind restituirea sumei impozitului pe venit) și 28.09.2021 (expunerea dacă va fi restituit impozitul pe venit achitat în Republica Moldova).

Astfel, în scopul executării Deciziei Curții de Apel Chișinău din 05 iunie 2024, Serviciul Fiscal de Stat a reexaminat cererile depuse de Rusu Igor din 27.07.2021 și 28.09.2021, fiind dispusă inițierea controlului fiscal prin metoda verificării tematice la cet. Rusu Igor pentru perioadele fiscale A/2018- A/2020 (Decizia privind inițierea controlului nr. DICF-166381/16 din 16.08.2024), rezultatele căruia au fost consemnate în actul de control nr. 1-922445, prelungit pe blanchetele nr. 5-736342 din 21.08.2024. Dat fiind faptul că rezultatele controlului fiscal exercitat au fost neconcludente și incomplete, la adresa electronică a contribuabilului*****a fost remisă înștiințarea privind inițierea controlului fiscal nr.26-21/3-16-176155 din 29.10.2024, iar la data de 11.11.2024, în baza Deciziei privind inițierea controlului nr. DICF-169465/06 din

06.11.2024, de către Serviciul Fiscal de Stat a fost efectuat control fiscal repetat, rezultatele căruia au fost consemnate în actul de control nr. 5-738660 din 11.11.2024.

La data de 22.11.2024, reclamantul a depus contestație împotriva Deciziei privind inițierea controlului nr. DICF-169465/06 din 06.11.2024 și actului de control nr.5-738660 din 11.11.2024. Prin scrisoarea Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-24-11/201142 din 03.12.2024, Rusu Igor a fost informat că Decizia privind inițierea controlului nr. DICF-169465/06 din 06.11.2024 și actul de control nu constituie obiect al contestării în sensul art. 10 din Codul administrativ. Respectiv, contestația din 22.11.2024 (nr. intrare 69340-CR) a rămas neexaminată, cu acordarea termenului de 30 de zile de la data notificării, pentru contestare în instanța de judecată.

Pârâtul referindu-se la prevederile art. 5, art. 6, art. 10 alin. (1), art. 15 alin. (1), (2), art. 17 din Codul administrativ, atrage atenția că Decizia privind inițierea controlului nr. DICF-169465/06
din 06.11.2024 și actul de control nr.5-738660 din 11.11.2024, reprezintă operațiuni administrative, care nu produc ca atare efecte juridice.

Potrivit pet. 8 din Instrucțiunea cu privire la modul de completare a formularului Deciziei privind inițierea controlului (formularul DIC), aprobată prin Ordinul SFS nr.245 din 31.05.2019, formularul DIC se va genera în Sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat, se va semna cu semnătură electronică (digitală) și/sau se va tipări pe suport de hârtie exclusiv din Sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat și se va semna cu semnătură olografă, pe care se va aplica ștampila subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat. Astfel, aceasta presupune faptul că decizia respectivă îmbracă forma unui act de organizare a activității organului fiscal, în vederea exercitării atribuțiilor sale, stabilite prin lege (act preparatoriu) și nu forma unui act administrativ în sensul art. 10 din Codul administrativ.

Conform art. 207 alin. (2) lit. e) din Codul administrativ, acțiunea în contencios administrativ se declară inadmisibilă în special când reclamantul nu poate revendica încălcarea, prin activitatea administrativă, a unui drept în sensul art. 17.

În conformitate cu prevederile art. 207 alin. (2) lit. e) în coroborare cu prevederile
art. 17 din Codul administrativ, adresarea în instanța de judecată de către orice persoană care în opinia sa revendică un drept vătămat de către o autoritate publică în sensul art. 17 sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri, implică existența obligatorie a două condiții: încălcarea unui drept sau libertate stabilită de lege și încălcarea respectivă să fie cauzată printr-un act administrativ.

Susține pârâtul că reclamantul nu a indicat expres dreptul legitim sau libertatea stabilită prin lege pe care le consideră prejudiciate prin Decizia privind inițierea controlului. Expresiile „drept vătămat” și de „încălcarea unui drept al său”, utilizate ca și noțiuni în textul articolelor 17, 38 și 189 din Codul administrativ, se referă la drepturi subiective concrete. Relevantă este și jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului, care a statuat că pentru ca un reclamant să se poată declara victimă, acesta trebuie să prezinte dovezi plauzibile și convingătoare ale probabilității survenirii unei încălcări, la care ar fi supus personal, fiind insuficiente niște simple bănuieli sau conjuncturi [Senator Lines GmbH împotriva a cincisprezece state membre ale
Uniunii Europene (cererea nr.45572/00)]. Curtea a subliniat că în Convenție nu este prevăzută posibilitatea de a angaja o actio popularis în scopul interpretării drepturilor recunoscute în Convenție. Aceasta nu autorizează nici persoanele particulare să se plângă în legătură cu o dispoziție de drept intern doar pentru că aceștia consideră, fără să fi suportat în mod direct efectele, că dispoziția respectivă încalcă Convenția (Aksu împotriva Turciei, Burden împotriva Regatului Unit).

Referitor la alegațiile reclamantului cu privire la ilegalitatea inițierii controlului fiscal la persoana fizică Rusu Igor, specifică pârâtul că potrivit art. 214 alin. (1), (6) și (7) din Codul fiscal, controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislația fiscală într-o anumită perioadă sau în câteva perioade fiscale. Organele cu atribuții de administrare fiscală pot efectua controlul fiscal repetat în cazul în care rezultatele controlului fiscal exercitat anterior sînt neconcludente, incomplete sau nesatisfăcătoare ori dacă ulterior au fost depistate circumstanțe ce atestă existența unor semne de încălcare fiscală și, prin urmare, se impune un nou control. Controlul fiscal repetat poate fi efectuat în cadrul examinării contestațiilor împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acțiunii funcționarului fiscal și, în alte cazuri, la decizia conducerii organelor menționate la alin. (6).

Referitor la încasarea din contul Serviciului Fiscal de Stat în beneficiul reclamantului Rusu Igor a cheltuielilor de asistență juridică in sumă de 10 000 lei, menționează pârâtul că Conform bonurilor de plată Seria DAA nr. 50321871 și nr. 50321872 din 19.12.2024, Rusu Igor a beneficiat de serviciile juridice prestate de avocații Jidobina Elina și Rusu Serghei din cadrul Biroului Asociat de Avocați „Ceachir, Zamfir & Partenerii", în temeiul contractelor de servicii juridice nr. 173 și 174 din 19.12.2024. În acest sens, precizează că după încheierea contractului de asistență juridică, avocatul este obligat să anexeze la bonurile de plată eliberate lista detaliată a serviciilor juridice prestate de avocat și a timpului aferent acestora. Cu toate acestea, observă că potrivit bonurilor de plată anexate la acțiune, avocații, Jidobina Elina și Rusu Serghei, pretind că au îndeplinit și au predat servicii juridice în mărime de 10000 lei fără specificarea serviciilor juridice prestate de facto.

Aprecierea instanței:

Audiind participanții la proces și studiind înscrisurile anexate la actele cauzei, instanța de judecată apreciază acțiunea admisibilă, întemeiată și pasibilă admiterii din următoarele considerente.

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

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

Alin. (2) al aceluiași articol stabilește că acțiunea în contencios administrativ se declară inadmisibilă în special când:

a) există o hotărâre judecătorească definitivă cu privire la un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept;
b) există o încheiere judecătorească prin care s-a dispus încetarea procesului în legătură cu faptul că reclamantul a renunțat la acțiune sau și-a retras acțiunea într-un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept sau că între parți s-a încheiat o tranzacție de împăcare;
c) la aceeași sau la altă instanță de judecată se examinează o acțiune între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept;
d) acțiunea a fost depusă după expirarea termenului prevăzut la art.209;

e) reclamantul nu poate revendica încălcarea, prin activitatea administrativă, a unui drept în sensul art.17;
f) nu sunt întrunite condițiile prevăzute la art.208;
g) acțiunea a fost depusă de o persoană fără împuterniciri în acest sens;
h) cererea de chemare în judecată nu corespunde cerințelor prevăzute la art.211 alin. (1) și (2) și art.212 alin. (1) și reclamantul nu a înlăturat neajunsurile în termenul stabilit de instanța de judecată.

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

I. 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;

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

III. respectarea cerințelor de formă și conținut a acțiunii în contencios administrativ

IV. respectarea procedurii prealabile

V. respectarea termenului de înaintare a acțiunii

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

Din actele cauzei și explicațiile participanților la proces se constatată că, în rezultatul cererilor depuse de Rusu Igor din 27.07.2021 și 28.09.2021 de restituire a impozitului pe venit achitat suplimentar, și deciziei Curții de Apel Chișinău nr. 3a-228/24 din 05 iunie 2024, la 06 noiembrie 2024, prin decizia de inițiere a controlului fiscal nr. DICF-169465/06, s-a dispus realizarea controlului fiscal repetat în privința persoanei fizice Rusu Igor, la fața locului, prin metoda verificării tematice, control neplanificat prealabil, cu începere de la 06.11.2024 până la 11.11.2024, în vederea verificării corectitudinii declarării, calculării și achitării impozitului pe venit pentru perioadele fiscale A/01.01.2018- A/31.12.2020. (f.d. 42-43 dosar administrativ)

În rezultatul controlului repetat a fost perfectat Actul de control nr. 5-738660 din 11 noiembrie 2024. (f.d.45-48, dosar administrativ)

O decizie pe marginea cererii de restituire a impozitului nu a fost emisă.

La 22 noiembrie 2024, Rusu Igor a înregistrat în adresa Serviciului Fiscal de Stat contestație împotriva deciziei de inițiere a controlului fiscal nr. DICF-169465/06 din 06.11.2024 și actul de control nr. 5-738660 din 11.11.2024. (f.d. 91-98 dosar administrativ)

La 03 decembrie 2024 a fost emis răspunsul Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-24-11/201142 la soluționarea contestației. (f.d. 99 dosar administrativ)

La 20 decembrie 2024, Rusu Igor a depus prezenta acțiune în instanța de judecată. (f.d. 8-13) Acțiunea fiind concretizată prin cererea din 12.08.2025. (f.d. 93-94)

Conform art. 5 Cod administrativ, activitatea administrativă reprezintă totalitatea actelor administrative individuale și normative, a contractelor administrative, a actelor reale, precum și a operațiunilor administrative realizate de autoritățile publice în regim de putere publică, prin care se organizează aplicarea legii și se aplică nemijlocit legea.

Conform art. 10 alin.(1) Cod administrativ, actul administrativ individual este orice dispoziție, decizie sau altă măsură oficială întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, cu scopul de a produce nemijlocit efecte juridice, prin nașterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public.

Conform art. 11 alin. (1) lit. a) Cod administrativ, acte defavorabile sunt actele care impun destinatarilor obligații, sancțiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care resping, în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat.

Conform art. 15 alin. (1), (2) Cod administrativ, (1) Operațiunile administrative sunt manifestările de voință sau activitățile autorităților publice care nu produc ca atare efecte juridice. (2) Operațiunile administrative pot fi contestate doar concomitent cu actul administrativ individual, cu excepția operațiunilor administrative executorii sau îndreptate împotriva unui terț.

Conform 64 alin. (2) Cod administrativ, refuzul de a primi sau a examina o cerere se consideră drept respingere a cererii. Aceeași regulă se aplică și în cazul nesoluționării unei cereri în termen legal.

Conform art. 78 alin. (1) Cod administrativ, (1) Procedura administrativă se finalizează prin efectuarea unei operațiuni administrative sau prin emiterea unui act administrativ individual, respectiv încheierea unui contract administrativ.

La caz neemiterea deciziei în rezultatul examinării cererii reclamantului și actul de control repetat nr. 5-738660 din 11 noiembrie 2024, echivalează cu refuzul acordării dreptului solicitat, care împreună cu răspunsul Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-24-11/201142 din 03 decembrie 2024 emis la soluționarea contestației, în sensul art. 10 și 11 Cod administrativ reprezintă acte administrative individuale, 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, acestea au caracter defavorabil reclamantului ținând cont că vizează neacordarea dreptului solicitat, privind restituirea impozitului pe venit reținut în plus.

Decizia Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat nr. DICF-169465/06 din 06 noiembrie 2024 privind inițierea controlului fiscal repetat și Actul de control repetat nr. 5-738660 din 11 noiembrie 2024 al Direcției generale control, în sensul art. 15 Cod administrativ, reprezintă operațiuni administrative, care pot fi contestată concomitent cu actul administrativ individual.

Conform art. 189 alin. (1) și (2) Cod administrativ, orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice poate înainta o acțiune în contencios administrativ. O acțiune în contencios administrativ poate fi înaintată și atunci când autoritatea publică nu a soluționat în termen legal o cerere.

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

Conform art. 39 Cod administrativ, (1) Controlul judecătoresc al activității administrative este garantat și nu poate fi îngrădit. (2) 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.

La caz, cu referire la circumstanțele menționate, instanța reține că reclamantul revendică apărarea pe calea controlului judecătoresc a unui drept în sensul art. 17 Cod administrativ, dreptul la restituirea impozitului pe venit reținut în plus, fiind afectat prin refuzul de acordare a solicitării.

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

Referitor la condiția de respectare a remediului extrajudiciar cu privire la contestarea actului administrativ individual defavorabil, instanța de judecată va reține următoarele.

Conform art. 208 alin. (1) Cod administrativ, în cazurile prevăzute de lege, până la înaintarea acțiunii în contencios administrativ, se va respecta procedura prealabilă.

Conform art. 162 alin. (1) Cod administrativ, procedura prealabilă urmărește scopul de a verifica legalitatea actelor administrative individuale.

Alin. (3) al articolului citat, cererea prealabilă poate fi îndreptată spre: a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual ilegal sau nul; b) emiterea unui act administrativ individual.

Totodată, în sensul art. 208 alin. (3) din Codul administrativ, 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.

Cu referire la actele cauzei și circumstanțele reflectate supra, instanța de judecată constată că, prin depunerea cererii prealabile din 22 noiembrie 2024 împotriva actului de control nr. 5-738660 din 11.11.2024 și nesoluționării cererii sale, au fost realizate condițiile impuse de art. 208 Cod administrativ.

Potrivit art. 209 alin.(1) Cod administrativ, acțiunea în contestare și 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; b) data comunicării sau notificării actului administrativ individual, dacă legea nu prevede procedura prealabilă. Prevederile art. 165 alin. (1) referitoare la nesoluționarea în termen se aplică corespunzător.

Instanța reține că acțiunea a fost depusă la 20 decembrie 2024, în termen de 30 zile de la notificarea răspunsului nr. 26-24-11/201142 din 03 decembrie 2024.

Drept consecință a celor constatate, instanța de judecată reține că acțiunea este depusă cu respectarea competenței materiale și jurisdicționale, în termenul prevăzut de lege, fiind contestat un act administrativ al autorității publice competente, care produce efecte juridice în exterior și are caracter defavorabil reclamantului.

Astfel, acțiunea este admisibilă.

Totodată, instanța de judecată va concluziona și în privința temeiniciei acțiunii, reținând următoarele argumente.

În conformitate cu prevederile art. 224 alin. (1) lit. b) Cod administrativ, examinând acțiunea în contencios administrativ în fond, instanța de judecată adoptă una dintre următoarele hotărâri: 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.

Instanța de judecată reține că reclamantul a formulat o acțiune în obligare, pentru admiterea căreia sunt necesare întrunirea cumulativă a două condiții: actul administrativ de respingere a solicitării să fie ilegal, iar revendicarea pretenției reclamantului să fie întemeiată. În această ordine de idei, instanța va supune examinării succesive a celor două condiții.

Din actele cauzei și explicațiile participanților la proces se constatată că, la data de la 30.07.2020, în adresa Serviciului Fiscal de Stat a parvenit cererea reclamantului Rusu Igor cu privire la expunerea asupra evitării duble de impozitare în cazul achitării impozitului pe venit în Republica Moldova și Elveția. În motivarea adresării, Rusu Igor a invocat că, activând în calitate de pilot căpitan în cadrul SRL ”Wizz Aviation Professionals„, fondată de către Societate Privată cu Răspundere Limitată „Wizz Air Hungary Airlines Limited„, a fost supus taxării duble,

achitând impozitul pe venit atât în Elveția, cât și în Republica Moldova.

Prin scrisoarea Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-08/1-12/31447 din 24.08.2020, a fost comunicat faptul că în cazul în care venitul obținut rezultă din desfășurarea activității în baza contractului de muncă încheiat cu SRL „Wizz Aviation Professionals", rezident al Republicii Moldova, venitul urmează a se impozita în Republica Moldova. Or, în vederea neadmiterii impozitării duble a venitului în conformitate cu Convenția dintre Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Elvețian, s-a recomandat să se adreseze la autoritățile fiscale elvețiene, în vederea aprecierii posibilității restituirii impozitului pe venit reținut la sursa de plată în aceasta.

La data de 02.03.2021, Igor Rusu s-a adresat la Serviciul Fiscal de Stat cu cererea privind solicitarea de examinare a dublei impozitări anexând copiile certificatelor de plată a impozitelor în Elveția pentru anii 2018, 2019, 2020, copia certificatului ce confirmă suma salariului și impozitelor pe venit din salariu, copia contractului de muncă, copia răspunsului Serviciului Fiscal de Stat (în continuare SFS), copiile solicitărilor și răspunsurilor de la Societatea Privată cu Răspundere Limitată „Wizz Air Hungary Airlines Limited" și Departamentul Federal de Finanțe (FDF) în cadrul Ministerului Afacerilor Externe din Elveția.

Prin scrisoarea Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-08/1-12/30491 din 19.03.2021, reclamantului, Rusu Igor i-a fost comunicat despre necesitatea prezentării Declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit (CETI8) și depunerii cererii privind restituirea impozitului pe venit achitat/reținut în plus de la persoana fizică rezidentă, care nu desfășoară activitate de întreprinzător potrivit modelului aprobat prin Anexa nr.1 la Ordinul Directorului SFS nr.134 din 30.05.2017, precum și documentele care urmează a fi anexate la cererea respectivă, conform Anexei nr.2 la ordinul indicat.

La data de 05.07.2021, reclamantul a prezentat la Serviciul Fiscal de Stat Declarația cu privire la impozitul pe venit CETI8 pentru perioada fiscală A/2020, înregistrând obligație fiscală la impozitul pe venit în sumă de 240 lei.

La data de 27.07.2021, reclamantul a depus cererea privind restituirea sumei impozitului pe venit achitat în plus pentru perioadele fiscale A/2018, A/2019, A/2020 în mărime de 315 368, 75 lei.

Prin scrisoarea Serviciului Fiscal de Stat nr. 26/2-06/3-29 din 07.09.2021, Igor Rusu a fost informat despre suspendarea examinării cererii privind restituirea sumei impozitului pe venit achitat în plus din 27.07.2021, până la soluționarea cazului dat.

La data de 28.09.2021, Igor Rusu repetat s-a adresat Serviciului Fiscal de Stat cu cererea privind solicitarea de examinare a dublei impozitări. Prin scrisoarea Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-08/1-12/111601 din 11.10.2021, reclamantul a fost informat că întru evitarea dublei impuneri, *a fost inițiat un control de contrapunere* aferent companiei SRL „Wizz Aviation Professionals", rezultatele controlului va fi informate suplimentar.

Prin scrisoarea Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-08/1-12/4054 din 20.01.2022, a fost comunicat faptul că în cazul în care venitul obținut de solicitant rezultă din desfășurarea activității în baza contractului de muncă încheiat cu SRL „Wizz Aviation Professionals", ce este situată în Republica Moldova, prin prisma art. 88 alin. (1) din Codul Fiscal, venitul urmează a se impozita în Republica Moldova.

La data de 07.02.2022, reclamantul Rusu Igor a prezentat la Serviciul Fiscal de Stat Declarația cu privire la impozitul pe venit CET15/CET18: - pentru I etapa a perioadei fiscale A/2018, înregistrând impozitul pe venit reținut în plus în sumă de 338,40 lei. - pentru perioada fiscală A/2018/II etapă, înregistrând impozitul pe venit reținut în plus în sumă de 225,60 lei. - pentru perioada fiscală A/2019, înregistrând impozitul pe venit reținut în plus în sumă de

1353,60 lei.

La data de 05.05.2022, Igor Rusu repetat s-a adresat la Serviciul Fiscal de Stat cu cererea privind solicitarea de examinare a dublei impozitări anexând copia scrisorii Secretariatului de Stat pentru Finanțe Internaționale al Departamentului Federal de Finanțe al Confederației Elvețiană din 14.03.2022.

Prin scrisoarea Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-08/1-12/31922 din 26.05.2022, reclamantului i-a fost comunicat despre necesitatea depunerii cererii privind restituirea impozitului pe venit achitat/reținut în plus de la persoana fizică rezidentă, care nu desfășoară activitate de întreprinzător potrivit modelului aprobat prin Anexa nr.1 la Ordinul Directorului SFS nr.134 din 30.05.2017, precum și documentele care urmează a fi anexate la cererea respectivă, conform Anexei nr.2 la ordinul indicat.

La data de 20.07.2022, Igor Rusu s-a adresat la Serviciul Fiscal de Stat cu cererea privind reluarea examinării cererii privind restituirea sumei impozitului pe venit achitat în plus din 27.07.2021.

Prin scrisoarea Serviciului Fiscal de Stat nr. nr. 24-12/4-12-1843 din 23.08.2022, reclamantului repetat i-a fost comunicat despre necesitatea depunerii cererii privind restituirea impozitului pe venit achitat/reținut în plus de la persoana fizică rezidentă, care nu desfășoară activitate de întreprinzător potrivit modelului aprobat prin Anexa nr.1 la Ordinul Directorului SFS nr.134 din 30.05.2017, precum și documentele care urmează a fi anexate la cererea respectivă, conform Anexei nr.2 la ordinul indicat.

Nefiind de acord cu scrisoarea Serviciului Fiscal de Stat nr. nr. 24-12/4-12-1843 din 23.08.2022, la data de 01.09.2022, a depus cererea prealabilă, solicitând anularea scrisorii Serviciului Fiscal de Stat nr. nr. 24-12/4-12-1843 din 23.08.2022; reluarea examinării cererii privind restituirea sumei impozitului pe venit achitat în plus din 27.07.2021; restituirea sumei de 315 368,75 lei ce a fost achitată în plus pe parcursul anilor 2018-2020; achitarea dobânzii de întârziere calculată în legătura cu neîndeplinirea obligației de restituire a sumei impozitului pe venit achitat în plus în termen stabilit de lege, pentru perioada 11.09.2021-18.07.2022 în suma totală de 840 142,35 lei; compensarea prejudiciului moral în suma de 100 000 lei și cheltuielilor de asistență juridică în suma de 20 000 lei.

Prin scrisoarea Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-24-11/80963 din 14.09.2022, cererea prealabilă a rămas neexaminată.

La data de 07.10.2021, reclamantul a depus cererea privind restituirea sumei impozitului pe venit reținut în plus pentru perioadele fiscale A/2018, A/2019, A/2020 în mărime de 315 368, 75 lei (nr. de intrare 70645-CR din 07.10.2022).

Prin scrisoarea nr. 26/1-02/3-04-99728 din 24.10.2022, Direcția Deservire Fiscală Botanica a solicitat prezentarea în termen de 5 zile lucrătoare actele sau probele în temeiul cărora Igor Rusu consideră că are dreptul să beneficieze de restituirea impozitului pe venit.

Prin scrisoarea f/nr. din 28.10.2022, reclamantul Rusu Igor a informat Serviciul Fiscal de Stat faptul că, actele confirmative au fost anexate la cererea inițială privind restituirea sumei impozitului pe venit achitat în plus, depusă de către contribuabil la Serviciul Fiscal de stat, la data de 27 iulie 2021, iar în cazul în care Direcția Deservire Fiscală Botanica are nevoie de a face cunoștință cu originalele acestora, Igor Rusu le va prezenta la solicitare.

Exprimându-și dezacordul cu răspunsurile Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-12/4-12-1843/69705 din 23.08.2022 și nr. 26-24-11/80963 din 14.09.2022, Rusu Igor a sesizat instanța de contencios administrativ.

Prin Hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 16 noiembrie 2023, acțiunea în

contencios administrativ depusă de Rusu Igor împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea răspunsurilor 26-12/4-12-1843/69705 din 23.08.2022, nr. 26-24-11/80963 din 14.09.2022, obligarea restituirii sumei de 315368,75 lei, încasarea dobânzii de întârziere pe perioada 11.09.2021-18.07.2022 în sumă de 840142,35 lei, încasarea prejudiciului moral de 100000 lei, precum și a cheltuielilor de asistență juridică de 40 000 lei, s-a respins ca neîntemeiată.

Prin Decizia Curții de Apel Chișinău nr. 3a-228/24 din 05 iunie 2024 a fost admis apelul declarat de către Rusu Igor, s-a casat Hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 16 noiembrie 2023 și s-a emis o nouă decizie, prin care a fost admisă parțial cererea de chemare în judecată depusă de Rusu Igor împotriva Serviciului Fiscal de Stat. S-a anulat răspunsul Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-12/4-12-1843/69705 din 23.08.2022 și nr. 26-24-11/80963 din 14.09.2022. S-a obligat Serviciului Fiscal de Stat *să reexamineze cererile depuse de Rusu Igor din 27.07.2021 și 28.09.2021*. În rest pretențiile s-au respins ca neîntemeiate. (f.d. 15-22)

Prin decizia de inițiere a controlului fiscal nr. DICF-166381/16 din 16.08.2024, s-a dispus realizarea controlului fiscal neplanificat prealabil, în privința persoanei fizice Rusu Igor, la fața locului, prin metoda verificării tematice, cu începere de la 19.08.2024 până la 21.08.2024, în vederea verificării corectitudinii declarării, calculării și achitării impozitului pe venit pentru perioadele fiscale A/01.01.2018- A/31.12.2020. (f.d. 24 vol.II dosar administrativ)

În rezultatul controlului a fost perfectat Actul de control nr. 1-922445 din 21 august 2024. prin care s-a confirmat suma impozitului pe venit achitat/reținut în plus, în suma totală de ***315511,64*** lei, inclusiv pentru: A/2018-13 083,42 lei, A/2019- 200 192,85 lei, A/2020 – 102 235, 37 lei. *S-a propus spre restituire suma impozitului pe venit achitat/reținut în plus, în mărime totală de 315511,64 lei, inclusiv pentru: A/2018-13 083,42 lei, A/2019- 200 192,85 lei, A/2020 – 102 235, 37 lei*. (f.d.18-21 vol.II, dosar administrativ)

Conform scrisorii Direcției Generale Conformare nr. 26-10/3-12/487 din 28.10.2024 adresată Direcției generale control, s-a solicitat efectuarea controlului fiscal repetat la cet. Igor Rusu, IDNP *****, pentru perioadele fiscale A/2018 - A/2020. (f.d. 37-38 vol.I dosar administrativ)

Prin scrisoarea de înștiințare privind inițierea controlului fiscal nr. 26-21/3-16-176155 din 29.10.2024, Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală control, reclamantul Rusu Igor a fost înștiințat privind inițierea controlului fiscal. (f.d.39-40 vol.I dosar administrativ)

Ulterior, la 06 noiembrie 2024, reclamantul Rusu Igor prin intermediul poștei electronice, i-a fost adusă la cunoștință Decizia Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat nr. DICF-169465/06 din 06 noiembrie 2024 privind inițierea controlului fiscal repetat, la fața locului, prin metoda verificării tematice, control neplanificat prealabil, cu începere de la 06.11.2024 până la 11.11.2024, în vederea verificării corectitudinii declarării, calculării și achitării impozitului pe venit pentru perioadele fiscale A/01.01.2018- A/31.12.2020. (f.d. 41-42 vol.I dosar administrativ)

În rezultatul controlului fiscal repetat a fost perfectat Actul de control nr. 5-738660 din 11 noiembrie 2024, prin care s-a stabilit că, venitul obținut de către cet. Igor Rusu constituie venit salarial obținut ca rezultat al desfășurării activității în baza contractului încheiat cu Wizz Aviation Professionals SRL (Republica Moldova), acesta urma a fi impozitat pe teritoriul Republicii Moldova conform prevederilor art. 88 alin. (1) din Codul fiscal. (f.d.45-48, dosar administrativ)

În conformitate cu art. 88 alin. (1) din Codul fiscal (în redacția valabilă la data inițierii controlului fiscal repetat), (1) Fiecare angajator care plătește salariatului salariu (inclusiv primele

și facilitățile acordate) este obligat să calculeze, ținînd cont de scutirile solicitate de angajat și de deduceri, și să rețină din aceste plăți un impozit, determinat conform modului stabilit de Guvern.

În conformitate cu art. 132 Cod fiscal (în redacția valabilă la data inițierii controlului fiscal repetat), Sarcina de bază a Serviciului Fiscal de Stat constă în asigurarea administrării fiscale, prin crearea de condiții contribuabililor pentru conformare la respectarea legislației, aplicarea uniformă a politicii și reglementărilor în domeniul fiscal.

În conformitate cu art. 133 alin. (2) pct. 14, 22 Cod fiscal (în redacția valabilă la data inițierii controlului fiscal repetat), (2) În realizarea funcțiilor sale, Serviciul Fiscal de Stat are următoarele atribuții în domeniul administrării fiscale: 14) efectuează controlul fiscal, examinează cazurile de încălcare fiscală, aplică sancțiuni fiscale și emite acte administrative în scopul aplicării prezentului cod; 22) efectuează restituirea sumelor plătite în plus și a celor a căror restituire este prevăzută de legislație.

În conformitate cu art. 214 alin. (1) Cod fiscal, (1) Controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislația fiscală într-o anumită perioadă sau în cîteva perioade fiscale.

Alin.(4), (6)-(8) al aceluiași articol statuează că, (4) Activitatea contribuabilului poate fi supusă controlului fiscal pentru o perioadă ce nu depășește termenele de prescripție, stabilite la art.264, pentru determinarea obligației fiscale. (6) Organele cu atribuții de administrare *fiscală pot efectua controlul fiscal repetat* în cazul în care rezultatele controlului fiscal exercitat *anterior sînt neconcludente, incomplete sau nesatisfăcătoare ori dacă ulterior au fost depistate circumstanțe ce atestă existența unor semne de încălcare fiscală și, prin urmare, se impune un nou control*. (7) Controlul fiscal repetat poate fi efectuat în cadrul examinării contestațiilor împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acțiunii funcționarului fiscal și, în alte cazuri, la decizia conducerii organelor menționate la alin.(6). (8) Se interzice efectuarea repetată a controalelor fiscale la fața locului asupra unora și acelorași impozite și taxe pentru o perioadă fiscală care anterior a fost supusă controlului, cu excepția cazurilor cînd efectuarea controlului fiscal repetat se impune de reorganizarea sau lichidarea contribuabilului, ține de auditul activității Serviciului Fiscal de Stat de către organul ierarhic superior, de activitatea posturilor fiscale sau de depistarea, după efectuarea controlului, a unor semne de încălcări fiscale, cînd aceasta este o verificare prin contrapunere, cînd necesitatea a apărut în urma examinării cazului cu privire la încălcarea legislației fiscale sau în urma examinării contestației. Drept temei pentru efectuarea controlului fiscal repetat la fața locului, în legătură cu auditul activității Serviciului Fiscal de Stat de către organul ierarhic superior, poate servi numai decizia acestuia din urmă, cu respectarea cerințelor prezentului articol.

În conformitate cu art. 216 alin. (13) din Codul fiscal, (13) Decizia de inițiere a controlului fiscal se echivalează cu delegația de control prevăzută de Legea nr.131/2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, iar actul de control fiscal se echivalează cu procesul-verbal de control prevăzut de aceeași lege.

În conformitate cu art. 226^{15} alin. (19) din Codul fiscal, la finalizarea controlului fiscal, Serviciul Fiscal de Stat prezintă persoanei fizice constatările și consecințele fiscale cu întocmirea unui act de control fiscal, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(5), (6) și (8), în care se vor menționa constatările stabilite.

În conformitate cu art. 267 alin. (1) din Codul fiscal, Decizia Serviciului Fiscal de Stat 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.

Cu referire la normele de drept citate, analizând sesizarea Direcției Generale Conformare nr. 26-10/3-12/487 din 28.10.2024 adresată Direcției generale control, prin care s-a solicitat efectuarea controlului fiscal repetat la cet. Igor Rusu, IDNP *****, pentru perioadele fiscale A/2018 - A/2020 și Decizia Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat nr. DICF-169465/06 din 06 noiembrie 2024 privind inițierea controlului fiscal repetat, instanța de judecată reține că în actele emise nu se face referire la rezultatele controlului fiscal exercitat anterior *(Actul de control nr. 1-922445 din 21 august 2024)*, nu se menționează considerentele din care aceste rezultate *sînt apreciate neconcludente, incomplete sau nesatisfăcătoare, că au fost depistate circumstanțe ce atestă existența unor semne de încălcare fiscală și, prin urmare, se impune un nou control*.

Dimpotrivă, în sesizarea Direcției Generale Conformare nr. 26-10/3-12/487 din 28.10.2024 se face referire la același cadru normativ, circumstanțe de fapt, fiindu-le dată o interpretare contrară decât cea expusă în Actul de control nr. 1-922445 din 21 august 2024.

În aceste împrejurări, instanța de judecată constată că, Decizia Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat nr. DICF-169465/06 din 06 noiembrie 2024 privind inițierea controlului fiscal repetat nu corespunde exigențelor legale, care ar permite și ar determina inițierea unui control fiscal repetat, în corespundere cu art. 214 Cod fiscal.

Totodată, analizând concluziile expuse în Actul de control nr. 5-738660 din 11 noiembrie 2024, prin care s-a stabilit că, venitul obținut de către cet. Igor Rusu constituie venit salarial obținut ca rezultat al desfășurării activității în baza contractului încheiat cu Wizz Aviation Professionals SRL (Republica Moldova), acesta urma a fi impozitat pe teritoriul Republicii Moldova conform prevederilor art. 88 alin. (1) din Codul fiscal, instanța va reține următoarele aspecte.

Actele cauzei atestă că, la 24 februarie 2017, a fost încheiat acord de colaborare între *„Wizz Air Hungary Airlines Limited”,* în calitate de *client* și *Wizz Aviation Professionals SRL*, în calitate de *contractant*. Potrivit pct. 1 din anexa 1, contractantul prestează servicii de externalizare personal în beneficiul clientului. Potrivit pct. 1 *sbpct.1* din acord, clientul împuternicește prin prezentul contractul pentru a presta activitățile descrise în anexa 1 la contract (”serviciile”) care vor lucra prin intermediul salariaților („salariații”) care vor lucra în conformitate cu instrucțiunile clientului și sub supravegherea directă a clientului. Numărul estimat de salariați care urmează a fi pus la dispoziție în temeiul prezentului contract este 57. *sbpct.2* Contractantul va pune la dispoziția clientului Salariații pentru ocuparea funcțiilor de piloți și însoțitori de bord pentru prestarea serviciilor în conformitate cu termenii și condițiile stabilite în prezentul contract. Contractantul recunoaște că clientul are autoritate exclusivă de a direcționa activitatea salariaților puși la dispoziție de către contractant. Salariații puși la dispoziție în conformitate cu prezentul contract vor putea îndeplini oricare toate sarcinile pe care clientul le poate solicita cu condiția că aceste sarcini vor fi îndeplinite în conformitate cu structura clientului și schema operațională aplicabilă clientului. Descrierea detaiată a obligațiilor salariaților sunt enumerate în fișa de post care este parte integrată la contractele individuale de muncă dintre contractant și salariați. *Salariații vor respecta regulile, regulamentele, procedurile și politicile interne ale clientului,* inclusiv fișele de post ale angajaților, manualul operațional al clientului și manualul însoțitorului de bord al clientului după ce aceste reguli sunt aduse în mod corespunzător la cunoștința salariaților. (f.d. 17-28 vol. I dosar administrativ)

La 15 octombrie 2018, între Rusu Igor în calitate de salariat și Wizz Aviation Professionals SRL, în calitate de angajator a fost încheiat contract individual de muncă. (f.d. 64-74)

În conformitate cu art. 4 alin. (1) din Codul fiscal, dacă un tratat internațional care reglementează impozitarea sau include norme care reglementează impozitarea, la care Republica Moldova este parte, stipulează alte reguli și prevederi decât cele prevăzute de legislația fiscală, se aplică regulile și prevederile tratatului internațional.

În conformitate cu art. 79^3 alin. (1) din Codul fiscal, Aplicarea tratatelor internaționale care reglementează impozitarea sau includ norme ce reglementează impozitarea se efectuează în modul stabilit de prevederile tratatelor internaționale și ale legislației fiscale din Republica Moldova. Prevederile tratatelor internaționale prevalează asupra legislației fiscale din Republica Moldova, iar în cazul în care sunt cote diferite de impozitare în tratatele internaționale și în legislația fiscală din Republica Moldova, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Pentru interpretarea prevederilor tratatelor internaționale încheiate de Republica Moldova cu alte state se utilizează Comentariile la Modelul Convenției pentru evitarea dublei impuneri al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

Conform art. 15 paragraful 3 din Acordul între Guvernul Republicii Moldova și Consiliul Federal Elvețian, pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, independent de prevederile precedente ale acestui articol , remunerațiile primite de o întreprindere a unui Stat Contractant pentru o activitate salarială exercitată la bordul unei nave sau aeronave exploatate în trafic internațional pot fi impuse în acel stat.

Conform art. 23 paragraful 1 din Acordul între Guvernul Republicii Moldova și Consiliul Federal Elvețian, a) Cînd un rezident al Republicii Moldova realizează venit sau deține capital, care conform prevederilor prezentului Acord, poate fi impus în Elveția, Republica Moldova va permite:

(i) scăderea din impozitul pe venit al acelui rezident suma egală cu impozitul pe venit plătit în Elveția;

(ii) scăderea din impozitul pe capital al acelui rezident suma egală cu impozitul pe capital plătit în Elveția.

Această scădere, în orice caz, nu poate depăși partea impozitului pe venit sau pe capital, calculată până la scădere, care se atribuie venitului sau capitalului care poate fi impozitat în Elveția în dependență de caz.

b) În caz dacă conform oricărei prevederi a prezentului Acord venitul realizat sau capitalul deținut de un rezident al Republicii Moldova este scutit de impunere în acel Stat, Republica Moldova poate, totuși, la calcularea sumei impozitului pe venitul sau pe capitalul rămas al acelui rezident să țină cont de venitul sau capitalul scutit.

Instanța reține că, din actul de control repetat nr. 5-738660 din 11 noiembrie 2024 al Direcției generale control, rezultă că conform informației din Sistemul informațional al SFS și Declarațiilor cu privire la impozitul pe venit Forma CET15/CET18), depuse de Rusu Igor Tudor, persoana fizică a obținut în anii 2018-2020 venit de la C.A. AIR MOLDOVA S.R.L. și WIZZ AVIATION PROFESSIONALS S.R.L., care a fost impus în Republica Moldova.

Mai mult din conținutul scrisorii din 09 decembrie 2020, se informează reclamantul Rusu Igor că, urmează a fi luate în considerare că toți angajații pe aeronavă în cadrul Companiei WizzAir din Europa achită impozitele în Elveția, deoarece oficiul principal se regăsește în Elveția. (f.d. 83)

Astfel, același conținut este reflectat și în scrisoarea din partea Secretariatul de Stat pentru Finanțe Internaționale, Secțiunea probleme fiscale bilaterale și tratate de dublă impunere, prin care confirmă că angajații WizzAir sunt impozitați/taxați în Geneva, deoarece locul managementului efectiv a „Wizz Air Hungary Airlines Limited” este în Elevția. (f.d. 80)

În Actul de control nr. 1-922445 din 21 august 2024 s-a reținut că, la data de 18.01.2023 de către SFS a fost remisă interpelarea nr. 26-07/3-12/7422 către Administrația Federală Fiscală din Elveția referitor la contribuabilul din Republica Moldova, Igor Rusu. Conform scrisorii Administrației Federale Fiscale din Elveția din 17.03.2023, cetățeanul Rusu Igor a obținut venituri de la Wizz Air Hungary Airlines Limited, fondator al WIZZ AVIATION PROFESSIONALS S.R.L., și i-a fost reținut impozitul în conformitate cu legislația Elveției, după cum urmează: Perioada Venitul total (CHF) Suma impozitului reținut (CHF) 19.02.2018-31.12.2018 13 513,00 0,00 01.01.2019-31.12.2019 100 721,00 01.01.2020-21.05.2020 44 899,00 8 198,70 4 069,35. Generalizând datele verificării prin contrapunere a informației din SIA al SFS, inclusiv din Declarațiile cu privire la impozitul pe venit (Forma CET18), cu informația recepționată de la Administrația Federală Fiscală din Elveția, s-a constatat că impozit pe venit achitat/reținut în plus, în sumă totală 315511,64 lei, inclusiv: pentru A/2018 - 13 083,42 lei, A/2019- 200 192,85 lei; A/2020 - 102 235,37 lei.

Având în vedere particularitățile constatate, în raport cu normele legale expuse, instanța de judecată consideră că, veniturile salariale obținute de către reclamantul, Rusu Igor, nu urmează a fi impozitate pe teritoriul Republicii Moldova conform prevederilor art. 88 alin. (1) din Codul Fiscal, or conform răspunsurilor parvenite, reclamantul Rusu Igor a obținut venituri de la *Wizz Air Hungary Airlines Limited, fondator al WIZZ AVIATION PROFESSIONALS S.R.L.*, și i-a fost reținut impozitul în conformitate cu legislația Elveției.

În această ordine de idei, refuzul Serviciului Fiscal de Stat de restituire a impozitului pe venit reținut în plus de la Igor Rusu este neîntemeiat.

Raționamentele expuse supra atestă incontestabil că inițierea și desfășurarea controlului fiscal repetat au fost realizate cu încălcarea prevederilor legale, actele și operațiunile administrative adoptate de autoritatea publică pârâtă sunt ilegale și prin ele reclamantul este vătămat în dreptul său de a i se restitui impozitul pe venit reținut în plus, astfel, reieșind din prevederile art. 224 alin. (1) lit. b) Cod administrativ, instanța va admite acțiunea lui Rusu Igor, va anula refuzul Serviciului Fiscal de Stat de restituire a impozitului pe venit reținut în plus, Decizia Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat nr. DICF-169465/06 din 06 noiembrie 2024 privind inițierea controlului fiscal repetat, actul de control repetat nr. 5-738660 din 11 noiembrie 2024 al Direcției generale control și răspunsul Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-24-11/201142 din 03 decembrie 2024 emis la soluționarea contestației și va obliga Serviciul Fiscal de Stat să emită actul administrativ individual de restituire impozitului pe venit reținut în plus de la Rusu Igor, IDNP *****, pentru perioadele fiscale A/2018 - A/2020, în valoare totală de 315 511,64 lei, în baza Actului de control nr. 1-922445 din 21 august 2024.

Cu referire la cerința reclamantului privind obligarea Serviciul Fiscal de Stat la executarea efectivă a deciziei privind restituirea sumei de 315 511,64 lei, în termenul prevăzut de lege, instanța de judecată va reține că prin dispunerea anulării actului administrativ individual contestat, și obligarea Serviciul Fiscal de Stat să emită actul administrativ individual de restituire impozitului pe venit reținut în plus de la Rusu Igor, IDNP *****, pentru perioadele fiscale A/2018 - A/2020, în valoare totală de 315 511,64 lei, în baza Actului de control nr. 1-922445 din 21 august 2024, Serviciul Fiscal de Stat are obligația să ia în considerare concluziile instanței din partea motivată a hotărârii judecătorești, și va avea ca efect soluționarea acestei cerințe.

Cu referire la cerința reclamantului privind încasează de la Serviciul Fiscal de Stat a cheltuielilor de asistență juridică în sumă de 10 000 lei, instanța reține următoarele.

Conform 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 excepția art.169–171.

În conformitate cu art. 94 alin (1) CPC, instanța judecătorească obligă partea care a pierdut procesul să plătească, la cererea părții care a avut câștig de cauză cheltuielile de judecată. Dacă acțiunea reclamantului a fost admisă parțial, acestuia i se compensează cheltuielile de judecată proporțional părții admise din pretenții, iar pârâtului – proporțional părții respinse din pretențiile reclamantului.

Conform art. 96, alin. (1) și alin. (11) din CPC, instanța judecătorească obligă partea care a pierdut procesul să compenseze părții care a avut câștig de cauză cheltuielile ei de asistență juridică, în măsura în care acestea au fost reale, necesare și rezonabile. Cheltuielile menționate la alin.(1) se compensează părții care a avut câștig de cauză dacă aceasta a fost reprezentată în judecată de un avocat.

În prezentul proces, reclamantul a fost reprezentat de avocatul Rusu Serghei, în baza mandatului avocațial seria/numărul MA2272102 și de avocatul Jidobina Elina, în baza mandatului avocațial seria/numărul MA2272103. (f.d. 6-7)

Pentru justificarea cheltuielilor de asistență juridică acordată reclamantului, pe marginea prezentei acțiuni, la actele cauzei au fost anexate bonurile de plată seria/numărul DA 50321871 în suma de 5000 lei și DA 50321872 în suma de 5000 lei. (f.d.42-43)

Ținând cont de faptul că, acțiunea reclamantului a fost admisă, instanța de judecată va obliga Serviciul Fiscal de Stat să achite în beneficiul lui Igor Rusu cheltuielile de asistență juridică în sumă de 10 000 lei.

În conformitate cu art. 224 alin. (1) lit. b), 232 Cod administrativ, art. 238-241 CPC, instanța de judecată

h o t ă r ă ș t e

Se admite acțiunea în contencios administrativ înaintată de Igor Rusu împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului administrativ individual de respingere a solicitării și obligarea emiterii actului administrativ individual favorabil.

Se anulează refuzul Serviciului Fiscal de Stat de restituire a impozitului pe venit reținut în plus de la Igor Rusu, Decizia Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat nr. DICF-169465/06 din 06 noiembrie 2024 privind inițierea controlului fiscal repetat, actul de control repetat nr. 5-738660 din 11 noiembrie 2024 al Direcției generale control și răspunsul Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-24-11/201142 din 03 decembrie 2024 emis la soluționarea contestației.

Se obligă Serviciul Fiscal de Stat să emită actul administrativ individual de restituire impozitului pe venit reținut în plus de la Rusu Igor, IDNP *****, pentru perioadele fiscale A/2018 - A/2020, în valoare totală de 315 511,64 lei, în baza Actului de control nr. 1-922445 din 21 august 2024.

Se încasează de la Serviciul Fiscal de Stat în beneficiul lui Igor Rusu cheltuielile de asistență juridică în sumă de 10 000 lei.

În rest acțiune se respinge.

Hotărârea poate fi atacată cu apel la Curtea de Apel Centru în termen de 30 zile de la data pronunțării dispozitivului hotărârii, prin intermediul Judecătoriei Chișinău sediul Rîșcani. Motivarea apelului se prezintă la instanța de apel în termen de 30 de zile de la data notificării hotărârii motivate. Dacă se depune împreună cu apelul, motivarea apelului se depune la

Judecătoria Chișinău sediul Rîșcani.

Președintele ședinței,
Judecătorul /semnătura / Violeta Chisilița

Copia corespunde originalului
Judecător, Violeta Chisilița