

DECIZIE

30 septembrie 2020

mun. Chișinău

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ
lărgit al Curții Supreme de Justiție

în componența:

Președintele ședinței, judecătorul
Judecători

Maria Ghervas
Dumitru Mardari
Galina Stratulat
Elena Cobzac
Victor Boico

examinând în ședință publică recursul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat, în cauza de contencios administrativ la cererea de chemare în judecată depusă de către Irina Plagov împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor administrative,

împotriva deciziei din data de 20 mai 2020 a Curții de Apel Chișinău, prin care s-a respins apelul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat, s-a menținut hotărârea din data de 29 iunie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediu Rîșcani,

cu participarea: reprezentantului Serviciului Fiscal de Stat, Marin Morcov și avocatului intimatei Ludmila Armanu-Ghemu,

constată:

La 30 ianuarie 2017 Irina Plagov a depus cerere de chemare în judecată, în procedura contenciosului administrativ, împotriva Serviciului Fiscal de Stat, prin care a solicitat anularea deciziilor nr. 247, nr. 248 și nr.249 din data de 13 octombrie 2016 privind sancționarea Irinei Plagov pentru nedeclararea venitului obținut pentru anii 2013 – 2015 și pentru neonorarea obligației de achitare în termen la buget a impozitului pe venit pentru perioada 2013 – 2015 și anularea deciziilor nr. 310 din 01 decembrie 2016 pe marginea contestațiilor depuse de către Irina Plagov.

În motivarea acțiunii Irina Plagov a indicat că Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, reorganizat în Serviciul Fiscal de Stat în urma controlului fiscal prin metoda verificării tematice cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil al corectitudinii calculării, declarării și achitării impozitului pe venit la persoana fizică Irina Plagov, pentru perioada 2013-2015, a întocmit actul nr. 5-675552 din 29 iulie 2016, nr. 5-675556 și nr. 5-675558 din 03 august 2016, prin care a stabilit că Irina Plagov pentru perioadele fiscale a anilor 2013-2015 a încălcat prevederile art. 226⁷, alin. (1) din Codul fiscal, prin neprezentarea declarațiilor persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit (forma CET08) pentru această perioadă.

Nefiind de acord cu actul Inspectoratului Fiscal de Stat sus-numit, Irina Plagov l-a contestat, menționând că autoritatea fiscală nu a luat în calcul faptul că sursele financiare primite de Irina Plagov au fost transferate de peste hotarele țării, de la compania „Thenelinx” LTD, rezidentă în Republica Cipru, a cărei fondator este Veaceslav Ciuntu, o parte din sursele financiare au fost obținute în baza acordului de angajare nr. 2012-7 semnat de Eximsar Oorlworldwide Ltd, precum și în baza unui contract civil și reprezintă surse de venit neimpozabile.

Prin decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 248 din 13 octombrie 2016 au fost respinse argumentele expuse în dezacordul cu privire la actul de control și s-a decis a calcula și a încasa la buget suma de 505 886,97 lei, cu titlu de impozit pe venit obținut de către persoana fizică în perioada anului 2013, aplicarea prevederilor art. 261, alin. (5) din Codul fiscal și încasarea amenzii egală cu 100 % din suma diminuării ce constituie suma de 505 886,97 lei, precum și aplicarea pentru încălcările legislației fiscale a majorării de întârziere, conform art. 228, alin. (2) și alin. (3) din Codul fiscal în mărime de 166 688,51 lei.

Prin decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 247 din 13 octombrie 2016 au fost respinse argumentele expuse în dezacordul cu privire la actul de control și s-a decis a calcula și a încasa la buget suma de 567 510,95 lei, cu titlu de impozit pe venit obținut de către persoana fizică în perioada anului 2014, aplicarea prevederilor art. 261, alin. (5) din Codul fiscal și încasarea amenzii egale cu 100 % din suma diminuării ce constituie suma de 567 510,95 lei, precum și aplicarea pentru încălcările legislației fiscale a majorării de întârziere, conform art. 228, alin. (2) și alin. (3) din Codul fiscal în mărime de 145 907,07 lei.

Prin decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 249 din 13 octombrie 2016 au fost respinse argumentele expuse în dezacordul cu privire la actul de control și s-a decis a calcula și a încasa la buget suma de 230 160,26 lei, cu titlu de impozit pe venit obținut de către persoana fizică în perioada anului 2015, aplicarea prevederilor art. 261, alin. (5) din Codul fiscal și încasarea amenzii egale cu 100 % din suma diminuării ce constituie suma de 230 160,26 lei, precum și aplicarea pentru încălcările legislației fiscale a majorării de întârziere, conform art. 228, alin. (2) și alin. (3) din Codul fiscal în mărime de 32 544,66 lei.

Irina Plagov, nefiind de acord cu deciziile Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 248, nr. 247 și 249 din 13 octombrie 2016 asupra cazului de încălcare fiscală, a depus contestații asupra deciziilor enumerate.

Prin decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 310 din 01 decembrie 2016 a fost respinsă contestația fără număr din 03 noiembrie 2016 depusă de Irina Plagov, ultima fiind obligată să execute deciziile nr. 248, nr. 247 și 249 din 13 octombrie 2016.

În susținerea ilegalității deciziilor organului fiscal Irina Plagov a indicat că în mod eronat a fost abordată încălcarea legislației fiscale și, anume, nedeclararea venitului obținut pentru perioada anilor 2013 – 2015 și neonorarea obligației de achitare în termen la buget a impozitului pe venit pentru anii 2013-2015.

Reclamanta a menționat că controlul fiscal în privința acesteia a fost efectuat cu interpretarea eronată a legii, organul fiscal la emiterea deciziilor nu au luat în calcul că sursele financiare obținute de aceasta pe perioada anilor 2013-2015 au fost transferate de peste hotarele țării de la compania „Thenelinx” LTD, rezidentă în Republica Cipru în baza unui contract civil și reprezintă surse de venit neimpozabile, or, obiect al impunerii impozitului pe venit este reglementat de art. 14 din Codul

fiscal, potrivit căruia, venitul obținut peste hotarele țării, în urma realizării contractului, nu poate fi supus impozitării pe teritoriul Republicii Moldova.

La caz, contractul prezentat de reclamantă este autentificat și de organele fiscale din Republica Cipru, circumstanță de care nu a ținut cont organul fiscal.

De asemenea, Serviciul Fiscal de Stat a lăsat fără apreciere argumentul invocat de contribuabil și, anume, existența Convenției semnate la Nicosia la data de 28 ianuarie 2008 între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Republicii Cipru, privind evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale, aplicabilă în cazul său, nu a întreprins măsuri pentru a elucida natura mijloacelor obținute de către reclamantă pe teritoriul Ciprului.

Irina Plagov a mai menționat că în deciziile contestate se face referire la un răspuns incomplet al Ministerului Finanțelor din Republica Cipru din 23 decembrie 2015, potrivit căruia Irina Plagov nu figurează pe lista angajaților companiei „Thenelinx” LTD și că pe perioada anilor 2013-2015 Irina Plagov nu a achitat careva taxe în bugetul Republicii Cipru.

În opinia Irinei Plagov această concluzie este nefondată, iar informațiile prezentate sunt eronate, deoarece în solicitarea făcută de partea moldovenească a fost indicată incorect denumirea firmei și anume „Thenelines” LTD în loc de „Thenelinx” LTD.

Prin hotărârea din data de 29 iunie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, s-a admis parțial cererea de chemare în judecată înaintată de către Irina Plagov, s-au anulat deciziile emise de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat nr. 247, nr. 248 și nr. 249 din 13 octombrie 2016, în rest s-a respins acțiunea. (f.d. 240,243-248, vol. I)

Curtea de Apel Chișinău prin decizia din data de 19 februarie 2019 a respins apelul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat, a menținut hotărârea din data de 29 iunie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani. (f.d. 25,26-43, vol.II)

Prin decizia Curții Supreme de Justiție din data de 27 noiembrie 2019 s-a admis recursul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat, s-a casat decizia din data de 28 februarie 2019 a Curții de Apel Chișinău cu remiterea cauzei spre rejudecare la Curtea de Apel Chișinău, în alt complet de judecată. (f.d.97-107, vol.II)

Curtea de Apel Chișinău prin decizia din data de 20 mai 2020 a respins apelul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat, a menținut hotărârea din data de 29 iunie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediu Rîșcani. (f.d 167,168- 184, vol. II)

Împotriva deciziei instanței de apel a depus recurs Serviciul Fiscal de Stat prin care a solicitat admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel cu emiterea unei noi hotărâri prin care hotărârea instanței de fond să fie casată parțial în partea admiterii acțiunii. (f.d. 187,192-199, vol. II)

În motivarea recursului Serviciul Fiscal de Stat a indicat că instanța de apel nu a elucidat pe deplin circumstanțele care au importanță pentru soluționarea cauzei și nu a dat o apreciere corectă probelor prezentate de Serviciul Fiscal de Stat, acordând prioritate argumentelor intimei, care nu au avut un suport probatoriu.

Autoritatea publică recurentă a menționat că instanța de apel nu s-a expus în privința rulajului mijloacelor bănești parvenite din afara țării pe contul personal al Irinei Plagov în perioada fiscală 2013-2015, nefiind clară destinația acestor transferuri bănești.

Serviciul Fiscal de Stat a susținut că în baza art. 13, alin. (1), lit. b) din Codul fiscal Irina Plagov este subiect al impunerii, iar venitul obținut din afara Republicii Moldova în baza art. 14, alin. (1), lit. b) din Codul fiscal este obiect al impunerii.

În opinia reprezentantului Serviciului Fiscal de Stat transferurile regulate de peste hotarele Republicii Moldova de la compania „Thenelinex” LTD au fost efectuate pe numele Irinei Plagov, care reprezintă remunerarea persoanei fizice Irina Plagov pentru munca prestată și nu cheltuieli a companiei „Thenelinex” LTD, rezidentă în Republica Cipru. Din materialele dosarului rezultă că Irina Plagov s-a deplasat peste hotarele Republicii Moldova pe perioade scurte între 1 și 20 de zile pe parcursul perioadei supuse verificării 2013-2015, în marea majoritate a timpului aflându-se în republica Moldova.

Astfel, se confirmă că Irina Plagov a obținut venit din surse aflate în afara Republicii Moldova pentru activitatea desfășurată în Republica Moldova și acesta reprezintă surse de venit impozabil prin prisma art. 14, alin. (1), lit. b) din Codul fiscal.

În întâmpinarea recursului, la 14 august 2020 a depus referință Irina Plagov, prin care a solicitat respingerea recursului ca fiind neîntemeiat cu menținerea deciziei instanței de apel din data de 20 mai 2020, menționând că argumentele organului fiscal sunt declarative și lipsite de suport probator și care au fost examinate minuțios de către instanțele de judecată ierarhic inferioare.

Instanța de recurs observă că litigiul a fost inițiat în instanța de judecată la 30 ianuarie 2017 în condițiile legii materiale Legea contenciosului administrativ nr. 793- XIV din 10 februarie 2000 și legii procedurale Codul de procedură civilă.

Prin Legea nr.116 din data de 19 iulie 2018 a fost adoptat Codul administrativ al Republicii Moldova. În conformitate cu art. 257 alin. (1) din Codul administrativ, prezentul cod a intrat în vigoare la 01 aprilie 2019.

Conform art. 258, alin. (3) din Codul administrativ, procedurile de contencios administrativ inițiate până la intrarea în vigoare a prezentului cod se vor examina în continuare, după intrarea în vigoare a prezentului cod, conform prevederilor prezentului cod. Prin derogare, admisibilitatea unei astfel de acțiuni în contenciosul administrativ se va face conform prevederilor în vigoare până la intrarea în vigoare a prezentului cod. Prevederile prezentului alineat se vor aplica corespunzător pentru procedurile de apel, de recurs și de contestare cu recurs a încheierilor judecătorești.

Astfel, din sensul normei de drept enunțate urmează că legiuitorul a optat pentru principiul aplicării imediate a noilor reglementări procedurale.

În speța dedusă judecătii hotărârea instanței de fond a fost adoptată la 29 iunie 2018, iar decizia instanței de apel, care este obiect al controlului judecătoresc în recurs, a fost pronunțată la 20 mai 2020, după intrarea în vigoare a Codului administrativ. Prin urmare, legalitatea procedurilor, care au urmat după punerea în aplicare a Codului administrativ, se vor verifica în conformitate cu prevederile Codului administrativ.

La etapa examinării procedurii de admisibilitate de natură procedurală a recursului, prin prisma articolului 246 din Codul administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție a verificat dacă actul judecătoresc de dispoziție contestat poate constitui obiectul recursului, dacă recursul este formulat de persoana îndreptățită, dacă acesta nu a fost depus în mod repetat și dacă a fost declarat în termen.

La caz, obiectul prezentului recurs se referă la decizia Curții de Apel Chișinău din data de 20 mai 2020, emisă ca instanță de apel, care intră în categoria de acte

specificate în articolul 244, alin. (1) din Codul administrativ. Cererea de recurs nu este depusă în mod repetat, fiind depusă de către o persoană împuternicită.

Succesiv, completul de admisibilitate a constatat că în sensul art. 245 din Codul administrativ, recursul se depune la instanța de apel în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel, dacă legea nu stabilește un termen mai mic. Instanța de apel transmite neîntârziat Curții Supreme de Justiție recursul împreună cu dosarul judiciar. Motivarea recursului se prezintă Curții Supreme de Justiție în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel. Dacă se depune împreună cu cererea de recurs, motivarea recursului se depune la instanța de apel.

Astfel, completul de admisibilitate a opinat că, în speță, calea de atac în ordine de recurs a fost demarată în interiorul termenului legal, deoarece decizia instanței de apel a fost pronunțată la 20 mai 2020, în prezența reprezentantului Serviciului Fiscal de Stat. Decizia motivată a fost notificată autorității publice recurente la 02 iunie 2020. (f.d. 185, vol.II)

Serviciul Fiscal de Stat a depus atât recursul nemotivat, cât și recursul motivat în interiorul termenului, la 09 iunie 2020 și 16 iunie 2020.

La 19 august 2020, examinând admisibilitatea recursului declarat de către Serviciul Fiscal de Stat, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție în scopul respectării prevederilor art.6 CEDO, l-a numit spre examinare în fond, în complet de cinci judecători, în ședință publică. (f.d. 213, vol. II)

Ședință publică a avut loc în sediul Curții Supreme de Justiție la care s-au prezentat reprezentantul Serviciului Fiscal de Stat, Marin Morcov în baza procurii nr. 249 din 22 noiembrie 2019 și avocatul intimatei Ludmila Armanu-Ghemu în baza mandatului din 24 decembrie 2019.

Reprezentantul Serviciului Fiscal de Stat, Marin Morcov a susținut integral cererea de recurs, solicitând admiterea ei în sensul în care a fost formulată, indicând că transferurile bănești au fost pe contul persoanei fizice Irina Plagov, care avea obligația să declare aceste sume și să achite impozitele, indiferent dacă sumele constituie salariu sau venit din contracte civile, atât timp cât nu a demonstrat că sumele au fost impozitate în Republica Cipro și că autoritatea competentă a Ciprului, care poate elibera această informație conform Convenției pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit, încheiată între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Republicii Cipro, este Ministerul Finanțelor.

Reprezentantul Serviciului Fiscal de Stat a susținut că în urma sesizării Serviciului Prevenire și Combaterea Spălării Banilor a fost efectuat un control fiscal al contribuabilului Irina Plagov în calitate de subiect al impunerii. În cadrul controlului s-a stabilit că Irina Plagov ca persoană fizică este cetățeană și rezidentă a Republicii Moldova cu domiciliul statornic în Republica Moldova, care nu desfășura activitate de întreprinzător și pe parcursul perioadei fiscale a obținut venituri impozabile din surse aflate în afara Republicii Moldova pentru activitatea ei în Republica Moldova, iar venitul indicat în actul de control este obiect al impunerii fiind calificat ca surse primite din afara Republicii Moldova pentru activitatea în Republica Moldova.

Cu referire la argumentul Irinei Plagov precum că banii transferați pe contul său personal în Republica Moldova constituie cheltuieli ale întreprinderii transferate în scopul executării contractului civil, încheiat cu compania „Thenelinex” LTD, rezidentă în Republica Cipru, reprezentantul recurentului a declarat că Irina Plagov nu a demonstrat că aceste sume au fost impozitate în Republica Cipru sau că banii au fost folosiți în interesul companiei, ori banii au fost ridicați de pe cont în numerar.

Reprezentantul Serviciului Fiscal de Stat a susținut că venitul obținut de către Irina Plagov din afara Republicii Moldova constituie remunerația acesteia pentru activitatea desfășurată în Republica Moldova în numele companiei „Thenelinex” LTD, rezidentă în Republica Cipru, ori aceasta mai mult de 183 de zile s-a aflat pe teritoriul Republicii Moldova, nu desfășoară activitatea de întreprinzător în baza Legii nr. 845-XII din 03 ianuarie 1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, prin urmare venitul obținut de peste hotarele țării constituie venit impozabil și urma să fie declarat și supus impozitării în Republica Moldova dacă nu a fost impozitat în Republica Cipru.

Faptul neimpozitării venitului în Republica Cipru este confirmat prin răspunsul Ministerului Finanțelor din Republica Cipru din 23 decembrie 2015 potrivit căruia pe perioada anilor 2013-2015 Irina Plagov nu a achitat careva taxe în bugetul Republicii Cipru. Atât în perioada controlului, cât și după control Irina Plagov nu a prezentat probe ce ar confirma că banii transferați pe contul său personal au fost impozitați în Republica Cipru, iar Irina Plagov nu a justificat care era scopul transferării banilor pe contul său personal și retragerii în numerar.

Astfel, reprezentantul Serviciului Fiscal de Stat a susținut că veniturile obținute prin transfer de către Irina Plagov din Republica Cipru urmau să fie declarate ca alte venituri și supuse impozitării.

În ședința publică a instanței de recurs avocatul Ludmila Armanu-Ghemu în interesele Irinei Plagov a pledat pentru respingerea recursului, indicând că Irina Plagov deține funcția de dezvoltator nr. 2 al compania „Thenelinex” LTD, conform contractului de dezvoltare software din 15 ianuarie 2011 și avea printre altele și obligația de a întocmi contractele în numele companiei pe teritoriul și în afara Republicii Cipru, precum și alte sarcini atribuite de către directorul companiei, deci sumele transferate erau investite în pagina web al companiei și nu constituie remunerația persoanei fizice Irina Plagov.

Avocatul a menționat că activitatea Irinei Plagov constă în lucru online și poate fi efectuat din orice țară. Consideră că nu s-a demonstrat faptul, că intimata ar fi activat pe teritoriul Republicii Moldova și că locul prestării serviciilor de către Irina Plagov este în Republica Cipru.

Mai mult, fiindcă serviciile prestate de către Irina Plagov au fost considerate de către compania „Thenelinex” LTD necalitative, compania a acționat-o pe Irina Plagov în instanță cu solicitarea de a restitui o parte din banii achitați în avans. Prin hotărârea judecătorească din data de 22 februarie 2018 a Judecătoriei Regionale Pafos, Republica Cipru s-a încasat de la Irina Plagov în beneficiul „Thenelinex” LTD suma de 399 069,34 euro, ceea ce demonstrează că mijlocele bănești primite de Irina Plagov reprezintă cheltuielile companiei și nicidecum remunerarea pentru munca prestată.

De asemenea, avocatul Ludmila Armanu-Ghemu a criticat răspunsul Ministerului Finanțelor din Republica Cipru din 23 decembrie 2015 ca fiind eronat,

insistând că banii transferați pe contul Irinei Plagov au fost declarați în Cipru, iar probațiunea în acest sens trebuie să fie demonstrată de către Serviciul Fiscal de Stat.

Verificând argumentele invocate în recurs și referință, pe baza materialelor din dosar și declarațiilor participanților la proces date în ședința publică a instanței de recurs, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție a ajuns la concluzia temeiniciei recursului din considerentele ce preced.

Recapitulând succint esența litigiului, instanța de recurs constată că reclamanta-intimata Irina Plagov este cetățean al Republicii Moldova, rezident, cu domiciliul statornic în Moldova.

Totodată, Irina Plagov insistă că din anul 2011 activează în cadrul companiei „Thenelinx” LTD, rezidentă a Ciprului.

În Republica Moldova nu este înregistrată ca întreprinzător.

Ca persoană fizică Irina Plagov deține mai multe conturi bancare active.

În special conturile MOLDMD2X nr.22591840481994/USD și MOLDMD2X nr. 22591978653030/EUR în care au fost înregistrate pe parcursul anilor 2013-2015 intrări de fonduri sub formă de transferuri regulate lunare de peste hotare cu sursa de proveniență neidentificată în sume mari.

La sesizarea Serviciului Prevenire și Combaterea Spălării Banilor Serviciul Fiscal de Stat a efectuat un control fiscal al veniturilor contribuabilului, în special corectitudinea calculării, declarării și achitării impozitului pe venit.

Potrivit actului nr. 5-675552 din 29 iulie 2016, nr. 5-675556 și nr. 5-675558 din 03 august 2016, întocmit de către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, în urma controlului fiscal prin metoda verificării tematice cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, al corectitudinii calculării, declarării și achitării impozitului pe venit la persoana fizică Irina Plagov, pentru perioada 2013-2015, s-a stabilit că ultima pentru perioadele fiscale supuse controlului a încălcat prevederile art. 226⁷, alin. (1) din Codul fiscal, prin neprezentarea declarațiilor persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit (forma CET08) pentru această perioadă.

Pentru fiecare an în parte autoritatea fiscală a emis decizii de sancționare a contribuabilului.

Astfel, prin decizia nr. 248 din 13 octombrie 2016 s-a constatat transferul de peste hotare la contul personal al contribuabilului a sumei de 2 832 685,63 MDL cu retragerea acesteia din cont fără probe de utilizare și fără probe că ar fi un venit neimpozabil, s-a constatat a fi venit nedeclarat și s-a decis a calcula și a încasa la buget suma de 507 886,97 MDL, cu titlu de impozit pe venit obținut de către Irina Plagov în perioada anului 2013, s-a încasat amenda egală cu 100 % din suma diminuării ce constituie suma de 507 886,97 MDL, precum și aplicarea pentru încălcările legislației fiscale a majorării de întârziere în mărime de 166 688,51 MDL.

Prin decizia nr. 247 din 13 octombrie 2016 autoritatea fiscală a constatat transferul de peste hotare la contul personal al contribuabilului a sumei de 3 174 730,86 MDL cu retragerea acesteia din cont fără probe de utilizare și fără probe că ar fi un venit neimpozabil, s-a constatat a fi venit nedeclarat și s-a decis a calcula și a încasa la buget

suma de 567 510,95 MDL, cu titlu de impozit pe venit obținut de către Irina Plagov, persoană fizică, în perioada anului 2014, s-a încasat amenda egală cu 100 % din suma diminuării ce constituie suma de 567 510,95 MDL, precum și aplicarea pentru

încălcările legislației fiscale a majorării de întârziere, în mărime de 145 907,07 MDL.

Prin decizia nr. 249 din 13 octombrie 2016 autoritatea fiscală a constatat transferul de peste hotare la contul personal al contribuabilului a sumei de 1 309 165,45 MDL cu retragerea acesteia din cont fără probe de utilizare și fără probe că ar fi un venit neimpozabil, s-a constatat a fi venit nedeclarat și s-a decis a calcula și a încasa la buget suma de 230 160,26 MDL, cu titlu de impozit pe venit obținut de către Irina Plagov în perioada anului 2015, s-a încasat amenda egală cu 100 % din suma diminuării ce constituie suma de 230 160,26 MDL, precum și aplicarea pentru încălcările legislației fiscale a majorării de întârziere, în mărime de 32 544,66 MDL.

Prin decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 310 din 01 decembrie 2016 a fost respinsă contestația fără număr din 03 noiembrie 2016 depusă de Irina Plagov, ultima fiind obligată să execute deciziile nr. 248, nr. 247 și 249 din 13 octombrie 2016.

Irina Plagov a depus prezenta cerere de chemare în judecată, prin care a solicitat anularea deciziilor nr. 247, nr. 248 și nr.249 din data de 13 octombrie 2016 privind sancționarea Irinei Plagov pentru nedeclararea venitului obținut și pentru neonorarea obligației de achitare în termen la buget a impozitului pe venit pentru perioada 2013 – 2015 și anularea deciziilor nr. 310 din 01 decembrie 2016 pe marginea contestațiilor depuse de către Irina Plagov, menționând că Serviciul Fiscal de Stat eronat a considerat că mijlocele bănești obținute din afara Republicii Moldova constituie remunerația acesteia și faptul că banii primiți și utilizați pentru dezvoltarea companiei urmează a fi impozitați în Republica Moldova.

Instanțele de judecată ierarhic inferioare au emis hotărârile sus- menționate, indicând că cererea de chemare în judecată depusă de către Irina Plagov este întemeiată, deoarece aceasta nu se încadrează în lista subiecților impozabili, neobținând în perioada 2013-2015 venituri impozabile din surse aflate în Republica Moldova sau din alte surse aflate în afara Republicii Moldova pentru activitatea din Republica Moldova.

Colegiul lărgit conchide că instanțele de judecată, descriind circumstanțele cauzei în cronologia lor, incorect le-au apreciat și incorect au interpretat normele de drept material ce reglementează raportul juridic litigios, adoptând o soluție greșită privind admiterea cererii de chemare în judecată, prin urmare ambele hotărâri urmează a fi casate cu adoptarea unei noi hotărâri de respingere a acțiunii.

Competența instanței de recurs de a casa hotărârile instanțelor ierarhic inferioare și a adopta o hotărâre nouă este stabilită expres în lege. Articolul 248 din Codul administrativ stipulează la alin. (1), lit. c) că, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă decizie prin care casează integral decizia instanței de apel și emite o nouă decizie.

În argumentarea noii soluții instanța de recurs reține următoarele circumstanțe de fapt și de drept.

Pentru început instanța de recurs menționează că prin prisma art. 6, alin. (1) din Codul fiscal impozitul reprezintă o plată obligatorie cu titlu gratuit.

Plata impozitului are caracter obligatoriu pentru toate persoanele fizice și juridice, care generează venit dintr-o anumită activitate sau care posedă un anumit gen de avere. Rolul cel mai important al impozitelor se manifestă pe plan financiar,

deoarece impozitele reprezintă mijlocul principal de procurare a resurselor bănești necesare acoperirii cheltuielilor publice.

În conformitate cu art. 13, alin. (1), lit. b) din Codul fiscal subiecții impunerii sunt persoanele fizice rezidente cetățeni ai Republicii Moldova care nu desfășoară activitate de întreprinzător și pe parcursul perioadei fiscale obțin venituri impozabile din orice surse aflate în Republica Moldova și din orice surse aflate în afara Republicii Moldova pentru activitatea lor în Republica Moldova.

Conform art. 14, alin. (1), lit. b) din Codul fiscal (în vigoare în perioada de referință) obiect al impunerii îl constituie: venitul din orice surse aflate în Republica Moldova, inclusiv facilitățile acordate de angajator, precum și din orice surse aflate în afara Republicii Moldova pentru activitatea în Republica Moldova, cu excepția deducerilor și scutirilor la care au dreptul, obținut de persoanele fizice rezidente cetățeni ai Republicii Moldova care nu desfășoară activitate de întreprinzător.

Din conținutul normelor de drept sus-citate rezultă că este subiect al impunerii persoana fizică rezidentă a Republicii Moldova, care nu desfășoară activitate de întreprinzător, iar obiectul impunerii constituie venitul impozabil obținut pe parcursul perioadei fiscale, din orice surse aflate în afara Republicii Moldova pentru activitatea lor în Republica Moldova.

Din sensul art. 5, pct. 5, lit. a) din Codul fiscal rezultă că persoana rezidentă este orice persoană fizică care are domiciliu permanent în Republica Moldova.

La caz, s-a constatat că Irina Plagov este persoana fizică rezidentă cetățeană a Republicii Moldova, care nu se încadrează în prevederile Legii nr. 845-XII din 03 ianuarie 1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, nu desfășoară activitate de întreprinzător înregistrată pe teritoriul Republicii Moldova, nu conduce vreo reprezentanță sau filială a întreprinderilor străine.

În ședința publică a instanței de recurs reprezentantul Irinei Plagov nu a negat că ultima este rezidentă a Republicii Moldova. Din actul de control fiscal rezultă că Irina Plagov în perioada supusă controlului fiscal a locuit și a activat în Republica Moldova, a obținut venit sub formă de salariu net de la Direcția Educație Tineret și Sport sectorul Centru și anume pentru anul 2013 suma de 19 517,51 lei și pentru anul 2014 suma de 7 820,53 lei.

Argumentul avocatului Ludmila Armanu-Ghemu precum că activitatea Irinei Plagov nu a avut loc în Republica Moldova, ori aceasta constă în activitate online și poate fi exercitată din orișice țară, nu poate fi reținut, deoarece probe în acest sens Irina Plagov nu a prezentat. Mai mult, s-a constatat că în perioada fiscală 2013-2014 Irina Plagov era angajată a Direcției Educație Tineret și Sport sectorul Centru și locuia stabil pe teritoriul Republicii Moldova, fiind căsătorită cu Veaceslav Ciuntu, care se declara fondatorul și administratorul companiei „Thenelinx” LTD, rezidentă a Ciprului.

Irina Plagov a invocat că este angajată a companiei „Thenelinx” LTD, rezidentă a Ciprului și că activitatea sa are loc pe teritoriul Republicii Cipru, unde este remunerată și achită impozitele, iar mijloacele bănești transferate pe contul său personal constituie cheltuielile companiei și nu sunt surse de venit impozabil.

Autoritatea recurentă a susținut că mijloacele bănești transferate de către compania „Thenelinx” LTD, rezidentă a Ciprului, pe contul personal al Irinei Plagov constituie remunerația acesteia pentru activitatea desfășurată în baza relațiilor de muncă.

În condițiile respective instanța de recurs a analizat prevederile Convenției încheiate la 18 ianuarie 2008 între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Republicii Cipru pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit.

În conformitate cu Convenția se consideră impozite pe venit toate impozitele, percepute pe venitul total sau pe elementele de venit. Impozitele existente asupra cărora se aplică Convenția, în particular, sunt: a) în Moldova: impozitul pe venit; b) în Cipru: (i) impozitul pe venit; (ii) impozitul pe venitul corporativ; (iii) contribuția specială pentru apărarea republicii, și (iv) impozitul pe câștigurile de capital.

Autoritățile competente să aplice Convenția prin art.3 au fost stabilite:

- (i) în Moldova, ministrul finanțelor sau reprezentantul său autorizat;
- (ii) în Cipru, ministrul finanțelor sau reprezentantul său autorizat.

În sensul art. 14 al Convenției sub rezerva prevederilor articolelor 15, 17 și 18, salariile, simbriile și alte remunerații similare, primite de un rezident al unui Stat Contractant în legătură cu munca salariată, vor fi impuse numai în acest Stat, cu excepția cazului, când munca salariată este exercitată în celălalt Stat Contractant. Dacă munca salariată este exercitată în acest mod, remunerațiile astfel primite de acolo pot fi impuse în acel celălalt Stat.

Indiferent de prevederile paragrafului 1, remunerațiile, primite de un rezident al unui Stat Contractant în legătură cu munca salariată exercitată în celălalt Stat Contractant, vor fi impuse numai în primul Stat menționat, dacă:

- a) primitorul este prezent în celălalt Stat pentru o perioadă sau perioade care nu depășesc în total 183 zile în orice perioadă de douăsprezece luni, ce se începe sau se termină în anul fiscal dat, și
- b) remunerațiile sunt plătite de un patron sau în numele unui patron, care nu este rezident al celuilalt Stat, și
- c) remunerațiile nu sunt suportate de o reprezentanță permanentă pe care patronul o are în celălalt Stat.

La caz, Irina Plagov în perioada anilor 2013-2015 a locuit în Republica Moldova mai mult de 183 de zile în decursul unui an calendaristic avânt și un salariu stabil la Direcția Educație Tineret și Sport sectorul Centru, astfel, impozitarea conform Convenției este posibilă în Republica Moldova.

Totodată, instanța de recurs menționează că art. 24, pct. 1 din Convenția stipulează, în scopul evitării dublei impuneri și prevenirii evaziunii fiscale, că autoritățile competente ale Statelor Contractante vor face schimb de astfel de informații, necesare realizării prevederilor prezentei Convenții sau ale legislației interne a Statelor Contractante referitoare la impozitele vizate de Convenție, în măsura, în care impunerea nu contravine Convenției. Schimbul de informații nu este limitat de articolul 1. Orice informație primită de un Stat Contractant va fi tratată ca secret în același mod ca și informația primită, potrivit legislației interne a acestui Stat și va fi dezvăluită numai persoanelor sau autorităților (inclusiv instanțelor judecătorești și organelor administrative) abilitate cu stabilirea sau perceperea, încasarea forțată sau urmărirea judiciară, sau soluționarea contestațiilor cu privire la impozitele vizate de Convenție. Asemenea persoane sau autorități vor utiliza informația numai în aceste scopuri. Acestea pot dezvălui informația în procedurile judecătorești publice sau în deciziile judiciare.

Fiindcă în cadrul controlului fiscal Irina Plagov a invocat că activează în cadrul companiei „Thenelinx” LTD, rezidentă a Ciprului, unde și achită impozitele, Serviciul Fiscal de Stat, utilizând instrumentul prevăzut de Convenția cu privire la evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit, a solicitat statului Cipru informația respectivă.

Potrivit răspunsului Ministerului Finanțelor din Republica Cipru din 23 decembrie 2015 Irina Plagov pe perioada anilor 2013-2015 nu a achitat careva taxe în bugetul Republicii Cipru. (f.d. 130-131, vol.I).

Argumentul avocatului Ludmila Armanu-Ghemu, formulat în interesul Irinei Plagov, precum că răspunsul Ministerului Finanțelor din Republica Cipru din 23 decembrie 2015 nu conține informații veridice dat fiind faptul că în interpelarea autorității moldovenești numărul de înregistrare și denumirea companiei este indicat greșit, nu poate influența soluția instanței, ori în răspunsul primit de la Ministerul Finanțelor din Republica Cipru din 23 decembrie 2015 este indicat corect denumirea companiei, precum și faptul că persoana fizică Irina Plagov în perioada anilor 2013-2015 nu a achitat careva taxe în bugetul Republicii Cipru. (f.d. 130-131,vol.I)

În ședința publică a instanței de recurs avocatul Ludmila Armanu-Ghemu a declarat că răspunsul Ministerului Finanțelor din Republica Cipru din 23 decembrie 2015 este eronat și că nu a solicitat eliberarea acestuia repetat, ori potrivit legislației fiscale probațiunea este pusă pe seama organului fiscal.

Completul specializat ține să reamintească că art. 93, alin. (1) din Codul administrativ prevede că fiecare participant probează faptele pe care își întemeiază pretențiile. Astfel, Serviciul Fiscal de Stat a prezentat informația oficială furnizată de autoritatea competentă a Republicii Cipru conform Convenției, iar intimatul s-a abținut să combată această probă cu o probă echivalentă.

La caz, se atestă că în perioada fiscală 2013-2015 banii transfetați pe contul personal al Irinei Plagov nu au fost impozitați în Republica Cipru, fapt confirmat prin răspunsul Ministerului Finanțelor din Republica Cipru din 23 decembrie 2015, care este eliberat în baza Convenției pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit încheiată între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Republicii Cipru

Argumentul Irinei Plagov precum că a achitat impozite în Republica Cipru nu poate fi probat prin alte mijloace de probă decât prin dovada prezentată de către Ministerul Finanțelor al Republicii Cipru, unica autoritate competentă în sensul Convenției care poate prezenta asemenea informații. O astfel de dovadă Irina Plagov nu a prezentat instanțelor naționale necâtând la faptul că litigiul se află pe rolul instanțelor de judecată mai mult de trei ani.

Stabilind că Irina Plagov nu a achitat careva impozite în perioada de referință în bugetul Republicii Cipru și că în urma transferurilor regulate de peste hotare în Republica Moldova aceasta a obținut venituri impunătoare din surse neidentificate, autoritatea fiscală a verificat dacă aceste venituri au caracter neimpozabil.

În acest sens art.20 din Codul fiscal a stabilit expres care tipuri de venit nu se includ în venitul brut impozabil și anume:

a) anuitățile sub formă de drepturi de asigurări sociale achitate din bugetul asigurărilor sociale de stat și drepturi de asistență socială achitate din bugetul de stat, specificate de legislația în vigoare, inclusiv primite în baza tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte; sumele și despăgubirile de asigurare, primite

în baza contractelor de asigurare și coasigurare, exclusiv primite în cazul înlocuirii forțate a proprietății conform art.22;

b) despăgubirile și indemnizațiile unice primite, conform legislației, în urma unui accident de muncă sau în urma unei boli profesionale, de salariați ori de moștenitorii lor legali;

c) plățile, precum și alte forme de compensații acordate în caz de boală, de traumatisme, sau în alte cazuri de incapacitate temporară de muncă, conform contractelor de asigurare de sănătate;

d) compensarea cheltuielilor salariaților legate de îndeplinirea obligațiilor de serviciu: pentru aparatul Președintelui Republicii Moldova, Parlament și aparatul acestuia, aparatul Guvernului, în limitele și în modul stabilite de Președintele Republicii Moldova, Parlament și, respectiv, de Guvern. Compensarea cheltuielilor salariaților agenților economici legate de îndeplinirea obligațiilor de serviciu, în limitele stabilite de actele normative și în modul stabilit de Guvern. Compensarea cheltuielilor salariaților legate de îndeplinirea obligațiilor de serviciu în cazul depășirii limitelor de cazare stabilite de Guvern;

d¹) restituirea cheltuielilor și plăților compensatorii ce țin de executarea obligațiilor de serviciu ale militarilor, efectivului de trupă și corpului de comandă din organele apărării naționale și de ocrotire a normelor de drept, securității statului și ordinii publice din contul bugetului de stat, și anume:

- restituirea cheltuielilor la transportul militarilor, efectivului de trupă și corpului de comandă din organele apărării naționale, securității statului și ordinii publice și membrilor familiilor lor, al bunurilor personale ale acestora în legătură cu încadrarea în serviciu, îndeplinirea serviciului și trecerea în rezervă (retragerea), inclusiv a cheltuielilor de transport legate de deplasare la tratament balneosanatorial, locul petrecerii concediului obligatoriu, precum și a cheltuielilor la transportul recruților și rezerviștilor chemați la concentrare sau mobilizare;

- restituirea cheltuielilor de transport tur-retur funcționarilor vamali care își exercită atribuțiile de serviciu într-o altă localitate decât cea în care își are domiciliul;

- indemnizația de transfer;

- indemnizația unică de instalare;

- indemnizația unică plătită absolvenților instituțiilor de învățământ militar și instituției de învățământ superior cu statut de mare unitate specială;

- compensația bănească pentru închirierea spațiului locativ;

- compensația bănească pentru procurarea sau construcția spațiului locativ;

- compensația bănească, echivalentă normelor de asigurare pentru rația alimentară și echipament, în mărimea stabilită de Guvern;

d²) sumele primite de către persoane fizice și juridice ca despăgubire pentru prejudiciul cauzat sau/și venitul ratat ca urmare a efectuării cercetărilor arheologice pe terenurile aflate în proprietatea sau în posesia acestor persoane;

d³) sumele primite de către persoane fizice și juridice ca despăgubire pentru prejudiciul ce le-a fost cauzat ca urmare a unei acțiuni ilegale (inacțiuni) ori ca urmare a unor calamități naturale sau tehnogene, cataclisme, epidemii, epizootii;

d⁴) sumele primite de proprietari sau deținători pentru bunurile rechiziționate în interes public, pe perioada rechiziției, conform legislației;

d⁵) compensația bănească acordată de la bugetul de stat persoanelor beneficiare ale Programului de stat "Prima casă", în modul stabilit de Guvern;

d⁶) plățile suportate de angajator conform art.24 alin.(19)–(20);

d⁷) compensația bănească anuală acordată personalului didactic din instituțiile publice de învățământ general, conform modului stabilit de Guvern;

e) bursele elevilor, studenților și persoanelor aflate la învățământ postuniversitar sau la învățământ postuniversitar specializat la instituțiile de învățământ de stat și particulare, în conformitate cu legislația cu privire la învățământ, stabilite de aceste instituții de învățământ, precum și bursele acordate de către organizațiile filantropice, cu excepția retribuirii pentru activitatea didactică sau de cercetare, indemnizațiile unice acordate tinerilor specialiști angajați la lucru, conform repartizării, în localitățile rurale;

f) pensiile alimentare și indemnizațiile pentru copii;

h) compensațiile nominative plătite păturilor insuficient asigurate, social vulnerabile ale populației, precum și prestațiile de asigurări sociale, care nu sînt achitate sub formă de anuități;

i) patrimoniul primit de către persoanele fizice cetățeni ai Republicii Moldova cu titlu de donație sau de moștenire, cu excepția donațiilor efectuate conform art.90¹ alin.(3¹);

i¹) patrimoniul primit de către casele de copii de tip familial cu titlu de donație;

j) veniturile de la primirea gratuită a proprietății, inclusiv a mijloacelor bănești, conform deciziei Guvernului sau a autorităților competente ale administrației publice locale;

l) ajutoarele primite de la organizații filantropice – fundații și asociații obștești – în conformitate cu prevederile statutului acestor organizații și ale legislației;

m) contribuțiile la capitalul unui agent economic și contribuțiile vărsate în vederea acoperirii pierderilor financiare și echilibrării activelor nete negative, prevăzute la art.55;

n) veniturile misiunilor diplomatice și altor misiuni asimilate lor, organizațiilor statelor străine, organizațiilor internaționale și personalului acestora, prevăzute la art.54;

o) sumele pe care le primesc donatorii de sînge de la instituțiile medicale de stat;

p¹) câștigurile de la loterii și/sau pariuri sportive în partea în care valoarea fiecărui câștig nu depășește 1% din scutirea personală stabilită la art.33 alin.(1);

p²) câștigurile de la campaniile promoționale în partea în care valoarea fiecărui câștig nu depășește mărimea scutirii personale stabilite la art.33 alin.(1);

q) mijloacele bănești plătite, sub formă de ajutor material unic sau de reparare a prejudiciului, unor categorii de funcționari publici sau familiilor acestora, în conformitate cu legislația;

r) ajutorul material obținut de persoanele fizice din fondurile de rezervă ale Guvernului, ale autorităților administrației publice locale, din mijloacele Fondului de susținere socială a populației, precum și din mijloacele sindicatelor, în conformitate cu regulamentele care prevăd acordarea unui astfel de ajutor. În cazul ajutorului material acordat din mijloacele sindicatelor, limita neimpozabilă constituie un salariu mediu lunar pe economie, prognozat și aprobat anual de Guvern, per angajat anual, cu excepția ajutorului acordat în caz de deces și/sau boală a angajatului sau a rudelor și/sau afinilor de gradul I ai acestuia;

s) ajutorul financiar obținut de către sportivi și antrenori de la Comitetul Internațional Olimpic, premiile obținute de către sportivi, antrenori și tehnicieni la competițiile sportive internaționale, bursele sportive și indemnizațiile acordate

loturilor naționale în vederea pregătirii și participării la competițiile internaționale oficiale;

t) ajutorul financiar obținut de Comitetul Național Olimpic și Sportiv și de federațiile sportive naționale de profil de la Comitetul Internațional Olimpic, federațiile sportive europene și internaționale de profil și de la alte organizații sportive internaționale;

u) premiul național al Republicii Moldova în domeniul literaturii, artei, arhitecturii, științei și tehnicii, precum și premiile elevilor și profesorilor animatori acordate, în mărimi stabilite în actele normative în vigoare, pentru performanțele obținute în cadrul olimpiadelor și concursurilor raionale, orășenești, municipale, zonale, republicane, regionale și internaționale;

u¹) dobânzile de la valorile mobiliare de stat;

w) recompensa acordată membrilor gospodăriilor (familiilor) pentru participarea la sondajele selective efectuate de organele de statistică;

x) veniturile persoanelor fizice obținute din activitatea în baza patentei de întreprinzător;

y) veniturile obținute de persoanele fizice, cu excepția întreprinzătorilor individuali și gospodăriilor țărănești (de fermier), de la predarea materiei prime secundare, inclusiv a deșeurilor și a reziduurilor de hârtie și de carton, de cauciuc, de plastic și de sticlă (cioburi de sticlă), de metale feroase și neferoase, a reziduurilor industriale care conțin metale sau aliaje ale acestora și ambalajului returnabil, precum și a acumulatorilor electrice uzate;

y¹) veniturile obținute de persoanele fizice, cu excepția întreprinzătorilor individuali și a gospodăriilor țărănești (de fermier), de la comercializarea producției din fitotehnie și horticultură în formă naturală și a producției din zootehnie în formă naturală, în masă vie și sacrificată, efectuată în adresa altei persoane fizice, cu excepția întreprinzătorilor individuali și a gospodăriilor țărănești (de fermier);

y²) veniturile obținute de persoanele fizice, cu excepția întreprinzătorilor individuali și a gospodăriilor țărănești (de fermier), de la livrarea laptelui natural;

y³) veniturile obținute de persoanele fizice rezidente (cetățeni ai Republicii Moldova și apatrizi) de la înstrăinarea locuinței de bază;

z) veniturile obținute în urma utilizării facilităților fiscale;

z²) mijloacele bănești obținute din fondurile speciale și/sau mijloacele financiare obținute sub formă de grant prin intermediul programelor aprobate de Guvern, utilizate conform destinației acestora;

z³) compensațiile pagubelor morale;

z⁴) venitul obținut ca urmare a anulării restanțelor la bugetul public național;

z⁵) solda bănească a militarilor în termen, a elevilor și cursanților (studenților) instituțiilor de învățământ militar și ai instituției de învățământ superior cu statut de mare unitate specială;

z⁶) veniturile obținute ca urmare a compensării daunei materiale cauzate, în partea în care compensația acordată nu depășește dauna materială cauzată;

z⁷) plata depozitelor garantate din Fondul de garantare a depozitelor în sistemul bancar, conform Legii nr.575-XV din data de 26 decembrie 2003 privind garantarea depozitelor în sistemul bancar;

z⁹) venitul din reevaluarea mijloacelor fixe și a altor active, precum și din reluarea pierderilor din depreciere a mijloacelor fixe și a altor active;

z¹⁰) dividendele aferente perioadelor fiscale de până la 1 ianuarie 2008 achitate în folosul persoanelor fizice rezidente;

z¹¹) veniturile sub formă de royalty ale persoanelor fizice în vârstă de 60 ani și mai mult din domeniul literaturii, artei și științei;

z¹²) veniturile persoanelor juridice obținute în urma valorificării surselor financiare externe în cadrul proiectelor și granturilor internaționale ce țin de dezvoltarea învățământului și cercetării;

z¹³) veniturile obținute de către organizațiile necomerciale, cultele religioase și părțile componente ale acestora conform legii în urma desemnării procentuale;

z¹⁴) veniturile obținute sub formă de indemnizație pentru munca prestată în ziua alegerilor, achitată membrilor consiliilor electorale de circumscripție, membrilor birourilor electorale ale secțiilor de votare și funcționarilor aparatelor consiliilor și birourilor respective;

z¹⁵) plățile suportate de către beneficiarii de lucrări pentru hrana și transportarea zilierilor, în mărimea stabilită de Guvern;

z¹⁶) compensația achitată din contul Fondului de compensare a investitorilor conform Legii nr.171 din data de 11 iulie 2012 privind piața de capital;

z¹⁷) venitul aferent provizioanelor neutilizate care nu au fost deduse în scopuri fiscale la momentul formării acestora.

Transferurile de bani de peste hotare la contul bancar al Irinei Plagov în Republica Moldova nu se atribuie la nici unul din veniturile neimpozabile, enumerate în art.20 din Cod fiscal.

Totodată, s-a stabilit cu certitudine că Irina Plagov nu desfășoară activitate înregistrată de întreprinzător pe teritoriul Republicii Moldova.

În sensul Legii cu privire la antreprenoriat și întreprinderi nr. 845-XII din data de 03 ianuarie 1992 antreprenoriat este activitatea de fabricare a producției, executare a lucrărilor și prestare a serviciilor, desfășurată de cetățeni și de asociațiile acestora în mod independent, din proprie inițiativă, în numele lor, pe riscul propriu și sub răspunderea lor patrimonială cu scopul de a-și asigura o sursă permanentă de venituri

Antreprenor poate fi:

- orice cetățean al Republicii Moldova care nu este îngrădit în drepturi, în modul stabilit de prezenta Lege și de alte acte legislative;
- orice cetățean străin sau apatrid, în conformitate cu legislația în vigoare;
- un grup de cetățeni sau de apatrizi (un grup de parteneri) din care se constituie antreprenorul colectiv;
- orice persoană juridică sau fizică în conformitate cu scopurile sale principale și cu legislația.

Forma organizatorico-juridică a activității de antreprenoriat este întreprinderea.

Întreprinderea constituie un agent economic cu firmă (titlatură) proprie înființată de antreprenor în modul stabilit de legislație.

Întreprinderea are dreptul de persoană juridică sau de persoană fizică, în conformitate cu prezenta Lege.

Întreprinderea-persoană juridică și întreprinderea-persoană fizică au aceleași drepturi și obligații, cu excepția răspunderii patrimoniale pentru obligațiile lor.

Întreprinderea devine subiect de drept din momentul înregistrării de stat.

Irina Plagov nu a demonstrat că a înregistrat pe teritoriul Republicii Moldova activitatea de antreprenor într-o formă organizatorico-juridică.

Irina Plagov prin intermediul avocatului în ședința publică a instanței de recurs a afirmat că a încheiat cu compania „Thenelinx” LTD contract de dezvoltare software privind scrierea, programarea și administrarea unui site prin prisma programării în PHP, MYSQL și Database. Astfel, compania „Thenelinx” LTD îi transfera pentru această activitate bani în contul său personal deschis într-o bancă din Republica Moldova.

Avocatul Ludmila Armanu-Ghemu în ședința publică a instanței de recurs a mai confirmat că banii primiți de către Irina Plagov de la compania „Thenelinx” LTD au fost ridicați de către aceasta în numerar și îi investea în pagina web al companiei, care se ocupă cu vânzări online, totodată avocatul intimat nu a negat faptul ce aceste acțiuni au avut loc în Republica Moldova. A indicat că achitarea cu alți prestatori de servicii a avut loc cu bani cash din motiv că aceștea refuzau achitarea prin transferuri bancare.

În aceste circumstanțe corect autoritatea fiscală a calificat venitul obținut de Irina Plagov ca persoană fizică în anii 2013-2015 din transferurile bănești de peste hotare la contul său bancar în Republica Moldova, pentru activitatea desfășurată în Republica Moldova, ca alte venituri impozabile.

Conform art.18 din Codului fiscal se consideră surse de venit impozabile :

a) venitul provenit din activitatea de întreprinzător, din activitatea profesională sau din alte activități similare;

b) venitul de la activitatea societăților obținut de către membrii societăților și venitul obținut de către acționarii/deținătorii de unități (titluri) emise de organismele de plasament colectiv în valori mobiliare;

c) plățile pentru munca efectuată și serviciile prestate (inclusiv salariile), facilitățile acordate de angajator, onorariile, comisioanele, primele și alte retribuții similare;

d) venitul din chirie (arendă);

e) creșterea de capital definită la art.40 alin.(7);

f) venitul aferent provizioanelor neutilizate conform art.24 alin.(16);

f¹) suma diminuărilor reducerilor pentru pierderi la active și la angajamente condiționale în urma îmbunătățirii calității acestora pe parcursul perioadei fiscale;

f²) suma diminuărilor provizioanelor destinate acoperirii eventualelor pierderi ce țin de nerestituirea împrumuturilor, a ratelor de leasing și a dobânzilor aferente în urma îmbunătățirii calității și/sau rambursării acestora pe parcursul perioadei fiscale;

g) venitul obținut sub formă de dobânda;

h) royalty (redevențe);

i) anuitățile, inclusiv primite în baza tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte; sumele și despăgubirile de asigurare primite în baza contractelor de asigurare și coasigurare și neutilizate conform art.22. Excepție fac cele prevăzute la art.20 lit.a);

j) venitul rezultat din neachitarea datoriei de către agentul economic, cu excepția cazurilor când formarea acestei datorii este o urmare a insolvenței contribuabilului;

k) dotațiile de stat, primele și premiile care nu sînt specificate ca neimpozabile în legile prin care se stabilesc aceste plăți;

n) veniturile obținute, conform legislației, ca urmare a aplicării clauzei penale, în formă de despăgubire pentru venitul ratat, precum și ca urmare a reținerii arvunei sau restituirii arvunei;

o) alte venituri care nu au fost specificate la literele menționate și care nu sunt neimpozabile conform legislației fiscale.

În contextul celor menționate completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție conchide că Irina Plagov în baza art. 13, alin. (1), lit. b) din Codul fiscal este subiect al impunerii deoarece este rezidentă, cetățeană a Republicii Moldova, nu desfășoară activitate de întreprinzător și pe parcursul perioadei fiscale 2013-2015 a obținut venituri din surse aflate în afara Republicii Moldova pentru activitatea lui în Republica Moldova.

Referitor la faptul dacă veniturile din afara țării primite de către Irina Plagov în perioada fiscală anul 2013 suma de 2 832 685,63 lei, anul 2014 suma de 3 174 730,86 lei și anul 2015 în sumă de 1 309 165,45 lei constituie sau nu obiectul impunerii instanța de recurs menționează că avocatul intimatei în ședința de judecată nu a negat intrările respective pe contul personal, menționând că acestea au fost transferate de către compania „Thenelinx” LTD, rezidentă a Ciprului, în baza unui contract civil, ca plată pentru lucrări și care au fost utilizați de către Irina Plagov pentru contractarea altor specialiști, care au efectuat lucrările propriu-zise. A mai menționat că lucrările au fost efectuate necalitativ de către agenții contractați și compania a înaintat pretenții față de Irina Plagov privind restituirea sumelor achitate, formulând în acest sens o acțiune în instanța de judecată din Republica Cipru.

Astfel, prin prisma art. 14, alin. (1), lit. b) din Codul fiscal (în vigoare în perioada de referință) instanța de recurs conchide că veniturile obținute de către Irina Plagov din afara țării în perioada fiscală anul 2013 suma de 2 832 685,63 lei, anul 2014 suma de 3 174 730,86 lei și anul 2015 în sumă de 1 309 165,45 lei constituie obiectul impunerii și urmau a fi declarate de către acesta în baza art. 18, lit. o) din Codul fiscal ca alte venituri care nu au fost specificate la literele menționate și care nu sunt neimpozabile conform legislației fiscale.

Serviciul Fiscal de Stat a susținut că venitul obținut este impozabil și în cazul în care acesta nu a fost impozitat în Republica Cipru, acest venit urma să fie declarat de către Irina Plagov în Republica Moldova.

Instanța de recurs constată că veniturile obținute de Irina Plagov în perioada fiscală 2013-2015 nu sunt reglementate de Convenția pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit încheiată între Guvernul Republicii Moldova și Guvernul Republicii Cipru, ori nu reprezintă venit din proprietăți imobiliare, profituri din activități de afaceri, profiturile unei întreprinderi a unui Stat Contractant din exploatarea în trafic internațional a navelor maritime sau aeronavelor, profitul întreprinderilor asociate, dividendele, dobânda, royalty, câștiguri de capital, venituri din munca salarială, onorariile directorilor, venitul realizat de un rezident al unui Stat Contractant ca un artist și sportivi, pensii, salariile, simbrile și alte remunerații similare, plătite de un Stat Contractant, de o subdiviziune politică, de o unitate administrativ-teritorială sau de o autoritate locală a acestuia unei persoane fizice pentru serviciile prestate acestui Stat, subdiviziuni politice, unități administrativ-teritoriale sau autorități locale, plățile primite de un student sau de un stagiar.

Deci, veniturile obținute de către Irina Plagov din afara țării în perioada fiscală anul 2013 suma de 2 832 685,63 lei, anul 2014 suma de 3 174 730,86 lei și anul 2015 în sumă de 1 309 165,45 lei reprezintă alte venituri prevăzute de art.18, lit. o) din Codul fiscal.

Instanța de recurs nu poate reține argumentul Irinei Plagov precum că, de fapt ea nu a avut venituri de la compania „Thenelinx” LTD, ori compania a acționat-o în instanță pentru proasta calitate a lucrărilor prestate și respectiv de la ea s-a dispus încasarea sumei de 399 069,34 EURO.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție observă că banii transferați au statut de venit, iar suma încasată de instanțele judiciare cipriote are statut de prejudiciu. Mai mult, această hotărâre nu este recunoscută pe teritoriul Republicii Moldova.

În urma celor relatate instanța de recurs, reține ca fiind neîntemeiată concluzia instanțelor de judecată precum că Irina Plagov nu este subiect al impunerii, iar venitul obținut nu este obiect a impunerii, indicând că Serviciul Fiscal de Stat nu a prezentat nici o probă prin care să confirme că veniturile realizate de către contribuabil de la compania „Thenelinx” LTD, ar fi fost obținut ca rezultat al activității desfășurate în Republica Moldova, ori acest fapt este combătut prin materialele dosarului, declarațiile făcute de către avocatul intimatului în cadrul ședinței publice a instanței de recurs.

Conform art. 226⁶, alin. (7) din Codul fiscal obligația de a prezenta dovezi privind caracterul impozabil al venitului estimat se pune pe seama Serviciului Fiscal de Stat.

Totodată, potrivit art. 226¹⁵, alin. (16) din Codul fiscal pe parcursul efectuării controlului fiscal, persoana fizică are dreptul să colaboreze cu Serviciul Fiscal de Stat prin prezentarea suplimentară a oricăror documente, informații, explicații și/sau altor probe relevante pentru stabilirea situației fiscale.

Din conținutul actelor de control nr. 5-675552 din 29 iulie 2016, nr. 5-675556 și nr. 5-675558 din 03 august 2016 rezultă că Serviciul Fiscal de Stat a prezentat dovezi prin care se confirmă caracterul impozabil al venitului Irinei Plagov, în special și informația furnizată de către Ministerul Finanțelor al Republicii Cipru, pe când contribuabilul nu a beneficiat de dreptul său și nu a prezentat probe suplimentare relevante pentru a demonstra că mijloacele bănești primite de la compania „Thenelinx” LTD nu sunt pentru activitatea desfășurată pe teritoriul Republicii Moldova.

Aici instanța de recurs menționează că contribuabilul nici în fața organului de control fiscal nici în instanța de judecată nu a beneficiat de dreptul său de a prezenta probe pertinente, concludente și admisibile în susținerea faptului că aceste mijloace financiare nu sunt veniturile sale persoanele, dar mijloacele financiare a întreprinderii, care au fost transferate pe contul său în baza contractului civil și au fost gestionate în scopul îmbunătățirii activității companiei.

În circumstanțele relatate instanța de recurs ajunge la concluzia că pretențiile Irinei Plagov cu privire la anularea deciziilor anularea deciziilor nr. 247, nr. 248 și nr.249 din data de 13 octombrie 2016 privind sancționarea Irinei Plagov pentru nedeclararea venitului obținut pentru anii 2013 – 2015 și pentru neonorarea obligației de achitare în termen la buget a impozitului pe venit pentru perioada 2013

– 2015 și anularea deciziilor nr. 310 din 01 decembrie 2016 pe marginea contestațiilor depuse de către Irina Plagov sunt neîntemeiate și urmează a fi respinse.

Astfel, având în vedere faptul că instanțele de judecată ierarhic inferioare au interpretat eronat normele de drept material și neîntemeiat au admis acțiunea, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul, de a casa decizia Curții de Apel Chișinău din data de 20 mai 2020 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din data de 29 iunie 2018 a Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani și de a emite o nouă hotărâre privind respingerea cererii de chemare în judecată depusă de către Irina Plagov.

Această soluție este compatibilă și cu prevederile art. 6 § 1 CEDO, ori este prevăzută de lege, în special art. 248, alin. (1), lit. c) din Codul administrativ, iar instanța de recurs într-o ședință publică a facilitat părțile în contradictoriu să-și prezinte punctul de vedere asupra chestiunilor factologice și de drept, să răspundă specific și explicit la contraargumentele oponentului. (cauza Covalenco c. Moldovei)

În conformitate cu art. 247, art. 248, alin. (1), lit. c) și alin. (2) din Codul administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție

decide:

Se admite recursul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat.

Se casează decizia din data de 20 mai 2020 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din data de 29 iunie 2018 a Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani și se emite o nouă hotărâre, prin care se respinge cererea de chemare în judecată depusă de către Irina Plagov împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor administrative.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,
judecătorul

Maria Ghervas

Judecători

Dumitru Mardari

Galina Stratulat

Elena Cobzac

Victor Boico