

Î N C H E I E R E

10 martie 2021

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul
judecătorii

Maria Ghervas
Nina Vascan
Victor Burduh

examinând admisibilitatea recursului depus de Victor Rotari, reprezentat de avocatul Prepeleța Nicolai,

în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată înaintată de Victor Rotari împotriva Serviciului Fiscal de Stat, privind contestarea actelor administrative,

împotriva deciziei din 02 decembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău,

c o n s t a t ă :

La 25 octombrie 2019, Victor Rotari, reprezentat de avocatul Prepeleța Nicolai a înaintat cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală Nord privind anularea actelor administrative.

În motivarea acțiunii a indicat că, la 28 iunie 2019 Direcția generală administrare fiscală Nord a Serviciului Fiscal de Stat a efectuat în privința lui Rotari Victor, persoană fizică, un control fiscal privind corectitudinea calculării, declarării și achitării impozitului pe venit pentru perioadele fiscale A2012-A2017, cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil.

Potrivit actelor de control și a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.217/27 din 22 iulie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comasă de persoana fizică Rotari Victor, s-a stabilit încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c), d), și e), art. 83 alin. (2) lit. a) și alin. (4), art. 87 alin. (1) din Codul fiscal, prin prezentarea cu informații și date neveridice a declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit și nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a acesteia pentru perioada fiscală A/2016, ceea ce a condiționat diminuarea impozitului pe venit în sumă de 16 454 lei, precum și prin eschivarea de la calculul și de la plata impozitului pe venit pentru perioada fiscală A/2017, în sumă de 419 668 lei.

Reieșind din prevederile art. 129 pct. 6 din Codul fiscal, din decizia nr.217/27 din 22 iulie 2019 contestată nu rezultă circumstanțe care să indice la careva încălcări fiscale, se invocă presupuse încălcări fiscale, însă situația de facto este contrară celei expuse în decizia de control.

A menționat că pentru a constata o încălcare fiscală comisă anterior, Serviciul Fiscal de Stat urma să constate dacă Rotari Victor avea vreo obligație fiscală și care era temeiul legal de apariție al acestei obligații fiscale, ulterior să indice obligația fiscală încălcată. Susține că dânsul nu a avut obligație fiscală, prin urmare nu comis nici o încălcare fiscală având în vedere că contractele de împrumut încheiate au fost prezentate Serviciului Fiscal de Stat.

La fel, a indicat că potrivit deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.217/27 din 22 iulie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de persoana fizică, Rotari Victor, se pretinde că ultimul a încălcat mai multe prevederi din Codul fiscal, însă nefiind specificată și motivată fapta prejudiciabilă de încălcare a legislația fiscală imputată.

A remarcat Rotari Victor că reieșind din prevederile art. 18 și art. 226¹ din Codul fiscal, mijloacele bănești primite cu titlu de împrumut și care urmează a fi restituie, nu constituie proprietatea dânsului, astfel nu poate fi constată obligația fiscală din împrumuturile primite, respectiv, nu poate fi constatată o încălcare fiscală.

A mai precizat că, obligațiile stipulate la art. 8 alin. (2) lit. c), d), și e), art. 83 alin.(2) lit. a) și alin. (4), art. 87 alin. (1) din Codul fiscal și pretinse a fi încălcate, reprezintă efectele realizării unui venit impozabil, pe când dânsul asemenea venituri nu a realizat, respectiv lipsesc astfel de obligații. Astfel, doar în rezultatul unui control fiscal și în cazul când au fost constatate cazuri de nerespectare a legislației fiscale, urmează a fi calculate impozite și taxe de către Serviciul Fiscal de Stat, potrivit art. 189 din Codul fiscal.

În această ordine de idei consideră că, Serviciul Fiscal de Stat la examinarea cazului de încălcare fiscală în privința dânsului, a încălcat prevederile art. 247 din Codul fiscal, având în vedere că nu a clarificat faptul dacă într-adevăr a avut loc o încălcare fiscală și dacă reclamantul în general ar fi avut vreo obligație fiscală posibil să fie încălcată.

Astfel, Serviciul Fiscal de Stat în conținutul deciziei contestate a mimat o situație presupusă a fi încălcare fiscală, deși împrumuturile nu cad sub incidența obligației fiscale.

Consideră decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.217/27 din 22 iulie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de persoana fizică Rotari Victor, una vădit ilegală, neîntemeiată, discriminatorie, adoptată cu încălcarea procedurii stabilite de lege și care urmează a fi anulată, deoarece nu conține elementele obligatorii prevăzute de art. 248 lit. f) și g) din Codul fiscal.

Reclamantul susține că pentru a fi realizate încălcările fiscale indicate în dispozitivul deciziei și prevăzute de normele Codului fiscal, Serviciul Fiscal de Stat urma să demonstreze fiecare încălcare indicată în dispozitiv, anume, prin ce dânsul nu a respectat modul de întocmire și prezentare a dării de seamă fiscală, care dare de seamă urma a fi prezentată și obligația acestuia de a prezenta darea de seamă, în situația în care consideră că, nu a avut nici o obligație fiscală, cum a diminuat impozitele dintr-o sumă neimpozabilă, precum este împrumutul, prin ce modalitate s-a eschivat de la calculul și

plata impozitelor, de ce trebuia să calculeze și să plătească impozite din sursele și mijloacele financiare neimpozabile.

Reclamantul consideră că, nu a comis nici o încălcare fiscală din cele prevăzute la capitolul 15 Titlul V din Cod fiscal. Astfel, a invocat că, Serviciul Fiscal de Stat în motivarea deciziei nu a indicat tipurile de încălcări fiscale conform capitolului 15, Titlul V din Cod fiscal, ci doar în dispozitiv a făcut trimitere la art. 260 alin. (1), art. 261 alin. (4) și (5) din Codul fiscal, potrivit cărora a fost sancționat.

Mai susține Rotari Victor că incorect s-a decis diminuarea venitului impozabil estimat prin metode indirecte, conform prevederilor art. 226⁶ alin. (6) din Codul fiscal, cu suma de 500 000 lei, pentru perioada fiscală A/2012 cu 12 241 lei, pentru perioada fiscală A/2013 cu 42 403 lei, pentru perioada fiscală A/2014 cu 127 764 lei, pentru perioada fiscală A/2015 cu 72 007 lei, pentru perioada fiscală A/2016 cu 245 585 lei. Pentru perioadele ulterioare anului 2016, contribuabilul nu va putea beneficia de prevederile art. 226⁶ alin. (6) din Codul fiscal.

A menționat că pentru aplicarea prevederilor art. 226⁶ din Codul fiscal, inspectorul fiscal urma să indice prin ce metodă indirectă, din lista celor indicate la alin. (1), s-a decis stingerea dreptului beneficiarului Rotari Victor de diminuare a venitului impozabil estimat prin metode indirecte, precum și faptul că beneficiarul nu va putea beneficia pentru perioadele ulterioare anului 2016, de prevederile art. 226⁶ alin. (6) din Codul fiscal.

Reclamantul a invocat că prescripția răspunderii fiscale are la baza ideea că pentru a-și atinge scopul, tragerea la răspundere fiscală trebuie să intervină prompt, cât mai aproape de săvârșirea încălcării, întrucât doar în acest fel poate fi realizată prevenția generală și cea specială și poate fi creat sentimentul de securitate a valorilor sociale ocrotite și încrederea în autoritatea legii. Prescripția răspunderii fiscale constă în stingerea raportului juridic fiscal. În astfel de circumstanțe, reclamantul consideră că Serviciul Fiscal de Stat nu era în drept să se expună pentru perioada anilor 2012 - 2014 și să stingă drepturile de diminuare a venitului impozabil pentru anii 2012, 2013, 2014.

Rotari Victor consideră ilegală decizia contestată prin care s-a dispus încasarea din contul reclamantului a sumei de 436 122 lei ca impozit pe venit pentru anii 2016 - 2017, deoarece în partea motivată eronat a fost aplicată legea fiscală, respectiv, eronat au fost calculate sumele venitului impozabil.

Susține că, din conținutul deciziei se constată că, în anul 2016, Rotari Victor a avut intrări de mijloace bănești pe cont în mărime de 14 700 lei și imediat ieșiri de mijloace bănești din cont în sumă de 14 695 lei, precum și intrări în sumă de 327 185 lei și ieșiri de 115 160 lei.

Tot din conținutul deciziei contestate, se atestă că în anul 2017 a avut intrări în sumă de 2 344 614 lei și ieșiri în sumă de 20 950,64 lei, precum și împrumuturi către compania SRL „Andextrans Nord”, care au intrat în companie și au fost folosiți pentru activitatea acesteia, compania achitând impozite pentru aceste sume, reclamantul neavând profit.

În acest context, menționează că, în situația în care corect ar fi fost estimată situația de facto, în coroborare cu art. 226⁹ din Codul fiscal, ar rezulta că nu există diferențe în operațiunile financiare pentru anii 2016 - 2017, care ar servi drept bază de impozit.

Potrivit pct. 2 din decizia contestată, se invocă faptul că Rotari Victor nu a prezentat declarația persoanei fizice cu privire la proprietate, conform art. 226¹⁵ alin. (2) din Codul fiscal. La acest capitol remarcă faptul că, în actul de control fiscal lipsește mențiunea precum că i s-a solicitat lui Rotari Victor, prin citație, să prezinte declarația persoanei fizice cu privire la proprietate până la controlul fiscal. Astfel, consideră afirmația Serviciului Fiscal privind neprezentarea declarației persoanei fizice cu privire la proprietate interpretativă și contrară prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal.

Potrivit pct.6 din decizia contestată, se menționează că au fost înregistrate intrări și ieșiri din contul bancar deschis pe numele lui Rotari Victor și au fost înregistrate pe numele acestuia operațiuni de mijloace bănești, prin intermediul sistemelor de transferuri rapide, cu diferite persoane fizice.

Reclamantul invocând prevederile art. 1242, art. 1179, art. 1183 din Codul civil, susține că a avut mai multe tranzacții de intermediere, fără remunerație și de împrumut, fiind în calitate de împrumutat. Mijloacele bănești intrate și ieșite, pe și/de pe contul reclamantului, nu i-au creat nici un profit, precum și sumele primite prin intermediul operațiunilor de transfer rapid nu s-au oprit pe numele lui, aceste sume de bani nu constituie proprietatea reclamantului, ultimul neavând nici un profit din ele.

Menționează că, în cazul în care au fost prezentate dovezi ce confirmă legalitatea acțiunilor contribuabilului și lipsa încălcării fiscale din partea acestuia, sancțiunile nu se aplică sau se anulează în întregime sau parțial, dacă au fost aplicate.

Susține că incorect a fost stabilită baza impozabilă, precum și plățile impozitelor pe venit, astfel, urmează a fi anulate majorarea de întârziere și amenzile stabilite. De asemenea, remarcă faptul că procedura de examinare a cazului de încălcare fiscală se încheie dacă nu există sume ale impozitului, taxei, majorării de întârziere (penalități) și/sau amenzi necesare de a fi încasate conform legislației fiscale.

Nefiind de acord cu decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 217/27 din 22 iulie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de persoana fizică Rotari Victor, reclamantul a înaintat cerere prealabilă, explicând că sumele parvenite către acesta nu constituie un venit, acestea urmând a fi restituite deoarece banii au fost împrumutați, în acest sens a prezentat contracte de împrumut datate cu anii 2017 și 2018.

În corespundere cu prevederile art. 267-274¹ din Codul fiscal și art. 19, 162 din Codul administrativ, consideră că procedura prealabilă a fost respectată prin înaintarea unei cereri prelabile, oferindu-i conotația de instituție care oferă o cale de soluționare prejudiciară a litigiilor administrative.

Totodată, reclamantul invocă că la examinarea cazului de încălcare fiscală și la examinarea cererii prelabile, Serviciul Fiscal de Stat a încălcat prevederile art. 234 alin. (1) din Codul fiscal, nefiind dată apreciere actelor juridice de împrumut care demonstrează cert că banii nu aparțin reclamantului, acesta nu a obținut venituri, cu atât mai mult că împrumuturile sunt purtătoare de dobândă, iar în cazul când împrumutătorul ar solicita achitarea dobânzii Rotari Victor va fi în pierdere. La fel, Serviciul Fiscal de Stat nu a dat nici o apreciere tranzacției de intermediere prin care reclamantul a investit banii în compania SRL „Andextrans-Nord”, ultima achitând impozite.

Prin decizia nr.324 din 19 septembrie 2019, Serviciul Fiscal de Stat a respins cererea prealabilă și a menținut decizia nr.217/27 din 22 iulie 2019, asupra cazului de

încălcarea legislației fiscale comisă de persoana fizică Rotari Victor și de sancționare a acestuia.

Reclamantul consideră că potrivit art. 10, art. 11 alin. (1) lit. a), art. 20 din Codul administrativ, decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 217/27 din 22 iulie 2019, întrunește caracteristicile unui act administrativ individual, emis de o entitate publică, iar în cadrul controlului fiscal și urmare a deciziei emise, Serviciul Fiscal de Stat a încălcat dreptul la un tratament fiscal echitabil și interpretarea îndoielilor apărute la aplicarea legislației fiscale în favoarea contribuabilului, dreptul al proprietate al acestuia.

A mai menționat că răspunderea fiscală este o formă a răspunderii juridice angajată ca urmare a încălcării unei dispoziții de drept fiscal, fapt ce dă naștere unui raport juridic de constrângere, drept efect al încălcării fiscale, raport ce are ca părți statul, pe de o parte, și persoana care a admis încălcarea fiscală, pe de altă parte. Astfel, nu există temei legal de a fi percepute astfel de sume de la reclamant.

Rotari Victor a solicitat anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.217/27 din 22 iulie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de persoana fizică Rotari Victor, anularea deciziei nr. 324 din 19 septembrie 2019 emisă de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea contestației împotriva deciziei nr.217/27 din 22 iulie 2019 emise de Direcția generală administrare fiscală Nord.

Prin hotărârea din 17 iunie 2020 Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani, acțiunea a fost admisă integral.

S-a anulat actul administrativ individual – decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.217/27 din 22 iulie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de Rotari Victor și decizia de soluționare a cererii prealabile – decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.324 din 19 septembrie 2019 emisă pe marginea contestației împotriva deciziei nr.217/27 din 22 iulie 2019 (f.d.158, 171-186, vol. I).

Pentru a hotărî astfel, prima instanță a conchis că la examinarea cazului de încălcare fiscală în privința lui Rotari Victor, Serviciul Fiscal de Stat a încălcat prevederile art. 247 din Codul fiscal, anume, nu a clarificat dacă a avut loc într-adevăr o încălcare fiscală, nu a clarificat dacă reclamantul ar fi avut vreo obligație fiscală pasibilă încălcării, prin ce nu și-a îndeplinit obligația impusă de art. 247 din Codul fiscal.

La fel, prima instanță a notat că nici în cadrul examinării cauzei deja în instanță de judecată, autoritatea publică pârâtă nu a remediat respectiva omisiune și nu a putut să ofere un răspuns clar referitor la pretinsa obligație a lui Rotari Victor ca rezultat al existenței căreia reclamantul nu a depus declarație fiscal.

Instanța a reținut că, decizia contestată nr.217/27 din 22 iulie 2019 nu conține elementele obligatorii prevăzute de art. 248 lit. f) și g) din Codul fiscal.

Prin urmare, prima instanță a constatat că reclamantul, în perioada supusă controlului, a realizat mai multe tranzacții de intermediere, fără remunerație și de împrumut, fiind în calitate de împrumutat. Mijloacele bănești intrate și ieșite, pe/și de pe contul reclamantului, nu i-au generat nici un profit, precum și sumele primite prin intermediul operațiunilor de transfer rapid nu s-au oprit pe numele lui, aceste sume de bani nu constituie proprietate a reclamantului, ultimul neavând profit din ele.

În asemenea circumstanțe, instanța de fond a menționat că organul de control fiscal, greșit a apreciat și constatat circumstanțe cazului, eronat a aplicat legislația

fiscală, întrucât concluziile Serviciului Fiscal de Stat denotă caracterul eronat al reținerilor și interpretarea greșită a legii, ceea ce nu este în concordanță cu principiul legalității instituit la art. 21 din Codul administrativ, care obligă, inter alia, autoritățile publice să acționeze în conformitate cu legea și alte acte normative.

Instanța de judecată a constatat că verificarea tematică a corectitudinii calculării, declarării și achitării impozitului pe venit al reclamantului a fost efectuată pentru anii 2012-2017, ceea ce contravine prevederilor art. 264 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, fiind depășit termenului de prescripție stabilit pentru determinarea obligațiilor fiscale. În acest context, prima instanță a apreciat critic invocarea prevederilor art. 264 alin. (2) din Codul fiscal și argumentele autorității pârâte referitor la respectarea termenului de prescripție în concordanță cu prevederile legislației în vigoare, având în vedere că în partea introductivă a deciziei nr.217/27 din 22 iulie 2019, de către șeful-adjunct al Direcției Generale Administrare Fiscală Nord a Serviciului Fiscal de Stat a fost consemnat că ar fi examinat controlul fiscal cameral, efectuat prin metoda verificării tematică a corectitudinii calculării, declarării și achitării impozitului pe venit al persoanei fizice pentru anii 2012-2017, cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil.

Instanța de fond a mai constatat că controlul fiscal a fost efectuat prin metoda verificării tematică cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, al corectitudinii calculării, declarării și achitării impozitului pe venit la persoana fizică Rotari Victor, pentru perioadele fiscale anii 2012-2017.

Prin urmare, instanța de judecată a remarcat că contrar principiului legalității, organul fiscal nu a întreprins măsurile impuse de art. 189 alin. (2) din Codul fiscal, nu a efectuat recalcularea impozitelor și taxelor calculate prin metode și surse indirecte, cu toate că a obținut copiile celor 15 contracte de împrumut: nr.01/04-15 din 01 aprilie 2015 (f. d. 268-267 dosar administrativ); nr.22/08-16 din 22 august 2016 (f. d. 266-265 dosar administrativ); nr.16/01-17 din 16 ianuarie 2017 (f. d. 264-263 dosar administrativ); nr.16/01-17 din 16 ianuarie 2017 (f. d. 262 dosar administrativ); nr.20/01-17 din 20 ianuarie 2017 (f. d. 261-260 dosar administrativ); nr.10/11-17 din 10 noiembrie 2017 (f. d. 259-258 dosar administrativ); nr.13/11-17 din 13 noiembrie 2017 (f. d. 257-256 dosar administrativ); nr.17/11-17 din 17 noiembrie 2017 (f. d. 255-254 dosar administrativ); nr.24/11-17 din 24 noiembrie 2017 (f. d. 253-252 dosar administrativ); nr.19/12-17 din 19 decembrie 2017 (f. d. 251-250 dosar administrativ); nr.26/01-18 din 26 ianuarie 2018 (f. d. 249-248 dosar administrativ); nr.13/02-18 din 13 februarie 2018 (f. d. 247-246 dosar administrativ); nr.04/03-18 din 04 martie 2018 (f. d. 245- 244 dosar administrativ).

De asemenea, instanța de fond a apreciat critic argumentele reprezentantului organului fiscal, care a comunicat că, contribuabilul la data inițierii controlului fiscal, precum și pe parcursul efectuării controlului fiscal, nu a prezentat respectivele contracte, care ar determina caracterul neimpozabil al pretinsului venit obținut, deoarece, norma legală nu acordă organului fiscal în circumstanțele descrise, dreptul discreționar de a opta între mai multe soluții posibile: adică, de a efectua sau de a nu efectua recalcularea obligațiilor estimate prin metode și din surse indirecte. Legea, în mod imperativ, prin sintagma (...) „efectuând ulterior recalcularea lor (...) după prezentarea documentelor respective”, din art. 189 alin. (2) din Codul fiscal, obligă

organul fiscal de a efectua recalcularea obligațiilor estimate anterior prin metode și din surse indirecte, în cazul prezentării documentelor suplimentare. Respectiv, inacțiunea organului fiscal în a efectua recalcularea obligațiilor estimate anterior prin metode și din surse indirecte este ilegală or, exercitarea dreptului discreționar nu permite desfășurarea unei activități/inactivități arbitrare.

La 04 iulie 2020 (data de pe plicul poștal), în termenul prevăzut de art. 232 alin. (1) din Codul administrativ, Serviciul Fiscal de Stat, a depus cerere de apel nemotivată (f.d.165-166, vol. I), iar la 06 august 2020 (data de pe plicul poștal) cu respectarea termenului prevăzut de art. 232 alin. (2) din Codul administrativ, a prezentat motivarea apelului împotriva hotărârii din 17 iunie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, solicitând casarea hotărârii contestate și emiterea unei decizii noi privind respingere a acțiunii (f. d. 194-198, vol. I).

Prin decizia din 02 decembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău, a fost admis apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat și casată integral hotărârea din 17 iunie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, emisă o decizie nouă prin care acțiunea a fost respinsă ca neîntemeiată (f. d. 7, 8-31, vol. II).

Instanța de apel a reținut că Rotari Victor fiind subiect de sesizare a instanței de contencios administrativ, a respectat procedura prealabilă, iar acțiunea în contestare nu este exceptată de la controlul judiciar.

Pentru a decide astfel, instanța de apel a reținut prin prisma prevederilor art. 6 alin. (10), art. 8 alin. (2) lit. c), d), e), art. 83 alin. (2) lit. a), alin. (4), art. 87 alin. (1), art. 133 alin. (2), pct. 2), 29), art. 189 alin. (1)-(3) și art. 226⁶ alin. (1), (2), (4), (6), (6²), (10), art. 226¹¹ alin.(1), art. 226¹⁵ alin. (2) și alin. (16) din Codul fiscal, că din actul de control rezultă că conform informației din Registrul declarațiilor privind disponibilul de mijloace bănești la situația din 01 ianuarie 2012, intimatul Rotari Victor nu a depus Declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit conform art. 226⁶ alin. (6) din Codul fiscal.

Instanța de apel a constatat că organul fiscal conform art. 226⁶ alin. (6) Cod fiscal, întemeiat a diminuat veniturile impozabile estimate, și anume, în sumă de 12241 lei pentru perioada A/2012, în sumă de 42403 lei pentru perioada A/2013, în sumă de 127764 lei pentru perioada A/2014, în sumă de 72007 lei pentru perioada A/2015, în sumă de 245585 lei pentru perioada A/2016.

La fel, instanța de apel a conchis că Serviciul Fiscal de Stat întemeiat a constatat că, pentru perioada fiscală anul 2016, suma venitului impozabil estimat, fără a lua în considerare prevederile la art. 226⁶ alin. (6) din Codul fiscal, în sumă totală de 341 885 lei, calculat urmare a constatării primirii de către contribuabil a mijloacelor bănești în numerar prin intermediul sistemelor de transferuri rapide în sumă de 327 185 lei, a căror statut legal nu a fost confirmat documentar și suma 14 700 lei mijloace bănești primite la contul de decontare, proveniența cărora nu a fost confirmată. Prin urmare, organul de control a reținut prevederile art. 8 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal, care obligă contribuabilii să prezinte informații veridice despre obiectele impunerii, contrar art. 83, alin. (4) din Codul fiscal, conform căreia Declarația cu privire la impozitul pe venit se completează în modul și forma stabilite de Ministerul Finanțelor, persoana fizică Rotari Victor a prezentat Declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit (Forma CETI5) pentru perioada fiscală 2016, în care au fost declarate venituri în sumă de 35

354 lei, aferent cărora a fost calculat impozit pe venit în sumă de 1514,82 lei, în timp ce venitul impozabil pentru perioada dată constituie 131654 lei, fiind astfel diminuate veniturile declarate pentru perioada fiscală 2016 cu suma de 96 300 lei, ceea ce a generat diminuarea impozitului pe venit spre plată în cuantum de 16 454 lei.

Pentru perioada fiscală anul 2017 suma venitului impozabil estimat constituie 2 344 614 lei, calculat urmare a constatării primirii de către contribuabil a mijloacelor bănești în numerar prin intermediul sistemelor de transferuri rapide, a căror statut legal nu a fost confirmat documentar, prin urmare contrar art. 83 alin. (2), lit. a) din Codul fiscal, care stabilește obligațiunea de prezentarea a declarației cu privire la impozitul pe venit pentru persoanele fizice (cetățenii Republicii Moldova), care au obligații privind achitarea impozitului, Rotari Victor nu a prezentat Declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit (Forma CETI5) pentru perioada fiscală 2017, în așa mod eschivându-se de la calculul și plata impozitului pe venit în sumă de 419 605 lei.

Instanța de apel a mai menționat că, o parte din contractele prezentate de Rotari Victor datează cu anul 2018, pe când controlul fiscal efectuat în privința persoanei fizice Rotari Victor a inclus perioada până la 2017, respectiv organul fiscal întemeiat nu le-a reținut pe acestea ca probe pertinente, totodată o parte din aceste contracte nici nu a fost prezentate la data efectuării controlului.

Rotari Victor la data inițierii controlului fiscal, precum și pe parcursul efectuării controlului fiscal, nu a prezentat alte documente, informații, explicații și/sau alte probe, care ar determina caracterul neimpozabil al veniturilor obținute în perioadele fiscale A/2012-A2017, iar Serviciul Fiscal de Stat întemeiat a determinat valoarea estimată a obiectului impozabil în baza probelor real acumulate potrivit dosarului administrativ.

Reieșind din cele menționate, instanța de apel a conchis în privința netemeinicei argumentelor lui Rotari Victor reținute de instanța de fond precum că, Rotari Victor a realizat mai multe tranzacții de intermediere, fără remunerație, sumele primite fiind transfere altor persoane și astfel nu au creat nici un profit pentru Rotari Victor or, atât în cadrul controlului fiscal, cât și pe parcursul examinării cauzei în instanța de fond și în apel, intimatul-reclamant nu a prezentat careva probe care ar confirma încheierea cărorva contracte de intermediere, care este expres prevăzut de normele legislației civile.

Serviciul Fiscal de Stat corect a constatat că, pentru perioadele fiscale anul 2016 și 2017, veniturile directe primite de către Rotari Victor au constituit venit impozabil obținut de către persoana fizică Rotari Victor urmare a primirii de către contribuabil a mijloacelor bănești în numerar prin intermediul sistemelor de transferuri rapide estimat pentru anul 2016 - în mărime de 96 300 lei (cu excepția venitului impozabil estimat calculat care nu depășește valorile elementelor expuse la art. 226⁶ alin. (6) din Codul fiscal), fiind calculat impozit pe venit în valoare de 16 454 lei pe venitul obținut de către persoana fizică Rotari Victor în perioada anului 2016, conform cotelor stabilite pentru perioada corespunzătoare la art. 15 lit. a) din Codul fiscal. Suma venitului impozabil estimat pentru perioada fiscală anul 2017 constituie 2 344 614 lei, calculat ca urmare a constatării primirii de către reclamantul Rotari Victor a mijloacelor bănești în numerar prin intermediul sistemelor de transferuri rapide, a căror statut legal nu a fost confirmat documentar, fiind calculat impozit pe venit în mărime de 419 605 lei pe venitul impozabil obținut de către persoana fizică Rotari Victor în perioada anului 2017.

Prin urmare, instanța de apel a constatat că Serviciul Fiscal de Stat întemeiat, pentru încălcările admise, persoanei fizice Rotari Victor i s-a calculat spre plată la buget impozit pe venit în sumă de 436 122 lei.

Totodată, instanța de apel respins ca fiind neîntemeiat argumentul invocat de intimat și reținut de instanța de fond precum că a expirat termenul de prescripție or, potrivit art. 264 alin. (2) din Codul fiscal, termenul de prescripție nu se extinde asupra impozitului, taxei, majorării de întârziere (penalității) sau sancțiunilor fiscale aferente unui impozit, unei taxe concrete, dacă darea de seamă fiscală care stabilește obligație fiscală conține informații ce induc în eroare sau reflectă fapte ce constituie infracțiuni fiscale ori nu a fost prezentată.

Prin urmare, în cazul lui Rotari Victor, termenul de prescripție nu s-a extins, iar referitor la argumentul invocat de apelant și reținut de instanța de fond precum că decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 217/27 din 22 iulie 2019 nu corespunde cerințelor art.248 din Codul fiscal, instanța de apel l-a respins ca fiind neîntemeiat reținând-o ca o poziție de apărare or, în decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 217/27 din 22 iulie 2019, este indicată descrierea încălcării fiscale cu indicarea articolelor, alineatelor, punctelor din actele normative care au fost încălcate, prin urmare faptele încălcate de Rotari Victor au fost calificate conform normelor legale.

La fel, instanța de apel a conchis, Serviciul Fiscal de Stat, prin prisma prevederilor art. 228 alin. (1), (4) și art. 236 alin. (1), (2) din Codul fiscal, în mod întemeiat a dispus aplicarea majorării de întârziere și sancțiunii în privința lui Rotari Victor având în vedere că, în cadrul judecării cauzei au fost stabilite circumstanțe care impun aplicarea majorării de întârziere și sancționarea intimatului/reclamant.

Prin urmare, instanța de apel a concluzionat că la emiterea deciziilor contestate - decizia nr. 217/27 din 22 iulie 2019 și decizia nr. 324 din 19 septembrie 2019, Serviciul Fiscal de Stat și-a exercitat dreptul său discreționar în limitele legii și a dispus în mod justificat aplicarea majorării de întârziere și sancțiunii pecuniare în privința intimatului, iar instanța de fond neîntemeiat, cu aplicarea eronată a normelor de drept material și cu aprecierea eronată a probelor administrate, a ajuns la concluzia de admitere a acțiunii, fapt ce a impus casarea integral a hotărârii și emiterea unei decizii noi de respingere a acțiunii ca fiind neîntemeiată.

La 16 decembrie 2020 (data de pe plicul poștal), Victor Rotari, reprezentat de avocatul Prepeșița Nicolai, a depus recurs nemotivat, ulterior la 22 ianuarie 2021 (data de pe plicul poștal) a depus recurs motivat împotriva deciziei din 02 decembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău, solicitând casarea integrală a deciziei instanței de apel, cu emiterea unei decizii noi, de admitere a acțiunii integrale.

În motivarea recursului, Victor Rotari, reprezentat de avocatul Prepeșița Nicolai, și-a manifestat dezacordul cu soluția instanței de apel, reiterând în acest sens circumstanțele de fapt și de drept din acțiune.

Suplimentar a invocat că soluția instanței de apel este neîntemeiată și ilegală, deoarece nu reflectă argumentele reclamantului/recurent în susținerea acțiunii, iar soluția adoptată de instanța de fond fiind una legală și întemeiată și lipsind orice temei de casarea, a fost desființată în mod subiectiv și părtinitor de instanța de apel.

Ca urmare, instanța de apel, a încălcat normele de drept material aplicabile cazului, prin interpretarea eronată a legii, fapt ce constituie conform art. 432 alin. (2) lit. c) din Codul de procedură civilă, temei de declararea a cererii de recurs.

Recurentul a calificat ca fiind greșită constatarea instanței de apel precum că Serviciul Fiscal de Stat corect i-a imputat lui Rotari Victor încălcarea sub formă de neprezentare a declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit. Or, în acest context organul fiscal, în primul rând, urma să identifice în cadrul procedurii administrative și să probeze în cadrul procesului judiciar că reclamantul/recurent, potrivit legii, avea o asemenea obligație, fapt ce nu s-a realizat.

Recurentul a mai menționat că instanța de fond în soluția adoptată, corect a reținut faptul că în cazul încheierii unor contracte de împrumut a mijloacelor bănești, nu apare obligație prezentării declarației cu privire la impozitul pe venit, deoarece împrumutul nu poate fi raportat la venit și, respectiv, nu constituie sursă de venit impozabil.

Recurentul consideră corectă concluzia instanței de fond potrivit căreia, autoritatea publică în decizia contestată a indicat că Rotari Victor a încălcat art. 8 alin. (2) lit. c), d), și e), art. 83 alin. (2) lit. a) și alin. (4), art. 87 alin. (1) din Codul fiscal. Prin urmare, în cazul în care nu se identifică existența cazurilor de nerespectare a legislației fiscale, nu există temei de calculare a impozitelor și taxelor de către Serviciul Fiscal de Stat.

Recurentul a criticat soluția instanței de apel, invocând că a neglijat faptul că Serviciul Fiscal de Stat a încălcat norma legală imperativă stipulată în art. 247 din Codul fiscal.

Prin urmare, recurentul a invocat că instanța de fond corect a subliniat în hotărârea adoptată că, decizia contestată nr.217/27 din 22.07.2019 nu conține elementele obligatorii prevăzute de art. 248 lit. f) și g) din Codul fiscal.

A mai menționat recurentul că a fost sancționat prin încasarea impozitului pe venit, fără a fi stabilită existența venitului realizat de Rotari Victor, la fel, s-au aplicat majorări de întârziere în mărime de 66 478 lei, amendă în mărime de 335 734 lei ceea ce, în mod evident denotă că, sancțiunile aplicate reclamantului au un caracter penal, indiferent că sunt calificate în dreptul intern ca sancțiuni fiscale, iar pentru ca o sancțiune penală să fie echitabilă, trebuie să fie, în primul rând, clară și să fie bazată pe un probatoriu suficient de convingător când. Organul fiscal era obligat, potrivit legii, să probeze fiecare element al învinuirii înaintate reclamantului, fapt nerealizat la etapa cercetării judecătorești, nefiind prezentate probe în justificarea legalității deciziilor de sancționare emise împotriva reclamantului

Recurentul a solicitat casarea deciziei din 02 decembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău, emiterea unei decizii noi de admitere a acțiunii integrale.

În conformitate cu 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.

Decizia instanței de apel a fost pronunțată la 02 decembrie 2020.

La 12 ianuarie 2021, avocatul Prepeleța Victor a recepționat decizia contestată, prin intermediul poștei electronice, la adresa de e-mail nicolaiprepelita@gmail.com, fapt ce se confirmă prin extrasul din poșta electronică, anexat la materialele dosarului (f.d.34, vol. II).

La 16 decembrie 2020 (data de pe plicul poștal), Victor Rotari, reprezentat de avocatul Prepeleța Nicolai, a depus recurs nemotivat, ulterior la 22 ianuarie 2021 (data de pe plicul poștal) a depus recurs motivat împotriva deciziei din 02 decembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău.

La 21 ianuarie 2021, în adresa Serviciului Fiscal de Stat, a fost expediată copia cererii de recurs depusă de Rotari Victor, cu înștiințarea despre necesitatea depunerii referinței, fapt ce se confirmă prin scrisoarea de însoțire anexată la materialele dosarului (f. d. 37, vol. II), fiind recepționată de Serviciul Fiscal de Stat la 24 ianuarie 2021, ceea ce se atestă prin avizul de recepție anexat la actele cauzei (f. d. 48, vol. II).

La 19 februarie 2021, Serviciul Fiscal de Stat și-a valorificat dreptul de a depune referință, prin care a solicitat respingerea recursului depus de Rotari Victor (f.d.50-55, vol. II).

Examinând temeiurile invocate în recurs în raport cu materialele cauzei, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră recursul inadmisibil, din următoarele motive.

Prin prisma art. 246 alin. (1) din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează din oficiu admisibilitatea cererii de recurs. Dacă este inadmisibil, recursul se declară ca atare printr-o încheiere, în acord cu alin. (2) din art. 246 Codul administrativ, recursul se declară inadmisibil în special în cazurile enumerate la literele a)-f).

Din analiza acestor prevederi, rezultă că admisibilitatea/inadmisibilitatea recursului, în special, nu se limitează doar la temeiurile menționate ci urmează să însușească în condițiile Codului administrativ exercitarea efectivă a unui control de legalitate, veritabil bazat pe temeiuri concludente și serioase.

Completul specializat în examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține cu valoare de principiu jurisprudențial, că sintagma „în special” denotă caracterul neexhaustiv al temeiurilor de inadmisibilitate și în același timp oferă un drept exclusiv al instanței de recurs de a filtra cererile de recurs care nu prezintă o motivare suficient de serioasă și care pe cale de consecință nu pot însuși un eventual succes rezultat din examinarea cererii în completul de 5 judecători.

În această ordine de idei, instanța de recurs reține că din Codul administrativ dezvoltă nu doar caracterul nedevolutiv al recursului dar și cerința de seriozitate a cererii din perspectiva invocării unor veritabile și esențiale încălcări de drept procedural și material capabile să răstoarne deciziile instanței de apel contestate, într-o eventuală examinare în fond și invocare ex officio a erorilor de drept.

Instanța de recurs reține că pentru a trece testul de admisibilitate, cererea de recurs trebuie să conțină o motivare convingătoare și întemeiată în condițiile nominalizate mai sus. Acest argument rezultă și din particularitățile de formă ale reglementării recursului în Codul administrativ și anume din sintagma „motivarea recursului” de la art. 245 alin. (2) din Codul administrativ. În consecutivitate, motivarea cererii de recurs în

circumstanțele expuse se referă la formalitățile pe care trebuie să le întrunească cererea în vederea rezistării testului și filtrului de admisibilitate.

De asemenea, Completul specializat în examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție accentuează că admisibilitatea recursului trebuie privită și în contextul rolului și funcției legale a instanței judecătorești supreme care constă, în special în asigurarea și interpretarea uniformă a legilor la examinarea cauzelor de contencios administrativ. Astfel, motivarea oricărei cereri de recurs trebuie să țină cont pentru a trece filtrul de admisibilitate și a avea succes, de aceste însușiri de ordin legal fundamental.

În acest sens, CtEDO în jurisprudența sa constantă statuează că dreptul de acces la instanțe nu este absolut. Există limitări implicit admise (Golder împotriva Regatului Unit, pct. 38; Stanev împotriva Bulgariei (MC), pct. 230). Acesta este în special cazul condițiilor de admisibilitate a unui recurs, întrucât prin însăși natura sa necesită o reglementare din partea statului, care se bucură în această privință de o anumită marjă de apreciere (Luordo împotriva Italiei, pct. 85). Condițiile de admisibilitate ale unui recurs pot fi mai stricte decât pentru un apel (Levages Prestations Services împotriva Franței, pct. 45). Curtea a mai reiterat că modul de aplicare a articolului 6 procedurilor în fața instanțelor ierarhic superioare depinde de caracteristicile speciale ale procedurilor respective; trebuie ținut cont de totalitatea procedurilor în sistemul de drept național și de rolul instanțelor ierarhic superioare în acest sistem. (Botten v. Norway, hotărâre din 19 februarie 1996, Reports 1996-1, p. 141, § 39). La fel, conform jurisprudenței CtEDO, procedurile cu privire la admisibilitatea căii de atac și procedurile care implică doar chestiuni de drept, și nu chestiuni de fapt, pot fi conforme cu cerințele articolului 6 § 1 (a se vedea Helmers c. Suediei 9 octombrie 1991, § 31, Seria A, nr. 212-A).

Completul specializat în examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție conchide că cererea de recurs depusă de Victor Rotari, reprezentat de avocatul Prepeșița Nicolai, este inadmisibilă.

În conformitate cu art. 230, 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

d i s p u n e :

Recursul depus de Victor Rotari, reprezentat de avocatul Prepeșița Nicolai se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul

Maria Ghervas

judecătorii

Nina Vascan

Victor Burduh