

Dosarul nr. 3ra-1114/21

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud: M.Gandrabur)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud: A.Bostan, Gr.Dașchevici, V.Negru)

## ÎNCHEIERE

1 decembrie 2021

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul  
judecătorii

Tamara Chișca-Doneva  
Nicolae Craiu  
Aliona Miron

examinând admisibilitatea recursului depus de Valerii Tretiacenco, reprezentat de avocatul Roman Aronov,

în cauza de contencios administrativ la acțiunea în contestare depusă de Valerii Tretiacenco împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea în parte a actului administrativ individual defavorabil și obligarea emiterii actului administrativ individual favorabil, de reexaminare a deciziei asupra cazului de încălcare fiscală,

împotriva deciziei din 13 iulie 2021 a Curții de Apel Chișinău, prin care a fost respins apelul depus de Valerii Tretiacenco și a fost menținută hotărârea din 2 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani,

### c o n s t a t ă :

La data de 10 decembrie 2019, Valerii Tretiacenco a depus acțiune în contestare în ordinea contenciosului administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea în parte a actului administrativ individual defavorabil și obligarea emiterii actului administrativ individual favorabil, de reexaminare a deciziei asupra cazului de încălcare fiscală.

Valerii Tretiacenco în motivarea acțiunii în contestare a indicat că la data de 28 iunie 2019, în urma efectuării controlului fiscal cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, corectitudii calculării, declarării și achitării impozitului pe venit al reclamantului, pentru perioadele fiscale 2012-2017, organul fiscal a adoptat actul de control nr. 5-693640 prelungit pe formularul nr. 5-693641, în care a depistat și semnalat anumite derogări, conținute în cele 4 (patru) puncte menționate în concluzii.

Ulterior, examinând actul de control nr. 5-693640 prelungit pe formularul nr. 5-693641 din 28 iunie 2019, precum și constatările specificate în acesta, la data de 27 septembrie 2019, Serviciul Fiscal de Stat, fără participarea contribuabilului, a emis decizia nr. 133/1924, prin care s-a expus asupra cazului de încălcare fiscală

comisă de către Valerii Tretiacenco și pentru încălcările depistate aferente perioadelor supuse controlului, a decis calcularea și încasarea la buget a venitului impozabil nedeclarat în sumă de 745 539,00 lei, a majorării de întârziere pentru neplata în termen a impozitului pe venit în sumă de 563 784,00 lei, a amenzii în sumă de 596 431,00 lei pentru eschivarea de la calculul și plata impozitului pe venit estimat nedeclarat pentru perioada fiscală A/2013, a amenzii în sumă de 500 lei pentru neprezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit pentru perioada fiscală A/2013, a amenzii în sumă de 2500 lei pentru neexecutarea de către persoana fizică a obligației de prezentare a declarației cu privire la proprietate.

Invocând ilegalitatea deciziei sus-menționate și întru respectarea procedurii prealabile, la data de 25 octombrie 2019, Valerii Tretiacenco, a depus în temeiul art. 268-269 din Codul fiscal contestație la Serviciul Fiscal de Stat, solicitând verificarea suplimentară a aspectelor elucidate întru adoptarea unei decizii corecte și anularea deciziei nr. 133/1924 din 27 septembrie 2019 ca tardivă sau în subsidiar, pe fond, ca neîntemeiată.

Ca rezultat, Serviciul Fiscal de Stat, examinând contestația și ignorând toate cele specificate în ea, prin decizia nr. 413 din 12 decembrie 2019, a admis-o parțial, dispunând modificarea a deciziei nr. 133/1924 din 27 septembrie 2019 doar în partea pct. 3, liniuța 2-a, substituind sintagma „500 lei” cu sintagma „200 lei”. În rest, din motivul lipsei temeiului legal de anulare a deciziei contestate, aceasta a fost menținută.

În opinia reclamantului, Serviciul Fiscal de Stat a examinat circumstanțele invocate în contestație superficial, motiv din care decizia de pretinsă încălcare a legislației fiscale este ilegală în fond și emisă contrar legii.

Aceasta deoarece decizia în cauză reprezintă un act discreționar și nu rezultatul unui raționament logic, bazat pe probe, or, motivele organului fiscal puse la baza deciziei sunt neîntemeiate întrucât nu s-a demonstrat cu claritate toate faptele care puteau duce la o concluzie corectă cu privire la aplicarea art. 83 alin. (2) și art. 87 din Codul fiscal.

A menționat că organul fiscal nu a interpretat corect noțiunea de sursă de venit impozabilă în temeiul art. 18 din Codul fiscal, or dânsul nu deține nici un fel de obligații privind achitarea impozitului, deoarece mijloacele bănești rezultate care de facto nici nu au fost gestionate de către ultimul nu sunt impozabile, iar în astfel de circumstanțe se constată lipsa unei încălcări fiscale. La fel, organul fiscal a încălcat esențial normele de drept material și procedural, precum și a depășit mandatul său la efectuarea controlului fiscal, de altfel nu a întreprins toate măsurile necesare examinării complete și multilaterale a cazului.

Totodată, conform lui Valerii Tretiacenco, decizia disputată în prezentul litigiu a fost emisă cu depășirea termenului de prescripție de 4 ani, adică organul de control, la examinarea cazului de pretinsă nerespectare a legislației fiscale de către reclamant, a încălcat termenul de prescripție la determinarea obligațiunii fiscale, cu atât mai mult că, prin decizia din 10 aprilie 2019 a Colegiului civil și de contencios administrativ nu s-a stabilit pretinsa transmitere a sumei de 4 000 000,00 lei din partea Margaritei Guțuleac și Ninei Musienko în raport cu dânsul, or, persoanele respective nici nu dispuneau de asemenea sume de bani impunătoare.

Din aceste considerente, având în vedere netemeinicia actului administrativ contestat, care a fost emis cu interpretarea extensiv-defavorabilă a prevederilor legislației fiscale și ținând cont de faptul că a fost epuizată calea extrajudiciară de soluționare a litigiului, Valerii Tretiacenco a depus prezenta acțiune în contestare de apărare a drepturilor pretins încălcate, solicitând anularea parțială a deciziei nr. 133/1924 din 27 septembrie 2019 în aspectul legat de impozitul pe venit nedeclarat în mărime de 755 539,00 lei, a majorării de întârziere în cuantum de 563 784,00 lei, a amenzii în mărime de 596 431,00 lei și dispunerea obligării organului fiscal de a reexamina decizia contestată luându-se în considerare faptul că în perioada fiscală A/2013, reclamantul nu a fost obținut venitul impozabil în sumă de 4 000 000,00 lei, cât și venitul impozabil în urma înstrăinării încăperii nelocative situate în mun. xxxx, str. xxxx, în sumă de 334 640,00 lei.

Prin hotărârea din 2 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, acțiunea în contestare depusă de Valerii Tretiacenco a fost respinsă ca fiind neîntemeiată.

La data de 17 decembrie 2020, cu respectarea termenului prevăzut de art. 232 din Codul administrativ, Valerii Tretiacenco a depus motivarea apelului împotriva hotărârii din 2 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, solicitând admiterea acestuia, casarea actului judecătoresc contestat cu pronunțarea unei decizii noi, de admitere a acțiunii.

Prin decizia din 13 iulie 2021 a Curții de Apel Chișinău, a fost respins apelul depus de Valerii Tretiacenco și a fost menținută hotărârea din 2 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

Pentru a pronunța această decizie, instanța de apel a reținut ca fiind justă concluzia primei instanțe referitoare la netemeinicia acțiunii, având în vedere că în rezultatul controlului fiscal efectuat prin metoda verificării tematiche cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a veniturii impozabil privind verificarea corectitudinii calculării, declarării și achitării impozitului pe venit al persoanei fizice Valerii Tretiacenco în perioada fiscală A/2013, a fost constatat că reclamantul a înregistrat venit impozabil estimat nedeclarat în sumă totală de 4 167 320 lei: suma de 4000000 lei constituind mijloacele bănești obținute conform acordului adițional din 14 martie 2013 la contractul nr. 6215 din 6 septembrie 2012 și suma de 167320 lei ( $334640 \cdot 50\%$ ), constituind creșterea de capital, determinată potrivit contractului de vânzare cumpărare nr.5324 din 19 iulie 2013. Respectiv, suma nedeclarată și neachitată a impozitului pe venit estimat pentru perioada fiscală A/2013 în privința lui Valerii Tretiacenco a constituit suma de 745539 lei.

Prin urmare, în temeiul deciziei nr. 133/1924 din 27 septembrie 2019 asupra cazului de încălcare fiscală comisă de către Valerii Tretiacenco, Serviciul Fiscal de Stat corect a calculat spre plată la buget impozitul pe venit în sumă de 745 539 lei, majorarea de întârziere în sumă de 563 784 lei și amenda în sumă de 599431 lei.

Referitor la argumentul invocat de apelant precum că, actul contestat a fost emis în lipsa probelor, instanța de apel l-a considerat ca fiind neîntemeiat, or apelantul atât la data inițierii controlului fiscal, cât și pe parcursul efectuării acestuia, precum și în cadrul examinării cazului de încălcare a legislației fiscale, nu a prezentat organului fiscal careva documente, informații sau alte probe disponibile și/sau

explicații necesare care ar determina caracterul neimpozabil al veniturilor obținute în perioada fiscală A/2013, prin urmare intimatul a determinat valoarea estimată a obiectului impozabil în baza probelor real acumulate, acestea fiind specificate în actul de control, în conținutul deciziei asupra cazului de încălcare a legislației și în conținutul deciziei emise în rezultatul examinării contestației.

La rândul său, inacțiunea apelantului cu privire la prezentarea documentelor, informațiilor, altor probe relevante întru determinarea valorii estimate a obiectului impozabil nu este imputabilă Serviciului Fiscal de Stat.

Curtea de Apel Chișinău a respins și argumentul apelului în partea în care reclamantul-apelant Valerii Tretiacenco a susținut că nu a primit mijloacele bănești în sumă totală de 4 000 000 de lei de la Nina Musienco și Margarita Guțuleac, în rezultatul cesionării cotei-părți, or, respectiva tranzacție a fost consemnată în acordul adițional din 14 martie 2013 la contractul de societate civilă nr. 6215 din 6 septembrie 2012, autentificat notarial și înregistrat cu nr. 1325 la data de 14 martie 2013. Mai mult, prin declarația autentificată notarial la data de 20 martie 2013, Valerii Tretiacenco a declarat că „Confirm că anticipat conținutul acordului adițional a fost confirmat de mine și achitățile au fost efectuate corect. Pretenții materiale și de altă natură referitor la faptele expuse nu am și nu voi avea”.

Prin urmare, apelantul a recunoscut fără echivoc obținerea venitului în sumă 4 000 000 lei, în baza tranzacției autentificate în fața notarului.

Astfel, poziția acestuia expusă atât în cererea de chemare în judecată, cât și în cererea de apel precum că, persoanele menționate Nina Musienco și Margarita Guțuleac nu dispuneau de așa sume de bani impunătoare pentru a fi împrumutate la persoane terțe, sunt nefondate, întrucât înscrisurile autentificate notarial atestă contrariul și se bucură de forță juridică probatorie incontestabilă și produc efecte juridice.

Referitor la venitul obținut de către apelant ca urmare a înstrăinării imobilului situat în mun. xxxx, str. xxxx, instanța de apel a conchis că acest venit a constituit sursă impozabilă în accepțiunea Codului fiscal, fiind calculat impozitul pe venit din respectivul obiect impozabil.

Din motiv că apelantul Valerii Tretiacenco nu a prezentat careva documente justificative ce ar confirma valoarea activului dobândit, suma venitului impozabil obținut în urma înstrăinării bunului imobil situat în mun. xxxx, str. xxxx, conform prevederilor art. 37 alin. (7) din Codul fiscal a constituit 50% din venitul obținut din înstrăinarea bunului respectiv.

La fel, a fost considerat neîntemeiat și argumentul invocat de apelant precum că în speța dată 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 obligația fiscală conține informații ce induc în eroare sau reflectă fapte ce constituie infracțiuni fiscale ori nu a fost prezentată. Prin urmare, în cazul apelantului Valerii Tretiacenco, termenul de prescripție nu s-a extins.

Reieșind din cele menționate supra, instanța de apel a concluzionat că Serviciul Fiscal de Stat și-a exercitat dreptul discreționar conform prevederilor art. 225 alin.

(1) și (2) din Codul administrativ în limitele legale prevăzute de Codul Fiscal și conform scopului acordat prin lege.

Invocând netemeinicia și ilegalitatea actelor judecătorești sus-enunțate, Valerii Tretiacenco, reprezentat de avocatul Roman Aronov a depus la data de 23 august 2021 (conform plicului poștal) motivarea recursului, solicitând admiterea acestuia, casarea hotărârii din 2 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și a deciziei din 13 iulie 2021 a Curții de Apel Chișinău, cu pronunțarea unei noi decizii, de admitere a acțiunii.

În motivarea recursului, recurentul a invocat dezacordul cu actele judecătorești contestate, considerându-le neîntemeiate și ilegale prin faptul că au fost încălcate și aplicate eronat normele de drept material, precum și nu au fost constatate și elucidate pe deplin toate circumstanțele importante pentru soluționarea cauzei.

În acest context, Valerii Tretiacenco, reprezentat de avocatul Roman Aronov a invocat motivele de drept și de fapt invocate în contestația (cererea prealabilă) la decizia nr. 133/1924 din 27 septembrie 2019, acțiunea în contestare și în motivarea apelului anexate la dosar, subliniind repetat că la examinarea cazului de pretinsă nerespectare a legislației fiscale de către reclamant, organul de control a încălcat termenul de prescripție la determinarea obligațiunii fiscale.

Cu referire la fondul acțiunii, reprezentantul recurentului a invocat că organul fiscal a determinat încălcările pretinse conform pct. 8 din decizia contestată în baza unei concluzii greșite potrivit căreia mijloacele bănești primite de recurent în valoare de 4 000 0000,00 lei de la Nina Musienco și Margarita Guțuleac urmează a fi supuse impozitării în condițiile legii.

La acest capitol, a fost invocat că conform deciziei definitive și irevocabile a Colegiului civil și de contencios administrativ din 10 aprilie 2019, nu s-a constatat pretinsa transmitere a sumei de 4 000 000,00 lei din partea Margaritei Guțuleac și Ninei Musienco fața de el, dar și faptul că persoanele enumerate nu dispuneau de așa sumele bani impunătoare pentru a avea posibilitate reală de a le împrumuta altor persoane terțe, inclusiv și recurentului. Or, chiar însuși așa numitele părți vătămate în cadrul audierilor făcute au confirmat că nu dispun de careva documente justificative ce ar confirma proveniența, existența, evidența și declararea acestor sume de bani.

Mai mult ca atât, părțile vătămate nu dispun de nici un înscris că în general, i-au transmis recurentului aceste valori materiale, făcând trimitere la existența unui acord adițional la contractul de colaborare din 6 septembrie 2012, semnat la data de 14 martie 2014, fără știrea și acordul lui prin escrocherie în baza unei procuri generale deținute la acel moment, lipsind faptul infracțiunii prevăzute de art. 190 din Codul penal.

De asemenea nu poate fi reținut nici faptul precum că, în cazul examinat în perioada supusă verificării, suma creșterii activului de capital de la înstrăinarea proprietăților a constituit suma de 167 320,00 lei, întrucât din conținutul actelor rezultă univoc că, într-adevăr, nu a avut loc nici o creștere a activului de capital în cazul lui Valerii Tretiacenco.

Mai mult decât atât, organul fiscal în urma controlului efectuat, a fost în imposibilitatea de a demonstra apariția obligațiunii de declarare a venitului în conformitate cu prevederile art. 18 din Codul fiscal.

Circumstanțele descrise încă o dată au demonstrat în mod cert și echivoc că recurentul nu a comis nici o încălcare fiscală, mai cu seamă de ordin penal sub formă de excrocherie sau cauzare de daune materiale prin înșelăciune sau abuz de încredere față de Margarita Guțuleac, Nina Musienco și SRL „Alantex”, ba dimpotrivă aceștia fiind în cunoștință de cauză că față de el a fost comisă o infracțiune de escrocherie.

În conformitate cu art. 244 alin. (1) Cod administrativ, hotărârile curții de apel ca instanța de fond, precum și deciziile instanței de apel pot fi contestate cu recurs.

În conformitate cu art. 245 alin. (1) și (2) Cod 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. 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.

Curtea de Apel Chișinău a pronunțat decizia contestată la data de 13 iulie 2021 (vol.II,f.d.57), fiind notificată reprezentantului recurentului Valerii Tretienco, avocatul Roman Aronov în data de 4 octombrie 2021, fapt ce se confirmă prin avizul de recepție a scrisorii recomandate anexat la dosar (vol.II,f.d.99). Astfel, motivarea recursului depusă anterior notificării actului judecătoresc recurat – la data de 23 august 2021 (vol.II,f.d.84), este în termen, având în vedere că la dosar nu există date care ar confirma recepționarea de către recurent a dispozitivului deciziei.

Intimatul Serviciul Fiscal de Stat fiind notificat privitor la depunerea recursului lui Valerii Tretienco, reprezentat de avocatul Roman Aronov, la data de 26 noiembrie 2021 a depus referință, solicitând declararea acestuia ca inadmisibil.

Examinând admisibilitatea recursului depus de Valerii Tretienco, reprezentat de avocatul Roman Aronov, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție îl consideră drept inadmisibil.

În motivarea concluziei enunțate se rețin următoarele argumente.

În conformitate cu 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, iar în acord cu alin. (2) din art. 246 din același cod, 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 pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține 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, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ reține că, 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.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ notează 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 pentru 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, urmând de 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).

În circumstanțele menționate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a declara inadmisibil recursul depus de către Valerii Tretiacenco, reprezentat de avocatul Roman Aronov.

În conformitate cu art. 230 și art. 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 dispune:

Recursul depus de Valerii Tretiacenco, reprezentat de avocatul Roman Aronov, se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,  
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Nicolae Craiu

Aliona Miron