

Dosarul nr. 3ra-926/2021

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (V. Ciumac)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (A. Minciuna, E. Palanciuc, I. Muruianu)

## DECIZIE

22 decembrie 2021

mun. Chișinău

Colegiul Civil Comercial și de Contencios Administrativ  
lărgit al Curții Supreme de Justiție

În componență:

Președintele ședinței, judecătorul  
judecători

Tamara Chișca-Doneva  
Maria Ghervas  
Nina Vascan  
Nicolae Craiu  
Victor Burduh

examinând recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat,  
în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă  
de Igor Mîrza împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea actelor  
administrative,  
împotriva deciziei din 16 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău,

c o n s t a t ă :

La 04 martie 2020, Igor Mîrza a depus cerere de chemare în judecată împotriva  
Serviciului Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative, solicitând anularea  
deciziei nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019 emisă de Direcția generală administrare  
fiscală Nord și a deciziei nr. 419 din 12 decembrie 2019 emisă de Serviciul Fiscal  
de Stat asupra cazului de încălcare a legislației comisă de Igor Mîrza.

În motivarea acțiunii Igor Mîrza a indicat că, prin decizia nr. 217/2925 din  
23 octombrie 2019 emisă de Direcția generală administrare fiscală Nord, i-au fost  
stabilite în sarcina spre achitare obligații fiscale și amenzi pentru încălcarea  
legislației fiscale.

Nefiind de acord cu decizia respectivă a depus contestație către Serviciul Fiscal  
de Stat, solicitând anularea integrală a deciziei nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019,  
emisă de Direcția generală administrare fiscală Nord, asupra cazului de încălcare a  
legislației comisă de Igor Mîrza, ca fiind contrară legii, solicitând examinarea  
acesteia în ordinea prevăzută de art. 274<sup>1</sup> din Codul fiscal, motiv pentru care a  
manifestat acordul cu privire la divulgarea datelor potrivit art. 274<sup>1</sup> alin. (5) din  
Codul fiscal.

Prin decizia nr. 419 din 12 decembrie 2019 Serviciul Fiscal de Stat a respins  
contestația și a menținut decizia nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019, emisă de  
Direcția generală administrare fiscală Nord, care este obligatorie pentru executare.

Reclamantul a menționat, că în motivarea respingerii contestației Serviciul Fiscal de Stat a făcut doar formal referire la normele legale invocate și în decizia contestată, fără a se expune asupra temeiurilor și argumentelor sale și a motivelor respingerii acestor argumente din contestație.

Nefiind de acord cu deciziile nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019 și nr. 419 din 12 decembrie 2019, s-a adresat cu prezenta acțiune în contestare.

Reclamantul a invocat că, la 21 noiembrie 2019, prin intermediul oficiului poștal, a depus contestația către Serviciul Fiscal de Stat, recepționată la 25 noiembrie 2019, concomitent anexând la contestație copia confirmată a mandatului avocatului Nicolai Prepelița nr. 1232217 din 14 noiembrie 2019.

Pentru examinarea contestației depuse, la 12 decembrie 2019, nici Igor Mîrza și nici avocatul, Nicolai Prepelița, contrar prevederilor art. 270 și 226 din Codul fiscal, nu au fost citați, iar faptele menționate de către Serviciul Fiscal de Stat în decizia nr. 419 din 12 decembrie 2019 precum că Igor Mîrza a fost invitat la examinarea contestației prin citația V. nr. 001462 din 02 decembrie 2019, nu corespund realității or, citația nu a fost recepționată, lipsind și orice dovadă în acest sens.

Prin decizia nr. 217/29/1a din 10 ianuarie 2020 de modificare a deciziei nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019 emisă de Direcția generală administrare fiscală Nord, expediată la 20 ianuarie 2020 în adresa lui Igor Mîrza, a fost informat că prin decizia nr. 419 din 12 decembrie 2019, contestația a fost examinată de către Direcția contestații a Serviciului Fiscal de Stat.

Reieșind din faptul că nici Igor Mîrza și nici reprezentantul său, avocatul Nicolai Prepelița, nu au fost citați de către Serviciul Fiscal de Stat pentru participarea în cadrul examinării contestației împotriva deciziei nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019, la 27 ianuarie 2020, a depus către Serviciul Fiscal de Stat cerere solicitând remitea copiei deciziei nr. 419 din 12 decembrie 2019 la contestația depusă, emisă de către Direcția contestații a Serviciului Fiscal de Stat pentru a lua cunoștință. Cererea a fost recepționată de Serviciul Fiscal de Stat la 31 ianuarie 2020, iar la 05 februarie 2020 a primit răspunsul nr. 26-24-11/43/1966, precum că reprezentantul său, avocatul Nicolai Prepelița nu are împuterniciri pentru a depune asemenea cerere și a primi copia deciziei.

Urmare a impedimentelor create de Serviciul Fiscal de Stat în vederea informării despre examinarea contestației și deciziei emise la data de 10 februarie 2020, a depus personal cererea din 07 februarie 2020, recepționată de Serviciul Fiscal de Stat la 12 februarie 2020, privind eliberarea copiei deciziei nr. 419 din 12 decembrie 2019 cu remiterea copiei și în adresa avocatului Nicolai Prepelița.

La 18 februarie 2020, dînsul și avocatul Nicolai Prepelița au recepționat copia deciziei nr. 419 din 12 decembrie 2019.

Prin scrisoarea de însoțire nr. 26-24-11/54/2522 din 14 februarie 2020, anexată la decizia respectivă, Serviciul Fiscal de Stat indică că, decizia nr. 419 din 12 decembrie 2019 a fost expediată anterior la 17 decembrie 2019 în adresa lui Igor Mîrza și că a fost recepționată de ultimul la 19 decembrie 2019, fapt ce nu corespunde realității din motiv că dînsul la 19 decembrie 2019 nu a recepționat această decizie, iar Serviciul Fiscal de Stat nu a prezentat dovada recepționării acesteia, care nici nu poate să existe.

Ca urmare a comunicării deciziei nr. 419 din 12 decembrie 2019, doar la 18 februarie 2020, dînsul și avocatul său Nicolai Prepeleța, au depus prezenta acțiune în instanța judecată, în termenul indicat în conținutul deciziei.

Reclamantul a indicat că, atât controlul fiscal efectuat, cât și decizia emisă în urma acestuia și decizia de respingere a contestației, sunt viciate de încălcări atât de ordin procedural, cât și în fond, fiind apreciate eronat circumstanțele cauzei, în special, probele prezentate de reclamant, în consecință, în mod subiectiv și abuziv de către funcționarii fiscali implicați în efectuarea controlului a fost emisă decizia contestată.

Reclamantul susține că, pe parcursul efectuării controlului, s-a stabilit că Igor Mîrza în perioada supusă controlului, A/2012 - A/2017, nu a prezentat declarațiile pentru veniturile obținute și în consecință nu a achitat impozit pe venit obținut în sumă totală de 3 702 181 de lei. În urma acestor încălcări, tot prin decizia contestată, lui Igor Mîrza, au fost aplicate sancțiuni pecuniare - majorare de întârziere în sumă de 2 284 659 de lei și amendă fiscală în sumă de 2 964 245 de lei.

Totodată, a fost constatat prin controlul fiscal efectuat că Igor Mîrza în perioada anilor 2012 - 2017, a obținut venit impozabil estimat nedeclarat, constituit din mijloace bănești primite de contribuabil în numerar prin intermediul sistemelor de transferuri rapide, după cum urmează: în anul 2013 - în sumă de 20 263 837 de lei; în anul 2014 - în sumă de 36 131 de lei; în anul 2015 - în sumă de 18 396 de lei; în anul 2016 - în sumă de 141 656 de lei; în anul 2017 - în sumă de 4 309 de lei, astfel, pornind de la noțiunea de venit impozabil, prevăzut la art. 12 din Codul fiscal, acesta presupune venitul brut, inclusiv facilitățile acordate de angajator, obținut de contribuabil din toate sursele într-o anumită perioadă fiscală, cu excepția deducerilor și scutirilor, aferente acestui venit, la care are dreptul contribuabilul conform legislației fiscale.

În cadrul efectuării controlului, fapt reflectat atât în decizia nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019, cât și în actul de control nr. 5-694131 din 27 septembrie 2019, s-a constatat cu certitudine existența relațiilor contractuale de împrumut între Igor Mîrza și persoane terțe, au fost prezentate, copiile contractului de împrumut nr. 1 din 01 ianuarie 2013, încheiat între Igor Mîrza, în calitate de împrumutător și Victor Rotari, în calitate de împrumutat, obiect al prezentului contract constituind acordarea de către împrumutător împrumutatului a sumei de 20 000 000 de lei.

La acest capitol, reclamantul a relatat că, în decizia nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019, organul emitent a indicat că, contribuabilul nu a prezentat în cadrul controlului careva documente privind proveniența mijloacelor bănești acordate ca împrumut, iar potrivit informației prezentate de către instituțiile financiare pentru anul 2013, plățile menționate nu au fost efectuate prin intermediul conturilor bancare.

Contrar acestor constatări, este efectuată mențiunea în decizia contestată că, în anul 2013, Igor Mîrza a primit suma de 20 263 837 lei, prin intermediul sistemelor de transferuri rapide, astfel încât, pe de o parte, organul fiscal, stabilește că proveniența sumelor respective nu este justificată de contribuabil, iar pe de altă parte identifică totuși că în această perioadă Igor Mîrza a primit transferuri bănești, în mărime practic identică sumei acordate cu titlu de împrumut lui Victor Rotari.

Reclamantul a declarat că în anul 2013, primind mijloace bănești, prin intermediul sistemelor de transferuri rapide, le-a acordat aceste sume nemijlocit lui Victor Rotari, cu titlu de împrumut, aceste mijloace bănești, nefiind însușite de

ultimul, nu pot constitui venit impozabil, conform prevederilor Codului fiscal, astfel încât, doar în situația restituirii împrumutului de către Victor Rotari, către împrumutătorul Igor Mîrza, conform condițiilor contractuale, apare obligația ultimului de a reflecta sumele respective ca venit impozabil, și respectiv se naște obligația de a achita impozit pe venit din aceste sume. Asupra acestui argument, în decizia privind respingerea contestației nr. 419 din 12 decembrie 2019, nu se regăsește nici o mențiune din partea autorității care au examinat contestația.

Reclamantul a subliniat că, sumele primite în anul 2013 în mărime de 20 263 837 de lei prin intermediul sistemelor de transferuri rapide, de asemenea sunt obținute în baza relațiilor contractuale de împrumut, deținute de ultimul cu persoane fizice nerezidente, de peste hotarele țării, fiind pasibile restituirii, în condițiile contractuale.

Tot în cadrul controlului fiscal, a mai fost prezentat și contractul de împrumut nr. 25/03-14 din 25 martie 2014, încheiat între Ali Gurbanov (cetățean al Republicii Azeibaidjan) și Igor Mîrza, conform căruia acesta a acordat lui Igor Mîrza un împrumut în sumă de 70 000 000 de ruble rusești, cu termen de rambursare 23 martie 2023.

La acest capitol, reclamantul a notat că, în actul de control este menționat că de către Secția cooperare internațională și schimb de informații a Serviciului Fiscal de Stat a fost solicitată informația de la organele fiscale a Republicii Azerbaidjan privind confirmarea sau infirmarea tranzacției numite, iar la momentul efectuării controlului, informația solicitată nu a parvenit, fapt care indică clar asupra insuficienței măsurilor întreprinse de către Serviciul Fiscal de Stat în cadrul controlului efectuat iar drept consecință rezultă că concluziile sunt formulate în mod pripit. Or, prevederile art. 6 alin. (9) lit. c) din Codul fiscal, definește sursa de plată a impozitului sau taxei - sursa din care se achită impozitul sau taxa.

Prin prisma noțiunii precitate, se stabilește cu certitudine că, pentru existența obligației de plată a impozitului pe venit a persoanei fizice, urmează în mod obligatoriu să existe sursa din care se achită aceasta, la caz venitul impozabil, care de fapt lipsește or, în cazul în care venitul impozabil este lipsă, nu poate reține în sarcina contribuabilului Igor Mîrza, încălcarea obligației de prezentare a dărilor de seamă privind impozitul pe venit pentru anii 2012 - 2016, prevăzută de art. 8 alin. (2) lit. d), e) din Codul fiscal.

În decizia nr. 419 din 12 decembrie 2019 se menționează că conform răspunsului Ministerului Impozitelor a Republicii Azerbaidjan, Ali Gurbanov, nu a fost de găsit. Mai mult, se indică că, contribuabilul nu a prezentat dovezi privind recepționarea mijloacelor bănești, astfel încât, anume transferurile bănești efectuate se realizau în vederea acordării acestor sume cu titlu de împrumut, iar de către Serviciul Fiscal de Stat în cadrul controlului efectuat, urma să fie luate în considerație toate circumstanțele prezentate de către Igor Mîrza, inclusiv să dea o apreciere justă și nepărtinitoare înscrisurilor prezentate, contractelor de împrumut, însă contrar obligației consfințite în art. 226<sup>6</sup> alin. (7) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat, în mod arbitrar a reținut drept venit impozabil, sumele primite prin intermediul sistemelor de transferuri rapide de Igor Mîrza, fără a acumula dovezi privind caracterul impozabil al pretinsului venit estimat.

Reclamantul susține că aceste sarcini nu au fost realizate în volum suficient pentru a elucida aspectele relevante, în consecință fiind viciate rezultatele acestui control fiscal, care s-a materializat prin decizia nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019

și decizia de respingere a contestației nr. 419 din 12 decembrie 2019. În acest mod, consideră că au fost încălcate grav drepturile contribuabilului, consfințite la art. 8 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, anume că are dreptul să se bucure de o atitudine corectă din partea organelor cu atribuții de administrare fiscală și a persoanelor cu funcții de răspundere ale acestora.

Reclamantul a menționat că, prin decizia nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019 și actul de control nr. 5-694131 din 27 septembrie 2019, controlul fiscal efectuat în temeiul deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 51138/11 din 11 iunie 2019, a fost precedat de procedura de verificare fiscală prealabilă inițiată la 21 ianuarie 2019. Inițial, la acest subiect, reclamantul a făcut referire la prevederile art. 226<sup>15</sup> alin. (11) din Codul fiscal, care prevăd că, durata efectuării controlului fiscal este stabilită de Serviciul Fiscal de Stat și nu poate depăși 3 luni de la data inițierii verificării prealabile. Persoana verificată poate solicita prelungirea termenului de control cu 45 de zile.

Astfel, având în vedere că inițierea verificării prealabile a avut loc la 21 ianuarie 2019, iar decizia finală în urma controlului fiscal a fost emisă la 23 octombrie 2019, rezultă că controlul fiscal a avut loc cu încălcarea abuzivă a prevederilor legale, având o durată de peste 9 luni.

Reclamantul susține că, calculând termenul efectuării controlului fiscal din momentul emiterii deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 51138/11 din 11 iunie 2019, stabilește că la data emiterii deciziei contestate 23 octombrie 2019, dar și data întocmirii actului de control nr. 5-694131 din 27 septembrie 2019, termenul de efectuare a controlului, a fost depășit.

Decizia emisă și pretinsele încălcări identificate în decizia contestată, depășesc perioada de 4 ani de la data stabilită pentru prezentarea dării de seamă fiscale și plata impozitului pe venit 2012 - 2017, respectiv, obligațiile de plată stabilite prin decizia nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019, sunt stabilite cu încălcarea termenului de prescripție pentru determinarea obligațiilor fiscale.

Analizând și quantumul sancțiunilor aplicate de către Serviciul Fiscal de Stat, anume majorarea de întârziere în sumă de 2 284 659 de lei, amendă fiscală în sumă de 2 964 245 de lei, consideră că quantumul acestora este unul vădit disproportionat față de pretinsa încălcare admisă, fapt ce contravine prevederilor la care face referire chiar organul emitent în decizia contestată, pct. 75 din hotărârea Curții Constituționale nr. 20 din 04 iulie 2018 privind excepția de neconstituționalitate a unor prevederi de la art. 260 alin. (4) din Codul fiscal.

Referitor la examinarea contestației în cadrul consiliului de soluționare a disputelor a susținut că, decizia emisă nr. 419 din 12 decembrie 2019, nici măcar nu cuprinde componența nominală și numerică a membrilor Consiliului care a examinat contestația, contrar art. 274<sup>1</sup> și ordinului nr. 327 din 14 iunie 2018 cu privire la aprobarea Regulamentului privind organizarea și funcționarea Consiliului de soluționare a disputelor în cadrul Serviciului Fiscal de Stat.

La 05 iunie 2020, Serviciului Fiscal de Stat a depus cerere prin care a solicitat în temeiul art. 207 alin. (1), (2) lit. d) și alin. (3), art. 209 alin. (1) din Codul administrativ, declararea inadmisibilă a acțiunii în contencios administrativ depusă de Igor Mîrza împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind contestarea actelor administrative, pe motiv că acțiunea a fost depusă după expirarea termenului prevăzut de lege (f.d.45-46, vol. I).

Prin încheierea din 20 noiembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, a fost respins ca neîntemeiat demersul Serviciului Fiscal de Stat privind declararea inadmisibilă a acțiunii în contencios administrativ depusă de Igor Mîrza împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind contestarea actelor administrative, pe motiv că acțiunea a fost depusă după expirarea termenului prevăzut de art. 209 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ (f.d.121-122).

Prin hotărârea din 20 noiembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, a fost admisă integral acțiunea depusă de Igor Mîrza.

A fost anulată decizia nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019 emisă de Direcția generală administrare fiscală Nord din cadrul Serviciului Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației comisă de persoana fizică Igor Mîrza.

A fost anulată decizia nr. 419 din 12 decembrie 2019, emisă de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019 emisă de Direcția generală administrare fiscală Nord (f.d. 141-147, vol. I).

Potrivit avizului de recepție DS8001074315AS, se atestă că la 22 februarie 2021, a fost notificată Serviciului Fiscal de Stat hotărârea motivată din 20 noiembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani (f.d.149, vol. I).

La 09 decembrie 2020, Serviciul Fiscal de Stat, prin intermediul oficiului poștal, a declarat cerere de apel nemotivată (f.d. 134, vol. I), iar la 18 martie 2021, prin intermediul oficiului poștal (f.d.183), a prezentat motivarea apelului împotriva hotărârii din 20 noiembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, solicitând admiterea cererii de apel, casarea hotărârii instanței de fond cu pronunțarea unei hotărâri noi de respingere a acțiunii integral (f.d. 166-171, vol. I).

Prin decizia din 16 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău, a fost respinsă cererea de apel declarată de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală Nord împotriva hotărârii din 20 noiembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

Pentru a decide astfel, instanța de apel a constatat că prin decizia nr. DDCF-51138/11 din 11 iunie 2019, Serviciul Fiscal de Stat a dispus inițierea controlului fiscal de verificare tematică a lui Igor Mîrza începând cu data de 27 iunie 2019.

În baza deciziei nr. 33 din 28 august 2019 de sistare a controlului fiscal prin metode indirecte de estimare a venitului impozabil al persoanei fizice, Serviciul Fiscal de Stat a decis a sista controlul care urma a fi reluat după încetarea condițiilor care au generat sistarea, în conformitate cu prevederile art. 226<sup>15</sup> alin. (13) din Codul fiscal. Astfel la 27 septembrie 2019, Direcția generală administrare fiscală Nord a Serviciului Fiscal de Stat a finalizat controlul la persoana fizică Igor Mîrza privind corectitudinea calculării, declarării și achitării impozitului pe venit pentru perioadele fiscale A/2012 - A/2017, cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, generalizate în actul de control nr. 5-694131 prelungit pe formularele nr. 5-694132, nr. 694133, nr. 3-565141 din 27 septembrie 2019.

Instanța de apel a mai constatat că, prin decizia nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către persoana fizică Igor Mîrza, Serviciul Fiscal de Stat a stins dreptul persoanei fizice Igor Mîrza, de diminuare a venitului impozabil estimat prin metode indirecte, conform prevederilor art. 226<sup>6</sup> alin. (6) din Codul fiscal, cu suma totală de 500 000 de lei, încasând la buget impozitul pe venit al persoanei fizice spre plată în sumă de 3 702 181 de lei, calculat inclusiv pentru anul 2012 în sumă de 12 769 de lei, pentru anul 2013 în

sumă de 3 642 912 de lei, pentru anul 2014 în sumă de 1 863 de lei, pentru anul 2015 în sumă de 16 975 de lei și pentru anul 2016 în sumă de 27 662 de lei în rezultatul controlului fiscal efectuat cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, care urma a fi transferată la contul/codul IBAN xxxx, destinația plății (P 102).

A încasat la buget majorare de întârziere (penalitate) în mărime de 2 284 659 de lei, calculată în rezultatul controlului, în conformitate cu art. 228 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, care urma a fi transferată la contul/codul IBAN - xxxx, destinația plății (M 102). Calculul fiind prezentat în Anexa nr. 1 la decizie.

A aplicat pentru încălcările legislației, conform prevederilor art. 261 alin. (5) din Codul fiscal, amendă pentru eschivarea de la calculul și de la plata impozitului pe venit, calculată în mărime de 80% din suma impozitului nedeclarat pentru anii 2012 - 2016 în sumă de 3 702 181 de lei, ceea ce constituie 2 961 745 de lei; conform prevederilor art. 253 alin. (9) din Codul fiscal, amendă în mărime de 2 500 de lei pentru neexecutarea de către persoana fizică a condițiilor prevăzute la art. 226<sup>15</sup> alin. (2) din Codul fiscal privind prezentarea declarației persoanei fizice cu privire la proprietate. Amenda calculată în sumă totală de 2 964 245 de lei urma a fi transferată la contul/codul IBAN - xxxx, destinația plății (A102).

Instanța de apel a relevat că, în temeiul contestației nr. 7468-c din 25 noiembrie 2019, Igor Mîrza a solicitat Serviciului Fiscal de Stat anularea integrală a deciziei nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019, iar prin decizia nr. 419 din 12 decembrie 2019 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019 emise de către Direcția generală administrare fiscală Nord, Serviciul Fiscal de Stat a respins contestația depusă și a menținut decizia nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019.

Potrivit deciziei nr. 217/29/1a din 10 ianuarie 2020 de modificare a deciziei nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019, Serviciul Fiscal de Stat a decis completarea și modificarea deciziei nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019, anume, în partea constatatoare a deciziei - în pct. 4 liniuța a 1-a sintagma 1 543,46 lei a fost modificată cu sintagma 3 410,5 de lei; - în pct. 4 liniuța a 1-a sintagma 3 410,5 de lei a fost modificată cu sintagma 1 543,46 de lei; în pct. 8 lit. b) liniuța a 6-a pînă la liniuța a 8-a a fost anulată; pct. 16 a fost completat cu textul lipsă din prevederilor art. 8 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, fiind expus în următoarea redacție: contrar prevederilor art. 8 alin. (2) lit. d) și e) din Codul fiscal, contrar prevederilor art. 18 lit. o) din Codul fiscal, contrar prevederilor art. 83 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, care stabilește obligațiunea de prezentare a declarației cu privire la impozitul pentru persoanele fizice (cetățenii Republicii Moldova), care au obligații privind impozitului, persoana fizică Igor Mîrza nu a prezentat declarația persoanei fizice pe impozitul pe venit (Forma CET15) pentru perioadele fiscale 2012, 2013, 2014, 2015 și 2016.

Instanța de apel analizând actele administrative contestate, a conchis ca fiind neîntemeiată concluzia Direcției generală administrare fiscală Nord potrivit căreia, obligațiile de plată stabilite lui Igor Mîrza prin decizia nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019, sunt stabilite cu încălcarea termenului de prescripție pentru determinarea obligațiilor fiscale or, potrivit prevederilor art. 226<sup>15</sup> alin. (11) din Codul fiscal, durata efectuării controlului fiscal este stabilită de Serviciul Fiscal de

Stat și nu poate depăși 3 luni de la data inițierii verificării prealabile, iar perioada sistării controlului fiscal nu se include în durata efectuării controlului.

Instanța de apel a precizat că, procedura de verificare fiscală prealabilă a fost inițiată la 21 ianuarie 2019, iar decizia privind inițierea controlului fiscal de verificare tematică la Igor Mîrza a fost emisă la 11 iunie 2019, actul de control nr. 5-694131 prelungit pe formularele nr. 5-694132, nr. 6-94133, nr. 3-565141 a fost emis la 27 septembrie 2019, iar decizia nr. 217/2925 prin care s-a stabilit încălcarea legislației comisă de către Igor Mîrza a fost emisă la 23 octombrie 2019.

Prin urmare, instanța de apel a concluzionat că în situația în care inițierea verificării prealabile a avut loc la 21 ianuarie 2019, iar decizia finală în urma controlului fiscal a fost emisă doar la 23 octombrie 2019, rezultă că, controlul fiscal a avut loc cu încălcarea termenului de efectuare a controlului ținând cont că prin decizia din 28 august 2019 s-a dispus sistarea controlului fiscal până la 23 septembrie 2019.

Mai mult, procedura de verificare fiscală prealabilă a fost inițiată la 21 ianuarie 2019, iar decizia privind inițierea controlului fiscal de verificare tematică la Igor Mîrza a fost emisă la 11 iunie 2019, actul de control nr. 5-694131 prelungit pe formularele nr. 5-694132, nr. 6-94133, nr. 3-565141 a fost emis la 27 septembrie 2019, iar decizia nr. 217/2925 prin care s-a stabilit încălcarea legislației comisă de către Igor Mîrza a fost emisă la 23 octombrie 2019.

Instanța de apel a respins argumentele invocate de Serviciul Fiscal de Stat precum că, prin controlul fiscal efectuat, în perioada anilor 2012 - 2017 Igor Mîrza ar fi obținut venit impozabil estimat nedeclarat, constituit din mijloace bănești primite de contribuabil în numerar prin intermediul sistemelor de transferuri rapide, după cum urmează: în anul 2013 în sumă de 20 263 837 de lei, în anul 2014 - în sumă de 36 131 de lei, în anul 2015 - în sumă de 18 396 de lei, în anul 2016 - în sumă de 141 656 de lei, în anul 2017 - în sumă de 4 309 de lei, or, atât în decizia nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019, cât și în actul de control nr. 5-694131 din 27 septembrie 2019, s-a constatat cu certitudine faptul existenței relațiilor contractuale de împrumut între Igor Mîrza și alte persoane, iar reclamantul Igor Mîrza a primit suma de 20 263 837 de lei, prin intermediul sistemelor de transferuri rapide, în baza relațiilor contractuale de împrumut, deținute de reclamant cu persoane fizice nerezidente, de peste hotarele țării or, sumele împrumutate fiind pasibile restituirii, în condițiile contractelor de împrumut.

Instanța de apel a învederat că, în cadrul controlului fiscal a fost prezentat contractul de împrumut nr. 25/03-14 din 25 martie 2014, încheiat între Ali Gurbanov (cetățean al Republicii Azeibaidjan) și Igor Mîrza, conform căruia acesta a acordat lui Igor Mîrza un împrumut în sumă de 70 000 000 de ruble rusești, cu termen de rambursare 23 martie 2023, fapt ce denotă aprecierea eronată de către autoritățile fiscale a acestor sume ca venit impozabil, lipsită de careva suport juridic și în detrementul probelor prezentate de către reclamant.

Instanța de apel a constatat că, la judecarea cauzei în fond, au fost prezentate copiile contractului de împrumut nr. 1 din 01 ianuarie 2013, încheiat între Igor Mîrza, în calitate de împrumutător și Victor Rotari, în calitate de împrumutat, obiect al contractului constituind acordarea de către împrumutător împrumutatului, a sumei de 20 000 000 de lei or, pe de o parte, organul fiscal stabilește că proveniența sumelor respective nu este justificată de contribuabil, iar pe de altă parte identifică că în

această perioadă Igor Mîrza a primit transferuri bănești, în mărime practic identică sumei acordate cu titlu de împrumut.

Din acest punct de vedere, în temeiul art.art. 195, 206, 207, 208, 210, 211, 514, 867 din Codul civil (în redacția de pînă la 01 martie 2019), precum și art.art. 308, 321, 322, 1242 din Codul civil (în vigoare de la 01 martie 2019), contractele de împrumut prezentate de către reclamant organului fiscal reprezintă acte juridice, care se bucură, pînă la proba contrară, de prezumția de legalitate și valabilitate.

Respectiv, Serviciul Fiscal de Stat, la emiterea deciziilor contestate nu a dat apreciere cuvenită probelor scrise prezentate de reclamant și contrar art. 18 din Codul fiscal, a interpretat drept venit impozitabil sumele obținute de Igor Mîrza cu titlu de împrumut or, aceste sume nu pot fi echivalente noțiunii de venit impozitabil, fapt necontestat de autoritatea fiscală.

Totodată, instanța de apel a apreciat ca fiind întemeiată concluzia instanței de fond precum că, în cazul în care venitul impozabil este lipsă, nu poate fi reținută în sarcina contribuabilului Igor Mîrza nici încălcarea obligației de prezentare a dărilor de seamă privind impozitul pe venit pentru anii 2012 - 2016, prevăzută de art. 8 alin. (2) lit. d), e) din Codul fiscal, or contrar obligației consfințite, Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală Nord, în mod arbitrar a reținut drept venit impozabil, sumele primite prin intermediul sistemelor de transferuri rapide de Igor Mîrza, fără a acumula dovezi privind caracterul impozabil al pretinsului venit estimat.

O altă abordare a acestei stări de fapt și de drept, în viziunea instanței de apel ar fi incompatibilă cu principiul proporționalității, prevăzut în art. 29 din Codul administrativ or, măsura întreprinsă de autoritățile publice este una rezonabilă dacă ingerința produsă prin ea nu este disproporțională în raport cu scopul urmărit, respective conform art. 11 din Codul fiscal, toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

La 14 iulie 2021, prin intermediul poștei electronice (f.d.233, vol. I), Serviciul Fiscal de Stat a depus recurs nemotivat (f.d.231, vol. I), iar la 06 septembrie 2021 a prezentat motivarea recursului împotriva deciziei din 16 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău, solicitând admiterea recursului, casarea deciziei contestate, cu emiterea unei decizii noi de respingere a acțiunii.

În motivarea recursului, recurentul și-a exprimat dezacordul cu decizia instanței de apel, considerând concluziile instanței de apel și ale instanței de fond expuse în hotărâre ca fiind în contradicție cu circumstanțele cauzei, invocând că a fost interpretată și aplicată eronat legea materială, nefiind dată apreciere obiectivă probelor administrate în dosar, acordându-se prioritate argumentelor și probelor prezentate de Igor Mîrza și ignorându-se cele prezentate de Serviciului Fiscal de Stat.

Recurentul a menționat că, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. DDCF-51138/11 din 11 iunie 2019 și conform planului de controale fiscale la persoane fizice pentru anul 2019, Direcția generală administrare fiscală Nord a Serviciului Fiscal de Stat a efectuat un control fiscal cameral 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 Igor Mîrza, pentru perioadele fiscale anii 2012 – 2017.

În cadrul controlului fiscal efectuat de către funcționarii fiscali din cadrul Serviciului Fiscal de Stat, cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, privind corectitudinea calculării, declarării și achitării impozitului pe

venit de către contribuabilul Igor Mîrza pentru perioadele fiscale A/2012 - A/2017, a înregistrat venit impozabil estimat nedeclarat în sumă totală de 20 703 111 de lei (constituit din transferuri recepționate prin intermediul sistemelor de transferuri rapide în sumă de 238 782 de lei, mijloace bănești acordate cu titlu de împrumut lui Victor Rotari în sumă de 20 000 000 de lei și mijloace bănești expediate persoanelor terțe prin intermediul transferurilor rapide în sumă de 464 329 de lei), care nu a fost probat de către contribuabil, întru determinarea caracterului neimpozabil al acestor venituri, respectiv, suma nedeclarată și neachitată a impozitului pe venit estimat constituie 3 702 181 de lei, inclusiv pentru perioadele fiscale A/2012 – 12 769 de lei, A/2013 – 3 642 912 de lei, A/2014 – 1 863 de lei, A/2015 - 16 975 de lei și A/2016 – 27 662 de lei.

Respectiv, în rezultatul controlului efectuat, a fost întocmit actul de control nr. 5-694131, prelungit pe formularele nr. 5-694132, 5-694133 și 3-565140 din 27 septembrie 2019, prin care s-a stabilit încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. d) și lit. e), art. 18 lit. o) și art. 83 alin. (2) lit. a), art. 87 alin. (1) și art. 226<sup>15</sup> alin. (2) din Codul fiscal, prin nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale A/2012 - A/2017, eschivându-se de la calculul și de la plata impozitului în sumă de 3 702 181 de lei, precum și neprezentarea până la inițierea controlului fiscal a declarațiilor cu privire la proprietate.

Recurentul a menționat că, potrivit datelor din Registrul declarațiilor privind disponibilul de mijloace bănești la situația din 01 ianuarie 2012, Igor Mîrza nu a depus declarația menționată, respectiv pentru persoana fizică Igor Mîrza, venitul impozabil estimat a fost determinat prin diminuarea acestuia cu 500 000 de lei, iar pentru încălcările admise, prin decizia nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019, persoanei fizice s-a calculat spre plată la buget impozit pe venit în sumă de 3 702 181 de lei, majorare de întârziere în sumă de 2 284 659 de lei și amendă în sumă de 2 964 245 de lei.

Urmare a examinării contestației depuse la 25 noiembrie 2019 împotriva deciziei nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019, de către Serviciul Fiscal de Stat a fost emisă decizia nr. 419 din 12 decembrie 2019, prin care s-a respins contestația depusă de Igor Mîrza, s-a menținut în vigoare decizia nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019 emisă de Direcția generală administrare fiscală Nord, dispunând totodată rectificarea deciziei nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019 în partea ce ține de erorile redacționale admise.

Recurentul a notat că, decizia nr. 419 din 12 decembrie 2019 a fost expediată prin intermediul Î.S. „Poșta Moldovei” cu aviz recomandat la adresa de domiciliu a lui Igor Mîrza, fiind recepționată de ultimul la 19 decembrie 2019.

Recurentul a mai precizat că, în vederea examinării contestației depuse de Igor Mîrza împotriva deciziei Direcției generale administrare fiscală Nord nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019, Serviciul Fiscal de Stat a invitat contribuabilul Igor Mîrza conform citației V nr. 001462 din 02 decembrie 2019 pentru 12 decembrie 2019, ora 15:15, expediată recomandat DS2035047338AR conform registrului trimiterilor poștale din 03 decembrie 2019, fiind recepționată de către Igor Mîrza la 04 decembrie 2019 conform informației plasate pe pagina oficială web a Poștei Moldovei [www.posta.md/serviciion-line/Track &Trace](http://www.posta.md/serviciion-line/Track%20&Trace).

Având în vedere neprezentarea contribuabilului Igor Mîrza la data și ora indicată în citație, Serviciul Fiscal de Stat a examinat contestația depusă de Igor

Mîrza, adoptând decizia nr. 419 din 12 decembrie 2019 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019 prin care s-a respins contestația depusă, s-a menținut în vigoare decizia nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019 emisă de Direcția generală administrare fiscală Nord, dispunându-se totodată rectificarea deciziei nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019 în partea ce ține de erorile admise.

Decizia respectivă a fost expediată prin intermediul Î.S. „Poșta Modovei” cu aviz recomandat DS2035044790AR la adresa de domiciliu a contribuabilului/intimat și recepționată la data de 19 decembrie 2019, fapt confirmat prin Registrul trimiterilor poștale din 18 decembrie 2019 și informația plasată pe pagina oficială web a Poștei Moldovei.

Recurentul a subliniat că, s-a stabilit cu certitudine că acțiunea a fost depusă de către reclamant peste termenul de 30 de zile stabilit imperativ de lege, totodată culpa unui reprezentant legal sau împuternicit se atribuie reprezentatului. Or, întreprinderea mai multor acțiuni procedurale care dovedesc seriozitatea intenției nu reprezintă temei de repunere în termenul omis. Respectiv, acțiunea înaintată de Igor Mîrza împotriva Serviciului Fiscal de Stat urma a fi declarată inadmisibilă de către prima instanță în temeiul art. 207 alin. (2) lit. d) din Codul administrativ.

Recurentul a menționat că, potrivit informației din Registrul declarațiilor privind disponibilul de mijloace bănești la situația din 01 ianuarie 2012, contribuabilul Igor Mîrza nu a depus declarația respectivă.

Conform informației prezentate de către plătitorii de venituri, persoana fizică Igor Mîrza a obținut venituri în anul 2012 după cum urmează: venit salarial obținut de la SRL „Agrocult-Prim” în sumă de 35 900 de lei cu reținerea primelor de asigurare medicală, contribuțiilor individuale de asigurări sociale 1 543,46 de lei și a impozitului pe venit 3 410,50 de lei; - venit din prestarea serviciilor S.R.L. „Agrobanig” în sumă de 2 740 de lei (fără reținerea impozitului pe venit), iar în anii 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 contribuabilului Igor Mîrza nu i-au fost achitate careva venituri.

Potrivit informației prezentate de instituțiile financiare cu privire la mijloacele bănești încasate prin intermediul sistemelor de transferuri rapide de către Igor Mîrza, au fost înregistrate operațiuni cu mijloace bănești prin intermediul sistemelor de transferuri rapide cu diferite persoane fizice rezidente și nerezidente: - în anul 2012 intrări în sumă de 70 126,50 de lei și ieșiri în sumă de 221 293,2 de lei; - în anul 2013 intrări în sumă de 24 242,35 de lei și ieșiri în sumă de 685 037,25 lei; - în anul 2014 ieșiri în sumă de 36 131,27 de lei; - în anul 2015 intrări în sumă de 104 149,15 de lei și ieșiri în sumă de 20 439,31 de lei; - în anul 2016 intrări în sumă de 40 265,57 de lei și ieșiri în sumă de 284 027,46 de lei.

Recurentul a specificat că sumele încasate de Igor Mîrza prin intermediul sistemelor de transferuri rapide 70 126,50 de lei în anul 2012; 24 242,35 de lei în anul 2013; 104 149,15 de lei în anul 2015; 40 265,57 de lei în anul 2016 reprezintă mijloace bănești transferate de diferite persoane fizice cu titlu de ajutor material/donație.

La momentul controlului persoana fizică verificată Igor Mîrza nu a prezentat careva documente/probe, care ar confirma statutul mijloacelor bănești primite prin intermediul sistemelor de transferuri rapide (aflarea în grade de rudenie sau afinitate cu persoanele care au transmis mijloace bănești, sau încheierea cărorva contracte de împrumuturi, astfel încât veniturile respective calificându-se ca impozabile.

În cadrul controlului, urmare a analizei fiscale a disponibilității contribuabilului Igor Mîrza de a efectua tranzacții economico-financiare cu utilizarea exclusiv a numerarului de mijloace bănești, s-au stabilit cheltuieli, sursa de acoperire a cărora cu venituri și proveniența acestora nu este confirmată documentar, astfel potrivit contractului de împrumut nr. 1 din 01 ianuarie 2013, Igor Mîrza a acordat mijloace bănești cu titlu de împrumut persoanei fizice Victor Rotari în sumă de 20 000 000 de lei.

Potrivit informației prezentate de către instituțiile financiare pentru anul 2013 plata menționată nu a fost efectuată prin intermediul conturilor bancare, suma în cauză s-a luat în considerație ca cheltuieli efectuate în numerar, iar conform datelor privind veniturile deținute (inclusiv primite prin intermediul sistemelor de transferuri rapide) Igor Mîrza la 01 ianuarie 2013 nu dispunea de surse de mijloace bănești pentru a acorda o astfel de sumă cu titlu de împrumut. Or, conform informației prezentate controlului, mijloacele bănești primite prin intermediul sistemelor de transferuri rapide de către Igor Mîrza în perioada anilor 2012 - 2016 a constituit cumulativ 238 782 de lei, pe când mijloacele bănești expediate persoanelor terțe prin intermediul transferurilor rapide 464 329 de lei, concomitent menționându-se că, Igor Mîrza în perioada supusă controlului a efectuat transferuri în adresa altor persoane fizice prin intermediul sistemelor de transferuri rapide, care de asemenea nu au sursă de acoperire cu veniturile acestuia confirmate documentar.

Prin urmare, cheltuielile efectuate în numerar de către Igor Mîrza pentru care nu au fost constatate surse de acoperire cu venituri confirmate documentar, au fost estimate ca venituri impozabile.

Recurentul și-a manifestat dezacordul cu hotărârea contestată, inclusiv în partea reținerii de către instanță a argumentelor părții intimat vizavi de nerespectarea termenului de efectuare a controlului or, această concluzie contravine legislației în vigoare.

La caz, așa cum contribuabilul Igor Mîrza nu a prezentat declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale A/2012 - A/2017, precum și în procesul aplicării metodelor indirecte de estimare s-au stabilit legături cauzale cu alte perioade fiscale, or, pentru determinarea venitului impozabil estimat este necesar de constatat disponibilul de mijloace bănești la începutul fiecărei perioade fiscale începând cu 01 ianuarie 2012, când contribuabilul a fost obligat să declare disponibilul mai mare de 500 mii de lei, fapt ce condiționează legături cauzale între perioadele fiscale și servește ca temei, în baza prevederilor legale susmenționate, de a verifica perioadele fiscale începând cu 01 ianuarie 2012. Respectiv, determinarea obligațiilor fiscale a contribuabilului Igor Mîrza pentru perioada fiscală A/2012 - A/2017 a avut loc în strictă concordanță cu legislația în vigoare.

Dat fiind faptul că, contribuabilul Igor Mîrza atât la data inițierii controlului fiscal, cât și pe parcursul efectuării controlului fiscal, examinării cazului de încălcare a legislației, cât și la data examinării contestației împotriva deciziei nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019, nu a prezentat careva documente, informații, explicații și/sau alte probe elocvente, care ar determina caracterul neimpozabil al veniturilor obținute în perioadele fiscale A/2012-A/2017, DGAF Nord a determinat valoarea estimată a obiectului impozabil în baza probelor real acumulate.

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

Succesiv, cu referire la termenul de depunere a recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat, se reține prevederile art. 245 din Codul administrativ, care statuează că 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.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție reține că decizia Curții de Apel Chișinău a fost pronunțată la 16 iunie 2021, respectiv decizia motivată a fost notificată recurentului la 06 august 2021 potrivit avizului de recepție DS8003421763AS (f.d.242, vol. I).

Astfel, se constată Serviciul Fiscal de Stat a respectat prevederile art. 245 din Codul administrativ, depunând recursul nemotivat la 14 iulie 2021, iar la 06 septembrie 2021, prezentând motivarea recursului.

Prin încheierea din 17 noiembrie 2021 a Curții Supreme de Justiție, recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat a fost numit pentru examinare în complet de cinci judecători (f.d.65, vol. II).

Prin prisma art. 191 alin. (5) din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție soluționează cererile de recurs împotriva hotărârilor, deciziilor și încheierilor curții de apel.

Iar potrivit art. 247 din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează și soluționează recursul fără ședință de judecată. Dacă consideră necesar, Curtea Supremă de Justiție poate decide citarea participanților la proces.

La caz, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție nu a considerat oportun de a cita participanții la proces pentru a se pronunța cu privire la problemele invocate în recurs, deoarece criticele recurentului Serviciul Fiscal de Stat au fost expuse cu suficientă claritate.

Colegiul lărgit notează că în scopul asigurării unui proces echitabil în ordine de recurs într-un termen rezonabil, a remis în adresa intimatului Igor Mîrza copia cererii de recurs depuse de Serviciul Fiscal de Stat, cu înștiințarea despre posibilitatea depunerii referinței (f.d.53, vol. II).

Astfel, Igor Mîrza, prin referința depusă la 20 octombrie 2021, a solicitat respingerea recursului ca neîntemeiat și menținerea soluției pronunțate de instanțele de judecată, fără modificări, deoarece sunt legale și întemeiate.

În acest sens, Igor Mîrza a reiterat argumentele invocate în acțiune, reținute de instanțele de judecată ca fiind întemeiate, menționând că la caz au fost viciate rezultate controlului fiscal, materializat prin decizia nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019 și decizia de respingere a contestației nr. 419 din 12 decembrie 2019 (f.d. 61-63, vol. II).

Studiind materialele dosarului, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios

administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră necesar de a admite recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, de a casa integral decizia din 16 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 20 noiembrie 2020 a Judecătoreii Chișinău, sediul Rîșcani, și a emite o decizie nouă de respingere integrală a acțiunii, din următoarele considerente.

Conform art. 248 alin. (1) lit. c) din Codul administrativ, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă decizie prin care casează integral decizia instanței de apel și emite o nouă decizie.

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

Iar potrivit art. 194 alin. (2) din Codul administrativ, în procedura de examinare a cererilor de recurs, hotărârile și deciziile contestate se examinează din oficiu în privința existenței greșelilor procedurale și aplicării corecte a dreptului material.

În temeiul art. 244 alin. (2) în coroborare cu art. 231 alin. (2) din Codul administrativ, pentru procedura de recurs se aplică corespunzător prevederile cap. III din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva. Pentru procedura în apel se aplică corespunzător prevederile cap. II din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva.

La rândul său art. 219 alin. (1) - (2) din Codul administrativ, prevede că instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți. Instanța de judecată depune eforturi pentru înlăturarea greșelilor de formă, explicarea cererilor neclare, depunerea corectă a cererilor, completarea datelor incomplete și pentru depunerea tuturor declarațiilor necesare constatării și aprecierii stării de fapt. Instanța de judecată indică asupra aspectelor de fapt și de drept ale litigiului care nu au fost discutate de participanții la proces.

Conform art. 224 alin. (1) lit. f) din Codul administrativ, examinînd acțiunea în contencios administrativ în fond, instanța de judecată adoptă hotărîre de respingere a acțiunii ca fiind neîntemeiată, dacă nu sînt îndeplinite condițiile de adoptare a unei hotărîri prevăzute la lit. a)–e).

La caz, verificarea fiscală prealabilă pentru perioada 2012 – 2017 a fost inițiată în baza ordinului Serviciului Fiscal de Stat nr. 720 din 28 decembrie 2018, în conformitate cu art. 226<sup>13</sup> din Codul fiscal în rezultatul selectării contribuabilului Igor Mîrza în lista persoanelor fizice care urmează a fi supuse verificării fiscale prelabile pentru anii 2012 - 2017.

Din materialele cauzei rezultă că potrivit Sistemului Informațional al Serviciului Fiscal de Stat pentru perioadele fiscale 2012 - 2017 supuse controlului fiscal, contribuabilul Igor Mîrza nu a depus declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit (Forma CET08).

Colegiul lărgit constată că controlul fiscal a fost inițiat în temeiul art. 226<sup>14</sup> alin. (6) și art. 226<sup>15</sup> din Codul fiscal și rezultatele verificării fiscale prelabile au fost consemnate în Raportul de verificare fiscală prealabilă nr. 9 din 11 iunie 2019 (f.d. 400-382, dosar administrativ).

Prin decizia nr. DICF-51138/11 din 11 iunie 2019 privind inițierea controlului, Serviciul Fiscal de Stat, în temeiul art. 133 alin. (2) pct. 14 - 14<sup>2</sup> și pct. 31) din Codul

fiscal, a inițiat în privința lui Igor Mîrza controlul fiscal la fața locului prin metoda verificării tematice, control neplanificat prealabil, pentru perioada 01 ianuarie 2012 – 31 decembrie 2017 (f.d.421, 422 dosar administrativ).

Întru executarea prevederilor art. 226<sup>14</sup> alin. (3) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat, prin scrisoarea nr. 26/3-20-14-02 din 21 ianuarie 2019 a înștiințat persoana fizică Igor Mîrza privind inițierea procedurii de verificare fiscală prealabilă cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil pentru perioadele fiscale 2012 - 2017, înștiințare care a fost recepționată personal la 21 ianuarie 2019.

În cadrul verificării fiscale prelabile a persoanei fizice Igor Mîrza, a apărut necesitatea obținerii informațiilor și probelor suplimentare prin sesizarea Direcției Generale Conformare prin scrisoarea nr. 26-10/1-05/1875 din 10 aprilie 2019. Din acest motiv în temeiul art. 226<sup>14</sup> alin. (8) din Codul fiscal, la 21 februarie 2019 verificarea fiscală prealabilă a persoanei fizice Igor Mîrza, a fost suspendată, despre ce a fost informat contribuabilul prin scrisoarea nr. 26/3-20-14-10 din 20 februarie 2019, recepționată personal la 21 februarie 2019.

După încetarea condițiilor care au generat suspendarea verificării fiscale prelabile, persoana fizică Mîrza Igor a fost informat în scris despre reluarea verificării fiscale prelabile, prin scrisoarea nr. 26/3-20-14-44 din 18 mai 2019, transmisă prin intermediul poștei atât la adresa de domiciliu, cât și la adresa poștei electronice ([myrza.igor.87@mail.ru](mailto:myrza.igor.87@mail.ru)) a lui Igor Mîrza. Recepționarea scrisorii la adresa electronică a fost confirmată de contribuabil la 11 iunie 2019. Astfel, verificarea fiscală prealabilă a fost reluată și finalizată la 11 iunie 2019.

Tot la 11 iunie 2019, inspectorii fiscali s-au deplasat la adresa de domiciliul persoanei fizice Igor Mîrza, în satul Iabloana, raionul Glodeni, pentru a fi înștiințat despre inițierea controlului fiscal. Pe motiv, că Igor Mîrza la moment nu se afla în țară, decizia privind inițierea controlului fiscal a fost transmisă lui Igor Mîrza prin intermediul poștei electronice cât și înmănată personal primarului satului Iabloana, Ghenadie Mîrza și tatălui persoanei vizate, Nicolae Mîrza, iar în conformitate cu prevederile art. 226<sup>15</sup> alin. (3) - (5) din Codul fiscal, a fost întocmit și înmănat procesul-verbal de înștiințare privind inițierea controlului fiscal al persoanei fizice prin metode indirecte de estimare a venitului impozabil la fel primarului satului Iabloana, Ghenadie Mîrza, respectiv a luat cunoștință tatăl Nicolae Mîrza, dar remis și prin intermediul poștei electronice lui Igor Mîrza.

În baza notei - raport din 11 iunie 2019, a fost prezentat contractul de împrumut nr. 1 din 01 ianuarie 2013, în care este stipulat că persoana fizică Igor Mîrza a acordat împrumut de mijloace bănești persoanei fizice Victor Rotari în sumă de 20 000 000 de lei.

Prin decizia Direcției generale administrare fiscală Nord a Serviciului Fiscal de Stat nr. 33 din 28 august 2019 de sistare a controlului fiscal prin metode indirecte de estimare a venitului impozabil al persoanei fizice Igor Mîrza, s-a dispus sistarea controlului fiscal în legătură cu necesitatea verificării veridicității contractului de împrumut nr. 25/03-14 din 23 martie 2014 în sumă de 70 000 000 de ruble rusești întocmit între persoana fizică Igor Mîrza, domiciliat în raionul Glodeni, satul Iabloana și persoana fizică nerezidentă, Ali Gurbanov, domiciliat în Republica Azerbaidjan, în baza Acordurilor fiscale internaționale, prin interpelarea către autoritatea fiscală a statului respectiv, rezident al căreia este persoana fizică Ali Gurbanov, fiind menționat că va fi reluat după încetarea condițiilor care au generat sistarea, în conformitate cu art. 226<sup>15</sup> alin. (13) din Codul fiscal. Decizia a fost adusă

la cunoștința lui Igor Mîrza la 30 august 2019 (f.d. 416, 417, dosar administrativ).

Igor Mîrza, la 21 septembrie 2019, a fost informat de Serviciul Fiscal de Stat că controlul fiscal de estimare a venitului impozabil pentru perioadele fiscale 01 ianuarie 2012 – 31 decembrie 2017, inițiat în baza deciziei nr. DICF-51138/11 din 11 iunie 2019, va fi reluat începând cu 23 septembrie 2019 (f.d. 423, 424 dosar administrativ).

Astfel în rezultatul controlului, Serviciul Fiscal de Stat la 27 septembrie 2019 a întocmit actul de control nr. 5-694131 prelungit pe formularele nr. 5-694132, nr. 694133, nr. 3-565140, prin care s-a stabilit încălcarea de către Igor Mîrza, a prevederilor art. 8 alin. (2) lit. d) și e), art. 18 lit. o), art. 83 alin. (2) lit. a), art. 87 alin. (1), art. 226<sup>15</sup> alin. (2) din Codul fiscal, prin nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale 01 ianuarie 2012 – 31 decembrie 2017, eschivându-se la plata impozitului în sumă de 3 702 181 de lei, precum și neprezentarea până la inițierea controlului fiscal a declarațiilor cu privire la proprietate.

Prin decizia nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de persoana fizică, Igor Mîrza, Serviciului Fiscal de Stat a decis stingerea dreptului persoanei fizice Igor Mîrza, de diminuare a venitului impozabil estimat prin metode indirecte, conform prevederilor art. 226<sup>6</sup> alin. (6) din Codul fiscal, cu suma totală de 500 000 de lei.

S-a încasat la buget impozitul pe venit al persoanei fizice spre plată în sumă de 3 702 181 de lei, calculat inclusiv pentru anul 2012 în sumă de 12 769 de lei, pentru anul 2013 în sumă de 3 642 912 de lei, pentru anul 2014 în sumă de 1 863 de lei, pentru anul 2015 în sumă de 16 975 de lei și pentru anul 2016 în sumă de 27 662 de lei în rezultatul controlului fiscal efectuat cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, care urmează a fi transferată la contul/codul IBAN xxxx, destinația plății (P 102).

S-a încasat la buget majorare de întârziere (penalitate) în mărime de 2 284 659 de lei, calculată în rezultatul controlului, în conformitate cu art. 228 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, care urma a fi transferată la contul/codul IBAN - xxxx, destinația plății (M 102). Calculul fiind prezentat în Anexa nr. 1 la decizie.

S-a aplicat pentru încălcările legislației, conform prevederilor art. 261 alin. (5) din Codul fiscal, amendă pentru eschivarea de la calculul și de la plata impozitului pe venit, calculată în mărime de 80% din suma impozitului nedeclarat pentru anii 2012 - 2016 în sumă de 3 702 181 de lei, ceea ce constituie 2 961 745 de lei; conform prevederilor art. 253 alin. (9) din Codul fiscal, amendă în mărime de 2500 de lei pentru neexecutarea de către persoana fizică a condițiilor prevăzute la art. 226<sup>15</sup> alin. (2) privind prezentarea Declarației persoanei fizice cu privire la proprietate.

Amenda calculată în sumă totală de 2 964 245 de lei urma a fi transferată la contul/codul IBAN - xxxx, destinația plății (A102).

Conform informației disponibile Serviciul Fiscal de Stat la momentul efectuării controlului contribuabilul dispunea de bunuri imobile (teren agricol 0.0182 ha), pentru care este aplicată interdicția executorului judecătoresc nr. 195-186/2017 din 11 ianuarie 2017 și nu este pasibil aplicării sechestrului ca măsură de asigurare a stingerii obligației fiscale.

În temeiul art. 251 alin. (2) din Codul fiscal, a fost constatat prejudiciul cauzat prin încălcările admise la art. 8 alin. (2) lit. c), d) și e), art. 18 lit. o) și art. 87

alin. (1) din Codul fiscal în valoare totală de 3 702 181 de lei, care la data emiterii deciziei nu a fost achitat de către contribuabil.

Totodată, Serviciul Fiscal de Stat și-a rezervat dreptul de a reconsidera situația fiscală constatată pentru perioadele fiscale 2012 - 2016 în actul de control fiscal, în cazul apariției probelor, înscrisurilor și documentelor adiționale pentru perioada supusă controlului, sau în cazul apariției unor circumstanțe necunoscute la momentul efectuării controlului.

Conform art. 252 alin. (1) din Codul fiscal, prezenta decizie urmează a fi executată în termen de 30 de zile din data pronunțării. Calcularea majorării de întârziere pentru perioada dată nu se suspendă.

În conformitate cu prevederile art. 251 alin. (3) din Codul fiscal, a fost obligată persoana fizică Igor Mîrza de a restitui prejudiciul cauzat prin încălcare în termen de până la 30 zile.

În conformitate cu drepturile prevăzute de art. 234 alin. (2) din Codul fiscal, persoana trasă la răspundere pentru încălcare fiscală beneficiază de o reducere cu 50 % a amenzilor aplicate, dacă respectă strict următoarele condiții: a) nu are restante la data adoptării deciziei asupra cazului de încălcare fiscală sau le stinge concomitent cu acțiunile prevăzute la lit. b); h) în termen de 3 zile lucrătoare de la data înmânării deciziei asupra razului de încălcare fiscală, stinge sumele impozitelor, taxelor, contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și primelor de asigurare obligatorie de asistentă medicală, majorărilor de întârziere (penalităților) și/sau 50% din amenzile indicate în decizie sau stinge obligația fiscală prin compensare conform art. 175 (f.d. 467-469, dosar administrativ).

Potrivit copiei avizului de recepție DS3121120691AS, rezultă că decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de persoana fizică, Igor Mîrza, a fost recepționată de către mama contribuabilului, la 01 noiembrie 2019 (f.d.469, dosar administrativ).

La 25 noiembrie 2019, Igor Mîrza a depus la Serviciul Fiscal de Stat contestație împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019, solicitând admiterea contestației și anularea integrală a deciziei contestate (f.d.481-478, dosar administrativ).

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 419 din 12 decembrie 2019 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019 emisă de Direcția generală administrare fiscală Nord, în temeiul art. 271, art. 274<sup>1</sup> din Codul fiscal, a fost respinsă contestația depusă de Igor Mîrza și menținută decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019, fiind obligatorie pentru executare. Totodată, s-a menționat că Direcția generală administrare fiscală Nord, va rectifica decizia nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019.

Potrivit înscrisurilor anexate, se constată că decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 419 din 12 decembrie 2019 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019 emisă de Direcția generală administrare fiscală Nord, a fost remisă în adresa lui Igor Mîrza prin scrisoarea nr. 26-24-11/558/17091 la 17 decembrie 2019 (f.d.23, vol. I).

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 217/29/1a din 10 ianuarie 2020 de modificare a deciziei nr. nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019 emisă de Direcția generală administrare fiscală Nord, s-a dispus a completa și modifica decizia nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019 emisă de Direcția generală administrare fiscală Nord, după cum urmează: la pct. 4 liniuța a 1-a sintagma „1543,46 lei” se modifică

cu sintagma „3410,50 lei; la pct. 4 liniuța a l-a sintagma „3410,5 lei” se modifică cu sintagma „1543,46 lei”; la pct. 8 lit. b) liniuța a 6-a până la liniuța a 8-a se anulează; pct. 16 se completează cu textul lipsă din prevederile art. 8 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, și se expune în următoarea redacție: contrar prevederilor art. 8 alin. (2) lit. d) și e), art. 18 lit. o), art. 83 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana fizică Igor Mîrza nu a prezentat Declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit (Forma CETI 5) pentru perioadele fiscale 2012, 2013, 2014, 2015 și 2016, în așa mod eschivîndu-se de la calculul și plata impozitului pe venit în sumă de 12 769 lei în anul 2012, 3 642 912 lei în anul 2013, 1 863 lei în anul 2014, 16 975 lei în anul 2015 și 27 662 lei în anul 2016” (f.d.489, dosar administrativ).

Decizia respectivă a fost notificată mamei contribuabilului, contra semnătură la 23 ianuarie 2021, conform copiei avizului de recepție DS3100075931A, fiind specificat că Igor Mîrza se află în Federația Rusă (f.d. 490, dosar administrativ).

Nefiind de acord cu deciziile Sericiului Fiscal de Stat nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de persoana fizică, Igor Mîrza, și nr. 419 din 12 decembrie 2019 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019, Igor Mîrza la 04 martie 2020 a înaintat prezenta acțiune în instanța de judecată, solicitând anularea deciziilor.

Fiind investită cu judecarea cauzei în fond, Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani, prin hotărârea din 20 noiembrie 2020 a conchis în privința temeiniciei acțiunii depuse de Igor Mîrza, anulând deciziile Direcției generale administrare fiscală Nord din cadrul Serviciului Fiscal de Stat nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019 și nr. 419 din 12 decembrie 2019, emisă de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019.

Judecând apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, instanța de apel a considerat legală și întemeiată hotărârea primei instanțe și a respins apelul, menținând hotărârile instanței de fond.

Verificând argumentele invocate în recurs pe baza materialelor din dosar, inclusiv a înscrisurilor din dosarul administrativ, 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 de a admite recursul înaintat și a casa decizia din 16 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 20 noiembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, din următoarele considerente.

Pentru început, instanța de recurs consideră necesar de clarifica circumstanțele vizavi de termenul de înaintare a prezentei acțiuni.

Conform art. 209 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, acțiunea în contestare și acțiunea în obligare se înaintează în decurs de 30 de zile, dacă legea nu prevede altfel. Acest termen începe să curgă de la data comunicării sau notificării deciziei cu privire la cererea prealabilă sau data expirării termenului prevăzut de prezentul cod pentru soluționarea acesteia.

În prezentul caz, având în vedere că obiectul litigiului îl formează anularea actelor administrative individuale defavorabile - decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de persoana fizică, Igor Mîrza, cât și decizia nr. 419 din 12 decembrie 2019 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019, Colegiul lărgit constată că termenul de înaintare a acțiunii a început să curgă de la data comunicării sau notificării deciziei cu privire la respingerea contestației.

Potrivit copiei avizului de recepție DS3121120691AS, rezultă că decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de persoana fizică, Igor Mîrza, a fost recepționată de către mama contribuabilului, la 01 noiembrie 2019 (f.d.469, dosar administrativ), respectiv, la 25 noiembrie 2019, Igor Mîrza a depus la Serviciul Fiscal de Stat contestație (f.d.481-478, dosar administrativ), care a fost respinsă prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 419 din 12 decembrie 2019.

Tot din înscrisurilor anexate, se constată că prin scrisoarea nr. 26-24-11/558/17091 la 17 decembrie 2019 (f.d.23, vol. I), Serviciul Fiscal de Stat a remis în adresa lui Igor Mîrza decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 419 din 12 decembrie 2019 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019 emisă de Direcția generală administrare fiscală Nord, însă atât la materialele prezentei cauze, cât și la dosarul administrativ lipsește dovada recepționării de către contribuabil a deciziei sus-menționate.

Așadar, se constată că în rezultatul înaintării de către Igor Mîrza și avocatul său, Nicolai Prepeșița, la 27 ianuarie 2020 (f.d.18, vol. I) și 07 februarie 2020 (f.d.21, vol.I), a cererii privind remiterea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 419 din 12 decembrie 2019 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019, pentru cunoștință, Serviciul Fiscal de Stat prin scrisoarea nr. 26-24-11/54/2522 din 14 februarie 2020 a expediat copia deciziei solicitate, concomitent invocând că decizia solicită a fost expediată și recepționată de contribuabil la 19 decembrie 2019 (f.d.7). Potrivit copiei avizului de recepție DS2035064031AR, la 21 februarie 2020, mama lui Igor Mîrza a recepționat contra semnătură decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 419 din 12 decembrie 2019, menționând că dânsul se află în Federația Rusă (f.d.103, vol. I).

Reieșind din faptul că, la 21 februarie 2020 a fost recepționată decizia contestată, prin urmare, termenul de înaintare a acțiunii a început să curgă de la 22 februarie 2020, ziua imediat următoare datei comunicării deciziei, și a expirat la 23 martie 2020, ora 24:00, deoarece 22 martie 2020 a fost zi de duminică.

Recurentul a invocat că, decizia nr. 419 din 12 decembrie 2019 a fost expediată prin intermediul Î.S. „Poșta Moldovei” cu aviz recomandat DS2035044790AR la adresa de domiciliu a lui Igor Mîrza, fiind recepționată de ultimul la 19 decembrie 2019, fapt confirmat prin Registrul trimiterilor poștale din 18 decembrie 2019 și informația plasată pe pagina oficială web a Poștei Moldovei.

La acest capitol, Colegiul lărgit precizează că, într-adevăr potrivit copiei din Registrul trimiterilor poștale, se atestă că Serviciului Fiscal de Stat a expediat la 18 decembrie 2019 în adresa lui Igor Mîrza, corespondență, nefiind indicat numărul de expediere a trimiterii poștale (f.d.109, vol. I).

De asemenea, accesând pagina oficială web a Poștei Moldovei, <https://www.posta.md/en/tracking?id=DS2035044790AR>, se adeverește că Igor Mîrza, la 19 decembrie 2020, ora 14:02, a recepționat careva corespondență, însă este incert ce anume dânsul a recepționat la acea dată, la materialele cauzei lipsind copia avizului de recepție la care face trimitere Serviciul Fiscal de Stat care ar proba că dânsul a recepționat anume decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 419 din 12 decembrie 2019 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019.

În asemenea circumstanțe, Colegiul lărgit nu va reține motivele invocate de recurent referitoare la inadmisibilitatea acțiunii în conformitate cu art. 207 alin. (2)

lit. d) din Codul administrativ, pe motiv că acțiunea a fost depusă după expirarea termenului prevăzut de art. 209 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ.

Analizând actele judecătorești pronunțate prin prisma motivelor de recurs, a probelor administrate și a dispozițiilor legale incidente, Colegiul lărgit reține că recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat este întemeiat, iar concluzia instanțelor ierarhic inferioare referitoare la temeinicia acțiunii, fiind rezultată din interpretarea eronată a normele de drept material, bazată pe concluzii contrare circumstanțelor cauzei, din care motiv actele judecătorești de dispoziție nu pot fi menținute.

Conform art. 1 din Codul fiscal, prin prezentul cod se stabilesc principiile generale ale impozitării în Republica Moldova, statutul juridic al contribuabililor, al Serviciului Fiscal de Stat și al altor participanți la relațiile reglementate de legislația fiscală, principiile de determinare a obiectului impunerii, principiile evidenței veniturilor și cheltuielilor deduse, modul și condițiile de tragere la răspundere pentru încălcarea legislației fiscale, precum și modul de contestare a acțiunilor Serviciului Fiscal de Stat și ale persoanelor cu funcții de răspundere ale acestora. Prezentul cod reglementează relațiile ce țin de executarea obligațiilor fiscale în ce privește impozitele și taxele de stat, stabilind, de asemenea, principiile generale de determinare și percepere a impozitelor și taxelor locale. Noțiunile și prevederile prezentului cod se aplică în exclusivitate în limitele relațiilor fiscale și ale altor relații legate de acestea.

Contribuabilul, conform art. 8 alin. (2) lit. d) și e) din Codul fiscal, este obligat să prezinte informații veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum și despre alte obiecte ale impunerii și să achite la buget, la timp și integral, ținând cont de prevederile art. 7 alin. (5), sumele calculate ale impozitelor și taxelor, asigurând exactitatea și veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate.

Sînt obligați să prezinte declarația cu privire la impozitul pe venit, potrivit art. 83 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoanele fizice (cetățenii Republicii Moldova, cetățenii străini, apatrizii, inclusiv membrii societăților și acționarii fondurilor de investiții) care au obligații privind achitarea impozitului.

Iar potrivit alin. 4 al aceluiași articol, declarația cu privire la impozitul pe venit se completează în modul și forma stabilite de Ministerul Finanțelor. Cu excepția cazurilor prevăzute la alin. (5) – (10), declarația cu privire la impozitul pe venit se prezintă Serviciului Fiscal de Stat nu mai târziu de: a) data de 25 a lunii a treia după finele perioadei fiscale de gestiune – în cazul persoanelor juridice, formelor organizatorice rezidenți cu statut de persoană fizică, potrivit legislației, reprezentanțelor permanente ale nerezidentului în Republica Moldova; b) data de 30 aprilie a anului următor anului fiscal de gestiune – în cazul persoanelor fizice (cetățeni ai Republicii Moldova, cetățeni străini și apatrizi, inclusiv membri ai societăților și acționari ai fondurilor de investiții).

Art. 87 alin. (1) din Codul fiscal stipulează că, contribuabilul care, conform art. 83, este obligat să prezinte declarația cu privire la impozitul pe venit (fără cererea suplimentară din partea Serviciului Fiscal de Stat) achită impozitul pe venit nu mai târziu de termenul stabilit pentru prezentarea declarației (fără a ține cont de prelungirea termenului).

Relevante prezentului caz sunt prevederile art. 226<sup>7</sup> alin. (1) – (3) din Codul fiscal, care stipulează că persoana fizică cetățean al Republicii Moldova care, la situația de la 01 ianuarie 2012, deține mijloace bănești în sumă mai mare de 500 mii

lei sau echivalentul acesteia în valută străină are obligația să depună la subdiviziunea Serviciului Fiscal de Stat de la locul de domiciliu sau reședință ori la Serviciul Fiscal de Stat, pînă la 31 decembrie 2012, declarația cu privire la disponibilul de mijloace bănești. În cazul în care suma declarată va fi mai mare de un milion de lei, persoana fizică este obligată să anexeze la declarație documentele care confirmă disponibilul sumei declarate.

Formularul declarației și modul de declarare sînt aprobate de Ministerul Finanțelor.

Sumele declarate conform alin. (1) se consideră neimpozabile și se vor lua în considerare la determinarea venitului impozabil estimat în urma controlului fiscal, obținut în perioada de după 01 ianuarie 2012. Pentru persoanele fizice care nu au depus declarația în conformitate cu alin. (1), mijloacele bănești respective vor fi considerate ca fiind obținute după 01 ianuarie 2012.

Control fiscal potrivit art. 129 alin. (11) din Codul fiscal, reprezintă verificarea corectitudinii cu care contribuabilul execută obligația fiscală și alte obligații prevăzute de legislația fiscală și alte acte normative, inclusiv verificare a altor persoane sub aspectul legăturii lor cu activitatea contribuabilului prin metode, forme și operațiuni prevăzute de prezentul cod.

Respectiv, funcționarii fiscali prin prisma art. 134 alin. (2) din același Cod, își exercită atribuțiile privind controlul fiscal și vizita fiscală la fața locului sau privind executarea silită a stingerii obligației fiscale în baza unor delegări/hotărîri emise în modul stabilit de Serviciul Fiscal de Stat.

Conform art. 216 alin. (2) din Codul fiscal, controlul fiscal la fața locului poate fi efectuat numai în temeiul unei decizii scrise a conducerii organului care exercită controlul. Necesitatea efectuării verificării prin contrapunere la unele persoane cu care contribuabilul supus controlului are sau a avut raporturi economice și financiare, pentru a se constata autenticitatea acestora, se determină, de sine stătător, de către funcționarul fiscal sau altă persoană cu funcție de răspundere care efectuează controlul.

Verificarea prin contrapunere, în corespundere cu art. 223 din Codul fiscal, se aplică atît în cazul controlului fiscal cameral, cît și al celui la fața locului și constă în controlul concomitent al contribuabilului și al persoanelor cu care acesta are sau a avut raporturi economice, financiare și de altă natură, pentru a se constata autenticitatea acestor raporturi și a operațiunilor efectuate.

Potrivit art. 226<sup>6</sup> alin. (1) lit. a) - d), alin. (2), alin. (3) și alin. (10) lit. d) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat este în drept să utilizeze următoarele metode indirecte de estimare a venitului impozabil: a) metoda cheltuielilor; b) metoda fluxului de mijloace bănești; c) metoda proprietății; d) alte metode utilizate în practica internațională.

Selectarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil se face în funcție de situația constatată, de sursele de informații și de înscrisurile identificate și/sau documentele obținute.

Utilizarea metodelor indirecte se efectuează individual sau combinat, în funcție de complexitatea, dificultățile, sursele de informații și de perioada verificată.

În scopul aplicării metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil al persoanelor fizice, Serviciul Fiscal de Stat solicită, în condițiile legii, informații, clarificări, explicații, documente și alte probe de la persoana fizică supusă controlului fiscal și/sau de la persoanele cu care aceasta a avut ori are raporturi

economice sau juridice.

În corespundere cu art. 226<sup>8</sup> din Codul fiscal, metoda cheltuielilor constă în compararea cheltuielilor individuale efectuate de către subiectul estimării cu veniturile declarate în perioada supusă verificării. Diferența pozitivă dintre cheltuielile individuale și valorile elementelor expuse la art. 226<sup>6</sup> alin. (4) – (6) constituie venit impozabil estimat. Diferența pozitivă dintre venitul impozabil estimat și venitul declarat constituie venit impozabil nedeclarat.

La determinarea venitului impozabil estimat potrivit art. 226<sup>6</sup> alin. (4) din Codul fiscal, se va ține cont de mijloacele bănești declarate conform art. 226<sup>7</sup>, de veniturile neimpozabile conform art. 20 obținute după 01 ianuarie 2012 și de veniturile ce au fost impozitate final la sursa de plată. La determinarea venitului impozabil estimat, veniturile obținute de persoanele fizice în afara Republicii Moldova, inclusiv cele ce sînt transmise rudelor și afinilor de pînă la gradul III, se vor considera ca neimpozabile dacă: a) sînt confirmate documentar prin declarațiile vamale, documentele ce confirmă transferul bancar și/sau prin societăți de plată, documentele ce autentifică intrarea lor legală în țară după 01 ianuarie 2012; b) sînt prezentate documente ce confirmă gradul de rudenie sau de afinitate.

În scopul determinării venitului impozabil estimat, în conformitate cu art. 226<sup>11</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, pot fi utilizate următoarele surse indirecte informații de la bănci (sucursale sau filiale ale acestora), persoane care desfășoară activitate notarială, organe vamale, organe de drept, burse de valori și/sau alte organe publice privind tranzacțiile și operațiunile efectuate de persoana fizică și datele despre aceasta, precum și privind tranzacțiile și operațiunile similare efectuate de către alte persoane fizice în condiții similar.

Din coroborarea dispozițiilor legale mai sus arătate cu pretenția reclamantului Igor Mîrza privind anularea deciziei nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de persoana fizică, Igor Mîrza, Colegiul lărgit concluzionează că Serviciul Fiscal de Stat corect a calculat și încasat la buget impozitul pe venit al persoanei fizice spre plată în sumă de 3 702 181 de lei, calculat inclusiv pentru anul 2012 în sumă de 12 769 de lei, pentru anul 2013 în sumă de 3 642 912 de lei, pentru anul 2014 în sumă de 1 863 de lei, pentru anul 2015 în sumă de 16 975 de lei și pentru anul 2016 în sumă de 27 662 de lei, în rezultatul cobntrolului fiscal efectuat cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, inclusiv întemeiat a încasat la buget majorarea de întârziere (penalitate) în mărime de 2 284 659 lei, calculate în rezultatul controlului conform prevederilor art. 228 alin. (1), (2) din Codul fiscal (Anexa nr.1).

Totodată, corect s-a aplicat pentru încălcarea legislației fiscale amendă conform art. 261 alin. (5) din Codul fiscal, pentru eschivarea de la calculul și de la plata impozitului pe venit, calculate în mărime de 80% din suma impozitului nedeclarat pentru anii 2012 – 2016, în sumă de 3 702 181 de lei, ceea ce constituie 2 961 745 de lei și conform art. 253 alin. (9) din Codul fiscal, în mărime de 2 500 lei pentru neexecutarea de către persoana fiziă a condițiilor prevăzute de art. 226<sup>15</sup> alin. (2) din Codul fiscal privind prezentarea declarației persoanei fizice.

Aceasta deoarece în rezultatul controlului realizat, s-a constatat că pentru perioadele fiscale A/2012 – A/2016 a fost depistat venit impozabil estimat, în conformitate cu prevederile art. 189 din Codul fiscal, nedeclarat, obținut în urma transferurilor de mijloace bănești, recepționate prin intermediul sistemelor de transferuri de rapide în sumă totală de 20 703 111 de lei (constituit din transferuri

recepționate prin intermediul sistemelor de transferuri rapide în sumă de – 238 782 de lei; mijloace bănești acordate cu titlu de împrumut lui Victor Rotari în sumă de – 20 000 000 de lei și mijloace bănești expediate persoanelor terțe prin intermediul transferurilor rapide în sumă de – 464 329 de lei).

Respectiv, contrar prevederilor art. 8 alin. (2) lit. d), e), art. 18 lit. o) și art. 87 alin. (1) din Codul fiscal, persoana fizică Igor Mîrza s-a eschivat de la calculul și achitarea impozitului pe venit în sumă totală de 3 702 181 de lei, pentru A/2012 – 12 769 de lei; pentru A/2013 – 3 642 912 de lei; pentru A/2014 – 1 863 de lei; pentru A/2015 – 16 975 de lei și pentru A/2016 – 27 662 de lei.

La acest capitol, instanța de recurs relevă că conform contractului de împrumut nr. 1 din 01 ianuarie 2013, încheiat între Igor Mîrza, în calitate de împrumutător și Victor Rotari, în calitate de împrumutat, se atestă că Igor Mîrza i-a acordat cu titlu de împrumut lui Victor Rotari suma de 20 000 000 de lei, cu obligația împrumutatului de a restitui suma împrumutată fără dobândă, în termen de 120 luni, începând cu 01 ianuarie 2013 și până la 01 ianuarie 2023 (f.d.401, dosar administrativ).

În raport cu criticile aduse pe fondul soluției instanțelor de judecată, Colegiul lărgit constată că potrivit informației prezentate de instituțiile financiare pentru anul 2013, se atestă că plățile menționate, în sumă de 20 000 000 de lei, nu au fost efectuate prin intermediul instituțiilor bancare, astfel că, suma în cauză s-a luat în considerație ca cheltuieli la determinarea disponibilității contribuabilului de a efectua tranzacții economico-financiare cu utilizarea exclusiv a numerarului de mijloace bănești or, acest fapt rezultă și din pct. 2.2 al contractului de împrumut nr. 1 din 01 ianuarie 2013.

Aici, Colegiul lărgit menționează că potrivit dosarului administrativ rezultă că contribuabilul Igor Mîrza nu a prezentat în cadrul controlului fiscal careva documente privind sursa de proveniență mijloacelor bănești acordate cu titlu de împrumut, or contractul de împrumut nu reprezintă sursa de proveniență a sumei de 20 000 000 de lei.

Aceste împrejurări demonstrează faptul că cheltuielile efectuate în numerar de către Igor Mîrza pentru care nu au fost constatate surse de acoperire cu venituri confirmate documentar, acestea au fost estimate de Serviciul Fiscal de Stat ca venituri impozabile.

În asemenea circumstanțe, Colegiul lărgit apreciază critic concluzia instanțelor de judecată care greșit au conchis că Serviciul Fiscal de Stat la emiterea deciziilor contestate, nu a dat apreciere cuvenită probelor scrise prezentate de reclamant și contrar art. 18 din Codul fiscal, a interpretat drept venit impozitabil sumele obținute de Igor Mîrza cu titlu de împrumut or, aceste sume nu pot fi echivalente noțiunii de venit impozitabil, fapt necontestat de autoritatea fiscală. Corespunzător, nu pot fi reținute nici argumentele intimatului invocate în referință la acest segment privind temeinicia concluziei instanțelor de judecată.

Tot din materialele cauzei rezultă că potrivit contractului de împrumut nr. 25/03-14 din 25 martie 2014, încheiat între Ali Gurbanov (cetățean al Republicii Azeibaidjan) și Igor Mîrza, conform căruia acesta a acordat lui Igor Mîrza un împrumut în sumă de 70 000 000 ruble rusești, cu termen de rambursare 23 martie 2023. Potrivit condițiilor contractului de împrumut, suma urma a fi transmisă din momentul semnării contractului 25 martie 2014 până la 31 martie 2014 (f.d.435-433, dosar administrativ).

Dat fiind faptul că la momentul controlului de către contribuabil nu au fost prezentate documente, probe explicații privind primirea împrumutului (recipise, declararea introducerii mijloacelor bănești în țară), iar conform instituțiilor financiare nu s-a înregistrat încasarea sumei menționate în conturile bancare ale persoanei Igor Mîrza, respectiv, Serviciul Fiscal de Stat a stabilit că în cadrul controlului efectuat nu există temei legal de a lua în considerație ca intrări de mijloace bănești suma de 70 000 000 de ruble rusești în baza contractului de împrumut nr. 25/03-14 din 25 martie 2014.

În acest sens, este notabil faptul că potrivit art. 92 alin. (1) din Codul administrativ, autoritatea publică decide conform convingerii sale libere dacă consideră o faptă drept existentă, luînd în considerare întreaga procedură administrativă, inclusiv toate probele. Iar conform art. 93 alin. (1) și (2) din același Cod, fiecare participant probează faptele pe care își întemeiază pretenția. Prin derogare de la prevederile alin. (1), fiecare participant probează faptele atribuite exclusiv sferei sale.

De altfel susținerea intimatului în sensul că pe de o parte organul fiscal, stabilește că proveniența sumelor respective nu este justificată de contribuabil, iar pe de altă parte identifică totuși că în această perioadă Igor Mîrza a primit transferuri bănești, în mărime practic identică sumei acordate cu titlu de împrumut lui Victor Rotari, nu poate fi reținută avînd în vedere că dînsul în textul acțiunii înaintate confirmă faptul că în anul 2013, a primit mijloace bănești, prin intermediul sistemelor de transferuri rapide, a acordat aceste sume lui Victor Rotari, cu titlu de împrumut, doar că aceste mijloace bănești, nu au fost însușite de ultimul.

În ceea ce privește argumentul lui Igor Mîrza precum că suma acordată cu titlu de împrumut lui Victor Rotari în mărime de 20 000 000 de lei nu a fost însușită de către dînsul, din motiv că a fost doar intermediar a operațiunii nominalizate, fiindcă după ridicarea mijloacelor bănești, le-a transmis cu împrumut, respectiv nu poate constitui venit impozabil conform prevederilor Codului fiscal, Colegiul lărgit îl apreciază ca nefondat și lipsit de temei juridic.

Ținînd cont de cele enunțate, instanța de recurs apreciază ca fiind declarative și lipsite de temei declarațiile reclamantului Igor Mîrza precum că, a fost doar un intermediar ce a recepționat mijloacele bănești, transferate prin intermediul sistemelor de transfer rapide internaționale. Or, odată ce contribuabilul nu a adus probe elocvente, care ar demonstra caracterul neimpozabil a acestor venituri, informațiile prezentate de instituțiile financiare, au fost utilizate în calitate de surse indirecte în scopul determinării venitului impozabil estimat, reieșind din prevederile art. 226<sup>11</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

La fel, este remarcabil că faptul că potrivit constatărilor din cadrul controlului fiscal efectuat în privința lui Mîrza Igor, reflectate în actul de control fiscal nr. 5-694131, prelungit pe formularele nr. 5-694132, nr. 5-694133 și nr. 3-565140 din 27 septembrie 2019 și decizia nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019, se constată venit impozabil nedeclarat în anul 2013 de către Igor Mîrza în sumă de 20 288 079 de lei constituit din mijloace bănești primite de la contribuabil prin intermediul sistemelor de transferuri rapide în sumă de 24 242 de lei a căror caracter neimpozabil nu a fost confirmat documentar și cheltuieli în sumă de 20 263 837 de lei sursa de acoperire a cărora cu venituri și proveniența acestora nu este confirmată documentar. Mai mult, la materialele cauzei nu se regăsesc contracte de împrumut cu persoane fizice nerezidente încheiate în anul 2013, unde Igor Mîrza ar apărea în

calitate de împrumutat.

Recurentul mai critică soluția instanțelor de judecată pe fondul cauzei, cu privire la nerespectarea termenului de efectuare a controlului fiscal.

Conform art. 226<sup>14</sup> alin. (1), (8) din Codul fiscal, verificarea fiscală prealabilă constă în reconstituirea situației fiscale prealabile a persoanei fizice supuse verificării și compararea venitului impozabil estimat ce decurge din situația fiscală constatată cu venitul impozabil declarat de aceasta. Verificarea fiscală prealabilă se efectuează la sediul Serviciului Fiscal de Stat în baza informațiilor deținute de acesta.

Durata verificării fiscale prealabile nu va depăși 45 de zile de la data înștiințării privind inițierea verificării prealabile. În cazul necesității obținerii de la terți a unor documente, informații, explicații și/sau probe suplimentare, termenul de 45 de zile se suspendă de la momentul solicitării de la terți a unor documente, informații, explicații și/sau probe suplimentare. După încetarea condițiilor care au generat suspendarea, verificarea fiscală prealabilă va fi reluată.

Conform art. 226<sup>15</sup> alin. (7), (8), (10) (12), (13), (14), (15), (16), (19) și (22) din Codul fiscal, amânarea datei de inițiere a controlului fiscal se poate face o singură dată, la solicitarea scrisă a persoanei supuse verificării, pentru motive justificate. În solicitare persoana fizică prezintă motivele pentru care solicită amânarea și, după caz, documentele justificative în susținerea acestora.

Cererea de amânare se examinează în termen de 5 zile de la data înregistrării acesteia. Decizia luată se comunică persoanei fizice în mod oficial. În cazul în care cererea a fost soluționată pozitiv, în decizie se indică data la care a fost reprogramată inițierea controlului fiscal.

La data inițierii controlului fiscal, persoana fizică va prezenta Serviciului Fiscal de Stat toate documentele, informațiile și/sau alte probe disponibile și/sau explicațiile necesare ce vizează obiectul controlului fiscal.

Controlul fiscal poate fi sistat la apariția uneia din următoarele condiții ce țin de obiectul controlului: a) necesitatea obținerii de la terți a unor documente, informații, explicații și/sau probe suplimentare; b) solicitarea efectuării expertizei; c) solicitarea de la persoana fizică supusă verificării a unor documente, informații, explicații și/sau probe suplimentare; d) solicitarea scrisă a persoanei fizice ca urmare a apariției unei situații obiective, confirmate de Serviciul Fiscal de Stat, care duce la imposibilitatea continuării controlului fiscal. Pe perioada unui control fiscal, persoana fizică poate solicita sistarea acestuia doar o singură dată.

Data de la care se sistează controlul fiscal se comunică în scris persoanei fizice prin decizia de sistare. După încetarea condițiilor care au generat sistarea, controlul fiscal va fi reluat, data acestuia fiind comunicată persoanei fizice prin citație cu cel puțin 3 zile lucrătoare înainte de data reluării.

Perioada sistării controlului fiscal nu se include în durata efectuării controlului, ultima fiind calculată din ziua inițierii lui pînă la ziua semnării actului de control fiscal.

În cazul în care Serviciul Fiscal de Stat apreciază că sînt necesare noi documente, informații, explicații și/sau alte probe relevante pentru control, le poate solicita de la persoana fizică supusă controlului. În acest caz, Serviciul Fiscal de Stat va sista, conform prevederilor alin. (12), efectuarea controlului fiscal și va stabili, de comun acord cu persoana verificată, un termen rezonabil, care nu poate fi mai mic de 10 zile și nu poate depăși 45 de zile calendaristice, pentru prezentarea

documentelor, informațiilor, explicațiilor și/sau altor probe solicitate. În cazul în care se atestă unele circumstanțe ce împiedică persoana fizică să se încadreze în termenul respectiv, la decizia Serviciului Fiscal de Stat acesta poate fi prelungit.

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. La prezentarea acestora, Serviciul Fiscal de Stat va întocmi un proces-verbal semnat de ambele părți.

La finalizarea controlului fiscal, Serviciul Fiscal de Stat prezintă persoanei fizice constatările și consecințele fiscale cu întocmirea unui act de control fiscal, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (5), (6) și (8), în care se vor menționa constatările stabilite.

Dacă documentele, informațiile, explicațiile și/sau alte probe prezentate de persoana fizică sînt incorecte, incomplete, false, dacă persoana fizică refuză să prezinte documentele sau, prin orice alte acțiuni, împiedică efectuarea controlului fiscal, inclusiv prin neprezentarea neîntemeiată la controlul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat va determina valoarea estimată a obiectului impozabil în baza probelor reale acumulate și va adopta decizia corespunzătoare.

La caz, verificarea fiscală prealabilă cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil în privința lui Igor Mîrza a fost inițiată la 21 ianuarie 2019, fapt despre care a fost informat contribuabilul prin scrisoarea nr. 26/3-20-14-02 din 21 ianuarie 2019, înmînată la 21 ianuarie 2019.

Instanța de recurs mai atestă că în temeiul art. 226<sup>14</sup> alin. (8) din Codul fiscal, la 21 februarie 2019, verificarea fiscală prealabilă a persoanei fizice Igor Mîrza a fost suspendată în legătură cu necesitatea obținerii informațiilor și probelor suplimentare, cu informarea persoanei vizate.

După încetarea condițiilor care au generat suspendarea verificării fiscale prealabile, în temeiul art. 226<sup>14</sup> alin. (8) din Codul fiscal, la 18 mai 2019, a fost reluată verificarea fiscală prealabilă, cu informarea contribuabilului.

Rezultatele verificării fiscale prealabile au fost consemnate în raportul de verificare fiscală prealabilă nr. 9 din 11 iunie 2019, drept urmare în temeiul art. 226<sup>14</sup> alin. (6) și art. 226<sup>15</sup> din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. DICF – 51138/11 din 11 iunie 2019 privind inițierea controlului fiscal privind verificarea corectitudinii calculării, declarării și achitării impozitului pe venit obținut în perioada 2012 - 2017 în privința contribuabilului Igor Mîrza, iar controlul fiscal propriu-zis a fost început la 27 iunie 2019 (f.d.403, dosar administrativ), însă la 24 iunie 2019, Igor Mîrza prin cerere a solicitat amânarea inițierii controlului fiscal cu două luni pentru a acumula probe privind confirmarea provenienței mijloacelor bănești în sumă de 20 000 000 de lei acordate cu titlu de împrumut lui Victor Rotari, în baza contractului nr. 1 din 01 ianuarie 2013 (f.d.410, dosar administrativ).

În așa mod, Serviciul Fiscal de Stat în temeiul art. 226<sup>15</sup> alin. (7), (8) din Codul fiscal, a amânat controlul fiscal cu două luni, și reprogramat pentru data de 28 august 2018 (f.d.404 dosar administrativ), fapt despre care a fost înștiințat Igor Mîrza.

La 28 august 2018, Igor Mîrza a prezentat contractul de împrumut nr. 25/03-14 din 25 martie 2014 încheiat cu Ali Gurbanov, conform căruia Igor Mîrza a primit cu împrumut suma de 70 000 000 de ruble rusești, cu termen de rambursare 23 martie 2023.

Tot din înscrisurile anexate, rezultă că Serviciul Fiscal de Stat prin decizia

nr. 33 din 28 august 2019 de sistare a controlului fiscal prin metode indirecte de estimare a venitului impozabil al persoanei fizice, adusă la cunoștința lui Igor Mîrza la 30 august 2019, a fost sistat controlul fiscal, în legătură cu necesitatea verificării veridicității contractului prezentat, prin interpelarea autorității fiscale a Republicii Azerbaidjan, iar la 21 septembrie 2019, Igor Mîrza a fost notificat despre reluarea controlului fiscal (f.d. 423, dosar administrativ).

La 27 septembrie 2019, Direcția generală administrare fiscală Nord a întocmit actul de control nr. 5-694131, prelungit prin formularele nr. 5-694132, nr. 5-694133, nr. 3-565141, în care au fost consemnate constatările stabilite.

În consecvența celor expuse, Colegiul lărgit apreciază neîntemeiată și eronată concluzia instanței de apel precum că Serviciul Fiscal de Stat a încălcat termenul de efectuare a controlului fiscal pe motiv că inițierea verificării prealabile a avut loc la 21 ianuarie 2019, iar decizia finală în urma controlului fiscal a fost emisă doar la 23 octombrie 2019, respectiv prin decizia din 28 august 2019 s-a dispus sistarea controlului fiscal până la 23 septembrie 2019.

Colegiul lărgit consideră necesar de a preciza că dispozițiile art. 226<sup>14</sup> și art. 226<sup>16</sup> din Codul fiscal, fac distincție între verificarea fiscală prealabilă și controlul fiscal propriu-zis.

Mai mult, la capitolul dat, instanța de recurs notează că prin verificarea prealabilă se stabilește mărimea diferenței dintre venitul impozabil estimat, determinat din situația fiscală prealabilă constatată și venitul impozabil declarat de persoana fizică, precum și necesitatea efectuării controlului fiscal sau încetării procedurii de determinare a venitului impozabil estimate, pe când controlul fiscal constă în verificarea modului în care contribuabilul respectă legislația fiscală într-o anumită perioadă sau în câteva perioade fiscale.

În aceste condiții, Colegiul lărgit constată că au fost respectate dispozițiile legale vizavi de termenul de efectuare a controlului fiscal, luând în considerație faptul că perioada sistării controlului fiscal nu a fost inclusă în durata efectuării controlului, ultima fiind calculată din ziua inițierii lui până la ziua semnării actului de control fiscal.

Colegiul lărgit apreciază greșită concluzia instanței de apel precum că obligațiile de plată stabilite lui Igor Mîrza prin decizia nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019, sunt stabilite cu încălcarea termenului de prescripție pentru determinarea obligațiilor fiscale.

Or, conform 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.

Calcularea suplimentară a impozitului pe venit la buget conform art. 226<sup>6</sup> alin. (8) din Codul fiscal, se va efectua în baza diferenței pozitive dintre impozitul pe venit determinat din venitul impozabil estimat și impozitul pe venit declarat de subiectul estimării. În cazul în care în procesul aplicării metodelor indirecte de estimare pentru o perioadă fiscală concretă se vor stabili legături cauzale cu alte perioade fiscale, Serviciul Fiscal de Stat va examina fiecare perioadă fiscală necesară care începe cu data de 01 ianuarie 2012, în funcție de fiecare caz concret.

Coroborând normele legale precitate, Colegiul lărgit reține că intimatul Igor Mîrza, în calitatea sa de contribuabil de bună credință, nu a prezentat declarația

persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale A/2012 - A/2017, respectiv în procesul aplicării metodelor indirecte de estimare s-au stabilit legături cauzale cu alte perioade fiscale or, pentru determinarea venitului impozabil estimat este necesar de constatat disponibilul de mijloace bănești la începutul fiecărei perioade fiscale începând cu 01 ianuarie 2012, când contribuabilul a fost obligat să declare disponibilul mai mare de 500 mii lei, fapt ce condiționează legături cauzale între perioadele fiscale și servește ca temei, în baza prevederilor legale susmenționate, de a verifica perioadele fiscale începând cu 01 ianuarie 2012.

În această ordine de idei, Colegiul lărgit învederează că, determinarea obligațiilor fiscale a contribuabilului Igor Mîrza pentru perioada fiscală A/2012 - A/2017 a avut loc în strictă concordanță cu legislația în vigoare.

Aderent, instanța de recurs menționează că din înscrisurile anexate la dosarul administrativ și materialele cauzei se atestă că Igor Mîrza atât la data inițierii controlului fiscal, cât și pe parcursul efectuării controlului fiscal, a examinării cazului de încălcare a legislației, cât și la data examinării contestației împotriva deciziei nr. 217/2925 din 23 octombrie 2019, nu a prezentat careva documente, informații, explicații și/sau alte probe elocvente, care ar determina caracterul neimpozabil al veniturilor obținute în perioadele fiscale A/2012-A/2017, Direcția generală administrare fiscală Nord a determinat valoarea estimată a obiectului impozabil în baza probelor real acumulate.

Respectiv, Curtea de Apel Chișinău a concluzionat greșit că Serviciul Fiscal de Stat la emiterea deciziilor contestate nu a dat apreciere cuvenită probelor scrise prezentate de reclamant și contrar art. 18 din Codul fiscal, a interpretat drept venit impozabil sumele obținute de Igor Mîrza cu titlu de împrumut or, aceste sume nu pot fi echivalente noțiunii de venit impozabil, fapt necontestat de autoritatea fiscală.

În ceea ce privește proporționalitatea sancțiunilor aplicate de către Serviciul Fiscal de Stat, anume majorarea de întârziere în sumă de 2 284 659 de lei și amenda fiscală în mărime totală de 2 964 245 de lei, față de încălcarea admisă de Igor Mîrza, nu a prezentat declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit (Forma CET15) pentru perioadele fiscale A/2012 - A/2016, urmând să achite la bugetul de stat impozitul pe venit al persoanei fizice în sumă de 3 702 181 de lei, Colegiul lărgit menționează următoarele.

În corespundere cu art. 189 alin. (1) și (3) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele și taxele contribuabililor în urma controalelor fiscale, dacă au fost stabilite cazuri de nerespectare a legislației fiscale, precum și în alte cazuri prevăzute de legislația fiscală.

Acțiunile prevăzute la alin. (1) pot fi aplicate persoanelor fizice cetățeni ai Republicii Moldova care nu desfășoară activitate de întreprinzător în cadrul utilizării metodelor indirecte de estimare în conformitate cu prevederile cap. 11<sup>1</sup> din prezentul titlu.

Potrivit art. 228 alin. (2), (3) din Codul fiscal, pentru neplata impozitului, taxei în termenul și în bugetul stabilite conform legislației fiscale se plătește o majorare de întârziere, determinată în conformitate cu alin. (3) pentru fiecare zi de întârziere a plății lor, pentru perioada care începe după scadența impozitului, taxei și care se încheie în ziua plății lor efective inclusiv.

Cuantumul majorării de întârziere se determină anual în funcție de rata de bază (rotunjită pînă la următorul procent întreg), stabilită de Banca Națională a Moldovei

în luna noiembrie a anului precedent anului fiscal de gestiune, aplicată la operațiunile de politică monetară pe termen scurt, majorată cu 5 puncte, împărțită la numărul de zile ale anului și aproximată conform regulilor matematice pînă la 4 semne după virgulă.

Totodată, potrivit art. 253 alin. (9) din Codul fiscal, neexecutarea de către persoana fizică a condițiilor prevăzute la art.226<sup>15</sup> alin.(2) se sancționează cu amendă de la 2500 la 3000 de lei.

Cu privire la încălcarea principiului egalității, Curtea Constituțională în hotărârea nr. 20 din 4 iulie 2018, a statuat că, din jurisprudența constantă a Curții decurge faptul că principiul egalității de tratament este încălcat atunci când situații comparabile sunt tratate în mod diferit sau când situații diferite sunt tratate în același mod, cu excepția cazului în care un astfel de tratament este justificat în mod obiectiv.

În această privință, Curtea a constatat că aplicarea sancțiunii în cazul neprezentării facturii fiscale are loc fără a fi avute în vedere circumstanțele anterioare, concomitente sau subsecvente comiterii ei. O asemenea abordare încalcă principiul egalității de tratament, pentru că permite aplicarea unor sancțiuni identice în cazul unor situații care sunt diferite în mod obiectiv.

De asemenea, Curtea Constituțională a menționat că, în cadrul acestui din urmă control, instanța de judecată trebuie să analizeze proporționalitatea sancțiunii în raport cu pericolul social al încălcării comise, împrejurările în care a fost săvârșită aceasta, scopul urmărit, circumstanțele personale, precum și în raport cu celelalte date înscrise în actul de sancționare.

Referitor la prezentul caz, Colegiul lărgit constată că efectuându-se un control de proporționalitate în funcție de circumstanțele concrete ale cazului, autoritatea responsabilă cu aplicarea sancțiunii fiscale a ținut cont atunci când s-a pronunțat cu privire la cauza dată de pericolul social al încălcării comise, împrejurările în care a fost săvârșită aceasta, scopul urmărit, circumstanțele personale, precum și în raport cu celelalte date înscrise în actul de sancționare, la fel a ținut cont de faptul că marja de discreție acordată nu poate fi folosită într-un mod abuziv și contrar efectului preventiv al acestei sancțiuni. Drept urmare, Colegiul lărgit consideră că la aplicarea sancțiunii a fost respectat principiul proporționalității față de încălcarea admisă de Igor Mîrza.

Prin urmare, raportând circumstanțele faptice relevate supra normelor de drept precitate, Colegiul lărgit constată legalitatea actelor administrative supuse testului de legalitate or, contribuabilul Igor Mîrza avea obligația pozitivă de a întocmi și prezenta organului fiscal dările de seamă fiscale prevăzute de legislație în strictă conformitate cu aceasta, precum și să prezinte informații veridice, documente ce ar determina caractericul neimpozabil al veniturilor obținut în perioadele fiscal A/2012 – A/ 2017, în caz contrar intervenind *uno ictu* sancțiunile fiscale.

Din considerentele menționate supra și având în vedere că instanța de apel și prima instanță au emis hotărâri neîntemeiate, dictate de concluzii nemotivate, aprecierea arbitrară a suportului probator și interpretare eronată a cadrului legal ce guvernează raportul material-litigios, Colegiul civil comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia necesității admiterii recursului declarat de Serviciul Fiscal de Stat, casării integrale a deciziei din 16 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău și hotărârii din 20 noiembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, cu pronunțarea unei hotărâri noi de respingere integrală a acțiunii.

Conform art. 248 alin. (1) lit. c) 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

d e c i d e :

Se admite recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat.

Se casează integral decizia din 16 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 20 noiembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, și se emite o nouă decizie prin care :

Se respinge integral acțiunea depusă de Igor Mîrza împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,  
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecători

Maria Ghervas

Nina Vascan

Nicolae Craiu

Victor Burduh