

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud. I. Barbacaru)
Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud. A. Bostan, V. Negru, Gr. Dașchevici)

DECIZIE

8 iunie 2022

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul
Judecătorii

Tamara Chișca -Doneva
Ala Cobăneanu
Nina Vascan
Aliona Miron
Nicolae Craiu

examinând recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat,
în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă
de Igor Mîrza împotriva Serviciul Fiscal de Stat, cu privire la anularea actului
administrativ,
împotriva deciziei din 28 septembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău,

constată:

La 18 noiembrie 2020, Igor Mîrza a depus cerere de chemare în judecată
împotriva Serviciului Fiscal de Stat, cu privire la anularea deciziei nr. 217/29/28 din
07 august 2020 și a deciziei nr. 221 din 29 octombrie 2020.

În motivarea acțiunii reclamantul a invocat că, își manifestă dezacordul cu
faptele reținute de Serviciul Fiscal de Stat ca pretinse încălcări indicate în decizia
nr.217/29/28 din 07 august 2020, precum și cu obligațiile fiscale și amenzile stabilite
spre achitare în sarcina contribuabilului, cât și cu decizia nr. 221 din 29 octombrie
2020 emisă în urma examinării contestației în privința persoanei fizice, Igor Mîrza.

Astfel, s-a constatat prin controlul fiscal efectuat că Igor Mîrza în perioada
anului 2018 a obținut venit impozabil estimat în sumă de 13419198 lei format din: -
13 399 950 lei venit impozabil nedeclarat (format din 13 389 198 lei cu titlu de
cheltuieli fără sursă de acoperire + 10 000 lei primiți prin transferuri rapide + 752
lei creștere de capital), -30 000 lei venituri obținute din plăți salariale.

În acest context, a menționat că, în perioada anilor 2017-2018, având tangență
în activitatea practică cu parteneri externi, a încheiat cu ultimii mai multe contracte
de colaborare printre care și contracte de împrumut bănesc, cum ar fi contractul de
împrumut nr. 17/07-17 din 17.07.2017, încheiat între Igor Mîrza în calitate de
împrumutat și Ali Gurbanov, în calitate de împrumutător, obiect al căruia a fost suma
de 53352720 ruble rusești. Aceste împrumuturi, aveau drept scop creșterea și

dezvoltarea afacerii pe teritoriul Republicii Moldova, și anume a întreprinderii Societatea cu Răspundere Limitată „Andextrans Nord”. Reclamantul a acordat în anul 2018, împrumuturi către Societatea cu Răspundere Limitată „Andextrans Nord” în sumă de 14809 241 lei, din care i-au fost rambursate suma de 1383075 lei.

În cadrul efectuării controlului, s-a constatat cu certitudine existența relațiilor contractuale de împrumut, între Igor Mîrza și Societatea cu Răspundere Limitată „Andextrans Nord”, conform cărora acesta a acordat sume cu titlu de împrumut societății. Din cumulul acestor fapte se denotă că, în anul 2018, primind mijloace bănești, în baza relațiilor de împrumut de la partenerii externi, le-a acordat aceste sume nemijlocit tot cu titlu de împrumut către Societatea cu Răspundere Limitată „Andextrans Nord”. Drept urmare, aceste mijloace bănești, nefiind însușite de ultimul, fiind rezultatul unor intermediari, nu pot constitui venit impozabil, conform prevederilor Codului Fiscal.

Doar în situația restituirii împrumutului de către Societatea cu Răspundere Limitată „Andextrans Nord” 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.

Însă a susținut asupra faptului că sumele primite de Igor Mîrza, în anul 2018 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.

Or, în cazul încheierii unor contracte de împrumut a mijloacelor bănești, nu apare obligația prezentării declarației cu privire la impozitul pe venit, deoarece împrumutul nu poate fi raportat la venit și, respectiv, nu constituie sursă de venit impozabil.

Respectiv, mijloacele bănești primite ca împrumut și care urmează a fi restituite nu constituie proprietatea reclamantului și nu poate fi constatată obligația fiscală din împrumuturile primite și, respectiv, nu constituie încălcare fiscală.

Conform deciziei contestate, Direcția Generală Administrare Fiscală Nord al Serviciului Fiscal de Stat a indicat că Igor Mîrza a încălcat art. 8 alin. (2) lit. d), și e), art. 18 lit. o), art.83 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal. Obligațiile ce rezultă din normele menționate, constituie efectele realizării unui venit impozabil, pe când acesta nu a realizat venituri și, respectiv, nu apar astfel de obligații. Prin urmare, în cazul în care nu se identifică existența cazurilor de nerespectare a legislației fiscale, nu există temei de calculare a impozitelor și taxelor de către Serviciului Fiscal de Stat.

A notat că, în perioada supusă controlului a realizat mai multe tranzacții de intermediere, fără remunerație și de împrumut, fiind în calitate de împrumutat. Mijloacele bănești cu care a operat, nu i-au generat nici un profit, precum și sumele primite ca împrumut de la partenerii externi în baza contractelor de împrumut, nu s-au oprit pe numele lui, aceste sume de bani nu constituie proprietate a reclamantului, ultimul neavând profit din ele.

Reclamantul a opinat că organul de control fiscal a admis o apreciere și constatare greșită a circumstanțelor cazului și a aplicat eronat legislația fiscală, or, concluziile Direcției Generale Administrare Fiscală Nord al Serviciului Fiscal de Stat și Serviciului Fiscal de Stat expuse în decizia nr. 221 din 29 octombrie 2020 privind respingerea contestației, denotă caracterul eronat al reținerilor și interpretarea greșită a legii, ceea ce nu este în concordanță cu principiul legalității

(art.21 Cod administrativ), care obligă, inter alia, autoritățile publice să acționeze în conformitate cu legea și alte acte normative.

Astfel, Serviciul Fiscal de Stat, în cadrul controlului efectuat, urma să ia în considerare toate circumstanțele prezentate supra. Însă, contrar obligației înserate în art. 226/6 alin.(7) din Codul fiscal, Direcției Generale Administrare Fiscală Nord al Serviciului Fiscal de Stat și Serviciului Fiscal de Stat a reținut în mod arbitrar drept venit impozabil, sumele acordate de Igor Mîrza cu titlu de împrumut către Societatea cu Răspundere Limitată „Andextrans Nord”, fără a acumula dovezi privind caracterul impozabil al pretinsului venit estimat.

Suplimentar, a menționat că suma de 30000 lei, din care deja au fost achitate impozite pe venit, a fost inclusă repetat în suma totală a venitului impozabil estimat de 13 419 198 lei, din care Direcția Generală Administrare Fiscală Nord al Serviciului Fiscal de Stat calculează impozitul pe venit spre plată, inclusiv și majorările și amenzile fiscale. În asemenea circumstanțe, se află în situația impunerii dublei impozitări a sumelor salariale de 30 000 lei, primite de Igor Mîrza în anul 2018, contrar prevederilor Codului fiscal.

Totodată, reclamantul a precizat că, a fost sancționat prin încasarea impozitului pe venit, fără a fi stabilită existența venitului realizat, la fel, i s-au aplicat majorare de întârziere 355 840 lei, amendă fiscală - 1 827 778 lei, ceea ce, în mod evident denotă că, sancțiunile aplicate au un caracter penal, indiferent că sunt calificate în dreptul intern ca sancțiuni fiscale, iar pentru ca o sancțiune penală să fie echitabilă, ea trebuie să fie, în primul rînd, clară și să fie bazată pe un probatoriu suficient de convingător, pe când, în speță, organul fiscal, care era obligat, potrivit legii, să probeze fiecare element al învinuirii înaintate Igor Mîrza, fapt nerealizat în decizia emisă.

Cît privește amenda aplicată pentru eschivarea de la calcularea și plata impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător, în cadrul controlului efectuat ca persoană fizică, reclamantul o consideră că este una vădit ilegală, or, din controlul efectuat și decizia emisă, nu s-a constatat careva activitate de întreprinzător desfășurată de Igor Mîrza, pentru ca să fie aplicată amendă în acest mod.

Reclamantul a solicitat anularea deciziei nr. 217/29/28 din 07 august 2020 a Direcției Generale Administrare Fiscale Nord și a deciziei nr. 221 din 29 octombrie 2020 a Serviciul Fiscal de Stat de soluționare a cererii prealabile.

Prin hotărârea din 22 februarie 2021 a Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani, s-a admis cererea de chemare în judecată. S-a anulat decizia nr. 217/29/28 din 07 august 2020 a Direcției Generale Administrare Fiscale Nord asupra cazului de încălcare a legislației comisă de persoana fizică Igor Mîrza și decizia nr. 221 din 29 octombrie 2020 a Serviciul Fiscal de Stat de soluționare a cererii prealabile (f. d. 59,68-76).

La 4 martie 2021, Serviciul Fiscal de Stat a depus cerere de apel împotriva hotărârii primei instanțe, solicitând casarea hotărârii din 22 februarie 2021 a Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani, cu emiterea unei noi hotărâri prin care cererea de chemare în judecată să fie respinsă, ca neîntemeiată (f.d.60-61, 85-94).

Prin decizia din 28 septembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, s-a respins cererea de apel depusă de Serviciul Fiscal de Stat și s-a menținut hotărârea din 22 februarie 2021 a Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (f.d. 144, 145-170).

La 4 octombrie 2021, Serviciul Fiscal de Stat a depus recurs nemotivat împotriva deciziei din 28 septembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, care ulterior

la 18 ianuarie 2022 a fost completată cu motivare, solicitând admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel și a hotărârii instanței de fond cu emiterea unei hotărâri noi privind respingerea cererii de chemare în judecată (f. d. 172-175,179-189).

În argumentarea cererii de recurs, cu reiterarea motivelor de fapt și de drept anterior expuse, recurentul a invocat că nu este de acord cu actele judecătorești contestate, deoarece instanțele ierarhic inferioare la adoptarea acestora nu au constatat și elucidat pe deplin circumstanțele care au importanță pentru soluționarea cauzei, au aplicat eronat normele de drept material și procedural.

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.

În conformitate cu art. 245 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, recursul se depune la instanța de apel în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel, dacă legea nu stabilește un termen mai mic. Motivarea recursului se prezintă Curții Supreme de Justiție în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel. Dacă se depune împreună cu cererea de recurs, motivarea recursului se depune la instanța de apel.

Curtea de Apel Chișinău a pronunțat decizia contestată la 28 septembrie 2021, însă date privind notificarea dispozitivului deciziei nu există. Decizia motivată din 28 septembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău a fost notificată recurentului la 28 decembrie 2021, fapt confirmat prin extrasul din poșta electronică (f.d. 178).

Prin urmare, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ menționează că Serviciul Fiscal de Stat s-a conformat prevederilor legale și a depus recursul nemotivat la 04 octombrie 2021, iar recursul motivat la 18 ianuarie 2022, prin intermediul poștei electronice, în termenul prevăzut de art. 245 din Codul administrativ.

La 27 ianuarie 2022, prin intermediul oficiului poștal, în adresa intimatului Igor Mîrza a fost expediată copia recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat, cu înștiințarea despre posibilitatea depunerii referinței.

La 2 martie 2022, Igor Mîrza a depus referință, solicitând să fie respinsă cererea de recurs depusă de Serviciul Fiscal de Stat, cu menținerea hotărârii din 22 februarie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani și deciziei din 28 septembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău.

Prin încheierea din 11 mai 2022 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).

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.

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 28 septembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 22 februarie 2021 a Judecătorei 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, examinând acțiunea în contencios administrativ în fond, instanța de judecată adoptă hotărâre de respingere a acțiunii ca fiind neîntemeiată, dacă nu sînt îndeplinite condițiile de adoptare a unei hotărîri prevăzute la lit. a)–e).

Din materialele cauzei rezultă că, conform Sistemului Informațional al Serviciului Fiscal de Stat, contribuabilul Igor Mîrza nu a prezentat declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit pentru perioada fiscală 2018.

Instanța de recurs notează că controlul fiscal a fost inițiat în baza art. 226 /14 alin. (5) din Codul fiscal, iar rezultatele verificării fiscale prelabile au fost incluse în raportul de verificare fiscală prelabilă a contribuabilului Igor Mîrza pentru perioada fiscală a anului 2018.

Întru executarea prevederilor art. 226/14 alin. (3) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat, prin scrisoarea nr. 26/3-20-29-4 din 5 februarie 2020, a înștiințat contribuabilul Igor Mîrza privind inițierea procedurii de verificare fiscală prelabilă cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil pentru perioada anului 2018.

În cadrul verificării fiscale prealabile a contribuabilului Igor Mîrza a apărut necesitatea obținerii de la terți a informațiilor și probelor suplimentare, și anume de la Agenția Servicii Publice privind tranzacțiile de procurare/vânzare a bunurilor imobile și date de la instituțiile financiare privind mijloacele bănești primite/expediate prin intermediul transferurilor rapide. În temeiul art. 226/14 alin. (8) din Codul fiscal, verificarea fiscală prealabilă a contribuabilului Igor Mîrza a fost suspendată din 10 februarie 2019, despre ce a fost informat reclamantul/intimatul prin scrisoarea nr. 26-3-20-29-5 din 10 februarie 2020.

După încetarea condițiilor care au generat suspendarea verificării fiscale prealabile, Igor Mîrza a fost informat în scris despre reluarea acesteia, prin scrisoarea nr. 26/3-3-20-29-6 din 29 mai 2020, transmisă prin poștă la adresa de domiciliu a lui Igor Mîrza. Iar după expirarea a 3 zile lucrătoare din data primirii comunicării de către contribuabil, verificarea fiscală prealabilă a fost reluată din 9 iunie 2020.

În urma examinării raportului de verificare fiscală prealabilă a fost emisă decizia nr. 217/1 din 17 iunie 2020 de a iniția controlul fiscal în privința contribuabilului Igor Mîrza și respectiv a fost emisă decizia privind inițierea controlului nr. DICF -80034/17 din 17 iunie 2020

Astfel în rezultatul controlului, la 15 iulie 2020, Serviciul Fiscal de Stat a întocmit actul nr. 5-698033, prelungit pe formularul nr. 5-698034 din 15 iunie 2020, prin care s-a stabilit încălcarea ar. 8 alin. (2), lit. c)-e), art. 83 alin. (2), art. 87 alin. (1), art. 226/15 alin. (2) din Cod fiscal.

Prin decizia nr. 217/29/28 din 7 august 2020 asupra cazului de încălcare a legislației comise de către persoana fizică Igor Mîrza, Serviciul Fiscal de Stat a decis încasarea la buget impozitul pe venit al persoanelor fizice spre plată în sumă de 2281097 lei. S-a încasat la buget majorare de întârziere (penalitate) în sumă de 355 840 lei calculată în rezultatul controlului pentru neplata în termen a impozitului pe venit a persoanelor fizice spre plată/achitat perioada fiscală A/2018

S-a aplicat pentru încălcările legislației, conform prevederilor art. 260 alin. (1) din Codul fiscal, amendă pentru nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a dării de seamă în sumă de 400, 00 lei.

Potrivit copiei avizului de recepție DS3121141448AS, rezultă că decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 217/29/28 din 7 august 2020 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de persoana fizică, Igor Mîrza, a fost recepționată de către mama contribuabilului, la 13 august 2020 (f.d.111, dosar administrativ).

La 12 august 2020, Igor Mîrza a depus la Serviciul Fiscal de Stat contestație împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 217/29/28 din 7 august 2020, solicitând admiterea contestației și anularea integrală a deciziei contestate (f.d.117, dosar administrativ).

Prin decizia nr. 206 din 8 octombrie 2020 al Serviciului Fiscal de Stat, s-a prelungit termenul de examinare a contestației cu până la 30 de zile (f.d.122, dosar administrativ).

Prin decizia nr. 221 din 29 octombrie 2020 al Serviciului Fiscal de Stat, s-a respins contestația depusă de contribuabilul Igor Mîrza și a menține decizia nr. 217/29/28 din 7 august 2020, emisă de către Direcția generală administrare fiscală Nord, care este obligatorie pentru executare. Totodată, s-a menționat că Direcția generală administrare fiscală Nord va ratifica decizi nr. 217/29/28 din 7 august 2020, în partea ce ține erorile admise (f.d.125, dosar administrativ).

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 217/29/45 din 12 noiembrie 2020 cu privire la rectificarea deciziei nr. 217/29/28 din 7 august 2020 emisă de către Direcția generală administrare fiscală Nord asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comisă de contribuabilul Igor Mîrza, după cum urmează: în partea constatatoare a deciziei la alineatul 1 sintagma „cu/ fără” se modifică „fără”, la pct. 16 sintagma „13419198 lei”, se modifică cu sintagma „13429950” și sintagma „11290487 lei” se modifică cu sintagma „11291239 lei”, la pct. 17 sintagma „2281097 lei” se modifică cu sintagma „și art. 35” se exclude, la pct. 18 sintagma „2281097 lei” se modifică cu sintagma „2281232 lei”, în partea decisivă a deciziei cap. I sintagma „2281097 lei” se modifică cu sintagma „2281232 lei”, sintagma „2026612 lei”, se modifică cu sintagma „2026747 lei”; sintagma „254486 lei” se modifică cu sintagma „254485 lei”, în partea decisivă a deciziei cap. II sintagma „355840 lei” se modifică cu „361292 lei”, iar în partea decisivă a deciziei cap. III, pct. 2 sintagma „din activitatea de întreprinzător” se exclude (f.d.127, dosar administrativ).

Nefiind de acord cu decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 217/29/28 din 7 august 2020 și decizia nr. 221 din 29 octombrie 2020 al Serviciului Fiscal de Stat, la 18 noiembrie 2020, Igor Mîrza a depus cerere de chemare în judecată, solicitând anularea actelor administrative.

Prin hotărârea din 22 februarie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, s-a admis cererea de chemare în judecată. S-a anulat decizia nr. 217/29/28 din 07 august 2020 a Direcției Generale Administrare Fiscale Nord asupra cazului de încălcare a legislației comisă de persoana fizică Igor Mîrza și decizia nr. 221 din 29 octombrie 2020 a Serviciul Fiscal de Stat de soluționare a cererii prealabile (f. d. 59,68-76).

Prin decizia din 28 septembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, s-a respins cererea de apel depusă de Serviciul Fiscal de Stat și s-a menținut hotărârea din 22 februarie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani (f.d. 144, 145-170).

Instanța de apel a reținut că sumele primite de Igor Mîrza, în anul 2018, sunt obținute în baza relațiilor contractuale de împrumut, deținute de ultimul cu persoane fizice nerezidente, fiind pasibile restituirii, în condițiile contractuale. Ca consecință, interpretarea de către autoritățile fiscale, a acestor sume ca venit impozabil, este absolut nejustificată.

Or, pentru a putea fi imputată încălcarea sub forma de neprezentare a declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit, organul fiscal, în primul rînd, urma să identifice și să probeze pînă la emiterea deciziei, în cadrul controlului efectuat, că Mîrza Igor, potrivit legii, avea o asemenea obligație. Sau, în cazul încheierii unor contracte de împrumut a mijloacelor bănești, nu apare obligația prezentării declarației cu privire la impozitul pe venit, deoarece împrumutul nu poate fi raportat la venit și, respectiv, nu constituie sursă de venit impozabil.

Curtea de Apel Chișinău a constatat 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 anul 2018, prevăzută de art.8 alin.(2) lit. d), e) din Codul fiscal, or contrar obligației consfințite, Direcția Generală Administrare Fiscală Nord al Serviciului Fiscal de Stat, cât și 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.

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 greșită 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 art. 83 alin. (2) și alin. (4) din Codul fiscal, 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. 226/7 alin. (1) – (3) din Codul fiscal, care stipulează că persoana fizică cetățean al Republicii Moldova care, la situația de la 1 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 1 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 1 ianuarie 2012.

Conform art. 129 alin. (11) din Codul fiscal, controlul 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.

Incidente speței sunt și prevederile art. 215 alin. (1) din Codul fiscal potrivit căruia, controlul fiscal la oficiul Serviciului Fiscal de Stat sau la oficiul organului cu atribuții de administrare fiscală (denumit în continuare controlul fiscal cameral) constă în verificarea corectitudinii întocmirii dărilor de seamă fiscale, a altor documente prezentate de contribuabil, care servesc drept temei pentru calcularea și achitarea impozitelor și taxelor, a altor documente de care dispune Serviciul Fiscal de Stat sau alt organ cu atribuții de administrare fiscală, precum și în verificarea altor circumstanțe ce țin de respectarea legislației fiscale.

Iar, conform art. 215 alin. (4) din Codul fiscal, prin derogare de la prevederile alineatelor (2) și (3), în cazul în care depistarea încălcării fiscale este posibilă în cadrul controlului fiscal cameral, nefiind necesar controlul la fața locului, funcționarii fiscali sau persoanele cu funcție de răspundere ale altor organe cu atribuții de administrare fiscală întocmesc decizia de inițiere a controlului și actul de control fiscal, cu respectarea prevederilor art.216 alin.(6) și (8).

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. 226/6 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. 226/8 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. 226/6 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. 226/6 alin. (4) din Codul fiscal, se va ține cont de mijloacele bănești declarate conform art. 226/7, de veniturile neimpozabile conform art. 20 obținute după 1 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 afînilor 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 1 ianuarie 2012; b) sînt prezentate documente ce confirmă gradul de rudenie sau de afinitate.

În scopul determinării venitului impozabil estimat, în conformitate cu art. 226/11 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 similare.

Analizând actele administrative contestate în raport cu circumstanțele de fapt ale cauzei și normele legale citate mai sus, 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 2 281 097 de lei, în rezultatul controlului fiscal efectuat cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, inclusiv întemeiat a încasat la buget majorarea de întârziere (penalitate) în mărime de 355840 de 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 în mărime de 400 lei conform art. 260 alin. (1) din Codul fiscal, pentru nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a dării de seamă

Aceasta deoarece în rezultatul controlului realizat, s-a constatat că pentru perioada fiscală 2018 a fost depistat venit impozabil estimat, în conformitate cu prevederile art. 189 din Codul fiscal, nedeclarat de Igor Mîrza, mijloace bănești acordate cu titlu de împrumut Societății cu Răspundere Limitată „Andextrans - Nord” în sumă de – 14809241 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 2 281 097 de lei.

În context, instanța de recurs remarcă că veniturile obținute în anul 2018 și deținute în numerar sunt constituite din plăți salariale primite de la Societatea cu Răspundere Limitată „Andextrans -Nord” în sumă de 26 850 lei, mijloacele bănești încasate prin intermediul sistemelor de transferuri rapide de 10000 lei, suma de 2049, 20 lei pentru înstrăinarea acțiunilor Societății pe Acțiuni „Contemporanul-Unis” și

împrumut rambursat de Societatea cu Răspundere Limitată „Andextras -Nord” în sumă de 1383 075 lei

Totodată, se atestă că pe parcursul anului 2018, Igor Mîrza a suportat cheltuieli sub formă de împrumut acordat în numerar Societății cu Răspundere Limitată „Andextras -Nord” în sumă totală de 14 809 241 de lei.

În raport cu criticile aduse pe fondul soluției instanțelor de judecată, Colegiul lărgit notează că potrivit informației prezentate de instituțiile financiare pentru anul 2018, se atestă că plățile menționate, în sumă de 1383 075 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

La acest aspect, 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 a mijloacelor bănești acordate cu titlu de împrumut Societății cu Răspundere Limitată „Andextrans-Nord” (transferuri bancare etc.). Mai mult de cât atât contribuabilul Igor Mîrza nu a demonstrat și nu a prezentat documente, informații privitor la dispunerea unor surse de venituri suficiente pentru acoperirea cheltuielilor menționate.

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 au fost estimate de Serviciul Fiscal de Stat ca venituri impozabile.

Respectiv, din considerentul 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 53 352 720 de ruble rusești în baza contractului de împrumut nr. 17/07-17 din 17 iulie 2017, care a fost încheiat în Federația Rusă, or. Moscova.

Așadar, argumentul reclamantului /intimatului Igor Mîrza că Serviciul Fiscal de Stat nu s-a expus la această probă, instanța de recurs îl consideră declarativ, or, pe parcursul efectuării controlului nu a prezentat contractul de împrumut din 17 iulie 2017, cât și probe verosimile că a primit de la Ali Gurbanov mijloace bănești indicate, fie prin prezentarea transferurilor bancare sau a declarațiilor vamale de introducere în țară a surselor financiare.

Iar, drept urmare venitul impozabil a fost calificat nu din împrumuturile primite de la alte persoane, ci cheltuielile efectuate în numerar de către Igor Mîrza.

Or, art. 226/15 alin. (10) și (16) din Codul fiscal prevede că, 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, iar 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.

Respectiv, Colegiul lărgit susține că contribuabilul nu s-a conformat prevederilor enunțate supra, iar Serviciul fiscal de Stat era în drept, în corespundere cu prevederile art. 226/15 alin. (22) din Codul fiscal, să determine valoarea estimată a obiectului impozabil în baza probelor reale acumulate și să adopte decizie corespunzătoare pe caz.

Ținând 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. 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. 226/11 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

La fel, nu poate fi reținut argumentul reclamantului precum că, se află în situația impunerii dublei impozitări a sumelor salariale de 30000 de lei primite de către el, deoarece în actul de control nr. 5-698033, prelungit pe formularul nr. 5-698034 din 15 iulie 2020, în baza cărui a fost emisă decizia nr. 217/29/28 din 7 august 2020, este expres indicat că, a fost calculat impozit pe venitul impozabil estimat în sumă de 2 281 097 lei, luând în considerare impozitul reținut la sursa de plată din plățile salariale și anume venitul impozabil pentru perioada anului 2018 a constituit 13020 de lei după cum urmează că venitul impozabil din salariu pe anul 2018 a constituit 13020, iar impozitul reținut a constituit 977 de lei.

Recurentul mai critică soluția instanțelor de judecată pe fondul cauzei, că contribuabilul Igor Mîrza nu a participat la efectuarea controlului fiscal și că a fost lipsit de posibilitatea de a prezenta probele necesare verificării circumstanțelor cauzei.

Conform art. 226/14 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.

În temeiul art. 226/15 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.

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.

În speță, verificarea fiscală prealabilă cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil în privința lui Igor Mîrza a fost inițiată la 5 februarie 2020, despre ce a fost înștiințat contribuabilul Igor Mîrza prin scrisoarea nr. 26/3-20-294 din 5 februarie 2020.

Colegiul civil comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție mai notează că în temeiul art. 226/14 alin. (8) din Codul fiscal, la 21 februarie 2019, verificarea fiscală prealabilă a persoanei fizice Igor Mîrza a fost suspendată din 10 februarie 2019 în legătură cu necesitatea obținerii informațiilor și probelor suplimentare, cu informarea persoanei vizate, despre ce a fost informat reclamantul/intimatul prin scrisoarea nr. 26-3-20-29-5 din 10 februarie 2020.

După încetarea condițiilor care au generat suspendarea verificării fiscale prealabile, Igor Mîrza a fost informat în scris despre reluarea acesteia, prin scrisoarea nr. 26/3-3-20-29-6 din 29 mai 2020, transmisă prin poștă la adresa de domiciliu a lui Igor Mîrza. Iar după expirarea a 3 zile lucrătoare din data primirii comunicării de către contribuabil, verificarea fiscală prealabilă a fost reluată din 9 iunie 2020.

Prin urmare, rezultatele verificării fiscale prealabile au fost consemnate în raportul de verificare fiscală prealabilă nr. 5 din 11 iunie 2020, iar în rezultatul examinării acestuia, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia privind inițierea controlului fiscal nr. DCIF -80034/17 din 17 iunie 2020.

În corespundere cu prevederile art. 226/15 din Codul fiscal, în baza deciziei de inițiere a controlului fiscal, Serviciului Fiscal de Stat citează persoana fizică supusă verificării pentru a o înștiința despre inițierea controlului fiscal.

Reieșind din prevederile legale enunțate supra în coraport cu materialele cauzei se atestă că prin citația seria D nr. 188695 din 17 iunie 2020 expediată în adresa reclamantului/intimatului, Serviciul Fiscal de Stat a informat că contribuabilul Igor Mîrza este invitat pentru a fi înștiințat despre inițierea controlului fiscal pentru perioada fiscală A/2018, inclusiv fiindu-i remise decizia privind controlul din 17 iunie 2020, extrasul din raportul de verificare fiscală prealabilă nr.

5 din 11 iunie 2020 și formularul declarației cu privire la proprietate și carta contribuabilului.

Totodată, instanța de recurs atestă că Igor Mîrza a recepționat citația la 6 iunie 2020, însă nu a dat curs citațiilor/scrisorilor expediate, prin neprezentare la Serviciului Fiscal de Stat, iar în corespundere cu dreptul prevăzut la art. 134 alin. (1) pct. 14 din Codul fiscal, a efectuat controlul fiscal la Igor Mîrza, rezultatele căruia au fost generalizate în actul de control nr. 5-698033, prelungit pe blancheta nr. 5-698034 din 15 iulie 2020, care au fost recepționate.

La acest aspect, instanța de recurs reține și dispozițiile art. 216 alin. (8) din Codul fiscal, potrivit căruia în caz de dezacord cu actul de control, contribuabilul este obligat să prezinte în scris, în termen de până la 15 zile calendaristice, argumentarea dezacordului, anexând documentele de rigoare.

Însă, din materialele cauzei se atestă că contribuabilul Igor Mîrza nu s-a conformat prevederilor art. 216 alin. (8) din Codul fiscal și nu și-a expus contraargumentele în raport cu actul de control efectuat, cu prezentarea dovezilor, înscrisurilor care ar confirma poziția lui.

În consecvența celor expuse, Colegiul lărgit apreciază ca neîntemeiată și eronată concluzia instanței de apel, cât și argumentul reclamantului/intimatului precum că Igor Mîrza a fost lipsit de posibilitatea de a prezenta probele necesare verificării multiaspectuale ale circumstanțelor cauzei invocate la etapa efectuării controlului fiscal, or, Serviciul Fiscal de Stat a întreprins tot spectrul de cerințe prevăzute de legislația în vigoare.

Subsidiar, 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. 217/29/28 din 7 august 2020, nu a prezentat careva documente, informații, explicații și/sau alte probe elocvente, care ar determina caracterul neimpozabil al veniturilor obținute în perioada fiscală A/2018, Direcția generală administrare fiscală Nord a determinat valoarea estimată a obiectului impozabil în baza probelor real acumulate.

În ceea ce privește proporționalitatea sancțiunilor aplicate de către Serviciul Fiscal de Stat, anume majorarea de întârziere în sumă de 355 840 de lei și amenda fiscală în mărime totală de 400 de lei, față de încălcarea admisă de Igor Mîrza, nu a respectat modul de întocmire și prezentare a declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit (Forma CET15) pentru perioada fiscală A/2018, 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. 111 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.22615 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 MîrzaPrin 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 caracterul neimpozabil al veniturilor obținut în perioadele fiscal A/2018, 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 28 septembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău și hotărârii din 22 februarie 2021 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 28 septembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău și hotărârii din 22 februarie 2021 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 completului,
judecătorul

Tamara Chișca -Doneva

Judecătorii

Ala Cobăneanu

Nina Vascan

Aliona Miron

Nicolae Craiu