

Dosarul nr. 3ra-953/2022  
2-18176326-01-3ra-16092022

prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud. M. Gandrabur)  
instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud. Gh. Mîra, A. Bostan, Gr. Dașchevici)

## DECIZIE

22 februarie 2023

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței, judecătorul  
Judecătorii

Ala Cobăneanu  
Nicolae Craiu  
Aliona Miron  
Galina Stratulat  
Iurie Bejenaru

examinând recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat,  
în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de  
Svetlana Butnaru împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor  
administrative,

împotriva deciziei din 12 iulie 2022 a Curții de Apel Chișinău, prin care a fost  
casată hotărârea din 18 martie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și a fost  
emisă o nouă decizie prin care acțiunea depusă de Svetlana Butnaru a fost admisă,

### c o n s t a t ă:

La 01 august 2028, Svetlana Butnaru a depus cerere de chemare în judecată  
împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea deciziei nr. 103 din 25 aprilie  
2018 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale, precum și anularea deciziei nr. 227  
din 05 iulie 2018 privind respingerea contestației.

În motivarea acțiunii a invocat că, prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 05/5-  
56 din 06 decembrie 2017 s-a dispus inițierea controlului fiscal cameral prin metoda  
verificării tematice cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil,  
corectitudinii declarării, calculării și achitării impozitului pe venit de către reclamantă  
pentru perioadele fiscale 2012-2016.

În rezultatul controlului fiscal efectuat a fost întocmit actul de control fiscal nr. 5-  
686062 și prelungit prin actul de control nr. 5-686063 din 29 martie 2018, prin care s-a  
constatat: stingerea dreptului persoanei fizice Butnaru Svetlana de a beneficia de  
prevederile art. 226 alin. (6) din Codul fiscal pentru perioadele fiscale ulterioare anului  
2016; înregistrarea soldului pasibil utilizării în scopuri fiscale în sumă de 14 105 609 lei

pentru perioadele ulterioare anului 2016; pentru perioadele fiscale 2012-2015 nu a fost constatat venit impozabil estimat nedeclarat; pentru perioada fiscală 2016 a fost constatat venit estimat nedeclarat în sumă de 8 217 567 de lei; conform constatărilor stabilite în actul de control fiscal contribuabilul a fost obligat să declare veniturile obținute în perioada fiscală 2016 și să achite impozitul pe venit aferent acestora, potrivit art. 83 și 87 din Codul fiscal; contrar prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) și e) din Codul fiscal contribuabilul Butnaru Svetlana s-a eschivat de la calculul și achitarea impozitului pe venit pentru anul 2016 în mărime de 1 477 429 de lei; contrar prevederilor art. 226<sup>15</sup> alin. (2) din Codul fiscal contribuabilul nu a prezentat declarațiile cu privire la proprietate pentru perioadele fiscale 2012-2016.

A relatat că, la data de 11 aprilie 2018 a formulat dezacordul cu actul de control fiscal nr. 5-686062 prelungit prin actul de control nr. 5-686063 din 29 martie 2018 prin care a solicitat autorității fiscale anularea în parte a actului contestat, dispunerea efectuării unui control repetat calcularea și achitarea impozitului pe venit de către contribuabilul Butnaru Svetlana și citarea persoanelor fizice Paiu Igor și Cunețchi Serghei pentru a fi audiați cu referire la tranzacțiile încheiate în privința imobilelor din mun. Chișinău, str. Mușatinilor 12, iar la data de 17 aprilie 2018 a formulat cerere adresată pârâtului privind audierea persoanelor fizice Paiu Igor și Cunețchi Serghei, precum și verificarea legalității acțiunilor inspectorilor fiscali, citarea și audierea persoanelor fizice Musteață Vladislav, Paiu Igor și Cunețchi Serghei.

La data de 21 aprilie 2018 prin cerere, a solicitat repetat audierea persoanelor fizice menționate, cu luarea în considerare a declarațiilor acestora, iar prin pledoariile din data de 25 aprilie 2018 și-a expus dezacordul asupra modalității de examinare a cazului de încălcare fiscală și a invocat argumente în susținerea poziției sale.

Prin decizia nr. 103 din 25 aprilie 2018, pârâtul a considerat neîntemeiat dezacordul din 11 aprilie 2018, precum și cererile din 17 aprilie 2018, 21 aprilie 2018 și 25 aprilie 2018 și a dispus calcularea și încasarea impozitului pe venit în mărime de 1 477 429 de lei, aplicarea majorării de întârziere pentru neachitarea impozitului pe venit pentru perioada fiscală a anului 2016 în mărime de 194 328 de lei, aplicarea amenzii în mărime de 1 477 429 de lei pentru eschivarea de la calcularea și achitarea impozitului pe venit aferent perioadei fiscale a anului 2016, aplicarea amenzii în mărime de 3 000 de lei pentru neprezentarea declarației cu privire la proprietate și amendă în mărime de 1 000 de lei pentru neprezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit pentru perioada fiscală 2016.

A notat că, la data de 28 mai 2018 a contestat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 103 din 25 aprilie 2018, solicitând anularea actului administrativ contestat cu dispunerea efectuării unui control repetat privind estimarea venitului impozabil al reclamantei pentru perioada fiscală 2016.

Prin decizia nr. 227 din 05 aprilie 2018 pârâtul a respins contestația reclamantei din 28 mai 2018 ca fiind neîntemeiată.

A considerat neîntemeiate și ilegale deciziile emise la data de 25 aprilie 2018 și 05 iulie 2018 de către Serviciul Fiscal de Stat, fiind pasibile anulării din următoarele considerente. Potrivit concluziilor reflectate în actul de control fiscal din 29 martie

2018, controlul fiscal și în special estimarea obligației fiscale s-a efectuat prin utilizarea surselor indirecte, reieșind din informația conținută în Sistemul informațional automatizat al Serviciului Fiscal de Stat și informația deținută de Agenția Servicii Publice, fluxul mijloacelor bănești la conturile de decontare ale reclamantei, precum și reieșind din alte surse de informații. A indicat că, în cazul reclamantei efectuarea controlului fiscal urma să fie efectuat în strictă conformitate cu procedura stabilită de art. 226<sup>15</sup> din Codul fiscal.

A relatat că, la data de 15 decembrie 2017, conformându-se citației nr. D 172897 din 05 decembrie 2017, s-a prezentat la oficiul autorității fiscale indicat în citație fiindu-i comunicată decizia de inițiere a controlului fiscal nr. 05/5-56 din 06 decembrie 2017, fapt ce atestă că pârâtul a încălcat prevederile art. 226<sup>15</sup> alin. (6) din Codul fiscal, care prevede că controlul fiscal se va iniția nu mai devreme de 15 zile de la data înmânării procesului-verbal de înștiințare, cu prezentarea deciziei privind inițierea controlului fiscal. Or, decizia privind inițierea controlului fiscal din 06 decembrie 2017 a fost comunicată reclamantei la data de 15 decembrie 2017, la data întocmirii procesului-verbal de înștiințare controlul fiscal în privința reclamantei deja era inițiat, fapt ce contravine prevederilor Codului fiscal.

A notat că, Serviciul Fiscal de Stat respingând argumentele reclamantei atât în decizia nr. 103 din 25 aprilie 2018 cât și în decizia nr. 227 din 05 iulie 2018 s-a limitat să citeze normele legale vizând procura, fără a examina multilateral circumstanțele obiective ale cazului fiscal.

A considerat că, admiterea cu titlu de probă a declarațiilor persoanei fizice Butnaru Dumitru în cadrul controlului fiscal și respingerea solicitărilor de citare și audiere a persoanelor fizice Musteață Vladislav, Paiu Igor și Cunețchi Serghei probează că Serviciul Fiscal de Stat în mod arbitrar a apreciat explicațiile dânzei. Or, respingerea cererii de audiere a persoanelor indicate în contextul stabilirii circumstanțelor juste privind obținerea de către reclamantă a venitului impozabil pentru perioada fiscală a anului 2016, demonstrează lipsa imparțialității autorității fiscale în examinarea corectitudinii estimării venitului impozabil.

A opinat că, la examinarea cazului de încălcare a legislației fiscale, pârâtul a admis și încălcarea prevederilor art. 242 din Codul fiscal, or, pe durata efectuării controlului fiscal nu i-a fost prezentat dosarul său, nici la data primirii actului de control fiscal nici la data primirii deciziei nr. 103 din 25 aprilie 2018 nu a făcut cunoștință de dosarul controlului și de actele administrative contestate. Funcționarii fiscali atât în actul de control fiscal cât și în decizia nr. 103 din 25 aprilie 2018, au indicat că dânsa a fost citată pentru a participa la efectuarea controlului, a prezentat explicații pe durata controlului, a administrat probatoriul cu referire la aspectele controlului nefiind constatată eschivarea de la estimarea venitului impozabil și determinarea impozitului pe venit aferent declarării. Corespunzător, aplicarea față de dânsa a sancțiunii fiscale în mărime de 100 % din impozitul calculat pentru achitare, potrivit prevederilor art. 261 alin. (5) din Codul fiscal este ilegală, precum și aplicarea amenzii fiscale în mărime de 3 000 de lei pentru nerespectarea prevederilor art. 226<sup>15</sup> alin. (2) din Codul fiscal.

A pretins reclamanta că a fost sancționată pentru o încălcare care de fapt nu a fost comisă, atât timp cât la data la care a fost citată, controlul fiscal în privința sa era inițiat, dat fiind emiterea deciziei de inițiere a controlului fiscal la data de 06 decembrie 2017.

În drept acțiunea a fost întemeiată pe prevederile art. 11 alin. (1), art. 226<sup>15</sup>, art. 239, art. 242, art. 269 alin. (2) din Codul fiscal, art. 14 alin. (1) lit. a) din Legea contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000, art. 81, art.166, art.167 din Codul de procedură civilă.

Prin cererea de concretizare a pretențiilor din acțiune, reprezentantul reclamantei Svetlana Butnaru, avocatul Andrian Paladii a ajustat cererea de chemare în judecată inițială rigorilor Codului administrativ (în vigoare începând cu 01 aprilie 2019), cerințele rămânând aceleași. Ca motive suplimentare în suportul pretențiilor invocate au fost enunțate încălcări admise de organul fiscal la capitolul depășirii termenului de prescripție consacrat la art. 214, 264 din Codul fiscal, vicii axate pe citarea necorespunzătoare a reclamantei de către organul fiscal, administrarea părtinitoare și/sau neadministrarea probelor (Vol. II, f.d. 202-204).

Prin încheierile Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani din 09 octombrie 2020 s-au admis cererile reprezentantului reclamantei Svetlana Butnaru, avocatul Andrian Paladii cu privire la ridicarea excepției de neconstituționalitate și s-a sesizat Curtea Constituțională a Republicii Moldova în vederea realizării controlului constituționalității sintagmelor „Cu excepția cazurilor prevăzute la alin. (2)” prevăzută de art. 264 alin. (1) din Codul fiscal și „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 infrațiuni fiscale ori nu a fost prezentată” prevăzută de art. 264 alin. (2) din Codul fiscal, în temeiul art. 23 din Constituția Republicii Moldova (Dreptul fiecărui om de a-și cunoaște drepturile și îndatoririle) și art. 54 din Constituția Republicii Moldova (Restrângerea exercițiului unor drepturi sau ale unor libertăți) și realizarea controlului constituționalității a sintagmei „începând cu 1 ianuarie 2012” prevăzută de art. 226 din Codul fiscal, în temeiul art. 22 (neretroactivitatea legii) din Constituție, art. 23 (Dreptul fiecărui om de a-și cunoaște drepturile și îndatoririle) din Constituție și art. 54 (Restrângerea exercițiului unor drepturi sau al unor libertăți) din Constituție (vol. III, f.d. 49-54).

Prin deciziile Curții Constituționale a Republicii Moldova din 05 decembrie 2019 și respectiv 09 decembrie 2019 s-a declarat inadmisibile excepțiile de neconstituționalitate pe motiv că prevederile contestate nu sunt aplicabile la soluționarea cauzei de către instanța de judecată (vol. III, f.d. 66-71, 81-84).

Prin cererea de concretizare a pretențiilor din acțiune, reprezentantul reclamantei Svetlana Butnaru, avocatul Andrian Paladii a solicitat instanței, admiterea cererii de chemare în judecată cu anularea actelor contestate în baza art. 225 alin. (2) lit. c) din Codul administrativ, ca emise cu încălcarea termenului de prescripție (Vol. III, f.d. 85-86).

Prin hotărârea din 18 martie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, acțiunea depusă de Svetlana Butnaru împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind contestarea actelor administrative, a fost respinsă ca neîntemeiată (vol. III, f.d. 91, 98-122).

La 23 martie 2020 prima instanță a notificat părților la proces dispozitivul hotărârii din 18 martie 2021 (f.d. 92-94), iar la 17 aprilie 2020 Svetlana Butnaru, reprezentată de avocatul Andrian Paladii a depus cerere de apel (f.d.128-129, vol. III).

La 28 mai 2020, prin intermediul poștei electronice, prima instanță a notificat părților hotărârea motivată.

Prin încheierea din 22 iulie 2020 a Curții de Apel Chișinău a fost declarat inadmisibil apelul depus de Svetlana Butnaru, reprezentată de avocatul Andrian Paladii împotriva hotărârii din 18 martie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, deoarece motivarea apelului nu a fost depusă în termenul prevăzut de lege (f.d. 134-135, vol. III).

Prin decizia din 30 septembrie 2020 a Curții Supreme de Justiție a fost admis recursul declarat de Svetlana Butnaru, reprezentată de avocatul Andrian Paladii și a fost anulată încheierea din 22 iulie 2020 a Curții de Apel Chișinău cu restituirea cauzei la Curtea de Apel Chișinău spre rejudecarea problemei prin încheierea casată (f.d. 150-154, vol. III).

Ulterior, avocatul Serghei Rusu în interesele Svetlanei Butnaru a depus apel suplimentar, completări la cererea de apel, prin care a solicitat admiterea apelului, casarea hotărârii din 18 martie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani cu emiterea unei noi hotărâri de admitere a acțiunii.

Prin decizia din 12 iulie 2022 a Curții de Apel Chișinău a fost casată hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 18 martie 2020 și a fost emisă o nouă decizie prin care acțiunea depusă de Svetlana Butnaru împotriva Serviciului Fiscal de Stat a fost admisă și au fost anulate: decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 103 din 25 aprilie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comise de Svetlana Butnaru și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 227 din 05 iulie 2018 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 103 din 25 aprilie 2018.

La 22 iulie 2022 Serviciul Fiscal de Stat a depus cerere de recurs nemotivată, iar la 05 octombrie 2022 a depus cerere de recurs motivată împotriva deciziei din 12 iulie 2022 a Curții de Apel Chișinău, solicitând admiterea recursului, casarea deciziei contestate și emiterea unei noi hotărâri de menținere a soluției pronunțate de prima instanță (f.d.78, 80-84, vol. IV).

În motivarea recursului a indicat că, motivarea instanței de apel este neîntemeiată și declarativă, fiind în contradicție cu materialele cauzei și prevederile legale.

A susținut Serviciul Fiscal de Stat că a întreprins toate măsurile în limitele prevederilor legale, în scopul probării legalității actului administrativ contestat, or instanța de apel nu-și poate întemeia concluzia pe unele invocări ale intimatului, fără a se verifica corectitudinea acestora prin prisma materialelor anexate de către recurent.

Mai mult ca atât, conform dreptului discreționar, Serviciul Fiscal de Stat a luat în considerare probele potrivit cărora a fost posibilă stabilirea situației fiscale reale a contribuabilului.

Având în vedere cele menționate, actele administrative au fost emise de către Serviciul Fiscal de Stat, în conformitate cu legislația în vigoare.

În concluzie, a considerat decizia Curții de Apel Chișinău din 12 iulie 2022 neîntemeiată, concluziile instanței de apel fiind neconforme circumstanțelor cauzei, normele de drept material și procedural fiind aplicate/interpretate eronat, or la materialele cauzei sunt anexate probe concludente și pertinente care denotă legalitatea actelor emise de către Serviciul Fiscal de Stat, obligațiile fiscale calculate fiind proporționate încălcărilor comise.

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.

Conform 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 12 iulie 2022 și la 22 iulie 2022 a fost notificată Serviciului Fiscal de Stat, prin intermediul adresei electronice, dispozitivul deciziei (f.d. 75 vol. IV) și tot la 22 iulie 2022 Serviciul Fiscal de Stat a depus cererea de recurs nemotivată (f.d. 78, vol. IV).

La 12 septembrie 2022 a fost notificată Serviciului Fiscal de Stat decizia motivată a instanței de apel și la 05 octombrie 2022 Serviciul Fiscal de Stat au depus cererea de recurs motivată, solicitând admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel și emiterea unei noi decizii de menținere a hotărârii primei instanțe (f.d. 79-85, vol. VI).

În condițiile enunțate, recursul nemotivat depus la 22 iulie 2022 și cel motivat depus la 05 octombrie 2022 sunt în termen.

La 05 octombrie 2022 Curtea Supremă de Justiție a expediat în adresa Svetlanei Butnaru copia recursului motivat depus de Serviciul Fiscal de Stat cu înștiințarea despre necesitatea prezentării referinței (f.d. 89, vol. IV).

Prin încheierea din 16 noiembrie 2022 a Curții Supreme de Justiție recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat a fost numit spre examinare în complet de cinci judecători.

Conform 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 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 că recursul urmează a fi admis cu casarea integrală a deciziei din 12 iulie 2022 a Curții de Apel Chișinău și menținerea hotărârii

din 18 martie 2020 a Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani, din considerentele ce succed.

În conformitate cu 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.

Potrivit art. 21 alin. (1) din Codul administrativ, autoritățile publice și instanțele de judecată competente trebuie să acționeze în conformitate cu legea și alte acte normative.

Prin prisma 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.

La fel, aplicabile sunt și prevederile art. 244 alin. (2) coroborate cu art. 231 alin. (2) din Codul administrativ, conform cărora 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.

În sensul art. 219 alin. (1) din Codul administrativ, 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.

Colegiul lărgit notează că unul dintre principiile procedurii de contencios administrativ potrivit art. 36 din Codul administrativ, constituie principiul supremației dreptului, care prevede că instanța de judecată competentă să soluționeze acțiunile în contencios administrativ este obligată să respecte principiul supremației dreptului, în conformitate cu care demnitatea omului, drepturile și libertățile lui sunt considerate valori supreme și sunt garantate de stat. Instanțele de judecată competente aplică principiul supremației dreptului cu luarea în considerare a jurisprudenței Curții Europene pentru Drepturile Omului.

Conform jurisprudenței Curții Europene pentru Drepturile Omului instanța de judecată, potrivit regulilor unui proces echitabil, pornind de la aprecierea rolului determinant al concluziilor sale, are obligația să examineze efectiv problemele esențiale care îi sunt supuse aprecierii (cauza Hirro Balani c. Spaniei, nr.18064/91 din 09 decembrie 1994 §27).

Potrivit art.220 din Codul administrativ, obținerea probelor în procedura contenciosului administrativ are loc conform art.87–93. O cerere de solicitare a probei depusă în ședința de dezbateri judiciare se respinge printr-o încheiere care se pronunță în aceeași ședință. Încheierea se motivează verbal. Argumentele esențiale ale motivării se consemnează în procesul-verbal al ședinței. Probele obținute cu încălcarea legii nu au forță probantă și nu pot fi puse la baza hotărârii judecătorești.

De asemenea, articolul 93 din Codul administrativ stipulează că, fiecare participant probează faptele pe care își întemeiază pretenția. Prin derogare de la prevederile alin.(1), fiecare participant probează faptele atribuite exclusiv sferei sale. Reglementări suplimentare sau derogatorii sunt admisibile doar în baza prevederilor legale.

Totodată, conform art.1 alin.(2) din Legea contenciosului administrativ nr.793 din 10 februarie 2000, (abrogată la 01 aprilie 2019, dar aplicabilă speței la data adresării în judecată cu prezentele acțiuni), orice persoană care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, de către o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri, se poate adresa instanței de contencios administrativ competente pentru a obține anularea actului, recunoașterea dreptului pretins și repararea pagubei ce i-a fost cauzată.

Potrivit art.3 alin.(1) și (2) din aceeași Lege, obiect al acțiunii în contenciosul administrativ îl constituie actele administrative, cu caracter normativ și individual, prin care este vătămat un drept recunoscut de lege al unei persoane, inclusiv al unui terț, emise de: a) autoritățile publice și autoritățile asimilate acestora în sensul prezentei legi; b) subdiviziunile autorităților publice; c) funcționarii din structurile specificate la lit.a) și b). Obiect al acțiunii în contenciosul administrativ poate fi și nesoluționarea în termenul legal a unei cereri referitoare la un drept recunoscut de lege.

Reieșind din prevederile art.14 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ, persoana care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, printr-un act administrativ va solicita, printr-o cerere prealabilă, autorității publice emitente, în termen de 30 de zile de la data comunicării actului, revocarea, în tot sau în parte, a acestuia, în cazul în care legea nu dispune altfel.

Din dispozițiile art.16 alin.(1) din aceeași Lege, rezultă că, persoana care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, printr-un act administrativ și nu este mulțumită de răspunsul primit la cererea prealabilă sau nu a primit nici un răspuns în termenul prevăzut de lege, este în drept să sesizeze instanța de contencios administrativ competentă pentru anularea, în tot sau în parte, a actului respectiv și repararea pagubei cauzate.

Din materialele cauzei rezultă că, în baza deciziei Serviciului Fiscal de Stat privind inițierea controlului fiscal nr.05/5-56 din 06 decembrie 2017, inspectorii principali din cadrul Direcției persoane fizice din cadrul Direcției generale administrare contribuabili mari a SFS, au 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 a persoanei fizice Svetlana Butnaru pentru perioadele fiscale 2012-2016.

Controlul fiscal a fost inițiat în temeiul art.226<sup>14</sup> alin.(6) și art.226<sup>15</sup> din Codul fiscal și rezultatelor verificării fiscale prealabile, consemnate în Raportul de verificare fiscală prealabilă nr.26-05/5-10-1333 din 05 decembrie 2017.

Rezultatul controlului a fost constatat și reflectat în Actul de control fiscal din 29 martie 2018 nr.5-686062 prelungit pe formularul nr.5-686063 (f.d.18-26, vol.I), notificat Svetlanei Butnaru la 30 martie 2018 (f.d. 26, vol. I), care a fost contestat de către ultima la 11 aprilie 2018 prin depunerea dezacordului la Serviciul Fiscal de Stat (f.d.29-31 vol.I). La 17 aprilie 2018 Svetlana Butnaru a depus cerere privind audierea persoanelor fizice Vladislav Musteață, Igor Paiu, Serghei Cunețchi pe marginea tranzacțiilor vizînd bunuri imobile din mun. Chișinău, str. Mușatinilor, 12 (f.d. 32-33,34-35, 36, vol. I).

Urmare a controlului fiscal efectuat la reclamanta Svetlana Butnaru, la 25 aprilie 2018, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr.103 „Asupra cazului de încălcare fiscală de către Svetlana Butnaru” (f.d.34-43, vol.I), notificată reclamantei prin intermediul oficiului poștal la 02 mai 2018, fapt ce se confirmă prin extrasul de pe [www.poșta.md](http://www.poșta.md).

Prin decizia nr.103 din 25 aprilie 2018 a Serviciului Fiscal de Stat, s-a dispus de a calcula și încasa din contul Svetlanei Butnaru la buget suma de 1477429 de lei impozit pe venit estimat nedeclarat pentru perioada fiscală A/2016; aferent încălcărilor fiscale s-a aplicat majorare de întârziere pentru neachitarea impozitului pe venitul estimat pentru perioada fiscală A/2016 conform prevederilor art.228 alin.(2) și (3) din Codul fiscal, în sumă de 1194 328 de lei, și s-a aplicat aferent încălcărilor fiscale amenzi în sumă de 1 477 429 de lei, conform prevederilor art.261 alin.(5) din Codul fiscal egală cu suma impozitului pe venit nedeclarat pentru perioada fiscală A/2016 - 3000 de lei, conform prevederilor art.253 alin.(9) din Codul fiscal pentru neexecutarea condițiilor prevăzute la art. 226<sup>15</sup> alin.(2) din Codul fiscal - 1000 de lei, conform prevederilor art.260 alin.(1) din Codul fiscal pentru neprezentarea declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit (Forma CETI5) pentru perioada fiscală A/2016.

Nefiind de acord cu decizia nr.103 din 25 aprilie 2018 a Serviciului Fiscal de Stat, la 10 mai 2018 și suplimentar la 28 mai 2018 Svetlana Butnaru a depus contestație la Serviciul Fiscal de Stat, solicitând anularea acesteia (f.d.45-49, vol.I).

Examinând contestația depusă de Svetlana Butnaru împotriva deciziei nr.103 din 25 aprilie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale, precum și materialele aferente controlului fiscal, la 05 iulie 2018 Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr.227 „Pe marginea contestației împotriva deciziei nr.103 din 25 aprilie 2018 emisă de Serviciul Fiscal de Stat”, prin care a respins ca neîntemeiată contestația depusă de Svetlana Butnaru în lipsa temeiului legal de anulare sau modificare a deciziei contestate (f.d.50-52, vol.I).

Respectiv, la 01 august 2018 Svetlana Butnaru a depus prezenta acțiune de contencios administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat, prin care a solicitat anularea deciziei nr. 103 din 25 aprilie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale, precum și anularea deciziei nr. 227 din 05 iulie 2018 privind respingerea contestației.

Fiind investită cu judecarea cauzei în fond, prima instanță a ajuns la concluzia respingerii acțiunii depuse de Svetlana Butnaru (f.d. 98-122, vol. III).

Examinând cauza în ordine de apel, Curtea de Apel Chișinău, prin decizia din 12 iulie 2022 a admis apelul depus de către Svetlana Butnaru, a casat hotărârea din 18 martie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și a emis o nouă decizie prin care a admis acțiunea depusă de Svetlana Butnaru cu anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 103 din 25 aprilie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comise de Svetlana Butnaru și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 227 din 05 iulie 2018 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 103 din 25 aprilie 2018 (f.d.66, 67-74, vol.IV).

La adoptarea soluției sale, instanța de apel a menționat că, procedura prealabilă inițierii controlului fiscal nu a fost respectată de Serviciul Fiscal de Stat, astfel, că actele

administrative contestate de Svetlana Butnaru sunt afectate de vicii de legalitate și în consecință urmează a fi anulate.

Instanța de apel a enunțat că reieșind din prevederile art. 225 alin. (1), 189 alin. (2) și (3) și 146 din Codul fiscal presupune existența unui act de constatare sau alt document fie al lipsei contabilității, sau al ținerii neconforme a contabilității sau a lipsei dărilor de seamă, însă asemenea acte nu au fost prezentate la materialele cauzei, ceea ce denotă că recurgerea la prevederile Capitolului 11<sup>1</sup>, prin prisma efectuării controlului fiscal cu utilizarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil al persoanelor fizice a fost una neîntemeiată și atrage nulitatea actelor contestate.

Mai mult, a reținut instanța de apel că, în cadrul controlului fiscal, contribuabilul Svetlana Butnaru a prezentat inspectorilor fiscali contractele privind investițiile în construcția spațiului locativ, în conținutul cărora este indicat prețul imobilelor în construcția cărora s-au investit mijloace financiare, situație ce denotă, că aplicarea metodelor și surselor indirecte de estimare a venitului impozabil, este nejustificată.

Completul specializat al instanței de apel a reiterat, că la efectuarea controlului fiscal și emiterea deciziei de aplicare a sancțiunilor fiscale, Serviciul Fiscal de Stat a lăsat fără o apreciere pct. 7.1 din contractele privind investițiile în construcția spațiului locativ, care stabilește că, la momentul încheierii contractului, prețul suprafeței totale a apartamentului constituie 507 080 de lei, achitat de deplin până la semnarea prezentului contract. Or, din această clauză contractuală, nu este posibilă identificarea perioadei temporale de achitare a prețului apartamentelor, nefiind cert stabilit, că plata s-a efectuat pe parcursul anului 2016, sau în perioadele fiscale anterioare.

Concomitent, a mai reținut instanța de apel că, în cadrul controlului fiscal, Butnaru Svetlana a înaintat cereri de audiere a martorilor Cunețchi Serghei și Paiu Igor, persoane care, după cum susține apelanta, putea confirma argumentele expuse în dezacord și, în același timp, erau de natură să confirme, că beneficiar final al contractelor de investiție era o altă persoană, însă, Serviciul Fiscal de Stat a respins aceste cereri.

În opinia Completului specializat al instanței de apel, respingerea cererii de audiere a martorilor de către Serviciul Fiscal de Stat, constituie o acțiune nejustificată și neîntemeiată, or, pentru justa soluționare a cazului, organul fiscal este obligat să stabilească toate circumstanțele importante.

De asemenea, instanța de apel a stabilit că atât în decizia de aplicare a sancțiunilor fiscale, cât și în decizia pe marginea contestației, organul fiscal a invocat precum că, nu era necesară audierea martorilor și, în același timp, a invocat că contribuabilul nu a prezentat probe care să confirme argumentele expuse în contestație.

Instanța de apel a considerat drept neîntemeiate aceste concluzii ale organului fiscal, în condițiile în care, argumentele invocate de contribuabilul Svetlana Butnaru în dezacord și contestație, puteau fi supuse examinării doar în cumul cu declarațiile celor doi martori solicitați de a fi audiați. Or, în cererea contribuabilului prin care s-a solicitat audierea martor Musteață Vladislav, Paiu Igor și Cunețchi Serghei, s-a indicat în mod expres, că la tranzacționarea bunurilor imobile situate la adresa mun. Chișinău, xxxxxx, Svetlana Butnaru a acționat exclusiv în interesul altor persoane.

Aceste declarații ale contribuabilului sunt de o importanță majoră și urmau a fi clarificate în cadrul controlului fiscal, așa cum, potrivit art. 136 Codul Fiscal, Serviciul Fiscal de Stat este obligat să depună diligența necesară pentru examinarea obiectivă a oricărui caz de încălcare a legislației fiscale.

Completul instanței de apel a mai reiterat, că Serviciul Fiscal de Stat urma să examineze comparativ informațiile prezentate de contribuabil, cu privire la implicarea angajaților și interesului direct al SRL „Proimobil Grup” în desfășurarea tranzacțiilor din numele Svetlanei Butnaru, totodată și să-i audieze pe Paiu Igor și Cunetchi Serghei cu privire la tranzacțiile referitoare la bunurile imobile din str. Mușatinilor 12, mun. Chișinău, or, necitarea persoanelor indicate, în contextul stabilirii circumstanțelor juste a veniturilor contribuabilului, dovedește lipsa imparțialității autorității fiscale în examinarea corectitudinii contribuabilului Svetlana Butnaru, fapt inadmisibil.

Mai mult, instanța de apel a remarcat, că pornind de la atribuțiile autorității fiscale, scopul controlului fiscal este stabilirea obiectivă a circumstanțelor la determinarea venitului, ceea ce nu a fost respectat în cazul contribuabilului Svetlana Butnaru.

În consecință, instanța de apel a conchis că, necitarea persoanelor indicate de contribuabil, constituie o ignorare neîntemeiată a cerințelor contribuabilului de colectare a probelor din partea inspectorilor fiscali care au întocmit actul de control din 29 martie 2018 și a celor care examinează cazul de încălcare fiscală a contribuabilului Butnaru Svetlana.

Colegiul instanței de apel a indicat că, la caz nu se regăsesc anexate materiale confirmative privind suma constatată, or inspectorii fiscali, urmau prin art. 226<sup>15</sup> alin. (22) Cod fiscal să determine valoarea estimativă a obiectului impozabil în baza probelor acumulate.

De asemenea, este important de menționat că, contrar art. 226<sup>15</sup> alin. (11) Cod fiscal, nu este clar când a fost efectuată selectarea persoanei fizice, respectiv dispunerea verificării prealabile, iar termenul de efectuare a controlului a fost încălcat.

Tot aici, instanța de apel a menționat că, controlul fiscal se va iniția nu mai devreme de 15 zile de la data înmânării procesului-verbal de înștiințare, cu prezentarea deciziei privind inițierea controlului fiscal, or, la materialele cauzei nu au fost anexate asemenea acte.

Astfel, reieșind din cele menționate supra, instanța de apel a constatat că decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.103 din 25 aprilie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de Butnaru Svetlana și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.227 din 5 iulie 2018 pe marginea contestației împotriva deciziei nr.103 din 25 aprilie 2018 au fost emise în rezultatul aplicării greșite a normelor materiale relevante speței și insuficientă a cercetării stării de fapt.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție analizând materialele dosarului în coraport cu normele juridice ce guvernează raportul juridic litigios, ajunge la concluzia că soluția instanței de apel este eronată, pe când concluzia primei instanțe privind respingerea acțiunii ca fiind neîntemeiată este

justă, având la bază cumulul dovezilor administrate în cadrul dezbaterilor judiciare, cărora le-a fost dată aprecierea juridică cuvenită.

Conform art.1 alin.(1) –(3) 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.

Potrivit art.8 alin.(2) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat: c) să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte Serviciului Fiscal de Stat și serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență în conformitate cu cerințele legislației, să efectueze încasările bănești în numerar prin intermediul echipamentelor de casă și de control, respectând reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor bănești în numerar fără aplicarea echipamentelor de casă și de control; e) 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.

Din prevederile art.83 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, dreptul de a prezenta declarația cu privire la impozitul pe venit îl au toți contribuabilii. Sunt obligați să prezinte declarația cu privire la impozitul pe venit persoanele fizice (cetățenii Republicii Moldova, cetățenii străini, apatrizii, inclusiv membrii societăților și acționarii fondurilor de investiții) care au obligații privind achitarea impozitului.

În același timp, potrivit alin.(4) al art.83 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).

Reieșind din prevederile art.87 alin.(1) din Codul fiscal, 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).

Conform art.225 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal, în cadrul controlului fiscal, pentru a determina corectitudinea calculării sumei obligației fiscale, autoritatea care efectuează controlul fiscal poate folosi, în cazurile prevăzute la art.189 alin.(2) și (3), metode și surse indirecte, conform legii. Metodele și sursele indirecte de estimare a obligațiilor fiscale se folosesc și în cadrul administrării fiscale ca urmare a instituirii posturilor fiscale în conformitate cu art.146.

Metodele și sursele indirecte includ:

- a) tipul și natura activităților practicate de contribuabil;
- b) mărimea capitalului contribuabilului;
- c) veniturile din vânzări ale contribuabilului, inclusiv cele constatate în cadrul posturilor fiscale;
- d) numărul de angajați ai contribuabilului, precum și fondul de remunerare a muncii și alte recompense;
- e) categoria clienților contribuabilului și numărul lor;
- f) diferența dintre caracteristicile cantitative și cele calitative ale materiei prime, ale altor materiale procurate și ale celor folosite în producție;
- g) analiza schimbării valorii nete a proprietății contribuabilului;
- h) chiria imobilului folosit de contribuabil în afaceri;
- i) rulajul mijloacelor bănești și soldul lor pe conturile bancare ale contribuabilului;
- j) compararea cheltuielilor contribuabilului cu veniturile lui;
- k) venitul altor persoane care activează în aceleași condiție sau în condiții similare cu cele ale contribuabilului;
- l) proprietatea persoanei cu funcție de răspundere (locuința, automobilul etc.) procurată sau folosită în scopuri personale, starea ei fizică, apartenența persoanei la diferite cercuri, numărul personalului ei casnic;
- m) informații de la instituțiile financiare (sucursale sau filiale ale acestora), birourile notariale, organele vamale, organele poliției, Agenția Servicii Publice, bursele de valori privind tranzacțiile și operațiunile efectuate de contribuabil și datele despre el;
- m1) indicatorii contoarelor de evidență a elementelor de costuri și cheltuieli;
- m2) capacitatea normativă a utilajului de producție/prelucrare;
- n) alte obiective, procese și fenomene, informații și date care denotă suma obligației fiscale a contribuabilului, prevăzute în prezentul cod.

Articolul 226<sup>1</sup> pct.1)-pct.4) din Codul fiscal, definește următoarele noțiuni:

metodă indirectă de estimare – se înțelege metodă de determinare a venitului impozabil estimat prin intermediul analizei situației fiscale a persoanei fizice, conform art.2266 alin.(1);

sursă indirectă de informație – orice sursă pasibilă să furnizeze documente, informații, explicații și/sau alte probe referitoare la persoana fizică supusă verificării și/sau referitoare la situații similare produse în condiție similare relevante pentru estimarea venitului impozabil prin metode indirecte.

situație fiscală – stare fiscală reală a persoanei fizice pe perioada verificată, care se exprimă prin totalitatea caracteristicilor cantitative, calitative și/sau valorice ale elementelor enumerate la art.6 alin.(9) și a relațiilor cu bugetul public național.

venit impozabil estimat – venit impozabil apreciat (rezultat) prin aplicarea metodelor indirecte de estimare.

Potrivit art.226<sup>3</sup> din Codul fiscal, subiecți ai estimării prin metode indirecte sunt persoanele fizice rezidente cetățeni ai Republicii Moldova care depășesc riscul minim acceptat, stabilit la art.226<sup>13</sup> alin.(11).

Din articolul 226<sup>4</sup> rezultă că, obiecte ale estimării prin metode indirecte sunt orice venituri obținute de subiecții estimării începând cu 1 ianuarie 2012.

Conform art.226<sup>5</sup> din Codul fiscal, impozitarea venitului impozabil estimat se efectuează în modul general stabilit de legislația fiscală pentru impozitarea pe venit a persoanelor fizice.

Din dispozițiile art.226<sup>6</sup> alin.(1)-(4) din Codul fiscal rezultă că, 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. La determinarea venitului impozabil estimat se va ține cont, de veniturile neimpozabile conform art.20 obținute după 1 ianuarie 2012 și de veniturile ce au fost impozitate final la sursa de plată.

Potrivit art.226<sup>9</sup> alin.(1) din Codul fiscal, metoda fluxului mijloacelor bănești constă în compararea intrărilor/ieșirilor de sume în/din conturile bancare, precum și a intrărilor/ieșirilor de sume în numerar, cu sursele de venit și utilizarea acestora.

Reieșind din prevederile art.226<sup>11</sup> alin.(1) din Codul fiscal, în scopul determinării venitului impozabil estimat, pot fi utilizate următoarele surse indirecte:

a) informații de la instituții financiare (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 condiție similare;

b) informații deținute de persoane fizice și juridice referitoare la bunuri, lucrări, servicii și mijloace bănești comercializate și/sau transmise cu titlu gratuit, referitoare la mijloacele bănești sau bunurile materiale procurate și/sau primite de persoana fizică supusă verificării;

- c) informația disponibilă din sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat;

d) informația sau alte probe obținute de Serviciul Fiscal de Stat prin utilizarea mijloacelor speciale, prin analize, măsurări, comparări, cercetări;

e) alte documente, informații, explicații și/sau alte probe obținute atât de la persoanele terțe, cât și de la persoana fizică supusă verificării.

În corespundere cu art.226<sup>14</sup> alin.(1), (4), (5) și (6) 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.

Prin verificarea prealabilă se stabilește:

a) mărimea diferenței dintre venitul impozabil estimat, determinat din situația fiscală prealabilă constatată și venitul impozabil declarat de persoana fizică;

b) necesitatea efectuării controlului fiscal sau încetării procedurii de determinare a venitului impozabil estimat.

Rezultatele verificării fiscale prealabile se consemnează într-un raport de verificare fiscală prealabilă.

Raportul de verificare fiscală prealabilă va conține toate constatările stabilite de Serviciul Fiscal de Stat pe perioada desfășurării verificării, precum și propunerea de inițiere a controlului fiscal sau de încetare a procedurii de verificare. După examinarea raportului de verificare fiscală prealabilă, conducătorul Serviciului Fiscal de Stat emite decizia privind inițierea controlului fiscal sau privind încetarea procedurii de determinare a venitului impozabil estimat.

Potrivit art.226<sup>15</sup> alin.(1)-(5), alin.(10) din Codul fiscal, în baza deciziei de inițiere a controlului fiscal, Serviciul Fiscal de Stat citează persoana fizică supusă verificării pentru a o înștiința despre inițierea controlului fiscal. Citația se va emite în conformitate cu prevederile art.226 alin.(1)-(3). Persoana citată este obligată să prezinte, până la inițierea controlului fiscal, declarația cu privire la proprietate conform formularului și modului stabilit de Ministerul Finanțelor. La data prezentării persoanei fizice citate, Serviciul Fiscal de Stat o va anunța despre rezultatele verificării fiscale prealabile și despre inițierea controlului fiscal. În final se va întocmi un proces-verbal de înștiințare, în care se va menționa:

a) temeiul inițierii controlului fiscal;

b) data efectuării controlului fiscal;

c) perioada ce urmează a fi supusă verificării;

d) posibilitatea de a solicita amânarea datei începerii controlului fiscal;

e) dreptul persoanei fizice de a fi reprezentată conform prevederilor art.244;

f) materialele anexate la procesul-verbal;

f1) obligația de a prezenta toate probele relevante pentru obiectul controlului fiscal până la inițierea controlului fiscal sau până la finalizarea controlului fiscal;

g) alte date relevante.

La procesul-verbal de înștiințare se anexează:

a) extrasul din raportul de verificare fiscală prealabilă ce conține concluziile verificării care au stat la baza luării deciziei de inițiere a controlului fiscal;

b) carta contribuabilului.

Procesul-verbal de înștiințare se contrasemnează de ambele părți, un exemplar al căruia, cu anexe, se înmânează persoanei fizice.

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.

Totodată, art.226<sup>15</sup> alin.(19)-(23) din Codul fiscal statuează că, 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.

La actul de control fiscal se anexează materialele ce au stat la baza rezultatelor stabilite.

Examinarea cazurilor de încălcare fiscală și contestarea deciziei pronunțate se vor efectua în condițiile generale stabilite de prezentul cod.

Dacă documentele, informațiile, explicațiile și/sau alte probe prezentate de persoana fizică sunt 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.

Dacă persoana fizică supusă verificării va fi de acord, la orice etapă, cu obligațiile fiscale estimate și le va achita, controlul fiscal nu va fi inițiat sau, în cazul în care a fost inițiat, va fi finisat prin emiterea deciziei corespunzătoare, fără aplicarea amenzilor fiscale.

Conform 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 în mărime de 3000 de lei.

Potrivit art.260 alin.(1) din Codul fiscal, neprezentarea dării de seamă fiscale se sancționează cu o amendă în mărime de 1000 lei pentru fiecare dare de seamă fiscală neprezentată, dar nu mai mult de 10000 lei pentru toate dările de seamă fiscale neprezentate.

Iar, din dispozițiile art.261 alin.(5) din Codul fiscal rezultă că, eschivarea de la calculul și de la plata impozitelor, taxelor se sancționează cu o amendă în mărimea impozitului, taxei nedeclarate.

Astfel, după cum rezultă din actele cauzei, inspectorii principali ai Direcției persoane fizice din cadrul Direcției generale administrare contribuabili mari a Serviciului Fiscal de Stat în baza deciziei SFS privind inițierea controlului fiscal nr.05/5-56 din 06 decembrie 2017, au efectuat 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 al persoanei fizice Svetlana Butnaru, pentru perioadele fiscale 2012 - 2016.

S-a stabilit că Svetlana Butnaru are înregistrată viza de domiciliul în mun.Chișinău, xxxxxx, cu statut de rezident, în rezultatul analizei datelor prezentate de către sursele

indirecte de informații, s-a identificat că în perioada fiscală 2016, contribuabilul respectiv a deținut statut de subiect al impunerii prin metode indirecte.

Se reține 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 rezultatelor verificării fiscale prealabile, consemnate în Raportul de verificare fiscală prealabilă nr.26-05/5-10-1333 din 05 decembrie 2017.

În cadrul controlului fiscal (act de control nr.5-686062, prelungit pe formularul nr.5-686063 din 29 martie 2018) efectuat prin metoda verificării tematice cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, al corectitudinii calculării, declarării și achitării impozitului pe venit al persoanei fizice Svetlana Butnaru, pentru perioada fiscală 2016, organul fiscal a constatat că, ultima a avut obligația de a declara și de a achita, potrivit veniturile obținute în anul 2016, conform constatărilor stabilite în actul de control.

Organul fiscal a constatat că, contrar prevederilor art.8 alin.(2) lit. c) și e) din Codul fiscal, Svetlana Butnaru s-a eschivat de la calculul și achitarea impozitului pe venit pentru anul 2016 cu suma 1 477.429 de lei, neconformându-se astfel prevederilor art.226<sup>15</sup> alin.(2) din Codul fiscal și nu a prezentat declarația persoanei fizice cu privire la proprietate pentru anul 2016.

Mai mult, cu respectarea prevederilor art.226<sup>15</sup> alin.(1) din Codul fiscal, Svetlanei Butnaru i-a fost remisă citația seria D nr.172897 din 05 decembrie 2017 cu privire la invitarea la sediul Serviciului Fiscal de Stat pentru data 15 decembrie 2017 pentru a fi înștiințată despre inițierea în privința ei a controlului fiscal cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil pentru perioada fiscală A/2016.

Intimata Svetlana Butnaru s-a prezentat la sediul SFS pentru a fi înștiințată despre inițierea controlului fiscal, căreia i s-a explicat dreptul de a fi reprezentată conform prevederilor art.244 din Codul fiscal, cât și obligația și de a prezenta toate probele relevante pentru obiectul controlului fiscal până la inițierea controlului fiscal sau până la finalizarea controlului fiscal și s-a înmânat decizia SFS privind inițierea controlului fiscal nr. 05/5-56 din 06 decembrie 2017.

Subsecvent, contribuabilei i s-a explicat că este în drept să beneficieze de drepturile sale și să prezinte explicații referitoare la calcularea și achitarea impozitelor și taxelor și conform prevederilor art.226<sup>15</sup> alin.(16) din Codul fiscal, respectiv s-a explicat intimatei dreptul la colaborare cu SFS și prezentarea oricăror documente, informații, explicații și/sau altor probe relevante pentru stabilirea situației fiscale.

Însă, Svetlana Butnaru nu s-a conformat prevederilor art. 226<sup>15</sup> alin. (2) din Codul fiscal și nu a prezentat declarațiile persoanei fizice cu privire la proprietate pentru perioadele fiscale 2012-2016.

În temeiul art.134 alin. (1), art. 226 alin. (5)-(7), art. 226<sup>11</sup> și 226<sup>15</sup> alin.(22) din Codul fiscal, organul fiscal a solicitat autorităților competente, informații și documentele necesare pentru efectuarea controlului fiscal.

Astfel, valoarea estimată a obiectului impozabil a fost determinată în baza următoarelor informații:

- informația deținută din Sistemul Informațional al Serviciului Fiscal de Stat;

- date din Sistemul Informațional al Agenției Servicii Publice privind înscrierile efectuate pe numele persoanei fizice, Svetlana Butnaru, în Registrul bunurilor imobile în perioada anului 2016;
- informația prezentată de către Agenția Servicii Publice privind tranzacțiile cu mijloacele de transport efectuate de către persoana fizică, Svetlana Butnaru, în perioada A/2016;
- înscrisurile prezentate de către organele de drept privind dobândirea/instrăinarea bunurilor imobile, investirea mijloacelor bănești în construcția bunurilor imobile/cesionarea drepturilor de creanță asupra bunurilor imobile și acordarea/obținerea împrumuturilor de mijloace bănești parte a cărora figurează persoana fizică, Svetlana Butnaru;
- înscrisurile prezentate benevol de către persoana fizică supusă controlului fiscal;
- informația prezentată de către instituțiile financiare conform prevederilor art.226 din Codul fiscal;
- informația prezentată de către notari conform prevederilor art.92 alin.(9) și art.22611 alin.(2) din Codul fiscal;
- calculele cheltuielilor suportate de către persoana fizică, Svetlana Butnaru, conform Hotărârii Guvernului nr.770 din 02.07.2007 pentru aprobarea tarifelor la serviciile prestate de Î.S. „Cadastru” și filialele acesteia, și Legii taxei de stat nr. 1216-din 03.12.1992.

Cu toate acestea, intimata Svetlana Butnaru, contrar art.8 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, nu a declarat și nu a achitat impozitul pe venit pentru anul fiscal 2016.

Drept consecință, s-a constatat că Svetlana Butnaru nu s-a conformat și respectiv nu a prezentat declarația persoanei fizice cu privire la proprietate, pentru perioada fiscală A/2016, prin ce au fost încălcate prevederile art.226<sup>15</sup> alin.(2) din Codul fiscal, care stipulează că, persoana citată este obligată să prezinte, până la inițierea controlului fiscal, declarația cu privire la proprietate conform formularului și modului stabilit de Ministerul Finanțelor.

Conform informațiilor prezentate de notari, cât și a informațiilor prezentate de către SRL „Ascomix” pe parcursul anului 2016 persoana fizică Svetlana Butnaru a înregistrat 34 operațiuni de investire în construcția spațiului locativ /cesiune a drepturilor de creanță ce rezultă din contractele de investire în construcția spațiului locativ.

La data de 04 aprilie 2016 Svetlana Butnaru a investit în construcția apartamentelor nr. nr. 50, 51, 55, 59, 62, 63, 66 (7 apartamente) situate în mun. Chișinău, str. xxxxxx, în valoare totală de 3.549.560 de lei. Contractele privind investițiile în construcția spațiului locativ aferente acestor bunuri imobile au fost semnate personal de către persoana fizică Svetlana Butnaru. Conform pct. 7 al acestor contracte, achitarea pentru imobile a fost efectuată integral pînă la semnarea contractelor.

Conform actului de control nr. 3-568612 din 09 ianuarie 2018 întocmit în rezultatul controlului fiscal de contrapunere efectuat la SRL „Ascomix”, se constată că achitarea pentru apartamente a fost efectuată de către persoana fizică supusă controlului în

numerar la contul bancar al întreprinderii. Achitare este confirmată prin ordinele de plată nr. nr. 581, 589, 591, 593, 596, 603 din 05 aprilie 2016.

La data de 14 aprilie 2016 Svetlana Butnaru a investit în construcția apartamentelor nr. nr. 70, 71, 74, 75, 78, 79, 82, 82, 83, 86, 87 (10 apartamente) situate în mun. Chișinău, str. xxxxxx, în valoare totală de 4.864.552 de lei. Contractele privind investițiile în construcția spațiului locativ aferente acestor bunuri imobile au fost semnate din numele persoanei fizice Svetlanei Butnaru, care a fost reprezentată de către persoana fizică Igor Paiu. Achitarea pentru apartamentele procurate de către Svetlana Butnaru a fost efectuată în numerar la contul bancar al întreprinderii SRL „Ascomix”, fapt confirmat prin ordinele de plată nr. nr. 383, 385, 387, 393, 391, 397, 401, 403, 405 din 14 aprilie 2016.

Ulterior drepturile de creanță ce decurg din contractele de investiții aferente bunurilor enumerate au fost cesionate altor persoane fizice prin intermediul lui Serghei Cunețchi pe numele căruia Svetlana Butnaru a eliberat procuri.

Din explicațiile date de Svetlana Butnaru la 07 martie 2018 la IFS a fost invocat că tranzacțiile respective au fost efectuate în numele și beneficiul persoanei fizice Vladislav Musteață din sursele financiare ale acestuia, prin intermediul persoanelor fizice Serghei Cunețchi și Igor Paiu, pe numele cărora intimata a eliberat procuri.

Astfel, analizând succesiunea cronologică a operațiunilor efectuate în anul 2016 de către Svetlana Butnaru s-a constatat că la data de 14 aprilie 2016 a fost utilizată suma maximală a mijloacelor bănești care nu au fost confirmate documentar pentru investirea în construcția spațiilor locative (17 apartamente situate în mun. Chișinău, str. xxxxxx) și constituie suma de 8,217.567 de lei, ceea ce reprezintă venitul estimat nedeclarat pentru anul 2016.

Potrivit art.189 alin.(1) și alin.(3) din Codul fiscal, care stipulează că, 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, organul fiscal a fost calculat impozitul pe venit estimat cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, pentru perioada A/2016, cu respectarea art.33, art.35 și art.15 lit.a) din Codul fiscal, în mărime de 7% și 18%, ținând cont de scutirile la care are dreptul persoana fizică Svetlana Butnaru, în sumă de 1477429 de lei.

Astfel, în cadrul controlului fiscal cert s-a constatat încălcarea prevederilor art.8 alin.(2) lit.c), art.83 alin.(2) lit.a) și art.87 alin.(1) din Codul fiscal, pentru neprezentarea declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit, pentru perioada fiscală A/2016; neachitarea în termenii stabiliți a impozitului pe venit pentru perioada fiscală A/2016, în sumă de 1477429 de lei și eschivarea de la calculul și plata impozitului pe venit în sumă de 1477429 de lei, pentru perioada fiscală A/2016.

Verificând actele administrative contestate în raport cu circumstanțele de fapt nominalizate supra, Colegiul lărgit constată că, Serviciul Fiscal de Stat corect și

întemeiat, în rezultatul controlului fiscal a efectuat prin metoda verificării tematice, cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, al corectitudinii calculării, declarării și achitării impozitului pe venit al persoanei fizice Svetlana Butnaru, pentru perioada fiscală 2016, a calculat și a încasat la buget din contul contribuabilului respectiv suma de 1477429 de lei ce constituie impozitul pe venit estimat nedeclarat de către ultima pentru perioada fiscală A/2016, inclusiv amenzile pentru încălcarea legislației fiscale în suma de 1477429 de lei conform art.261 alin.(5) din Codul fiscal, egală cu suma impozitului pe venit nedeclarat pentru perioada fiscală A/2016, 3000 de lei conform art.253 alin.(9) din Codul fiscal pentru neexecutarea condițiilor prevăzute la art.226<sup>15</sup> alin.(2) din Codul fiscal și 1000 de lei conform art.260 alin.(1) din Codul fiscal, pentru neprezentarea declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit (Forma CET15) pentru perioada fiscală A/2016.

Or, în rezultatul controlului fiscal cu certitudine s-a constatat încălcarea de către contribuabilul Svetlana Butnaru a prevederilor art.8 alin.(2) lit.c), art.83 alin.(2) lit.a) și art.87 alin.(1) din Codul fiscal, prin eschivarea de la calcul și de la plată a impozitului pe venit în sumă de 1477429 de lei realizat în perioada fiscală A/2016.

Sub acest aspect, Colegiul lărgit consideră drept neîntemeiate argumentele instanței de apel precum că, nu a fost respectat de către Serviciul Fiscal de Stat procedura prealabilă inițierii controlului fiscal prevăzută de art. 226<sup>14</sup> Codul fiscal și că nu au fost invitați și audiați de către inspectorii fiscali a martorilor Igor Paiu și Serghei Cunețchi cu privire la tranzacțiile referitoare la bunurile imobile din str. xxxxxx, mun. Chișinău, deoarece potrivit art.226<sup>15</sup> alin.(22) din Codul fiscal, dacă documentele, informațiile, explicațiile și/sau alte probe prezentate de persoana fizică sunt 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.

Prin urmare, valoarea estimată a obiectului impozabil a fost determinată în baza informațiilor indicate în decizia contestată nr.103 din 25 aprilie 2018 a Serviciului Fiscal de Stat, și anume, informația deținută în Sistemul Informațional al Serviciului Fiscal de Stat; datele din Sistemul Informațional al Agenției Servicii Publice privind înscrierile efectuate pe numele persoanei fizice, Svetlana Butnaru, în Registrul bunurilor imobile în perioada anului 2016; informația prezentată de către Agenția Servicii Publice privind tranzacțiile cu mijloacele de transport efectuate de către persoana fizică, Svetlana Butnaru, în perioada A/2016; înscrisurile prezentate de către organele de drept privind dobândirea/înstrăinarea bunurilor imobile, investirea mijloacelor bănești în construcția bunurilor imobile/cesionarea drepturilor de creanță asupra bunurilor imobile și acordarea/obținerea împrumuturilor de mijloace bănești parte a cărora figurează persoana fizică Svetlana Butnaru; înscrisurile prezentate benevol de către persoana fizică supusă controlului fiscal, informația prezentată de către instituțiile financiare conform prevederilor art.226 din Codul fiscal și informația prezentată de către notari conform prevederilor art.92 alin.(9) și art.226<sup>11</sup> alin.(2) din Codul fiscal.

Astfel, luând în considerație faptul că contribuabilul persoana fizică Svetlana Butnaru, nu s-a conformat prevederilor art.226<sup>15</sup> alin. (10) și alin. (16) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat a determinat venitul impozabil estimat în baza probelor reale acumulate.

Distinct, se reține că Curtea Constituțională în hotărârea nr.20 din 04 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.

Din cele enunțate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție 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 Svetlana Butnaru.

Prin urmare, raportând circumstanțele faptice relevate supra normelor de drept precitate, Colegiul lărgit constată legalitatea actelor administrative supuse testului de legalitate, or, contribuabilul Svetlana Butnaru avea obligația pozitivă de a întocmi și de a prezenta organului fiscal declarația cu privire la impozitul pe venit pentru perioada A/2016, 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/2016, drept consecință intervenind sancțiunile fiscale.

În consecință, completul specializat pentru examinarea acțiunilor de contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că prima instanță just a conchis asupra netemeinicii acțiunii și că urmează a fi respinsă integral, or, reclamanta/recurentă nu a dovedit prin probe și argumente plauzibile incorectitudinea, ilegalitatea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr. 103 din 25 aprilie 2018 și deciziei nr. 227 din 05 iulie 2018.

Dat fiind că instanța de apel a emis o decizie neîntemeiată, bazată pe judecarea formală a cauzei și interpretarea eronată a normelor legii materiale, iar prima instanță a judecat multiaspectual cauza și a dat o apreciere corectă raporturilor juridico-publice litigioase, prin prisma unei interpretări corecte a legii aplicabile speței, Colegiul largit ajunge la concluzia admiterii recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat, casării integrale a deciziei din 12 iulie 2022 a Curții de Apel Chișinău cu menținerea hotărârii din 18 martie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

Conform articolului 248 alin. (1) lit. c) din Codul administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ largit 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 12 iulie 2022 a Curții de Apel Chișinău și se menține hotărârea din 18 martie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de Svetlana Butnaru împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor administrative.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,  
judecătorul

judecătorii

Ala Cobăneanu

Nicolae Craiu

Aliona Miron

Galina Stratulat

Iurie Bejenaru