



**CURTEA SUPREMĂ
DE JUSTIȚIE**

ÎNCHEIERE

cu privire la inadmisibilitatea recursului depus de Barbaian Leonid,
reprezentat de avocatul Panțîru Victor,

în cauza de contencios administrativ intentată la cererea de chemare în
judecată depusă de Barbaian Leonid împotriva Serviciului Fiscal de Stat
privind anularea actului administrativ individual defavorabil

împotriva deciziei din 25 octombrie 2023 a Curții de Apel Chișinău

(Dosarul nr. 3ra-96/24)

NR. PIGD 2-18203987-01-3ra-25012024)

Recursul este vădit neîntemeiat. Art. 246 alin. (2) lit. h) din Codul
administrativ. Dezacordul recurentului cu decizia instanței de apel nu
constituie un temei de casare a deciziei contestate.

Au examinat anterior cauza judecătoreii: Instanța de fond: L. Holevițcaia,
Instanța de apel : V. Negru, E. Palanciuc, I. Dutca

29 ianuarie 2025

Textul corespunde originalului

Examinând în lipsa părților admisibilitatea recursului depus de Barbaian Leonid, reprezentat de avocatul Panțîru Victor,

Curtea Supremă de Justiție, în completul compus din:

Stela Procopciuc, *Președinte,*

Diana Stănilă,

Ion Malanciuc, *judecători,*

constată următoarele:

ÎN FAPT

1. La 8 octombrie 2018, Barbaian Leonid, a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea actului administrativ individual defavorabil – decizia nr. 105/195A din 12.07.2018, emisă asupra cazului de încălcare fiscală de către contribuabilul Leonid Barbaian; anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.303 din 06 septembrie 2018 și anularea actului de control nr.3-569547 din 18 iunie 2018 emis în privința contribuabilului Barbaian Leonid.

2. În motivare, a indicat că prin Actul de control emis de Serviciul Fiscal de Stat (DPF Buiucani al DGAF mun. Chișinău), cu nr.3-569547 din 18 iunie 2018, emis în urma controlului privind corectitudinea calculării, achitării impozitului pe venit al persoanei fizice, pe perioadele fiscale a anilor 2014-2017, la contribuabilul Leonid Barbaian, în concluzii se constată: diminuarea impozitului pe venit cu suma de: 14627,75 lei pentru anul 2015, cu suma de 54578,43 lei pentru anul 2016, cu suma de 29228,82 lei pentru anul 2017, prin prezentarea unei dări de seamă fiscale - Declarațiilor persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit pentru anii 2015-2017, cu informații sau date neveridice.

3. Nefiind de acord cu Actul de control menționat, a înaintat dezacordul, care însă a fost respins prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat Nr. 105/195A din 12.07.2018, potrivit căreia s-a dispus: (1) A calcula și a încasa de la contribuabilul Barbaian Leonid la buget suma impozitului pe venit în mărime de 14.627,75 lei pentru perioada fiscală a anului 2015, suma de 54.578,43 lei pentru perioada fiscală a anului 2016 și suma de 29.228,82 lei pentru perioada fiscală a anului 2017; (2) A calcula și a încasa de la contribuabilul Barbaian Leonid la buget majorarea de întârziere în sumă de 15.088,75 lei; (3) A aplica contribuabilului Barbaian Leonid amenda în sumă de 4.388,33 lei pentru perioada fiscală a anului 2015, suma de 16.373,53 lei pentru

perioada fiscală a anului 2016 și suma de 8.768,65 lei pentru perioada fiscală a anului 2017.

4. Nefiind de acord cu Decizia nr.105/195A din 12.07.2018, reclamantul la data de 07.08.2018 a înaintat contestația, în conformitate cu prevederile art.268 Cod fiscal RM, cât și cererea prealabilă în conformitate cu prevederile art.14 a Legii contenciosului administrativ. Astfel, prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.303 din 06 septembrie 2018 emisă pe marginea contestației împotriva Deciziei nr.105/195A din 12.07.2018, emise de Direcția deservire fiscală Buiucani din cadrul Direcției generale administrare fiscală mun. Chișinău, s-a decis a considera neîntemeiată contestația depusă de contribuabil în lipsa temeiului legal de anulare sau modificare a deciziei contestate, a respinge contestația și a menține Decizia nr.105/195A din 12.07.2018.

5. Reclamantul menționează că, potrivit părții descriptive a deciziei nr.105/195A din 12.07.2018, autoritatea fiscală a reținut încălcarea prevederilor art.art.8 alin.(2) lit. c), d) și e); 83 alin.(2) lit. a); 83 alin.(4); 87 alin.(1), 187 alin.(4) Cod fiscal al RM, însă prevederile date nu sunt relevante, reieșind din următoarele aspecte:

6. După cum reiese din Actul de control fiscal care a stat la baza Deciziei nr.105/195A din 12.07.2018, probe directe și suficiente pentru estimarea venitului contribuabilului a servit procesul-verbal de audiere a martorului din 06.09.2017, prezentat de Inspectoratul Național de Investigații al Inspectoratului General de Poliție.

7. Examinând procesul-verbal de audiere a martorului întocmit de Inspectoratul Național de Investigații al Inspectoratului General de Poliție din 06.09.2017, se reține că Barbaian Leonid a declarat că: „a fost angajat în cadrul Societății SRL „Pro Imobil Grup” în calitate de manager vânzări bunuri imobile. Bani încasați nu-i reținea la el, ci îi transmitea fie personal administratorului SRL „Pro Imobil Grup”, Vladislav Musteață, fie contabilității societății. Primea salariu, fiind angajat oficial. Așa numitul salariu era achitat în Euro. În mediu, el primea lunar aproximativ 1500 euro. De fiecare dată salariile nemijlocit erau înmânate angajaților de către Musteață Vladislav”. În acest mod, declarațiile reclamantului, consemnate în conținutul procesului-verbal de audiere a martorului din 06.09.2017 confirmă că banii primiți de la SRL „Pro Imobil Grup” au fost achitați cu titlu de salariu.

8. La fel, atestă reclamantul că, potrivit art.226¹⁵ alin.(22) Cod fiscal RM, 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.

9. În același timp, remarcă că, din conținutul deciziei nr.105/195A din 12.07.2018, se reține că: „Potrivit sistemului informațional al SFS precum și procesul-verbal de audiere a martorului din 06.09.2017 prezentat de către Inspectoratul Național de Investigații al Inspectoratului General de Poliție contribuabilul Barbaian Leonid, a obținut venit de la SRL „Pro Imobil Grup”, perioada lunilor septembrie-decembrie a anului 2015 în sumă de 131265,30 lei, ianuarie-decembrie anul 2016 în sumă de 400166,85 lei și ianuarie-iulie anul 2017 în sumă de 226251 lei.”

10. Reclamantul a notat că, autoritatea fiscală a redat eronat conținutul declarațiilor martorului consemnate în procesul-verbal indicat supra, utilizând noțiunea „a obținut venit”, pe când Barbaian Leonid a precizat în repetate rânduri că venitul l-a obținut SRL ”Pro Imobil Grup”, căreia îi transmitea imediat banii și nu își reținea personal lui nimic, ca ulterior să-i fie achitat contribuabilului salariu. Noțiunea de salariu este utilizată în procesul-verbal în repetate rânduri.

11. Salariu de asemenea este calificat ca fiind venit, dar are un sens mai restrâns, fiindu-i aplicate anumit regim fiscal; a utilizat noțiunea „a obținut venit”, însă a omis să precizeze categoria venitului obținut, mai ales că în Codul Fiscal nu se regăsește o definiție aparte a noțiunii venit, aceasta de fiecare dată urmează a fi precizat la care categorie de venit se atribuie, deoarece în dependență de categoria venitului, vor fi aplicate regimuri fiscale diverse, iar mărimea impozitului, obligația de a declara la sursa acestuia sunt diferite.

12. În acest mod, se constată că autoritatea fiscală intenționat a consemnat o noțiune, în primul rând, alta decât cea utilizată în procesul-verbal menționat, în al doilea rând, cu scopul de a crea confuzii și a lăsa spațiu de interpretare.

13. Reclamantul consideră că concluziile autorității fiscale contravin cadrului legal, întrucât: potrivit înscrierilor în carnetul de muncă al reclamantului, începând cu data de 03.10.2016 a fost angajat în funcția de manager vânzări în cadrul SRL ”Pro Imobil Grup”, conform Ordinului nr.39 din 03.10.2016, iar la 30.06.2017 a demisionat, conform ordinului 38-K din 30.06.2017.

14. Potrivit prelevărilor efectuate de SRL „Pro Imobil Grup”, în calitate de Angajator în interesele salariatului Barbaian Leonid, SRL „Pro Imobil Grup”, în perioada supusă controlului fiscal, a achitat contribuțiile fiscale pentru venitul salariatului Barbaian Leonid.

15. Astfel, după cum reiese din darea de seamă nota referitor la salariu și alte plăți efectuate de patron în folosul angajaților reiese că pentru perioada fiscală a anului 2015, SRL „Pro Imobil Grup”, nu a achitat venit, reclamantul nefiind angajat, pentru A/2016 în declarația angajatorului SRL „Pro Imobil Grup”, Barbaian Leonid figurează cu nr.5, fiind achitat impozit pentru 2 luni, iar A2017 reclamantul figurează în tabel cu nr.6, fiind declarate și impozitate 7 luni de activitate.

16. SRL „Pro Imobil Grup” în calitate de angajator a prezentat serviciului fiscal de stat notele IALS14 din 22.01.2016 pentru perioada fiscală A/ 2015, IALS14 din 25.01.2017 pentru perioada fiscală A/ 2016 și IALS14 din 25.01.2018 pentru perioada fiscală A/2017, din care reiese informații referitor la salariatul Barbaian Leonid.

17. Astfel, menționează reclamantul că raporturile juridice între el și SRL „Pro Imobil Grup” reprezintă raporturi de muncă, după cum o dovedesc probele menționate, atât din partea salariatului, cât și din partea angajatorului, după cum sunt consemnate și declarațiile din procesul-verbal de audiere a martorului din 06.09.2017.

18. În consecință, venitul reclamantului s-a materializat din salariu, în conformitate cu prevederile art.18 lit. c) Cod fiscal.

19. Reclamantul a invocat că, potrivit art.88 alin.(1) Cod fiscal, fiecare angajator care plătește lucrătorului salariu (inclusiv primele și facilitățile acordate) este obligat să calculeze, ținând cont de scutirile solicitate de angajat și de deduceri, și să rețină din aceste plăți un impozit, determinat conform modului stabilit de Guvern.

20. Totodată, art.13 alin.(2) Cod fiscal prevede că: Subiecții impunerii sunt obligați să declare venitul brut obținut din toate sursele. Iar, potrivit art.83 alin.(2) Cod fiscal, Sunt obligați să prezinte declarația cu privire la impozitul pe venit: b) persoanele fizice rezidente (cetățenii Republicii Moldova, cetățenii străini și apatrizii, inclusiv membrii societăților și acționarii fondurilor de investiții) care nu au obligații privind achitarea impozitului, dar: - obțin venit impozabil din surse altele decât salariul, cu excepția cazurilor în care obțin venituri impozabile doar din plățile primite conform art.90, care depășește suma scutirii personale de 11280 lei pe an, acordate conform art.33 alin.(1); - obțin venit impozabil sub formă de salariu,

care depășește suma de 33000 lei pe an, cu excepția persoanelor fizice care obțin venit sub formă de salariu la un singur loc de muncă.

21. În acest mod, reclamantul indică că, atât contribuabilul SRL „Pro Imobil Grup”, în calitate de angajator și titular al obligației de a declara venitul obținut de către salariații săi, printre care și reclamantul, și-a executat obligația de declarare a veniturilor, conform art.88 alin.(1) Cod fiscal, ce se confirmă prin declarațiile prezentate la Serviciul Fiscal de Stat de către SRL „Pro Imobil Grup”.

22. Concluziile consemnate în Decizia nr.105/195A din 12.07.2018 referitor la lipsa declarațiilor din partea contribuabilului sunt combătute chiar prin conținutul unui alt act întocmit de Serviciul Fiscal de Stat în privința angajatorului contribuabilului, și anume SRL „Pro Imobil Grup”.

23. Reieșind din Anexa nr.1 la Actul de control fiscal cu nr.5-682791; prelungit pe Actul nr.5-682792 și nr.5- 682793 din 20.10.2017, denumită „Informație prezentată de organele de stat privind veniturile primite de SRL „Pro Imobil Grup”, pentru perioada fiscală 01.01.2015-31.08.2017 de la managerii de vânzări și managerii de chirie pentru acordarea serviciilor de intermediere”, este redat calculul desfășurat al venitului și respectiv, a contribuțiilor pe care urma să le achite Societatea în interesele angajaților săi.

24. Referindu-se la reclamant, se identifică că Serviciul Fiscal de Stat a calculat, începând cu luna decembrie 2015 și până în luna iunie 2017 (în total pentru 20 luni), impozit și alte contribuții sociale ale salariatului din suma de 1.500 Euro.

25. Astfel, lunar angajatorului i-au fost calculate și înaintate spre plată impozitul pe venit al salariatului. Aceste sume concrete: decembrie 2015 - impozit 4.910,83 lei; ianuarie 2016 - impozit 4.970,97 lei; februarie 2016 - impozit 4.887,44 lei; martie 2016 - impozit 4.973,54 lei; aprilie 2016 - impozit 5.005,63 lei; mai 2016 - impozit 4.952,34 lei; iunie 2016 - impozit 4.879,05 lei; iulie 2016 - impozit 4.936,59 lei; august 2016 - impozit 4.940,84 lei; septembrie 2016 - impozit 4.882,07 lei; octombrie 2016 - impozit 4.822,79 lei; noiembrie 2016 - impozit 4.715,28 lei; decembrie 2016 - impozit 4.719,14 lei; ianuarie 2017 - impozit 5 4.701,16 lei; februarie 2017 - impozit 4.688,46 lei; martie 2017 - impozit 4.563,59 lei; aprilie 2017 - impozit 4.534,13 lei; mai 2017 - impozit 4.495,83 lei; iunie 2017 - impozit 4.590,87 lei.

26. Totodată, ținând cont de faptul că Societatea a fost deja impozitată pentru veniturile aduse de fiecare angajat în parte, se referă în special la reclamant, după cum reiese din tabelul indicat în Anexa nr.1 la Actul de

control, este absolut neîntemeiată concluzia precum că salariatul Barbaian Leonid a avut alte venituri decât cele consemnate în Actul de control nr.5-682791; prelungit pe Actul nr.5-682792 și nr.5-682793 din 20.10.2017, și pe care le-a adus Societății.

27. Reclamantul menționează că, prin Actul de control întocmit în privința SRL „Pro Imobil Grup” deja s-a constatat neachitarea impozitului din venitul pentru fiecare salariat în parte, Societatea urmând să suporte consecințele fiscale, patrimoniale, cât și penale.

28. Totodată, pentru nedeclararea integrală a venitului fiecărui salariat, Societatea a fost sancționată, totodată, fiind calculate impozitele și contribuțiile fiecărui salariat, pe care Societatea a fost obligată să le achite. Or, toate veniturile persoanei fizice Barbaian Leonid reprezintă prelevările, achitățile pe care i le-a acordat SRL „Pro Imobil Grup”, care deja au fost calculate și atribuite la categoria venit nedeclarat al Societății.

29. Pe de altă parte, atribuirea la venit al reclamantului a aceluiași sume indicate în Actul de control al SRL „Pro Imobil Grup” nr.5-682791; prelungit pe Actul nr.5-682792 și nr.5-682793 din 20.10.2017, reprezintă în sine o dublă impozitare a aceluiași sume bănești. Reclamantul mai remarcă că, principiile generale ale legislației fiscale vizează evitarea dublei impozitări.

30. Totodată, întrucât între SRL „Pro Imobil Grup” și Barbaian Leonid au fost stabilite raporturi de muncă, ca și angajat și salariat, legislația muncii exclude oricare altă formă de colaborare dintre angajat și salariat.

31. Mai mult, după cum reiese din conținutul Actului de control fiscal nr.3-569547 din 18.06.2018, „s-a stabilit că pe parcursul perioadei supuse verificării, contribuabilul a obținut venit de la SRL „Pro Imobil Grup” conform tabelului...”, iar în concluzii se reține că: „obligațiuni fiscale la alte impozite și taxe persoana fizică supusă controlului nu are.”

32. În consecința stabilirii raporturilor juridice dintre Barbaian Leonid și SRL „Pro Imobil Grup” ca fiind raporturi de muncă și ținând cont de normele legale care obliga angajatorul la declararea venitului salariatului, cât și reținerea impozitelor din aceste venituri, este și firesc ca SRL „Pro Imobil Grup” să achite impozitele impuse contribuabilului Barbaian Leonid.

33. În acest mod se explică modalitatea de întocmire a Anexei nr.1 a Actului de control cu nr.5-682791; prelungit pe Actul nr.5-682792 și nr.5-682793 din 20.10.2017, din care derivă calcularea și impunerea spre plată a impozitului din venit, a aceluiași sume bănești pe care fiscul le-a interpretat ca fiind venitul reclamantului.

34. Argumentele invocate supra confirmă și netemeinicia și ilegalitatea concluziilor expuse în Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.303 din

06.09.2018 pe marginea contestației contribuabilului la Decizia 105/195A din 12.07.18, din care se reține că: „Leonid Barbaian a obținut venit de la SRL „Pro Imobil Grup”.

35. Dat fiind faptul că veniturile obținute de la SRL „Pro Imobil Grup” de către Barbaian Leonid pentru perioada A/2015-A/2017 în sumă de 746763 nu au fost declarate și impozitate la sursa de plată, astfel, persoana fizică Barbaian Leonid conform art.83 alin.(2) Cod fiscal a avut obligația să prezinte Declarația cu privire la impozitul pe venit cu toate veniturile obținute.”

36. Totodată, remarcă prevederile art.11 alin.(1) Codul fiscal, care prevede că, apărarea drepturilor și intereselor contribuabilului se face pe cale judiciară sau pe alte căi prevăzute de prezentul cod și de alte acte ale legislației. Toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului. Iar, potrivit art.136 Cod fiscal, printre obligațiile Serviciul Fiscal de Stat și funcționarii fiscali, în cadrul acțiunilor de exercitare a funcției, se regăsesc obligații: 1) să acționeze în strictă conformitate cu Constituția Republicii Moldova, cu prezentul cod, cu alte acte normative, precum și cu tratatele internaționale la care Republica Moldova este parte; 2) să trateze cu respect și corectitudine contribuabilul, reprezentantul lui, alți participanți la raporturile fiscale; În acest mod, sunt restricționate abuzurile autorității în cadrul procedurilor de control și în procesul emiterii deciziilor.

37. La examinarea Deciziei DGAF nr.105/195A din 12.07.2018, se constată o ilegalitate evidentă, un abuz care urmează a fi restricționat în modul stabilit de lege. Mai mult, procedura extrajudiciară legală, prevăzută de Codul Fiscal al RM a fost respectată de către contribuabil.

38. Reclamantul a solicitat anularea actului de control nr.3-569547 din 18 iunie 2018, a deciziei nr.105/195A din 12.07.2018 și deciziei nr.303 din 06 septembrie 2018.

39. Prin hotărârea din 03 noiembrie 2022 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, a fost respinsă ca fiind neîntemeiată acțiunea înaintată de Leonid Barbaian împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea actului de control nr.3- 569547 din 18 iunie 2018, a deciziei nr.105/195A din 12.07.2018 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către persoana fizică - cetățean Barbaian Leonid și a deciziei nr.303 din 06 septembrie 2018 pe marginea contestației împotriva deciziei nr.105/195A din 12.07.2018.

40. Nefiind de acord cu soluția primei instanțe, la 25 noiembrie 2022, avocatul Victor Panțîru acționând în interesele lui Barbaian Leonid a declarat apel împotriva hotărârii instanței de fond, solicitând admiterea cererii de

apel, casarea integrală a hotărârii Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani din 3 noiembrie 2022, cu emiterea unei noi hotărâri de admitere integrală a acțiunii.

41. Prin decizia din 25 octombrie 2023 a Curții de Apel Chișinău, a fost respins apelul declarat de Barbaian Leonid și s-a menținut hotărârea din 3 noiembrie 2022 a Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani.

42. În motivarea soluției sale instanța de apel a reținut că, în cadrul controlului fiscal efectuat s-a constatat că, contribuabilul Leonid Barbaian, a obținut venituri impozabile pe parcursul perioadelor fiscale A/2015 - A/2017, care nu au fost impozitate la sursa de plată, conform prevederilor art.83 alin.(2) din Codul fiscal, iar ultimul avea obligația să prezinte declarația cu privire la impozitul pe venit cu date și informații veridice și să achite impozitul pe venit nu mai târziu de termenul stabilit pentru prezentarea declarației. Faptul dat s-a stabilit în rezultatul verificării datelor înregistrate în Sistemul Informațional Automatizat al Serviciului Fiscal de Stat, precum și a documentelor prezentate de către Inspectoratul Național de Investigații al Inspectoratului General de Poliție și anume a procesului-verbal de audiere a martorului Leonid Barbaian din 06.09.2017.

43. Instanța de apel a stabilit că, 27 aprilie 2018 Barbaian Leonid a prezentat către SFS declarația cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale ale anilor 2015-2017 cu date și informații neveridice, și anume: - pentru perioada fiscală anului 2015, a declarat parțial venitul obținut în sumă de 50000 lei de la SRL „Pro Imobil Grup” și conform declarației prezentate a achitat impozitul pe venit în sumă de 3916,56 lei, fără a declara venitul: obținut în sumă de 131265,30 lei, diminuând și neachitând impozitul pe venit în sumă de 14627,75 lei; - pentru perioada fiscală a anului 2016, a declarat parțial venitul obținut în sumă de 97150 lei de la SRL „Pro Imobil Grup” și conform declarației prezentate a achitat impozitul pe venit în sumă de 12264,84 lei, fără a declara venitul obținut în sumă de 400166,85 lei, diminuând și neachitând impozitul pe venit în sumă de 54578,43 lei; - pentru perioada fiscală a anului 2016, a declarat parțial venitul obținut în sumă de 97150 lei de la SRL „Pro Imobil Grup” și conform declarației prezentate a achitat impozitul pe venit în sumă de 12264,84 lei, fără a declara venitul obținut în sumă de 226251 lei, diminuând și neachitând impozitul pe venit în sumă de 29228,82 lei (f.d.136-141, vol.I).

44. La fel, prin extrasul din contul lui Leonid Barbaian, prezentat de Casa Națională de Asigurări Sociale, pentru perioada 9/2015-7/2017, se atestă declararea și achitarea contribuțiilor de asigurări sociale pentru perioada octombrie 2016 – iunie 2017 (f.d.185-186, vol.I).

45. Instanța a conchis că, în cadrul controlului fiscal, întemeiat s-a constatat că, Leonid Barbaian, în perioadele fiscale A/2015, A/2016 și A/2017 a diminuat impozitul pe venit, prin prezentarea dărilor de seamă fiscale - declarațiilor persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit pentru anii 2015-2017, cu informații sau date neveridice, fiind întrunite condițiile calculării și încasării sumei impozitului pe venit pentru perioada specificată, Direcția deservire fiscală Buiucani din cadrul Direcției generale administrare fiscală mun. Chișinău a emis decizia nr.105-195A din 12 iulie 2018.

46. În circumstanțele date, instanța a reținut că, inacțiunea apelantului de a prezenta declarația persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit cu informații veridice pentru perioada fiscală a anilor 2015-2017 și a achita impozitul pe venit în termenii prevăzuți de lege, nu este imputabilă Serviciului Fiscal de Stat, prin urmare controlul fiscal corect a fost efectuat în baza probelor reale acumulate și administrate în cadrul controlului efectuat.

47. La 17 ianuarie 2024, de Barbaian Leonid, reprezentat de avocatul Panțîru Victor, a depus recurs împotriva deciziei din 25 octombrie 2023 a Curții de Apel Chișinău, prin care a solicitat casarea deciziei instanței de apel și a hotărârii instanței de fond, cu pronunțarea unei decizii noi de admitere a acțiunii.

48. În argumentarea cererii a susținut că, decizia instanței de apel este neîntemeiată, instanța a interpretat și aplicat în mod eronat normele de drept material ce guvernează raportul juridic litigios, iar în consecință decizia fiind arbitrară și susceptibilă de a fi casată integral.

49. Recurentul consideră că, instanța de fond, cât și instanța de apel au comis greșeli evidente de drept, deoarece nu au stabilit în mod corect legea aplicabilă soluționării cauzei, cât și erori de fapt, deoarece soluția se bazează în mod determinant pe aprecierea vădit nerezonabilă a probelor.

50. În speță, instanțele ierarhic inferioare nu au ținut cont de faptul că potrivit art.226⁶ alin.(7) Cod fiscal, obligația de a prezenta dovezi privind caracterul impozabil al venitului estimat se pune pe seama organului fiscal, dar din contra, au indicat că obligația de a dovedi incorectitudinea deciziei emise de Serviciul Fiscal de Stat se atribuie persoanei care contestă

51. Instanțele de judecată erau obligate reieșind din prevederile art. 219 alin.(1) din Codul administrativ să stabilească dacă organul fiscal și-a îndeplinit această obligație, și dacă dovezile administrate sunt suficiente pentru a emite decizie asupra cazului de încălcare fiscală și aplicarea amenzii. Prima obligație de a aduce dovezi este cea a organului fiscal și apoi apare obligația de a dovedi incorectitudinea deciziei contestate, însă instanța

de fond, cât și de apel, au pus în întregime sarcina probațiunii în privința recurentului.

52. Recurentul a susținut că, atât instanța de fond, cât și instanța de apel nu au ținut cont de faptul că organul fiscal a stabilit caracterul impozabil al venitului estimat doar în baza declarațiilor dintr-un proces-verbal de audiere a martorului din 06.09.2017, prezentat de către Inspectoratul Național de Investigații al IGP, din care rezultă că, Barbaian Leonid a fost angajat în cadrul Societății SRL Pro Imobil Grup în calitate de manager vânzări bunuri imobile.

53. Contrar acestor constatări, organul fiscal în lipsa altor dovezi a apreciat în mod eronat declarațiile recurentului date în cadrul audierii sale în calitate de martor și a calificat salariul său ca fiind venit impozabil estimat, care are un alt regim fiscal.

54. Întrucât între SRL "Pro Imobil Grup" și Barbaian Leonid au fost stabilite raporturi de muncă, ca și angajat și salariat, legislația muncii exclude oricare altă formă de colaborare dintre angajat și salariat. Astfel, în urma stabilirii raporturilor juridice dintre Barbaian Leonid și SRL "Pro Imobil Grup" ca fiind raporturi de muncă și ținând cont de normele legale care obligă angajatorul la declararea venitului salariatului, cât și reținerea impozitelor din aceste venituri, este și firesc ca SRL "Pro Imobil Grup" să achite impozitele impuse contribuabilului Barbaian Leonid.

55. În opinia recurentului instanțele ierarhic inferioare nu au cercetat starea de fapt și de drept complet și sub toate aspectele, lăsând fără examinare cele mai importante argumente invocate, iar soluția se bazează în mod determinant pe aprecierea vădit nerezonabilă a probelor.

56. Prin referința depusă la 6 februarie 2024, Serviciul Fiscal de Stat a pledat pentru inadmisibilitatea recursului.

LEGISLAȚIA RELEVANTĂ

57. Art. 244 alin. (1) Cod administrativ prevede următoarele:

„(1) Hotărârile curții de apel ca instanța de fond, precum și deciziile instanței de apel pot fi contestate cu recurs.”

58. Art. 245 Cod administrativ relevă că:

„Recursul se depune la Curtea Supremă de Justiție în termen de două luni de la pronunțarea hotărârii sau a deciziei motivate, dacă legea nu stabilește un alt termen.”

59. Art. 245¹ din Codul administrativ prevede că:

(1) Recursul este admis dacă:

a) interpretarea legii din hotărârea sau decizia contestată este contrară jurisprudenței uniforme a Curții Supreme de Justiție;

b) prin admiterea recursului, se schimbă sau se consolidează jurisprudența Curții Supreme de Justiție;

c) hotărârea sau decizia vizează drepturile persoanei care nu a fost atrasă în proces;

d) hotărârea sau decizia este arbitrară sau se bazează în mod determinant pe aprecierea vădit nerezonabilă a probelor;

e) a fost admis neîntemeiat un apel introdus tardiv;

f) instanța nu a fost compusă potrivit legii sau hotărârea a fost pronunțată cu încălcarea competenței jurisdicționale.

(2) Temeiurile menționate la alin.(1) lit. c) și d) pot fi invocate în recurs doar dacă au fost invocate în apel sau dacă încălcarea a avut loc în instanța de apel.

(3) Aprecierea probelor dată de prima instanță și instanța de apel este obligatorie pentru instanța de recurs, cu excepția cazului în care se invocă temeiul de la alin.(1) lit. d) sau a cazului în care Curtea Supremă de Justiție examinează cauza după trimitere la rejudecare. La examinarea recursului într-o cauză care a fost trimisă anterior la rejudecare pot fi prezentate probe noi dacă acestea au fost restituite nejustificat sau nu au fost reclamate de către instanța de judecată contrar prezentului cod.

60. Art. 246 alin. (1) și (2) Codul administrativ prevede că:

”(1) Curtea Supremă de Justiție examinează din oficiu admisibilitatea cererii de recurs. Dacă recursul este inadmisibil, completul din 3 judecători adoptă o încheiere irevocabilă. Încheierea privind inadmisibilitatea recursului, care conține sumar faptele cauzei, motivele și temeiul inadmisibilității, se publică pe pagina web oficială a Curții Supreme de Justiție și se comunică părților. Alineatul (2) al aceluiași articol statuează la lit. h) că, recursul se declară inadmisibil în special când recursul este vădit neîntemeiat.”

MOTIVAREA INSTANȚEI

61. Referitor la termenul de depunere a recursului, Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție atestă că decizia motivată a instanței de apel a fost notificată recurentului la data de 2 ianuarie 2024, prin intermediul poștei electronice, fapt ce se confirmă prin extrasul din poșta electronică anexat la dosar (f.d.69 Vol. II).

62. Cererea de recurs a fost depusă la data de 17 ianuarie 2024. Astfel, Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție, consideră că recursul este depus cu respectarea prevederilor art. 245 din Codul administrativ.

63. Din analiza acestor prevederi, rezultă că admisibilitatea/inadmisibilitatea recursului, în special, urmează să însușească în condițiile Codului administrativ exercitarea efectivă a unui control de legalitate veritabil bazat pe temeiuri concludente și serioase. Astfel, normele pre citate oferă un drept exclusiv al instanței de recurs de a filtra cererile de recurs care nu prezintă o motivare suficient de serioasă.

64. În această ordine de idei, completul de judecată al Curții Supreme de Justiție reține că, Codul administrativ dezvoltă nu doar caracterul nedevolutiv al recursului, dar și cerința de seriozitate a cererii din perspectiva

invocării unor veritabile și esențiale încălcări de drept procedural și material capabile să răstoarne deciziile instanței de apel contestate sau, după caz, hotărârile Curții de Apel ca primă instanță într-o eventuală examinare în fond și invocare *ex officio* a erorilor de drept.

65. Completul Curții Supreme de Justiție notează că pentru a trece testul de admisibilitate, cererea de recurs trebuie să conțină o motivare convingătoare și întemeiată în condițiile nominalizate mai sus. În consecutivitate, motivarea cererii de recurs în circumstanțele expuse se referă la formalitățile pe care trebuie să le întrunească cererea în vederea rezistării testului și filtrului de admisibilitate.

66. Instanța de recurs atestă că motivele de casare, invocate în recurs de Barbaian Leonid, reprezentat de avocatul Panțîru Victor, nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 245¹ din Codul administrativ, deoarece se referă la dezacordul recurentului cu soluția pronunțată de către Curtea de Apel Chișinău și nu relevă interpretarea contrară a legii și aplicarea eronată a normelor de drept material sau procedural sau că aceasta s-ar baza în mod determinant pe aprecierea vădit nerezonabilă a probelor, respectiv nu constituie temei de casare a deciziei recurate.

67. Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție menționează că recursul depus de Barbaian Leonid, reprezentat de avocatul Panțîru Victor, conține obiecții de fapt și de drept similare celor expuse în cererea de chemare în judecată, care au fost analizate de către Curtea de Apel Chișinău, fiind apreciate în mod corespunzător. În consecință, nu există aparența unei încălcări a dreptului recurentului la soluționarea tuturor argumentelor cu privire la judecarea cauzei în prima instanță, în modul în care este garantat de art. 6 § 1 al Convenției.

68. Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție notează faptul că dezvoltarea recursului trebuie să cuprindă o motivare corespunzătoare, în sensul arătării cu claritate a acelor critici, care sunt de natură a învedera netemeinicia hotărârii/deciziei și care se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 245¹ din Codul administrativ.

69. Nu este suficientă simpla expunere a circumstanțelor factice ale cauzei, fiind necesară motivarea recursului cu indicarea motivelor de netemeinicie pe care se bazează, precum și dezvoltarea lor. Motivarea recursului însemnând nu doar exprimarea nemulțumirii față de actul de dispoziție pronunțat în apel, ci expunerea tuturor motivelor pentru care, din punctul de vedere al părții, instanța a pronunțat o hotărâre neîntemeiată.

70. Recursul nu se poate limita la o simplă indicare a textelor de lege, ci implică determinarea greșelilor imputate Curții de Apel Chișinău și o minimă

argumentare a criticii în fapt și în drept, precum și indicarea probelor pe care se bazează aceste critici. Simpla trimitere la un text de lege, fără explicarea pretensei interpretării și/sau aplicării eronate a prevederilor legale de către Curtea de Apel Chișinău, nu echivalează cu un argument. Dacă ar proceda la examinarea unei asemenea pretenși argument, Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție s-ar substitui autorului recursului, fapt care ar echivala cu un control efectuat din oficiu.

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

72. În acest sens, CtEDO în jurisprudența sa constantă statuează că dreptul de acces la instanțe nu este absolut. Există limitări implicit admise [Golder împotriva Regatului Unit, pct. 38; Stanev împotriva Bulgariei (MC), pct. 230]. Acesta este în special cazul condițiilor de admisibilitate a unui recurs, întrucât prin însăși natura sa necesită o reglementare din partea statului, care se bucură în această privință de o anumită marjă de apreciere (Luordo împotriva Italiei, pct. 85). Condițiile de admisibilitate ale unui recurs pot fi mai stricte decât pentru un apel (Levages Prestations Services împotriva Franței, pct. 45).

73. Curtea a mai reiterat că modul de aplicare a articolului 6 procedurilor în fața instanțelor ierarhic superioare depinde de caracteristicile speciale ale procedurilor respective, urmând de ținut cont de totalitatea procedurilor în sistemul de drept național și de rolul instanțelor ierarhic superioare în acest sistem. (Botten v. Norway, hotărâre din 19 februarie 1996, Reports 1996-1, p. 141, § 39). La fel, conform jurisprudenței CtEDO, procedurile cu privire la admisibilitatea căii de atac și procedurile care implică doar chestiuni de drept, și nu chestiuni de fapt, pot fi conforme cu cerințele articolului 6 § 1 (a se vedea Helmers c. Suediei 09 octombrie 1991, § 31, Seria A, nr. 212-A).

74. Din aceste motive, în conformitate cu art. 230 și art. 246 alin.(2) lit. h) din Codul administrativ,

COMPLETUL, CU UNANIMITATE DE VOTURI,

Declară inadmisibil recursul depus de Barbaian Leonid, reprezentat de avocatul Panțîru Victor.

Încheierea este irevocabilă.

Președinte

Stela Procopciuc

Judecători

Diana Stănilă

Ion Malanciuc