



CURTEA SUPREMĂ DE JUSTIȚIE

ÎNCHEIERE

cu privire la inadmisibilitatea recursului depus de avocatul Cazacu Vladimir,
în interesele lui Oleinic Eugeniu,

în cauza de contencios administrativ la acțiunea înaintată de Oleinic Eugeniu
către Serviciul Fiscal de Stat privind anularea actului de control nr. 5-698290, 3-
576480 din 25 mai 2020; anularea Deciziei nr. 168 din 24 august 2020 asupra
cazului de încălcare fiscală; anularea Deciziei nr. 240 din 26 noiembrie 2020 emisă
pe marginea contestației,

împotriva deciziei din 19 septembrie 2023 a Curții de Apel Chișinău,

*(Dosarul nr. 3ra-1200/23
nr. PIGD 2-21004627-01-3ra-01122023)*

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 ei.
--

Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani – jud. V. Dodon
Curtea de Apel Chișinău – jud. G. Mîra, A. Bostan, G. Dașchevici

2 octombrie 2026
Textul corespunde originalului

**Examinând în lipsa părților recursul depus de avocatul Cazacu Vladimir,
în interesele lui Oleinic Eugeniu,**

Curtea Supremă de Justiție, în completul compus din:

Diana Stănilă, *Președinte*,

Gheorghe Stratulat,

Ana Cucerescu, *judecători*,

constată următoarele:

ÎN FAPT

1. În data de 12 ianuarie 2021, reclamantul Oleinic Eugeniu a depus o acțiune în procedura contenciosului administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative.

2. În motivarea acțiunii, reclamantul a invocat că potrivit Deciziei IFPS privind inițierea controlului fiscal nr. 10/4-177 din 28 martie 2016, a fost efectuat control fiscal 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 Eugeniu Oleinic, pentru perioada anului 2014.

3. Ulterior, în urma controlului fiscal efectuat, la 12 mai 2016 de către inspectorii fiscali principali din cadrul direcției impozitarea persoanelor fizice cu venituri mari din cadrul IFPS, Ruslan Bordan și Eduard Mârzac, a fost întocmit actul de control nr. 5-675534, prelungit pe actul nr. 3-553652 din 12 mai 2016.

4. Conform concluziilor din actul de control nr. 5-675534, prelungit pe nr. 3-553652 din 12 mai 2016, s-a stabilit că suma impozitului pe venit al persoanei fizice Eugeniu Oleinic pentru anul 2014, calculată în urma depistării venitului nedeclarat constituie 905719,62 lei, care nu a fost achitată în termenul stabilit de legislație și în conformitate cu prevederile art. 228 alin. (2)-(3) Cod fiscal, la data controlului fiscal s-a calculat majorare de întârziere în mărime de 132995,87 lei.

5. Nefiind de acord cu cele constatate în actul de control, reclamantul a depus dezacord asupra actului de control la data de 31 mai 2016.

6. La 14 iulie 2016 a fost emisă Decizia nr. 158 asupra cazului de încălcare fiscală comisă de Eugeniu Oleinic, prin care s-a decis de a suspenda cazul și de a efectua un control fiscal repetat.

7. Ulterior, la data de 11 februarie 2020 a fost emisă Decizia SFS nr. 73763/11 privind inițierea controlului fiscal cameral repetat, 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 Eugeniu

Oleinic pentru perioada fiscală 2014. Controlul fiscal repetat a fost dispus în legătură cu verificarea înscrisurilor prezentate de dânsul.

8. Astfel, la 25 mai 2020 a fost întocmit actul de control fiscal nr. 5-698290, prelungit pe nr. 3-576480, privind rezultatele controlului fiscal repetat, fiind adoptată Decizia SFS nr. 168 din 24 august 2020. Împotriva Deciziei SFS nr. 168 din 24 august 2020 a depus contestație.

9. La 26 noiembrie 2020 pe marginea contestației depuse, Serviciul Fiscal de Stat a adoptat Decizia nr. 240 prin care a respins contestația depusă de Eugeniu Oleinic.

10. Reclamantul a exprimat dezacord cu Decizia SFS nr. 168 din 24 august 2020 și Decizia SFS nr. 240 din 26 noiembrie 2020, le consideră ilegale, emise cu încălcarea normelor legale, din care motiv urmează a fi anulate, având în reper următoarele motive de fapt și de drept.

11. Conform Deciziei SFS nr. 168 din 24 august 2020, s-a decis următoarele:

- a incasa la buget suma de 2532425,10 lei, impozit pe venit nedeclarat obținut pentru perioada fiscală 2014; a incasa la buget majorare de întârziere (penalitate) în mărime de 1951595,68 lei calculată în rezultatul controlului în conformitate cu art. 228 alin. (1) și (2); a aplica pentru încălcarea legislației fiscale amenzi: 2025940,08 lei conform prevederilor art. 261 alin. (5) Cod fiscal, egală cu 80% din suma impozitului pe venit nedeclarat pentru anul 2014, 400 lei conform prevederilor art. 260 alin. (1) Cod fiscal, pentru neprezentarea dării de seamă pentru anul 2014.

12. Conform Deciziei IFPS privind inițierea controlului fiscal nr. 10/4-177 din 28 martie 2016, a fost efectuat control fiscal 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 Eugeniu Oleinic pentru perioada anului 2014.

13. Ulterior, în urma controlului fiscal efectuat, la data de 12 mai 2016 de către inspectorii fiscali principali din cadrul direcției impozitarea persoanelor fizice cu venituri mari din cadrul IFPS, Ruslan Bordan și Eduard Mârzac, a fost întocmit actul de control nr. 5-675534, prelungit pe actul nr. 3-553652 din 12 mai 2016.

14. Potrivit actului de control nr. 5-675534, prelungit pe nr. 3-553652 din 12 mai 2016, s-a constatat că în conformitate cu rapoartele generate din Sistemul informațional al Serviciului Vamal, se confirmă veridicitatea și autenticitatea certificatelor TV-28 privind trecerea mijloacelor bănești peste frontiera vamală. În conformitate cu prevederile art. 226⁶ alin. (4) Cod fiscal, la determinarea venitului impozabil estimat, veniturile obținute de persoanele fizice în afara RM, se consideră neimpozabile, în cazul în care intrarea lor în țară este confirmată documentar prin declarații vamale. Astfel, mijloacele bănești declarate conform declarațiilor TV-28 în valoare totală de 7 879 923 lei se vor considera venituri neimpozabile și, respectiv, pasibile utilizării în perioada anului 2014.

15. Acordarea împrumutului și nerambursarea acestuia, reprezintă în sine ieșiri de mijloace bănești pentru persoana care a împrumutat, în caz dacă se constată că suma nu a fost rambursată total sau parțial în perioada supusă controlului. Respectiv, la determinarea venitului impozabil estimat se va ține cont de suma de 555132 lei, acordată ca împrumut persoanei fizice Gamarț Constantin și care nu a fost rambursată în perioada fiscală 2014.

16. În rezultatul examinării tuturor informațiilor disponibile IFPS, persoana fizică Eugeniu Oleinic pentru perioada anului 2014, veniturile obținute confirmate documentar de către persoana fizică Eugeniu Oleinic în perioada anului 2014 constituie 8156840 lei (91100 lei – valoarea totală a autoturismelor vândute (p. VI, tabela nr. 1) + 87786 lei – dobânda bancară înregistrată (p. VII, 1) lit. a)) + 98031 lei – transfer Raiffeisen Bank International AG (p. VII, 1) lit. b)) + 7879923 lei – mijloace bănești declarate conform Declarații TV, 28 (p. 1)).

17. Venitul impozabil estimat (suma mijloacelor bănești utilizate de facto), fără calcularea elementelor expuse în art. 226⁶ alin. (6) Cod fiscal, în perioada fiscală 2014, constituie 13716245 lei (8995334 lei – valoarea totală a autoturismelor procurate + 257676 lei – cheltuieli individuale + 3908103 lei – suma netă depusă în conturi bancare + 555132 lei – împrumut acordat persoanei fizice Gamarț Constantin.

18. Diferența dintre venitul impozabil estimat, fără calcularea elementelor expuse în art. 226⁶ alin. (6) Cod fiscal, în sumă de 13716245 lei și veniturile obținute confirmate documentar în sumă de 8156840 lei, constituie 5559405 lei.

19. Venitul impozabil nedeclarat al persoanei fizice Eugeniu Oleinic, luând în considerare valorile expuse în art. 226⁶ alin. (6) Cod fiscal, constituie 5059405 lei (5559405 lei – 500000 lei (suma diminuării conform elementelor expuse în art. 226⁶ alin. (6) Cod fiscal.

20. Conform concluziilor din actul de control nr. 5-675534 prelungit pe nr. 3-553652 din 12 mai 2016, s-a stabilit că în cadrul controlului fiscal inițiat în privința persoanei fizice Eugeniu Oleinic pentru perioada anului 2014, a fost depistat venit impozabil nedeclarat în cuantum de 5059405 lei. La calcularea venitului impozabil al persoanei fizice au fost luate în considerare prevederile art. 226⁶ alin. (6) Cod fiscal și a fost stins dreptul persoanei fizice Eugeniu Oleinic să i se diminueze venitul impozabil estimat cu suma de 500000 lei. Pentru perioadele următoare anului 2014, contribuabilul Eugeniu Oleinic nu va mai putea beneficia de prevederile art. 226⁶ alin. (6) Cod fiscal. Suma impozitului pe venit al persoanei fizice Eugeniu Oleinic pentru anul 2014 calculată în urma depistării venitului nedeclarat constituie 905719,62 lei, care nu a fost achitată în termenul stabilit de legislație.

21. În conformitate cu prevederile art. 228 alin. (2)-(3) Cod fiscal, la data controlului fiscal s-a calculat majorare de întârziere în mărime de 132995,87 lei.

22. Nefiind de acord cu cele constatate în actul de control, reclamantul a depus dezacord asupra actului de control la data de 31 mai 2016.

23. În calitate de probe justificative privind sursa de proveniență a mijloacelor bănești au fost prezentate 2 înscrisuri prin care confirmă obținerea împrumuturilor în valoare de 150000 dolari SUA de la cet. SUA Valerii Tretiacenco pe data de 20 mai 2012 și în valoare de 120000 lire sterline de la cet. Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord - Viorel Jurja, pe data de 06 decembrie 2013.

24. Reclamantul a indicat că, ambele înscrisuri sunt legalizate conform legii, în acest sens fiind prezentate următoarele acte: declarația cet. Tretiacenco Valerii, născut la 09 martie 1966, depusă la notarul public Anton Tereza pe data de 08 iulie 2016, prin care confirmă împrumutul acordat lui Eugeniu Oleinic cu termenul de rambursare 20 mai 2017; declarația cetățeanului britanic Viorel Jurja depusă la secția Consulară a Ambasadei RM la Londra, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord la data de 08 iulie 2016, prin care ultimul confirmă că a acordat împrumut în sumă de 120000 lire sterline lui Eugeniu Oleinic cu termenul de rambursare 06 decembrie 2017.

25. La 14 iulie 2016 a fost emisă Decizia nr. 158 asupra cazului de încălcare fiscală comisă de către Eugeniu Oleinic, prin care s-a decis de a suspenda cazul și de a efectua un control fiscal repetat.

26. Ulterior, la 11 februarie 2020 a fost emisă Decizia SFS nr. 73763/11 privind inițierea controlului fiscal cameral repetat, prin metoda verificării tematiche cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, al corectitudinii calculării, declarării și achitării impozitului pe venit al persoanei fizice Eugeniu Oleinic pentru perioada fiscală 2014. Controlul fiscal repetat a fost dispus în legătură cu verificarea înscrisurilor prezentate de către Eugeniu Oleinic.

27. La 25 mai 2020 a fost întocmit actul de control fiscal nr. 5-698290, prelungit pe nr. 3576480 privind rezultatele controlului fiscal repetat.

28. Astfel, dacă în cadrul controlului fiscal din 2016 suma mijloacelor bănești introduse în RM și declarate la trecerea frontierei, conform certificatelor TV-28 au fost catalogate ca venit neimpozabil, apoi în actul de control din 20 mai 2020 aceste mijloace bănești au fost considerate de către Serviciul Fiscal ca venit nedeclarat pentru perioada anului 2014. La fel și suma de 98031 lei virată din străinătate în contul bancar al contribuabilului, conform actului de control din 2016 a fost declarată ca venit neimpozabil, iar conform actului de control din 20 mai 2020 este considerată ca venit nedeclarat pentru anul 2014.

29. Totodată, se atestă faptul că conform rezultatelor controlului precedent din 2016, venitul impozabil estimat a contribuabilului pentru anul 2014 a fost diminuat

cu 500000 lei în conformitate cu prevederile art. 226⁶ alin. (6) Cod fiscal, iar conform rezultatului controlului fiscal din 25 mai 2020, au fost aplicate prevederile art. 226⁶ alin. (6) Cod fiscal, în vigoare din 01 ianuarie 2020, conform căruia persoana fizică Eugeniu Oleinic nu beneficiază de dreptul de a-i fi diminuat venitul impozabil estimat cu 500000 lei.

30. Subsecvent, reclamantul consideră că Decizia nr. 168 din 24 august 2020 a fost emisă cu încălcarea normelor materiale și procedurale stabilite de legislația fiscală și prevederile Codului administrativ, fiind ilegală și abuzivă.

31. Astfel, conform Regulamentului privind efectuarea controlului fiscal, controlul fiscal repetat urmează a fi inițiat în termen de până la două luni calendaristice de la data adoptării Deciziei privind suspendarea cazului și efectuarea unui control repetat.

32. Menționează că Decizia de suspendare a cazului și dispunerea controlului fiscal repetat, a fost emisă pe data de 14 iulie 2016, iar controlul fiscal repetat a fost inițiat la data de 11 februarie 2020, cu încălcarea termenului prevăzut de legislația fiscală.

33. Referitor la cele menționate în Decizia nr. 168 din 24 august 2020, precum că nu a putut fi justificată veridicitatea explicațiilor și înscrisurilor prezentate de către contribuabil, consideră că aceste concluzii sunt greșite dat fiind faptul că au fost prezentate probe legalizate în modul stabilit de lege, prin care se confirmă faptul că reclamantul a luat cu împrumut sumele de mijloace bănești în mărime de 150000 dolari SUA de la Valerii Tretiacenco și 120.000 lire sterline de la Viorel Jurja.

34. Referitor la mijloacele bănești trecute peste frontiera vamală în baza certificatelor TV-28, comunică că potrivit art. 226⁶ alin. (4) Cod fiscal, la determinarea venitului impozabil estimat se va ține cont de mijloacele bănești declarate conform art. 226⁷, de veniturile neimpozabile conform art. 20 obținute după 1 ianuarie 2012 și de veniturile ce au fost impozitate final la sursa de plată. La determinarea venitului impozabil estimat, veniturile obținute de persoanele fizice în afara Republicii Moldova, inclusiv cele ce sânt transmise rudelor și afinilor de până la gradul III, se vor considera ca neimpozabile dacă, sunt confirmate documentar prin declarațiile vamale, documentele ce confirmă transferul bancar, documentele ce autentifică intrarea lor legală în țară după 01 ianuarie 2012.

35. Din norma citată se deduce expres că, sumele de bani confirmate prin declarații vamale (TV28) nu pot fi impozitate, astfel este evident că Serviciul Fiscal de Stat (inspectorii fiscali) nu a fost în drept să declare suma de 6470015 lei ca venit impozabil nedeclarat pentru anul 2014, or, în acest caz este situația când organul fiscal în mod abuziv și ilegal încalcă normele Codului fiscal, și anume, art.

226⁶ alin. (4). Aceiași situație este și în cazul sumei 98031 lei, virată de peste hotarele R.M. pe contul bancar al contribuabilului.

36. Conform Deciziei contestate se pretinde că reclamantul a încălcat mai multe articole din Codul fiscal, dar în decizie nu este indicat prin ce faptă s-a încălcat legislația fiscală.

37. Mai mult, pentru a putea fi imputată încălcarea sub formă de neprezentare a declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit, organul fiscal, în primul rând, urma să identifice în cadrul procedurii administrative și să probeze că reclamantul potrivit legii, a avut o asemenea obligație.

38. Conform Deciziei contestate este indicat că reclamantul a încălcat prevederile art. 8 alin. (2) lit. c) și e), art. 83 și art. 87 Cod fiscal. Obligațiile ce rezultă din normele menționate, constituie efectele realizării unui venit impozabil, pe când reclamantul nu a realizat venituri și, respectiv, nu apar astfel de obligații.

39. Potrivit art. 226⁶ Cod fiscal, metodele indirecte de estimare, alin. (7), se prevede că obligația de a prezenta dovezi privind caracterul impozabil al venitului estimat se pune pe seama Serviciului Fiscal de Stat. Contrar normei legale citate, autoritatea publică nu a prezentat dovezi din care ar rezulta caracterul impozabil al venitului estimat prin metode indirecte de estimare în sumă de 14095565 lei.

40. Menționa că, Decizia SFS nr. 168 din 24 august 2020 nu conține elementele obligatorii prevăzute de art. 248 Cod fiscal, în special lit. f) și lit. g), după examinarea cazului de încălcare fiscală, SFS emite o decizie care trebuie să conțină descrierea încălcării fiscale cu indicarea articolelor, alineatelor, punctelor din actele normative care au fost încălcate, indicarea articolului, alineatului, punctului din actul normativ care prevede sancțiunea fiscală. Astfel în motivarea deciziei nr. 168 din 24 august 2020, nu se face referire și nu se indică tipul încălcării.

41. Totodată, în speță rezultă depășirea termenului de prescripție stabilit pentru determinarea obligațiilor fiscale, or, verificarea tematică a corectitudinii calculării, declarării și achitării impozitului pe venit a fost efectuată pentru anul 2014, ceea ce contravine prevederilor art. 264 alin. (1) lit. a) Cod fiscal, (...) obligațiile fiscale pot fi determinate de către contribuabil și Serviciul fiscal de Stat sau alte organe cu atribuții de administrare fiscală în următoarele termene, impozitele, taxele, majorările de întârziere – în cel mult 4 ani de la ultima dată stabilită pentru prezentarea dării de seamă fiscale respective.

42. Menționa reclamantul Eugeniu Oleinic că în cadrul examinării contestației de Serviciul Fiscal de Stat, a fost prezentată declarația lui Valeriu Robu (legalizată), prin care se confirmă faptul că el a împrumutat în anul 2014 de la Robu Valeriu 50000 euro. Contrar normelor legale Serviciul Fiscal de Stat nu a ținut cont de

această declarație și tranzacția menționată nu a luat-o în considerație la analiza fluxului de mijloace bănești.

43. Reclamantul Oleinic Eugeniu a solicitat anularea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 168 din 24 august 2020 asupra cazului de încălcare fiscală, anularea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 240 din 26 noiembrie 2020 emisă pe marginea contestației, anularea actului de control nr. 5-698290, 3-576480 din 25 mai 2020, ca fiind ilegale.

POZIȚIA INSTANȚEI DE FOND

44. Prin hotărârea Judecătoriei Chișinău sediul Rîșcani din 23 decembrie 2022, acțiunea în contencios administrativ înaintată de Oleinic Eugeniu, a fost admisă. S-a anulat Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 168 din 24 august 2020 asupra cazului de încălcare fiscală comisă de către Eugeniu Oleinic, Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 240 din 26 noiembrie 2020 emisă pe marginea contestației și actul de control nr. 5-698290, 3-576480 din 25 mai 2020.

EXERCITAREA CĂII DE ATAC ÎN ORDINE DE APEL

45. La 28 decembrie 2022, Serviciului Fiscal de Stat a contestat cu apel hotărârea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 23 decembrie 2022, solicitând casarea integrală a hotărârii primei instanțe și emiterea unei noi decizii prin care acțiunea să fie respinsă ca nefondată.

POZIȚIA INSTANȚEI DE APEL

46. Prin decizia din 19 septembrie 2023 a Curții de Apel Chișinău, s-a admis apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat.

Se casat integral hotărârea Judecătoriei Chișinău sediul Rîșcani din 23 decembrie 2022 și se emite o nouă decizie, prin care:

S-a respins ca neîntemeiată acțiunea înaintată de Oleinic Eugeniu.

47. În motivarea soluției, instanța de apel a reținut că, în cadrul examinării cauzei, cercetând starea de fapt, Colegiul a stabilit cu certitudine că, potrivit actului nr. 5-675534, prelungit prin actul nr. 3-553652 din 12 mai 2016, inspectorii principali din cadrul Direcției impozitarea persoanelor fizice cu venituri mari din cadrul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, în baza Deciziei IPFS privind inițierea controlului fiscal nr. 10/4-177 din 28 martie 2016, au efectuat controlul fiscal 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 Eugeniu Oleinic pentru perioada fiscală anul 2014.

48. Prin actul de control s-a constatat că, în conformitate cu rapoartele generate din Sistemul informațional al Serviciului Vamal, se confirmă veridicitatea și autenticitatea certificatelor TV-28 privind trecerea mijloacelor bănești peste frontiera vamală. În conformitate cu prevederile art. 226⁶ alin. (4) Cod fiscal, la determinarea venitului impozabil estimat, veniturile obținute de persoanele fizice în afara RM, se consideră neimpozabile, în cazul în care intrarea lor în țară este confirmată documentar prin declarații vamale. Astfel, mijloacele bănești declarate conform declarațiilor TV-28 în valoare totală de 7879923 lei se vor considera venituri neimpozabile și, respectiv, pasibile utilizării în perioada anului 2014.

49. În cadrul controlului repetat efectuat cu aplicarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil, privind corectitudinea calculării, declarării și achitării impozitului pe venit pentru perioada fiscală A/2014 de către cet. Eugeniu Oleinic, s-a stabilit că, în urma utilizării combinate a metodei cheltuielilor, metodei fluxului de mijloace bănești și metodei proprietății prevăzute de art. 226/8, art. 226/9 și art. 226/10 din Codul fiscal, contribuabilul, în perioada fiscală A/2014 a înregistrat venit impozabil estimat nedeclarat în sumă de 14 095 565 lei, sursa de proveniență a căreia nu a fost confirmată documentar, precum și nu au fost probate elocvent de către contribuabil întru determinarea caracterului neimpozabil a acestor venituri, respectiv organul fiscal corect a stabilit că suma nedeclarată și neachitată a impozitului pe venit estimat constituie 2 532 425 lei.

50. Nu pot fi reținute argumentele instanței de fond referitor la ilegalitatea inițierii controlului fiscal repetat și a încălcării termenului de prescripție prevăzut de art. 264 din Codul fiscal. Or, potrivit art. 214 alin. (6) din Codul fiscal, organele cu atribuții de administrare fiscală pot efectua controlul fiscal repetat în cazul în care rezultatele controlului fiscal exercitat anterior sunt neconcludente, incomplete sau nesatisfăcătoare ori dacă ulterior au fost depistate circumstanțe ce atestă existența unor semne de încălcare fiscală și, prin urmare, se impune un nou control.

51. În continuare, Completul judiciar reține că în conformitate cu prevederile art. 226⁶ alin. (6/2) din Codul fiscal (în redacție la data emiterii actului administrativ contestat), venitul impozabil estimat se va diminua cu suma luată ca împrumut de către contribuabilul supus controlului doar în cazul în care contribuabilul va prezenta probe care justifică că din sursa de venit a sumei împrumutate au fost achitate obligațiile fiscale corespunzătoare la bugetul public național și/sau că suma împrumutată este din contul mijloacelor bănești declarate conform art. 226⁷ alin. (1) sau (7), și/sau că suma împrumutată reprezintă venit neimpozabil conform art.20.

52. În acest context, Completul judiciar consideră că prima instanță eronat a dat apreciere actelor juridice prezentate de contribuabil (contracte de împrumut) în cadrul procedurii administrative, catalogându-le drept legale și valabile, în temeiul art. 195, 216, 208, 210, 211, 867 din Codul civil (în redacția legii în vigoare până la 01.03.2019), or, în cadrul controlului nu s-a constatat încheierea contractelor de împrumut.

53. Totodată, Completul judiciar apreciază ca neîntemeiat argumentul instanței de fond, precum că speței sunt aplicabile prevederile art. 226⁶ alin. (4) din Codul fiscal, pentru veniturile obținute de persoanele fizice în afara Republicii Moldova. Or, împrumutul, nu se încadrează în Titlul II din Codul fiscal și nu reprezintă venit al persoanei fizice, or, prin relațiile de împrumut cu cetățeanul Tretiacenco Valerii, invocate de reclamant, s-a stabilit că împrumutătorul nu a avut capacitatea de a acorda suma împrumutată de 150 000 USD, or, suma declarată ca venit obținut în SUA de către dl Tretiacenco pentru perioada 2008-2012 a constituit doar 32 867 USD.

54. Dat fiind faptul că contribuabilul nu a prezentat la toate etapele controlului, careva documente, informații, explicații și/sau alte probe elocvente, care ar determina caracterul neimpozabil al veniturilor obținute în perioada fiscală A/2014, Completul judiciar consideră că Serviciul Fiscal de Stat corect a determinat valoarea estimată a obiectului impozabil în baza probelor reale acumulate, respectiv acțiunile Serviciului Fiscal de Stat au fost întreprinse în conformitate cu legislația.

55. În lumina celor relatate, dat fiind faptul că actul administrativ contestat a fost emis de către un organ competent, cu respectarea procedurii și aplicarea corectă a normelor materiale, Completul judiciar a ajuns la concluzia că acțiunea reclamantului urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

EXERCITAREA CĂII DE ATAC ÎN ORDINE DE RECURS

56. La 17 noiembrie 2023, Oleinic Eugeniu a depus recurs nemotivat împotriva deciziei din 19 septembrie 2023 a Curții de Apel Chișinău, prin care a solicitat casarea integrală a deciziei, cu menținerea hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 23 decembrie 2022 (f.d. 212 Vol.I).

57. Ulterior, la 17 ianuarie 2024, avocatul Cazacu Vladimir, în interesele lui Oleinic Eugeniu a depus recurs motivat, menținând solicitarea casării integrale a deciziei, cu menținerea hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 23 decembrie 2022 (f.d. 222-240 Vol.I).

58. În motivarea recursului, recurentul a indicat că decizia Curții de Apel Chișinău din 19 septembrie 2023 a fost emisă cu aplicarea și interpretarea eronată a legii materiale, cu aprecierea eronată a probelor administrate, în lipsa unei motivări coerente și complete asupra tuturor chestiunilor importante invocate în cadrul examinării cauzei.

59. Recurentul susține că Serviciul Fiscal de Stat și Curtea de Apel Chișinău, neîntemeiat au interpretat drept venit impozabil sumele obținute de Oleinic Eugeniu cu titlu de împrumut, or, aceste sume conform art.18 Cod fiscal nu constituie venit impozabil. Sumele primite de Oleinic Eugeniu în anul 2012, 2013 și 2014 sunt obținute în baza relațiilor contractuale de împrumut, fiind pasibile restituirii, în condițiile contractuale.

60. În această ordine de idei, recurentul a arătat că, pentru a putea fi imputată încălcarea sub forma de neprezentare a declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit, organul fiscal, în primul rând, urma să identifice și să probeze până la emiterea deciziei, în cadrul controlului efectuat, că Oleinic Eugeniu, potrivit legii, avea o asemenea obligație. Or, în cazul încheierii unor contracte de împrumut a mijloacelor bănești, nu apare obligația prezentării declarației cu privire la impozitul pe venit, deoarece împrumutul nu poate fi raportat la venit și, respectiv, nu constituie sursă de venit impozabil.

61. Totodată, recurentul a invocat că, potrivit art. 226¹ Cod fiscal, mijloacele bănești primite ca împrumut și care urmează a fi restituite nu sunt surse de venit a recurentului/contribuabilului și nu poate fi stabilită obligația fiscală din împrumuturile primite și, respectiv, nu constituie materie fiscală.

62. Recurentul a susținut că, potrivit art. 226⁶ Cod fiscal, metodele indirecte de estimare, alin. (7), obligația de a prezenta dovezi privind caracterul impozabil al venitului estimat se pune pe seama Serviciului Fiscal de Stat, iar Serviciul Fiscal nu a demonstrat existența faptică a temeiului legal al încălcării imputate reclamantului, la fel nici proporționalitatea și egalitatea măsurii întreprinse.

63. De asemenea, recurentul a menționat că Decizia SFS nr.168 din 24.08.2020 nu conține elementele obligatorii prevăzute de art.248 Cod fiscal, în special lit. f) și g), iar în motivarea Deciziei nr.168 din 24.08.2020 nu se face referire și nu se indică tipul încălcării.

64. Totodată, a invocat depășirea termenului de prescripție stabilit pentru determinarea obligațiilor fiscale, or, verificarea tematică a corectitudinii calculării, declarării și achitării impozitului pe venit a fost efectuată pentru anul 2014, ceea ce contravine prevederilor art. 264 alin. (1) lit. a) Cod fiscal.

65. O critică distinctă a vizat motivarea deciziei instanței de apel. Recurentul a susținut că, în speță, Curtea de Apel Chișinău nu a motivat în niciun fel respingerea argumentelor și probelor invocate de către recurentul Oleinic Eugeniu,

iar concluziile instanței de apel s-au rezumat doar la copierea în întregime a unor pasaje din cererea de apel depusă de Serviciul Fiscal de Stat, fără a intra în esența cauzei deduse judecății și fără a cerceta starea de fapt relevantă cauzei.

66. Recurentul a evidențiat și contradicția dintre rezultatele celor două controale fiscale, menționând că, potrivit actului de control din 12 mai 2016, mijloacele bănești declarate conform declarațiilor vamale TV-28 în valoare totală de 7.879.923 MDL se vor considera venituri neimpozabile, iar în actul de control din 20.05.2020 aceste mijloace bănești au fost considerate de către Serviciul Fiscal ca venit nedeclarat pentru perioada anului 2014.

67. În aceeași ordine de idei, recurentul a arătat că suma de 98.031 MDL virată de peste hotarele RM pe contul bancar al contribuabilului a fost acceptată în cadrul primului control din anul 2016 ca venit neimpozabil, însă în rezultatul controlului repetat din anul 2020 și conform Deciziei nr.168 din 24.08.2020 a fost catalogată ca venit impozabil.

68. Un alt argument al recurentului a constatat în faptul că art.226⁶ alin.(4) lit. a) Cod fiscal nu a fost modificat, având același conținut în anul 2016 și în anul 2020, iar Serviciul Fiscal de Stat nu a prezentat niciun act care să confirme faptul că această normă a fost interpretată în conformitate cu prevederile art. 3 alin. (5) Cod fiscal.

69. Recurentul a mai invocat faptul că instanța de apel nu a dat apreciere probelor anexate la materialele dosarului, inclusiv celor două înscrisuri privind împrumuturile în valoare de 150.000 USD și 120.000 GBP, declarațiilor lui Tretiaticenco Valerii și Jurja Viorel, precum și declarației nr.428 din 17.11.2020 a lui Valeriu Robu. De asemenea, a menționat că instanța de apel nu s-a expus asupra declarațiilor date de martorul Tretiaticenco Valerii, audiat în instanța de fond, care a confirmat faptul împrumutului din 20.05.2012.

70. În final, recurentul a susținut că examinarea în ordine de apel s-a efectuat în mod superficial, instanța de apel ignorând argumentele și actele prezentate de Oleinic Eugeniu și reținând doar cele invocate în cererea de apel depusă de Serviciul Fiscal de Stat, motiv pentru care a considerat că decizia Curții de Apel Chișinău nu este motivată și că acțiunea nu a fost judecată în mod echitabil.

POZIȚIA INTIMATULUI

71. Prin referința depusă la 27 iunie 2024, Serviciul Fiscal de Stat a solicitat declararea recursului depus de Oleinic Eugeniu ca inadmisibil, în temeiul art. 246 alin. (1) și (2) lit. a¹) din Codul administrativ (f.d. 2-4 Vol.II).

LEGISLAȚIA RELEVANTĂ

72. 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.”

73. Art. 245 din Codul administrativ:

„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.”

74. Art. 245¹ din Codul administrativ:

„(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.”

75. Art. 246 alin. (1) și (2) lit. h) din Codul administrativ:

„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.

Recursul se declară inadmisibil în special când: recursul este vădit neîntemeiat.”

ASPECTE DE PROCEDURĂ

76. Din materialele cauzei rezultă că copia deciziei motivate a Curții de Apel Chișinău din 19 septembrie 2023 a fost comunicată avocatului Jioară Tatiana, reprezentantul lui Oleinic Eugeniu, prin intermediul poștei electronice la 19 noiembrie 2023 (*f.d. 207-verso Vol.I*). Întrucât comunicarea actului judecătoresc reprezentantului produce efecte pentru partea reprezentată, termenul de două luni

prevăzut de art. 245 din Codul administrativ a început să curgă din ziua următoare și s-a împlinit la 19 ianuarie 2024.

77. În același timp, ulterior decizia motivată a fost recepționată de Oleinic Eugeniu prin intermediul poștei terestre la 23 noiembrie 2023, fapt confirmat prin avizul de recepție semnat de acesta (f.d. 211 Vol.I). Prin raportare la oricare dintre datele menționate, recursul motivat depus la 17 ianuarie 2024 a fost exercitat în termenul de două luni prevăzut de art. 245 din Codul administrativ.

MOTIVAREA INSTANȚEI

78. Din analiza prevederilor legale reținute *supra*, rezultă că admisibilitatea sau 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.

79. 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.

80. 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.

81. Instanța de recurs atestă că motivele de casare, invocate în recursul depus de avocatul Cazacu Vladimir, în interesele lui Oleinic Eugeniu nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 245¹ din Codul administrativ, deoarece se referă la dezacordul recurentului cu soluția pronunțată de Curtea de Apel Centru 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.

82. Din analiza cererii de recurs rezultă că recurentul a reprodus integral textul art. 245¹ din Codul administrativ. Deși nu a indicat în mod expres temeiul prevăzut

de alin. (1) lit. d), din conținutul criticilor sale rezultă invocarea aprecierii eronate a probelor, lipsa unei motivări coerente și complete a deciziei instanței de apel. Prin urmare, critica poate fi examinată prin prisma temeiului prevăzut de art. 245¹ alin. (1) lit. d) din Codul administrativ.

83. Referitor temeiul menționat, Completul de judecată relevă că pentru incidența temeiului menționat nu este suficientă simpla invocare a unei aprecieri eronate a probelor sau a dezacordului cu concluziile instanței de apel. Partea trebuie să demonstreze în mod clar că hotărârea este arbitrară ori că soluția se bazează în mod determinant pe o apreciere vădit nerezonabilă a probelor. Or, arbitraritatea presupune o încălcare evidentă și gravă a legalității, iar aprecierea vădit nerezonabilă a probelor presupune o eroare evidentă, nejustificată rațional și determinantă pentru soluția adoptată.

84. În speță, recurentul a invocat în mod neargumentat că instanța de apel nu s-a expus asupra probelor sale și că aceasta ar fi ignorat argumentele și actele prezentate de Oleinic Eugeniu. O asemenea critică însă nu este susținută prin indicarea concretă a probelor care ar fi fost omise, a concluziei instanței de apel care ar fi fost determinată de această pretinsă omisiune și a motivului pentru care aprecierea probatoriului ar fi vădit nerezonabilă.

85. În lipsa unor argumente din care să rezulte că hotărârea contestată a fost pronunțată cu încălcarea unei norme imperative sau că soluția se bazează în mod determinant pe o apreciere vădit nerezonabilă a probelor, recursul nu poate fi admis. Pentru ca recursul să fie admis în temeiul art. 245¹ alin. (1) lit. d) din Codul administrativ, este necesar ca partea care atacă hotărârea să demonstreze în mod clar existența unei asemenea erori și caracterul ei determinant asupra soluției.

86. Din conținutul deciziei din 19 septembrie 2023 rezultă că instanța de apel a analizat probele și argumentele relevante pentru soluționarea cauzei, inclusiv înscrisurile privind împrumuturile invocate de Oleinic Eugeniu, informațiile și răspunsurile parvenite din Statele Unite ale Americii și Regatul Unit al Marii Britanii, precum și circumstanțele rezultate din controlul fiscal și actele emise de Serviciul Fiscal de Stat. Instanța de apel a indicat motivele pentru care nu a reținut valoarea probantă atribuită de recurent înscrisurilor privind împrumuturile și a constatat că în cadrul controlului nu s-a constatat încheierea contractelor de împrumut.

87. De asemenea, instanța de apel s-a expus asupra argumentelor privind aplicarea art. 226⁶ alin. (4) din Codul fiscal, referitor la mijloacele bănești declarate conform certificatelor TV-28 și la veniturile obținute din afara Republicii Moldova,

indicând considerentele pentru care a apreciat neîntemeiată poziția instanței de fond. Totodată, aceasta a verificat legalitatea inițierii controlului fiscal repetat și critica referitoare la termenul de prescripție, reținând circumstanțele rezultate din corespondența SFS cu autoritățile fiscale din SUA și Regatul Unit și prevederile art. 214 alin. (6) și art. 264 alin. (2) din Codul fiscal.

88. Prin urmare, susținerea recurentului că instanța de apel nu a dat apreciere probelor prezentate de acesta nu corespunde conținutului deciziei atacate. Faptul că instanța de apel nu a acceptat concluziile pe care recurentul le-a desprins din înscrisurile prezentate nu echivalează cu ignorarea probelor și nu demonstrează, prin sine, o apreciere vădit nerezonabilă a acestora.

89. În ceea ce privește declarația nr. 428 din 17 noiembrie 2020 a lui Valeriu Robu, declarațiile privind împrumuturile de la Tretiacenco Valerii și Jurja Viorel și declarațiile martorului Tretiacenco Valerii, enumerate în cererea de recurs, recurentul se limitează la reluarea acestor probe și la reiterarea concluziei sale că ele confirmă proveniența mijloacelor bănești. Acesta nu indică însă în ce constă eroarea concretă a instanței de apel și, în special, în ce mod nevalorificarea sau aprecierea diferită a acestor probe a fost determinantă pentru soluția adoptată.

90. În același timp, criticile recurentului reproduc, în esență, obiecțiile formulate anterior în cadrul acțiunii și al referinței asupra apelului declarat de Serviciul Fiscal de Stat, inclusiv cele referitoare la caracterul neimpozabil al mijloacelor bănești, validitatea împrumuturilor, aplicarea art. 226⁶ alin. (4) din Codul fiscal, termenul de prescripție și motivarea actelor administrative. Or, simpla enumerare în recurs a probelor și argumentelor deja prezentate instanței de fond și instanței de apel, fără individualizarea unei erori concrete imputabile instanței de apel, nu satisface exigențele art. 245¹ din Codul administrativ.

91. Completul de judecată 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.

92. Nu este suficientă simpla expunere a circumstanțelor faptice 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.

93. Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție subliniază că admisibilitatea recursului trebuie analizată în contextul rolului și funcției legale atribuite instanței judecătorești supreme, care constau, în principal, în asigurarea aplicării și interpretării unitare a legii în soluționarea cauzelor de contencios administrativ. În acest sens, orice cerere de recurs trebuie să fie motivată în concordanță cu aceste principii fundamentale, pentru a trece filtrul de admisibilitate și a avea succes.

94. De asemenea, invocarea art. 6 § 1 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, prin prisma pretensei lipse a unei motivări suficiente, nu este de natură să conducă la incidența temeiului prevăzut de art. 245¹ alin. (1) lit. d) din Codul administrativ. Obligația instanței de a-și motiva hotărârea nu presupune un răspuns detaliat la fiecare susținere a părții, ci o examinare și o motivare suficientă a chestiunilor decisive pentru soluționarea litigiului.

95. Curtea de la Strasbourg a reiterat că modul de aplicare a art. 6 din CEDO procedurilor în fața instanțelor ierarhic superioare depinde de specificul acestor proceduri, urmând a se ține cont de totalitatea procedurilor în sistemul de drept național și de rolul instanțelor ierarhic superioare în acest sistem (a se vedea hotărârea *Botten c. Norvegiei*, 1996, §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 hotărârea *Helmers c. Suediei*, 1991, §31, 36).

96. În consecință, chiar dacă din conținutul cererii poate fi identificat temeiul prevăzut de art. 245¹ alin. (1) lit. d) din Codul administrativ, recurentul nu a demonstrat existența unei hotărâri arbitrare sau a unei aprecieri vădit nerezonabile și determinante a probelor. Criticile sale se rezumă la reiterarea propriei interpretări a probelor și a circumstanțelor cauzei, care au fost examinate în cadrul instanțelor inferioare.

97. Din considerentele redate, Completul de judecată al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a declara inadmisibil recursul depus de avocatul Cazacu Vladimir, în interesele lui Oleinic Eugeniu împotriva deciziei din 19 septembrie 2023 a Curții de Apel Chișinău.

98. Ținând cont de cele expuse și 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 avocatul Cazacu Vladimir, în interesele lui Oleinic Eugeniu.

Încheierea este irevocabilă.

Președinte

Diana Stănilă

Judecători

Gheorghe Stratulat

Ana Cucerescu