Dosarul nr.3-3488/2023

Republica Moldova
H O T Ă R Î R E
În numele Legii

21 februarie 2025 *****

Judecătoria Chişinău (sediul Centru)
Instanţa compusă din
Preşedinte de şedinţă, judecător Vitalii Ciumac
Grefier Aliona Busuioc

examinînd în şedinţă de judecată publică acțiunea depusă de SRL Cons-Limited împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind contestarea actelor administrative,

A C O N S T A T A T :

Argumentele participanților la proces.

La data de 01 decembrie 2023, SRL Cons-Limited a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind contestarea actelor administrative.

În susținerea acţiunii reclamanta SRL „Cons-Limited” indică că la data de 19 aprilie 2023, de către Serviciul Fiscal de Stat a fost inițiat un control fiscal în privința SRL „Cons-Limited”. Controlul nominalizat a fost suspendat de la 28.04.2023 până la 15.06.2023, reluat de la 16.06.2023 şi finisat la 30.06.2023. Controlul a fost efectuat la fața locului prin metoda verificării totale, în temeiul Deciziei de inițiere a controlului nr. DICF-***** din 11.04.2023.

În baza controlului fiscal din 30 iunie 2023, inspectorii principali ai Direcției control post operațional nr.4 din cadrul Direcției generale de control Aliona Țurcan şi Dumitru Istratii, au întocmit actul de control nr. 5-727476 prelungit pe formularele nr. 5***** şi *****

Urmare a examinării actelor de control nr.5-727476 prelungit pe formularele nr. 5***** şi 5-727479 din 30 iunie 2023, şeful adjunct al Direcției generale de control, Alexandru Oltean, a emis Decizia nr. ***** din 22.08.2023.

Astfel, prin decizia nr. ***** din 22 august 2023 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Cons-Limited” s-a decis:

„ I. A încasa la buget sumele impozitelor şi taxelor calculate în rezultatul controlului:

- 91 728 lei, impozitul pe venit reținut din salariu, diminuat pentru perioada A/2022 cu 91 728 lei;
- 391 917 lei, impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător, diminuat pentru perioada fiscală A/2022 cu 391 917 lei;
- 138 378 lei, taxa pe valoarea adăugată diminuată pentru A/2022 cu 99 358 lei şi A/2023 cu 39 020 lei;
- 190 lei, taxa pentru amenajarea teritoriului diminuată pentru A/2020 cu 30 lei şi A/2021 cu 160 lei;
- 201 600 lei, contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori, diminuate pentru perioada A/2022 cu 201 600 lei;
- 75 600 lei, primele de asigurare obligatorie de asistență medicală diminuate pentru perioada A/2022 cu 75 600 lei.

II. A încasa la buget majorare de întârziere (penalitate) calculată în rezultatul controlului în conformitate cu prevederile art. 228 alin. (1) şi (2) din Codul fiscal:

- 21 631 lei, pentru ne achitarea în termen a impozitului pe venit reținut din salariu,;
- 43 503 lei, pentru ne achitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător;
- 21 022 lei, pentru ne achitarea în termen a taxei pe valoarea adăugată diminuată;

- 60 lei, pentru neachitarea în termen a taxei pentru amenajarea teritoriului;

III. A încasa la buget majorare de întârziere (penalitate), calculată în conformitate cu art. 4 din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2022 nr. 206 din 06.12.2021;

- 89 143 lei, pentru neachitarea în termen a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii.

IV. A încasa la buget majorare de întârziere (penalitate), calculată în rezultatul controlului în conformitate cu prevederile art. 30 alin. (1) din Legea RM nr. 1593-XV din 26.12.2002 „Cu privire la mărimea, modul şi termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală

- 33 429 lei, pentru neachitarea în termen a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală.

V. A aplica amenzi pentru încălcările legislației, care urmează a fi transferate la codul IBAN MD*****, Ministerul Finanțelor-Trezoreria de Stat, cod fiscal *****:

- 20 093 lei, amendă pentru eschivarea de la calculul şi de la plata a impozitului pe venit reținut din salariu, pentru perioadele fiscale L/02/2022-L/03/2022, conform prevederilor art. 261 alin. (5) din Codul fiscal (25 116 lei x 80%);

- 16 653 lei, amendă pentru diminuarea impozitului pe venit reținut din salariu, pentru perioadele fiscale L/04/2022-L/06/2022, conform prevederilor art.261 alin. (4) din Codul fiscal (66 612 lei x 25%);

- 313 534 lei, amendă pentru eschivarea de la calculul şi de la plata a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioada fiscală A/2022, conform prevederilor art.261 alin.(5) din Codul fiscal (391 917 lei x 80%);

- 34 541 lei, amendă pentru diminuarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioadele fiscale L/07/2022 L/l 1/2022-L/l2/2022 şi L/02/2023, conform prevederilor art.261 alin(4) din Codul fiscal (138 1 64 lei x 25%);

- 10 000 lei, amendă pentru nerespectarea modului de întocmire şi prezentare a Dărilor de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală şi a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii (forma IPC21) pentru perioadele fiscale L/02/2022- L/06/2022, a Declarației cu privire la impozitul pe venit (Forma VENI2) pentru perioada fiscală A/2022, a Declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale L/***** şi L/02/2023, conform prevederilor art.260 alin. (1) din Codul fiscal (10 cazuri x 1 000 lei, dar nu mai mult de 10 000 lei);

- 14 948 lei, amendă pentru prezentarea tardivă la data de 28.02.2023 a informației pentru perioada fiscală A/2022 prevăzute la art.226^{11} alin. (5) de către persoanele indicate la art.226^{11} alin (2) din Codul fiscal, conform prevederilor art.253 alin. (6) din Codul fiscal (996 500 lei x 5%, dar nu mai mult de 25 mii de lei).

VI. A aplica amendă care urmează a fi transferată la codul IBAN MD08TRGAAB*****, Ministerul Finanțelor-Trezoreria de Stat, cod fiscal *****:

- 44 160 lei, amendă pentru eschivarea de la calculul şi de la plata a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori, pentru perioadele fiscale L/02/2022- L/03/2022, conform prevederilor art.261 alin. (5) din Codul fiscal (55 200 lei x 80%);

- 36 600 lei, amendă pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori, pentru perioadele fiscale L/04/2022-L/06/2022, conform prevederilor art.261 alin. (4) din Codul fiscal (146 400 lei x 25%);

VII. A aplica amendă care urmează a fi transferată la codul IBAN MD23TRGAAC*****, Ministerul Finanțelor-Trezoreria de Stat, cod fiscal *****:

- 16 560 lei, amendă pentru eschivarea de la calculul şi de la plata a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, pentru perioadele fiscale L/02/2022-L/03/2022, conform prevederilor art. 261 alin. (5) din Codul fiscal (20 700 lei x 80%);

- 13 725 lei, amendă pentru diminuarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, pentru perioadele fiscale L/04/2022-L/06/2022, conform prevederilor art.261 alin.(4) din Codul fiscal (54 900 lei x 25%);

VIII. A aplica avertizare conform art.235 alin.(1^{1}) din Codul fiscal pentru comiterea încălcărilor nesemnificative:

a) prevăzute la art.261 alin. (4) din Codul fiscal, prin diminuarea TVA pentru perioada fiscală L/01/2023 cu 214 lei;

b) prevăzute la art.261 alin. (5) din Codul fiscal, prin eschivarea de la calcul şi plată taxei pentru amenajarea teritoriului pentru perioadele fiscale inclusiv T/04/202O cu 30 lei, T/O1/2021 cu 40 lei, T/02/2021 cu 40 lei, T/03/2021 cu 40 lei şi T/04/2021 cu 40 lei.

c) prevăzute de art. 260 alin.(1) din Codul fiscal, prin încălcarea modului de întocmire:

- a Dării de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală şi a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii (forma IPC21) pentru perioada fiscală L07/2022

- a Declarației privind TVA pentru perioada fiscală L/01/2023;

- a Dărilor de seamă pe taxele locale (Forma TL13) pentru perioadele fiscale T/4/2020- T/4/2021 şi T/O4/2022.

IX. A ajusta spre micșorare TVA spre deducere în perioada fiscală L06/2023 cu suma de 88 901 lei, aferentă bunurilor materiale în valoare de 1 493 160 lei, stabilite lipsuri în rezultatul controlului.

Așadar, conform deciziei nominalizate supra, în sarcina SRL „Cons - Limited" a fost pusă achitarea plăților suplimentare la bugetul de stat, a obligației fiscale în sumă totală de 1629015 lei, compusă din: - impozite şi taxe în sumă de 899 413 lei; - majorare de întârziere în sumă de 208 788 lei; şi, amendă stabilită în sumă de 520 814 lei.

Prin hotărârea nr. 772/25 din 29.08.2023, emisă de Alexandru Olteanu, șef adjunct al Direcției generale de control al Serviciului Fiscal de Stat, s-au sechestrat mijloacelor bănești ale SRL „Cons-Limited", în mărime de 1 629 015 lei, la conturile bancare ale societății deschise la B.C. „Moldindconbank" S.A., în vederea asigurării stingerii obligațiilor fiscale. Responsabil de sechestrarea bunurilor a fost numit inspectorul principal al Serviciului Fiscal de Stat, dl Dumitru Istratii.

Pentru a executa hotărârea nr.772/25 din 29.08.2023, inspectorul principal al Serviciului Fiscal de Stat, Dumitru Istratii, a efectuat sechestrarea mijloacelor bănești ale SRL „Cons-Limited" cu locul de evidență la B.C, „Moldindconbank" S.A.

În data de 22 septembrie 2023, SRL „Cons-Limited" a formulat o contestație împotriva: - actului de controlul fiscal nr. 5-727476 prelungit pe formularele nr. 5***** şi 5-727479 din 30 iunie 2023; şi deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. ***** din 22 august 2023.

Prin decizia nr. ***** din 02 noiembrie 2023 emisă pe marginea contestației S.R.L, „Cons-Limited" din 22 septembrie 2023, s-a respins contestația depusă cu menținerea deciziei ***** din 22 august 2023 emisă de Direcția control al Serviciului Fiscal de Stat.

La data de 26 octombrie 2023, SRL „Cons-Limited" a formulat o contestație împotriva hotărârii nr. 772/25 din 29.08.2023 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale şi împotriva actului de sechestru ca măsură de asigurare a stingerii obligației fiscale nr. 772/25 din 29.08.2023.

Prin decizia nr.754/301 din 16 noiembrie 2023, emisă pe Directoarea adjunctă a Serviciului Fiscal de Stat, dna Victoria Belous, s-au respins contestațiile formulate de către SRL „Cons-Limited" pe 26 octombrie 2023, pe motivul că sechestrul aplicat a fost ridicat prin hotărârea nr. 772/52 din 30.10.2023.

La baza deciziei nr. 754/301 din 16 noiembrie 2023, se invocă că: „... urmare a ridicării sechestrului aplicat prin hotărârea nr. 772/25 din 29.08.2023, actul administrativ individual la momentul adoptării deciziei pe marginea contestației depuse nu produce efecte juridic nu este valabilă, întrucât a fost ridicat sechestrul de pe bunurile SRL „Cons-Limited" aplicat prin actul administrativ individual contestat.".

Analizând actele administrative individuale defavorabile în raport cu normele Legale incidente speței, reclamantul consideră că acestea sunt ilegale şi urmează a fi anulate, prin prisma art. 53 alin. (1) din Constituția RM, art. 11, 17, 21, 39, 189 alin. (1) şi (2), 206, 224 alin. (1) lit. a) Cod administrativ, art. 11 alin. (1), 267^{2} alin. (2), 273^{1} Codul fiscal.

Menționează că din conținutul deciziei nr.***** din 02 noiembrie 2023, precum şi decizia nr.***** din 22.08.2023, se observă că Serviciul Fiscal de Stat a analizat corectitudinea calculării, achitării şi declarării în dările de seamă a impozitelor şi altor plăți aferente fondului de salarizare în privința a celor șase persoane (Cemeaga Gheorghii, Ignat Nicolae, Livadari Constantin, Pelin Vasile, Darii Roman, Boaghe Vitalie), pe perioada fiscală cuprinsă între L/02/2022 - L/06/2022, fără a se lua în considerație că SRL „Cons - Limited", nu a beneficiat de serviciile de șofer prestate de cet. Cemeaga

Gheorghii, Ignar Nicolae, Livadari Constantin, Pelin Vasile, Darii Roman, Boaghe Vitalie, pe toată perioada cuprinsă între lunile februarie - iunie 2022.

SRL „Cons-Limited" reprezintă o întreprindere ce desfășoară, printre altele, lucrări de prelucrare şi comercializare a agregatelor naturale (nisip, prundiș, pietriș, etc.) care sunt extrase de la cariera din satul Afanasievca, mun. Tiraspol şi/sau or. Criuleni, str. Dacia nr. 56. Tot în aceleași locații, se află şi alte utilajele de carieră, inclusiv cele de excavare cu care se încarcă/descarcă agregatele naturale, etc...

Funcționarea per ansamblu a carierei din satul Afanasievca din proximitatea or. Criuleni precum şi transportarea nisipului la depozitul din or. Criuleni este posibilă doar pe perioada favorabilă a vremii. În cazul zilelor cu precipitații, accesul la carieră/locul de încărcare/descărcare a nisipului este practic inaccesibil din cauza noroiului format.

Evidențiază că procesul de prelucrare, transportare şi comercializare a nisipului, prundișului, pietrișului, etc., în condiţiile unei vremi nefavorabile (vijelie, ploaie, averse, grindină, inundații, zăpadă, etc.), este anevoios şi implică mult efort şi cheltuieli suplimentare motiv din care, administrația societății a hotărât să sisteze lucrările date, în condiţiile unei vremi cu precipitații.

La data de 02 ianuarie 2022, administrația SRL „Cons-Limited" a emis un ordin din care rezultă că activitatea economică a societății, în partea ce vizează prelucrarea şi transportarea nisipului, prundișului, pietrișului, se suspendă în condiţiile unei vremi nefavorabile, iar cu privire la munca prestată întreprinderii de către Cemeaga Gheorghii, Ignar Nicolae, Livadari Constantin, Pelin Vasile, Darii Roman, Boaghe Vitalie, se menționează că SRL „Cons-Limited" a beneficiat de servicii de șofer doar la necesitate, serviciile fiind desfășurate ocazional, neavând un caracter continuu. Or, cetățenii nominalizați au prestat servicii de șofer, ocazional, pentru transportarea materiei anume de la cariera din satul Afanasievca, mun. Tiraspol spre baza din or. Criuleni şi viceversa, activând exclusiv în condiţiile zilelor fără precipitații.

Astfel, menționează că, pe perioada de timp cuprinsă între februarie - iunie 2022, SRL „Cons-Limited" a suspendat activitatea de prelucrare, transportare şi comercializare a nisipului, prundișului şi pietrișului, pe o perioadă totală de 31 de zile lucrătoare ploioase. Zilele cu precipitații cuprinse în perioada de februarie - iunie 2022, sunt confirmate şi prin scrisoarea nr. 03/651 din 16.08.2023 eliberată de Serviciul Hidrometeorologic de Stat.

În atare situație, concluziile organului fiscal inserate în decizia nr.***** din 22.08.2023 precum că cetățenii Cemeaga Gheorghii, Ignat Nicolae, Livadari Constantin, Pelin Vasile, Darii Roman, Boaghe Vitalie au prestat servicii de șofer în zilele lucrătoare inserate în actul de control fiscal sunt neîntemeiate, devreme ce aceștia au activat ocazional, la cerere şi doar în perioada zilelor fără precipitații.

Prin urmare, la darea concluziilor controlului fiscal şi a deciziei contestate, Serviciul Fiscal de Stat a constatat eronat precum că SRL „Cons-Limited" nu ar fi respectat modul de prezentare a dărilor de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală şi a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii (forma IPC21) precum şi că s-ar fi eschivat de la plata impozitului pe venit, calculul şi plata contribuțiilor de asigurări sociale medicale, a primelor de asigurare medicală obligatorie, pentru angajații sus numiți, pe întreaga perioadă fiscală cuprinsă L/02/2022 - L/06/2022, devreme ce societatea, în perioada lunii februarie 2022 - iunie 2022, nu a beneficiat de servicii de șofer acordate de cetățenii respectivi, pe o perioadă totală de 31 zile lucrătoare, circumstanțe care se datorează vremii nefavorabile.

Afirmațiile Serviciului Fiscal de Stat expuse în decizia nr. ***** din 02 noiembrie 2023 precum că certificatul Serviciului Hidrometeorologic de Stat nr. 031651 din 16 august 2023 ar fi unul irelevant speței devreme ce conține date meteorologice pentru o altă localitatea decât satul Afanasievca, municipiul Tiraspol, sunt neîntemeiate.

Or, prin cererea adresată Serviciul Hidrometeorologic de Stat, SRL „Cons- Limited" a solicitat eliberarea informației privind starea vremii a localității unde este amplasată cariera întreprinderii, însă, avându-se în vedere că Serviciul Hidrometeorologic de Stat nu efectuează observații meteorologice în or. Criuleni şi nu deține stații meteorologice în toate localitățile din țară, aceasta a oferit informații despre starea vremii de la cea mai apropiată stație meteorologică de locul amplasării carierei (satul Afanasievca, mun. Tiraspol) şi anume - sat. Bălţata, raionul Criuleni.

Lipsa staţiilor meteorologice din toate localităţile din (ară (în deosebi pe teritoriul din stânga râului Nistru) nu-i este imputabilă SRL „Cons- Limited” iar certificatul Serviciului Hidrometeorologic de Stat nr. 031651 din 16 august 2023 conţine date despre starea vremii a unei localităţi care învecinează cu locul amplasării carierei şi urma a fi luat în considerare atât în cadrul controlului fiscal cât şi la darea deciziei nr. ***** din 02 noiembrie 2023.

Consideră că, acţiunile reprezentanţilor Serviciului Fiscal de Stat de respingere neîntemeiată şi arbitrară a probelor înaintate de SRL „Cons-Limited” şi reţinerea unor probe care „ar justifica” deciziile contestate, reprezintă o conduită inadmisibilă într-un stat de drept ce atentează vehement la dreptul la apărare al autorului cererii de chemare în judecată cât şi la principiul contradictorialităţii şi egalităţii în drepturi, consfinţite la art. 40 şi 43 Cod administrativ al RM.

Cu privire la concluziile Serviciului Fiscal de Stat de a nu accepta la deduceri, pentru perioada fiscală A/2022, a cheltuielilor în sumă de 524 353 lei (reflectate în evidenţa contabilă la conturile 711.2, 712.4, 712.5, 712.9), reclamantul le apreciază ca fiind neîntemeiate.

SRL „Cons-Limited” a indicat cert că cheltuielile respective s-au suportat pentru servicii de pompare, servicii de locaţiune a utilajului, servicii auto pe platformă, servicii de reparaţie şi combustibil, etc... prezentându-se probele respective organului fiscal. Aşadar, SRL „Cons-Limited” a făcut dovada scopului acestor cheltuieli probând caracterul ordinar şi necesar al acestora.

În pofida acestor fapte, organul fiscal, în lipsa unei argumentări precise şi clare despre motivele ce au stat la baza respingerii fiecărei plăţi/cheltuieli neacceptate la deduceri, îngrădeşte vehement dreptul societăţii de a beneficia de avantajele instituţiei „deducerilor cheltuielilor aferente activităţii de întreprinzător”.

Astfel, la efectuarea controlului fiscal succedat de emiterea deciziei contestate, organul fiscal nu a explicat motivele pentru care au fost respinsă deducerea solicitată pentru fiecare cheltuială în parte, în mod separat, catalogându-le sumar şi respingându-le integral fără o argumentare individuală, ceea ce este incorect şi contravine legii.

La fel, în mod contradictoriu, autorul deciziei contestate preia argumentele societăţii că cheltuielile respective au fost suportate pentru servicii de pompare, servicii de locaţiune a utilajului, servicii auto pe platformă, servicii de reparaţie şi combustibil, care sunt necesare SRL „Cons-Limited”, iar pe de altă parte, indică că nu ar exista „o lipsă a dovezilor privind utilizarea acestora în activitatea de întreprinzător.”

Evidenţiază că cheltuielile în mărime de 524 353 lei, sunt ordinare şi necesare SRL „Cons-Limited” dat fiind că acestea vizează servicii de pompare, locaţiune a utilajului, servicii auto pe platformă, reparaţie şi combustibil şi ţin nemijlocit de activităţile societăţii fără de care, activitatea economică ar fi imposibilă.

Prin neadmiterea arbitrară şi neîntemeiată la deducerea obiectului impozabil a sumei de 524 353 lei, societăţii, în mod direct, i se cauzează un prejudiciu material ce conduce inerent la o încetinire a creşterii economice a SRL, „Cons-Limited” şi dezvoltării procesului economic din regiune.

Pe cale de consecinţă, organul fiscal, la darea deciziei contestate, a încălcat principiile:

- neutralităţii impunerii, manifestat prin asigurarea prin legislaţia fiscală a condiţiilor egale investitorilor şi capitalului autohton;
- echităţii fiscale, manifestat prin tratare egală a persoanei or juridice, care activează în condiţii similare, în vederea asigurării unei sarcini fiscale egale;
- randamentului impozitelor, manifestat prin perceperea impozitelor şi taxelor cu minimum de cheltuieli, cât mai acceptabile pentru contribuabili.

Consideră că controlul fiscal efectuat la faţa locului prin metoda verificării totale a SRL „Cons Limited” a fost demarat cu încălcarea metodelor şi operaţiunilor de organizare şi desfăşurare a controlului prevăzute de legislaţia fiscală.

În conţinutul actelor de control fiscal şi deciziei contestate, au fost consemnate eronat rezultatele controlului propriu-zis.

În actele nominalizate supra, nu s-a descris obiectiv, clar şi explicit care au fost încălcările legislaţiei fiscale admise de SRL „Cons-Limited”, nu s-a făcut referire la documentele de evidenţă cercetate, indicându-se formal şi simplist despre actele normative pretins încălcate.

În mod arbitrar şi în lipsa unui suport probatoriu pertinent, s-a indicat în actele fiscale despre pretinsele încălcări, fără a se aprecia separat, just şi conform Legii caracterul acestora şi gradul de gravitate, fapt ce aduce o atingere gravă dreptului la apărare.

Având în vedere cele nominalizate supra, se ajunge la concluzia că controlul fiscal efectuat şi decizia nr. ***** din 22 august 2023, reprezintă acte neconcludente, incomplecte şi nesatisfăcătoare.

Totodată potrivit Deciziei nr.754/301 din 16 noiembrie 2023 pe marginea contestației împotriva Hotărârii nr.772/25 din 29.08.2023 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale şi actul de sechestru ca măsură de asigurare a stingerii obligației fiscale, o consideră neîntemeiată şi urmează a fi anulată, deoarece contravine prevederilor art. 227 alin. (1), 267 alin. (1) Cod fiscal.

Astfel, reiterează că hotărârea nr.772/25 din 29.08.2023 prin s-a dispus sechestrarea mijloacelor băneşti ale SRL „Cons-Limited" SRL, în mărime de 1 629 015 lei, este emisă urmare a calculului efectuat de Serviciul Fiscal de Stat inserat în decizia nr. ***** din 22.08.2023 şi actul de control fiscal nr. 5-727476 prelungit pe formularele nr. 5***** şi *****

În consecință, menționează că, odată ce sechestrul pe conturile bancare a fost aplicat în vederea stingerii obligației fiscale stabilite printr-o decizie neîntemeiată, adoptată în baza unui act de control fiscal pripit şi incomplet, apreciază că măsura de asigurare este una inadmisibilă.

Reprezentantul serviciului fiscal de stat, la darea hotărârii atacate, nu a motivat în nici într-un mod despre circumstanțele care l-au determinat să aplice sechestrul pe conturile bancare or, din textul legii, rezultă că instituția aplicării măsurilor de asigurare a obligațiilor fiscale (precum şi tipul lor), are un caracter discreționar şi nu obligatoriu. În asemenea caz, reprezentantul serviciului fiscal de stat urma să-şi motiveze concluzia privind aplicarea sechestrului, aşa cum întrevăd dispozițiile art.31 Cod administrativ al RM dar nu să se limiteze simplist şi formal la sintagma: „ ... în scopul asigurării stingerii obligației fiscale ... " - ceea ce este incorect şi contravine Legii.

În privința termenului de contestare a actelor evidențiate supra, corelează momentul notificării deciziilor nr. ***** din 02 noiembrie 2023 - 02.11.2023; nr. 754/301 din 16 noiembrie 2023 -16.11.2023 cu momentul înaintării acţiunii în judecată, 01.12.2023, astfel se atestă întrunirea termenului legal de valorificare a acţiunii.

Astfel motivele inserate supra, dau dovadă că actele administrative individuale defavorabile actul de control nr.5-727476 prelungit pe formularele 5*****, 5-727479 din 30 iunie 2023; decizia nr. ***** din 22 august 2023 asupra cazului de încălcare a legislației comise de către SRL „Cons - Limited"; hotărârea nr. 772/25 din 29 august 2023 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale; actul de sechestru ca măsură de asigurare a stingerii obligației fiscale nr. 772/25 din 29 august 2023; decizia nr. ***** din 02 noiembrie 2023 emisă pe marginea contestației; deciziei nr.754/301 din 16 noiembrie 2023 emisă pe marginea contestației, conțin suspiciuni serioase privind legalitatea lor iar prin executarea lor, se vor produce prejudicii ireparabile SRL „Cons-Limited" caracterizate prin existența riscului blocării activității economice a întreprinderii, fiind imposibilă realizarea tranzacțiilor financiare şi onorarea obligațiunilor asumate de companie față de alți agenți economici.

Reclamanta solicită admiterea integrală a acţiunii; pronunțarea unei hotărâri judecătorești privind anularea în tot a actelor administrative individuale defavorabile, pe motivul ilegalității lor, după cum urmează:

- actul de control nr. 5-727476 prelungit pe formularele***** din 30 iunie 2023;
- decizia nr. ***** din 22 august 2023 asupra cazului de încălcare a legislației comise de către SRL „Cons - Limited";
- hotărârea nr. 772/25 din 29 august 2023 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale;
- actul de sechestru ca măsură de asigurare a stingerii obligației fiscale nr. 772/25 din 29 august 2023;
- decizia nr. ***** din 02 noiembrie 2023 emisă pe marginea contestației;
- deciziei nr. 754/301 din 16 noiembrie 2023 emisă pe marginea contestației.

Pe parcursul examinării cauzei SRL „Cons - Limited" a depus cerere de concretizare a acţiunii. Astfel, reclamanta a solicitat admiterea integrală și pronunțarea unei hotărâri judecătorești privind

anularea în tot a actelor administrative individuale defavorabile, pe motivul ilegalității lor, după cum urmează:

- actul de control fiscal nr. 5-727476 prelungit pe formularele 5-727477, 5727478, 5-727479 din 30 iunie 2023;
- decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. ***** din 22 august 2023 asupra cazului de încălcare a legislației comise de către SRL „Cons-Limited";
- hotărârea nr. 772/25 din 29 august 2023 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale;
- actul de sechestru ca măsură de asigurare a stingerii obligației fiscale nr. 772/25 din 29 august 2023;
- decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. ***** din 02 noiembrie 2023 emisă pe decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/301 din 16 noiembrie 2023 emisă pe marginea contestației;
- actului de control fiscal nr. 3-625362 din 15 noiembrie 2023;
- decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. *****din 05 decembrie 2023;
- decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/9 din 18 ianuarie 2024 emisă pe marginea contestației. (f.d. 91-96)

Prin **referința** depusă autoritatea pîrîtă nu a recunoscut acțiunea depusă de reclamant și a solicitat respingerea acesteia ca fiind una neîntemeiată. În motivarea poziției sale procesuale Serviciul Fiscal de Stat a indicat că în baza Deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-***** din 11.04.2023 a fost inițiat la SRL „Cons-Limited" un control fiscal la fața locului, prin metoda verificării totale, privind corectitudinea și plenitudinea calculării și achitării impozitelor, taxelor și altor plăți, pentru perioada de activitate *****-28.02.2023.

Controlul fiscal a fost efectuat în perioada 19.04.2023-30.06.2023, cu suspendarea de la 28.04.2023 până la 15.06.2023, în incinta subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat, amplasată în *****, str. Constantin Tănase nr. 9 și în oficiul companiei „Goodwill Invest" SRL, amplasat în *****, str. Ștefan Neaga nr. 74, of. 6.

Ca urmare a efectuării controlului fiscal, a fost întocmit Actul de control nr. 5-727476, prelungit pe formularele nr.5-727477, nr.5-727478 și nr. 5-727479 din 30.06.2023, prin care s-a constatat următoarele:

- eschivarea de la calculul și plata impozitului pe venit reținut din salariu cu 25 116 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale: L/02/2022 cu 10 920 lei și L/03/2022 cu 14 196 lei;
- diminuarea impozitului pe venit reținut din salariu cu 66 612 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale: L/04/2022 cu 19 656 lei, L/05/2022 cu 22 932 lei și L/06/2022 cu 24 024 lei;
- eschivarea de la calculul și plata contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori (24%) cu 55 200 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale: L/02/2022 cu 24 000 lei și L/03/2022 cu 31 200 lei;
- diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori (24%) cu 146 400 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale: L/04/2022 cu 43 200 lei, L/05/2022 cu 50 400 lei și L/06/2022 cu 52 800 lei;
- eschivarea de la calculul și plata primelor de asigurări obligatorii de asistență medicală cu 20 700 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale: L/02/2022 cu 9 000 lei și L/03/2022 cu 11 700 lei;
- diminuarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală cu 54 900 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale: L/04/2022 cu 16 200 lei, L/05/2022 cu 18 900 lei și L/06/2022 cu 19 800 lei;
- eschivarea de la calculul și plata impozitului pe venit obținut din activitatea de întreprinzător pentru perioada fiscală A/2022 cu 391 917 lei;
- diminuarea TVA aferentă bugetului cu 138 378 lei, inclusiv: pentru perioadele fiscale L/07/2022 cu 21 178 lei, L/l 1/2022 cu 5 489 lei, L/12/2022 cu 72 691 lei, L/01/2023 cu 214 lei și L/02/2023 cu 38 806 lei;
- eschivarea de la calculul și de la plata taxei pentru amenajarea teritoriului, pentru perioadele fiscale T/04/2020-T/04/2021 cu 190 lei, inclusiv pentru T/04/2020 cu 30 lei, T/01/2021 cu 40 lei, T/02/2021 cu 40 lei, T/03/2021 cu 40 lei și T/04/2021 cu 40 lei;
- neprezentarea Dărilor de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii (forma IPC21)

pentru perioadele fiscale L/02/2022-L/03/2022 şi a Declarațiilor cu privire la impozitul pe venit (forma VENI2) pentru perioada fiscală A/2022 şi a Dărilor de seamă pe taxele locale (forma TL13) pentru perioadele fiscale T/4/2020-T/4/2021, care au generat obligații fiscale suplimentare față de buget;

- nerespectarea modului de prezentare a Dărilor de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală şi a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii (forma IPC21), prin prezentarea tardivă: la data de 06.09.2022 pentru perioadele fiscale L/04/2022-L/07/2022, la data de 26.12.2022 pentru perioada fiscală L/10/2022, la data de 15.02.2023 pentru perioada fiscală L/12/2022 şi la data de 29.03.2023 pentru perioada fiscală L/02/2022, care a generat obligații fiscale suplimentare față de buget;

- nerespectarea modului de prezentare a Dării de seamă privind impozitul pe venitul agenților economici subiecți ai sectorului întreprinderilor mici şi mijlocii (forma SIMM20) pentru perioada fiscală A/2020, fiind prezentată tardiv, la data de 16.03.2022, care nu a generat obligații fiscale suplimentare față de buget;

- nerespectarea modului de prezentare a Declarației privind TVA pentru perioada fiscală L/l 0/2022, fiind prezentată tardiv la data de 27.12.2022, fără a fi calculate suplimentar obligații fiscale a TVA aferentă bugetului;

- nerespectarea modului de întocmire a Dărilor de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală şi a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii (forma IPC21) pentru perioadele fiscale L/04/2022- L/06/2022, fiind calculate suplimentar obligații fiscale;

- nerespectarea modului de întocmire a Notei de informare privind plățile salariale şi ale plăți efectuate de către angajator în folosul angajaților şi privind impozitul pe venit reținut din aceste plăți (forma IALS21) pentru perioada fiscală A/2022;

- nerespectarea modului de întocmire a Declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale L/04/2022-L/09/2022 şi L/l 1/2022-L/02/2023, fiind calculate suplimentar obligații fiscale a TVA aferentă bugetului pentru perioadele fiscale L/07/2022, L/l 1/2022-L/02/2023;

- neachitarea în termenele stabilite de legislație a impozitului pe venit reținut din salariu, a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, a impozitului pe venit obținut din activitatea de întreprinzător, a TVA şi a taxei pentru amenajarea teritoriului;

- lipsuri de mijloace fixe (contul 123) în valoare de 1 493 160 lei, stabilite în rezultatul controlului;

- prezentarea tardivă la data de 28.02.2023 a informației privind împrumuturile contractate/rambursate pentru A/2022 de la persoana fizică - Şontea Mihai, valoarea cumulativă a cărora constituie suma de 996 500 lei.

În consecință, a fost emisă Decizia nr. ***** din 22.08.2023 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Cons-Limited”, prin care s-a decis următoarele:

I. a încasa la buget sumele impozitelor şi taxelor calculate în rezultatul controlului:

- 91 728 lei, impozitul pe venit reținut din salariu, diminuat pentru perioada fiscală A/2022;

- 391 917 lei, impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător, diminuat pentru perioada fiscală A/2022;

- 138 378 lei, taxa pe valoarea adăugată diminuată pentru A/2022 cu 99 358 lei şi A/2023 cu 39 020 lei;

- 190 lei, taxa pentru amenajarea teritoriului, diminuată pentru A/2020 cu 30 lei şi A/2021 cu 160 lei;

- 201 600 lei, contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori, diminuate pentru perioada A/2022;

- 75 600 lei, primele de asigurare obligatorie de asistență medicală diminuate pentru perioada A/2022.

II. a încasa la buget majorare de întârziere, calculată în rezultatul controlului conform prevederilor art. 228 alin. (1) şi alin. (2) din Codul fiscal:

- 21 631 lei, pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit reținut din salariu;

- 43 503 lei, pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător;

- 21 022 lei, pentru neachitarea în termen a taxei pe valoare adăugată diminuată;

- 60 lei, pentru neachitarea în termen a taxei pentru amenajarea teritoriului.

III. a încasa la buget majorare de întârziere, calculată în conformitate cu prevederile art. 4 din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2022, nr. 206 din 06.12.2021:

- 89 143 lei, pentru neachitarea în termen a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii.

IV. a încasa la buget majorare de întârziere (penalitate) calculată în rezultatul controlului în conformitate cu prevederile art. 30 alin. (1) din Legea nr. 1593 din 26.12.2002, cu privire la mărimea, modul şi termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală:

- 33 429 lei, pentru neachitarea în termen a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală.

V. a aplica amenzi pentru încălcările legislației, în mărime de:

- 20 093 lei, pentru eschivarea de la calculul şi de la plata impozitului pe venit reținut din salariu, pentru perioadele fiscale L/02/2022-L/03/2022, conform prevederilor art. 261 alin. (5) din Codul fiscal;

- 16 653 lei, pentru diminuarea impozitului pe venit reținut din salariu, pentru perioadele fiscale L/04/2022-L/06/2022, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal;

- 313 534 lei, pentru eschivarea de la calculul şi de la plata impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător, pentru perioada fiscală A/2022, conform prevederilor art. 261 alin. (5) din Codul fiscal;

- 34 541 lei, pentru diminuarea taxei pe valoare adăugată, pentru perioadele fiscale L/07/2022, L/l 1/2022-L/12/2022 şi L/02/2023, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal;

- 10 000 lei, pentru nerespectarea modului de întocmire şi prezentare a Dărilor de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală şi a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii (forma IPC21) pentru perioadele fiscale L/02/2022-L/06/2022, a Declarației cu privire la impozitul pe venit (forma YEN 12) pentru perioada fiscală A/2022, a Declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale L/07/2022, L/l 1/2022-L/l2/2022 şi L/02/2023, conform prevederilor art. 260 alin. (1) din Codul fiscal;

- 14 948 lei, pentru prezentarea tardivă la data de 28.02.2023 a informației pentru perioada fiscală A/2022 prevăzute la art. 226^{11} alin. (5) de către persoanele indicate la art. 226^{11} alin. (2) din Codul fiscal, conform prevederilor art. 253 alin. (6) din Codul fiscal;

- 44 160 lei, pentru eschivarea de la calculul şi de la plata contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori, pentru perioadele fiscale L/02/2022- L/03/2022, conform prevederilor art. 261 alin. (5) din Codul fiscal;

- 36 600 lei, pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori, pentru perioadele fiscale L/04/2022-L/06/2022, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal;

- 16 560 lei, pentru eschivarea de la calculul şi de la plata primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, pentru perioadele fiscale L/02/2022-L/03/2022, conform prevederilor art. 261 alin. (5) din Codul fiscal;

- 13 725 lei, pentru diminuarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, pentru perioadele fiscale L/04/2022-L/06/2022, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal;

VI. a ajusta spre micșorare TVA spre deducere în perioada fiscală L/06/2023 cu suma de 88 901 lei, aferentă bunurilor materiale în valoare de 1 493 160 lei, stabilite lipsuri în rezultatul controlului.

În scopul asigurării stingerii obligației fiscale în sumă de 1 629 015 lei, calculate în baza Deciziei nr. ***** din 22.08.2023, şi în temeiul art. 133 alin. (2) pct. 7), art. 134 alin. (1) pct. 8), art. 227 şi art. 230 din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat a emis Hotărârea nr. 772/25 din 29.08.2023 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale, prin care s-a hotărât sechestrarea mijloacelor bănești ale SRL „Cons-Limited” în mărime de 1 629 015 lei, în acest sens, fiind întocmit Actul de sechestru ca măsură de asigurare a stingerii obligației fiscale nr. 772/25 din 29.08.2023.

Nefiind de acord cu Decizia nr. ***** din 22.08.2023, SRL „Cons-Limited” a depus o contestație astfel, prin Decizia nr. ***** din 02.11.2023 pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. ***** din 22.08.2023, s-a decis respingerea contestației depusă şi a menține Decizia nr. ***** din 22.08.2023 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Cons-Limited”.

La fel, nefiind de acord cu Hotărârea nr. 772/25 din 29.08.2023, SRL „Cons-Limited” a depus o contestație astfel, prin Decizia nr.754/301 din 16.11.2023 pe marginea contestației împotriva Hotărârii nr.772/25 din 29.08.2023, s-a decis respingerea contestației depusă, luând în considerație ridicarea sechestrului aplicat prin Hotărârea nr. 772/25 din 29.08.2023 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale.

Ca urmare, reclamanta a depus acţiunea în contestare pendinte, pe care o consideră neîntemeiată din considerentele relatate *infra*.

Referitor la solicitarea reclamantei de a anula Decizia nr. ***** din 22.08.2023 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Cons-Limited”, menționează că conform prevederilor art. 206 alin. (1) din Codul administrativ, o acţiune în contencios administrativ poate fi depusă pentru: a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acţiune în contestare).

La fel, potrivit art. 224 alin. (1) din Codul administrativ, examinând acţiunea în contencios administrativ în fond, instanţa de judecată adoptă una dintre următoarele hotărâri: a) în baza unei acţiuni în contestare, anulează în tot sau în parte actul administrativ individual, precum şi o eventuală decizie de soluționare a cererii prealabile, dacă acestea sunt ilegale şi prin ele este vătămat în drepturile sale.

La caz, conchide că, pentru a anula actul administrativ individual, Decizia nr. ***** din 22.08.2023 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Cons-Limited”, în mod inerent este necesar ca ultimul să întocmească cumulativ două condiții: a) să fie ilegal şi b) să fie vătămătoare de drepturi. Un act administrativ individual se consideră ilegal atunci când contravine prevederilor legale.

Potrivit art. 214 alin. (1) şi alin. (3) din Codul fiscal, controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislația fiscală într-o anumită perioadă sau în câteva perioade fiscale. Procedura controlului fiscal constă într-un ansamblu de metode şi operațiuni de organizare şi desfășurare a controlului, precum şi de valorificare a rezultatelor lui. Controlul fiscal la fața locului şi/sau la oficiul organului, prevăzut la alin. (2), poate fi organizat şi efectuat prin metode şi operațiuni: verificarea faptică, verificarea documentară, verificarea totală, verificarea parțială, verificarea tematică, verificarea operativă, verificarea prin contrapunere. Metodele şi operațiunile concrete utilizate la organizarea şi executarea controlului fiscal sunt determinate, în baza prezentului cod, în instrucțiunile cu caracter intern ale Serviciului Fiscal de Stat.

La caz, reamintește că, în temeiul Deciziei privind inițierea controlului nr.DICF-***** din 11.04.2023, s-a dispus efectuarea unui control fiscal la fața locului prin metoda de verificare totală privind corectitudinea calculării şi plenitudinea achitării la buget a impozitelor, taxelor şi altor plăți pentru perioada de activitate *****-28.02.2023, controlul fiscal a fost efectuat în perioada 19.04.2023-30.06.2023, cu suspendarea de la 28.04.2023 până la 15.06.2023.

În cadrul controlului fiscal s-au constatat un șir de încălcări ale legislației, printre care şi cele obiectate de către reclamantă în cererea de chemare în judecată pendinte, anume:

- încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. d), art. 88 alin. (5) din Codul fiscal şi a Regulamentului cu privire la reținerea impozitului pe venit din salariu şi din alte plăți efectuate de către angajator în folosul angajatului, precum şi din plățile achitate în folosul persoanelor fizice care nu practică activitate de întreprinzător pentru serviciile prestate şi/sau efectuarea de lucrări, aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 697 din 22.08.2014, prin neasigurarea calculării depline a salariului angajaților care au executat munca prin prestarea serviciilor de transport auto, fapt ce a dus la diminuarea fondului de retribuire a muncii, pentru perioada supusă controlului, cu 820 000 lei, fapt ce a condiționat:

1. eschivarea de la calculul şi de la plata impozitului pe venit reținut din salariu în sumă de 25 116 lei şi diminuarea impozitului pe venit din salariu în total cu 66 612 lei, fiind încălcate prevederile art. 8 alin. (2) lit. e), art. 88 alin. (5) şi art. 92 alin. (1), alin. (3) din Codul fiscal;

2. eschivarea de la calculul şi de la plata contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajator (24%) în sumă de 55 200 lei şi diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajator în total cu 146 400 lei, fiind încălcate prevederile art. 8 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, art. 20 alin. (1) şi alin. (5), art. 22 alin. (1) din Legea nr. 489 din 08.07.1999, privind sistemul public de asigurări sociale, şi art. 3 alin. (1) din Legea nr. 206 din 06.12.2021 privind bugetul asigurărilor sociale de stat pentru anul 2022;

3. eschivarea de la calculul şi de la plata primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală în sumă de 20 700 lei şi diminuarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală în total cu 54 900 lei, fiind încălcate prevederile art. 8 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, art. 6, art. 12, art. 20 alin. (1) din Legea nr. 1593 din 26.12.2002 cu privire la mărimea, modul şi termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, art. 4 alin. (1) din Legea nr. 207 din 06.12.2021 cu privire la fondul de asigurări obligatorii de asistență medicală pentru anul 2022.

- încălcarea prevederilor art. 24 alin. (1) din Codul fiscal, prin neacceptarea pentru perioada fiscală A/2022 la deduceri a cheltuielilor în sumă totală de 524 353 lei, care nu pot fi calificate drept cheltuieli ordinare şi necesare în cadrul desfășurării activității de întreprinzător şi reprezintă cheltuieli reflectate în evidența contabilă la conturile 771.2, 712.4, 712.5, 712.9 (servicii de pompare, servicii de locațiune a utilajului, servicii auto pe platformă, servicii de reparație şi combustibil), în lipsa documentelor confirmative privind utilizarea acestora în activitatea de întreprinzător.

Cu privire la prima încălcare a legislației obiectată de către reclamantă, comunică că conform prevederilor art. 88 alin. (1) din Codul fiscal, fiecare angajator care plătește lucrătorului salariu (inclusiv primele şi facilitățile acordate) este obligat să calculeze, ținând cont de scutirile solicitate de angajat şi de deduceri, şi să rețină din aceste plăți un impozit, determinat conform modului stabilit de Guvern, iar alin. (5) din același articol prevede că veniturile persoanei fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător, obținute din prestarea serviciilor şi/sau lucrărilor, precum şi veniturile membrilor consiliului sau comisiei de cenzori a întreprinderilor sunt considerate drept salariu din care se reține impozitul conform cotei prevăzute la art. 15 lit. a) din Codul fiscal.

În aceiași ordine de idei, pct. 3 din Regulamentul cu privire la reținerea impozitului pe venit din salariu şi din alte plăți efectuate de către angajator în folosul angajatului, precum şi din plățile achitate în folosul persoanelor fizice care nu practică activitate de întreprinzător pentru serviciile prestate şi/sau efectuarea de lucrări, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 697 din 22.08.2014, obiect al impunerii este pentru persoanele fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător şi care prestează servicii şi/sau efectuează lucrări - venitul în formă monetară şi/sau nemonetară îndreptat spre achitare de către angajator în folosul acestora pentru prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor în baza convențiilor civile, precum şi facilitățile acordate, exceptând deducerile la care au dreptul acestea.

Potrivit art.20 alin.(5) din Legea nr.489 din 08.07.1999 privind sistemul public de asigurări sociale, plătitorii de contribuții la bugetul asigurărilor sociale de stat, inclusiv cei finanțați de la bugetul public național, sunt obligați să calculeze şi să vireze, în mărimea cuvenită şi în termenele stabilite în anexa nr.1, contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii la bugetul asigurărilor sociale de stat, aferente salariilor calculate și altor recompense.

La fel, art. 20 din Legea nr.1593 din 26.12.2002 cu privire la mărimea, modul şi termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, categoriile de plătitori cărora prima li se calculează în calitate de contribuție procentuală la salariu şi la alte recompense, achită primele de asigurare obligatorie de asistență medicală odată cu plata salariilor şi altor recompense.

La caz comunică că, în cadrul verificării corectitudinii calculării, achitării şi declarării în dările de seamă a impozitelor şi altor plăți aferente fondului de salarizare, au fost contrapuse datele din tabelele de evidență a timpului de muncă, registrul de retribuire a muncii, fişele personale, documentele de evidență contabilă (registrul contului 531 „Datorii privind personalul”, contul 533 „Datorii privind asigurările sociale şi medicale”, contul 534 „Datorii față de buget”) şi s-a constatat că entitatea pentru perioada fiscală L/03/2022 nu a declarat, salariu în sumă de 20 000 lei şi obligațiile ce reies din acestea angajatului Mihai Șontea, care deține funcția de director.

Totodată, în vederea corectitudinii calculării, achitării şi declarării în dările de seamă a impozitelor şi altor plăți aferente fondului de salarizare, la Serviciul Fiscal de Stat au fost citate 6 persoane fizice, Gheorghii Cemeaga, Nicolae Ignat, Constantin Livadari, Vasile Pelin, Roman Darii, Vitalie Boaghi, de la care au fost preluate explicații.

În rezultatul contrapunerii informațiilor preluate din explicațiile persoanelor vizate supra, cu datele din evidența contabilă (registrul contului 531 „Datorii privind personalul”, contul 533 „Datorii privind asigurările sociale şi medicale”, contul 534 „Datorii față de buget”) s-a constatat că de către entitate nu au

fost calculate, reflectate în evidența contabilă şi declarate sumele achitate persoanelor fizice, în perioada februarie - iunie 2022, care au prestat servicii de șofer reclamantei, în baza contractelor încheiate, conform cărora plata pentru serviciile prestate a constituit 2500 lei pe zi.

Ca urmare, s-a stabilit diminuarea fondului de retribuire a muncii pentru perioada L/02/2022-L/06/2022 în sumă totală de 820 000 lei, ceea ce a generat eschivarea de la calcul şi plată a impozitului pe venit reținut din salariu cu 25 116 lei şi diminuarea impozitului pe venit din salariu cu 66 612 lei, eschivarea de la calculul şi de la plata contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajator (24%) în sumă de 55 200 lei şi diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori în total cu 146 400 lei, eschivarea de la calculul şi de la plata primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală în sumă de 20 700 lei şi diminuarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală în total cu 54 900 lei, aferente acestuia.

În acest context reamintește că, art.134 alin. (12) din Codul fiscal statuează că, Serviciul Fiscal de Stat şi funcționarii fiscali, în cadrul acțiunilor de exercitare a funcției, au dreptul să utilizeze metode şi surse directe şi indirecte la estimarea obiectelor impozabile şi la calcularea impozitelor şi taxelor.

În partea ce ține de certificatul Serviciului Hidrometeorologic de Stat nr.031651 din 16.08.2023 (datele stației meteorologice Bălțata, r-nul Criuleni) privind cantitatea precipitațiilor atmosferice pentru perioada februarie 2022 - iunie 2022, prezentat de către reclamant în vederea demonstrării faptului că a beneficiat de servicii de șofer ocazional, urmează de menționat că acesta conține informație aferentă altei localități decât satul Afanasievca, mun. Tiraspol (locul amplasării carierei), astfel certificatul dat nu poate fi luat în considerare, deoarece este lipsit de temei legal.

Potrivit prevederilor art. 93 alin. (1) din Codul administrativ, fiecare participant probează faptele pe care își întemeiază pretenția, iar contribuabilul nu a prezentat probe întemeiate care pot servi drept temei pentru anularea deciziei contestate.

Cu privire la cea de-a doua încălcare a legislației obiectată de către reclamantă, comunicăm următoarele.

Conform prevederilor art. 24 alin. (1) din Codul fiscal, se permite deducerea cheltuielilor ordinare şi necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător, iar alin. (10) al aceluiași articol prevede că, se permite deducerea cheltuielilor ordinare şi necesare suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, neconfirmate documentar, în mărime de 0,2% din venitul impozabil.

Potrivit prevederilor pct. 26 din Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit persoanelor juridice şi persoanelor fizice care practică activitate de întreprinzător, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 693 din 11.07.2018, în scopuri fiscale se permite deducerea cheltuielilor ordinare şi necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător ori în scopul desfășurării acesteia. Cheltuielile ordinare şi necesare reprezintă cheltuielile caracteristice gestionării activității de întreprinzător şi cheltuielile reglementate prin acte normative în vigoare, caracteristice pentru gestionarea anumitor tipuri de activități de întreprinzător, în scopul desfășurării activității economice şi obținerii de venituri.

La caz, nu s-a acceptat pentru perioada fiscală A/2022 la deduceri:

- cheltuieli în sumă totală de 524 353 lei, care nu pot fi calificate drept cheltuieli ordinare şi necesare în cadrul desfășurării activității de întreprinzător şi reprezintă cheltuielile reflectate în evidența contabilă la conturile 711.2, 712.4, 712.5, 712.9, (servicii de pompare, servicii de locațiune a utilajului, servicii auto pe platformă, servicii de reparație şi combustibil), în lipsa dovezilor privind utilizarea acestora în activitatea de întreprinzător;

- cheltuieli în sumă totală de 378 292 lei, fără a deține documente confirmative (facturi fiscale aferente procurărilor), fiind reflectate în evidența contabilă la contul 713.5;

- cheltuieli în sumă totală de 3 093 lei, ce reprezintă majorare de întârziere pentru neachitarea în termen a impozitelor şi taxelor la buget, fiind reflectate în evidența contabilă la contul 714.2.

În cadrul controlului s-a stabilit că SRL „Cons-Limited”, pentru perioada fiscală A/2022, a dedus cheltuieli în sumă totală de 524 353 lei, care nu pot fi calificate ca cheltuieli ordinare şi necesare, exclusiv în cadrul desfășurării activității de întreprinzător şi reprezintă cheltuieli reflectate în evidența contabilă la

conturile 711.2, 712.4, 712.5, 712.9 (servicii de pompare, servicii de locațiune a utilajului, servicii auto pe platformă, servicii de reparație şi combustibil) şi nu dispune de documente justificative privind utilizarea acestora în activitatea de întreprinzător.

La caz comunică că, atât în cadrul contestației, cât şi în prezenta cerere de chemare în judecată, reclamanta nu a prezentat documente/probe ce ar confirma cele invocate, ultimele având un caracter pur declarativ, fapt pentru care argumentele precum că aceste servicii au fost utilizate în cadrul activității de întreprinzător sunt neîntemeiate şi lipsite de temei legal şi probatoriu.

În acest sens menționează că potrivit prevederilor art.93 alin.(1) din Codul administrativ, fiecare participant probează faptele pe care își întemeiază pretenția.

Reieșind din argumentele sus prezentate, Serviciul Fiscal de Stat conchide că solicitarea reclamantei de a anula Decizia nr. ***** din 22.08.2023 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Cons-Limited", urmează a fi respinsă ca fiind neîntemeiată, or ultima nu a prezentat careva probe referitor la ilegalitatea actului administrativ individual.

Referitor la pretenția reclamantei privind anularea Deciziei nr. ***** din 02.11.2023 pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. ***** din 22.08.2023, menționează că conform prevederilor art. 169 alineatele (2)-(3) din Codul administrativ, decizia cu privire la cererea prealabilă se emite şi se motivează în scris şi se notifică participanților, fiind aplicate prevederile cu privire la actul administrativ individual.

Astfel, Serviciul Fiscal de Stat a soluționat cererea prealabilă depusă de reclamantă în modul prevăzut de lege, cu emiterea Deciziei nr. ***** din 02.11.2023 pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. ***** din 22.08.2023, pe care o consideră legală şi întemeiată.

Potrivit art. 267^2 alin. (1) din Codul fiscal, contestația împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acţiunii funcționarului fiscal se depune la Serviciul Fiscal de Stat şi se examinează de către aceasta.

La fel, art. 271 alin. (1) din Codul fiscal expres prevede că pe marginea contestației împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat poate fi emisă decizia privind respingerea contestației şi menținerea deciziei contestate.

Notează că în conformitate cu prevederile art. 267 alin. (3) din Codul fiscal, obligația de a dovedi incorectitudinea deciziei emise de Serviciul Fiscal de Stat se atribuie persoanei care contestă, iar în cauza pendinte reclamanta nu a prezentat argumente întemeiate care ar putea servi ca temei pentru anularea actelor contestate.

În acest sens, conform prevederilor art. 93 alin. (1)-(3) din Codul administrativ, 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 sânt admisibile doar în baza prevederilor legale.

Referitor la solicitarea reclamantei de a anula Hotărârea nr. 772/25 din 29.08.2023 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale şi a Actului de sechestru ca măsură de asigurare a stingerii obligației fiscale nr. 772/25 din 29.08.2023, menționează că conform art.134 alin. (1) pct.8) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat şi funcționarii fiscali, în cadrul acțiunilor de exercitare a funcției, au dreptul să constate încălcările legislației fiscale şi să aplice măsurile de asigurare, de executare silită a stingerii obligației fiscale şi de răspundere prevăzute de legislație.

În corespundere cu prevederile art. 133 alin. (2) pct.7) din Codul fiscal, în realizarea funcțiilor sale, Serviciul Fiscal de Stat are atribuția în domeniul administrării fiscale să aplice, de sine stătător sau prin entitățile abilitate, modalitățile de executare silită şi măsurile de asigurare a stingerii obligației fiscale şi a altor plăți la bugetul public național potrivit legii, iar pct.4 din același alineat prevede că, Serviciul Fiscal de Stat emite acte cu caracter normativ privind aplicarea prevederilor legislaţiei fiscale în cazurile prevăzute de lege şi expune poziția oficială a Serviciului Fiscal de Stat privind aplicarea legislației fiscale.

În acest sens, art.230 din Codul fiscal statuează că, sechestrarea bunurilor ca măsură de asigurare a plății impozitelor, taxelor şi/sau amenzilor se exercită în modul şi în condițiile prevăzute la Capitolul 9, Titlul V din Codul fiscal.

Potrivit prevederilor pct.2 subpct. 1 din Ordinul IFPS nr. 379 din 15.03.2017 „Privind aprobarea formularelor cu privire la aplicarea măsurilor de asigurare a stingerii obligației fiscale" (în continuare Ordin), Serviciul Fiscal de Stat este în drept să aplice măsuri de asigurare a stingerii obligației fiscale,

prin întocmirea formularelor aprobate la pct. 1 din Ordin, în cazul emiterii deciziei asupra cazului de încălcare şi neexpirării termenului de 30 zile din data pronunțării acesteia, conform art. 252 din Codul fiscal şi în cazul efectuării controlului fiscal la contribuabil.

Conform pct. 4 din Ordinul sus-nominalizat, sechestrarea bunurilor ca măsură de asigurare, inclusiv a mijloacelor bănești aflate în conturile bancare, care prin prisma art. 288 alin. (5) din Codul civil sunt considerate bunuri mobile, precum şi a mijloacelor bănești care se vor afla (viitoare) se va exercita în modul şi condiţiile prevăzute de Codul fiscal, cu excepția prevederilor ce țin de comercializarea bunurilor sechestrate.

Reamintește că, în rezultatul controlului fiscal efectuat la SRL „Cons-Limited", pentru perioada 01.01.2020-28.02.2023, (act nr. 5-727476 prelungit pe formularele nr. 5-727477, nr. 5727478 şi nr. 5-727479 din 30.06.2023), s-au stabilit unele încălcări ale legislației, care au generat obligații fiscale în sumă de 1 629 015 lei (inclusiv sub formă de amendă, sancțiune şi/sau majorare de întârziere).

În scopul asigurării stingerii obligațiilor fiscale în sumă de 1 629 015 lei, calculate prin Decizia nr.***** din 22.08.2023 asupra cazului de încălcare a legislației, în temeiul prevederilor art. 133 alin. (2) pct. 7), art. 134 alin. (1) pct. 8), art. 227 şi 230 din Codul fiscal şi prevederilor pct. 2 subpct. 4) din Ordinul IFPS nr. 379 din 15.03.2017 privind aprobarea formularelor cu privire la aplicarea măsurilor de asigurare a stingerii obligației fiscale, Serviciul Fiscal de Stat a emis Hotărârea nr.772/25 din 29.08.2023 şi a întocmit Actul de sechestru nr.772/25 din 29.08.2023, prin care s-a decis sechestrarea mijloacelor bănești, în sumă de 1 629 015 lei.

Notează că, în conformitate cu prevederile art. 267 alin. (3) din Codul fiscal, obligația de a dovedi incorectitudinea deciziei/hotărârii emise de Serviciul Fiscal de Stat se atribuie persoanei care contestă, iar în cauza pendinte reclamanta nu a prezentat argumente întemeiate care ar putea servi ca temei pentru anularea actelor contestate.

Reieșind din argumentele sus-prezentate, Serviciul Fiscal de Stat conchide că solicitarea reclamantei de a anula Hotărârea nr.772/25 din 29.08.2023 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale şi a Actului de sechestru ca măsură de asigurare a stingerii obligației fiscale nr.772/25 din 29.08.2023, urmează a fi respinse ca fiind neîntemeiate, or ultima nu a prezentat careva probe referitor la ilegalitatea actului administrativ individual.

Referitor la pretenția reclamantei privind anularea Deciziei nr.754/301 din 16.11.2023 pe marginea contestației împotriva Hotărârii nr. 772/25 din 29.08.2023 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale şi Actului de sechestru ca măsură de asigurare a stingerii obligației fiscale din 29.08.2023, menționează că conform prevederilor art. 169 alineatele (2)-(3) din Codul administrativ, decizia cu privire la cererea prealabilă se emite şi se motivează în scris şi se notifică participanților, fiind aplicate prevederile cu privire la actul administrativ individual.

Potrivit art. 267^2 alin. (1) din Codul fiscal, contestația împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acţiunii funcționarului fiscal se depune la Serviciul Fiscal de Stat şi se examinează de către aceasta.

Astfel, Serviciul Fiscal de Stat a soluționat cererea prealabilă depusă de către SRL „Cons-Limited" în modul prevăzut de lege, cu emiterea Deciziei nr. 754/301 din 16.11.2023 pe marginea contestației împotriva Hotărârii nr. 772/25 din 29.08.2023 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale şi Actului de sechestru ca măsură de asigurare a stingerii obligației fiscale din 29.08.2023, pe care o consideră legală şi întemeiată.

La caz, art. 271 alin. (1) din Codul fiscal expres prevede că pe marginea contestației împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat poate fi emisă decizia privind respingerea contestației şi menținerea deciziei contestate.

În context menționează că în temeiul art. 133 alin. (2) pct. 7), art. 202 şi art. 227 din Codul fiscal, sechestrul aplicat prin Hotărârea nr. 772/25 din 29.08.2023 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale ale contribuabilului a fost ridicat prin Hotărârea nr. 772/52 din 30.10.2023 cu privire la ridicarea sechestrului ca măsură de asigurare de pe bunurile contribuabilului.

Reieșind din cele expuse, ținând cont de prevederile legale menţionate supra, urmare a ridicării sechestrului aplicat prin Hotărârea nr.772/25 din 29.08.2023, actul administrativ individual la momentul

adoptării deciziei pe marginea contestației depuse, nu produce efecte juridice, întrucât, a fost ridicat sechestrul de pe bunurile SRL „Cons-Limited”, aplicat prin actul administrativ individual contestat.

Notează că în conformitate cu prevederile art. 267 alin. (3) din Codul fiscal, obligația de a dovedi incorectitudinea deciziei emise de Serviciul Fiscal de Stat se atribuie persoanei care contestă, iar în cauza pendinte reclamanta nu a prezentat argumente întemeiate care ar putea servi ca temei pentru anularea actelor contestate.

În acest sens, conform prevederilor art. 93 alineatele (1)-(3) din Codul administrativ, 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 sânt admisibile doar în baza prevederilor legale.

Conform prevederilor art. 224 alin. (1) lit. f) din Codul administrativ, examinând acţiunea în contencios administrativ în fond, instanţa de judecată respinge acţiunea ca fiind neîntemeiată, dacă nu sânt îndeplinite condiţiile de adoptare a unei hotărâri prevăzute la lit. a)-e).

Luând în considerare argumentele expuse supra, în conformitate cu prevederile legale precizate, solicită respingerea acţiunii în contencios administrativ pendinte ca neîntemeiată.

În ședința de judecată SRL Cons-Limited, fiind citat în mod legal despre data și ora ședinței de judecată, nu s-a prezentat, motiv din care instanța de judecată a dispus examinarea cauzei în lipsa reclamantului conform art.218 lit.d) din Codul Administrativ.

Reprezentantul pârâtului Serviciul Fiscal de Stat, în ședința de judecată a solicitat respingerea acțiunii ca fiind neîntemeiată din motivele expuse în referință.

Aprecierea instanței de judecată.

Audiind poziția participanților la proces, examinând cererea de chemare în judecată, cercetând probele anexate la dosar în ansamblu şi interconexiunea lor, studiind normele legii aplicabile, instanţa de judecată conchide că acţiunea este întemeiată și urmează a fi admisă, din următoarele considerente.

Conform prevederilor art. 189 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice poate înainta o acțiune în contencios administrativ. O acțiune în contencios administrativ poate fi înaintată și atunci cînd autoritatea publică nu a soluționat în termen legal o cerere.

Conform art. 3 din Codul administrativ, legislația administrativă are drept scop reglementarea procedurii de înfăptuire a activității administrative și a controlului judecătoresc asupra acesteia, în vederea asigurării respectării drepturilor și a libertăților prevăzute de lege ale persoanelor fizice și juridice, ținîndu-se cont de interesul public și de regulile statului de drept.

Conform art. 18 din Codul administrativ, interesul public vizează ordinea de drept, democraţia, garantarea drepturilor şi a libertăţilor persoanelor, precum şi obligaţiile acestora, satisfacerea necesităţilor sociale, realizarea competenţelor autorităţilor publice, funcţionarea lor legală şi în bune condiţii.

Conform art. 22 alin. (1) din Codul administrativ, autorităţile publice şi instanţele de judecată competente cercetează starea de fapt din oficiu. Acestea stabilesc felul şi volumul cercetărilor şi nu sunt legate nici de expunerile participanţilor, nici de cererile lor de reclamare a probelor.

Conform art. 93 alin. (1) din Codul administrativ, fiecare participant probează faptele pe care îşi întemeiază pretenţia.

Conform art. 17 din Codul administrativ, drept vătămat este orice drept sau libertate stabilit/stabilită de lege căreia i se aduce atingere prin activitate administrativă.

Conform art. 225 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, instanţa de judecată nu este competentă să se pronunţe asupra oportunităţii unui act administrativ. Verificarea exercitării de către autoritatea publică a dreptului discreţionar se limitează la faptul dacă autoritatea publică: a) şi-a exercitat dreptul discreţionar; b) a luat în considerare toate faptele relevante; c) a respectat limitele legale ale dreptului discreţionar; d) şi-a exercitat dreptul discreţionar conform scopului acordat prin lege.

Conform art. 206 alin. (1) din Codul administrativ, o acţiune în contencios administrativ poate fi depusă pentru: a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acţiune în contestare); b) obligarea autorităţii publice să emită un act administrativ individual (acţiune în obligare); c) impunerea la

acţiune, la tolerare a acţiunii sau la inacţiune (acţiune în realizare); d) constatarea existenţei sau inexistenţei unui raport juridic ori nulităţii unui act administrativ individual sau a unui contract administrativ (acţiune în constatare); sau e) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ normativ (acţiune de control normativ).

Potrivit art. 208 alin. (1) din Codul administrativ, în cazurile prevăzute de lege, până la înaintarea acțiunii în contencios administrativ, se va respecta procedura prelabilă.

Analizând circumstanțele speței în coraport cu normele legale precitate, instanța de judecată, constată că reclamantul a respectat procedura și termenul de înainate a acțiunii în instanța de contencios administrativ, motiv pentru care instanța judecătorească constatând că acțiunea este admisibilă, va examina fondul acesteia.

Reieșind din dreptul subiectiv al subiectului afectat, care la fel a fost predeterminat de legiuitorul şi care a fost formulat astfel - 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 instanţei de contencios administrativ competente pentru a obţine anularea actului, recunoaşterea dreptului pretins şi repararea pagubei ce i-a fost cauzată.

Fiind investită cu atribuția cercetării stării de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, în temeiul art. 22 și 219 din Codul administrativ, instanța de judecată reține că obiect al examinării prezentei cauze în instanța de contencios administrativ îl constituie anularea actelor administrative individuale.

În privința competenței instanței de judecată la examinarea acțiunii în contencios administrativ se constată că competența, în conformitate cu prevederile art. 191 alin. (1) și art. 196 alin. (1) Cod administrativ, revine Judecătoriei Chișinău (sediul Râșcani). Prin urmare acțiunea este depusă cu respectarea prevederilor art. 191 alin. (1), art. 192 alin. (2) și art. 196 alin. (1) Cod administrativ.

În ședința de judecată s-a constatat că la data de 19 aprilie 2023, de către Serviciul Fiscal de Stat a fost inițiat un control fiscal în privința SRL „Cons-Limited”. Controlul nominalizat a fost suspendat de la 28.04.2023 până la 15.06.2023, reluat de la 16.06.2023 şi finisat la 30.06.2023. Controlul a fost efectuat la fața locului prin metoda verificării totale, în temeiul Deciziei de inițiere a controlului nr. DICF-***** din 11.04.2023.

În baza controlului fiscal din 30 iunie 2023, inspectorii principali ai Direcției control post operațional nr. 4 din cadrul Direcției generale de control au întocmit actul de control nr. 5-727476 prelungit pe formularele nr. 5***** şi *****

Urmare a examinării actelor de control nr.5-727476 prelungit pe formularele nr.5***** şi 5-727479 din 30 iunie 2023, șeful adjunct al Direcției generale de control, Alexandru Oltean, a emis Decizia nr. ***** din 22.08.2023 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Cons-Limited”, în sarcina căreia a fost pusă achitarea plăților suplimentare la bugetul de stat, a obligației fiscale în sumă totală de 1.629.015 lei, compusă din: - impozite şi taxe în sumă de 899.413 lei; - majorare de întârziere în sumă de 208 788 lei; şi, amendă stabilită în sumă de 520 814 lei.

Prin hotărârea nr.772/25 din 29.08.2023, emisă de Alexandru Olteanu, șef adjunct al Direcției generale de control al Serviciului Fiscal de Stat, s-au sechestrat mijloacelor bănești ale SRL „Cons-Limited”, în mărime de 1 629 015 lei, la conturile bancare ale societății deschise la B.C. „Moldindconbank” S.A., în vederea asigurării stingerii obligațiilor fiscale. Responsabil de sechestrarea bunurilor a fost numit inspectorul principal al Serviciului Fiscal de Stat, dl Dumitru Istratii.

Pentru a executa hotărârea nr.772/25 din 29.08.2023, inspectorul principal al Serviciului Fiscal de Stat, Dumitru Istratii, a efectuat sechestrarea mijloacelor bănești ale SRL „Cons-Limited” cu locul de evidență la B.C, „Moldindconbank” S.A.

În data de 22 septembrie 2023, SRL „Cons-Limited” a formulat o contestație împotriva: - actului de controlul fiscal nr. 5-727476 prelungit pe formularele nr. 5***** şi 5-727479 din 30 iunie 2023; şi - deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. ***** din 22 august 2023.

Prin decizia nr. ***** din 02 noiembrie 2023 emisă pe marginea contestației S.R.L, „Cons-Limited” din 22 septembrie 2023, s-a respins contestația depusă cu menținerea deciziei ***** din 22 august 2023 emisă de Direcția control al Serviciului Fiscal de Stat.

În data de 26 octombrie 2023, SRL „Cons-Limited” a formulat contestație împotriva hotărârii nr. 772/25 din 29.08.2023 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale şi împotriva actului de sechestru ca măsură de asigurare a stingerii obligației fiscale nr. 772/25 din 29.08.2023.

Prin decizia nr.754/301 din 16 noiembrie 2023, emisă pe Directoarea adjunctă a Serviciului Fiscal de Stat, dna Victoria Belous, s-au respins contestațiile formulate de către SRL „Cons-Limited” pe 26 octombrie 2023, pe motivul că sechestrul aplicat a fost ridicat prin hotărârea nr. 772/52 din 30.10.2023.

Totodată, în temeiul deciziei privind inițierea controlului fiscal nr.153304/13 din 13.11.2023, Serviciul Fiscal de Stat a efectuat un control fiscal prin metoda verificării parțiale la SRL „Cons-Limited” privind respectarea legislației fiscale pentru perioada de activitate din 01.03.2023 - 15.11.2023, astfel încât la 15 noiembrie 2023 a fost întocmit actul de control fiscal cu nr. 3-625362.

Prin decizia nr. *****din 05 decembrie 2023 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Cons-Limited” s-a decis a aplica pentru încălcările legislației şi a încasa la contul IBAN MD*****, Ministerul Finanțelor - Trezoreria de Stat, cod fiscal *****: - 4 000 lei, amendă pentru neexecutarea cerințelor din citația Serviciului Fiscal de Stat, conform prevederilor art. 253 alin. (5) din Codul fiscal; - 773 244 lei - (50% x 1 546 488,63 lei), amendă pentru efectuarea de către agent economic, la care este instituit post fiscal şi care a fost înștiințat despre aceasta conform prevederilor legislației în vigoare, a intrărilor/ ieșirilor de mărfuri/servicii fără informarea despre aceasta a inspectorului sau a subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat responsabile de activitatea postului fiscal, conform prevederilor art. 257 alin. (8) din Codul fiscal.

La data de 28 decembrie 2023, SRL „Cons-Limited” a depus contestație împotriva actului de controlul fiscal nr. 3-625362 din 15 noiembrie 2023 și deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. *****din 05 decembrie 2023.

Prin decizia nr.754/9 din 18 ianuarie 2024 emisă pe marginea contestației SRL „Cons-Limited” din 28 decembrie 2023, s-a respins contestația depusă cu menținerea deciziei nr. *****din 05 decembrie 2023, emisă de Direcția control al Serviciului Fiscal de Stat.

Astfel, decizia nr.***** emisă de Serviciul Fiscal de Stat la 22 august 2023, Decizia nr.***** emise de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea cererii prealabile la 02 noiembrie 2023, Decizia nr.*****emisă de Serviciul Fiscal de Stat la 05 decembrie 2023 și Decizia nr.754/9 emise de Serviciul Fiscal de Stat la 18 ianuarie 2024 pe marginea contestației, constituie în sine acte administrative individuale defavorabile pentru SRL Cons-Limited, susceptibile controlului judecătoresc în ordinea contenciosului administrativ – acțiunea în contestate.

Actele de control fiscal reprezintă operațiuni administrative care nu generează efecte juridice. Or, conform art. 10 alin. (1) Cod Administrativ, actul administrativ individual este orice dispoziţie, decizie sau altă măsură oficială întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, cu scopul de a produce nemijlocit efecte juridice, prin naşterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public.

Art. 11 alin. (1) lit. a) Cod Administrativ prevede că, actul administrativ individual defavorabil este actul care impune destinatarilor lor obligaţii, sancţiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care resping, în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat.

Conform art. 17 Cod Administrativ, drept vătămat este orice drept sau libertate stabilit/stabilită de lege căruia/căreia i se aduce atingere prin activitate administrativă.

Din conținutul acțiunii, prin prisma cadrului legal citat, rezultă că, reclamanta revendică un drept subiectiv vătămat (dreptul la proprietate, dreptul la un contro licit) şi repercusiunile negative generate de actul administrativ individual defavorabil contestat.

Instanța constată că, acţiunea în contencios administrativ este înaintată de reclamantă în instanţa competentă jurisdicțional şi teritorial, este înaintată în termenul legal, a utilizat corect tipul acțiunii în contestare conform art. 206 Cod Administrativ pentru revendicarea drepturilor sale, precum și a epuizat calea prealabilă.

Prin urmare, instanța consideră că motive de inadmisibilitate în conformitate cu prevederile art. 207 alin. (2) Cod Administrativ, nu se regăsesc.

În privința temeiniciei acțiunii în contenciosul administrativ instanța de judecată reține că în concordanță cu art. 3 Cod Administrativ, legislația administrativă are drept scop reglementarea procedurii de înfăptuire a activității administrative şi a controlului judecătoresc asupra acesteia, în vederea asigurării respectării drepturilor şi a libertăților prevăzute de lege ale persoanelor fizice şi juridice, ținându-se cont de interesul public şi de regulile statului de drept.

În corespundere cu art. 6 Cod Administrativ, procedura administrativă este activitatea autorităţilor publice cu efect în exterior, îndreptată spre examinarea condiţiilor, pregătirea şi emiterea unui act administrativ individual, spre examinarea condiţiilor, pregătirea şi încheierea unui contract administrativ sau examinarea condiţiilor, pregătirea şi întreprinderea unei măsuri strict de autoritate publică. Emiterea unui act administrativ individual, încheierea unui contract administrativ sau întreprinderea unei măsuri strict de autoritate publică sunt părţi ale procedurii administrative.

Potrivit art. 118 Cod Administrativ, motivarea este operațiunea administrativă prin care se expun considerentele care justifică emiterea unui act administrativ individual. În motivare se indică temeiurile esențiale de drept şi de fapt pe care le-a luat în considerare autoritatea publică pentru decizia sa. Din motivarea deciziilor discreționare trebuie să poată fi recunoscute şi punctele de vedere din care autoritatea publică a reieșit la exercitarea dreptului discreționar.

Motivarea trebuie să se refere şi la argumentele expuse în cadrul audierii. Motivarea completă a unui act administrativ individual cuprinde:

a) motivarea în drept – temeiul legal pentru emiterea actului administrativ, inclusiv formele procedurale obligatorii pe care se bazează actul;

b) motivarea în fapt – oportunitatea emiterii actului administrativ, inclusiv modul de exercitare a dreptului discreționar, dacă este cazul;

c) în cazul actelor administrative defavorabile – o descriere succintă a procedurii administrative care a stat la baza emiterii actului: investigații, probe, audieri, opinii ale participanților contrare conținutului final al actului etc.

Motivarea completă este obligatorie, este parte integrantă a actului administrativ individual şi condiționează legalitatea acestuia.

Motivarea nu este obligatorie în cazul în care:

a) autoritatea publică admite o petiție în totalitate fără ca prin decizia de soluţionare a ei să fie afectate drepturile sau interesele legitime ale altor persoane;

b) acest lucru este prevăzut expres de lege; sau

c) autoritatea publică emite acte administrative individuale de același fel într-un număr mai mare sau automatizat şi, conform circumstanţelor de fapt ale cazului în parte, nu se cere o motivare.

În acord cu art. 120 Cod Administrativ, un act administrativ individual emis sau confirmat în scris trebuie să cuprindă:

a) numele/denumirea autorităţii publice care a emis actul administrativ;

b) numele colaboratorului autorităţii publice care a emis actul administrativ;

c) numele destinatarului actului administrativ;

d) data la care a fost emis actul administrativ;

e) decizia luată (partea dispozitivă a actului administrativ);

f) motivarea deciziei luate, inclusiv indicarea actelor normative pentru a căror punere în aplicare se emite actul administrativ;

g) decizia cu privire la cheltuieli;

h) informația cu privire la exercitarea căilor de atac;

i) semnătura colaboratorului autorităţii publice care a emis actul administrativ.

Prin derogare de la prevederile alin. (1) lit. b) şi i), în cazul unui act administrativ individual scris emis în mod automatizat, pot lipsi datele despre nume şi semnătură. Pentru indicarea conținutului pot fi utilizate semne-cheie dacă, în baza explicațiilor făcute în acest sens, persoana căreia îi este destinat actul administrativ sau care este afectată de acesta poate recunoaște clar conţinutul actului administrativ.

Potrivit art. 137 Cod Administrativ, în exercitarea dreptului discreționar atribuit, autoritățile publice trebuie să acționeze cu bună-credință în limitele legal stabilite şi cu respectarea scopului pentru care le-a fost atribuit dreptul.

Dacă autoritatea publică poate decide discreționar şi doar una din mai multe consecințe juridice este legală, atunci dreptul discreționar al autorităţii publice se reduce la alegerea consecinței juridice/soluției legale.

Stările de fapt identice în esență se tratează identic. O tratare neidentică a două stări de fapt identice se admite numai dacă există un motiv obiectiv.

Dacă într-un caz autoritatea publică şi-a exercitat dreptul discreționar într-un anumit mod, atunci în cazuri similare ea este obligată să își exercite dreptul discreționar în același mod. Această regulă nu se aplică dacă autoritatea publică intenționează să își schimbe în viitor practica de exercitare a dreptului discreționar în cazuri similare.

În conformitate cu art. 225 Cod Administrativ, instanţa de judecată nu este competentă să se pronunțe asupra oportunității unui act administrativ. Verificarea exercitării de către autoritatea publică a dreptului discreționar se limitează la faptul dacă autoritatea publică:

a) şi-a exercitat dreptul discreționar;

b) a luat în considerare toate faptele relevante;

c) a respectat limitele legale ale dreptului discreționar;

d) şi-a exercitat dreptul discreționar conform scopului acordat prin lege.

În cazul în care au fost emise acte administrative individuale şi normative referitoare la securitatea națională a Republicii Moldova, la exercitarea regimului stării excepționale, la măsurile de urgență luate de autoritățile publice în vederea combaterii calamităților naturale, a incendiilor, a epidemiilor, a epizootiilor şi a altor fenomene similare, instanţa de judecată poate fi sesizată doar pentru exercitarea controlului următoarelor circumstanțe:

a) existența situației excepționale la data la care a fost emis actul;

b) competența autorităţii publice de a emite actul;

c) existența interesului public care justifică emiterea actului administrativ;

d) imposibilitatea efectivă a autorităţii publice de a emite actul în condiții obișnuite.

Alte limitări ale examinării judiciare în cauzele de contencios administrativ sunt reglementate expres prin legi speciale.

În acord cu art. 8 Cod Fiscal, contribuabilul este obligat:

a) să respecte modul stabilit de înregistrare (reînregistrare) de stat şi de desfășurare a activității de întreprinzător;

b) să se pună la evidență la subdiviziunea Serviciului Fiscal de Stat în a cărei rază își are sediul stabilit în documentele de constituire (înregistrare) şi să primească certificatul de atribuire a codului fiscal. Aceste prevederi nu se aplică persoanelor al căror număr de identificare de stat reprezintă codul fiscal, cu excepția contribuabililor pentru care codul fiscal este cel atribuit în conformitate cu art. 5 pct. 28) lit. a), b), c), d) şi e). Contribuabilii care sunt înregistrați de către organele abilitate cu dreptul de înregistrare de stat se iau la evidența subdiviziunii respective a Serviciului Fiscal de Stat conform informației prezentate de către aceste organe;

c) să țină contabilitatea conform formelor şi modului stabilit de legislație, să întocmească şi să prezinte Serviciului Fiscal de Stat şi serviciului de colectare a impozitelor şi taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență în conformitate cu cerințele legislaţiei, să efectueze încasările bănești în numerar prin intermediul echipamentelor de casă şi 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 şi de control;

d) să prezinte informații veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum şi despre alte obiecte ale impunerii;

e) să achite la buget, la timp şi integral, ținând cont de prevederile art.7 alin.(5), sumele calculate ale impozitelor şi taxelor, asigurând exactitatea şi veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate;

f) în caz de control al respectării legislaţiei fiscale, să prezinte, la prima cerere, persoanelor cu funcţii de răspundere ale organelor cu atribuţii de administrare fiscală documentele de evidenţă, dările de seamă fiscale şi alte documente şi informaţii privind desfăşurarea activităţii de întreprinzător, calcularea şi achitarea la buget a impozitelor şi taxelor şi acordarea facilităţilor, să permită accesul, în cazul ţinerii evidenţei computerizate, la sistemul electronic de contabilitate;

f[1]) în caz de solicitare a soluției fiscale individuale anticipate, să prezinte Serviciului Fiscal de Stat, la prima cerere, informații veridice, documente, explicații şi/sau probe suplimentare privind activitatea desfășurată, privind situațiile şi/sau tranzacțiile viitoare;

g) în caz de control al respectării legislaţiei fiscale, să asigure persoanelor cu funcţii de răspundere ale organelor cu atribuţii de administrare fiscală accesul liber în spaţiile de producţie, în depozite, în localurile de comerţ, în alte încăperi şi locuri (cu excepţia încăperilor utilizate exclusiv ca spaţiu locativ) pentru inspectarea lor în scopul verificării autenticităţii datelor din documentele contabile, din dările de seamă, din declaraţiile fiscale, din calcule, precum şi a verificării îndeplinirii obligaţiilor faţă de buget;

h) să asiste la efectuarea controlului privind respectarea legislaţiei fiscale, să semneze actele privind rezultatul controlului, să dea explicaţii în scris sau oral;

i) în caz de calculare greşită şi determinare incorectă de către Serviciul Fiscal de Stat a sumei impozitului, penalităţii, dobânzii sau amenzii, să dovedească acest lucru prin documente justificative;

j) să îndeplinească deciziile adoptate de organele cu atribuţii de administrare fiscală şi alte organe învestite cu funcţii de control pe marginea rezultatelor controalelor efectuate, respectând cerinţele legislaţiei fiscale;

k) să îndeplinească alte obligaţii prevăzute de legislaţia fiscală.

Potrivit art. 11 Cod Fiscal, apărarea drepturilor şi intereselor contribuabilului se face pe cale judiciară sau pe alte căi prevăzute de prezentul cod şi de alte acte ale legislaţiei. Toate îndoielile apărute la aplicarea legislaţiei fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

Pagubele pricinuite contribuabilului ca urmare a îndeplinirii necorespunzătoare a obligațiilor de către organul cu atribuții de administrare fiscală şi persoanele cu funcții de răspundere ale acestuia se recuperează în conformitate cu legislația.

Serviciul Fiscal de Stat perfectează materialele pentru a restitui contribuabilului suma plătită în plus şi dobânda calculată la această sumă (inclusiv mijloacele decontate ilicit de pe conturile contribuabilului conform dispozițiilor Serviciului Fiscal de Stat), în modul stabilit.

Art. 14 Cod Fiscal prevede că, obiect al impunerii îl constituie:

a) venitul din orice surse aflate în Republica Moldova, precum şi din orice surse aflate în afara Republicii Moldova, cu excepția deducerilor şi scutirilor la care au dreptul, obținut de persoanele juridice şi fizice rezidente ale Republicii Moldova care desfăşoară activitate de întreprinzător, de persoanele care desfăşoară servicii profesionale, precum şi de persoanele care practică activitate profesională în sectorul justiției şi în domeniul sănătăţii;

b) venitul din orice surse aflate în Republica Moldova, inclusiv facilitățile acordate de angajator, precum şi din orice surse aflate în afara Republicii Moldova pentru activitatea în Republica Moldova, cu excepția deducerilor şi scutirilor la care au dreptul, obținut de persoanele fizice rezidente cetățeni ai Republicii Moldova care nu desfăşoară activitate de întreprinzător;

b[1]) venitul din orice surse aflate în Republica Moldova, precum şi din orice surse aflate în afara Republicii Moldova pentru activitatea în Republica Moldova, obținut de persoanele fizice rezidente care desfăşoară activităţi independente;

c) venitul din investiții şi financiar din orice surse aflate în afara Republicii Moldova, obținut de persoanele fizice rezidente cetățeni ai Republicii Moldova care nu desfăşoară activitate de întreprinzător;

d) venitul din orice surse aflate în Republica Moldova şi din orice surse aflate în afara Republicii Moldova pentru activitatea în Republica Moldova, cu excepția venitului din investiții şi financiar din orice surse aflate în afara Republicii Moldova, obținut de persoanele fizice rezidente cetățeni străini şi apatrizi care desfăşoară activitate pe teritoriul Republicii Moldova;

e) venitul obținut în Republica Moldova de persoanele fizice nerezidente care nu desfăşoară activitate de întreprinzător pe teritoriul Republicii Moldova.

Conform art. 132[1] alin. (1), (7) și (8) Cod Fiscal, Serviciul Fiscal de Stat este autoritatea administrativă care își desfășoară activitatea în subordinea Ministerului Finanţelor, fiind o structură organizațională separată în sistemul administrativ al acestui minister, constituită pentru prestarea serviciilor publice administrative contribuabililor, pentru supravegherea, controlul în domeniul fiscal şi constatarea infracțiunilor în cazurile prevăzute de Codul de procedură penală.

Serviciul Fiscal de Stat este persoană juridică de drept public şi dispune de ștampilă cu imaginea Stemei de Stat a Republicii Moldova.

Subdiviziunile Serviciului Fiscal de Stat fără statut de persoană juridică utilizează ștampile cu imaginea Stemei de Stat a Republicii Moldova.

În consonanță cu art. 189 Cod Fiscal, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele şi taxele contribuabililor în urma controalelor fiscale, dacă au fost stabilite cazuri de nerespectare a legislaţiei fiscale, precum şi în alte cazuri prevăzute de legislația fiscală.

Dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor şi taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza ținerii ei neconforme, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcție de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidență şi/sau dările de seamă fiscale, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele şi taxele prin metode şi din surse indirecte, efectuând ulterior recalcularea lor după restabilirea evidenţei, în conformitate cu legislația, sau după prezentarea documentelor respective.

Acţiunile 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[1] din prezentul titlu.

Conform art. 190 alin. (5) Cod Fiscal, evidența impozitelor şi taxelor locale pe obiectele impozabile care nu se află în raza de activitate a subdiviziunii Serviciului Fiscal de Stat în a cărei evidență este contribuabilul o ţine subdiviziunea Serviciului Fiscal de Stat în a cărei rază se află obiectul impozabil. Evidența impozitelor şi taxelor calculate de serviciile de colectare a impozitelor şi taxelor locale se ţine de aceste servicii.

Dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor şi taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza ținerii ei neconforme, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcție de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidență şi/sau dările de seamă fiscale, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele şi taxele prin metode şi din surse indirecte, efectuând ulterior recalcularea lor după restabilirea evidenţei, în conformitate cu legislația, sau după prezentarea documentelor respective.

Acţiunile 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[1] din prezentul titlu.

În acord cu art. 236 Cod Fiscal, amenda este o sancțiune fiscală care constă în obligarea persoanei ce a săvârșit o încălcare fiscală de a plăti o sumă de bani. Amenda se aplică indiferent de faptul dacă au fost aplicate sau nu alte sancțiuni fiscale ori plătite impozite, taxe, majorări de întârziere (penalități) calculate suplimentar la cele declarate sau nedeclarate. Amenda reprezintă o parte a obligației fiscale şi se percepe în modul stabilit pentru impunerea fiscală. În cazul în care contribuabilul descoperă că darea de seamă fiscală prezentată anterior conține greșeli sau omisiuni şi prezintă darea de seamă corectată, precum şi în cazul în care contribuabilul nu are obligația prezentării dării de seamă, dar descoperă că au fost efectuate greșit calculul şi plata impozitelor şi taxelor, iar în urma acestora apar obligații fiscale suplimentare şi acestea sunt achitate până la anunțarea unui control fiscal, amenda nu se aplică.

În consonanță cu art. 241 Cod Fiscal, cauzele privind încălcările fiscale sunt examinate de către Serviciul Fiscal de Stat. Sunt în drept să examineze cauzele privind încălcările fiscale şi să aplice sancțiuni fiscale, în numele autorităţilor abilitate, conducerea Serviciului Fiscal de Stat.

În acord cu art. 248 Cod Fiscal, după examinarea cazului de încălcare fiscală, Serviciul Fiscal de Stat emite o decizie, care trebuie să conțină:

a) denumirea organului în al cărui nume se pronunță decizia;

b) funcția, numele şi prenumele persoanei care a emis decizia;

c) data şi locul examinării cazului;

d) remarca despre participarea persoanelor care au săvârșit încălcarea fiscală (reprezentanţilor lor);

e) denumirea (numele, prenumele), sediul (domiciliul), codul fiscal al persoanei care a săvârșit încălcarea fiscală;

f) descrierea încălcării fiscale cu indicarea articolelor, alineatelor, punctelor din actele normative care au fost încălcate;

g) indicarea articolului, alineatului, punctului din actul normativ care prevede sancțiunea fiscală;

h) decizia asupra cazului;

i) termenul şi modul de contestare a deciziei;

j) alte date referitoare la caz;

k) semnătura persoanei care a emis decizia.

În conformitate cu art. 249 alin. (1) lit. a) Cod Fiscal, asupra cazului de încălcare fiscală poate fi pronunțată una din următoarele decizii privind aplicarea de sancțiune fiscală şi/sau încasarea de impozit, taxă, calculate suplimentar, de majorare de întârziere.

Conform art.267 Cod Fiscal, decizia Serviciului Fiscal de Stat sau acţiunea funcționarului fiscal poate fi contestată numai de persoana vizată în decizie sau împotriva căreia a fost întreprinsă acţiunea ori de reprezentantul ei, în modul stabilit de prezentul cod. Contestaţia împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acţiunii funcționarului fiscal făcută de alte persoane decât cele indicate la alin. (1) va rămâne neexaminată de Serviciul Fiscal de Stat. Obligația de a dovedi incorectitudinea deciziei emise de Serviciul Fiscal de Stat se atribuie persoanei care contestă.

Conform art. 269 şi art. 274 Cod Fiscal, contestaţia împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acţiunii funcționarului fiscal se depune la Serviciul Fiscal de Stat şi se examinează de către acesta. În cazul unui dezacord cu decizia pe care Serviciul Fiscal de Stat a emis-o pe marginea contestației, contribuabilul este în drept să se adreseze în instanţa de judecată competentă. Decizia Serviciului Fiscal de Stat şi acţiunile funcționarilor fiscali pot fi atacate, în modul stabilit de legislație, şi în instanţă judecătorească.

Totodată, se impune a învedera că articolul 6 § 1 din Convenția Europeană pentru Drepturile Omului, obligă instanţele să-şi motiveze deciziile, acesta nu poate fi interpretat ca impunând instanţelor să ofere un răspuns detaliat la fiecare argument (a se vedea Van de Hurk c. Olandei, 19 aprilie 1994, §§ 59 şi 61, Seria A nr. 288, şi Burg c. Franţei (dec.), nr. 34763/02, CEDO 2003-II). Întinderea obligației de a-şi motiva deciziile poate varia în conformitate cu natura deciziei şi trebuie determinată în lumina circumstanţelor cauzei (a se vedea Ruiz Torija c. Spaniei şi Hiro Balani c. Spaniei, 9 decembrie 1994, Series A nr. 303-A şi 303-B, § 29 şi, respectiv, § 27; şi Helle c. Finlandei, 19 decembrie 1997, § 55, Rapoarte privind hotărârile şi deciziile 1997-VIII).

Se va consemna că, în virtutea art. 1 prt. 1 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, orice persoană fizică sau juridică are dreptul la respectarea bunurilor sale. Nimeni nu poate fi lipsit de proprietatea sa decât pentru cauza de utilitate publică şi în condițiile prevăzute de lege şi de principiile generale ale dreptului internațional. Dispozițiile precedente nu aduc atingere dreptului statelor de a pune în aplicare legile pe care le consideră necesare pentru a reglementa folosința bunurilor conform interesului general sau pentru a asigura plata impozitelor sau a altor contribuții, sau a amenzilor.

Orice ingerință din partea unei autorități publice la respectarea „bunurilor” poate fi justificată numai dacă servește unui interes public (sau general) legitim [(Béláné Nagy împotriva Ungariei (MC), pct. 113; (Lekić împotriva Sloveniei (MC), pct. 105]. Curtea a constatat că următoarele scopuri sunt incluse în noțiunea de interes public în sensul acestei dispoziții: prevenirea evaziunii fiscale (Hentrich împotriva Franței, pct. 39).

Este, în primul rând, de competența autorităților naționale să decidă cu privire la tipul de impozite sau de contribuții pe care doresc să le perceapă. Deciziile în acest domeniu implică, în mod normal, o evaluare a problemelor politice, economice și sociale pe care Convenția le lasă în competența statelor membre, deoarece autoritățile interne sunt în mod evident mult mai în măsură decât organele Convenției să evalueze astfel de probleme [Musa împotriva Austriei, decizie a Comisiei; Baláž împotriva Slovaciei (dec.); Azienda Agricola Silverfunghi S.a.s. și alții împotriva Italiei, pct. 103; R.Sz. împotriva Ungariei,

pct. 38 și 46]. De asemenea, îi revine legiuitorului intern sarcina de a alege ceea ce poate fi clasificat ca venit impozabil și care ar trebui să fie modalitatea concretă de executare a obligațiilor fiscale [Cacciato împotriva Italiei (dec.), pct. 25; Guiso și Consiglio împotriva Italiei (dec.), pct. 44].

Întârzierea în rambursarea taxei pe valoarea adăugată a constituit o încălcare (Buffalo SRL în lichidare împotriva Italiei, pct. 39 – Curtea a considerat că întârzierile între 5 și 10 ani au avut un impact grav asupra situației financiare a societății reclamante, care nu puteau fi compensate prin plata unor dobânzi simple pentru sumele datorate, au cauzat incertitudine contribuabilului și, în plus, au fost agravate de lipsa oricărei căi legale de a remedia situația.

De asemenea, imposibilitatea de a obține rambursarea taxei pe valoare adăugată în privința căreia autoritățile interne au recunoscut că a fost plătită cu încălcarea dreptului material aplicabil a dat naștere unei încălcări: atât negarea creanței societății reclamante împotriva statului, cât și lipsa unor proceduri interne care să permită o cale de atac suficientă pentru a asigura protecția dreptului societății reclamante la respectarea „bunurilor” sale au afectat justul echilibru (S.A. Dangeville împotriva Franței, pct. 61).

Actul administrativ este o manifestare juridică unilaterală de voință, cu caracter normativ sau individual, din partea unei autorități publice în vederea organizării executării sau executării în concret a legii, actul administrativ desemnează orice măsuri individuale sau decizii luate în cadrul exercitării autorității publice, susceptibile de a afecta direct drepturile, libertățile sau interesele persoanelor fizice sau juridice şi care nu este un act îndeplinit în cadrul exercitării unei funcții judiciare.

Controlul judecătoresc al legalității actelor administrative rezidă în apărarea drepturilor și intereselor legitime ale persoanelor fizice sau juridice, împotriva abuzurilor autorităților publice, în condițiile Codului administrativ. Instanța de judecată nu poate interveni în discreția decizională a organului fiscal dar poate verifica dacă această discreție nu a depășit limitele legale sau dacă a fost exprimată în mod arbitrar și abuziv.

În general, controlul judiciar asupra puterii executive este denumit sugestiv „contencios administrativ”, prin care se înțelege activitatea de soluţionare de către instanţele de contencios administrativ, prevăzute de lege, a conflictelor în care, cel puțin, una dintre părți este o autoritate a administrației publice, un funcționar al acesteia sau un serviciu public administrativ, conflicte generate din acte administrative ilegale ori din refuzul soluționării unei cereri referitoare la un drept recunoscut de lege.

Supravegherea judiciară exercitată asupra administrației publice dispune de câteva trăsături distincte: este exercitat de către instanţa judecătorească care este independentă sub aspect organizațional şi funcțional faţă de subiectul controlat; prin intermediul controlului se exercită funcția instanței de judecată (justiției) în calitatea sa de putere independentă din sistemul frânelor şi contra balanțelor, care constituie o garanție a legalității şi a contracarării abuzurilor de putere din partea autorităţilor executive; se realizează în cadrul procesului judiciar reglementat de normele juridice procesuale; un cerc de subiecți speciali ai acestor raporturi juridice, existența unui litigiu de drept public în calitate de temei al activității de control judiciar; controlul judiciar urmărește realizarea a două scopuri: pe de o parte, asigurarea protecției drepturilor şi intereselor legale ale persoanelor fizice şi juridice, adică a interesului particular, pe de altă parte, neadmiterea excesului de putere din partea executivului, adică a interesului public; activitatea instanțelor de control asupra autorităţilor administrației publice este limitată de următoarele condiții: temei al exercitării acestuia servește doar depunerea unei cereri din partea persoanelor interesate, adică controlul judiciar este mijlocit sau pasiv; obiect al activității de control îl constituie doar respectarea de către subiect a cerințelor legalității, dar nu şi ale oportunității; dispunerea de către instanţe de un set destul de îngust de mijloace şi metode de exercitare a controlului, care, de asemenea, sunt limitate de lege; lipsa posibilităților de executare de sine stătătoare coercitivă a deciziilor judiciare.

Contracararea abuzurilor şi a exceselor de putere se realizează prin evaluarea de către judecător a puterii discreționare a autorității publice pârâte, raportând-o la situația de caz concretă, pentru a stabili dacă limitele acesteia sunt depășite, iar autoritatea publică a intrat în zona excesului de putere. Acest fapt nu trebuie interpretat ca fiind o imixtiune în activitatea autorităţilor, deoarece actul administrativ este anulat doar în cazul în care este ilegal şi nu inoportun.

În segmentul dat, sunt elocvente concluziile Curții Europene a Drepturilor Omului care a menționat că, obiectul și scopul art. 18 din Convenție îl constituie interzicerea abuzului de putere [Merabishvili împotriva Georgiei (MC), 2017, pct. 303 și 306; Ilgar Mammadov împotriva Azerbaidjanului (procedură privind neîndeplinirea obligațiilor) (MC), 2019, pct. 189]. În conformitate cu Travaux préparatoires [Lucrările pregătitoare] ale Convenției, aceasta prezintă o ”aplicare a teoriei aplicării greșite a puterii” [CDH (75) 11, pag. 8]. Acesta protejează împotriva reprimării de către stat a drepturilor și libertăților enunțate în Convenție „prin măsuri minore care, deși sunt aplicate sub pretextul organizării exercitării acestor libertăți pe teritoriul său, sau al protejării literei legii, au efectul opus” (ibidem, pag. 3). Susținerile privind existența unor motive necorespunzătoare sau scopuri ascunse aflate la baza restrângerilor aplicate drepturilor enunțate în Convenție sunt formulate uneori și examinate în temeiul normelor materiale ale Convenției. Cu titlu exemplificativ cauzele, Organizația Macedoneană Unită Ilinden – PIRIN și alții împotriva Bulgariei (nr. 2), Jordan împotriva Regatului Unit, Bączkowski și alții împotriva Poloniei, Merabishvili împotriva Georgiei.

Revenind pe terenul fiscal, instanța va nota că, verificarea totală se aplică în cazul controlului fiscal la fața locului asupra tuturor actelor şi operaţiunilor de determinare a obiectelor (bazei) impozabile şi de stingere a obligațiilor fiscale în perioada de după ultimul control fiscal. Verificarea totală este una documentară şi, în acelaşi timp, faptică a modului în care contribuabilul execută legislația fiscală.

Verificarea documentară se aplică atât în cazul controlului fiscal cameral, cât şi al celui la fața locului şi constă în confruntarea dărilor de seamă fiscale, documentelor de evidență şi altei informații prezentate de contribuabil cu documentele şi cu informațiile referitoare la acesta de care dispune organul care exercită controlul fiscal. Verificarea faptică se aplică în cazul controlului fiscal la fața locului şi constă în observarea directă a obiectelor, proceselor şi fenomenelor, în cercetarea şi analiza activității contribuabilului. Verificarea faptică are sarcina de a constata situațiile care nu sânt reflectate sau care nu rezultă din documente.

Controlul fiscal la oficiul Serviciului Fiscal de Stat sau la oficiul organului cu atribuții de administrare fiscală este denumit - control fiscal cameral, care constă în verificarea corectitudinii întocmirii dărilor de seamă fiscale, a altor documente prezentate de contribuabil, care servesc drept temei pentru calcularea şi achitarea impozitelor şi taxelor, a altor documente de care dispune Serviciul Fiscal de Stat sau alt organ cu atribuții de administrare fiscală, precum şi în verificarea altor circumstanțe ce țin de respectarea legislaţiei fiscale.

Controlul fiscal cameral se efectuează de către funcționarii fiscali sau persoanele cu funcție de răspundere ale altor organe cu atribuții de administrare fiscală conform obligațiilor de serviciu, fără adoptarea unei decizii scrise asupra obiectivului vizat. La relevarea unor erori şi/sau contradicții între indicii dărilor de seamă şi documentelor prezentate, organul care a efectuat controlul este obligat să comunice despre aceasta contribuabilului, cerându-i, totodată, să modifice documentele respective în termenul stabilit. Prin derogare de la prevederile alineatelor (2) şi (3), în cazul în care depistarea încălcării fiscale este posibilă în cadrul controlului fiscal cameral, nefiind necesar controlul la fața locului, funcționarii fiscali sau persoanele cu funcție de răspundere ale altor organe cu atribuții de administrare fiscală întocmesc decizia de inițiere a controlului şi actul de control fiscal, cu respectarea prevederilor art. 216 alin. (6) și (8).

Actul de control fiscal este un document întocmit de funcționarul fiscal sau altă persoană cu funcție de răspundere a organului care exercită controlul, în care se consemnează rezultatele controlului fiscal. În act se va descrie obiectiv, clar şi exact încălcarea legislaţiei fiscale şi/sau a modului de evidență a obiectelor impunerii, cu referire la documentele de evidență respective şi la alte materiale, indicându-se actele normative încălcate. În act va fi reflectată fiecare perioadă fiscală în parte, specificându-se încălcările fiscale depistate în ea.

Decizia asupra cazului de încălcare fiscală reprezintă actul administrativ final emis de către organul fiscal în care constată în drept și în fapt încălcările admise de contribuabil.

Controlul fiscal reprezintă o procedură administrativă care urmează să se subordoneze atât rigorilor generale statuate în Codul administrativ, cât și celor speciale regăsite în Codul fiscal.

Instanța notează că, controlul fiscal presupune verificarea corectitudinii cu care contribuabilul execută obligația fiscală şi alte obligații prevăzute de legislația fiscală şi alte acte normative, inclusiv verificare a altor persoane sub aspectul legăturii lor cu activitatea contribuabilului prin metode, forme şi operațiuni prevăzute de prezentul cod. Controlul fiscal urmează să depisteze existența sau inexistența încălcărilor fiscale care constituie acele acţiuni sau inacțiuni, exprimate prin neîndeplinirea sau îndeplinirea neadecvată a prevederilor legislaţiei fiscale, prin încălcare a drepturilor şi intereselor legitime ale participanților la raporturile fiscale.

Orice procedură administrativă (control fiscal) se structurează astfel încât participanții să poată înțelege fiecare etapă a procedurii. Dacă este necesară contribuția unui participant, acestuia i se comunică neîntârziat, într-un limbaj clar și ușor de înțeles, acțiunile care trebuie întreprinse. Autoritățile publice trebuie să asigure participarea neîngrădită la procedura administrativă a persoanelor interesate. Scopul procedurii de examinare a cazului de încălcare fiscală constă în: clarificarea promptă, multilaterală, exhaustivă şi obiectivă a circumstanţelor în care s-a produs, soluţionarea lui în strictă conformitate cu legislația, asigurarea îndeplinirii deciziei, precum şi stabilirea cauzelor şi condiţiilor care au contribuit la comiterea încălcării fiscale, prevenirea încălcărilor, educarea în spiritul respectării legilor şi consolidarea legalității.

În speță, au fost impuse spre plată anumite sume cu caracter fiscal, respectiv se impun spre definire următoarele noțiuni:

Taxă pe valoarea adăugată (T.V.A.) – impozit de stat care reprezintă o formă de colectare la buget a unei părţi a valorii mărfurilor livrate, serviciilor prestate care sunt supuse impozitării pe teritoriul Republicii Moldova, precum şi a unei părţi din valoarea mărfurilor, serviciilor impozabile importate în Republica Moldova.

Venit impozabil – venitul brut, inclusiv facilitățile acordate de angajator, obținut de contribuabil din toate sursele într-o anumită perioadă fiscală, cu excepția deducerilor şi scutirilor, aferente acestui venit, la care are dreptul contribuabilul conform legislaţiei fiscale.

Venit estimat – venit apreciat (rezultat) prin aplicarea metodelor şi surselor indirecte în cadrul controalelor fiscale, inclusiv ca urmare a instituirii posturilor fiscale.

În componenţa impozitului unic sunt incluse următoarele impozite, taxe şi contribuții: a) impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător; b) impozitul pe venit din salariu; c) contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii datorate de angajatori; d) primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală datorate de angajaţi; e) taxele locale; f) impozitul pe bunurile imobiliare; g) taxa pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova.

Organul fiscal de stat a recurs la estimarea obligațiilor fiscale prin metode și surse indirecte. Metoda indirectă de estimare a obligației fiscale presupune determinarea venitului impozabil estimat prin intermediul analizei situației fiscale a contribuabilului, folosindu-se în practică metoda cheltuielilor; metoda fluxului de mijloace bănești; metoda proprietății și alte metode utilizate în practica internațională. Sursa indirectă de informație reprezintă orice sursă pasibilă să furnizeze documente, informații, explicații şi/sau alte probe referitoare la persoana supusă verificării şi/sau referitoare la situații similare produse în condiții similare relevante pentru estimarea venitului impozabil prin metode indirecte.

Metodele și sursele indirecte includ: tipul și natura activităților practicate de contribuabil; mărimea capitalului contribuabilului; veniturile din vânzări ale contribuabilului, inclusiv cele constatate în cadrul posturilor fiscale; numărul de angajați ai contribuabilului, precum şi fondul de remunerare a muncii şi alte recompense; categoria clienților contribuabilului şi numărul lor; diferența dintre caracteristicile cantitative şi cele calitative ale materiei prime, ale altor materiale procurate şi ale celor folosite în producție; analiza schimbării valorii nete a proprietății contribuabilului; chiria imobilului folosit de contribuabil în afaceri; rulajul mijloacelor bănești și soldul lor pe conturile bancare şi/sau conturile de plăți ale contribuabilului; compararea cheltuielilor contribuabilului cu veniturile lui; venitul altor persoane care activează în aceleași condiții sau în condiții similare cu cele ale contribuabilului; 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; informații de la băncile, birourile notariale, organele vamale, organele poliției, Agenția Servicii Publice, bursele de valori privind

tranzacțiile şi operațiunile efectuate de contribuabil şi datele despre el; indicatorii contoarelor de evidență a elementelor de costuri şi cheltuieli; capacitatea normativă a utilajului de producție/prelucrare; alte obiective, procese şi fenomene, informații şi date care denotă suma obligației fiscale a contribuabilului.

În corespundere cu art. 225 alin. (1) Cod 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) şi (3), metode şi surse indirecte, conform legii, ce reglementează următoarele condiții: Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele şi taxele contribuabililor în urma controalelor fiscale, dacă au fost stabilite cazuri de nerespectare a legislației fiscale, precum şi în alte cazuri prevăzute de legislația fiscală. Dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor și taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza ținerii ei neconforme, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcție de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidență și/sau dările de seamă fiscale, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele și taxele prin metode și din surse indirecte.

Instanța subliniază că, legislația fiscală prevede obligația voluntară a contribuabililor de a prezenta dări de seamă fiscale și de a achita taxe și impozite în cazurile în care aceștia cad sub incidența vreunei situații prevăzute de lege. Art. 187 alin. (2) Cod fiscal prevede că contribuabilul este obligat să prezinte Serviciului Fiscal de Stat dări de seamă privind impozitele, taxele, primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală şi contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii, cu excepția cazurilor expres prevăzute de legislația fiscală. Subiectele care trebuie să prezinte darea de seamă fiscală și faptul că aceasta trebuie prezentată prin metode automatizate de raportare electronică. Contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana cu funcție de răspundere semnează darea de seamă fiscală, asumându-şi răspunderea prevăzută de lege pentru prezentarea de date şi informații false sau eronate.

După prezentarea dării de seamă fiscale, aceasta trebuie verificată de către Serviciul Fiscal de Stat în cadrul controalelor fiscale. Controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislația fiscală într-o anumită perioadă sau în câteva perioade fiscale (art. 214 alin. (1) din Codul fiscal). Dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor şi taxelor care urmau să fie vărsate în buget nu pot fi stabilite din lipsă de date contabile ori din cauza ținerii neconforme a bilanțului contabil, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcție de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidență şi/sau dările de seamă fiscale, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele şi taxele prin metode şi din surse indirecte.

În ambele cazuri, legislatorul a stabilit la art. 264 Cod fiscal termenele de prescripție pentru stabilirea obligației fiscale de către autoritățile fiscale. De altfel, și articolul 214 alin. (4) Cod fiscal prevede că activitatea contribuabilului poate fi supusă controlului fiscal pentru o perioadă care nu depăşeşte termenele de prescripţie pentru stabilirea obligației fiscale (a se vedea, de asemenea, art. 2262 Cod fiscal). În cazul expirării termenelor de prescripție, obligația fiscală a contribuabilului se stinge, iar acest fapt trebuie constatat printr-o decizie scrisă a autorităților fiscale (a se vedea art. 173 Cod fiscal).

La art. 264 Cod fiscal legislatorul a făcut deosebire între termenele de prescripție aplicabile situațiilor în care contribuabilii au prezentat darea de seamă sau în cazul în care nu este prevăzută prezentarea unei dări de seamă fiscale (alin. (1)) și termenele de prescripție aplicabile situațiilor în care darea de seamă nu a fost prezentată, a fost prezentată, însă conține informații care induc în eroare sau reflectă fapte care constituie infracțiuni (alin. (2)). Pentru cazul în care contribuabilul prezintă darea de seamă fiscală s-a prevăzut că autoritățile fiscale pot stabili obligația fiscală (impozite, taxe, majorări de întârziere și sancțiuni fiscale aferente unor impozite și taxe concrete) în termen de patru ani de la ultima dată stabilită pentru prezentarea dării de seamă fiscale respective sau pentru plata impozitului, taxei, majorării de întârziere (penalităţii), în cazul în care nu este prevăzută prezentarea unei dări de seamă fiscale. De asemenea, în cazul constatării unei încălcări fiscale, autoritatea fiscală poate aplica o sancțiune fiscală neaferentă impozitului sau taxei datorate de contribuabil în termen de patru ani din data comiterii încălcării.

În hotărârea nr. 10 din 04 aprilie 2024, Curtea Constituțională a declarat neconstituțional textul „cu excepția cazurilor prevăzute la alin. (2)” din articolul 264 alin. (1) și prevederile alineatului (2) din același articol din Codul fiscal. Efectele prezentei hotărâri se aplică începând cu data de 31 octombrie 2024, cu

excepția sesizării depuse de dl avocat Aureliu Scorțescu, în interesele dlui Ghenadie Mură, în dosarul nr. 3-1313/2021, pendinte la Judecătoria Chișinău, în care hotărârea se aplică de la data adoptării. Curtea Constituțională a analizat obligația cetățenilor de a plăti impozite dintr-un venit și a reținut, în mod repetat, că această obligație constituie o ingerință în dreptul constituțional de proprietate al contribuabililor, pentru că îi privează de un bun, i.e. de suma bănească care trebuie plătită (a se vedea, de exemplu, DCC nr. 46 din 12 aprilie 2022, § 22 și jurisprudența citată acolo). În aceste cazuri, Curtea a recunoscut că articolul 46 din Constituție le permite cetățenilor să se apere împotriva contribuțiilor care au un cuantum atât de mare încât le afectează în mod disproporționat dreptul de proprietate (a se vedea DCC nr. 68 din 18 mai 2021, § 19; DCC nr. 9 din 20 ianuarie 2022, § 26). Această jurisprudență îi permite Curții să rețină că, deși legislatorul este competent să reglementeze taxele și impozitele și că cetățenii au obligația constituțională să le plătească, Constituția le recunoaște celor din urmă o formă de protecție împotriva măsurilor disproporționate. Reglementarea termenelor de prescripție, a domeniului lor de aplicare și a regulilor precise de calculare în cazul determinării obligațiilor fiscale ale contribuabililor ține de competența Parlamentului. În același timp, lipsa unei limitări legislative a termenelor de prescripție nu împiedică Curtea să cenzureze deciziile Parlamentului din perspectiva principiului certitudinii juridice, care este inerent tuturor articolelor din Constituție, inclusiv dreptului de proprietate. De altfel, în jurisprudența sa, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a notat că exigența fundamentală a certitudinii juridice se opune, în principiu, ca autoritățile publice să-și utilizeze la nesfârșit competențele pentru a pune capăt unei situații ilegale (a se vedea Comisia Europeană v. Spania, C-788/19, 27 ianuarie 2022, § 39).

Curtea a considerat că înrăutățirea unei situații juridice, care ar fi trebuit să devină irevocabilă dacă termenul de prescripție s-ar fi aplicat fără discriminare în favoarea statului, este incompatibilă cu principiul securității raporturilor juridice. Prin urmare, Curtea Europeană a constatat că scutirea autorităților statului de obligația respectării termenului general de prescripție era în sine contrar articolului 6 din Convenție (a se vedea Dacia SRL v. Republica Moldova, 18 martie 2008, §§ 76-77). Curtea admite că în cazurile neprezentării dării de seamă fiscale sau al prezentării dării de seamă care conține informații care induc în eroare autoritățile fiscale ar putea întâmpina dificultăți la stabilirea obligației fiscale a contribuabilului. Totuși, Curtea reține că dificultățile în discuție nu sunt suficiente pentru a justifica soluția legislatorului de a nu stabili un termenlimită pentru determinarea obligației fiscale a contribuabilului care nu a prezentat darea de seamă fiscală. De altfel, în cazul neprezentării dării de seamă fiscale, legislația le permite autorităților fiscale să estimeze obligațiile fiscale ale contribuabilului în baza metodelor și surselor indirecte (a se vedea articolul 189 alin. (2) din Codul fiscal).

Ab initio, persistă obiecții cu privire la efectuarea controlului fiscal pentru un interval de timp ce excedă termenul de prescripție de 4 ani (controlul vizând perioada 2016-2021) și aplicarea în consecință, eronată, a metodelor și surselor indirecte de estimare obligațiilor fiscale.

Instanța va reitera că, în conformitate cu Codul fiscal, posibilitatea aplicării metodelor și surselor indirecte este limitată de cazurile de neasigurare a păstrării dării de seamă fiscale, documentației respective, precum și a lipsei complete sau incomplete a evidenței contabile. Dacă există documente primare (chiar cu devieri esențiale între acestea și datele din declarația prezentată), utilizarea metodelor și surselor indirecte nu este prevăzută de legislație.

În lumina pct. 46, 171 din Regulamentul cu privire la efectuarea controlului fiscal de către Serviciul Fiscal de Stat, aprobat prin ordinul nr. 320 din 31 iulie 2019, în cazul în care în cadrul controlului fiscal contribuabilul refuză să prezinte documentele solicitate de către funcționarul fiscal pentru efectuarea acestuia, se întocmește un act de control în care va fi specificat acest fapt, fiind aplicate mai apoi de către Serviciul Fiscal de Stat prevederile art. 253 alin. (1) Cod fiscal și se vor aplica metode indirecte de estimare în funcție de obiectul supus controlului și metodele de verificare. În actul de control, funcționarul fiscal stipulează: „a refuzat prezentarea documentelor”. În rezultatul controlului fiscal privind recalcularea obligațiilor fiscale determinate prin metode și surse indirecte, Serviciul Fiscal de Stat va anula pozițiile reflectate în decizia precedentă privind calcularea obligațiilor fiscale prin metode și surse indirecte și a amenzilor aferente acestor obligații și va emite o nouă decizie asupra cazului de încălcare a legislației pe pozițiile respective. Pentru încălcările fiscale depistate aferente perioadelor

supuse recalculării obligațiilor fiscale se aplică sancțiuni în modul general stabilit și în conformitate cu prevederile legislației în vigoare.

Reieșind din prevederile art. 225 alin. (1) Cod fiscal, până la emiterea deciziilor contestate urma să fie desfășurată o procedură de verificare prealabilă şi emis un act de control. Norma Codului fiscal precitată presupune existența unui act de constatare sau alt document fie al lipsei contabilităţii, sau al ţinerii neconforme a contabilităţii sau a lipsei dărilor de seamă, însă asemenea acte nu au fost anexate la materialele cauzei, ceea ce denotă că recurgerea la controlul fiscal cu utilizarea metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil a fost una neîntemeiată şi atrage nulitatea actelor efectuate.

Din conținutul deciziei nr. ***** din 02 noiembrie 2023, precum şi decizia nr. ***** din 22.08.2023, instanţa de judecată observă că Serviciul Fiscal de Stat a analizat corectitudinea calculării, achitării şi declarării în dările de seamă a impozitelor şi altor plăți aferente fondului de salarizare în privința a celor șase persoane (Cemeaga Gheorghii, Ignat Nicolae, Livadari Constantin, Pelin Vasile, Darii Roman, Boaghe Vitalie), pe perioada fiscală cuprinsă între L/02/2022 - L/06/2022, fără a se lua în considerație că SRL „Cons - Limited”, nu a beneficiat de serviciile de șofer prestate de aceştia pe toată perioada cuprinsă între lunile februarie - iunie 2022.

Actele cauzei atestă că SRL „Cons-Limited” reprezintă o întreprindere ce desfășoară, printre altele, lucrări de prelucrare şi comercializare a agregatelor naturale (nisip, prundiș, pietriș, etc.) care sunt extrase de la cariera din satul Afanasievca, mun. Tiraspol şi/sau or. Criuleni, str. Dacia nr. 56. Tot în aceleași locații, se află şi alte utilajele de carieră, inclusiv cele de excavare cu care se încarcă/descarcă agregatele naturale, etc...

Funcționarea per ansamblu a carierei din satul Afanasievca din proximitatea or. Criuleni precum şi transportarea nisipului la depozitul din or. Criuleni este posibilă doar pe perioada favorabilă a vremii. În cazul zilelor cu precipitații, accesul la carieră/locul de încărcare/descărcare a nisipului este practic inaccesibil din cauza noroiului format.

Procesul de prelucrare, transportare şi comercializare a nisipului, prundișului, pietrișului, etc., în condiţiile unei vremi nefavorabile (vijelie, ploaie, averse, grindină, inundații, zăpadă, etc.), este anevoios şi implică mult efort şi cheltuieli suplimentare motiv din care, administrația societății a hotărât să sisteze lucrările date, în condiţiile unei vremi cu precipitații.

Din actele cauzei se denotă că la data de 02 ianuarie 2022, SRL „Cons-Limited” a emis un ordin din care rezultă că activitatea economică a societății, în partea ce vizează prelucrarea şi transportarea nisipului, prundișului, pietrișului, se suspendă în condiţiile unei vremi nefavorabile iar cu privire la munca prestată întreprinderii de către Cemeaga Gheorghii, Ignar Nicolae, Livadari Constantin, Pelin Vasile, Darii Roman, Boaghe Vitalie, se menționează că SRL „Cons-Limited” a beneficiat de servicii de șofer doar la necesitate, serviciile fiind desfășurate ocazional, neavând un caracter continuu. Or, cetățenii nominalizați au prestat servicii de șofer, ocazional, pentru transportarea materiei anume de la cariera din satul Afanasievca, mun. Tiraspol spre baza din or. Criuleni şi viceversa, activând exclusiv în condiţiile zilelor fără precipitații.

Astfel, în perioada de timp cuprinsă între februarie - iunie 2022, SRL „Cons-Limited” a suspendat activitatea de prelucrare, transportare şi comercializare a nisipului, prundișului şi pietrișului, pe o perioadă totală de 31 de zile lucrătoare ploioase. Zilele cu precipitații cuprinse în perioada de februarie - iunie 2022, sunt confirmate şi prin scrisoarea nr. 03/651 din 16.08.2023 eliberată de Serviciul Hidrometeorologic de Stat.

În atare situație, concluziile organului fiscal inserate în decizia nr. ***** din 22.08.2023 precum că cetățenii Cemeaga Gheorghii, Ignat Nicolae, Livadari Constantin, Pelin Vasile, Darii Roman, Boaghe Vitalie au prestat servicii de șofer în zilele lucrătoare inserate în actul de control fiscal sunt neîntemeiate, devreme ce aceștia au activat ocazional, la cerere şi doar în perioada zilelor fără precipitații.

Prin urmare, la darea concluziilor controlului fiscal şi a deciziei contestate, Serviciul Fiscal de Stat a constatat eronat precum că SRL „Cons-Limited” nu ar fi respectat modul de prezentare a dărilor de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală şi a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii (forma IPC21) precum și că s-ar fi eschivat de la plata impozitului pe venit, calculul şi plata contribuțiilor de asigurări sociale medicale, a primelor de asigurare

medicală obligatorie, pentru angajații sus numiți, pe întreaga perioadă fiscală cuprinsă L/02/2022 - L/06/2022, devreme ce societatea, în perioada lunii februarie 2022 - iunie 2022, nu a beneficiat de servicii de șofer acordate de cetățenii respectivi, pe o perioadă totală de 31 zile lucrătoare, circumstanțe care se datorează vremii nefavorabile.

Afirmațiile Serviciului Fiscal de Stat expuse în decizia nr.***** din 02 noiembrie 2023 precum că certificatul Serviciului Hidrometeorologic de Stat nr. 031651 din 16 august 2023 ar fi unul irelevant speței devreme ce conține date meteorologice pentru o altă localitatea decât satul Afanasievca, municipiul Tiraspol, sunt neîntemeiate. Ori, prin cererea adresată Serviciul Hidrometeorologic de Stat, SRL „Cons-Limited" a solicitat eliberarea informației privind starea vremii a localității unde este amplasată cariera întreprinderii, însă, având în vedere că Serviciul Hidrometeorologic de Stat nu efectuează observații meteorologice în or. Criuleni şi nu deţine staţii meteorologice în toate localităţile din ţară, aceasta a oferit informații despre starea vremii de la cea mai apropiată stație meteorologică de locul amplasării carierei (satul Afanasievca, mun. Tiraspol) şi anume - sat. Bălţata, raionul Criuleni.

Lipsa staţiilor meteorologice din toate localităţile din ţară (în deosebi pe teritoriul din stânga râului Nistru) nu-i este imputabilă SRL „Cons-Limited", iar certificatul Serviciului Hidrometeorologic de Stat nr. 031651 din 16 august 2023 conține date despre starea vremii a unei localități care învecinează cu locul amplasării carierei şi urma a fi luat în considerare atât în cadrul controlului fiscal cât şi la darea deciziei nr. ***** din 02 noiembrie 2023.

Astfel, acțiunile reprezentanților Serviciului Fiscal de Stat de respingere neîntemeiată şi arbitrară a probelor înaintate de SRL „Cons-Limited" şi reținerea unor probe care „ar justifica" deciziile contestate, reprezintă o conduită inadmisibilă într-un stat de drept ce atentează vehement la dreptul la apărare al autorului cererii de chemare în judecată cât şi la principiul contradictorialității şi egalității în drepturi, consfințite la art. 40 și 43 Cod administrativ al RM.

Cu privire la concluziile Serviciului Fiscal de Stat de a nu accepta la deduceri, pentru perioada fiscală A/2022, a cheltuielilor în sumă de 524 353 lei (reflectate în evidența contabilă la conturile 711.2, 712.4, 712.5, 712.9) instanța relevă că, SRL „Cons-Limited" a indicat cert că cheltuielile respective s-au suportat pentru servicii de pompare, servicii de locațiune a utilajului, servicii auto pe platformă, servicii de reparație şi combustibil, etc... prezentându-se probele respective organului fiscal. Așadar, SRL „Cons-Limited" a făcut dovada scopului acestor cheltuieli probând caracterul ordinar şi necesar al acestora.

În pofida acestor fapte, organul fiscal, în lipsa unei argumentări precise şi clare despre motivele ce au stat la baza respingerii fiecărei plăți/cheltuieli neacceptate la deduceri, îngrădește vehement dreptul societății de a beneficia de avantajele instituției „deducerilor cheltuielilor aferente activității de întreprinzător".

Astfel, la efectuarea controlului fiscal succedat de emiterea deciziei contestate, organul fiscal nu a explicat motivele pentru care au fost respinsă deducerea solicitată pentru fiecare cheltuială în parte, în mod separat, catalogându-le sumar şi respingându-le integral fără o argumentare individuală, ceea ce este incorect şi contravine legii.

La fel, în mod contradictoriu, autorul deciziei contestate preia argumentele societății că cheltuielile respective au fost suportate pentru servicii de pompare, servicii de locațiune a utilajului, servicii auto pe platformă, servicii de reparație şi combustibil, care sunt necesare SRL „Cons-Limited", iar pe de altă parte, indică că nu ar exista „o lipsă a dovezilor privind utilizarea acestora în activitatea de întreprinzător."

În atare circumstanțe, se atestă că, cheltuielile în mărime de 524 353 lei, sunt ordinare şi necesare SRL „Cons-Limited" dat fiind că acestea vizează servicii de pompare, locațiune a utilajului, servicii auto pe platformă, reparație și combustibil şi țin nemijlocit de activitățile societății fără de care, activitatea economică ar fi imposibilă.

Prin neadmiterea arbitrară şi neîntemeiată la deducerea obiectului impozabil a sumei de 524 353 lei, societății, în mod direct, i se cauzează un prejudiciu material ce conduce inerent la o încetinire a creșterii economice a S.R.L, „Cons-Limited" şi dezvoltării procesului economic din regiune.

În consecință se va sublinia că motivarea completă este obligatorie, este parte integrantă a actului administrativ individual şi condiționează legalitatea acestuia. (a se vedea art. 118 alin. (3) din Codul administrativ)

În condițiile speței, probatoriul administrat denotă că, procedura prealabilă inițierii controlului fiscal, propriu-zis controlul fiscal nu a fost demarat și efectuat în mod adecvat prin coraportare la cadrul normativ relevant de către Serviciul Fiscal de Stat, astfel că, actele administrative contestate de SRL Cons-Limited, sunt afectate de vicii de legalitate și, în consecință, urmează a fi anulate.

Pornind de la atribuțiile autorității fiscale, scopul controlului fiscal este stabilirea obiectivă a circumstanțelor la determinarea obligațiilor fiscale, ceea ce nu a fost respectat în cazul contribuabilului SRL Cons-Limited. O decizie emisă de o autoritate publică nu trebuie doar să respecte legea materială care o fundamentează ci și legea procedurală care generează decizia finală. Nu în zadar legislatorul a dedicat în Codul administrativ un compartiment aparte pentru desfășurarea procedurii administrative, anume pentru a reliefa importanța procedurii în orice activitate a autorităților publice.

Astfel, se conchide că, probele au importanţă atât pentru autoritatea care examinează cazul de încălcare fiscală, cât şi pentru părţi. Întrucât nu se poate elucida cazul supus examinării numai pe baza afirmaţiilor părţilor, este imperioasă acumularea cât mai multor date obiective care permit o vizionare de ansamblu a cauzei deferite judecății.

Serviciul Fiscal de Stat nu poate opera cu prezumții, supoziții sau concluzii superficiale și declarative ci doar cu argumente și probe convingătoare, standardul de probă în genurile date de spețe este unul foarte înalt deoarece este menit să excludă erori în această evaluare. Încă în dreptul roman s-a consacrat adagiul: „idem est non esse et non probari", ceea ce semnifică că a nu fi sau a nu fi probat este același lucru. În materia dreptului, gradul de satisfacție este numit standard de probă și poate lua trei forme de bază:

(a) „preponderența probelor ", standardul folosit în majoritatea cauzelor civile;

(b) „dincolo de orice îndoială rezonabilă", standardul folosit în procesele penale;

(c) „dovezi clare și convingătoare", un standard intermediar.

Autoritatea publică pârâtă nu a respectat nici unul dintre standardele de probă descrise mai sus și pe cale de consecință nu poate convinge un observator obiectiv și echidistant despre faptele descrise în actele contestate.

În final, instanța ajunge la concluzia că deciziile Serviciului Fiscal de Stat nr. ***** din 22 august 2023, nr. ***** din 02 noiembrie 2023, nr. *****din 05 decembrie 2023 și nr. 754/9 din 18 ianuarie 2024 au fost emise cu încălcări vădite ale legislației în vigoare și aprecierii arbitrare a materialului probatoriu, încălcări care nu pot fi remediate altfel decât doar prin anularea acestor acte.

În temeiul celor expuse și în conformitate cu prevederile art.art.224-225 din Codul administrativ, instanţa de judecată,

H O T Ă R Ă Ş T E :

Se admite parțial acțiunea depusă de SRL Cons-Limited.

Se anulează Decizia nr.***** emisă de Serviciul Fiscal de Stat la 22 august 2023, Decizia nr.***** emise de Serviciul Fiscal de Stat pe marginea cererii prealabile la 02 noiembrie 2023, Decizia nr.*****emisă de Serviciul Fiscal de Stat la 05 decembrie 2023 și Decizia nr.754/9 emise de Serviciul Fiscal de Stat la 18 ianuarie 2024 pe marginea contestației.

În rest pretențiile SRL Cons-Limited, se resping ca neîntemeiate.

Hotărîrea cu drept de apel la Curtea de Apel Centru în termen de 30 zile de la pronunțarea dispozitivului, prin intermediul Judecătoriei Chişinău (sediul Centru).

Preşedinte de şedinţă, judecător Vitalii Ciumac