Dosar nr. 3-2968/2021

H O T Ă R Â R E
în numele Legii

30 aprilie 2024 mun. Chișinău

Judecătoria Chișinău sediul Rîșcani
în componență:
Președintele ședinței, judecătorul Violeta Chisilița
grefier Dorin-Marcel Baltag

examinând în ședință publică acțiunea în contencios administrativ înaintată de Societatea cu Răspundere Limitată „Ecocity" împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului administrativ individual defavorabil, și încasarea cheltuielilor de judecată,

c o n s t a t ă

Argumentele participanților la proces

Pretențiile reclamantului:

La 03 noiembrie 2021, Societatea cu Răspundere Limitată „Ecocity" a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului administrativ individual defavorabil, și încasarea cheltuielilor de judecată.

În motivarea acțiunii reclamantul a indicat că, în baza Deciziei privind inițierea controlului fiscal nr.DICF din 17.07.2020, emisă de DGAF mun. Chișinău, a fost inițiat control fiscal prin metoda verificării totale pentru perioada de activitate 01.01.2016 - 31.05.2020, care ulterior a fost suspendat pe perioada 24.07.2020-15.11.2020 și reluat pe 16.11.2020-30.11.2020. În urma controlului fiscal efectuat de către inspectorii Anastas Avasiloaie și Serghei Grosu din cadrul Direcției generale administrare fiscală mun.Chisinau, a fost întocmit actul de control nr.5-706356 (prelungit pe formularele nr.5-706357, 5-706358, 5-706359, 5-706360) din 08.12.2020.

Potrivit actului de control, s-a constatat că entitatea economică „Ecocity" SRL, ar fi comis încălcări ale legislației fiscale, manifestate prin: diminuarea impozitului de venit reținut din salariu, eschivarea de la calcul și plata impozitului de venit, diminuarea impozitului pe venit, diminuarea TVA aferent bugetului, majorarea de TVA aferent bugetului, diminuarea contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajator persoanelor asigurate, eschivarea de la calcul și plata taxei pentru amenajarea teritoriului, neprezentarea dărilor de scamă privind reținerea impozitului pe venit, astfel, stabilind per total o eschivare de impozite și taxe în sumă de aproximativ 6,7 milioane lei.

Susține reclamantul că pe data de 06.01.2021 și 04.02.2021, au fost convocate ședințe privind examinarea încălcărilor legislației stabilite în cadrul controlului efectuat, la care s-a constatat că, în rezultatele stabilite în actul nr. 5-706356 din 08.12.2020, nu au fost luate în considerație toate aspectele și circumstanțele reale ale activității entității, fiind emisă o decizie

din partea comisiei Direcției generale fiscale controlului fiscal post operațional cu nr.654/10 din 04.02.2021, prin care s-a dispus suspendarea cazului și efectuarea unui control fiscal repetat.

În urma controlului fiscal repetat efectuat de către inspectorii principali Mihail Surdu și Raisa Șapteluti din cadrul Direcției control fiscal post operațional nr.3 din cadrul DGAFCFPO mun.Chisinau, a fost întocmit actul de control nr.5-710014 (prelungit pe formularele nr.5-710015, 5-710016, 5-710017, 5-710018, 5-710019) din 11.06.2021, fiind expediat prin poștă la 14.06.2021, astfel fiind depus dezacord la 29.06.2021, asupra erorilor și divergențelor stabilite.

În baza dezacordului din 29.06.2021, au fost recunoscute și diminuate obligațiile fiscale eronat calculate la capitolul „TVA" din serviciile de import în suma de 230.504,00 lei și impozitul pe venit reținut la sursa de plată din veniturile pentru utilizarea ori transmiterea dreptului de autor achitate de către persoana fizică care nu desfășoară activitate de întreprinzător Clauser Victor în suma de 157.163,00 lei aferente plăților (conform prevederilor art. art.93 pct.9 și art.20 lit.z) din Codul Fiscal), iar celelalte mențiuni au fost rămase fără o soluționare clară.

Ulterior, prin prisma prevederilor art.268 și art.269 din Codul Fiscal, a fost înaintată o contestație vis-a-vis de cele constatate în Decizia nr.656/2675 din 05.08.2021.

Reclamantul a mai indicat că, la verificarea operațiunilor înregistrate în baza contractului nr. 147 din 04.05.2017 privind acordarea drepturilor privind utilizarea produselor informaționale, cu persoana fizica Vitalii Pavlov, conform datele controlului, plățile respective au fost tratate ca plăți salariale, și respectiv, asupra acestora au fost aplicate calculele pentru impozitele respective: impozitul pe venit din salariu, contribuții în fondul de asigurări sociale, prime de asigurări medicale. Totodată, această tranzacție reprezintă transmiterea și utilizarea produselor informaționale (dreptului) ce corespund prevederilor art. 12 al Codului fiscal. Astfel, consideră că la plățile respective urmează a fi calculate doar impozi de venit reținut la sursa de plata din *Royalty* (12%) în conformitate cu prevederile art.90^1 alin.(3) al Codului fiscal.

Mai menționează reclamantul că, la determinarea impozitului pe venit din activitatea întreprinzător, nu este clar din ce motive una și aceeași informația dezvăluită în anexele nr.5 si nr.6 în Actul de control Nr.5-710014 din 11 iunie 2021 de către inspectorii diferă, și anume, Extras de date din anexele nr.5 si nr.6 aferente venitului (pierderii) perioadei de gestiune până la impozitare conform datelor controlului (MDL). Aplicând valorile majore ale indicatorului „Profitul pâna la impozitare" la determinarea mărimii impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător în cadrul controlului.

La verificarea impozitelor aferente calculelor și plaților salariale pentru perioada 01.06.20216-31.05.2020, datele din evidența contabilă nu au fost recunoscute, bazându-se doar pe datele controlului precedent, fapt ce contravine cu afirmațiile despre faptul că au fost verificate documentele din evidența contabilă. Diferență între datele constatate în cadrul controlului și datele din evidența contabila a constituit în sumă de 810.836,00 lei, pentru perioada 01.01.2020-31.05.2020. Diferență între datele constatate în cadrul controlului și datele din evidența contabila a constituit în suma de 98.961,00 lei (salariului calculat pentru 01.01.20-31.05.20).

Afirmă reclamantul că, în baza documentelor anexate la contestația depusă în data de 07.09.2021 și examinată în data de 30.09.201, urmau a fi revizuite calcularea impozitelor salariale, și anume: impozitul pe venit din salariu, contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii, prime de asigurare medicale obligatorie, reieșind din salariul calculat și eliberat pe perioada anului 2019 și 01.01.2020 - 31.05.2020.

Reclamantul mai menționează că, în datele ale tabelului privind calculele taxei pe valoarea adăugate la SRL „Ecocity" lipsește informația aferentă datelor întreprinderii a

Declarațiilor privind taxa pe valoare adăugată (TVA) prezentate pentru perioada L/02/2018 (nr. SFS. HD08953IXU), L/04/2020 (nr. SFS. HD1 1248255), L/05/2020(nr. SFS. FD114449F7). La verificarea cheltuielilor pentru perioada 01.06.2016 - 31.12.2018. Menționează reclamantul că, multe cheltuieli ale perioadei nu au fost recunoscute de către inspectorii din cadrul Serviciului Fiscal de Stat, care au efectuat controlul fiscal nemijlocit, fără a oferi o explicație plauzibilă motivelor neincluderii documentelor date contabile în actul de control fiscal, inspectorii bazându-se doar pe datele controlului precedent, și anume: de reprezentanță, promoționale, de delegare și altele.

Notează reclamantul că în perioada anului 2016, cheltuielile promoționale în suma de 51.524,00 lei nu au fost recunoscute în cadrul controlului și clasate ca cheltuieli de reprezentanța în Anexa nr.3 la Actul de control. Totodată, menționează că la toate evenimentele ce țin de promovare și organizarea expozițiilor au fost perfectate documentele corespunzătoare și prezentate în cadrul controlului. Situația analogică se refera și la datele aferente cheltuielilor de deplasare în anul 2019 reflectate în Anexa nr.6 la Actul de control în suma de 28.459, 00 lei.

Susține reclamantul că prin Decizia nr.645/305 din 30 septembrie 2021, a fost admisă parțial contestația entității economice „Ecocity" SRL, și a fost diminuate plățile obligatorii față de bugetul public național cu suma de aproximativ 5600 lei. Iar organul ierarhic superior la examinarea contestației și emiterea deciziei, nu a ținut cont de cele invocate de către entitatea economică, nefiind oferit nici un argument plauzibil, cu privire la motivul neincluderii actelor prezentate de către contribuabil, care urmau a fi puse la baza controlului fiscal, în scopul micșorării obligațiunilor fiscale. Totodată, pe lângă faptul că argumentele contribuabilului nu au fost luate în calcul, nici nu a fost explicat din care motive acestea nu pot fi luate în calcul. Astfel consideră reclamantul Decizia nr.645/305 din 30.09.2021 una declarativă, nefondată, lipsită de orice suport de fapt.

Reclamantul menționează și practica CtEDO pertinentă, astfel, în cauza Chap Ltd vs. Armenia (cererea nr.15485/09 Hotărârea din 4.5.2017), unde potrivit speței, compania reclamantă era un post de televiziune licențiat, în 2007, autoritățile fiscale au emis un raport, în care au reținut că compania reclamantă și-a diminuat obligațiile fiscale, ascunzând veniturile obținute din publicitate. Autoritățile fiscale s-au bazat, inter alia, pe documente pe care le-au solicitat de la președintele Comisiei naționale pentru radio și televiziune (NTRC) și pe declarațiile unor martori care au susținut că nu au primit bonuri pentru plățile pe care le-au incut după plasarea publicității la acel post de televiziune. Curtea Administrativă a dispus ca compania reclamantă să plătească impozitul pe care nu-l plătise, o amendă de 60% și penalități pentru plata întârziată. în procedurile din țața Convenției, ea s-a plâns în baza articolului 6 §1 și 3 (d) că, Curtea Administrativă nu i-a oferit posibilitatea să-l examineze pe președintele NTRC sau pe ceilalți martori ai cauzei. Curtea a hotărît că a fost incalcat art.6 § 1 combinat cu art.6 § 3 lit. d) (dreptul la un proces echitabil și dreptul ele a obține citarea si audierea martorilor) din Convenție, constatând că „a fost nejaslificata" restrângerea dreptului societății reclamante de a-i audia pe acești martori. In special, instanțele au respins cererea societății reclamante de a cita acești martori, considerând declarațiile lor irelevante, deși aceleași declarații au fost considerate decisive pentru aplicarea dc majorări de impozit și amenzi societății reclamante în cadrul procedurii îndreptate împotriva acesteia.

În cauza Intersplav v. Ukraine (Dosar nr.803/02 Hotărîrca din 01 septembrie 2007), unde potrivit speței din 1998, reclamanta, o asociație în participațiune ucraineano-spaniolă, s-a plâns fără succes la Administrația Regionala Fiscala Lugansk și la Administrația Națională Fiscală cu privire la faptul că Administrația Fiscală a orașului Sverdlovsk nu a emis certificatele de

rambursare dc TVA la timp. Deși au recunoscut existența datoriilor statului față dc reclamantă, autoritățile nu au constatat totuși nicio neregulă imputabilă administrației fiscale. Reclamanta a susținut că, începând cu data de 18 iunie 2004, valoarea datoriei statului față de societate, confirmată prin hotărâri judecătorești, era de 26 363 200 de hryvne (aproximativ 4 119 250 dc euro). Aceasta s-a plâns, în special, că practica statului de a refuza nejustificat să confirme dreptul reclamantei la rambursarea de TVA a constituit o ingerință în respectarea bunurilor sale și a cauzat pierderi semnificative în activitatea sa. Curtea a hotărât că a fost încălcat art. 1 (protecția proprietății) din Protocolul nr. 1, constatând că, ingerința în respectarea bunurilor reclamantei a fost disproporționată. Curtea a considerat, în special, că întârzierile constante la rambursarea și compensarea de TVA, combinate cu lipsa unor căi de atac efective pentru a preveni sau stopa o astfel de practică administrativă, precum și starea de incertitudine în ceea ce privește momentul rambursării fondurilor sale, a perturbat echilibrul just dintre cerințele de interes general și protejarea dreptului la respectarea bunurilor. În opinia Curții, reclamanta a suportat și a continuat să suporte o sarcină individuală și excesivă.

Relatează reclamantul că la 30 ianuarie 2015, a fost întocmit un act al vizitei fiscal de către reprezentanții serviciului fiscal, unde au fost date niște recomandări către reclamant, recomandări cu care ultimul s-a conformat. Ulterior, reclamantul a fost supus verificării fiscale în data de 22 ianuarie 2020, în rezultatul verificării, nu a fost stabilite careva încălcări a legislației fiscale, în acest sens fiind întocmit actul nr. 1-835376 din 22.01.2020. În data de 26.11.2019 a fost efectuată o altă vizită fiscală la reclamantul „Ecocity" SRL, în cadrul vizitei ne fiind stabilite careva încălcări a legislației fiscale, mai multa ca atât, a fenomenului de achitare a „salariului în plic" sau a „muncii nedeclarate", acțiuni care au fost materializate pe raportul cu nr.3157 din 26.11.2019.

Potrivit prevederilor art. 189 alin.(l) Cod Administrativ, orice persoana care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice poate înainta o acțiune în contencios administrativ. La 15 decembrie 2020, reclamantul a încheiat un contract de asistență juridică cu Cabinetul avocatului „Anatolie Pitel", în persoana avocatului Anatolie Pitel, licența nr.3447 din 06 august 2019, pentru serviciile căruia a achitat suma de 7000 (șapte mii) lei. Potrivit prevederilor art. 96 alin. (l) Cod de procedură civilă, reține că: „Instanța judecătorească obligă partea care a pierdut procesul să compenseze părții care a avut câștig de cauză cheltuielile ei de asistentă juridică, în măsura în care acestea au fost reale, necesare și rezonabile". Iar potrivit art. 1 [1] din același Cod, cheltuielile menționate la alin. (1) se compensează părții care a avut câștig de cauză dacă aceasta a fost reprezentată în judecată de un avocat".

În drept reclamantul își întemeiază cererea de chemare în judecată conform prevederilor art. 189, 208, 209, 211, 212 din Codul administrativ, art. 8, 96 din Codul de procedură civilă.

Cere reclamantul SRL „Ecocity":

- anularea deciziei Direcției generale control post operațional nr. 656/2675 din 05 august 2021 asupra cazului de încălcare a legislației;

-anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 645/305 din 30 septembrie 2021 emisă pe marginea contestației;

- încasarea cheltuielilor de judecată.

În ședința de judecată reprezentantul reclamantului SRL „Ecocity", avocat Anatolie Pitel nu s-a prezentat, fiind înștiințat legal despre data, ora și locul ședinței de judecată.

Obiecțiile pârâtului:

Reprezentantul pârâtului, Serviciul Fiscal de Stat, Dormencu Ion, în ședința de judecată a solicitat respingerea acțiunii ca fiind neîntemeiată și nefondată, pentru motivele de fapt și de drept indicate în referința depusă la actele cauzei la 05 ianuarie 2022.

În susținerea poziției sale, autoritatea pârâtă a menționat că, la data de 08.12.2020, funcționarii fiscali a Direcției control fiscal post operațional nr. 2, din cadrul Serviciului Fiscal de Stat, în temeiul deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. DICF - 81783/17 din 17.07.2020, au efectuat la reclamant control fiscal prin metoda verificării totale, privind respectarea legislației, corectitudinea calculării și plenitudinea transferării impozitelor și altor plăți obligatorii la buget (act de control nr. 5-706357, prelungit pe formularele nr. 5-706358, nr. 5-706359, nr. 5-706360 din 08.12.2020). Nefiind de acord cu rezultatele controlului, la data de 24.12.2020 reclamantul în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (8) Cod fiscal, a depus la SFS dezacord pe marginea actului de control din 08.12.2020, totodată prezentând documentele contabile restabilite. La data de 06.01.2021, în vederea soluționării juste a cazului de încălcare fiscală, clarificarea promptă și obiectivă a circumstanțelor cauzei și în conformitate cu prevederile art. 246 alin.(2) Cod fiscal, prin decizia nr. 654/10 a fost prelungit termenul de examinare a cazului de încălcare a legislației cu 30 de zile. La data de 29.01.2021, prin citația seria C nr. 139941 din 29.01.2021, SFS a invitat contribuabilul pentru data de 04.02.2021, la examinarea actului de control fiscal nr. 5-706357, prelungit pe formularele nr. 5-706358, nr. 5-706359, nr. 5706360 din 08.12.2020. În urma examinării actului de control fiscal sus menționat și a dezacordului depus de către SRL „Ecocity" la data de 24.12.2021, în conformitate cu prevederile art. 249 alin. (1) lit. c) Cod fiscal, SFS a emis decizia nr. 654/10 din 04.02.2021 asupra cazului de încălcare fiscală, prin care a decis suspendarea cazului și efectuarea unui control fiscal repetat.

Indică pârâtul că întru executarea deciziei SFS nr. 654/10 din 04.02.2021, asupra cazului de încălcare fiscală, la data de 17.05.2021 a fost emisă decizia privind inițierea controlului fiscal nr. DICF - 106215/17 (comunicată contribuabilului contra semnătură), conform căreia s-a dispus efectuarea controlului fiscal repetat. La data de 11.06.2021, inspectorii principali Mihail Surdu și Raisa Șepteluți din cadrul Direcției control fiscal post operațional nr. 3, a Serviciului Fiscal de Stat, în temeiul deciziei privind inițierea controlului fiscal nominalizate mai sus, au efectuat la reclamant control fiscal repetat prin metoda verificării totale, privind respectarea legislației, corectitudinea calculării și plenitudinea transferării impozitelor și altor plăți obligatorii la buget (act de control nr. 5-710014, prelungit pe formularele nr. 5-710015, nr. 5-710016, nr. 5-710017, nr. 5-710018 și nr. 5710019 din 11.06.2021).

Atrage atenția pârâtul că controlul fiscal a fost efectuat cu acordul și cu participarea conducătorului SRL „Ecocity" dl. Eftodi Vladimir, de la data de 24.05.2021 până la 04.06.2021, fiind prelungit până la 11.06.2021. Controlul fiscal a cuprins perioada de activitate a contribuabilului 01.01.2016 - 31.05.2020, a fost efectuat în baza documentelor contabile și a dărilor de seamă prezentate Serviciului Fiscal de Stat, atât în oficiul contribuabilului cât și în incinta Serviciului Fiscal de Stat. Astfel, în urma controlului fiscal efectuat a fost întocmit actul de control fiscal nr. 5-710014, prelungit pe formularele nr. 5-710015, nr. 5-710016, nr. 5-710017, nr. 5-710018 și nr. 5-710019 din 11.06.2021, care în conformitate cu prevederile art. 129^1 alin. (1) din Codul fiscal, a fost expediat la cutia poștală a contribuabilului la data de 14.06.2021. Nefiind de acord nici cu rezultatele controlului fiscal repetat, contribuabilul, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (8), din Codul fiscal, a depus la data de 29.06.2021, dezacord pe marginea actului de control fiscal. Menționează pârâtul că, la dezacordul prezentat

de către reclamant, pe marginea actului de control fiscal repetat, contribuabilul nu a anexat careva acte/documente contabile, care ar demonstra ilegalitatea și netemeinicia actului de control fiscal.

Conform deciziei SFS nr. 656/129 din data de 09.07.2021, în vederea soluționării juste a cazului de încălcare fiscală, clarificarea promptă și obiectivă a circumstanțelor cauzei și în conformitate cu prevederile art. 246 alin.(2) Cod fiscal, termenul de examinare a cazului de încălcare a legislației a fost prelungit cu 30 de zile.

În urma examinării actului de control fiscal și dezacordului prezentat de către reclamant, în conformitate cu prevederile art. 243 alin.(2) din Codul fiscal, factorii de decizie din cadrul SFS au emis decizia SFS nr.656/2675 din 05.08.2021 asupra cazului de încălcare fiscală, fiind expediată de către pârât în conformitate cu prevederile art. 129^1 alin. (1) din Codul fiscal, la cutia poștală a contribuabilului la data de 09.08.2021. Nefiind de acord cu decizia SFS nr.656/2675 din 05.08.2021 asupra cazului de încălcare fiscală, reclamantul a depus la data de 07.09.2021, contestație privind anularea acesteia. În urma examinării contestației împotriva deciziei SFS nr.656/2675 din 05.08.2021, a fost emisă decizia SFS nr. 645/305 din 30.09.2021, pe marginea contestației, conform căreia contestația contribuabilului a fost satisfăcută parțial.

Conform prevederilor art. 88 alin. (5) din Codul fiscal, veniturile persoanei fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător, obținute din prestarea serviciilor și/sau lucrărilor, precum și veniturile membrilor consiliului sau comisiei cenzori a întreprinderilor sunt considerate drept salariu din care se reține impozitul conform cotei prevăzute la art. 15 lit. a) din Codul fiscal. Astfel în rezultatul controlului funcționarii fiscali au stabilit că, reclamantul a achitat persoanei fizice Vitali Pavlov, pentru serviciile prestate conform contractului nr. 147 din 04.05.2017, suma de 231 779 lei, pe care a calificat-o drept plăți sub formă de royalty, conform prevederilor art. 12 din Codul fiscal. Susține pârâtul că pentru a beneficia de aceste facilități și a fi calificate în calitate de plăți obținute sub formă de royalty, plățile urmează a fi achitate în calitate de recompensă pentru utilizarea ori transmiterea dreptului de utilizare a oricărui drept de autor și/sau a drepturilor conexe, inclusiv asupra unei opere literare, artistice sau științifice, inclusiv filme de cinema și filme sau benzi pentru televiziune sau radiodifuziune, a oricărui brevet de invenție, marcă comercială, design sau model, plan, produs soft, formulă secretă sau proces, pentru utilizarea ori transmiterea dreptului de utilizare a informației referitoare la experiența în domeniul industrial, comercial sau științific. Documentele confirmative care ar demonstra faptul că, persoana fizică Vitali Pavlov, deține aceste drepturi nu au fost prezentate în cadrul controlului fiscal. Achitările efectuate sub pretinsa formă de royalty au condiționat diminuarea impozitului pe venit reținut din salariu cu 27758 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale L/06/2017 cu 7350 lei; pentru perioada fiscală L/09/2017 cu 2520 lei, pentru perioada fiscală L/12/2017 cu 9713 lei și pentru perioada fiscală L/04/2018 cu 8175 lei. Încălcările menționate au fost constatate ca urmare a contrapunerii datelor din evidența contabilă cu datele din dările de seamă prezentate și calculul salariului persoanei fizice Vitali Pavlov.

Referitor la alegațiile reclamantului privind efectuarea vizitelor fiscale din 30.01.2015 (actul vizitei fiscale privind înregistrarea în calitate de contribuabil al TVA nr. 50) și din 26.11.2019 (raportul vizitei fiscale nr.3157) în cadrul cărora nu au fost depistate careva încălcări contraargumentează pârâtul următoarele.

Potrivit prevederilor art. 119 pct.11^1 din Codul fiscal, vizită fiscală - instrument de administrare fiscală cu scop de asigurare a conformării voluntare prin acordarea consultațiilor, analiza activității, acumularea unor date despre activitatea contribuabilului. Astfel, vizita fiscală nu constituie un element al controlului fiscal, dar reprezintă o măsură de promovare a

conformării voluntare a contribuabilului la respectarea legislației în vigoare, respectiv, în cadrul acesteia nu se calculează obligații fiscale, nu se ridică documente și nu se aplică sancțiuni. Vizita fiscală implică în sine acordarea de sprijin explicativ-consultativ privind aplicarea legislației fiscale, stabilirea datelor de ordin general despre activitatea contribuabilului și identificarea deficiențelor și prevenirea acțiunilor ilegale. În cadrul efectuării vizitei fiscale, funcționarii fiscali nu verifică corectitudinea calculării și plenitudinea achitării impozitelor și taxelor, acest lucru este posibil doar în cadrul unui control fiscal exercitat prin metoda verificării totale privind corectitudinea calculării și plenitudinea achitării impozitelor, taxelor și altor plăți la buget.

Indică pârâtul că, controlul fiscal efectuat pentru perioada de activitate 01.01.2016 - 31.05.2020, a fost efectuat prin metoda de verificare totală privind corectitudinea calculării și plenitudinea achitării impozitelor, taxelor și altor plăți obligatorii la buget, fiind un procedeu distinct față de vizitele fiscale efectuate anterior în cadrul cărora nu a fost supusă verificării corectitudinea calculării și plenitudinea achitării impozitelor, taxelor și altor plăți obligatorii la buget. Verificarea totală se aplică în cazul controlului fiscal la fața locului asupra tuturor actelor și operațiunilor de determinare a obiectelor (bazei) impozabile și de stingere a obligațiilor fiscale. Respectiv, doar în cadrul efectuării controlului fiscal exercitat prin metoda verificării totale finalizat cu întocmirea actului de control nr. 5-710014, prelungit pe formularele nr. 5-710015, nr. 5-710016, nr. 5-710017, nr. 5-710018 și nr. 5710019 din 11.06.2021, a fost posibilă constatarea încălcărilor săvârșite de către contribuabil. De asemenea, remarcă pârâtul faptul, că reclamantul nu este un contribuabil de bună credință, fapt ce se confirmă prin raportul vizitei fiscale nr. 3157 din 26.11.2019 (prezentat de însăși reclamant), unde este indicat că, la data efectuării vizitei fiscale, contribuabilul dispunea de restanțe la Bugetul public național în sumă totală de 1 060 397,38 lei, precum și faptul că acestea nu au fost executate în termenul stabilit.

Cu referire la afirmațiile reclamantului privind divergențele din anexele nr. 5 si nr. 6 la actul de control menționează pârâtul că conform rezultatelor controlului fiscal, în actul de control, anexele nr. 5 (anul 2018) și nr. 6 (anul 2019), indicatorul „venitul (pierderea) perioadei de gestiune până la impozitare „este reflectat în valori diferite în prima parte a tabelului și în a doua parte a tabelului, din motivul că, prima parte a tabelului reprezintă datele din anexa 2 la raportul financiar „situația de profit și pierdere", iar partea a doua a tabelului reprezintă Declarația cu privire la impozitul pe venit. În prima parte a tabelului sunt reflectate datele din evidența contabilă restabilită după control, iar în partea a doua au fost incluse divergențele stabilite în cadrul controlului, care sunt explicate la pagina 10 și 11 a actului de control.

Cu referire la alegațiile reclamantului privind nerecunoașterea cheltuielilor de reprezentanță, promoționale și de delegare în cadrul controlului fiscal, ține să comunice pârâtul că conform prevederilor art. 24 alin. (3) din Codul fiscal, deducerea cheltuielilor de delegații, de reprezentanță, de asigurare a agenților economici se permite în limitele stabilite de Guvern, cu excepția celor reglementate de prezentul articol. În aceste împrejurări, deducerea cheltuielile a fost reglementată în perioada până la 10.09.2018 de Hotărârea Guvernului RM nr. 130 din 06.02.1998, iar din 10.09.2018 prin Hotărârea Guvernului RM nr. 693 din 11.07.2018.

Potrivit prevederilor punctului 1 al Regulamentului cu privire la limitarea cheltuielilor de reprezentanță permise spre deducere din venitul brut, aprobat prin Hotărârea Guvernului RM nr. 130 din 06.02.1998, la cheltuielile de reprezentanță, ce țin de activitatea de întreprinzător a întreprinderii, se raportă: cheltuielile pentru primirea oficială a delegațiilor, inclusiv celor străine, pentru frecventarea manifestațiilor culturale și reprezentațiilor teatralizate, achitarea serviciilor traducătorilor neîncadrați în personalul întreprinderii, pentru tratații în timpul și locul unde decurg negocierile de afaceri și manifestările culturale respective, precum și alte cheltuieli

similare. La cheltuielile de reprezentanță se atribuie cheltuielile pentru primirea delegațiilor, suportate de către partenerii de afaceri - pentru încheierea diverselor acorduri, contracte etc. La cheltuielile de reprezentanță nu se atribuie cheltuielile ocazionate de primirea delegațiilor reciproce dintre filiale și întreprinderea de bază, cu excepția delegațiilor dintre întreprinderile nerezidente și filialele lor în Republica Moldova, care sunt considerate persoane juridice aparte.

Documente ce confirmă primirea delegațiilor (reprezentanțelor) sunt considerate: ordinul conducătorului întreprinderii, emis în baza înțelegerilor prealabile ale părților (programelor, acordurilor, scrisorilor, faxurilor etc.), în ordin se menționează componența delegațiilor, scopul, programul și termenul vizitei; informațiile referitoare la rezultatele vizitei și darea de seamă asupra cheltuielilor efectuate, justificate documentar. Suma limită a cheltuielilor de reprezentanță, care se permite spre deducere din venitul brut, constituie 1 % din venitul brut fără TVA.

Mai menționează pârâtul că la calcularea suplimentară a impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător, nu au fost acceptate unele cheltuieli, care au fost determinate în urma controlului fiscal precedent, și anume, Cheltuieli promoționale în sumă de 51524 lei pentru anul 2016 (anexa nr. 3 la act); cheltuieli de delegații în sumă de 28459 lei pentru anul 2019 (anexa nr. 6 la act), cheltuielile de delegații în sumă de 28459 lei, pentru care nu au fost prezentate documente confirmative în corespundere cu prevederile Hotărârii Guvernului nr. 693 din 11.07.2018. Iar în cadrul examinării contestației împotriva Deciziei SFS nr. 656/2675 din 05.08.2021, asupra cazului de încălcare fiscală a fost stabilită o eroare la calcularea sumei permise spre deducere (80118 lei), fiind aplicată limita de 0,75 % în conformitate cu prevederile Hotărârii Guvernului nr. 693 din 11.07.2018, în vigoare din 10.09.2018, fiind corectată prin decizia SFS nr. 645/305 din 30.09.2021, pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 656/2675 din 05.08.2021, fiind aplicată limita de 1 %, prevăzută de Hotărârea Guvernului nr. 130 din 06.02.1998, în vigoare până la 10.09.2018.

Notează pârâtul că suma cheltuielilor de reprezentanță permisă spre deducere în scopuri fiscale pentru anul 2016 urma a fi calculată în mărime de 106824 lei (10682383 lei* 1 %), sau cu 26706 lei mai mult, iar cheltuielile neconfirmate documentar cu 54 lei mai puțin față de calculele efectuate în cadrul controlului, respectiv, suma impozitului pe venit calculată în rezultatul controlului urmează a fi micșorată cu 3198 lei, suma majorării de întârziere cu 1674 lei și suma amenzii aplicate cu 640 lei.

Referitor la recalcularea impozitul pe venit reținut din salariu comunică pârâtul că, în urma examinării contestației împotriva Deciziei SFS nr. 656/2675 din 05.08.2021, asupra cazului de încălcare fiscală, au fost acceptate parțial probele și argumentele prezentate de reclamant, fiind modificată decizia contestată în partea ce ține de calcularea obligației fiscale aferente impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru anul 2016, majorării de întârziere și amenzii aplicate, fiind micșorată obligația fiscală la capitolul impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător.

Cu referire la argumentele reclamantului, privind lipsa în actul de control a informației aferente datelor din Declarația privind taxa pe valoarea adăugată comunică pârâtul că datele contribuabilului, pentru perioadele fiscale L/02/2018, L/04/2020 și L/05/2020, declarate de către reclamant prin declarațiile privind taxa pe valoare adăugată, numărul documentului în sistemul ED08953IXU, EDI 1248255 și EDI 14449E7 nu au fost luate în considerare și incluse în actul de control fiscal din următoarele motive:

- perioada fiscală L/02/2018, Declarația nr. ED08953IXU, prezentată de către reclamant la data de 23.11.2018, a fost anulată, prin prezentarea la data de 25.03.2019, de către SRL „Ecocity", a Declarației corectate nr. ED09438LUD, prezentată cu indici nuli;

- perioada fiscală L/04/2020, Declarația nr. EDI 1248255, prezentată de către reclamant la data de 22.06.2020, a fost anulată, prin prezentarea la data de 14.07.2020, de către SRL „Ecocity", a Declarației corectate nr. EDI 13379QP;

- perioada fiscală L/05/2020, Declarația nr. ED114449E7, prezentată de către reclamant la data de 10.08.2020, după emiterea deciziei de inițiere a controlului, respectiv, nu a fost luată în considerare, conform prevederilor art. 188 alin.(4) lit. c) Cod fiscal.

În temeiul celor expuse mai sus, consideră pârâtul argumentarea de drept și de fapt a reclamantului ca fiind neîntemeiată. Potrivit art. 93 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 sunt admisibile doar în baza prevederilor legale. Conform art. 194 alin. (1) din Codul administrativ, în procedura în prima instanță, în procedura de apel și în procedura de examinare a recursurilor împotriva încheierilor judecătorești se soluționează din oficiu probleme de fapt și de drept.

Respectiv, în conformitate cu prevederile art. 224 alin. (1) lit. f) din Codul administrativ, Serviciul Fiscal de Stat, solicită respingerea acțiunii reclamantului ca fiind neîntemeiată.

Aprecierea instanței:

Audiind participanții la proces și studiind înscrisurile anexate la actele cauzei, instanța de judecată apreciază cererea de chemare în judecată admisibilă dar pasibilă respingerii din următoarele considerente.

Conform art. 22 alin. (1) Cod administrativ, autoritățile publice și instanțele de judecată competente cercetează starea de fapt din oficiu. Acestea stabilesc felul și volumul cercetărilor și nu sunt legate nici de expunerile participanților, nici de cererile lor de reclamare a probelor.

Conform art. 207 alin. (1) Cod administrativ, instanța verifică din oficiu dacă sunt întrunite condițiile pentru admisibilitatea unei acțiuni în contenciosul administrativ. Dacă este inadmisibilă, acțiunea în contencios administrativ se declară ca atare prin încheiere judecătorească susceptibilă de recurs.

Alin. (2) al aceluiași articol stabilește că acțiunea în contencios administrativ se declară inadmisibilă în special când:

a) există o hotărâre judecătorească definitivă cu privire la un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept;

b) există o încheiere judecătorească prin care s-a dispus încetarea procesului în legătură cu faptul că reclamantul a renunțat la acțiune sau și-a retras acțiunea într-un litigiu între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept sau că între parți s-a încheiat o tranzacție de împăcare;

c) la aceeași sau la altă instanță de judecată se examinează o acțiune între aceleași părți, cu același obiect și pe aceleași temeiuri de drept;

d) acțiunea a fost depusă după expirarea termenului prevăzut la art. 209;

e) reclamantul nu poate revendica încălcarea, prin activitatea administrativă, a unui drept în sensul art. 17;

f) nu sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 208;

g) acțiunea a fost depusă de o persoană fără împuterniciri în acest sens;

h) cererea de chemare în judecată nu corespunde cerințelor prevăzute la art. 211 alin. (1) și (2) și art. 212 alin. (1) și reclamantul nu a înlăturat neajunsurile în termenul stabilit de instanța de judecată.

Dispozițiile legale citate enunță temeiurile de bază de admisibilitate a cererii de chemare în judecată formulată în instanța de contencios administrativ:

I. prezența unui act administrativ individual defavorabil (dispoziție, decizie sau altă măsură oficială) întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, comunicat destinatarului ;

II. competența jurisdicțională materială și teritorială a instanței de judecată pentru examinarea acțiunii în contenciosul administrativ;

III. respectarea cerințelor de formă și conținut a acțiunii în contencios administrativ

IV. respectarea procedurii prealabile;

V. respectarea termenului de înaintare a acțiunii;

VI. prezența unui drept vătămat căruia i s-a adus atingere prin activitate administrativă.

Din actele cauzei, înscrisurile dosarului și explicațiile participanților la proces s-a constatat că, în baza deciziei de inițiere a controlului fiscal nr. DICF-106215/17 din 17.05.2021, s-a dispus efectuarea unui control fiscal repetat la fața locului prin metoda verificării totale la SRL „Ecocity" pentru perioada 01.01.2016-31.05.2020 privind respectarea legislației, corectitudinii calculării și plenitudinii transferării impozitelor și altor plăți obligatorii la buget. (f.d. 87 dosar administrativ)

La 11 iunie 2021 Direcția Generală Control fiscal post operațional nr. 3, a DGAFCFPO, în urma controlului fiscal efectuat, de la data de 24.05.2021 până la 04.06.2021, prelungit până la 04.06.2021, prelungit până la 11.06.2021 a fost întocmit actul de control nr. 5-710014. (f.d. 51-86 dosar administrativ)

Nefiind de acord cu rezultatele controlului fiscal, la 29 iunie 2021, reclamantul, Societatea cu Răspundere Limitată „Ecocity" a contestat actul de control nr. 5-710014 din 11 iunie 2021. (f.d. 88-89 dosar administrativ)

La 05 august 2021, Direcția Generală Control Post Operațional a emis decizia nr. 656/2675 privind cazul de încălcare a legislației comisă de SRL „Ecosity". (f.d.94-121 dosar administrativ)

Această decizie la 09 august 2021 a fost trimisă prin intermediul poștei electronice a entității (info@ecocity.md). (f.d. 122 dosar administrativ) Totodată a fost expediată decizia prin intermediul ÎS „Poșta Moldovei" la adresa juridică a entității (MD-2068, mun. Chișinău, bd. Moscova 12/3, of. 21), dar a fost returnată cu mențiunea „Nereclamat"(f.d.123-125 dosar administrativ) și la 09 septembrie 2021 pe situl oficial al Serviciului Fiscal de Stat, a fost publicată informația despre emiterea deciziei nr. 656/2675 privind cazul de încălcare a legislației comisă de SRL „Ecocity". (f.d.126-128 dosar administrativ)

Nefiind de acord cu rezultatele controlului fiscal, SRL „Ecocity" a înaintat dezacord autorității fiscale pe 07 septembrie 2021, solicitând anularea deciziei nr. 656/2675 din 05 august 2021. (f.d.76-81)

În urma examinării contestației depuse de Societatea cu Răspundere Limitată „Ecocity", Serviciul Fiscal de Stat a emis, pe 30 septembrie 2021, decizia nr. 645/305, prin care a admis

parțial contestația împotriva deciziei Direcției Generale Control Post Operațional nr. 656/2675 din 05 august 2021. (f.d.136-143 dosar administrativ)

Prezenta acțiune, prin care Societatea cu Răspundere Limitată „Ecocity" solicită anularea deciziei Direcției generale control post operațional nr. 656/2675 din 05 august 2021 asupra cazului de încălcare a legislației și deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 645/305 din 30 septembrie 2021 emisă pe marginea contestației, a fost înregistrată în instanța de judecată. (f.d. 3-8)

Reieșind din pretențiile formulate, reclamantul a depus o acțiune în contestare.

Conform art.5 Cod administrativ, activitatea administrativă reprezintă totalitatea actelor administrative individuale și normative, a contractelor administrative, a actelor reale, precum și a operațiunilor administrative realizate de autoritățile publice în regim de putere publică, prin care se organizează aplicarea legii și se aplică nemijlocit legea.

Conform art.10 alin. (1) Cod administrativ, actul administrativ individual este orice dispoziție, 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 nașterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public.

Conform art. 11 alin. (1) lit. a) și b) Cod administrativ, actele administrative individuale pot fi: acte defavorabile – actele care impun destinatarilor lor obligații, sancțiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care resping, în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat; acte favorabile – actele care creează destinatarilor săi un beneficiu sau un avantaj de orice fel.

Referitor la normele de drept menționate, instanța de judecată constată că decizia nr. 656/2675, emisă de Direcția Generală Control Post Operațional la 05 august 2021, constituie un act administrativ individual, emis de o autoritate publică. Acest act reprezintă o măsură oficială destinată reglementării unui caz specific în domeniul dreptului public, având ca scop producerea de efecte juridice imediate. În plus, actul are un caracter defavorabil pentru reclamant, întrucât impune sancțiuni materiale sub formă de plată a amenzii.

Conform art. 189 alin. (1) Cod administrativ, orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice poate înainta o acțiune în contencios administrativ.

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..

În accepțiunea art. 39 Cod administrativ, controlul judecătoresc al activității administrative este garantat și nu poate fi îngrădit. (2) Orice persoană care revendică un drept vătămat de către o autoritate publică în sensul art. 17 sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri se poate adresa instanței de judecată competente.

La caz, reclamantul își exercită dreptul de a solicita control judecătoresc asupra actului administrativ individual contestat, invocând încălcarea dreptului său de a nu fi obligat să plătească o amendă considerată nejustificată. Această amendă, aplicată prin activitatea administrativă a autorității publice, constituie o atingere directă a dreptului său garantat de lege, conform art. 17 din Codul administrativ. Corespunzător, condiția revendicării unui drept legitim este întrunită.

Competența pentru examinarea prezentei acțiuni, în conformitate cu prevederile art.191 alin. (1) și art. 196 alin. (1) Cod administrativ revine Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani), astfel, cererea de chemare în judecată fiind depusă cu respectarea dispozițiilor legale menționate.

Referitor la condiția de respectare a remediului extrajudiciar cu privire la anularea actului administrativ individual defavorabil și necesității solicitării anulării actului administrativ individual până la înaintarea acțiunii în contenciosul administrativ, referitor la termenul de contestare a actului administrativ instanța de judecată reține următoarele.

Potrivit art. 267 alin.(1) Cod fiscal, (în vigoare la data emiterii deciziei contestate) decizia Serviciului Fiscal de Stat sau acțiunea funcționarului fiscal poate fi contestată numai de persoana vizată în decizie sau împotriva căreia a fost întreprinsă acțiunea ori de reprezentantul ei, în modul stabilit de prezentul cod.

În conformitate cu art. 268 alin.(1) Cod fiscal, (în vigoare la data emiterii deciziei contestate) contestația împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acțiunii funcționarului fiscal poate fi depusă, dacă prezentul cod nu prevede altfel, în decursul a 30 de zile de la data comunicării deciziei sau a întreprinderii acțiunii contestate. În cazul omiterii acestui termen din motive întemeiate, el poate fi restabilit, la cererea persoanei vizate în decizie sau împotriva căreia a fost întreprinsă acțiunea, de Serviciul Fiscal de Stat.

Art. 269 din Codul fiscal statuează că, contestația împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acțiunii funcționarului fiscal se depune la Serviciul Fiscal de Stat și se examinează de către acesta. (2) 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 instanța de judecată competentă.

Așa cum a fost statuat supra, nefiind de acord cu rezultatele controlului fiscal, SRL „Ecocity” a înaintat dezacord autorității fiscale pe 07 septembrie 2021, solicitând anularea deciziei nr. 656/2675 din 05 august 2021, care a fost soluționată prin decizia nr. 645/305 din 30.09.2021, astfel condiția respectării procedurii prealabile fiind întrunită.

În conformitate cu art. 209 alin.(1) Cod administrativ, (în vigoare la data emiterii depunerii acțiunii) acțiunea în contestare și acțiunea în obligare se înaintează în decurs de 30 de zile, dacă legea nu prevede altfel. Acest termen începe să curgă de la: a) data comunicării sau notificării deciziei cu privire la cererea prealabilă sau data expirării termenului prevăzut de prezentul cod pentru soluționarea acesteia; b) data comunicării sau notificării actului administrativ individual, dacă legea nu prevede procedura prealabilă. Prevederile art.165 alin. (1) referitoare la nesoluționarea în termen se aplică corespunzător.

Actele cauzei atestă că decizia nr. 645/305 din 30.09.2021 pe marginea contestației împotriva cazului de încălcare a legislației din cadrul Direcției generale control post operațional a fost remisă reclamantului la 04 octombrie 2021 (f.d. 144 dosar administrativ), iar acțiunea a fost înregistrată în instanța de judecată la 03 noiembrie 2021, în termenul stabilit de lege.

Drept consecință a celor reținute, instanța de judecată apreciază că acțiunea este depusă cu respectarea competenței materiale și jurisdicționale, a procedurii prealabile în termenul prevăzut de lege, fiind contestat un act administrativ individual al autorității publice competente, care produce efecte juridice în exterior și are caracter defavorabil reclamantului.

Astfel, acțiunea este admisibilă.

Totodată, instanța de judecată va concluziona în privința netemeiniciei acțiunii, reținând următoarele argumente.

În conformitate cu prevederile art. 20 alin. (1) din Codul administrativ, dacă printr-o activitate administrativă se încalcă un drept legitim sau o libertate stabilită prin lege, acest drept poate fi revendicat printr-o acțiune în contencios administrativ, cu privire la care decid instanțele

de judecată competente pentru examinarea procedurii de contencios administrativ, conform prezentului cod.

Conform art. 189 alin. (1) 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.

Potrivit art. 224 alin. (1) lit. f) Cod administrativ, examinând acțiunea în contencios administrativ în fond, instanța de judecată adoptă una dintre următoarele hotărâri: respinge acțiunea ca fiind neîntemeiată, dacă nu sunt îndeplinite condițiile de adoptare a unei hotărâri prevăzute la lit. a)-e).

Actele cauzei denotă că, în baza deciziei de inițiere a controlului fiscal nr. DICF-106215/17 din 17.05.2021, s-a dispus efectuarea unui control fiscal repetat la fața locului prin metoda verificării totale la SRL „Ecocity" pentru perioada 01.01.2016-31.05.2020 privind respectarea legislației, corectitudinii calculării și plenitudinii transferării impozitelor și altor plăți obligatorii la buget. (f.d. 87 dosar administrativ)

La 11 iunie 2021 Direcția Generală Control fiscal post operațional nr. 3, a DGAFCFPO, în urma controlului fiscal efectuat, de la data de 24.05.2021 până la 04.06.2021, prelungit până la 04.06.2021, prelungit până la 11.06.2021 a fost întocmit actul de control nr. 5-710014. (f.d. 51-86 dosar administrativ)

Nefiind de acord cu rezultatele controlului fiscal, la 29 iunie 2021, reclamantul, Societatea cu Răspundere Limitată „Ecocity" a depus un dezacord cu actul de control nr. 5-710014 din 11 iunie 2021. (f.d. 88-89 dosar administrativ)

La 05 august 2021, Direcția Generală Control Post Operațional a emis decizia nr. 656/2675 privind cazul de încălcare a legislației comisă de SRL „Ecosity".

În rezultatul examinării contestației din 07 septembrie 2021, Serviciul Fiscal de Stat a emis, la 30 septembrie 2021, decizia nr. 645/305, prin care s-a admis parțial contestația împotriva deciziei Direcției Generale Control Post Operațional nr. 656/2675 din 05 august 2021, cu modificarea acesteia.

Nefiind de acord cu constatările Serviciului Fiscal de Stat și soluția adoptată, reclamantul, SRL „Ecosity", a solicitat anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 645/305 din 30 septembrie 2022 și decizia Direcției Generale Control Post Operațional nr. 656/2675 din 05 august 2021.

În conformitate cu art.214 alin.(1) - (3) Cod fiscal (în vigoare la data emiterii deciziei contestate), controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislația fiscală într-o anumită perioadă sau în câteva perioade fiscale. (2) Controlul fiscal este exercitat de Serviciul Fiscal de Stat și/sau de un alt organ cu atribuții de administrare fiscală, în limitele competenței acestora, la fața locului și/sau la oficiul acestora. (3) Procedura controlului fiscal constă într-un ansamblu de metode și operațiuni de organizare și desfășurare a controlului, precum și de valorificare a rezultatelor lui. Controlul fiscal la fața locului și/sau la oficiul organului, prevăzut la alin.(2), poate fi organizat și efectuat prin următoarele metode și operațiuni: verificarea faptică, verificarea documentară, verificarea totală, verificarea parțială, verificarea tematică, verificarea operativă, verificarea prin contrapunere. Metodele și operațiunile concrete utilizate la organizarea și exercitarea controlului fiscal sunt determinate, în baza prezentului cod, în instrucțiunile cu caracter intern ale Serviciului Fiscal de Stat.

Potrivit art. 216 alin. (1) Cod fiscal, controlul fiscal la fața locului are drept scop verificarea respectării legislației fiscale de contribuabil sau de o altă persoană supusă controlului, care se efectuează la locurile aflării acestora de către funcționarii fiscali sau de persoane cu

funcție de răspundere ale altor organe cu atribuții de administrare fiscală. În cazul în care contribuabilul sau o altă persoană supusă controlului nu dispune de sediu sau de oficiu ori sediul lui se află la domiciliu, în alte cazuri când nu există condiții adecvate de lucru, controlul fiscal menționat se efectuează la oficiul organului care exercită controlul fiscal, cu respectarea tuturor prevederilor art.145 alin.(2)-(6), inclusiv cu întocmirea obligatorie a unui act de ridicare de la contribuabil a documentelor necesare.

Potrivit art.219 Cod fiscal, verificarea totală se aplică în cazul controlului fiscal la fața locului asupra tuturor actelor și operațiunilor de determinare a obiectelor (bazei) impozabile și de stingere a obligațiilor fiscale în perioada de după ultimul control fiscal. (2) Verificarea totală este una documentară și, în același timp, faptică a modului în care contribuabilul execută legislația fiscală.

Referitor la aspectele ce țin de legalitatea materială a actului administrativ contestat, în raport cu obiecțiile formulate de reclamant, instanța de judecată reține următoarele.

Prin Decizia nr.656/2675 din 05.08.2021, modificată prin decizia 30 septembrie 2021, decizia nr. 645/305, s-a dispus încasarea la buget sumele impozitelor și taxelor calculate în rezultatul controlului în mărime de:

- 166774 lei (167465 lei - 691 lei), *impozitul pe venit reținut din salariu pentru perioadele fiscale* L/06/2017, L/09/2017, L/l0/2017, L/l1/2017, L/12/2017, L/04/2018, L/09/2018, L/12/2018, L/02/2019, L/03/2019, L/04/2019, L/05/2019 cu 25000 lei, L/06/2019, L/07/2019, L/08/2019, L/09/2019, L/10/2019, L/l 1/2019, L/01/2020, L/02/2020 și L/05/2020;

- 382965 lei, *contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii* pentru perioadele fiscale: L/0S/2016. L/06/2017. L/09/2017. 1712/2017, L/04/2018. L/01/2019 - L/12/2019. L/04/2020, L/05/2020;

- 122646 lei, *contribuții individuale de asigurări sociale de stat obligatorii* pentru perioadele fiscale: L/08/2016, L/06/2017, L/09/2017, L/12/2017, L/04/2018, L/01/2019 - L/12/2019, L/04/2020, L/05/2020;

- 221192 lei, *primele de asigurare obligatorie de asistenta medicala* pentru perioadele fiscale trim.II. trim.III și trim.IV 2017, L/04/2018, L/09/2018, L/02/2019 - L/l 1/2019, L/01/2020, L/02/2020 și L/05/2020;

Reclamantul invocă incorectitudinea estimării și calculării impozitelor aferente calculelor și plaților salariale pentru perioada 01.06.20216-31.05.2020, or, diferență între datele constatate în cadrul controlului și datele din evidența contabila a constituit în sumă de 810.836,00 lei, pentru perioada 01.01.2020-31.05.2020, diferență între datele constatate în cadrul controlului și datele din evidența contabila a constituit în suma de 98.961,00 lei pentru salariului calculat pentru 01.01.20-31.05.20. în acest context, reclamantul susține că, datele din evidența contabilă nu au fost recunoscute, bazându-se doar pe datele controlului precedent, fapt ce contravine cu afirmațiile despre faptul că au fost verificate documentele din evidența contabilă. Reclamantul pretinde că, în baza documentelor anexate la contestația depusă în data de 07.09.2021 și examinată în data de 30.09.201, urmau a fi revizuite calcularea impozitelor salariale, și anume: impozitul pe venit din salariu, contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii, prime de asigurare medicale obligatorie, reieșind din salariul calculat și eliberat pe perioada anului 2019 și 01.01.2020 - 31.05.2020.

Conform dispozițiilor 18 lit. c) Cod fiscal, în venitul brut se includ plățile pentru munca efectuată și serviciile prestate (inclusiv salariile), facilitățile acordate de angajator, onorariile, comisioanele, primele și alte retribuții similare.

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

Potrivit art. 8 alin. (2) lit.e) și c) Cod fiscal, contribuabilul este obligat: e) să achite la buget, la timp și integral, ținând cont de prevederile art.7 alin.(5), sumele calculate ale impozitelor și taxelor, asigurând exactitatea și veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate; e) să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte organului fiscal și serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență în conformitate cu cerințele legislației, să efectueze încasările bănești în numerar prin intermediul echipamentelor de casă și de control, respectând reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor bănești în numerar fără aplicarea mașinilor de casă și de control;

Conform art.92 alin.(1) Cod fiscal, impozitul reținut conform art. 88-91 se achită la buget de către persoana care a efectuat reținerea până la data de 25 a lunii următoare lunii în care au fost efectuate plățile.

Conform art. 9 alin. (9) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2018 nr. 281 din 15.12.2017 și art. 7 alin. (6) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2019 nr. 300 din 30.11.2018, cuantumul contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii se estimează prin metode și din alte surse indirecte, în conformitate cu prevederile Codului fiscal.

Conform art. 20 alin. (1) din Legea privind sistemul public de asigurări sociale nr. 489 din 08.07.1999, calculul și plata contribuției de asigurări sociale datorate de asigurații angajați cu contract individual de muncă și de angajatorul acestora se fac lunar de către angajator.

Articolul 21 alin. (1) din aceiași lege, statuează că, baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale, în cazul asiguraților, o constituie: a) salariile individuale, realizate lunar, recompensele, inclusiv sporurile și adaosurile în bani și în natură, reglementate prin lege sau contractul colectiv de muncă, pentru asigurații angajați cu contract individual de muncă.

Potrivit ar 22 alin. (1) din Legea privind sistemul public de asigurări sociale nr. 489 din 08.07.1999, baza lunară de calcul la care angajatorul datorează contribuția de asigurări sociale o constituie fondul de retribuire a muncii și alte recompense realizate de asigurații cu contract individual de muncă.

Totodată art. 25 alin. (1) al aceleiași legi stipulează că, contribuția individuală de asigurări sociale datorată de asigurații cu contract individual de muncă se reține și se virează lunar de către angajator la bugetul asigurărilor sociale de stat.

Iar aliniatul (2) al aceluiași articol prevede că, angajatorul calculează contribuția de asigurări sociale pe care o datorează bugetului asigurărilor sociale de stat și o virează lunar, împreună cu contribuțiile individuale reținute de la angajații săi asigurați.

În conformitate cu art. 6 din Legea cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală nr. 1593-XV din 26.12.2002, primele de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru categoriile de plătitori prevăzute la anexa nr.1 se calculează în funcție de contribuția procentuală la salariu și la alte recompense, până la deducerea (reținerea) impozitelor și altor plăti obligatorii stabilite de legislație.

În conformitate cu art. 12 din Legea menționată, categoriile de plătitori prevăzute la pct.1 și 3 din anexa nr. 1, indiferent de tipul de proprietate și forma juridică de organizare, inclusiv

cele finanțate din bugetul public național, precum și Compania Națională de Asigurări în Medicină, sînt obligate, pînă la data de 25 a lunii următoare celei de gestiune în care au fost efectuate plățile, să vireze la contul Companiei Naționale de Asigurări în Medicină primele de asigurare obligatorie de asistență medicală în volum deplin, calculate în conformitate cu prezenta lege.

Conform art.20 din Legea cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală nr. 1593-XV din 26.12.2002, categoriile de plătitori cărora, în temeiul prezentei legi, prima li se calculează în calitate de contribuție procentuală la salariu și la alte recompense achită primele de asigurare obligatorie de asistență medicală până la dala de 25 a lunii următoare celei de gestiune în care au fost efectuate plățile.

În conformitate cu art.92 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, dările de seamă privind impozitul pe venit, privind primele de asigurare obligatorie de asistență medicală reținute și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii calculate se prezintă de către plătitorii veniturilor organului fiscal teritorial până la data de 25 a lunii următoare lunii în care au fost efectuate plățile, cu excepția dării de seamă indicate la alin.(3), pentru care este prevăzut alt termen de prezentare. (3) Persoanele care sunt obligate să rețină impozitul în conformitate cu art. 88–91 depășește scutirea personală stabilită la art.33 alin.(1), și art.91 vor prezenta organului fiscal teritorial, până la data de 25 a lunii următoare încheierii anului fiscal, o dare de seamă, în care vor indica numele și prenumele (denumirea), adresa și codul fiscal al persoanei fizice sau juridice în folosul căreia au fost efectuate plățile, precum și suma totală a plății și a impozitului pe venit reținut. Această dare de seamă va include și datele despre persoanele și/sau veniturile scutite de impozitare prealabilă conform art.90, precum și sumele veniturilor achitate în folosul lor. În cazul în care, pe parcursul perioadei fiscale, persoanele care sunt obligate să rețină la sursă impozitul se lichidează sau se reorganizează prin dezmembrare, acestea urmează să prezinte darea de seamă menționată în termen de 15 zile de la data aprobării bilanțului de lichidare/ repartiție a întreprinderii în proces de lichidare sau reorganizare.

Instanța de judecată reține că, urmare a controlului fiscal desfășurat la SRL „Ecocity” fiind studiate tabelele de pontaj, contractele de muncă, tabelele de evidență a folosirii timpului de muncă, fișele de evidență a retribuției muncii, au fost acumulate probe pertinente și suficiente în vederea confirmării cazului de încălcare a legislației fiscale și în mod justificat a fost constatat nerespectarea modului de întocmire a Dărilor de seamă privind suma venitului achitat și impozitul pe venit reținut din acesta (forma IRV14) pentru perioadele fiscale: L/07/2016, L/08/2016, L/12/2016. L/06/2017, L/07/2017. L/08/2017. L/09/2017. L/10/2017. L/l 1/2017. 1212/2017 (10 cazuri). 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 calculate (Forma 1PC18) pentru perioadele: L/04/2018. L/09/2018, L/l 2/2018, L/02/2019-L/l 1/2019. L/01/2020. L/02/2020, L/05/2020 (16 cazuri), a Notei de informare privind salariul și alte plăți efectuate de către patron în folosul angajaților și impozitul pe venit reținut din acestea (Forma 1ALS14) pentru perioada fiscală A/2017, A/2018, a Notei de informare privind salariul și alte plăți efectuate de către patron în folosul angajaților și impozitul pe venit reținut din acestea (Forma IALS18) pentru perioada fiscală A/2018 și 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 calculate (Forma IPC1S) pentru perioadele: L/10/2019-L/l 1/2019, L/05/2020 (7 cazuri), Notei de informare privind salariul și alte plăți efectuate de către patron în folosul angajaților și impozitul pe venit reținut din acestea (Forma IALS18) pentru perioada fiscală A/2019, fapte ce au generat obligații

suplimentare față de buget pentru perioadele L/06/2017; L/09/2017, L/10/2017, L/l 1/2017, L/12/2017, L/04/2018, L/12/2018. L/02/2019. L/Q3/2019. L/04/2019, L/J35/2019. L/01/2020, L/02/2020, L/06/2019. L/07/2019, L/08/2019, L/09/2019. *LI*10/2019, L/l 1/2019. L/05/2020 (20 cazuri).

Totodată, instanța de judecată reține că reflectarea incorectă a plăților salariale și reținerea impozitului pe venit, neprezentarea dărilor de seamă, au fost detaliat descrise în actul de control din 11 iunie 2021, iar constatările realizate de autoritatea publică pârâtă nu a fost combătută de reclamant, prin prezentarea unor probe justificative și concludente.

La același capitol, instanța de judecată va respinge argumentele reclamantului că, Serviciul Fiscal de Stat a ignorat calcularea și achitarea persoanei fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător Vitali Pavlov, conform contratului nr.147 din 04.05.2017 în mărime de 231 779 lei, pe care nu a calificat-o drept plăți sub formă de royalty.

Conform art. 88 alin. (5) Cod fiscal, veniturile persoanei fizice care nu desfășoară activitate de întreprinzător, obținute din prestarea serviciilor și/sau lucrărilor, precum și 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).

Potrivit. Art.7 alin. (2) lit. b) din Legea privind dreptul de autor și drepturile conexe din 02.07.2010, opere protejate prin drepturi de autor constituie programele pentru calculator care se protejează ca și opere literale.

În rezultatul controlului, a fost stabilit că, reclamantul a achitat persoanei fizice Vitali Pavlov, pentru serviciile prestate conform contractului nr. 147 din 04.05.2017, suma de 231 779 lei, pe care a calificat-o drept plăți sub formă de royalty, conform prevederilor art. 12 din Codul fiscal.

Instanța de judecată, cu referire la normele de drept citate supra, apreciază corecte argumentele Serviciului Fiscal de Stat că, pentru a beneficia de aceste facilități și a fi calificate în calitate de plăți obținute sub formă de royalty, plățile urmează a fi achitate în calitate de recompensă pentru utilizarea ori transmiterea dreptului de utilizare a oricărui drept de autor și/sau a drepturilor conexe, inclusiv asupra unei opere literare, artistice sau științifice, inclusiv filme de cinema și filme sau benzi pentru televiziune sau radiodifuziune, a oricărui brevet de invenție, marcă comercială, design sau model, plan, produs soft, formulă secretă sau proces, pentru utilizarea ori transmiterea dreptului de utilizare a informației referitoare la experiența în domeniul industrial, comercial sau științific. Documentele confirmative care ar demonstra faptul că, persoana fizică Vitali Pavlov, deține aceste drepturi nu au fost prezentate în cadrul controlului fiscal. Achitările efectuate sub pretinsa formă de royalty au condiționat diminuarea impozitului pe venit reținut din salariu cu 27758 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale L/06/2017 cu 7350 lei; pentru perioada fiscală L/09/2017 cu 2520 lei, pentru perioada fiscală L/12/2017 cu 9713 lei și pentru perioada fiscală L/04/2018 cu 8175 lei.

Prin decizia contestată s-a reținut că SRL „Ecosity” a diminuat impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător cu 1160142 lei, ca urmare a contrapunerii datelor din evidența contabilă și datele reflectate în dările de seamă prezentate, aferente perioadei supuse controlului.

Drept obiecție la constatările descrise, reclamantul a menționat că, la determinarea impozitului pe venit din activitatea întreprinzător, nu este clar din ce motive una și aceeași informație dezvăluită în anexele nr.5 si nr.6 în Actul de control Nr.5-710014 din 11 iunie 2021 de către inspectorii diferă, și anume, Extras de date din anexele nr.5 și nr.6 aferente venitului (pierderii) perioadei de gestiune până la impozitare conform datelor controlului (MDL).

Aplicând valorile majore ale indicatorului „Profitul până la impozitare” la determinarea mărimii impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător în cadrul controlului.

Analizând informația expusă în actul de control din 11 iunie 2021, instanța de judecată constată că, anexa nr. 5 (anul 2018) și nr. 6 (anul 2019) venitul obținut din activitatea de întreprinzător, (f.d. 56, 53 dosar administrativ), la indicatorul „venitul (pierderea) perioadei de gestiune până la impozitare „este reflectat în valori diferite în prima parte a tabelului și în a doua parte a tabelului, din motivul că, prima parte a tabelului reprezintă datele din anexa 2 la raportul financiar „situația de profit și pierdere”, iar partea a doua a tabelului reprezintă Declarația cu privire la impozitul pe venit. În prima parte a tabelului sunt reflectate datele din evidența contabilă restabilită după control, iar în partea a doua au fost incluse divergențele stabilite în cadrul controlului, care sunt explicate la pagina 10 și 11 a actului de control.

Mai mult, se reține că, în rezultatul examinării contestației împotriva Deciziei SFS nr. 656/2675 din 05.08.2021 asupra cazului de încălcare fiscală, au fost acceptate parțial probele și argumentele prezentate de reclamant, fiind modificată decizia contestată în partea ce ține de calcularea obligației fiscale aferente impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru anul 2016, majorării de întârziere și amenzii aplicate, fiind micșorată obligația fiscală la capitolul impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător.

Instanța de judecată, reține că, la calcularea suplimentară a impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător, nu au fost acceptate unele cheltuieli, care au fost determinate în urma controlului fiscal precedent:

- cheltuieli promoționale în sumă de 51524 lei pentru anul 2016 reflectate în anexa nr. 3 la act;
- cheltuieli de delegații în sumă de 28459 lei pentru anul 2019 reflectate în anexa nr. 6 la act, pentru care nu au fost prezentate documente confirmative în corespundere cu prevederile Hotărârii Guvernului nr. 693 din 11.07.2018.

În acest context, reclamantul a invocat că, aceste concluzii ale autorității fiscale sunt eronate, ținând cont de faptul că, la toate evenimentele ce țin de promovare și organizarea expozițiilor au fost perfectate documentele corespunzătoare și prezentate în cadrul controlului. Situația analogică se refera și la datele aferente cheltuielilor de deplasare în anul 2019 reflectate în Anexa nr.6 la Actul de control în suma de 28.459, 00 lei.

Conform art. 24 alin. (1) din Codul fiscal, se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

Potrivit prevederilor pct. 37 din Anexa nr. 1 la Regulamentul cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 77 din 30.01.2008 (în vigoare până la 10.09.2018), la determinarea venitului impozabil din venitul brut se deduc cheltuielile ce țin de fabricarea (executarea, prestarea) și desfacerea producției (lucrărilor, serviciilor), producerea și desfacerea mărfurilor, mijloacelor fixe și altor bunuri, precum și cheltuielilor legate de obținerea altor venituri impozabile, care se determină conform SNC, luând în considerație prevederile Codului fiscal.

Pct. 39 din Regulamentul citat prevede că, în componența deducerilor se includ cheltuielile *ordinare și necesare,* achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal, exclusiv *cadrul* activității de întreprinzător. Prin cheltuieli ordinare și necesare se subînțelege cheltuielile, caracteristice pentru gestionarea anumitor tipuri de activități de întreprinzător, fără de care este imposibil de a face business, care sunt definite atât cu indici calitativi, cât și cu indici cantitativi.

Prevederi similare se conțin și în Hotărârea Guvernului cu privire la determinarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit, nr. 693 din 11,07.2018 (în vigoare din 10.09.2018).

Pct. 24, 24[1] din anexa nr. I din Hotărâre prevede că, la determinarea venitului impozabil, din venitul brut se deduc cheltuielile suportate în scopul desfășurării activității de întreprinzător, ce țin de fabricarea (executarea, prestarea) și desfacerea producției (lucrărilor, servicii or), producerea și desfacerea mărfurilor, mijloacelor fixe și altor bunuri, precum și cheltuielile legate de obținerea altor venituri, bazate pe prevederile Standardelor Naționale de Contabilitate și Standarde or Internaționale de Raportare Financiară care nu contravin prevederilor Codului fiscal. *Deducerea cheltuielilor se permite cu condiția confirmării documentare a acestora, cu excepția cazurilor stabilite de Codul fiscal*. Deducerea cheltuielilor nu poate fi efectuată în baza avizului de însoțire a mărfii.

În conformitate cu prevederile art. 24 alin. (3) din Codul fiscal, deducerea cheltuielilor de delegații, de reprezentanță, de asigurare a agenților economici se permite în limitele stabilite de Guvern, cu excepția celor reglementate de prezentul articol.

Astfel, deducerea cheltuielile menționate a fost reglementată în perioada pâră la 10.09.2018 de Hotărârea Guvernului nr. 130 din 06.02.1998, iar din 10.09.2018 prin Hotărârea Guvernului nr. 693 din 11.07.2018.

Potrivit prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 130, la cheltuielile de *reprezentanță,* ce țin de activitatea de întreprinzător a întreprinderii, se raportă: cheltuielile pentru primirea oficială a delegațiilor, inclusiv celor străine, pentru frecventarea manifestațiilor cultura și reprezentațiilor teatralizate, achitarea serviciilor traducătorilor neîncadrați în personalul întreprinderii, pentru tratații în timpul și locul unde decurg negocierile de afaceri și manifestările culturale respective, precum și alte cheltuieli similare. La cheltuielile de reprezentanță se raportă cheltuielile pentru primirea delegațiilor, suportate de către partenerii de afaceri - pentru încheierea diverselor acorduri, contracte ele. La cheltuielile de reprezentanță nu se atribuie cheltuielile ocazionate de primirea delegațiilor reciproce dintre filiale și întreprinderea de bază, cu excepția delegațiilor dintre întreprinderile nerezidente și filialele lor în Republica Moldova, care sunt considerate persoane juridice aparte.

Documente ce confirmă primirea delegațiilor (reprezentanțelor) sunt considerate: ordinul conducătorului întreprinderii, emis în baza înțelegerilor prealabile ale părților (programelor, acordurilor, scrisorilor, faxurilor etc.). În ordin se menționează componența delegațiilor, scopul, programul și termenul vizitei; informațiile referitoare la rezultatele vizitei și darea de seamă asupra cheltuielilor efectuate, justificate documentar. Suma-limită a cheltuielilor de reprezentanță, care se permite spre deducere din venitul brut, constituie 1 % din venitul brut fără TVA.

Potrivit deciziei Direcției generale control post operațional nr. 656/2675 din 05 august 2021 nu au fost luate în calcul cheltuieli de delegații (deplasări) din Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2019 cheltuielile de delegații în sumă de 28459 lei, pentru care nu au fost prezentate documente confirmative în corespundere cu prevederile Hotărârii Guvernului nr. 693 din 11.07.2017 și cheltuieli de reprezentanță din Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru anul 20 cheltuielile de reprezentanță în sumă de 51524 iei, din motivul că aceste cheltuieli au fost suportate în sumă de 131642 lei, dar limita cheltuielilor de reprezentanța a constituit 80118 lei în corespundere cu prevederile Hotărârii Guvernului nr. 693 din 11.07.2017;

În cadrul examinării contestației împotriva Deciziei SFS nr. 656/2675 din 05.08.2021, asupra cazului de încălcare fiscală a fost stabilită o eroare la calcularea sumei permise spre deducere de 80118 lei, fiind aplicată limita de 0,75 % în conformitate cu prevederile Hotărârii Guvernului nr. 693 din 11.07.2018, în vigoare din 10.09.2018, fiind corectată prin decizia SFS nr. 645/305 din 30.09.2021, pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 656/2675 din 05.08.2021, fiind aplicată limita de 1 %, prevăzută de Hotărârea Guvernului nr. 130 din 06.02.1998, în vigoare până la 10.09.2018.

Totodată, instanța de judecată menționează că, deși reclamantul își exprimă dezacordul cu măsurile întreprinse de autoritatea fiscală, ultimul nu invocă argumente convingătoare care să combată concluziile formulate.

Reclamantul mai menționează că, în datele ale tabelului privind calculele taxei pe valoarea adăugate la SRL „Ecocity" lipsește informația aferentă datelor întreprinderii a Declarațiilor privind taxa pe valoare adăugată (TVA) prezentate pentru perioada L/02/2018 (nr. SFS. HD08953IXU), L/04/2020 (nr. SFS. HD1 1248255), L/05/2020(nr. SFS. FD114449F7).

În conformitate cu prevederile art. 101 alin. (1) din Codul fiscal, subiecții impozabili stipulați la art. 94 lit. a) și lit. e) sunt obligați să declare, conform art. 115 și să achite la buget pentru fiecare perioadă fiscală, stabilită conform art. 114. suma TVA, care se determină ca diferență dintre sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate de către cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate lor și sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, serviciilor (inclusiv TVA la valorile materiale importate) folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător în perioada fiscală respectivă.

Art. 102 alin. (1) Cod fiscal prevede că, în cazul achitării TVA la buget, se permite deducerea sumei TVA achitată sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori ai TVA pe valorile materiale, serviciile procurate pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător. Se permite deducerea sumei TVA la mărfurile importate, procurate de pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător numai în cazul achitării TVA la buget pentru mărfurile și serviciile menționate. Pentru serviciile importate, procurate de către subiecții impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile, deducerea sumei TVA se permite pentru sumele achitate sau care urmează a fi achitate la buget.

Așa cum rezultă din decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 645/305 din 30 septembrie 2021, datele contribuabilului, pentru perioadele fiscale L/02/2018, L/04/2020 și L/05/2020, declarate de către reclamant prin declarațiile privind taxa pe valoare adăugată, numărul documentului în sistemul ED08953IXU, EDI 1248255 și EDI 14449E7 nu au fost luate în considerare și incluse în actul de control fiscal din următoarele motive:

- perioada fiscală L/02/2018, Declarația nr. ED08953IXU, prezentată de către reclamant la data de 23.11.2018, a fost anulată, prin prezentarea la data de 25.03.2019, de către SRL „Ecocity", a Declarației corectate nr. ED09438LUD, prezentată cu indici nuli;

- perioada fiscală L/04/2020, Declarația nr. EDI 1248255, prezentată de către reclamant la data de 22.06.2020, a fost anulată, prin prezentarea la data de 14.07.2020, de către SRL „Ecocity", a Declarației corectate nr. EDI 13379QP;

- perioada fiscală L/05/2020, Declarația nr. ED114449E7, prezentată de către reclamant la data de 10.08.2020, după emiterea deciziei de inițiere a controlului, respectiv, nu a fost luată în considerare, conform prevederilor art. 188 alin.(4) lit. c) Cod fiscal.

Conform art. 188 alin. (4) din Codul fiscal, darea de seamă fiscală corectată nu va fi luată în considerare și, prin urmare, nu va fi modificată darea de seamă precedentă dacă cea corectată a fost prezentată după emiterea de către conducerea organului care exercită controlul a unei decizii scrise cu privire la inițierea efectuării unui control fiscal, al cărui obiect va fi și darea de seamă prezentată greșit sau cu omisiuni; pe o perioadă supusă unei verificări documentare sau după ea.

În această ordine de idei, instanța de judecată constată că, în contradictoriu cu argumentul reclamantului, atât actul de control cât și deciziile emise de Serviciul Fiscal de Stat reflectă o argumentare explicită și coerentă referitor la constatările realizate, concluziile expuse fiind motivate și justificate prin înscrisurile din dosarul administrativ.

În consecință, instanța de judecată va reține că deși, reclamantul își exprimă dezacordul cu concluziile formulate în actul de control și decizia de sancționare, nu administrează probe convingătoare în acest sens. Mai mult, instanța constată că aceleași obiecții prezentate la etapa procedurii administrative, au fost reiterare și prin prezenta acțiune, fără a contraargumenta concluziile autorității fiscale.

Analizând normele legale în coraport cu circumstanțele faptice stabilite, precum și criticele aduse actelor contestate de către reclamantă, instanța de judecată conchide că, actele administrative contestate sunt legale și întemeiate. Or, de către autoritatea pârâtă a fost respectată procedura de emitere a actelor, acestea fiind emise în corespundere cu normele legii materiale aplicabile speței, instanța nu a constatat admiterea a careva abateri la emiterea actelor administrative specificate, emise în privința reclamantei, legalitatea acestora nefiind pusă la îndoială de către instanța de judecată, or, contrariul nu a fost demonstrat în cadrul procesului de judecată organizat cu respectarea principiilor contradictorialității și al egalității de tratament – ceea ce denotă că temei de admitere a acțiunii reclamantei nu există.

În acest sens instanța de judecată, reieșind din circumstanțele de fapt constatate supra, coroborate cu normele de drept relevante situației din speță, consideră necesar a respinge, ca neîntemeiată, acțiunea în contencios administrativ înaintată de Societatea cu Răspundere Limitată „ Ecocity” împotriva Serviciului Fiscal de cu privire la anularea deciziei Direcției generale control post operațional nr. 656/2675 din 05 august 2021 asupra cazului de încălcare a legislației și deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 645/305 din 30 septembrie 2021 emisă pe marginea contestației, or, autoritatea pârâtă prin argumentele expuse în referințele depuse și probele anexate la dosarul administrativ, a demonstrat în ședința de judecată legalitatea actelor contestate, iar reclamanta nu a invocat în susținerea poziției sale careva probe pertinente, concludente și utile, care în ansamblul lor ar demonstra necesitatea anulării actelor administrative, argumentele specificate în acțiunea înaintată rămânând simple afirmații.

În conformitate cu art. 94 alin (1) CPC, instanța judecătorească obligă partea care a pierdut procesul să plătească, la cerere, părții care a avut câștig de cauză cheltuielile de judecată.

Dacă acțiunea reclamantului a fost admisă parțial, acestuia i se compensează cheltuielile de judecată proporțional părții admise din pretenții, iar pârâtului – proporțional părții respinse din pretențiile reclamantului.

Dat fiind faptul că acțiunea înaintată de Societatea cu Răspundere Limitată „Ecocity” a fost respinsă integral, instanța de judecată va respinge și cerința reclamantului cu privire la încasarea din contul pârâtului a cheltuielilor de judecată.

În conformitate cu art. 224 alin. (1) lit. f), 232 Cod administrativ, art. 238-241 CPC, instanța de judecată

h o t ă r ă ș t e

Se respinge acțiunea în contencios administrativ înaintată de Societatea cu Răspundere Limitată „Ecocity” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea deciziei Direcției generale control post operațional nr. 656/2675 din 05 august 2021 asupra cazului de încălcare a legislației și deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 645/305 din 30 septembrie 2021 emisă pe marginea contestației, cu încasarea cheltuielilor de judecată.

Hotărârea poate fi atacată cu apel la Curtea de Apel Chișinău în termen de 30 zile de la data pronunțării dispozitivului hotărârii, prin intermediul Judecătoriei Chișinău sediul Rîșcani. Motivarea apelului se prezintă la instanța de apel în termen de 30 de zile de la data notificării hotărârii motivate. Dacă se depune împreună cu apelul, motivarea apelului se depune la Judecătoria Chișinău sediul Rîșcani.

Președintele ședinței,
Judecătorul /semnătura / Violeta Chisilița

Copia corespunde originalului
Judecător, Violeta Chisilița