Dosarul nr.3-3436/2023
2-23170635-12-3-29112023-1

H O T Ă R Â R E
În numele Legii

13.05.2026 mun.Chişinău

Judecătoria Chişinău, sediul Centru,
Președintele ședinței, judecător Liudmila Holeviţcaia,
Grefier Mihaela Mîțu,

examinând în ședința de judecată publică acțiunea în contencios administrativ a reclamantei SRL"Autogenius" împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative,

c o n s t a t ă:

Argumentele participanților la proces:

Reclamantă – SRL"Autogenius", prin avocații Moraru Daniela, Gheorghița Constantin, la 29.11.2023, s-au adresat în judecată cu acțiune în contencios administrativ împotriva Serviciul Fiscal de Stat (în continuare, SFS), prin care a solicitat:

- anularea actelor de control întocmite ilegal: a) actele de control nr.5 - ***** din 06.03.2023; b) actele de control fiscal sub nr.3 - *****prelungit pe blanchetele nr.3-***** din 18.08.2023;
- anularea în tot a actului administrativ individual ilegal și defavorabil - decizia Serviciului Fiscal de Stat/Direcția generală control nr.777/1645 din 27 aprilie 2023;
- anularea în tot a actului administrativ individual ilegal și defavorabil - decizia Serviciului Fiscal de Stat/Direcția generală control nr.777/2701 din 13 septembrie 2023/control suplimentar/;
- anularea în tot a actului administrativ pe marginea contestației - decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.754/285 din 26 octombrie 2023, prin care a fost respinsă Contestația "Autogenius" SRL și menținută decizia nr.777/2701 din 13 septembrie 2023 emisă de Direcția generală control;

În argumentarea acțiunii depuse, reclamanta a invocat următoarele circumstanțe de fapt și de drept: în fapt, la data de 12.04.2022 conform Deciziei privind inițierea controlului nr.DICF-*****/01 din 01.04.2022 a fost început controlul fiscal prin metoda verificării tematice la societatea „Autogcnius"S.R.L și ulterior prelungit și suspendat timp de un an de zile care a fost finalizat la 06.03.2023, privind corectitudinea calculării și plenitudinea transferării la buget a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele fiscale 2018 - 2021, impozitului pe venit reținut din salariu, contribuțiilor de asigurări sociale de stat, primelor de asigurare obligatorii de asistență medicală pentru perioadele fiscale 12/2020 - 02/2022, rezultatele căruia au fost consemnate în Actul de control nr.5- *****, prelungit pe blanchetele nr.5-*****, nr.5-*****și nr.5-*****, iar pe marginea rezultatelor acestuia, a fost emisă Decizia

nr.777/1645 din 27.04.2023, prin care s-a decis precum că nu a calculat impozitele în baza dării de seamă TAXI 18, dar au fost calculate conform modului general stabilit de legislația la care reclamanta opinează că a calculat corect impozitele, din care s-a format artificial următoarea diferență în detrimentul întreprinderii „Autogenius”SRL, după cum urmează:

- a majora pierderile fiscale pentru perioada fiscală 2020 cu 365 594 lei, care vor constitui 3 282 220 lei și pentru perioada fiscală A/2021 cu 459 158 lei, care vor constitui 459 158 lei;
- a micșora impozitul pe venit calculat din salariu cu 54 203 lei la clasificarea bugetară 111110, „Impozit pe venit din salariu”, contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori cu 911 321 lei la clasificația bugetară 121100 „Contribuii de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori” și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală cu 341 743 lei la clasificația bugetară 122100 „Prime de asigurare obligatorie de asistență medicală în formă de contribuție procentuală la salariu și la alte recompense, achitate de angajați”;
- a încasa la buget sumele impozitelor și plăților calculate în rezultatul controlului:
  a) 57 179 lei, impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat;
  b) 780 000 lei, impozitul pe venit in mărime fixă de 500 lei lunar diminuat;
  c) 1 493 606 lei, contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii în sumă fixă diminuate;
  d) 527 283 lei, prime de asigurare obligatorie de asistență medicală în sumă fixă diminuate;
- a încasa la buget majorare de întârziere:
  a) 155 627 lei, pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit reținut din salariul diminuat:
  b) 26 928 lei, pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat;
  c) 361 096 lei, pentru neachitarea în termen a contribuțiilor de asigurări sociale de stat virate de angajator diminuate;
  d) 117 695 lei, pentru neachitarea în termen a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală diminuate;
- a aplica pentru încălcările legislației:

a) 18 056 lei, amendă pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător;

b) 8 000 lei, amendă pentru nerespectarea modului de întocmire a Declarației cu privire la impozitul pe venit (Forma VEN12), a Dărilor de seamă privind calculul impozitului pe venit, primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate pentru angajații conducători auto ce efectuează transport rutier de persoane in regim de taxi (Forma TAXI18) pentru perioadele fiscale L/ 12/2020-L/02/2022, (500 lei x 16 cazuri);

c) 700 222 lei, amendă pentru diminuarea impozitului pe venit reținut din salariu, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurare sociale obligatorie.

Cu rezultatul actelor de control, pe marginea căreia a fost emisă de Direcția generală control Decizia nr.777/1645 din 27.04.2023, menținută prin Decizia nr.777/2701 din 13 septembrie 2023 (control repetat), care a dat naștere la obligații suplimentare față de bugetul de stat, S.R.L.”Autogenius” le consideră ilegale, emise cu încălcarea principiilor de drept din următorul motiv: exact pe aceeași tematică S.R.L.”Autogenius” a fost verificat anterior pentru perioadele fiscale L/05/2017 - L/11/2020 în baza Actului de control cu nr.5-*****din 28.01.2021 și Actului de control nr.5-***** din 16.04.2021 (control repetat), în cadrul cărora nu au fost

stabilite încălcări ale legislației fiscale, unde prezentarea dării de seamă la modul general stabilit de legislație a fost considerată corectă. Deci, acest fapt a fost confirmat prin acțiunile SFS că prezentarea dării de seamă la modul general este corectă și nu este necesar de prezentat darea de seamă TAXI 18. Mai mult ca atât, pe perioada supusă controlului au fost efectuate vizite fiscale de informare și conformare la legislația fiscală, fiind întocmite Rapoartele nr.123 din 06.08.2020 (perioada 01.01.2019-30.06.2020), nr.212 din 05.03.2021 (perioada 01.08.2020- 31.01.2021) și nr.1434 din 25.10.2021 (perioada 01.01.2021-31.08.2021), în cadrul cărora s-a stabilit că genul de activitate desfășurat este de activitate transport internațional de pasageri, transport de colete, transport de pasageri pe teritoriul țării, transport rutier contra cost. Transport de pasageri în regim taxi pe teritoriul țării pentru care e necesar de prezentat darea de seamă TAXI 18 nu a fost stabilită. La fel, conform procesului-verbal al ședinței de conformare nr.46 din 25.10.2021, entitatea a fost informată despre calcularea și reținerea impozitului pe venit din salariu, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, la modul general stabilit. De unde reiese că actul de control emis de SFS nr.5-*****, prelungit pe blanchetelc nr.5- *****, nr.5-*****și nr.5-***** din 06.03.2023 se contrazic cu actele emise anterior, cu vizitele fiscale, cu procesul-verbal de conformare.

La actul ilegal emis de SFS, SRL„Auto Genius", a prezentat un dezacord din data de 20.03.2023 nr.5, în care au fost expuse toate motivele de fapt și de drept de care SFS nu a ținut cont. La data de 31.03.23 a fost emisă decizia cu nr.777/44 cu privire la prelungirea examinării cazului cu 30 de zile.

Ulterior, de către SFS în baza actului de control nr.5-*****, prelungit pe blanchetele nr.5-*****, nr.5-*****și nr.5-*****, a fost emisă decizia de sancționare nr.777/1645 din 27.04.23 prin care s-au dispus calcularea suplimentară a impozitului, calcularea majorării de întârziere și aplicarea amenzii în sumă de 2 881 246 lei diferența din prezentare a dării de seamă la modul general față de TAXI 18 încriminată ilegal de SFS.

Pe marginea deciziei nr.777/1645 din 27.04.23 a fost depusă Cerere prealabilă (contestație) la data de 25.05.23 cu nr.25 la care au fost expuse toate motivele care adeveresc ilegalitatea deciziei nr.777/1645 din 27.04.23.

La data de 08.06.23 a fost emisă decizia nr.754/174 privind prelungirea examinării de către SFS a cazului cu 15 zile, iar la data de 22.06.2023 a fost emisă încă o decizie nr.754/192 de prelungire a termenului de examinare a contestației încă cu 30 zile.

Ulterior, prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.754/214 din 13.07.2023, emisa pe marginea contestației depuse de reclamanta „Autogenius" S.R.L împotriva Deciziei nr.777/1645 din 27.04.2023, s-a decis suspendarea executării deciziei contestate și s-a dispus efectuarea unui control fiscal repetat.

La data de 03.08.2023 SRL„Autogenius", a fost informat de către SFS privind efectuarea controlului repetat prin decizia cu nr.DICF-149446/03 din 03.08.2023.

La data de 18.08.23 în baza actelor nr.3-623358-62 și nr.3-623372 a fost finalizat controlul la care rezultatul controlului este similar cu cel anterior, în context, practic nu s-a schimbat nimic, rămânând aceleași impozite și amenzi.

Nefiind de acord cu controlul dat, SRL„Autogenius", a depus dezacord cu nr.33 din 29.08.23 la actele nr.3-623358-*****, actul nr.3-***** motivele de fapt și de drept sunt cele expuse anterior pentru ca controlul fiscal repetat nu diferă practic cu nimic doar că cifrele s-au modificat nesemnificativ.

La data de 13.09.23 de către SFS a fost adoptată decizia cu nr.777/2701 la care s-a dispus: în baza controlului fiscal repetat din 13 septembrie 2023, s-a decis:

I. A modifica Decizia nr.777/1645 din 27.04.2023, emisă de către Direcția generală control a SFS după cum urmează:

în partea constatatoare:

- pct.4, sintagma „s-a acceptat suplimentar deducerea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală în sumă de 686 695 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale A/2020 în sumă de 41 629 lei, A/2021 în sumă de 645 066 lei”, se substituie cu sintagma „s-a acceptat suplimentar deducerea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală în sumă de 959 088 lei, inclusiv: A/2020 cu 41 629 lei, A/2021 cu 917 459 și sintagma „micșorarea pierderilor fiscale pentru perioada fiscală A/2021 cu 459 158 lei, care vor constitui 459 158 lei, se substituie eu sintagma „pentru perioada fiscală A/2021 cu 731 551 lei, care în rezultatul controlului vor constitui 731 551 lei;

- pct.4, sintagma „diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu 72223 lei, se substituie eu sintagma „diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător eu 72 065 lei”;

în partea decisivă:

- pct.1, liniuța 2-a, sintagma „pentru perioada fiscală A/2021 cu 459 158 lei, care vor constitui 459 158 lei”, se substituie cu sintagma „pentru perioada fiscală A/2021 cu 731 551 lei, care vor constitui 731 551 lei”;
- pct.3, liniuța l-a, sintagma „57 179 lei”, se substituie cu sintagma „57 021 lei“;
- pct.4, liniuța 2-a, sintagma „26 928 lei”, se substituie cu sintagma „24 294 lei;
- pct.7, liniuța l-a, sintagma „18 056 lei”, se substituie eu sintagma „18 016 lei”, și sintagma „(72223 x 25%), se substituie cu sintagma (72065 x25%);
- pct.7, liniuta 2-a, sintagma „8000 lei”, se substituie cu sintagma „500 lei”, și sintagma „(500 lei x 16 cazuri), se substituie cu sintagma „(500 lei x 1 caz)”;
- pct.8 se anulează;
- Se adaugă un alineat nou cu următorul conținut: „Conform art.234 alin.(4) din Codul fiscal, Persoanele scutite de impozite și/sau taxe, precum și cele care au calculat greșit impozitul și/sau taxa din cauza explicațiilor greșite, prezentate în scris de Serviciul Fiscal de Stat, sînt absolvite de răspundere pentru diminuarea, calcularea incorectă sau neplata acestora”.

II. În rest, Decizia nr.777/1645 din 27.04.2023 emisă de către Direcția generală control a SFS rămâne nemodificată și este obligatorie pentru executare;

III. Se obligă contribuabilul să indice numărul și data Deciziei asupra cazului de încălcare a legislației în ordinele de plată a sumelor impozitelor, taxelor și plăților calculate suplimentar în rezultatul controlului.

Reclamanta Societatea cu răspundere limitată ”Autogenius” și-a exprimat dezacordul față de rezultatele controalelor efectuate, însă prin Decizia din 13 septembrie 2023, petițiile depuse de reclamantă, au fost respinse.

La 05 octombrie 2023 reclamanta ”Autogenius”SRL a depus în adresa Serviciului fiscal de Stat cerere prealabilă, prin care s-a solicitat anularea în tot a actului administrativ individual ilegal și defavorabil - Deciziei nr.777/1645 din 27.04.2023 emise de către Serviciul Fiscal de Stat menținută prin Decizia 777/2701 din 13 septembrie 2023 și suspendarea actului administrativ individual defavorabil - Deciziei nr.777/1645 din 27.04.2023 emise de către Serviciul Fiscal de Stat menținută prin Decizia 777/2701 din 13 septembrie 2023, până la finalizarea procedurii prealabile.

Prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.754/285 din 26 octombrie 2023 s-a decis a respinge contestația depusă și a menține Decizia nr.777/2701 din 13.09.2023 emisă de Direcția generală control care este obligatorie pentru executare.

Societatea cu răspundere limitată ”Autogenius” nu este de acord cu Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.754/285 din 26 octombrie 2023 și o consideră ilegală, nemotivată, fapt pentru care urmează a fi anulată.

Circumstanțele de drept pe care reclamanta ”Autogenius”S.R.L. își întemeiază acțiunea în contencios administrativ, sunt prevederile art.art.10, 11, 31, 32, 119, 225 alin.(1), (2) Cod administrativ.

În context, explică că, la data de 13.09.2023 reprezentantul SRL”Autogenius” a participat la ședința comisiei privind examinarea cazului de încălcare a legislației, unde au fost abordate aspectele privind rezultatele controlului repetat, reflectate în Actul de control fiscal sub nr.3 - *****prelungit pe blanchetele nr.3-***** din 18.08.2023, fiind întocmit procesul-verbal al ședinței din 13.09.2023. În cadrul ședinței administratorul SRL”Autogenius” a comunicat repetat despre confirmarea din partea Serviciului Fiscal de Stat cu privire la toate vizitele fiscale, cât și controlul fiscal la întreprindere prin metoda verificării tematice privind corectitudinea calculării și reținerii obligațiilor fiscale aferente plăților salariale în baza Actului nr.*****din 28.01.2021 și Actului nr.5-***** din data 16.04.2021(repetat) în cadrul cărora nu a fost stabilită încălcarea legislației prin neprezentarea dării de seamă forma TAXI 18, iar obligațiile fiscale aferente impozitului pe venit din salariu și a altor plăți aferente au fost determinate, reieșind din modul general stabilit.

Totodată, reprezentantul reclamantei a atras atenția și despre durata controlului fiscal aproximativ un an de zile, prin care s-a adus entitatea la pragul falimentării și incapacității de plată în continuare, în afara impozitelor, penalităților și amenzilor care s-au creat în mod artificial și sintetic pe perioada derulării controlului fiscal, se ivește și altă problemă majoră care constă în perioada L/03/2022 - L/03/2023 (anume cât a durat controlul fiscal), pentru care întreprinderea nu a prezentat darea de seamă TAXI 18, fapt ce putea fi evitat din momentul începerii controlului fiscal 01.04.2022 din partea inspectorilor fiscali despre incorectitudinea reținerii impozitelor.

Concomitent a fost abordat și momentul în care întreprinderea dacă ar fi reținut impozite conform dării de seamă TAXI18 pe perioada supusă controlului, mulți proprietari(conducători auto) se eliberau din serviciu și rămâneau foarte puține persoane angajate, prin urmare, nici impozitul nu avea să fie cel calculat în prezentul Act nr.3 - *****prelungit pe blanchetele 3-***** din 18.08.2023 ”care este crescut artificial și sintetic”.

În cadrul ședinței, administratorul a comunicat și despre faptul că, reclamanta este o companie care dorește să activeze și să achite la timp toate impozitele la noi în țară, să se conformeze voluntar legislației în vigoare, precum și achitarea la zi a impozitelor, taxelor ș.a. din partea întreprinderii în bugetul de stat lunar aproximativ 300 000 lei și prin falimentarea sau insolvabilitatea companiei statul nu va avea de câștigat nimic.

Toate aceste argumente, nu au fost indicate în procesul-verbal al ședinței din 13.09.2023, însă, după ședință din data de 14.09.2023 suplimentar a fost depus prin intermediul poștei electronice ”control@sfs.md” Suplimentul nr.35 din 14.09.2023 la Dezacordul nr.33 din 29.08.2023 cu informarea Direcției generale control despre toate divergențele care au apărut în urma controlului fiscal și incapacității de plată în continuare a contribuabilului, prin găsirea soluției fiscale conform art.234 alin.(1^2) Cod fiscal.

Ulterior, reclamanta a fost informată prin răspunsul Direcției generate control nr.26-21/9-04-135189 din 19.09.2023, fiind invocat motivul, precum SFS nu are temei legal de a examina suplimentul la dezacord din 14.09.2023 și Decizia poate fi contestată la SFS în conformitate cu art.art.267, 267^1, 267^2 alin.(l) din Codul fiscal, însă conform primei Citații nr.153251 din 25 august 2023 cazul urma să fie examinat la data de 14.09.2023.

La data de 15.09.2023 administratorul reclamantei, în incinta Serviciului Fiscal de Stat a recepționat contra semnătură Decizia 777/2701 din 13 septembrie 2023 ca urmare a efectuării unui control fiscal repetat cu ieșirea la fața locului prin metoda verificării tematice cu privire la corectitudinea calculării și plenitudinea transferării la buget a impozitelor, taxelor și altor plăți, pentru perioada de activitate 01.01.2018 - 28.02.2022 și anume, impozit pe venit din activitate A/2018-A/2021 și impozit pe venit reținut din salariu, contribuțiile asigurărilor sociale, primele de asigurare obligatorii de asistență medicală pentru perioadele fiscale L/12/2020-L/02/2022 în baza Deciziei nr.754/214 din 13.07.2023 emise pe marginea contestației depuse de companie nr.25 din 25.05.2023.

În baza înștiințării nr.26-21/9-04-106506 din 02.08.2023 și a Deciziei nr.DICF-149446/03 din 03.08.2023 privind inițierea controlului fiscal, întreprinderea SRL"Autogenius" a fost supusă controlului fiscal repetat, rezultatele căruia au fost reflectate în Actul de control fiscal sub nr.3 - *****prelungit pe blanchetele nr.3-*****/6233 75 din 18.08.2023.

Luând cunoștință cu Decizia 777/2701 din 13 septembrie 2023, reclamanta SRL„Autogenius" o consideră ca fiind una ilegală și defavorabilă, din următoarele considerente: în rezultatul controlului fiscal repetat, întocmit pe Actele nr.3-623358/*****, 3-*****, au fost calculate aceleași impozite, taxe cât și alte obligații fiscale, conform controlului fiscal precedent, întocmit pe Actele de control nr.5-***** din 06.03.2023, fiind emisă ulterior Decizia de sancționare nr.777/1645 din 27.04.2023, pentru care a fost depusă din partea întreprinderii contestația nr.25 din 25.05.2023.

Consideră că actele contestate sunt ilegale, or, potrivit Dezacordului nr.33 din 29.08.2023 depus către Direcția generală control au fost din nou aduse la cunoștință toate argumentele care au stat la baza neprezentării dării de seamă forma TAXI 18 și anume pentru perioadele fiscale L/05/2017 - L/11/2020 întreprinderea a fost supusă controlului fiscal, prin metoda verificării tematice privind corectitudinea calculării și reținerii obligațiilor fiscale aferente plăților salariale în baza Actului nr.*****din 28.01.2021 și Actului nr.5-***** din data 16.04.2021 (repetat), în cadrul cărora nu a fost stabilită încălcarea legislației prin neprezentarea dării de seamă forma TAXI 18, iar obligațiile fiscale aferente impozitului pe venit din salariu și a altor plăți aferente au fost determinate reieșind din modul general stabilit.

Totodată au fost efectuate mai multe vizite fiscale precum urmează: - Raportul vizitei fiscale nr.123 din 06.08.2020; - Raportul vizitei fiscale nr.212 din 05.03.2021; - Raportul vizitei fiscale nr.1434 din 25.10.2021, în care reclamanta nu a fost atenționată și informată despre obligarea prezentării dării de seamă TAX118.

Mai mult ca atît, la data de 25.10.2021, conform procesului-verbal al ședinței de conformare nr.46 din 25.10.2021, întreprinderea a fost informată despre calcularea și reținerea impozitului pe venit din salariu, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, în modul general stabilit.

În urma aducerii la cunoștința a rezultatelor controlului fiscal, întocmit pe Actele de control nr.5 - ***** din 06.03.2023 prin care entitatea a fost informată pentru prima dată la 06.03.2023, precum că avea obligația de a prezenta darea de seamă TAXI 18 pentru unii

salariați, din acel moment s-a reținut în continuare și până în prezent impozitele conform dării de seamă TAXI 18.

Menționează că, nu a existat o claritate în Legea aprobată prin Ordinul MF nr.154 din 12.09.2018 cu privire la aprobarea formularului tipizat (Forma TAXI 18), vizitele fiscale la întreprindere, control fiscal cu aceeași tematică, etc., astfel dacă întreprinderea ar fi reținut impozite conform dării dc seamă TAXI18 pe perioada supusă controlului, rămâneau foarte puține persoane angajate și restul se eliberau din muncă, astfel nici impozitul nu avea să fie cel calculat în prezentul Act nr.3 - *****prelungit pe blanchetele 3-***** din 18.08.2023 ”care este crescut artificial”, precum în prezent se întâmplă din momentul prezentării dării de seamă forma TAXI 18. Mulți proprietari au reziliat contractele de locațiune cu întreprinderea și s-au eliberat din serviciu (fapt survenit în urma controlului din 06.03.2023 de a prezenta darea de seamă forma TAXI 18).

Toate acțiunile și inacțiunile inspectorilor fiscali, privind controlul fiscal efectuat la întreprindere prin metoda verificării tematice cu privire la corectitudinea calculării și plenitudinea transferării la buget a impozitelor, taxelor și altor plăți, pentru perioada de activitate 01.01.2018 - 28.02.2022 și anume, impozit pe venit din activitate A/2018 - A/2021 și impozit pe venit reținut din salariu, contribuțiile asigurărilor sociale, primele de asigurare obligatorii de asistență medicală pentru perioadele fiscale L/12/2020 - L/02/2022, din partea Direcției generale control fiscal prin care au adus intenționat întreprinderea la falimentare, calculând suplimentar impozite, taxe spre achitare către bugetul de stat, luând în considerare penalitățile și amenzile pe perioada efectuării controlului și anume 1 an de zile.

Prin Decizia emisă de Direcția generală control nr.777/2701 din 13.09.2023 în urma efectuării controlului fiscal repetat, rezultatele căruia au fost reflectate în Actul de control nr.3 - *****prelungit pe blanchetele 3-***** din 18.08.2023 s-a decis modificarea Deciziei nr.777/1645 din 27.04.2023 în partea constatatoare, cât și în partea decisivă prin care s-a anulat pct.8 și s-a adăugat un nou alineat cu conținutul ”Conform art.234 alin.(4) din Codul fiscal, persoanele scutite de impozite și/sau taxe, precum și cele care au calculat greșit impozitul și/sau taxa din cauza explicațiilor greșite, prezentate în scris de Serviciul Fiscal de Stat, sînt absolvite de răspundere pentru diminuarea, calcularea incorectă sau neplata acestora”, în rest, Decizia nr.777/1645 din 27.04.2023 emisă de Direcția generală control, rămâne nemodificată și este obligatorie pentru executare.

Ca rezultat, al controlului fiscal precedent, întocmit pe Actele de control nr.5 -***** din 06.03.2023, pentru care este menținută în continuare Decizia de sancționare 777/1645 din 27.04.2023 prin Decizia nr.777/2701 din 13.09.2023 cu modificările enumerate mai sus comunică că, controlul precedent a avut o durată de 1 an de zile cu abateri și încălcări de la legislația în vigoare, cauzând un prejudiciu foarte grav și enorm contribuabilului până la pragul falimentării după cum urmează: urmare a recepționării de către SRL “Autogenius” c/f 1017600020018, a înștiințării SFS sub nr.26-21/09-10-300 din 01.04.2022, prin care se aduce spre cunoștința agentului economic despre faptul că: ”...Serviciul Fiscal de Stat, în perioada 12.04.2022 - 22.04.2022, planifică efectuarea controlului fiscal la fața locului prin metoda de verificare tematică privind corectitudinea calculării și plenitudinea achitării impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele fiscale A/2020 - A/2021 și a impozitului pe venit reținut din salariu, contribuțiilor de asigurări sociale, primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru perioadele fiscale L/12/2020-L/02/2022”, solicitând într-un final confirmarea disponibilității agentului economic în vederea efectuării controlului fiscal în perioada indicată.

Necătând la faptul că, prin înștiințarea SFS sub nr.26-21/09-10-300 din 01.04.2022, orcanul fiscal indică că planifică efectuarea controlului, solicitând de la agentul economic să indice perioada când este disponibil pentru efectuarea acestuia, de către organul fiscal în aceeași zi se emite Decizia privind inițierea controlului nr.DICF-*****/01 din 01.04.2022, prin care s-a dispus exercitarea unui control fiscal cu ieșirea la fața locului prin metoda verificării tematice a "impozitului pe venit obținut din activitate de întreprinzător" - pentru perioada de activitate 01.01.2020 - 31.12.2021, „contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori" - pentru perioada de activitate 01.12.2020 - 28.02.2022, "prime de asigurare obligatorie de asistență medicală sub formă de contribuție procentuală din salariu" - pentru perioada de activitate 01.12.2020 - 28.02.2022 și „impozitul pe venit reținut din salariu" - pentru perioada de activitate 01.12.2020 - 28.02.2022.

Astfel, conform Deciziei privind inițierea controlului nr.DICF-*****/01 din 01.04.2022, controlul urma să se înceapă în data de 12.04.2022 cu finisarea acestuia către data de 22.04.2022.

La rândul său, pe data de 12.04.2022 de către contribuabil, deja se recepționează Scrisoarea Serviciului Fiscal de Stat sub nr.26-21/9-10-326 din 11.04.2022, prin care agentului economic i se aduce spre cunoștință că, controlul fiscal inițiat este suspendat începând cu aceeași dată (12.04.2022) în care urma să se efectueze, neindicând perioada până la ce dată a fost suspendat, fiind în acest sens anexată și o Decizie privind inițierea controlului cu același număr și dată de emitere - nr.DICF-*****/01 din 01.04.2022 în pct.7 lit.b) al căreia se vizualizează acest fapt.

Ulterior, la data de 13.06.2022, de către contribuabil, se recepționează iarăși o Decizie privind inițierea controlului - cu același număr și aceeași dată de emitere - nr.DICF-12483l/01 din 01.04.2022, indicând la litera „b" din pct.7, că controlul a fost suspendat până la data de 13.06.2022, iar în lit.c) din pct.7 al acesteia indicându-se că, controlul a fost reluat de la 14.06.2022 până la data de 24.06.2022, fiind totodată extinsă perioada supusă controlului la compartimentul "impozitul pe venit obținut din activitate de întreprinzător" - adăugând și perioada de activitate 01.01.2018 - 31.12.2019.

La data de 24.06.2022, de către contribuabil, se recepționează iarăși o Decizie privind inițierea controlului - cu același număr și aceeași dată de emitere - nr.DICF-*****/01 din 01.04.2022, indicând la litera „a" din pct.7, că controlul a fost prelungit până la data de 01.07.2022.

Ulterior, la data de 04.07.2022, de către contribuabil, s-au recepționat un șir de Decizii privind inițierea controlului - cu același număr și aceeași dată de emitere nr.DICF-*****/01 din 01.04.2022, indicând la litera „b" din pct.7, că controlul a fost suspendat de la data de 04.07.2022 până la data de 07.02.2023 (de data aceasta suspendat cu circa 7 luni), iar data finalizării controlului rămâne neschimbată 22.04.2022.

La data de 07.02.2023, de către contribuabil deja se recepționează Scrisoarea Serviciului Fiscal de Stat sub nr.26-21/9-04-18208 din 07.02.2023, prin care agentului economic i se aduce spre cunoștință că, controlul fiscal a fost reluat începând cu data de 08.02.2023 până la data de 28.02.2023, fiind în acest sens anexată și o Decizie privind inițierea controlului - cu același număr și aceeași dată de emitere - nr.DICF-*****/01 din 01.04.2022, în pct.7 lit.a) și lit.c) al acesteia fiind indicat acest fapt.

Necătând la faptul că, prin Decizia privind inițierea controlului controlul fiscal nr.DlCF-*****/01 din 01.04.2022, controlul fiscal urma să se încheie, prin întocmirea de către funcționarii fiscali a unui act de control, cel târziu pe data de 28.02.2023, rezultatele controlului

au fost generalizate de către funcționarii fiscali prin întocmirea actului de control, tocmai către dala de 06.03.2023, fiind emis Actul de control fiscal nr.5-***** - 5-***** din 06.03.2023.

În aceste circumstanțe, conducându-se de prevederile art.216 alin.(8) din Codul fiscal, nefiind de acord cu rezultatele controlului fiscal, contribuabilul a depus în termenul prevăzut de legislație un Dezacord sub nr.5 din 20.03.2023, prin care și-a expus obiecțiile sale.

La rândul său, organul fiscal pe data de 31.03.2023 emite o Decizie asupra cazului de încălcare a legislației sub nr.777/44 din 31.03.2023, prin care a dispus prelungirea termenului de examinare a cazului de încălcare fiscală cu 30 zile.

Astfel, ulterior, de către organul fiscal s-a emis Decizia asupra cazului de încălcare a legislației sub nr.777/1645 din 27.04.2023, prin care agentului economic i s-au calculat suplimentar spre plată la buget obligații fiscale în sumă totală de 4 245 692 lei, inclusiv: impozite și alte plăți obligatorii la buget în sumă de 2 858 068 lei, majorare de întârziere în sumă 661 346 lei și amendă în sumă de 726 278 lei. Concomitent, s-au micșorat impozite și alte plăți obligatorii la buget cu 1 307 267 lei și s-au majorat pierderile fiscale cu 824 752 lei.

Pe data de 25.05.2023 a fost depusă contestația nr.25 din 25.05.2023 către Direcția contestații, în rezultatul căruia a fost emisă Decizia nr.754/214 din 13 iulie 2023 prin care s-a decis suspendarea executării Deciziei nr.777/1645 din 27.04.2023 emise de Direcția generală control cu efectuarea unui control repetat la SRL”Autogenius”.

Prin efectuarea controlului repetat de către Direcția generală control, a fost emis Actul de control nr.3 - *****prelungit pe blanchetele 3-***** din 18.08.2023, au fost calculate suplimentar impozite, taxe, cât și alte obligații fiscale, precum în Actul precedent nr.5 - ***** din 06.03.2023 și ca urmare emisă Decizia 777/2701 din 13 septembrie 2023 prin care este menținută Decizia nr.777/1645 din 27.04.2023, doar cu anularea pct.8 în ceea ce ține de aplicarea sancțiunilor. În rest, Direcția generală control, consideră controlul fiscal de 1 an de zile ca unul întemeiat și veridic, prin care au adus agentul economic la pragul falimentării.

Mai mult ca atît, conform Actului de control nr.5 - ***** din 06.03.2023, entitatea începând cu 01.04.2023 a început să rețină impozite conform dării de seamă forma TAXI 18. Însă problema constă și în perioada L/03/2022 - L/03/2023, pentru care întreprinderea nu a prezentat darea de seamă TAXI 18, fapt ce putea fi evitat din partea inspectorilor fiscali să anunțe, în timp de 30 zile din momentul începerii controlului fiscal 01.04.2022, despre incorectitudinea reținerii impozitelor.

Atrage atenția că, sloganul Serviciului Fiscal de Stat afișat peste tot în spațiul public, fiind imprimat inclusiv și pe stema de serviciu a acestuia, sună în felul următor: „În serviciul contribuabilului”, ceea ce prezumă că Serviciul Fiscal de Stat își asumă obligația de a trata corect contribuabilul, conform rigorilor legale, de a asigura un proces echilibrat și eficient de administrare și deservire fiscală, prin crearea de condiții și prin familiarizarea contribuabilului prin măsuri de conformare voluntară la respectarea legislației.

Astfel, în contextul dat, explică că, SRL”Autogenius” a fost invitată de către organul fiscal pentru conformare voluntară, fiind în final întocmit procesul-verbal nr.46 din 25.10.2021 al ședinței de conformare, unde exhaustiv de către organul fiscal se indică faptul că, contribuabilul în perioada dată a efectuat corect calculele de reținere a impozitului pe venit, primelor de asigurare socială, primelor de asigurare în medicină. Pe când, deja ulterior, organul fiscal prin rezultatele controlului fiscal contestat, afirmă că contribuabilul incorect a efectuat calculele de reținere a impozitului pe venit, etc., fapt ce a derutat contribuabilul și denotă o viziune improprie a organului fiscal față de subiectul dat, prejudiciind în așa mod activitatea contribuabilului.

De asemenea, invocă că, contrar prevederilor legislației fiscale (art.216 alin.(4) din Codul fiscal), controlul fiscal a durat peste 11 luni de zile, fiind inițiat în data de 12.04.2022 până în data de 28.02.2023 (inclusiv cu perioade de sistare), pentru care contribuabilul nu a fost informat de către organul fiscal, nici într-un mod, despre motivele sistării controlului fiscal, nefiind aduse spre cunoștința contribuabilului (nici verbal, nici în scris) motivele cauzelor sistării, fapt ce a generat o instabilitate defectuoasă a procesului de activitate a întreprinderii.

Totodată SFS de îndată având Decizia asupra cazului de încălcare a legislației nr.777/1645 din 27.04.2023, în conformitate cu prevederile pct.(2) subpct.l) din Ordinul SFS nr.379 din 15.03.2017 "privind aprobarea formularelor cu privire la aplicarea măsurilor de asigurare a stingerii obligației fiscale " purcede la aplicarea sechestrul ui pe mijloacele bănești din cont, în scop de asigurare a stingerii obligației fiscale, fapt ce împiedica până în prezent grav activitatea curentă a contribuabilului, aducându-l în acest sens în prag de faliment.

Prin Actul de control nr.3-*****prelungit pe blanchetele 3-***** din 18.08.2023 au fost calculate aceleași impozite, taxe cât și alte obligații fiscale, conform controlului fiscal precedent, întocmit pe Actele de control nr.5 - ***** din 06.03.2023, la care Direcția generală control, efectuând control repetat nu a ținut cont de cele menționate în decizia Direcției contestare nr.754/214 din 13.07.2023.

În ceea ce privește răspunsul Ministerului Finanțelor nr.15/2-06/216 din 19.06.2023 este iarăși interpretat eronat de Direcția generală control, fiind că Ministerul Finanțelor comunică cu titlu de opinie(recomandare) că, conform art.3 alin.(5) din Codul fiscal, interpretarea (explicarea) prevederilor prezentului cod și a altor acte normative adoptate în conformitate cu acesta este de competența autorității care le-a adoptat dacă actul respectiv nu prevede altfel. Orice interpretare (explicare) urmează a fi publicată în mod oficial.

Declară că, întreprinderea ar fi reținut impozitele conform dării de seamă TAXI 18, dacă ar fi fost o claritate în Legea aprobată prin Ordinul MF nr.154 din 12.09.2018 cu privire la aprobarea formularului tipizat (Forma TAXI 18), mai mult și în cadrul ședinței din 19.04.2023 cu conducerea Serviciului Fiscal de Stat a fost menționat clar din partea persoanelor de vârf a SFS că, acest proiect de Lege aprobat prin Ordinul MF nr.154 din 12.09.2018 cu privire la aprobarea formularului tipizat (Forma TAXI 18) a fost implementat pentru conducătorii auto ce efectuează transport în regim taxi doar național.

Acest proiect de lege prezumă doar "regim taxi național" și nicicum "taxi trafic internațional" pentru care reclamanta nu este obiect al impozitării date, deoarece conform Hotărârii Judecătoriei Chișinău sediul Râșcani nr.3-*****/2020 din 7 decembrie 2021, menținută prin Decizia Curții de Apel Chișinău nr.3a-981/22 din 21 iunie 2023 este specificat dreptul de a desfășura genul de activitate taxi trafic internațional (transport la ocazie), pentru care sunt suportate alte cheltuieli cu mult mai mari decât regim taxi obișnuit (exemplu carte verde, rovinieta, locuri de staționare/parcare, etc.).

În acest context comunică că, Serviciul Fiscal de Stat a stabilit cu certitudine și claritate prin: Actele de control nr.*****din 28.01.2021 și nr.5-***** din data 16.04.2021 (repetat), rapoartele vizitelor fiscale nr.123 din 06.08.2020, nr.212 din 05.03.2021, nr.1434 din 25.10.2021, cât și procesul verbal de conformare nr.46 din 25.10.2021 că regimul de taxi în trafic internațional conform Extrasului eliberat de ANTA, nu cade sub incidența Ordinului MF nr.154 din 12.09.2018 cu privire la aprobarea formularului tipizat (Forma TAXI 18) și reținerea impozitelor din salariu se calculează la modul general stabilit.

Mai mult, conform Deciziilor Direcției de contestații a SFS nr.754/174 din 08.06.2023 și nr.754/192 din 22.06.2023 de prelungire a termenului de examinare a contestației împotriva

Deciziei nr.777/1645 din 27.04.2023 emise de Direcția generală control, este menționat același lucru doar că de Direcția contestații prin care se descrie că: ”Prin Decizia nr.771/1645 din 27.04.2023 s-au calculat suplimentar spre plată la buget obligații fiscale(...)”, și SRL”Autogenius” prestează servicii de transport ocazional internațional de persoane și colete și nicidecum servicii de taxi, ceea ce se confirmă și prin rapoartele vizitelor fiscale pentru perioadele 01.01.2019-30.06.2020, 01.08.2020-31.01.2021 și 01.01.2021-31.08.2021, precum și prin controlul fiscal prin metoda verificării tematice privind corectitudinea calculării obligațiilor fiscale aferente plăților salariate pentru perioadele fiscale L/05/2017 - L/11/2020 (act nr.5-*****din 28.01.2021 și nr.5-***** din 16.04.2021 (control repetat)), în cadrul cărora nu a fost stabilită încălcarea legislației prin neprezentarea dării de seamă forma TAXI18, iar obligațiile fiscale aferente impozitului pe venit din salariu și a altor plăti aferente, au fost determinate reieșind din modul general stabilit.

SRL”Autogenius” nu posedă nici o aplicație electronică de regim taxi, nu este atribuit nici un număr de contact, ca exemplu ”14222”, ”14999”, ”14444” și în mare parte conducătorii auto de unii singuri își găsesc cu greu front de lucru, pentru transportarea cetățenilor din RM întru perfectarea actelor românești, în țara vecină România și unitățile de transport (autoturismele de 9 locuri) sunt în marea majoritate microbuze de model *****și Volkswagen, care nicidecum nu pot fi tratate în regim taxi național, deoarece transportul de persoane nu este efectuat pe teritoriul Republicii Moldova sau în interiorul unor localități, ci doar la comandă în România.

Mai indică că, alte companii care activează pe același segment ca și reclamanta și care nu au dreptul să desfășoare așa tip de activitate, activează în prezent fără careva impedimente și probleme, legătura fiind directă prin aceea că multe unități de transport au reziliat deja contractul cu întreprinderea SRL”Autogenius” și au încheiat deja contracte de locațiune cu alte întreprinderi din momentul prezentării de către întreprindere a dării de seamă TAXI 18.

Afirmă în continuare de Extrasele eliberate de Agenția Națională Transport Auto, unde unitatea de transport (autoturism) are dreptul să desfășoare transport ocazional de persoane și colete, fapt demonstrat și prin eliberarea foilor dc parcurs pe toată perioada supusă controlului fiscal, conducătorilor auto din cadrul întreprinderii care activează pe autoturisme, fiind indicat clar la sarcina șoferului transport persoane și colete.

În acest context remarcă că, de facto, compania, prestează servicii transport ocazional internațional de persoane și colete și nicicum servicii de taxi, pentru care conform Deciziei nr.777/1645 din 27 aprilie 2023 menținută prin Decizia 777/2701 din 13 septembrie 2023 au fost calculate pentru perioadele fiscale L/12/2020-L/02/2022 suplimentar plăți la bugetul de stat, pentru conducătorii auto ce efectuează transport rutier de persoane în trafic ocazional internațional, din motivul neprezentării dării de seamă TAXI18.

Exemplu, luând în considerare eliberarea foilor de parcurs pentru autoturisme în perioada fiscală L/12/2020-L/02/2022, reiese în mediu pentru fiecare vehicul de rută lunar primit aproximativ până la 8 foi de parcurs, eliberate de întreprindere conform volumului de lucru, ceea ce identifică lucru doar la ocazie, fiind luat în calcul respectiv și orele de lucru pentru o singură foaie de parcurs, ceea ce nu se atribuie unui angajat care activează în regim de taxi și foaia de parcurs este eliberată pentru o singură cursă, nu pentru 20-30 de curse/zilnic ca pentru taxi obișnuit.

Pe data de 11.03.2023 a avut loc adunarea cu conducătorii auto din cadrul întreprinderii, cu tematica implementării și prezentării în continuare a dării de seamă TAXI 18 pentru care a fost întocmit procesul-verbal nr.0l/P din 11.03.2023 al ședinței.

Aceste vehicule de rută până la includerea în gestiunea întreprinderii, activau ilicit și nu

era achitat nici un impozit către stat, însă în prezent din partea companiei sunt achitate lunar și în termen impozite la stat în mărime de circa 300 000 lei, asumându-și și în continuare tot angajamentul cu păstrarea statutului de contribuabil onest, să achită la timp toate taxele și impozitele în țară, iar în cazul când compania nu va fi în stare să achite aceste impozite și penalități aplicate ca urmare a controlului fiscal timp de 1 an de zile, întreprinderea își va închide activitatea și vor fi eliberați din muncă toate persoanele angajate la moment, statul nu va avea de câștigat în continuare și unele persoane vor pleca peste hotarele țării în căutarea altor locuri de muncă.

Consideră oportun de a atrage atenția și asupra faptului că, în cazul în care Serviciul Fiscal de Stat are careva îndoieli aferente aplicării legislației fiscale, urmează să țină cont de prevederile alin.(1) din art.11 Codului fiscal, care exhaustiv prevede faptul că, toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

De asemenea este de menționat faptul că potrivit deciziilor privind inițierea controlului fiscal, controlul a fost prelungit de 3 ori, având aceeași tematică a controlului ca și în cadrul vizitelor fiscale numite supra. Potrivit art.129 Cod fiscal, pct.11[1]) Vizită fiscală - instrument de administrare fiscală cu scop de asigurare a conformării voluntare prin acordarea consultațiilor, analiza activității, acumularea unor date despre activitatea contribuabilului, iar în coraport cu art.11 Cod fiscal - apărarea drepturilor și intereselor contribuabilului se face pe cale judiciară sau pe alte căi prevăzute de prezentul cod și de alte acte ale legislației. Toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului. Subsecvent, menționează că legislația fiscală clar a determinat sarcinile organelor abilitate cu drept de control, iar SRL”Autogenius” primind în cadrul vizitei fiscale un răspuns cert în raport impozitul pe venit, exteriorizate prin raportul vizitelor fiscale numite supra, s-a conformat legislației în vigoare, nefiind clară poziția Serviciului Fiscal de când a fost supus unui nou control pe aceiași tematică. Or, art.214 alin.8 din Codul fiscal prevede principiile generale de efectuare a controlului fiscal - (8) Se interzice efectuarea repetată a controalelor fiscale la fața locului asupra unora și acelorași impozite și taxe pentru o perioadă fiscală care anterior a fost supusă controlului, cu excepția cazurilor cînd efectuarea controlului fiscal repetat se impune de reorganizarea sau lichidarea contribuabilului, ține de auditul activității Serviciului Fiscal de Stat de către organul ierarhic superior, de activitatea posturilor fiscale sau de depistarea, după efectuarea controlului, a unor semne de încălcări fiscale, când aceasta este o verificare prin cont răpunere, când controlul se efectuează la solicitarea organelor de drept și a celor specificate la art.131 alin.(5), când necesitatea a apărut în urma examinării cazului cu privire la încălcarea legislației fiscale sau în urma examinării contestației.

Drept temei pentru efectuarea controlului fiscal repetat la fața locului, în legătură cu auditul activității Serviciului Fiscal de Stat de către organul ierarhic superior, poate servi numai decizia acestuia din urmă, cu respectarea cerințelor prezentului articol.

Art.216 Cod fiscal, de asemenea prevede că 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.

Controlul fiscal la fața locului referitor la un contribuabil poate cuprinde atât unul, cât și mai multe tipuri de impozite și taxe. În cursul unui an calendaristic se admite efectuarea unui singur control fiscal la fața locului pe unele și aceleași tipuri de impozite și taxe pentru una și aceiași perioadă fiscală.

Art.214 Cod fiscal, reglementează principiile generale de efectuare a controlului fiscal,

statuând că, (1)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 fiscul 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 sînt determinate, în baza prezentului cod, în instrucțiunile cu caracter intern ale Serviciului Fiscal de Stal.

Potrivit art.12 alin.(6) din Cod fiscal, 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. In act se va descrie obiectiv, clar și exact încălcarea legislației fiscale și/sau a modului de evidență a obiectelor impunerii, cu referire la documentele de evidență respective și la alte materiale, indicându-se actele normative încălcate. In act va fi reflectată fiecare perioadă fiscală în parte, specificându-se încălcările fiscale depistate în ea.

Subsecvent, în conformitate cu pct.2 din Regulamentul cu privire la efectuarea controlului de către Serviciul Fiscal de Stat, aprobat prin Ordinul directorului Serviciului Fiscal de Stat din 31 iulie 2019 este statuat: Scopul Regulamentului constă în stabilirea unor metode și tehnici unice de organizare și exercitare a controlului fiscal, de perfectare a rezultatelor aferente controalelor efectuate, cu precizarea întregii proceduri de documentare, prezentându-se tipurile de verificări cu stabilirea particularităților aferente fiecăreia dintre ele, precum și procedurii de examinare a dezacordurilor și contestațiilor pe marginea materialelor controlului fiscal efectuat.

Punctul 6 din Regulamentul utilizează următoarele noțiuni: Control fiscal la fața locului - verificarea de către funcționarii fiscali a corectitudinii cu care contribuabilii execută obligația fiscală și alte obligații prevăzute de legislația fiscală care se efectuează la locul aflării contribuabililor sau în alt loc stabilit de Serviciul Fiscal de Stat.

Totodată, potrivit art.11 Cod fiscal, este expres statuat că, (1) Apărarea drepturilor și intereselor contribuabilului se face pe cale judiciară sau pe alte căi prevăzute de prezentul cod și de alte acte ale legislației. Toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului. Pagubele pricinuite contribuabilului ca urmare a îndeplinirii necorespunzătoare a obligațiilor de către organul cu atribuții de administrare fiscală și persoanele cu funcții de răspundere ale acestuia se recuperează în conformitate cu legislația.

La acest capitol rezumând cele expuse, atenționează asupra faptului că invocarea existenței cărorva carențe în activitatea SRL„Autogenius” nu poate fi pusă în sarcina celui din urmă. Or, datorită faptului că Serviciul Fiscal de Stat a recomandat astfel de acțiuni, iar absolvirea SRL„Autogenius” de la aplicarea sancțiunilor aferente încălcării admise este o poziție plauzibilă și corectă prin recunoașterea de către Serviciul Fiscal de Stat a unor interpretări defectuoase a stării de facto ce persistă, însă consideră că Serviciul Fiscal de Stat nu a ținut cont de faptul că nu poate fi obligată entitatea la achitarea unor plăți retroactiv.

O astfel de abordare consideră că, constituie o încălcare directă a CtEDO, art.7, și anume: cauza Prigală vs.Republica Moldova (nr.36763/06) Hotărârea din 13.02.2018. Articolul 7 din Convenție. Interpretarea în defavoarea contribuabilului a legislației fiscale neclare. Având în vedere existența unor îndoieli cu privire la sfera de aplicare a termenului „onorarii” și a

dispozițiilor art.11 din Codul fiscal, Curtea a conchis că, la data faptelor, reclamantul putea să se aștepte, în mod rezonabil, că autoritățile statului vor alege interpretarea cea mai favorabilă pentru el. Luând în considerare cele menționate, Curtea a considerat că până și unui profesionist, căruia i se puteau solicita consultații juridice i-ar fi fost dificil să prevadă schimbarea jurisprudenței Curții Supreme de Justiție și să știe că în momentul în care a calculat valoarea contribuțiilor sociale pentru anii 2000 și 2001, acțiunile sale puteau conduce la aplicarea unei sancțiuni penale. Prin urmare, Curtea a constatat existența unei încălcări a articolului 7 din Convenție.

Mai menționează că, cercetarea din oficiu are o importantă decisivă pentru întreaga procedură administrativă și o administrație publică eficientă a funcției de judecător conform căruia toate faptele relevante pentru cazul individual trebuie să fie constatate sub propria responsabilitate a autorității. Chiar dacă activitatea unei autorități depinde de o cerere, procedura suplimentară se bazează pe principiul anchetei oficiale, care impune autorităților să determine în mod independent toate circumstanțele care sunt semnificative. În cazul în care autoritățile nu îndeplinesc sau nu îndeplinesc în totalitate această obligație de anchetă (cercetarea din oficiu), această neîndeplinire a investigațiilor necesare constituie o încălcare a obligației oficiale.

Cu toate acestea, pârâta Serviciul Fiscal de Stat, nu doar că nu a respectat egalitatea de tratament în raport cu alți agenți economici care se află în aceleași condiții, proporționalitatea, securitatea juridică, dar și a încălcat obligația oficială de a stabili faptele care să ateste de ce nu ar întruni condiții de anulare a rezultatelor controalelor efectuate. Or, simplul refuz de admitere a cererii prealabile nu trebuie confundat cu posibilitatea de a acționa arbitrar sau fără control, echivalează cu nemotivarea actului administrativ. Norma art.118 alin.(1) Codul administrativ, care statuează: motivarea este operațiunea administrativă prin care se expun considerentele care justifică emiterea unui act administrativ individual. In motivare se indică temeiurile esențiale de drept și de fapt pe care le-a luat în considerare autoritatea publică pentru decizia sa. Din motivarea deciziilor discreționare trebuie să poată fi recunoscute și punctele de vedere din care autoritatea publică a reieșit la exercitarea dreptului discreționar. Motivarea trebuie să se refere și 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 și condiționează legalitatea acestuia.

Mai invocă reclamanta și Hotărârea din 09.11.2017 a Curții de Justiție a Uniunii Europene (în continuare - "C.J.U.E.") în cauza nr.C 46/16, în care C.J.U.E. a reiterat principiul că:

[...] 40. Printre aceste cerințe, obligația de motivare a deciziilor adoptate de autoritățile naționale are o importanță deosebită, întrucât permite destinatarului lor să își apere drepturile în cele mai bune condiții posibile și să decidă în deplină cunoștință de cauză dacă este util să formuleze o acțiune împotriva acestora. Aceasta este de asemenea necesară pentru a permite instanțelor să își exercite controlul asupra legalității deciziilor menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 octombrie 1987, Heylens și alții, 222/86, EU:C: 1987:442, punctul 15).

Concluzia care se desprinde din obligația imperativă de a motiva actul administrativ, este că, actul administrativ nemotivat, nu permite nici destinatarului și nici instanței de judecată, să se convingă de faptul că nu este o decizie arbitrară și care nu permite destinatarului să-și valorifice

pe deplin dreptul la apărare și dreptul de acces la un tribunal. Or, conform art.16 Cod administrativ, dreptul discreționar al autorității publice reprezintă posibilitatea acesteia de a opta între mai multe soluții posibile corespunzătoare scopului legii atunci când aplică o dispoziție legală. Exercitarea dreptului discreționar nu permite desfășurarea unei activități administrative arbitrare. Nu în ultimul rând, motivarea corespunzătoare a actului administrativ, conform Codului administrativ, condiționează legalitatea acestuia, iar în lipsa acestuia, actul administrativ nemotivat este afectat de viciu și în esență nul.

Cu referire la respectarea principiului legalității, Curtea Constituțională a statuat în Hotărârea nr. 22 din 16.07.2015 că: [...] 50. Curtea notează importanța principiului statului de drept pentru o societate democratică. Potrivit acestui principiu, autoritățile statale trebuie să respecte dispozițiile legale în vigoare și să se supună principiilor fundamentale ale Constituției.

51.Curtea relevă că la baza statului de drept, consacrat de articolul l alin.(3) din Constituție, stă principiul legalității. Nici o lege și nici un alt act juridic care contravine prevederilor Constituției nu are putere juridică (articolul 7 din Constituție), iar respectarea legilor care nu contravin în mod vădit Constituției este obligatorie. Importanța principiului legalității presupune, așadar, respectarea legilor, această exigentă fiind impusă nu doar indivizilor sau persoanelor juridice private, ci și autorităților și instil ut iilor publice. In măsura în care legalitatea vizează actele agenților publici, este important ca aceștia să acționeze în limita atribuțiilor care le-au fost acordate (Raportul privind preeminenta dreptului, adoptat de Comisia de la Veneția la cea de-a 86 sesiune plenară, 2011, § 42).

Conform art.141 alin.1) Cod administrativ, un act administrativ individual este nul dacă conține un viciu deosebit de grav și acest lucru este evident în cadrul aprecierii concludente a tuturor circumstanțelor care se iau în considerare. Reieșind din faptul că, cele menționate mai sus au fost incluse în dezacordul pe actul de control depus de către contribuabil, iar organul fiscal nu a luat în considerație faptele expuse la adoptarea deciziei, conducându-se de prevederile legislației invocate în susținerea acțiunii depuse, solicită admiterea acțiuni în contencios administrativ depuse.

În cadrul ședințelor de judecată, reprezentanții reclamantei SRL”Autogenius”: administratorul Aftenie Viorel, avocații Moraru Daniela, împuternicită în baza mandatului avocațial seria MA nr.*****din 27.11.2023 și Gheorghița Constantin, împuternicit în baza mandatului avocațial seria MA nr.*****din 27.11.2023, au susținut în totalitate acțiunea în contencios administrativ depusă în sensul formulat și au solicitat admiterea acesteia, reiterându-și motivele de fapt și de drept indicate în scris, în acțiunea depusă și cererea de concretizare și completare a temeiului acțiunii înaintate(f.d.124-135, vol.II).

Pârâtul – Serviciul Fiscal de Stat, prin referința depusă la 27.12.2023(f.d.95-102, vol.II), a solicitat respingerea acțiunii reclamantei SRL”Autogenius” ca fiind neîntemeiată.

În argumentarea poziției sale procesuale, autoritatea publică pârâtă a invocat următoarele contraargumente: Potrivit pretențiilor din acțiunea înaintată, se solicită instanței judecătorești anularea actelor de control nr.5-***** din 06.03.2023 și nr.3-623358/*****, prelungit pe blanchcta nr.3***** din 18.08.2023, a Deciziei nr.777/1645 din 27.04.2023 asupra cazului de încălcare a legislației, Deciziei nr.777/2701 din 13.09.2023 asupra cazului de încălcare a legislației și Deciziei nr.754/285 din 26.10.2023 pe marginea contestației.

Cu acțiunea înaintată și pretențiile formulate, Serviciul Fiscal de Stat nu este de acord, susține netemeinicia acesteia, cerințele formulate fiind lipsite de suport material, înaintate în lipsa unor argumente plauzibile de ilegalitate și în lipsa invocării normelor și/sau a dispozițiilor

legale încălcate, menite să dovedească ilegalitatea actelor administrative contestate. În fapt, în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr.DICF-*****/01 din 01.04.2022, în corespundere cu prevederile art.133 alin.(2) pct.14) - 14[2]) și 31) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat a inițiat un control fiscal la fața locului, prin metoda verificării tematice, control planificat conform riscurilor la SRL„Autogenius", privind corectitudinea calculării și plenitudinea achitării la buget a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele fiscale A/2018-A/2021 și impozitului pe venit reținut din salariu, contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, pentru perioada 01.12.2020-28.02.2022.

La data de 06.03.2023 controlul fiscal a fost finalizat, rezultatele fiind consemnate în actul de control nr.5-*****, prelungit pe blanchetele nr.5-*****, nr.5-*****și nr.5-*****, cu adoptarea Deciziei nr.777/1645 din 27.04.2023, prin care s-au calculat suplimentar spre plată la buget obligații fiscale în sumă totală de 4 245 692 lei, inclusiv, impozite și alte plăți obligatorii la buget în sumă de 2 858 068 lei, majorare de întârziere în sumă de 661 346 lei și amendă în sumă de 726 278 lei, concomitent, s-au micșorat impozitele și alte plăți obligatorii la buget cu 1 307 267 lei și s-au majorat pierderile fiscale cu 824 752 lei.

Nefiind de acord cu rezultatele controlului exercitat și decizia adoptată, contribuabilul a înaintat cererea prealabilă nr.25 din 25.05.2023. Astfel, în temeiul Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.754/214 din 13.07.2023 pe marginea contestației împotriva Deciziei nr.777/1645 din 27.04.2023 s-a decis suspendarea executării Deciziei nr.777/1645 din 27.04.2023 și s-a dispus efectuarea controlului fiscal repetat.

În cadrul controlului fiscal repetat, efectuat la SRL„Autogenius" prin metoda verificării tematice (act nr.3-623358, prelungit pe blanchetele nr.3-623359 - nr.3-*****, nr.3-*****, nr.3-623375 din 18.08.2023, au fost constatate și în mare parte reconfirmate încălcările descrise în actul de control exercitat anterior din 06.03.2023, manifestate prin:

- încălcarea prevederilor art.8 alin.(2) lit.c) și lit.e), art.88[1] alin.(l) și alin.(7), art.92 alin.(14) din Codul fiscal, prin necalcularea și nedeclararea impozitului pe venit în mărime fixă de 500 de lei lunar pentru angajații conducători auto ce au efectuat transport rutier de persoane în regim de taxi, fiind calculat și achitat impozitul pe venit din salariul acestor angajați în regimul general stabilit la art.88 din Codul fiscal, ceea ce a generat:

- diminuarea impozitului pe venit în mărime fixă pentru salariații conducători auto ce au efectuat transport rutier de persoane în regim de taxi în sumă de 780 000 lei;
- majorarea impozitului pe venit calculat din salariu cu 54 203 lei;
- neprezentarea Dărilor de seamă privind calculul impozitului pe venit, primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate pentru angajații conducători auto ce efectuează transport rutier de persoane în regim de taxi (Forma TAXI 18) pentru perioadele fiscale L/12/2020-L/02/2022, ce a dus la calcularea obligațiilor suplimentare la buget;
- încălcarea prevederilor art.19 alin.(8) din Legea nr.489 din 08.07.1999 privind sistemul public de asigurări sociale, art.5 alin.(l) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2020, nr.173 din 19.12.2019, Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2021, nr.255 din 16.12.2020, art.3 alin.(1) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2022, nr.206 din 06.12.2021, prin:
- diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii în mărime fixă pentru salariații conducători auto ce au efectuat transport rutier de persoane în regim dc taxi cu 1 493 606 lei;
- majorarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori cu 911 321

lei;
- neplata în termenul stabilit de legislație a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii în mărime fixă pentru salariații conducători auto ce au efectuat transport rutier de persoane în regim de taxi pentru perioadele fiscale L/l2/2020-L/02/2022.

Încălcarea prevederilor art.20 alin.(2) din Legea cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală nr.1593 din 26.12.2002, art.4 alin.(2) din Legea fondurilor asigurării obligatorii dc asistență medicală pe anul 2020, nr.174 din 19.12.2019, Legea fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală pe anul 2021, nr.256 din 16.12.2020 și Legea fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală pe anul 2022 nr.207 din 06.12.202, prin:
- diminuarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală în mărime fixă pentru salariații conducători auto ce au efectuat transport rutier de persoane în regim de taxi în sumă de 527 283 lei;
- majorarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală în sumă de 341 743 lei;
- neplata în termenul stabilit de legislație a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală în mărime fixă pentru salariații conducători auto ce au efectuat transport rutier de persoane în regim de taxi pentru perioadele fiscale L/12/2020-L/02/2022.

În corespundere cu cele constatate a fost adoptată Decizia nr.777/2701 din 13.09.2023, prin care s-a modificat Decizia nr.777/1645 din 27.04.2023, prin micșorarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu 158 lei, a majorării de întârziere cu 2634 lei și amenzii aplicate cu 707762 lei, precum și majorarea pierderilor fiscale pentru perioada fiscală A/2021 cu 272 393 lei.

Prin acțiunea înaintată entitatea reclamantă se expune împotriva actelor administrative contestate, în speță Decizia nr.777/1645 din 27.04.2023 și Decizia nr.777/2701 din 13.09.2023, invocând următoarele.

1) SRL„Autogenius" prestează servicii de transport ocazional internațional de persoane și colete și nicidecum servicii de taxi, astfel, în cadrul controlului fiscal incorect s-a stabilit neprezentarea dării de seamă forma TAXI 18 și s-au calculat suplimentar plăți la bugetul de stat pentru conducătorii auto ce efectuează transport rutier de persoane în trafic ocazional internațional;

2) În legătură cu acest fapt, reprezentanții entității reclamante invocă că prevederile Ordinului Ministrului Finanțelor nr.154 din 12.09.2018 cu privire la aprobarea formularului tipizat (Forma TAXI 18) nu se referă la regimul de taxi în trafic internațional, referindu-se doar la entitățile ce practică regimul de taxi în trafic național, iar controalele și vizitele fiscale efectuate anterior nu au stabilit careva abateri cu privire la corectitudinea aplicării regimului fiscal de impozitare și raportare a veniturilor achitate salariaților săi.

3) Controlul fiscal a durat aproximativ un an de zile, contrar prevederilor art.216 alin.(4) din Codul fiscal.

Cu referire la cerințele din acțiunea înaintată și motivația invocată, Serviciul Fiscal de Stat comunică următoarele.

În conformitate cu prevederile art.8 alin.(2) lit.lit.c), d), e) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să prezinte informații veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum și despre alte obiecte ale impunerii, să achite la buget, la timp și integral sumele calculate ale impozitelor și taxelor, asigurând exactitatea și veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate.

În corespundere cu prevederile art.88[1] alin.(1) din Codul fiscal, prin derogare de la prevederile art.15 și art.88, angajatorii din domeniul transportului rutier de persoane în regim de taxi care plătesc angajatului conducător auto ce efectuează transport rutier de persoane în regim de taxi salariu (inclusiv primele și facilitățile acordate) sunt obligați să calculeze și să achite la buget un impozit pe venit în mărime fixă de 500 de lei lunar pentru fiecare angajat din venitul ce nu depășește 10000 de lei pe lună", iar potrivit alin.(7) a articolului menționat, impozitul calculat se achită lunar la bugetul de stat în termenul stabilit la art.92 alin.(14).

Pentru salariații angajați după perioada de raportare, impozitul se achită până la finele lunii de gestiune, proporțional pentru perioada dintre raportări și integral pentru următoarea lună. În cazul eliberării din serviciu a angajaților pe parcursul lunii de gestiune, impozitul achitat pentru aceștia nu se restituie și nu se trece în contul altor impozite și taxe.

În conformitate cu prevederile art.92 alin.(14) din Codul fiscal, prin derogare de la alin.(2), angajatorii din domeniul transportului rutier de persoane în regim de taxi menționați la art.88[1], lunar, până la data de 25 a luni premergătoare celei de gestiune, prezintă Serviciului Fiscal de Stat o dare de seamă privind calcularea impozitului pe venit, a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru angajații conducători auto ce efectuează transport rutier de persoane în regim de taxi, conform modului aprobat de Ministerul Finanțelor, utilizând în mod obligatoriu metode automatizate de raportare electronică. În cazul angajării persoanelor în perioada de după prezentarea dării de seamă menționate și până la data de 25 a lunii de gestiune, angajatorii sunt obligați să prezinte o dare de seamă suplimentară în ziua angajării.

Similar regimului fiscal aplicabil la calcularea impozitului pe venit, în dispoziția art.19 alin.(8) din Legea nr.489 din 08.07.1999 se invocă faptul că, prin derogare de la prevederile alin.(l) și alin.(2), angajatorii din domeniul transportului rutier de persoane în regim de taxi care plătesc angajatului conducător auto ce efectuează transport rutier de persoane în regim de taxi salariu (inclusiv primele și facilitățile acordate) calculează și achită lunar, până la data de 25 a lunii premergătoare celei de gestiune, contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii în sumă fixă, stabilită de legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul de gestiune.

Același procedeu este instituit și la art.20 alin.(2) 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 care prevede că, prin derogare de la prevederile alin.(l), angajatorii din domeniul transportului rutier de persoane în regim de taxi care plătesc angajatului conducător auto ce efectuează transport rutier de persoane în regim de taxi salariu (inclusiv primele și facilitățile acordate) sunt obligați să calculeze și să achite lunar, până la data de 25 a lunii premergătoare celei de gestiune, pentru fiecare angajat, a câte 1/12 din prima de asigurare obligatorie de asistență medicală în sumă fixă, stabilită de legea fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală pentru anul de gestiune.

Reieșind din normele invocate supra, concluzionează faptul că calcularea impozitului pe venit, a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru angajații conducători auto ce efectuează transport rutier de persoane în regim de taxi, se efectuează conform unui regim special de impozitare și raportare diferit de regimul general stabilit pentru calculul acestora altor categorii de salariați.

Potrivit materialelor controlului exercitat s-a stabilit că, SRL „Autogenius" a desfășurat activități în domeniul transportului rutier de persoane în regim de taxi în trafic național și internațional, transport auto de pasageri în trafic național și internațional pe rute neregulate.

Pentru genul de activitate transport rutier contra cost, entitatea dispune de Licența seria

***** nr.*****eliberată de Camera de Licențiere la data de 06.06.2017 (fila nr.1 a dosarului administrativ, Vol.I), iar pentru genul de activitate transport rutier contra cost de persoane în regim de taxi în trafic internațional și național entitatea dispune de Extrasul nr.*****din 20.11.2017 din Registrul operatorilor de transport rutier, eliberate de Agenția Națională Transport Auto pentru fiecare unitate de transport ce activează în regim de taxi (fila nr.28-96 a dosarului administrativ, Vol.I).

Totodată, prin control s-a stabilit că unitățile de transport sunt dotate cu taximetre, iar încasarea mijloacelor bănești în numerar se înregistrează în registrele mașinii de casă și control conform bonurilor fiscale. Veniturile obținute din activitatea acestor unități de transport sunt reflectate în contabilitate conform bonurilor de casă eliberate prin intermediul aparatelor de taximetru, fără a fi întocmite listele pasagerilor transportați, borderourile de control sau alte documente prevăzute pentru transport internațional de pasageri. Iar, examinând „rapoartele Z" eliberate de aparatele de taximetru cu certitudine se poate concluziona activitatea acestora în regim de taxi în trafic național. Cu titlu exemplificativ, menționează copiile „rapoartelor Z" ale taximetrului aferent mijlocului de transport de model *****cu nr. de înmatriculare **********, atașate la fila nr.19 a dosarului administrativ, Vol.I, potrivit cărora, mijlocul de transport în cauză într-o zi a parcurs 157 km la preț de 715 lei, sau în altă zi a parcurs 48 km la preț de 284 lei, sau 120 km la preț de 479 lei. Similare informații sunt atașate și la fila nr.25 a dosarului administrativ, Vol.I, din care rezultă distanțe și costuri de nivel național de deplasare.

În condițiile constatărilor relatate, raportate la prevederile legislației menționate supra, potrivit căreia activității de transport rutier de persoane în regim de taxi îi este instituit un regim special de impozitare, SRL„Autogcnius" urma să calculeze, pentru salariații conducători auto ce au efectuat transport rutier de persoane în regim de taxi, impozit pe venit în mărime fixă de 500 de lei lunar pentru fiecare angajat din venitul ce nu depășește 10000 de lei pe lună, iar contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii în sumă fixă, stabilită de legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul de gestiune, precum și să calculeze și să achite prima de asigurare obligatorie de asistență medicală lunar, până la data de 25 a lunii premergătoare celei de gestiune, pentru fiecare angajat, a câte 1/12 din prima de asigurare obligatorie dc asistență medicală în sumă fixă, stabilită de legea fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală pentru anul de gestiune, pe când entitatea, contrar regimului special de impozitare instituit, a calculat și declarat greșit impozit pe venit din salariu, aplicând regimul general stabilit la art.88 din Codul fiscal, contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii din fondul de remunerare a muncii stabilite în cotă procentuală (18% și 6% pentru L/12/2020, 24% pentru L/01/2021 - L/02/2022) și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală în funcție de contribuția procentuală la salariu și la alte recompense.

Astfel, în partea ce ține de argumentul entității, precum că, prestează exclusiv servicii de transport ocazional internațional de persoane și colete și nicidecum servicii de taxi la nivel național nu își are confirmare, or, actele dosarului administrativ confirmă contrariul.

În favoarea concluziei prestării serviciilor în regim taxi pot fi menționate și prevederile art.80 alin.(2) și (3) din Codul transporturilor rutiere nr.150 din 17.07.2014, potrivit căruia transportul rutier de persoane sau bunuri în regim de taxi se efectuează contra cost. Costul transportului rutier în regim de taxi, cu excepția comenzilor plasate prin intermediul sistemelor (platformelor) electronice de management conectate la un echipament de casă și control de tip modular, se stabilește prin însumarea tarifelor pe distanța parcursă și/sau pe timpul de staționare, măsurate de un echipament de casă și de control verificat metrologic, aflat în dotarea autoturismului respectiv, precum și a costului pentru prestarea serviciilor auxiliare.

În context, existența la bordul autoturismului a unui astfel de echipament de casă și de control verificat metrologic denotă corespunderea acestui mijloc de transport criteriilor de prestare a serviciului în regim taxi, iar „rapoartele Z” anexate la materialele dosarului (fila nr.19 și 25), corespund modelului ce permite calculul costului transportului rutier de persoane și bunuri în regim de taxi, fiind prezentă informația despre distanța parcursă și costul de parcurgere a acesteia, costul de pornire și costul de staționare, inclusiv și suma prețului integral încasat pentru prestarea serviciului.

În alt context, este important a menționa faptul că nici dispoziția art.88[1] din Codul fiscal și nici prevederile Ordinului Ministrului Finanțelor nr.154 din 12.09.2018 cu privire la aprobarea formularului tipizat (Forma TAXI18) nu fac diferența pe criterii național sau internațional al serviciului prestat, indicând doar domeniul de activitate căruia i se atribuie regimul special de impozitare, acesta fiind transportul rutier de persoane în regim de taxi.

În ceea ce privește, termenul prelungit de exercitare a controlului, circumstanță ce în viziunea reclamantei ar fi contrară prevederilor art.216 alin.(4) din Codul fiscal, autoritatea fiscală învederează că prevederile invocate au fost respectate. Or, la diferite etape ale procesului de control, activitatea de control din motive obiective, dependente și independente de modul de organizare a activității autorității de control și a funcționarilor implicați în aceste activități, controlul a fost suspendat, între perioadele 11.04.2022 - 13.06.2022 și 04.07.2022 - 07.02.2023, iar în corespundere cu prevederile art.216 alin.(4) din Codul fiscal, durata unui control fiscal la fața locului nu trebuie să depășească două luni calendaristice. În cazuri excepționale, conducerea organului care exercită controlul fiscal poate să decidă prelungirea duratei în cauză cu cel mult 3 luni calendaristice sau să suspende controlul. Perioada suspendării controlului și prezentării documentelor nu se include în durata efectuării controlului, ultima fiind calculată din ziua începerii lui până la ziua semnării actului respectiv, inclusiv. Respectiv, fiind excluse din termenul de exercitare a controlului perioadele de suspendare a acestuia, se constată încadrarea în termenul instituit de lege.

Cu referire la poziția părții reclamante privitor la existența actelor de control și actelor de vizită fiscală, întocmite la diferite perioade de timp de funcționari din cadrul Serviciului Fiscal de Stat, în conținutul cărora nu se abordează problema incorectitudinii calculării și raportării impozitelor și taxelor din salariul achitat conducătorilor auto ce efectuează transport rutier de persoane în regim de taxi, urmează a menționa următoarele.

Regimul nou specific de impozitare a salariului achitat conducătorilor auto ce efectuează transport rutier de persoane în regim de taxi a fost instituit prin modificările operate la Codul fiscal în temeiul Legii cu privire la modificarea unor acte legislative nr.178 din 26.07.2018 (în vigoare de la 01.10.2018) prin completarea Codului fiscal cu un articol nou, art.88[1] intitulat „impozitarea plăților salariale ale angajaților din domeniul transportului rutier de persoane în regim de taxi”, potrivit căruia s-a instituit și descris o modalitate nouă de impozitare a veniturilor salariale a categoriei respective de salariați.

Astfel, perioadele fiscale de până la operarea modificărilor, verificate inclusiv în cadrul controlului fiscal finalizat prin întocmirea actului de control din 28.01.2021 și controlul fiscal repetat finalizat cu actul de control din 16.04.2021, nu au fost verificate și nici nu au putut fi verificate, sub aspectul corespunderii respectării noilor reglementări, ca fiind perioade închise administrate prin prisma prevederilor legale în vigoare pentru aceste perioade. Or, în corespundere cu prevederile art.8 alin.(2) lit.lit.c), d) și e) din Codul fiscal, obligațiunea de ținere a contabilității conform formelor și modului stabilit de legislație, prezentării informațiilor veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum și despre alte

obiecte ale impunerii, precum și asigurarea exactității și veridicității dărilor de seamă fiscale prezentate, este a contribuabilului.

În acest sens, contribuabilul este obligat să prezinte informații veridice despre genul activității desfășurate, precum și să determine și să aplice regulile și regimul fiscal de administrare instituit pentru genul de activitate desfășurat.

Analiza conținutului rapoartelor de vizită fiscală enumerate în acțiune, demonstrează că acestea descriu informații generice/statistice despre contribuabil, colectate în mare parte prin vizualizarea informațiilor prezentate organului fiscal și comunicarea acestora funcționarului fiscal de către persoanele cu funcție de răspundere din cadrul entității. Nici un raport de vizită fiscală, anexat la cererea de chemare în judecată nu reflectă expres/afirmativ informații cu privire la constatările funcționarului fiscal precum că entitatea a aplicat si/sau a raportat corect sau incorect informația despre un obiect impozabil sau impozit și taxă aferentă acestuia. Dimpotrivă, toate actele de vizită fiscală se finalizează cu propunerea de a calcula, raporta și a achita corect, la timp și deplin obligațiile fiscale la buget, precum și de a evita utilizarea muncii nedeclarate sau achitarea salariului în plic.

Cu toate acestea, în rezultatul examinării cererii prealabile depuse împotriva Deciziei nr.777/1645 din 27.04.2023, autoritatea emitentă a dispus suspendarea executării acestei decizii, cu efectuarea unui control fiscal repetat, fiind constatată cumularea circumstanțelor prevăzute la art.214 alin.(6) din Codul fiscal, materializate prin lipsa unei descrieri clare a încălcării constatate cu privire la deducerea neîntemeiată în Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru perioada fiscală A/2019, a sumei de 685 164 lei, ce constituie datoria debitorială formată la data de 31.12.2019 la contul 226 „Creanțe ale titularilor de avans”, fără a descrie data eliberării mijloacelor bănești titularului de avans, modul de evidență și formare a datoriei la contul 226, nefiind indicate documentele de evidență respective, precum și modul de impozitare a sumelor respective.

Complementar, fiind preluate criticile contestatarului în partea existenței actelor de vizită fiscală care nu au elucidat incorectitudinea regimului de impozitare aplicat, s-a accentuat și faptul că decizia contestată a fost emisă fără a se ține cont de prevederile art.234 alin.(4) din Codul fiscal, potrivit căruia persoanele scutite de impozite și/sau taxe, precum și cele care au calculat greșit impozitul și/sau taxa din cauza explicațiilor greșite, prezentate în scris de Serviciul Fiscal de Stat, sunt absolvite de răspundere pentru diminuarea, calcularea incorectă sau neplata acestora.

Astfel, în rezultatul controlului fiscal repetat, la emiterea Deciziei nr.777/2701 din 13.09.2023, Serviciul Fiscal de Stat a ținut cont de carențele consemnate în Decizia nr.754/214 din 13 iulie 2023 pe marginea contestației împotriva Deciziei nr.777/1645 din 27.04.2023, fiind aplicate prevederile art.234 alin.(4) din Codul fiscal, absolvind astfel, entitatea reclamantă de răspundere pentru diminuarea, calcularea incorectă și neplata impozitului pe venit, a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru angajații conducători auto ce efectuează transport rutier de persoane în regim de taxi, restabilind în acest sens dreptul contribuabilului.

În concluzie, potrivit celor descrise *supra,* Serviciul Fiscal de Stat, respinge în totalitate pretențiile formulate de SRL„Autogenius” împotriva actelor administrative contestate, susține legalitatea și temeinicia acestora și în acest context, solicită instanței de judecată, aplicarea soluției prevăzute la art.224 alin.(1) lit.(f) din Codul administrativ, prin respingerea acțiunii depuse de către SRL„Autogenius” ca fiind neîntemeiată.

În ședințele de judecată, reprezentanții SFS, Dormencu Ion, împuternicit în baza

procurii nr.*****din 31.03.2026, a solicitat respingerea acțiunii depuse de SRL”Autogenius” ca neîntemeiată, reiterându-și argumentele expuse în scris, în referința prezentată.

Aprecierea instanței de judecată:

Examinând acțiunea în contencios administrativ a reclamantei SRL”Autogenius”, referința autorității publice pârâte Serviciului Fiscal de Stat, ascultând explicațiile ambelor părți, studiind probele administrate în ansamblul şi interconexiunea lor, normele legii aplicabile, instanța de judecată a ajuns la concluzia că acțiunea depusă privind anularea actului administrativ individual defavorabil și a deciziei adoptate în procedura prealabilă, este admisibilă, însă neîntemeiată şi pasibilă de respins, 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 contenciosul 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.

Norma legală precitată enunță temeiurile de bază de admisibilitate a cererii de chemare în judecată formulată în instanța de contencios administrativ, care se rezumă la următoarele: - 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; - competența jurisdicțională materială și teritorială a instanței de judecată pentru examinarea acțiunii în contenciosul administrativ; - respectarea cerințelor de formă și conținut a acțiunii în contencios administrativ; - respectarea procedurii prealabile; - respectarea termenului de înaintare a acțiunii; - prezența unui drept vătămat căruia i s-a adus atingere prin activitate administrativă.

Actele cauzei denotă că, urmare a controlului fiscal realizat în privința reclamantei SRL”Autogenius”, autoritatea fiscală a emis decizia asupra cazului de încălcare a legislației fiscale nr.777/1645 din 27.04.2023, decizia nr.777/2701 din 13.09.2023 și deciziei adoptate în procedură prealabilă – decizia nr.754/285 din 26.10.2023, prin care a stabilit obligații fiscale neexecutate și a aplicat sancțiuni.

În conformitate cu art.17 din Codul administrativ, drept vătămat este orice drept sau

libertate stabilit/stabilită de lege căruia/căreia i se aduce atingere prin activitate administrativă.

La fel, art.11 alin.(1) lit.a) Cod administrativ, prevede că actele administrative individuale pot fi: acte defavorabile - actele care impun destinatarilor lor, obligații, sancțiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care respins în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat.

În speță, reclamantă SRL"Autogenius" este destinatar al actelor administrative individuale contestate și respectivele acte sunt defavorabile pentru reclamant, deoarece impun obligații și sancțiuni fiscale.

Prin urmare, acțiunea în contencios administrativ promovată de către reclamantă SRL"Autogenius", este admisibilă în baza temeiului prevăzut de art.207 alin.(2) lit.e) Cod administrativ.

Sub acest aspect, instanța reiterează că, potrivit art.20 din Constituția Republicii Moldova, orice persoană are dreptul la satisfacţie efectivă din partea instanţelor judecătoreşti competente împotriva actelor care violează drepturile, libertăţile şi interesele sale legitime. Nici o lege nu poate îngrădi accesul la justiţie.

Situație de acest gen este reglementată și de art.13 al Convenției Europene pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, care statuează că, orice persoană, ale cărei drepturi şi libertăţi recunoscute de prezenta convenţie au fost încălcate, are dreptul să se adreseze efectiv unei instanţe naţionale, chiar şi atunci când încălcarea s-ar datora unor persoane care au acţionat în exercitarea atribuţiilor lor oficiale.

Or, reclamantei SRL"Autogenius" trebuie să i se acorde posibilitatea verificării pe cale judecătorească a pretinsului său drept vătămat, în cazul în care ultimul invocă ilegalitarea actului emis, deoarece, *per a contrario*, reclamantul va fi lipsit de dreptul la un proces echitabil și dreptul la un recurs efectiv.

Iar art.36 din Codul administrativ, instituie obligația instanței de judecată competente să soluționeze acțiunile în contencios administrativ, să respecte principiul supremației dreptului, în conformitate cu care demnitatea omului, drepturile și libertățile lui sînt considerate valori supreme și sînt garantate de stat.

Art.20 din Cod administrativ statuează că, 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.

Potrivit 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.

Iar potrivit art.206 alin.(1) lit.lit.a), b) Cod administrativ, o acțiune în contenciosul administrativ poate fi depusă pentru: anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acţiune în contestare) și obligarea autorităţii publice să emită un act administrativ individual (acţiune în obligare).

Art.208 alin.(1) Cod administrativ, prevede că până la înaintarea acţiunii în contencios administrativ se va respecta procedura prealabilă, cu excepţiile prevăzute de lege.

Se constată că, adresarea în instanța de judecată a fost precedată de adresarea reclamantei SRL"Autogenius" către autoritatea publică pârâtă, cu cerere prealabilă prin care reclamanta a solicitat pe cale extrajudiciară anularea deciziilor de aplicare a sancțiunilor fiscale.

Prin decizia adoptată în procedura prealabilă decizia nr.754/285 din 26.10.2023, cererea prealabilă, decizia inițială a fost menținută, cu unele excepții, care nu constituie obiect al

examinării în prezenta speță.

Art.209 alin.(1) lit.a) Cod administrativ prevede că, acţiunea în contestare şi acţiunea 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 soluţionarea acesteia.

În interiorul termenului de 30 de zile, prevăzut de art.209 alin.(1) lit.a) Cod administrativ, calculat de la data comunicării deciziei adoptate în procedura prealabilă, reclamanta și-a realizat dreptul său la acțiune, depunând acțiunea în judecată la 29.11.2023, ceea ce denotă admisibilitatea acțiunii în baza temeiului prevăzut de art.207 alin.(2) lit.lit.d), f) Cod administrativ.

Prin urmare, analizând circumstanțele speței în coraport cu normele legale referitoare la admisibilitatea acțiunii în contencios administrativ, instanța de judecată constată că reclamanta SRL”Autogenius” este destinatar al actului administrativ individual defavorabil contestat, a respectat procedura prealabilă, și-a realizat dreptului său la acțiune în interiorul termenului prevăzut de lege, respectiv, temei de declarare a acțiunii ca fiind inadmisibilă pe motive de tardivitate sau nerespectare a procedurii prealabile, lipsa dreptului vătămat, precum și alte temeiuri prevăzute de art.207 alin.(2) Cod administrativ, nu există - ceea ce condiționează soluționarea fondului cauzei.

Obiect al examinării prezentei cauze în ordinea contenciosului administrativ îl constituie verificarea legalității operațiunilor administrative – actului de control fiscal nr.5-***** din 06.03.2023; actului de control fiscal nr.3-*****prelungit pe blanchetele nr.3-***** din 18.08.2023, care sunt contestate concomitent cu actele administrative individuale defavorabile – decizia nr.777/1645 din 27.04.2023, decizia nr.777/2701 din 13.09.2023 și decizia adoptată în procedură prealabilă – decizia nr.754/285 din 26.10.2023.

Noțiunea de „act administrativ” este reglementată în legislația națională, cât și în Rezoluția (77) 31 Cu privire la protecția individului față de actele autorităților administrative, adoptată de Comitetul de Miniștri al Consiliului Europei la 28 septembrie 1997, statuează că, 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 și care nu este un act îndeplinit în cadrul exercitării unei funcții judiciare.

Controlul judecătoresc al legalității actelor administrative, presupune apărarea drepturilor și intereselor legitime ale justiţiabililor, împotriva abuzurilor administrației publice, în condițiile Codului administrativ. Acest control se înfăptuiește de către instanțele de judecată în condițiile legii privind organizarea judecătorească. Întru elucidarea subiectului privind realizarea controlului judecătoresc se impune conceptul competenței, în baza căruia se realizează respectivul control. Pornind de la scopul primordial al instituției contenciosului administrativ care este prestabilit de legiuitor și care presupune contracararea abuzurilor și exceselor de putere ale autorităților publice, apărarea drepturilor persoanei în spiritul legii, ordonarea activității autorităților publice, asigurarea ordinii de drept. Și reieșind din dreptul subiectiv al subiectului afectat, care la fel a fost predeterminat de legiuitorul și 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 instanței de contencios administrativ competente pentru a obține anularea actului, recunoașterea

dreptului pretins și repararea pagubei ce i-a fost cauzată.

Instanța relevă că la baza statului de drept, consacrat de art.1 alin.(3) din Constituţie, stă principiul legalităţii.

Potrivit art.21 din Codul administrativ, principiul legalității, obligă autorităţile publice şi instanţele de judecată competente să acţioneze în conformitate cu legea şi alte acte normative. Exercitarea atribuţiilor legale nu poate fi contrară scopului pentru care acestea au fost reglementate. Autorităţile publice şi instanţele de judecată competente nu pot dispune limitarea exercitării drepturilor şi a libertăţilor persoanelor decât în cazurile şi în condiţiile expres stabilite de lege. Respectiv, legalitatea, ca principiu de bază al statului de drept, presupune conformitatea normei sau a actului juridic cu normele superioare care stabilesc condiţii de procedură privind edictarea normelor juridice.

Cercetarea stării de fapt denotă următoarele:

În baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr.DICF-*****/01 din 01.04.2022, în corespundere cu prevederile art.133 alin.(2) pct.14) - 14[2]) și 31) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat a inițiat un control fiscal la fața locului, prin metoda verificării tematice, control planificat conform riscurilor la SRL„Autogenius", privind corectitudinea calculării și plenitudinea achitării la buget a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele fiscale A/2018-A/2021 și impozitului pe venit reținut din salariu, contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, pentru perioada 01.12.2020-28.02.2022.

La data de 06.03.2023 controlul fiscal a fost finalizat, rezultatele fiind consemnate în actul de control nr.5-*****, prelungit pe blanchetele nr.5-*****, nr.5-*****și nr.5-*****, cu adoptarea Deciziei nr.777/1645 din 27.04.2023, prin care s-au calculat suplimentar spre plată la buget obligații fiscale în sumă totală de 4 245 692 lei, inclusiv, impozite și alte plăți obligatorii la buget în sumă de 2 858 068 lei, majorare de întârziere în sumă de 661 346 lei și amendă în sumă de 726 278 lei, concomitent, s-au micșorat impozitele și alte plăți obligatorii la buget cu 1 307 267 lei și s-au majorat pierderile fiscale cu 824 752 lei.

Reclamantă SRL"Autogenius", nefiind de acord cu rezultatele controlului exercitat și decizia adoptată, a înaintat cererea prealabilă nr.25 din 25.05.2023.

Prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.754/214 din 13.07.2023 pe marginea contestației împotriva Deciziei nr.777/1645 din 27.04.2023 s-a decis suspendarea executării Deciziei nr.777/1645 din 27.04.2023 și s-a dispus efectuarea controlului fiscal repetat.

În cadrul controlului fiscal repetat, efectuat la SRL„Autogenius" prin metoda verificării tematice (act nr.3-623358, prelungit pe blanchetele nr.3-623359 - nr.3-*****, nr.3-*****, nr.3-623375 din 18.08.2023, au fost constatate și în mare parte reconfirmate încălcările descrise în actul de control exercitat anterior din 06.03.2023, manifestate prin:

- încălcarea prevederilor art.8 alin.(2) lit.c) și lit.e), art.88[1] alin.(l) și alin.(7), art.92 alin.(14) din Codul fiscal, prin necalcularea și nedeclararea impozitului pe venit în mărime fixă de 500 de lei lunar pentru angajații conducători auto ce au efectuat transport rutier de persoane în regim de taxi, fiind calculat și achitat impozitul pe venit din salariul acestor angajați în regimul general stabilit la art.88 din Codul fiscal, ceea ce a generat: - diminuarea impozitului pe venit în mărime fixă pentru salariații conducători auto ce au efectuat transport rutier de persoane în regim de taxi în sumă de 780 000 lei; - majorarea impozitului pe venit calculat din salariu cu 54 203 lei; - neprezentarea Dărilor de seamă privind calculul impozitului pe venit, primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate pentru angajații conducători auto ce efectuează transport rutier de persoane în regim de

taxi (Forma TAXI 18) pentru perioadele fiscale L/12/2020-L/02/2022, ce a dus la calcularea obligațiilor suplimentare la buget; - încălcarea prevederilor art.19 alin.(8) din Legea nr.489 din 08.07.1999 privind sistemul public de asigurări sociale, art.5 alin.(l) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2020, nr.173 din 19.12.2019, Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2021, nr.255 din 16.12.2020, art.3 alin.(1) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2022, nr.206 din 06.12.2021, prin: - diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii în mărime fixă pentru salariații conducători auto ce au efectuat transport rutier de persoane în regim dc taxi cu 1 493 606 lei; - majorarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii virate de angajatori cu 911 321 lei; - neplata în termenul stabilit de legislație a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii în mărime fixă pentru salariații conducători auto ce au efectuat transport rutier de persoane în regim de taxi pentru perioadele fiscale L/l2/2020-L/02/2022.

La fel, autoritatea fiscală a stabilit încălcarea prevederilor art.20 alin.(2) din Legea cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală nr.1593 din 26.12.2002, art.4 alin.(2) din Legea fondurilor asigurării obligatorii dc asistență medicală pe anul 2020, nr.174 din 19.12.2019, Legea fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală pe anul 2021, nr.256 din 16.12.2020 și Legea fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală pe anul 2022 nr.207 din 06.12.202, prin: - diminuarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală în mărime fixă pentru salariații conducători auto ce au efectuat transport rutier de persoane în regim de taxi în sumă de 527 283 lei; - majorarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală în sumă de 341 743 lei; - neplata în termenul stabilit de legislație a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală în mărime fixă pentru salariații conducători auto ce au efectuat transport rutier de persoane în regim de taxi pentru perioadele fiscale L/12/2020-L/02/2022.

În corespundere cu cele constatate a fost adoptată Decizia nr.777/2701 din 13.09.2023, prin care s-a modificat Decizia nr.777/1645 din 27.04.2023, prin micșorarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu 158 lei, a majorării de întârziere cu 2634 lei și amenzii aplicate cu 707762 lei, precum și majorarea pierderilor fiscale pentru perioada fiscală A/2021 cu 272 393 lei.

Potrivit art.8 alin.(2) lit.lit.c), d), e) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să prezinte informații veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum și despre alte obiecte ale impunerii, să achite la buget, la timp și integral sumele calculate ale impozitelor și taxelor, asigurând exactitatea și veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate.

Potrivit art.88^1 alin.(1) din Codul fiscal, prin derogare de la prevederile art.15 și art.88, angajatorii din domeniul transportului rutier de persoane în regim de taxi care plătesc angajatului conducător auto ce efectuează transport rutier de persoane în regim de taxi salariu (inclusiv primele și facilitățile acordate) sunt obligați să calculeze și să achite la buget un impozit pe venit în mărime fixă de 500 de lei lunar pentru fiecare angajat din venitul ce nu depășește 10000 de lei pe lună", iar potrivit alin.(7) a articolului menționat, impozitul calculat se achită lunar la bugetul de stat în termenul stabilit la art.92 alin.(14).

Pentru salariații angajați după perioada de raportare, impozitul se achită până la finele lunii de gestiune, proporțional pentru perioada dintre raportări și integral pentru următoarea lună. În cazul eliberării din serviciu a angajaților pe parcursul lunii de gestiune, impozitul achitat pentru aceștia nu se restituie și nu se trece în contul altor impozite și taxe.

Conform art.92 alin.(14) din Codul fiscal, prin derogare de la alin.(2), angajatorii din

domeniul transportului rutier de persoane în regim de taxi menționați la art.88[1], lunar, până la data de 25 a luni premergătoare celei de gestiune, prezintă Serviciului Fiscal de Stat o dare de seamă privind calcularea impozitului pe venit, a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru angajații conducători auto ce efectuează transport rutier de persoane în regim de taxi, conform modului aprobat de Ministerul Finanțelor, utilizând în mod obligatoriu metode automatizate de raportare electronică. În cazul angajării persoanelor în perioada de după prezentarea dării de seamă menționate și până la data de 25 a lunii de gestiune, angajatorii sunt obligați să prezinte o dare de seamă suplimentară în ziua angajării. Similar regimului fiscal aplicabil la calcularea impozitului pe venit, în dispoziția art.19 alin.(8) din Legea nr.489 din 08.07.1999, prin derogare de la prevederile alin.(l) și alin.(2), angajatorii din domeniul transportului rutier de persoane în regim de taxi care plătesc angajatului conducător auto ce efectuează transport rutier de persoane în regim de taxi salariu (inclusiv primele și facilitățile acordate) calculează și achită lunar, până la data de 25 a lunii premergătoare celei de gestiune, contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii în sumă fixă, stabilită de legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul de gestiune.

Reglementări asemănătoare sunt prevăzute și la art.20 alin.(2) 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 care prevede că, prin derogare de la prevederile alin.(l), angajatorii din domeniul transportului rutier de persoane în regim de taxi care plătesc angajatului conducător auto ce efectuează transport rutier de persoane în regim de taxi salariu (inclusiv primele și facilitățile acordate) sunt obligați să calculeze și să achite lunar, până la data de 25 a lunii premergătoare celei de gestiune, pentru fiecare angajat, a câte 1/12 din prima de asigurare obligatorie de asistență medicală în sumă fixă, stabilită de legea fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală pentru anul de gestiune.

Respectiv, calcularea impozitului pe venit, a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru angajații conducători auto ce efectuează transport rutier de persoane în regim de taxi, se efectuează conform unui regim special de impozitare și raportare diferit de regimul general stabilit pentru calculul acestora altor categorii de salariați.

Potrivit materialelor controlului exercitat s-a stabilit că, SRL „Autogenius” a desfășurat activități în domeniul transportului rutier de persoane în regim de taxi în trafic național și internațional, transport auto de pasageri în trafic național și internațional pe rute neregulate. Pentru genul de activitate transport rutier contra cost, entitatea dispune de Licența seria ***** nr.*****eliberată de Camera de Licențiere la data de 06.06.2017, iar pentru genul de activitate transport rutier contra cost de persoane în regim de taxi în trafic internațional și național entitatea dispune de Extrasul nr.*****din 20.11.2017 din Registrul operatorilor de transport rutier, eliberate de Agenția Națională Transport Auto pentru fiecare unitate de transport ce activează în regim de taxi.

La fel, în cadrul controlului s-a stabilit că unitățile de transport sunt dotate cu taximetre, iar încasarea mijloacelor bănești în numerar se înregistrează în registrele mașinii de casă și control conform bonurilor fiscale. Veniturile obținute din activitatea acestor unități de transport sunt reflectate în contabilitate conform bonurilor de casă eliberate prin intermediul aparatelor de taximetru, fără a fi întocmite listele pasagerilor transportați, borderourile de control sau alte documente prevăzute pentru transport internațional de pasageri. Iar, examinând „rapoartele Z” eliberate de aparatele de taximetru cu certitudine se poate concluziona activitatea acestora în

regim de taxi în trafic național.

În condițiile constatărilor relatate, raportate la prevederile legislației menționate supra, instanța de judecată acceptă ca fiind conformă legii concluzia autorității publice pârâte referitoare la faptul că, activității de transport rutier de persoane în regim de taxi îi este instituit un regim special de impozitare, respectiv, SRL„Autogcnius" urma să calculeze, pentru salariații conducători auto ce au efectuat transport rutier de persoane în regim de taxi, impozit pe venit în mărime fixă de 500 de lei lunar pentru fiecare angajat din venitul ce nu depășește 10000 de lei pe lună, iar contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii în sumă fixă, stabilită de legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul de gestiune, precum și să calculeze și să achite prima de asigurare obligatorie de asistență medicală lunar, până la data de 25 a lunii premergătoare celei de gestiune, pentru fiecare angajat, a câte 1/12 din prima de asigurare obligatorie dc asistență medicală în sumă fixă, stabilită de legea fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală pentru anul de gestiune, pe când entitatea, contrar regimului special de impozitare instituit, a calculat și declarat greșit impozit pe venit din salariu, aplicând regimul general stabilit la art.88 din Codul fiscal, contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii din fondul de remunerare a muncii stabilite în cotă procentuală (18% și 6% pentru L/12/2020, 24% pentru L/01/2021 - L/02/2022) și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală în funcție de contribuția procentuală la salariu și la alte recompense.

Alegațiile părții reclamante referitoare la faptul că reclamanta prestează exclusiv servicii de transport ocazional internațional de persoane și colete și nu prestează servicii de taxi la nivel național nu își are confirmare, deoarece materialele dosarului administrativ confirmă contrariul.

Potrivit art.80 alin.(2) și (3) din Codul transporturilor rutiere nr.150 din 17.07.2014, transportul rutier de persoane sau bunuri în regim de taxi se efectuează contra cost. Costul transportului rutier în regim de taxi, cu excepția comenzilor plasate prin intermediul sistemelor (platformelor) electronice de management conectate la un echipament de casă și control de tip modular, se stabilește prin însumarea tarifelor pe distanța parcursă și/sau pe timpul de staționare, măsurate de un echipament de casă și de control verificat metrologic, aflat în dotarea autoturismului respectiv, precum și a costului pentru prestarea serviciilor auxiliare. În context, existența la bordul autoturismului a unui astfel de echipament de casă și de control verificat metrologic denotă corespunderea acestui mijloc de transport criteriilor de prestare a serviciului în regim taxi, iar „rapoartele Z" anexate la materialele dosarului administrativ, corespund modelului ce permite calculul costului transportului rutier de persoane și bunuri în regim de taxi, fiind prezentă informația despre distanța parcursă și costul de parcurgere a acesteia, costul de pornire și costul de staționare, inclusiv și suma prețului integral încasat pentru prestarea serviciului. Mula ca atât, dispoziția art.88^1 din Codul fiscal și prevederile Ordinului Ministrului Finanțelor nr.154 din 12.09.2018 cu privire la aprobarea formularului tipizat (Forma TAXI18) nu fac diferența pe criterii național sau internațional al serviciului prestat, indicând doar domeniul de activitate căruia i se atribuie regimul special de impozitare, acesta fiind transportul rutier de persoane în regim de taxi.

Argumentele părții reclamante referitoare la încălcarea perioadei prevăzute de lege, în interiorul căreia, urma a fi finalizat controlul, nu pot fi reținute de către instanța de judecată ca temei de ilegalitate, deoarece, așa cum demonstrează materialele dosarului administrativ, activitatea de control din motive obiective, a fost suspendată, între perioadele 11.04.2022 - 13.06.2022 și 04.07.2022 - 07.02.2023, iar în corespundere cu prevederile art.216 alin.(4) din Codul fiscal, durata unui control fiscal la fața locului nu trebuie să depășească două luni calendaristice. În cazuri excepționale, conducerea organului care exercită controlul fiscal poate

să decidă prelungirea duratei în cauză cu cel mult 3 luni calendaristice sau să suspende controlul. Perioada suspendării controlului și prezentării documentelor nu se include în durata efectuării controlului, ultima fiind calculată din ziua începerii lui până la ziua semnării actului respectiv, inclusiv. Respectiv, fiind excluse din termenul de exercitare a controlului perioadele de suspendare a acestuia, se constată încadrarea în termenul instituit de lege. Mult ca atât, anularea unui act administrativ doar pe temei de nerespectare a unui termen prevăzut de lege, în speță, pentru finalizarea procedurii de control, nu este posibilă, or, scopul stabilirii unui termen se rezumă la disciplinarea participanților procedurii administrative și neafectarea drepturilor persoanei supuse controlului, nefiind un temei de ilegalitate substanțială a actului administrativ. Iar, atunci când actul administrativ este legal în fond, fiind emis cu respectarea legii materiale, pretinse încălcări procesuale, nu pot prevala.

Cu referire la poziția părții reclamante privitor la existența actelor de control și actelor de vizită fiscală, întocmite la diferite perioade de timp de funcționari din cadrul Serviciului Fiscal de Stat, în conținutul cărora nu se abordează problema incorectitudinii calculării și raportării impozitelor și taxelor din salariul achitat conducătorilor auto ce efectuează transport rutier de persoane în regim de taxi, instanța de judecată acceptă ca fiind legală și proporțională abordarea autorității publice pârâte, care, recunoscând anumite omisiuni ale colaboratorilor fiscali, a absolvit, în temeiul legii, reclamanta de răspundere. Prin urmare, regimul nou specific de impozitare a salariului achitat conducătorilor auto ce efectuează transport rutier de persoane în regim de taxi a fost instituit prin modificările operate la Codul fiscal în temeiul Legii cu privire la modificarea unor acte legislative nr.178 din 26.07.2018 (în vigoare de la 01.10.2018) prin completarea Codului fiscal cu un articol nou, art.88^1 intitulat „impozitarea plăților salariale ale angajaților din domeniul transportului rutier de persoane în regim de taxi”, potrivit căruia s-a instituit o modalitate nouă de impozitare a veniturilor salariale a categoriei respective de salariați.

Astfel, perioadele fiscale de până la operarea modificărilor, verificate inclusiv în cadrul controlului fiscal finalizat prin întocmirea actului de control din 28.01.2021 și controlul fiscal repetat finalizat cu actul de control din 16.04.2021, nu au fost verificate și nici nu au putut fi verificate, sub aspectul corespunderii respectării noilor reglementări, ca fiind perioade închise administrate prin prisma prevederilor legale în vigoare pentru aceste perioade. În corespundere cu prevederile art.8 alin.(2) lit.lit.c), d) și e) din Codul fiscal, obligațiunea de ținere a contabilității conform formelor și modului stabilit de legislație, prezentării informațiilor veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum și despre alte obiecte ale impunerii, precum și asigurarea exactității și veridicității dărilor de seamă fiscale prezentate, este pusă de lege în sarcina contribuabilului. Contribuabilul este obligat să prezinte informații veridice despre genul activității desfășurate, precum și să determine și să aplice regulile și regimul fiscal de administrare instituit pentru genul de activitate desfășurat.

Analiza conținutului rapoartelor de vizită fiscală enumerate în acțiune, demonstrează că acestea descriu informații generice/statistice despre contribuabil, colectate în mare parte prin vizualizarea informațiilor prezentate organului fiscal și comunicarea acestora funcționarului fiscal de către persoanele cu funcție de răspundere din cadrul entității. Nici un raport de vizită fiscală, anexat la cererea de chemare în judecată nu reflectă expres/afirmativ informații cu privire la constatările funcționarului fiscal precum că entitatea a aplicat si/sau a raportat corect sau incorect informația despre un obiect impozabil sau impozit și taxă aferentă acestuia.

Totuși, în rezultatul examinării cererii prealabile depuse împotriva Deciziei nr.777/1645 din 27.04.2023, autoritatea emitentă a dispus suspendarea executării acestei decizii, cu efectuarea unui control fiscal repetat, fiind constatată cumularea circumstanțelor prevăzute la art.214

alin.(6) din Codul fiscal, materializate prin lipsa unei descrieri clare a încălcării constatate cu privire la deducerea neîntemeiată în Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru perioada fiscală A/2019, a sumei de 685 164 lei, ce constituie datoria debitorială formată la data de 31.12.2019 la contul 226 „Creanțe ale titularilor de avans", fără a descrie data eliberării mijloacelor bănești titularului de avans, modul de evidență și formare a datoriei la contul 226, nefiind indicate documentele de evidență respective, precum și modul de impozitare a sumelor respective.

La fel, autoritatea publică pârâtă acceptând parțial criticile reclamantei în partea existenței actelor de vizită fiscală care nu au elucidat incorectitudinea regimului de impozitare aplicat, s-a accentuat și faptul că decizia contestată a fost emisă fără a se ține cont de prevederile art.234 alin.(4) din Codul fiscal, potrivit căruia persoanele scutite de impozite și/sau taxe, precum și cele care au calculat greșit impozitul și/sau taxa din cauza explicațiilor greșite, prezentate în scris de Serviciul Fiscal de Stat, sunt absolvite de răspundere pentru diminuarea, calcularea incorectă sau neplata acestora.

Ca consecință, în rezultatul controlului fiscal repetat, la emiterea Deciziei nr.777/2701 din 13.09.2023, Serviciul Fiscal de Stat a ținut cont de carențele consemnate în Decizia nr.754/214 din 13 iulie 2023 pe marginea contestației împotriva Deciziei nr.777/1645 din 27.04.2023, fiind aplicate prevederile art.234 alin.(4) din Codul fiscal, absolvind astfel, reclamanta de răspundere pentru diminuarea, calcularea incorectă și neplata impozitului pe venit, a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru angajații conducători auto ce efectuează transport rutier de persoane în regim de taxi, restabilind în acest sens dreptul contribuabilului.

Aici, instanța judecătorească subliniază că, autoritatea publică pârâtă a respectat principiul proporționalității, deoarece a întreprins o măsură potrivită pentru atingerea scopului urmărit, măsura care este una necesară și este rezonabilă, și, balansând între interesele publice și interesele private ale societății reclamante, a absolvit-o parțial de răspundere fiscală.

Raportând normele legale aplicabile speței circumstanțelor faptice stabilite, instanța de judecată constată că actele administrative contestate au fost emise de către organul competent, în baza procedurii prestabilite și cu respectarea legii materiale aplicabile speței, norme care corespund criteriilor de claritate și previzibilitate a legii, ceea ce, în consecință, denotă legalitatea substanțială și procesuală a actelor administrative emise.

Alegațiile reclamantului consemnate în textul cererii de chemare în judecată, nu pot fi reținute de către instanța de judecată ca temei de anulare/nulitate a actului defavorabil contestat, deoarece reclamantul interpretează *lato sensu* normele pe cale le consideră relevante, iar scopul primordial al instituției contenciosului administrativ, după cum s-a invocat și *supra*, este prestabilit de legiuitor și presupune contracararea abuzurilor şi exceselor de putere ale autorităţilor publice, ordonarea activităţii autorităţilor publice. Respectiv, ca acțiunea în contencios administrativ promovată de reclamant să fie pasibilă de admis, reclamantul urma să identifice pretinse ilegalități și/sau abuzuri admise de către pârât la emiterea actului contestat, ceea ce nu s-a identificat în speță. Or, actul emis și activitatea administrativă desfășurată de către autoritatea publică publică pârâtă, sunt conforme legii, nefiind identificat de către instanța de judecată vreun abuz din partea autorității publice pârâte în desfășurarea activității administrative care s-a finalizat cu emiterea actul defavorabil legal.

În acest sens, se impune a fi specificat că, în conformitate cu prevederile art.16 din Codul administrativ, dreptul discreționar al autorității publice reprezintă posibilitatea acesteia de a opta între mai multe soluții posibile corespunzătoare scopului legii atunci când aplică o dispoziție

legală. Exercitarea dreptului discreționar nu permite desfășurarea unei activități administrative arbitrare.

Conform art.137 al Codului 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 autorității 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 acelaşi 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 esență dreptul discreționar al autorității publice este de a permite administrației să răspundă flexibil la diferite probleme. În acest fel, autoritatea publică poate lua decizii individuale în cadrul unui cadru legal, făcând astfel posibilă realizarea unui echilibru între obiectivul legal abstract şi circumstanțele reale a unei situații concrete. În special, discreția oferă un loc pentru un test de rapiditate şi echitate. La discreția administrației, trebuie să fie determinată o consecință legală din mai multe măsuri posibile, permise în fiecare caz.

Autoritatea publică are posibilitatea de a alege o măsură, în baza dreptului discreționar, autoritatea publică are o marjă de apreciere şi trebuie să încorporeze propriile considerente de oportunitate în decizia sa. Termeni precum „poate” sau „este autorizat” în normele legale indică o astfel de latitudine. Respectiv, autoritatea trebuie să-şi exercite întotdeauna discreția, așa cum solicită legiuitorul.

Potrivit art.225 alin.(2) Cod administrativ, verificarea exercitării de către autoritatea publică a dreptului discreționar se limitează la faptul dacă autoritatea publică: a) și-a exercitat dreptul discreționar; b) a luat în considerare toate faptele relevante; c) a respectat limitele legale ale dreptului discreționar; d) și-a exercitat dreptul discreționar conform scopului acordat prin lege.

Prin prisma prevederilor Codului administrativ, instanțele de judecată nu doar verifică legalitatea unui act administrativ, ci realizează verificarea exercitării de către autoritatea publică a întregii activități, a dreptului discreționar. Prin dreptul discreționar al autorității publice se subînțelege puterea de care dispune autoritatea publică, în baza legii, să hotărască fie necesitatea actului însuși, fie cuprinsul lui, fie momentul adoptării lui, în funcție de interesul general pe care trebuie să-l satisfacă continuu și permanent serviciul public.

În consecință, analizând normele legale în coraport cu circumstanţele faptice stabilite, precum și criticele aduse actului contestat de către reclamant întru anularea acestuia în coraport cu contraargumentele aduse de către autoritatea publică pârâtă întru justificarea legalității actului emis, instanța de judecată conchide că, actele contestate, sunt legale și temei de anulare a acestora, nu există. Instanța nu a constatat existența temeiurilor de nulitate a actului administrativ contestat(art.141 Cod administrativ) și nici a celor de ilegalitate.

Din coroborarea prevederilor Codului administrativ rezultă că, actul administrativ individual constituie un act juridic, adoptat sau emis de către o autoritate/instituție publică constituită în condițiile legii, prin care se asigură realizarea sarcinilor ce revin acesteia.

Definiția actului administrativ individual, așa cum este prevăzut în Codul administrativ, face trimitere la puterea de care se bucură autoritatea publică pentru a emite acte administrative individuale, în realizarea competenței sale. Aceasta presupune că, organele administrative își

desfășoară întreaga activitate prin prisma regimului de putere publică, în virtutea căreia, pentru realizarea competențelor și sarcinilor impuse administrației publice prin prevederile legale, pot adopta/emite acte administrative individuale cu forță juridică obligatorie.

Regimul de putere publică, respectiv, toate competențele și prerogativele stabilite în sarcina administrației de stat prin normele constituționale și infra constituționale, în scopul promovării și ocrotirii interesului public, este acceptată ca o condiție definitorie a actului administrativ individual. Or, așa cum rezultă din prevederile legale menționate supra, regimul de putere publică al actelor administrative individuale nu este unul arbitrar, ci unul de legalitate.

Pe cale de consecință, actul administrativ individual, emis de către o autoritate publică, în temeiul și pentru realizarea puterii publice, are ca finalitate executarea în concret a legii, pentru satisfacerea unui interes public, care vizează ordinea de drept și democrația constituțională, garantarea drepturilor, libertăților și îndatoririlor fundamentale ale cetățenilor, satisfacerea nevoilor sociale, realizarea competențelor autorităților publice.

Prin definiție, actul administrativ se caracterizează printr-o triplă prezumție: prezumția de legalitate, prezumția de autenticitate și prezumția de veridicitate, trăsături ce îi conferă forță juridică de a fi executat în mod obligatoriu.

Referindu-se la prezumția de legalitate, se reține că conform prevederilor Constituției, Republica Moldova este un stat de drept. Exigențele statului de drept, în principal, presupun asigurarea legalității, securității juridice, interzicerea arbitrariului. Un stat de drept este un stat guvernat de lege, iar o caracteristică esențială a statului guvernat de lege este axat pe principiul legalității activității autorităților publice.

La rândul său, principiul legalității este unul dintre fundamentele autorității publice și față de care se subordonează autoritatea publică. Respectarea acestui principiu, de către autorități, presupune supunerea acestora ierarhiei normelor juridice.

Prin principiul legalității se subînțelege regula fundamentală a dreptului, în virtutea căreia toate organele statului, organizațiile obștești, funcționarii și cetățenii sunt obligați să respecte strict legile și celelalte acte normative adoptate/emise de către autorități, ce reglementează/instituie raporturile sociale la care participă.

Subsecvent, legalitatea actului administrativ individual presupune atât supremația legii pentru subiecții de drept vizați, cât și temeiul legal de acțiune în limitele legii a acestor subiecți.

Astfel, pentru a fi legal, un act administrativ individual trebuie să fie emis de către autoritatea responsabilă, prin procedura legală prescrisă și în formă corectă și nu poate să conțină nici un defect de substanță. Dacă una din aceste cerințe nu este îndeplinită, actul administrativ este ilegal. Legalitatea actului administrativ se apreciază în raport cu dispozițiile legale existente la momentul emiterii actului administrativ.

Ca și concluzie se poate menționa că, prezumția de legalitate este acea calitate a actului administrativ de a corespunde legii. În consecință, administrația nu poate acționa arbitrar, ci după anumite reguli expres stabilite de lege, prin care se reglementează procedurile administrative ce trebuie respectate și urmate.

Din cele menționate supra, condițiile de legalitate ale actelor administrative sunt: - actul administrativ individual trebuie emis/adoptat în baza și în vederea executării legilor (Constituția, legile organice, legile ordinare, hotărârile de Guvern, actele administrative emise de alte autorități ale administrației publice cu forță juridică superioară); - actul administrativ individual trebuie emis/adoptat doar în limitele competenței conferite de lege respectivelor organe sau autorități publice; competența reprezintă ansamblul atribuțiilor delegate prin lege; - actul administrativ trebuie emis/adoptat cu respectarea operațiunilor administrative, condițiilor de

formă și procedură prescrise de lege; - actul administrativ trebuie emis/adoptat în vederea realizării unui scop licit; - actul administrativ trebuie să fie oportun, adică să corespundă situației de fapt.

Astfel, principiul legalității actului administrativ individual și a autorității publice, ca atare, generează cel puțin două obligații evidente: obligația de conformare la lege și obligația de a asigura aplicarea legii.

În contextul celor relatate, instața subliniază că natura juridică a actelor administrative individuale este guvernată, a priori, de principiul legalității. În cazul nerespectării condițiilor de legalitate la emiterea actului administrativ individual, ca sancțiune intervine nulitatea sau ilegalitatea acestora.

Astfel, nulitatea/ilegalitatea unui act administrativ individual, intervine în situațiile în care actul este afectat de unele vicii sub aspectul legalității. Cauzele nulității vizează nelegalitatea actului administrativ, în sensul încălcării condițiilor de fond, formă și procedură prevăzute de lege pentru valabilitatea sa, precum și netemeinicia actului, adică aplicarea eronată a legii la situația de fapt stabilită prin actul administrativ. Deci, actul administrativ individual nul se caracterizează prin lipsa unuia, unora sau tuturor elementelor sale esențiale, fără de care actul nu poate exista.

Prezumția de autenticitate reprezintă trăsătura actului administrativ care prezumă calitatea actului de a fi emis de autoritate evocat prin forma sa exterioară (ștampilă, antet, semnături etc.).

Prezumția de veridicitate exprimă calitatea actului administrativ de a corespunde adevărului, de a corespunde, prin fondul său, întrutotul voinței emitentului.

Prin urmare, instanța subliniază că înlăturarea prezumției de legalitate, de care beneficiază actele defavorabile contestate de către reclamantă SRL”Autogenius”, ca și toate actele administrative, doar în baza dezacordului reclamantului cu actul defavorabil emis, în lipsa unor temeiuri și probe relevante(art.93 alin.(1) Cod administrativ), este contrară principiului legalității, deoarece este de natură să submineze însăși autoritatea actului administrativ.

Ca consecință, și decizia adoptată în procedură prealabilă, prin care cererea prealabilă a fost respinsă și menținute deciziile contestate cu cerere prealabilă, este legală. Prin urmare, principiul legalității, impune necesitatea respingerii acțiunii în contencios administrativ promovate de către reclamantă SRL”Autogenius”, ca neîntemiată.

Potrivit art.224 alin.(1) lit.f) din Codul administrativ, examinînd acțiunea în contencios administrativ în fond, instanța de judecată adoptă una dintre următoarele hotărîri: respinge acțiunea ca fiind neîntemeiată, dacă nu sânt îndeplinite condițiile de adoptare a unei hotărâri prevăzute la lit.a)–e).

În temeiul prevederilor art.art.224 alin.(1) lit.f), 232 din Codul administrativ al Republicii Moldova, art.art.239-241 din Codul de procedură civilă al Republicii Moldova, instanța de judecată,

H O T Ă R Ă Ş T E:

Acțiunea în contencios administrativ a reclamantei SRL”Autogenius” împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea: 1) *operațiunilor administrative* – actului de control fiscal nr.5-***** din 06.03.2023; actului de control fiscal nr.3-*****prelungit pe blanchetele nr.3-***** din 18.08.2023; 2) *actelor administrative individuale defavorabile* – deciziei nr.777/1645 din 27.04.2023, deciziei nr.777/2701 din 13.09.2023; 3) *deciziei adoptate în procedură prealabilă* – deciziei nr.754/285 din 26.10.2023, se respinge ca fiind neîntemeiată.

Hotărârea poate fi atacată cu apel la Curtea de Apel Centru în termen de 30 zile de la pronunţarea dispozitivului hotărârii, prin intermediul Judecătoriei Chişinău, sediul Centru (adresa: mun.Chișinău, bd.Ștefan cel Mare și Sfânt nr.162).

Judecător Liudmila Holeviţcaia