

Dosarul nr. 3ra-932/21

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani (jud: O. Țurcan)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud: V. Clima, E. Palanciuc, I. Muruianu)

## DECIZIE

10 noiembrie 2021

mun. Chișinău

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit  
al Curții Supreme de Justiție

în componența:

Președintele ședinței, judecătorul  
judecătorii

Tamara Chișca-Doneva  
Maria Ghervas  
Nicolae Craiu  
Victor Burduh  
Nina Vascan

examinând recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat,

în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea Comercială „Senior-V” S.R.L. împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor administrative,

împotriva deciziei din 30 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău, prin care s-a respins apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii din 05 martie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani,

### c o n s t a ț ă:

La 25 octombrie 2018, S.C. „Senior-V” S.R.L. a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, prin care a solicitat anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr.120/765 din 04 mai 2018 și nr.120/1674 din 21 septembrie 2018 asupra cazurilor de încălcare a legislației comise de S.C. „Senior-V” S.R.L. (f.d.3-9, Vol.I).

La 11 decembrie 2018 S.C. „Senior-V” S.R.L. a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, solicitând anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr.120/765 din 04 mai 2018, nr.120/1674 din 21 septembrie 2018 asupra cazurilor de încălcare a legislației comise de S.C. „Senior-V” S.R.L., nr.377 din 15 noiembrie 2018 pe marginea contestației împotriva deciziei nr.120/1674 din 21 septembrie 2018, emise de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău și a actelor de control nr.5-686925, nr.5- 686926 din 29 martie 2018, nr.5-688517 din 27 iulie 2018 (f.d.4-11, Vol.II).

Iar, la 04 martie 2019 S.C. „Senior-V” S.R.L. a depus cerere privind conexarea pentru examinare într-o singură procedură a cauzei nr. 3-470/2018 la cererea de chemare în judecată depusă de S.C. „Senior-V” S.R.L. împotriva Serviciului Fiscal de Stat, cu privire la anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr.120/765 din 04 mai 2018 și nr.120/1674 din 21 septembrie 2018 asupra cazurilor de încălcare a

legislației comise de S.C. „Senior-V” S.R.L., cu cauza nr. 12-3-73101-06112018 la cererea de chemare în judecată depusă de S.C. „Senior-V” S.R.L. împotriva Serviciului Fiscal de Stat, privind anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr.120/765 din 04 mai 2018, nr.120/1674 din 21 septembrie 2018 asupra cazurilor de încălcare a legislației comise de S.C. „Senior-V” S.R.L., nr.377 din 15 noiembrie 2018 pe marginea contestației împotriva deciziei nr.120/1674 din 21 septembrie 2018, emise de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău și a actelor de control nr.5-686925, nr.5-686926 din 29 martie 2018, nr.5-688517 din 27 iulie 2018 (f.d.169, Vol.I).

Prin încheierea din 31 mai 2019 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani, s-a admis cererea administratorului S.C. „Senior-V” S.R.L. Gheorghe Iamandi și s-au conexas pentru examinare într-un singur proces, cauza nr. 3-470/2018 la cererea de chemare în judecată depusă de S.C. „Senior-V” S.R.L. împotriva Serviciului Fiscal de Stat, cu privire la anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr.120/765 din 04 mai 2018 și nr.120/1674 din 21 septembrie 2018 asupra cazurilor de încălcare a legislației comise de S.C. „Senior-V” S.R.L., cu cauza nr. 3-1924/19 la cererea de chemare în judecată depusă de S.C. „Senior-V” S.R.L. împotriva Serviciului Fiscal de Stat, privind anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr.120/765 din 04 mai 2018, nr.120/1674 din 21 septembrie 2018 asupra cazurilor de încălcare a legislației comise de S.C. „Senior-V” S.R.L., nr.377 din 15 noiembrie 2018 pe marginea contestației împotriva deciziei nr.120/1674 din 21 septembrie 2018, emise de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău și a actelor de control nr.5-686925, nr.5- 686926 din 29 martie 2018, nr.5-688517 din 27 iulie 2018 (f.d.186-188, Vol.II).

În motivarea cererilor de chemare în judecată, conexas prin încheierea din 31 mai 2019 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani, reclamanta a relatat că în perioada 15 martie 2018-29 martie 2018, de către inspectorii principali ai Direcției controlului fiscal post operațional nr.5 din cadrul Direcției generale administrare fiscală mun. Chișinău Alexandru Făgurel și Diana Ciobanu, la S.C. „Senior-V” S.R.L. a fost efectuat un control fiscal la fața locului, prin metoda verificării totale pentru perioadele 01 ianuarie 2014-31 ianuarie 2018, care s-a finalizat cu întocmirea actului de control nr.5-686925, prelungit de formularele nr.5-686926, 5-686927, 5-686928 din 29 martie 2018.

Reclamanta a susținut că la 17 aprilie 2018 a contestat actul de control nr.5-686925, prelungit de formularele nr.5-686926, 5-686927, 5-686928 din 29 martie 2018, deoarece în opinia sa, în actul respectiv nu s-a descris 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, fiind indicat doar actele normative încălcate.

În continuare, a menționat că la 04 mai 2018, în baza actului de control nr.5-686925, prelungit de formularele nr.5-686926, 5-686927, 5-686928 din 29 martie 2018, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 120/765 asupra cazului de încălcare a legislației comise de S.C. „Senior-V” S.R.L., pe care a contestat-o în termenii stabiliți de legislația în vigoare. Iar, la data de 29 mai 2018, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia privind suspendarea executării deciziei nr. 120/765 din 04 mai 2018 și efectuarea unui control fiscal repetat.

Astfel, prin decizia nr. DIGF- 25102/05 din 05 iulie 2018 privind inițierea controlului, a fost inițiat control fiscal repetat, care a avut loc în perioada 09 iulie 2018- 16 iulie 2018, cu prelungirea termenului până la 27 iulie 2018 de către Diana Ciobanu inspector principal al Direcției generale administrare fiscală mun. Chișinău și Eugenia Rusu inspector principal al Direcției Contestație al Serviciului Fiscal de Stat.

Aici, reclamanta a subliniat că la 27 iulie 2018 a fost întocmit Actul nr. 5-688517, prelungit pe formularul nr. 5-S8518, iar la data de 21 septembrie 2018 a fost emisă decizia nr. 120/1674 pe marginea actului de control, care a fost luată în lipsa sa și pe care a contestat-o în termenii stabiliți de legislația în vigoare.

În context, S.C. „Senior-V” S.R.L. a menționat că nu este de acord cu concluziile actului de control nr.5-686925, prelungit de formularele nr.5-686926, 5-686927, 5-686928 din 29 martie 2018 și deciziile emise în baza acestuia, deoarece controlul inițial și cel repetat au fost efectuate în incinta Ministerului Afacerilor Interne și la adresa secției de producere.

Subsecvent, reclamanta a indicat în dezacordul său cu actele administrative, emise de Serviciul Fiscal de Stat că, controlul fiscal a fost efectuat cu încălcarea principiilor generale de efectuare a controlului fiscal prevăzut de art.214 alin.(2) al Codului fiscal.

Prin urmare, în opinia reclamantei, deoarece documentele supuse controlului fiscal erau ridicate de către organele le drept, inspectorii fiscali pentru a-și exercita atribuțiile de serviciu erau obligați să preia documentele primare și registrele de la Ministerul Afacerilor Interne și să efectueze controlul fiscal la sediul organului fiscal.

Făcând referire la prevederile art. 129 alin.(10) din Codul Fiscal și art. 3 din Legea contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007, reclamanta a catalogat ca fiind eronate afirmațiile din capitolul III alin. 1, pagina 3 a actului că, potrivit procesului-verbal din 20 decembrie 2017 întocmit de către colaboratorii Procuraturii mun. Chișinău, s-a constatat că la data de 15 decembrie 2017 în cadrul percheziției efectuate la entitate, au fost ridicate documentele primare și registre contabile, inclusiv: recipise de ciornă în număr de 23 bucăți, în care sunt înscrise salariile angajaților, file cu evidențele salariale ale angajaților - 66 file, fișa de ciornă cu date contabile - 2 buc, dispoziții de plată la salariu - 15 file, certificate de retribuire a muncii -11 file, fișele scutirii personale la salarii, fișe de evidentă a orelor de lucru și salariile cuvenite - 64 file, dispoziții de plată a salariilor angajaților entității – 67 file, extrase de ciornă cu evidențele salariale - 83 file, tabele de pontaj, fișe medicale - 422 file, deoarece acestea contravin dispozițiilor legale, ce țin de noțiunea și esența documentelor primare contabile și a registrelor contabile.

Având în vedere dispozițiile art. 19 alin. (6), (12), (14) din Legea contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007, reclamanta a indicat că nu este de acord și contestă faptul că inspectorii fiscali în actul de control includ în documente primare și registre contabile, recipise de ciornă în număr de 23 bucăți, în care sunt înscrise salariile angajaților, fișa de ciornă cu date contabile - 2 buc., certificate de retribuire a muncii - 11 file, extrase de ciornă cu evidențele salariale - 83 file și alte fișe de ciornă, care în opinia sa nu pot fi calificate ca fiind documente primare sau documente de evidență și documente contabile, deoarece nu întrunesc toate atributele obligatorii

unui document, conform prevederilor legislației în vigoare și nu toate din ele sunt semnate de către persoanele cu funcție de răspundere, administrator și contabilul-șef.

S.C. „Senior-V” S.R.L. a menționat că, inspectorii fiscali erau obligați, în cadrul controlului fiscal, să i-a cunoștință de politicile contabile a entității, prin care se stabilesc formele documentelor primare, în care sunt incluse rechizitele obligatorii și care la rândul lor se folosesc pentru documentarea operațiunilor economice, iar acest fapt nu a fost descris în actul de control, din care motiv consideră că inspectorii fiscali nu au avut posibilitatea să facă diferență între documentele primare legale și fișele de ciornă, care le nominalizează în actul de control ca fiind documente primare.

De asemenea, reclamanta a considerat că, a fost încălcat art. 216 alin.(6) al Codului fiscal, care prevede că actul de control fiscal este un document întocmit de funcționarul fiscal, în care se semnează rezultatele controlului fiscal și 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.

De altfel, S.C. „Senior-V” S.R.L. a punctat că inspectorii fiscali, la baza calculelor eronate efectuate în actul de control, au pus examinarea de către colaboratorii Procuraturii mun. Chișinău a așa-ziselor documente contabile primare și registrelor contabile, documente de ciornă. La fel, examinarea de către organele de urmărire penală în prezența administratorului entității a documentelor primare și registrelor contabile, ca procedură, presupune deschiderea sigiliilor de pe documentele ridicate în cadrul perchezițiilor efectuate de către Procuratura mun. Chișinău, însă nici într-un caz nu se subînțelege că a fost examinată forma, plenitudinea și corectitudinea înscrisurilor și datelor din documente și registre contabile.

S.C. „Senior-V” S.R.L. nu este de acord nici cu afirmațiile organului fiscal din pagina nr.4 a actului contestat, deoarece la actul de control nu au fost anexate copiile documentelor sau a proceselor-verbale, care la rândul lor nu pot sta la baza calculelor efectuate eronat și fără documente confirmative de către inspectorii fiscali, fiind încălcat astfel art.8 alin 2 lit. (i) al Codului fiscal.

Totodată, reclamanta nu este de acord și cu faptul că au fost aplicate proceduri de contrapunere a datelor din documentele contabile și registrele contabile de ciornă ridicate, cu datele din registrul contului 531, deoarece în actul de control și în anexele la acesta nu au fost reflectate datele cu care s-au contrapus cele menționate în actul de control, copiile acestor documente sau registre nu au fost anexate la actul de control după cum este menționat în acesta. Astfel, datele controlului privind recalcularea fondului de retribuire a muncii au fost reflectate în anexa 8, însă documentele justificative privind proveniența acestor sume, incluse în calcule, la baza cărora a stat aprecierea diminuării impozitelor și taxelor, nu au fost prezentate și anexate la actul de control de către inspectorii fiscali.

Reclamanta a opinat că era necesar să se contrapună documentele sus-menționate, cu documentele primare contabile în baza cărora s-au efectuat înscrieri în registrul contului 531 și să anexeze - registrele contabile în baza cărora a fost efectuată procedura de contrapunere. Or, la caz toate calculele la capitolul dat

sunt fondate pe explicațiile persoanelor fizice, care au fost audiate de către organele de drept și bazate pe documentele de ciornă, dar nu pe documentele de evidență, fapt ce denotă încălcarea de către inspectorii fiscali a prevederilor art. 133 alin. 4 (4) pct.3, 4, 6 și 12 și 13 din Codul fiscal.

În altă ordine de idei, S.C. „Senior-V” S.R.L. a indicat că nu este de acord cu constatările, care au stat la baza calculelor impozitelor și taxelor, conform proceselor-verbale de audiere a salariaților entității și persoanei responsabile de achitarea salariului, deoarece acestea sunt în relații de subordonare și au fost audiate de către organele de drept, dar nu de colaboratorii Serviciului Fiscal de Stat, în conformitate cu prevederile Codului fiscal.

Or, conform art. 133 al Codului fiscal, inspectorii fiscali erau obligați să citeze și să obțină de la persoanele cu funcție de răspundere (administrator și contabil-șef) declarații, explicații scrise, să solicite informații și documentele necesare pentru constatarea infracțiunii, să efectueze orice alte acțiuni care nu suferă amânare, cu întocmirea proceselor-verbale în care se consemnează acțiunile efectuate și circumstanțele elucidate în vederea constatării infracțiunilor, în limitele normelor de procedură penală.

În corespundere cu art. 145 al Codului fiscal, inspectorii fiscali erau obligați să ridice documentele, să solicite copii de pe documente sau originale, registre, mostre, specimene, modele de documente și alte documente justificative de la organele de drept, care au fost ridicate de acestea în cadrul perchezițiilor efectuate la entitate. De asemenea, să solicite efectuarea expertizei tehnice necesare finalizării acțiunilor de administrare fiscală, iar, conform prevederilor art. 214 alin.(5) al Codului fiscal, în cadrul controlului fiscal, la fața locului și/sau la oficiu, organele cu atribuții de administrare fiscală erau în drept să solicite de la alte persoane orice informații și documente privind relațiile lor cu contribuabilul respectiv.

La acest capitol, reclamanta a precizat că inspectorii fiscali nu au solicitat de la salariații informații, explicații, declarații și/sau documente privind relațiile de muncă cu contribuabilul, care să confirme sumele incluse în calculele efectuate în cadrul controlului fiscal, în actul de control nu s-a făcut referire la explicațiile contabilului-șef, care este persoana responsabilă pentru evidența contabilă sau a administratorului entității, luate de către inspectorii fiscali pentru a fi infirmate afirmațiile privind încălcările fiscale descrise în actul de control.

Reclamanta a susținut că în cadrul controlului fiscal, au fost încălcate drepturile persoanei trase la răspundere pentru încălcarea fiscală, prevăzută de art. 242 al Codului fiscal. La entitate nu au fost prezentate toate documentele și materialele, în baza cărora s-a emis actul de control, la fel nu au fost prezentate anexele la actul de control, care sunt indicate în act.

La 07 februarie 2019, Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a depus cerere, prin care a solicitat scoaterea de pe rol a cererii de chemare în judecată depuse de S.C. „Senior-V” S.R.L., în partea anulării deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr.120/765 din 04 mai 2018 și nr.120/1674 din 21 septembrie 2018, emise asupra cazului de încălcare a legislației (f.d.78-79, Vol.II).

Prin încheierea din 17 aprilie 2019 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani s-a declarat inadmisibilă cererea de chemare în judecată depusă de S.C. „Senior-V”

S.R.L. împotriva Serviciului Fiscal de Stat, privind anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr.120/765 din 04 mai 2018, nr.120/1674 din 21 septembrie 2018 asupra cazurilor de încălcare a legislației comise de S.C. „Senior-V” S.R.L., nr.377 din 15 noiembrie 2018 pe marginea contestației împotriva deciziei nr.120/1674 din 21 septembrie 2018, emise de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău și a actelor de control nr.5-686925, nr.5- 686926 din 29 martie 2018, nr.5-688517 din 27 iulie 2018, în partea ce ține de pretenția privind anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr. nr.120/765 din 04 mai 2018 și nr.120/1674 din 21 septembrie 2018 (f.d.175, Vol.II)

Prin hotărârea din 05 martie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, s-a admis cererea de chemare în judecată depusă de S.C. „Senior-V” S.R.L. și s-au anulat deciziile nr.120/765 din 04 mai 2018 și nr.120/1674 din 21 septembrie 2018, emise de Serviciul Fiscal de Stat, asupra cazului de încălcare a legislației comise de S.C. „Senior-V” S.R.L.

S-a anulat decizia nr.377 din 15 noiembrie 2018 pe marginea contestației împotriva deciziei nr.120/1674 din 21 septembrie 2018 și actele de control nr.5-686925 din 29 martie 2018, nr.5-686926 și nr.5-688517 din 27 iulie 2018 (f.d. 5-15, vol. III).

Manifestând dezacordul cu hotărârea instanței de fond, Serviciul Fiscal de Stat la 13 martie 2020, în interiorul termenului prevăzut de art. 232 alin. (1) din Codul administrativ, a depus apel solicitând casarea hotărârii din 05 martie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani și emiterea unei noi decizii de respingere a acțiunii depuse de S.C. „Senior-V” S.R.L. (f.d. 1-2, Vol.III).

Prin încheierea din 05 august 2020 a Curții de Apel Chișinău s-a declarat inadmisibil apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău (f.d.21-23, Vol.III).

La 14 iulie 2020 Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a prezentat motivarea apelului, în care a reiterat pretențiile inițiale și a solicitat admiterea acestora (f.d.27-36, Vol.III).

Iar, la 21 august 2020 Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a depus recurs, completat la 04 noiembrie 2020 împotriva încheierii din 05 august 2020 a Curții de Apel Chișinău, solicitând anularea acesteia cu restituirea cauzei în instanța de apel (f.d.49-53, 88-91, Vol.III).

Prin decizia din 14 noiembrie 2020 a Curții Supreme de Justiție, s-a admis recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău și s-a casat încheierea din 05 august 2020 a Curții de Apel Chișinău cu restituirea cauzei la Curtea de Apel Chișinău pentru rejudecare (f.d.102-105, Vol.III).

Prin decizia din 30 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău s-a respins cererea de apel depusă de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii din 05 martie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani (f.d.148-177, Vol.III).

În susținerea soluției emise, instanța de apel a reținut prevederile Codului administrativ, Codului de procedură penală și Codului fiscal, menționând că controlul la fața locului prin metoda verificării totale, care presupune concomitent verificarea documentară și faptică, a fost efectuat contrar prevederilor art.216 alin.(1) Codul fiscal.

Astfel, instanța de apel a respins argumentele invocate de Serviciul Fiscal de Stat, că la efectuarea controlului, inspectorii fiscali au analizat informațiile prezentate de alt organ de stat, și nu au verificat ei însuși corectitudinea întocmirii de către S.C. „Senior-V” S.R.L. a documentelor contabile, iar declarațiile martorilor, în cazul unui proces penal, rămân a fi doar niște declarații, putând fi combătute pe parcursul derulării urmăririi penale și procesului de judecată.

La acest capitol, instanța ierarhic inferioară a catalogat ca fiind juste concluziile instanței de fond că acțiunile organului fiscal contravin prevederilor art. 217 alin.(1) Codul fiscal, care presupune observarea directă a obiectelor, proceselor și fenomenelor, în cercetarea și analiza activității contribuabilului.

Tot aici, instanța de apel a subliniat că sarcina probațiunii în cazul de față nu a fost îndeplinită de către organul fiscal, or, declarațiile martorilor, unii dintre care nici nu mai activau în cadrul întreprinderii, în cazul unui proces penal, rămân a fi doar niște declarații, putând fi combătute pe parcursul derulării urmăririi penale și procesului de judecată.

Din aceste considerente, instanța de apel a opinat că în corespundere cu art.93, 95, 101 Cod de procedură penală, actele administrative contestate, sunt bazate, în măsură determinantă, pe depozițiile unor martori dobândite de organul de urmărire penală, depoziții care nu au fost verificate și confirmate prin sentință irevocabilă și care nu întrunesc calitatea de probă pertinentă, respectiv nu pot fi considerate legale și reținute ca dovadă ce atestă comiterea de către S.C. „Senior-V” S.R.L. a pretinselor abateri de la legislația fiscală.

Iar, o altă abordare a acestei stări de fapt și de drept, ar fi incompatibilă cu principiul legalității, prevăzut în art.21 și cu art.93 din Codul administrativ, privind sarcina probațiunii, precum sunt contrare art.11 din Codul fiscal, care statuează că toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

În concluzie, instanța de apel a notat că, contrar normelor de drept care reglementează sarcina probațiunii în contencios administrativ, apelanta nu a adus probe în susținerea pretențiilor, prin urmare instanța de fond just a aplicat normele legale relevante la circumstanțele speței, a dat apreciere completă obiectivă și sub toate aspectele probelor, iar hotărârea este legală și întemeiată, adoptată cu respectarea drepturilor și intereselor legale a participanților la proces.

La 06 iulie 2021 Serviciul Fiscal de Stat, a depus recurs, iar la 02 septembrie 2021 a prezentat motivarea recursului împotriva deciziei din 30 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău, prin care a solicitat casarea deciziei instanței de apel și a hotărârii primei instanțe, cu emiterea unei noi decizii de respingere integrală a acțiunii S.C. „Senior-V” S.R.L. (f.d.178-179, 186-193, Vol.III).

Recurentul a indicat că recursul a fost depus în termenul legal, deoarece decizia motivată a Curții de Apel Chișinău i-a fost notificată la data de 06 august 2021.

În susținerea recursului s-au indicat motivele de drept și de fapt invocate în referința depusă asupra cererii de chemare în judecată, în cererea de apel anexate la dosar, suplimentar invocându-se că decizia instanței de apel este neîntemeiată și ilegală, prin faptul că au fost încălcate și aplicate eronat normele de drept material.

Cu referire la concluzia instanței de apel, precum că Serviciul Fiscal de Stat a efectuat controlul fiscal doar în baza informațiilor prezentate de alt organ de stat și nu a verificat însuși corectitudinea întocmirii de către S.C. „Senior-V” S.R.L. a documentelor contabile, recurentul a precizat că controlul fiscal la S.C. „Senior-V” S.R.L. a fost efectuat de către Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, în baza ordonanței Procuraturii mun. Chișinău din 24 ianuarie 2018 privind dispunerea controlului fiscal în cadrul cauzei penale nr. 2017898149, pornite în temeiul bănuielii rezonabile de comitere de către factorii de decizie ai întreprinderii a infracțiunii prevăzute de art. 244 alin.(2) lit. b) Cod penal. În cadrul controlului s-a stabilit că la 15 decembrie 2017, în cadrul perchezițiilor efectuate la entitate, de către organul de urmărire penală, au fost ridicate documentele primare și registrele contabile (inclusiv recipise de ciornă în număr de 23, în care sunt înscrise salariile angajaților; file de evidență a salariilor angajaților; fișe de ciornă cu date contabile; dispozițiile de plată la salariu; certificate de retribuire a muncii; fișele scutirii personale la salarii; fișe de evidență a orelor de muncă și salariile cuvenite; dispozițiile de plată a salariilor angajaților entității; extras de ciornă cu evidențele salariale; tabele de pontaj; fișe medicale, etc.).

Astfel, documentele nominalizate conțin date privind decontările cu personalul entității, aferent retribuirii muncii calculate și achitate salariaților pentru fiecare perioada de gestiune (01 ianuarie 2015-30 noiembrie 2017).

În context, recurentul a menționat că în cadrul controlului, la contrapunerea datelor din documentele indicate supra, cu datele reflectate în contabilitatea financiară (registrul contului 531), dările de seamă privind suma venitului achitat și impozitul pe venit reținut de acesta (Forma IRV14), s-a stabilit nerefectarea în contabilitatea financiară, în mărime deplină a angajamentelor entității față de salariați privind munca prestată, pentru perioadele fiscale 01 ianuarie 2015 – 30 noiembrie 2017 și efectuarea plății remunerațiilor de numerar din casieria societății.

Astfel, în rezultatul controlului fiscal a fost recalculat fondul de retribuire a muncii pentru perioada fiscală 01 ianuarie 2015-30 noiembrie 2017, fiind constată: diminuarea impozitului pe venit din salariu cu 68558 lei; diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii cu 160564 lei, reieșind din fondul de retribuire a muncii recalculat; diminuarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală cu 239484 lei.

Făcând referire la prevederile art. 7<sup>1</sup> alin. (1), art. 128 Codul muncii și art. 2 din Legea salarizării nr. 847-XV din 14 februarie 2002, art. 8 alin. (2) lit. c)-e) și art. 88 alin. (1) din Codul fiscal, art. 20 din Legea nr. 1593-XV din 26 decembrie 2002 cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, recurentul a notat că angajatorul a avut obligația reținerii impozitului pe venit din salariu, a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, a contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii și a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală.

Astfel, recurentul a subliniat că actele de control întocmite de către organul fiscal corespund întocmai cerințelor, în ele fiind descrise clar încălcările depistate, actele normative, care au fost încălcate de către entitate, sumele obligațiilor fiscale

diminuate și neachitate la bugetul public național, fiind descrise datele din contabilitate, datele depistate în cadrul controlului și diferențele constatate.

Prin urmare, recurentul a opinat că concluzia instanței de apel precum că organul fiscal a pus la bază doar actele prezentate de către un alt organ de stat și nu a verificat corectitudinea întocmirii de către S.C. „Senior-V” S.R.L. a documentelor contabile, contravine circumstanțelor reale ale prezentei cauze și conținutului actelor de control fiscal nr. 5-686925 din 29 martie 2018 și nr. 5-686926 prelungit pe formularul nr. 5-688517 din 27 iulie 2018.

Referitor la concluzia instanței de apel precum că, actele administrative contestate, fiind bazate, în măsură determinată, pe dispozițiile unor mărturii dobândite de organul de urmărire penală, dispoziții care nu au fost verificate și confirmate prin sentință irevocabilă și care nu întrunesc calitatea de probă pertinentă, nu pot fi considerate legale și reținute ca dovadă ce atestă comiterea de către reclamant-intimat a pretinselor abateri de la legislație, Serviciul Fiscal de Stat a susținut că în conformitate cu art. 1 din Codul de procedură civilă, legislația procedurală civilă a Republicii Moldova reglementează raporturile sociale referitoare la raporturile procesuale civile ce apar la înfăptuirea justiției de către instanțele judecătorești de drept comun în cadrul judecării cauzelor în acțiuni civile, precum și a altor cauze, date în competența lor de prezentul cod și de alte legi.

Respectiv, prevederile Codului de procedură civilă nu își au aplicabilitate în cadrul efectuării controlului fiscal, iar organul fiscal nu era obligat să țină cont de prevederile articolului 123 din Codul de procedură civilă.

Totodată, recurentul a indicat că este greșită și concluzia instanței de fond precum, că organul fiscal a aplicat eronat principiul „*res judicata*”, deoarece acesta nici nu a fost aplicat. Or, la caz, la efectuarea controlului fiscal al activității economice a S.C. „Senior-V” S.R.L., organul fiscal nu a apreciat prin prisma principiului „*res judicata*” declarațiile date în cadrul urmăririi penale de către martori. Aceste declarații au fost apreciate în coroborare cu documentele prezentate de către organul de urmărire penală, de către agentul economic (contracte, registre contabile, documente primare, dări de seamă fiscale și altele), baza de date a Serviciului Fiscal de Stat.

De asemenea, faptul că declarațiile date în cadrul urmăririi penale pe cauze de evaziune fiscală, pot fi luate în considerare de către Serviciul Fiscal de Stat la efectuarea controlului fiscal și sunt considerate drept probe este indicat și în jurisprudența Curții Supreme de Justiție (decizia nr. 3ra-217/2020, cauza „Ilvi-Pac” SRL vs Serviciul Fiscal de Stat).

Cu referire la prevederile art 93 alin. (1)-(3) din Codul administrativ, art. 267 alin. (3) din Codul fiscal, recurentul a menționat că nici în cadrul controlului fiscal, nici în momentul emiterii deciziilor contestate, contribuabilul nu a prezentat organului fiscal documente, care infirmă circumstanțele stabilite în cadrul controlului fiscal.

Respectiv, prin prisma articolului 267 alin. (3) din Codul fiscal, coroborat cu articolul 93 alin. (1)-(3) din Codul administrativ, este lipsită de suport concluzia instanțelor ierarhic inferioare, precum că organul fiscal nu a exercitat sarcina probațiunii de a demonstra legalitatea actului administrativ, ce formează obiectul prezentei acțiuni de contencios administrativ. Or, S.C. „Senior-V” S.R.L. este ținut

să-și demonstreze singur faptele pe care își întemeiază pretențiile formulate față de Serviciul Fiscal de Stat și ilegalitatea deciziei organului fiscal.

Prin urmare, recurentul a notat că la caz nu sunt întrunite condițiile pentru anularea actului administrativ, or, deciziile contestate sunt întemeiate și adoptate în conformitate cu prevederile legislației în vigoare.

De asemenea, în opinia recurentului soluția instanței de fond, menținută de instanța de apel, privind anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 377 din 15 noiembrie 2018, emisă pe marginea contestației și a actelor de control fiscal nr. 5-686925, prelungit pe formularele nr. 5-686926, 5-686927, 5-686928 din 29 martie 2018 și nr. 5-688517, prelungit pe formularul nr. 5688518 din 27 iulie 2018, este neîntemeiată și contravine prevederilor legislației pertinente.

Or, prin prisma art. 10 alin.(1) și art. 15 alin. (1) Cod administrativ, actele de control fiscal și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 377 din 15 noiembrie 2018 nu constituie obiect de contestare în instanța de contencios administrativ, acestea nefiind acte administrative în sensul legii nominalizate, deoarece prin sine nu produc efecte juridice, nu încălcă niciun drept al contribuabilului și nu se încadrează în prevederile art. 17 din Codul administrativ.

Mai mult, recurentul a relevat că instanța de judecată nu poate discuta conținutul unui răspuns la contestație oferit de autoritatea fiscală unei persoane fizice și/sau juridice, deoarece contestatarul nu poate pretinde ca răspunsul la contestație (cerere prealabilă) să fie dat propriei sale formulări sau într-un anumit sens, după dorința personală, or, stabilirea răspunsului este atributul exclusiv al autorității fiscale.

La 13 septembrie 2021 în adresa S.C. „Senior-V” S.R.L. a fost expediată copia recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat, cu înștiințarea despre posibilitatea depunerii referinței.

Prin referința depusă la 12 octombrie 2021 S.C. „Senior-V” S.R.L., reprezentată de avocatul Dragoș Chetaru a solicitat respingerea recursului ca fiind inadmisibil.

Prin Legea nr. 116 din 19 iulie 2018 a fost adoptat Codul administrativ al Republicii Moldova.

În conformitate cu art. 257 alin. (1) din Codul administrativ, prezentul cod intră în vigoare la 01 aprilie 2019.

Iar, conform art. 258 alin. (3) din Codul administrativ, procedurile de contencios administrativ inițiate până la intrarea în vigoare a prezentului cod se vor examina în continuare, după intrarea în vigoare a prezentului cod, conform prevederilor prezentului cod. Prin derogare, admisibilitatea unei astfel de acțiuni în contenciosul administrativ se va face conform prevederilor în vigoare până la intrarea în vigoare a prezentului cod. Prevederile prezentului alineat se vor aplica corespunzător pentru procedurile de apel, de recurs și de contestare cu recurs a încheierilor judecătorești.

Din sensul normei de drept enunțate urmează că, legiuitorul a optat pentru principiul aplicării imediate a noilor reglementări procedurale.

În conformitate cu art. 244 alin.(1) Cod administrativ, hotărârile curții de apel ca instanța de fond, precum și deciziile instanței de apel pot fi contestate cu recurs.

Iar, conform art. 245 alin. (1) și (2) Cod administrativ, recursul se depune la instanța de apel în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel, dacă legea nu stabilește un termen mai mic. Motivarea recursului se prezintă Curții Supreme de Justiție în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel. Dacă se depune împreună cu cererea de recurs, motivarea recursului se depune la instanța de apel.

Curtea de Apel Chișinău a pronunțat decizia contestată la 30 iunie 2021, iar recurentul a recepționat-o la 06 august 2021, fapt confirmat prin avizul de recepție a scrisorii recomandate (f.d.184, Vol.III).

Astfel, recursul depus la 06 iulie 2021 și motivarea recursului prezentată la 02 septembrie 2021, este în termen.

Prin încheierea din 13 octombrie 2021 a Curții Supreme de Justiție, recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat a fost numit pentru examinare în complet de 5 judecători.

Conform art. 247 Cod administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează și soluționează recursul fără ședință de judecată. Dacă consideră necesar, Curtea Supremă de Justiție poate decide citarea participanților la proces.

În speță, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție nu a considerat oportun de a cita participanții la proces pentru a se pronunța cu privire la problemele invocate în recurs, deoarece criticele recurentului, au fost expuse cu suficientă claritate.

Studiind materialele dosarului, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră necesar de a casa decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe cu emiterea unei noi decizii de respingere integrală a cererii de chemare în judecată depusă de S.C. „Senior-V” S.R.L., din următoarele motive.

În motivarea concluziei enunțate se rețin următoarele argumente.

Instanța de recurs remarcă că conform art. 257 alin. (1) din Codul administrativ, prezentul cod intră în vigoare la 01 aprilie 2019.

Conform art. 248 alin. (1) lit. c) Cod administrativ, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție casează integral decizia instanței de apel și emite o nouă decizie.

Totodată, 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 sînt legate nici de expunerile participanților, nici de cererile lor de reclamare a probelor.

Conform art. 194 alin. (2) Cod administrativ, în procedura de examinare a cererilor de recurs, hotărârile și deciziile contestate se examinează din oficiu în privința existenței greșelilor procedurale și aplicării corecte a dreptului material.

La rîndul său, aplicabile litigiului sunt și prevederile art. 244 alin. (2) în coroborare cu art. 231 alin. (2) Cod administrativ, conform cărora pentru procedura de recurs se aplică corespunzător prevederile cap.III din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva. Pentru procedura în apel se aplică corespunzător prevederile cap. II din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva.

La acest capitol, Colegiul reține și prevederile art. 219 alin. (1)-(3) Cod administrativ, potrivit cărora instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți.

Instanța de judecată depune eforturi pentru înlăturarea greșelilor de formă, explicarea cererilor neclare, depunerea corectă a cererilor, completarea datelor incomplete și pentru depunerea tuturor declarațiilor necesare constatării și aprecierii stării de fapt. Instanța de judecată indică asupra aspectelor de fapt și de drept ale litigiului care nu au fost discutate de participanții la proces.

Articolul 224 alin. (1) lit. f) Cod administrativ prevede, că examinând acțiunea în contencios administrativ în fond, instanța de judecată adoptă hotărâre prin care respinge acțiunea ca fiind neîntemeiată, dacă nu sunt îndeplinite condițiile de adoptare a unei hotărâri prevăzute la lit. a)-e).

Din materialele cauzei rezultă că în perioada 15 martie 2018-29 martie 2018, în incinta Ministerului Afacerilor Interne și la adresa secției de producere (mun. XXXXXX, str. XXXXXX), Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, în baza deciziei privind inițierea controlului nr. 15540/14 din 14 martie 2018, a efectuat la S.C. „Senior-V” S.R.L. control fiscal la fața locului, prin metoda verificării totale pentru perioadele 01 ianuarie 2017 până la 31 ianuarie 2018, inclusiv la impozitul pe venit reținut din salariu și sursa de plată, taxe și alte plăți obligatorii pentru perioadele 01 ianuarie 2015 – 31 ianuarie 2018; taxa pe valoare adăugată pentru perioadele fiscale 01 septembrie 2017 – 31 ianuarie 2018; impozitul pe venit provenit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele 2014-2016, în urma căruia la 29 martie 2018 a emis actul de control nr.5-686925, prelungit pe formularele nr. 5-686926, nr. 5-686927 și nr.5-686928, în care a stabilit: neinformarea Serviciului Fiscal, despre sistarea activității subdiviziunii sale amplasate în or. XXXXXX str. XXXXXX; diminuarea impozitului pe venit reținut din salariu în sumă totală de 253616 lei; inclusiv 76883 lei pentru perioada 2015 (6833,19 lei -L/01/2015, 6673,7 lei - L/02/2015, 7315,17 lei -L/03/2015, 8956,45 lei - L/04/2015, 4755,87 lei - L/05/2015, 4991,52 lei - L/06/2015, 4709,59 lei -L/07/2015, 5919,54 lei -L/08/2015, 5480,3 lei -L/09/2015, 5385,17 lei -L/10/2015, 6999,73 lei - L/11/2015, 7862,47 lei – L/12/2015), 106486 lei pentru perioada 2016 (6008,73 lei-L/01/2016, 8395,42 lei - L/02/2016, 11300,24 lei -L/03/2016, 9818,9 lei - L/04/2016, 8072,71 lei -L/04/2016, 7541,06 lei - L/06/2016, 8314,33 lei -L/07/2016, 8673,11 lei - L/08/2016, 8883,18 lei -L/09/2016, 8998,68 lei -L/10/2016, 11644,07 lei - L/11/2016, 8835,12 lei - L/12/2016), 70248 lei pentru perioada 2017 (6624,32 lei-L/01/2017, 7305,58 lei - L/02/2017, 9595,19 lei -L/03/2017, 5181,66 lei -L/04/2017, 6834,36 lei - L/04/2017, 4131,78 lei - L/06/2017, 8698,21 lei -L/07/2017, 5706,42 lei -L/08/2017, 4929,24 lei -L/09/2017, 6528,06 lei - L/10/2017, 4712,77 lei -L/11/2017); majorarea impozitului pe venit reținut din salariu cu 1690 de lei pentru perioada L/12/2017; neachitarea impozitului pe venit reținut din salariu pentru perioadele L/01/2015-L/11/2017; prezentarea cu informație neautentică a dărilor de seama privind suma venitului achitat și impozitul pe venit reținut din acesta (Forma IRV14) pentru perioadele 01 ianuarie 2015 – 31 decembrie 2017, prin reflectarea incorectă a sumei venitului îndreptat spre achitare (codul sursei de venit - salariu) și impozitul pe venit reținut; prezentarea cu

informație neautentică a Notelor de informare privind salariul și alte plăți efectuate de către patron în folosul angajaților, precum și plățile achitate rezidenților din alte surse de venit decât salariul și impozitul pe venit reținut din aceste plăți (Forma IALS14) pentru perioadele 2015 - 2017, fapte care au generat obligații suplimentare la buget; diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător în sumă de 74970 de lei pentru perioada 2014; neachitarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioada 2014; prezentarea cu informație neautentică a declarației cu privire la impozitul pe venit (Forma VEN12) pentru perioada 2014; diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii în sumă totală de 615495 lei, inclusiv 193981 lei pentru perioada 2015 (17175 lei-L/01/2015, 16999,94 lei- L/02/2015, 18695,29 lei- L/03/2015, 17255,92 lei-L/04/2015, 15599,95 lei-L/05/2015, 14040,36 lei-L/06/2015, 13592,56 lei-L/07/2015, 14768,86 lei- L/08/2015, 12891,73 lei-L/09/2015, 15929,04 lei- L/10/2015, 17506,36 lei-L/11/2015, 19525,44 lei-L/12/2015), 260970 de lei pentru perioada 2016 (14625,93 lei-L/01/2016, 21184 lei-L/02/2016, 26150,64 lei-L/03/2016, 24412,54 lei-L/04/2016, 21160,43 lei-L/05/2016, 20026,18 lei-L/06/2016, 21546,61 lei-L/07/2016, 22294,87 lei-L/08/2016, 22679,61 lei-L/09/2016, 22243,5 lei-L/10/2016, 25039 lei-L/11/2016, 19606,25 lei-L/12/2016), 160545 lei pentru perioada 2017 (15727,23 lei-L/01/2017, 27977,45 lei-L/02/2017, 21703 lei-L/03/2017, 14776 lei-L/04/2017, 15329,57 lei-L/05/2017, 12060,6 lei-L/06/2017, 12801,8 lei-L/07/2017, 12736,87 lei-L/08/2017, 11817 lei-L/09/2017, 14737,3 lei-L/10/2017, 10877,7 lei-L/11/2017); diminuarea contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii în sumă totală de 160564 lei, inclusiv 50604 lei pentru perioada 2015 (4480,45 lei-L/01/2015, 4434,76 lei L/02/2015, 4877 lei- L/03/2015, 4501,54 lei-L/04/2015, 4069,55 lei-L/05/2015, 3662,7 lei-L/06/2015, 3545,88 lei-L/07/2015, 3852,74 lei- L/08/2015, 3363 lei-L/09/2015, 4155,4 lei-L/10/2015, 4566,87 lei-L/11/2015, 5093,59 lei-L/12/2015), 68079 pentru perioada 2016 (3815,46 lei-L/01/2016, 5526,26 lei-L/02/2016, 6821,9 lei-L/03/2016, 6368,49 lei-L/04/2016, 5520,11 lei-L/05/2016, 5224,22 lei-L/06/2016, 5620,85 lei-L/07/2016, 5816 lei-L/08/2016, 5916,4 lei-L/09/2016, 5802,6 lei-L/10/2016, 6531,9 lei-L/11/2016, 5114,6 lei-L/12/2016), 41881 lei pentru perioada 2017 (4102,75 lei-L/01/2017, 4689,76 lei-L/02/2017, 5661,67 lei-L/03/2017, 3854,62 lei-L/04/2017, 3999 lei-L/05/2017, 3146,24 lei-L/06/2017, 3339,6 lei-L/07/2017, 3322,66 lei-L/08/2017, 3082,69 lei-L/09/2017, 3844,53 lei-L/10/2017, 2837,67 lei-L/11/2017); neachitarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele L/01/2015 - L/11/2017; diminuarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală în sumă totală de 239484 lei, inclusiv: 72392 lei pentru perioada 2015 (18390 de lei-T/1/2015, 17144 lei-T/2/2015, 16134 lei -T/3/2015, 20724 lei-T/4/2015), 102118 lei pentru perioada 2016 (24245 lei-T/1/2016, 25669 lei-T/2/2016, 26030 de lei - T/3/2016, 26174 lei-T/4/2016), 64974 lei pentru perioada 2017 (21618 lei-T/1/2016, 16500 de lei-T/2/2017, 14084 lei -T/3/2017, 12772 lei-T/4/2017); neachitarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru perioadele T/1/2015- T/4/2017 (f.d.10-29, Vol.I).

La 17 aprilie 2018 S.C. „Senior-V” S.R.L. a depus dezacordul asupra actului de control nr.5-686925, prelungit pe formularele nr. 5-686926, nr. 5-686927 și nr.5-686928 din 29 martie 2018 (f.d.30-32, Vol.I).

La 04 mai 2018, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 120/765 asupra cazului de încălcare a legislației de către S.C. „Senior-V” S.R.L., prin care a încasat la buget sumele impozitelor și taxelor, calculate în rezultatul controlului: 74970 de lei, impozit pe venit provenit din activitatea de întreprinzător pentru perioada 2014, 251926 lei, impozit pe venit reținut din salariu pentru perioadele L/01/ 2015 - L/11/ 2015, 615495 lei, contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele L/1/2015 - L/11/2015, 160564 lei, contribuții individuale de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele L/1/2015-L/11/2015, 239484 lei, prime de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru perioadele T/1/2015-T/4/2017. A încasat la buget majorare de întârziere calculată în rezultatul controlului, conform prevederilor art. 228 alin.(2) al Codului fiscal (anexa nr.1), 37320 de lei, pentru neachitarea impozitului pe venit provenit din activitatea de întreprinzător pentru perioada 2014, 74938 lei, pentru neachitarea impozitului pe venit reținut din salariu pentru perioadele L/01/2015-L/11/2015. A încasat la buget majorare de întârziere calculate în rezultatul controlului conform prevederilor art.10 alin. (2) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014 nr.329 din 23 decembrie 2013, art.10 alin.(2) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2015 nr.73 din 12 aprilie 2015, art.12 alin. (2) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2016 nr.156 din 01 iulie 2015, art.10 alin.(2) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2017 nr.286 din 16 decembrie 2016, art.9 alin.(3) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2018 nr.281 din 15 decembrie 2017 (anexa nr.1) 402403 lei, pentru neachitarea în termen a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele L/01/2015-L/11/2017, 104974 lei, pentru neachitarea în termen a contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele L/01/2015-L/11/2017. A încasat la buget majorare de întârziere calculată în rezultatul controlului conform prevederilor art.30 din Legea Republica Moldova „Cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorii de asistență medicală" nr.1593-XV din 26 decembrie 2002, în sumă de 146222 lei, pentru neachitarea în termen a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru perioadele T/1/2015-T/4/2017. A aplicat pentru încălcările legislației 22491 lei, amendă pentru diminuarea impozitului pe venit provenit din activitatea de întreprinzător pentru perioada 2014, conform prevederilor art.261 alin.(4) din Codul fiscal (74970 lei x 30 %); 76085 lei, amendă pentru diminuarea impozitului pe venit reținut din salariu pentru perioadele L/01/2015-L/11/2015, conform prevederilor art.261 alin.(4) din Codul fiscal (253616 lei x 30 %); 7000 de lei, amendă pentru prezentarea cu informație neautentică a declarației cu privire la impozitul pe venit (Forma VEN12) pentru perioada 2014, dărilor de seama privind suma venitului achitat și impozitul pe venit reținut din acesta (Forma IRV14) pentru perioadele 01 ianuarie 2015 – 31 decembrie 2017, notelor de informare privind salariul și alte plăți efectuate de către patron în folosul angajaților, precum și plățile achitate rezidenților din alte surse de venit decât salariul și impozitul pe venit reținut din aceste plăți (Forma IALS14) pentru perioadele 2015 - 2017, conform prevederilor art.261

alin.(6) din Codul fiscal; 4000 de lei, amendă pentru neprezentarea informației despre sistarea activității subdiviziunii sale, conform prevederilor art.255 din Codul fiscal; 239484 lei, conform prevederilor art.29 din Legea Republica Moldova „Cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorii de asistență medicală” nr.1593-XV din 26 decembrie 2002, pentru diminuarea primelor de asigurare obligatorii de asistență medicală pentru perioadele T/1/2015-T/4/2017 și 1485458 lei, amendă conform prevederilor art.10 alin.(5) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014 nr.329 din 23 decembrie 2013; art.10 alin.(7) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2015 nr.73 din 12 aprilie 2015; art.12 alin.(7) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2016 nr.156 din 01 iulie 2015; art.12 alin.(7) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2017 nr.286 din 16 decembrie 2016 pentru diminuarea fondului de salarizare și a altor recompense la care urmau să fie calculate contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și contribuții individuale de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele L/01/2015-L/11/2017 (52870 de lei (52870 lei (L/01/2015-L/03/2015) x 100 %) + 282222 lei (141111 lei (L/04/2015-L/12/2015) x 200 %) + 521940 de lei (260970 de lei (L/01/2016-L/12/2016) x 200 %) + 321090 de lei (160545 lei (L/01/2017-L/11/2017) x 200 %) + 13792 lei (13792 lei (L/01/2015-L/03/2015) x 100 %) + 73624 lei (36812 lei (L/04/2015-L/12/2015) x 200 %) + 136158 lei (68079 lei (L/01/2016-L/12/2016) x 200 %) + 83762 lei (41881 lei (L/01/2017-L/11/2017) x 200 %)) (f.d.33-42, Vol.I).

La 29 mai 2018 S.C. „Senior-V” S.R.L. a depus la Serviciul Fiscal de Stat contestație împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 120/765 asupra cazului de încălcare a legislației de către S.C. „Senior-V” S.R.L. din 04 mai 2018, prin care a solicitat anularea acesteia (f.d. 43-48, Vol.I).

Prin decizia nr. 200 din 21 iunie 2018, Serviciul Fiscal de Stat a suspendat executarea deciziei nr. 120/765 din 04 mai 2018 și a dispus efectuarea unui control fiscal repetat la S.C. „Senior-V” S.R.L. (f.d.49-52, Vol.I).

Astfel, în perioada 09 iulie 2018 – 27 iulie 2018, în incinta Ministerului Afacerilor Interne, Direcției generale administrare fiscală mun. Chișinău și la adresa secției de producere (mun. XXXXXX, str. XXXXXX), Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, în baza deciziei privind inițierea controlului nr. DICF-25102/05 din 05 iulie 2018, a efectuat la S.C. „Senior-V” S.R.L. control fiscal repetat privind corectitudinea calculării și transferării la buget a impozitelor și taxelor pentru perioadele de activitate 01 ianuarie 2014 — 31 ianuarie 2018, dispus în baza deciziei nr.200 din 21 iunie 2018 pe marginea contestației împotriva deciziei nr.120/765 din 04 mai 2018, emisă de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, în urma căruia la 27 iulie 2018 a emis actul de control nr.5-688517, prelungit pe actul de control nr. 5-688518, în care a stabilit următoarele divergențe, comparativ cu rezultatele controlului fiscal precedent, și anume: majorarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător în sumă totală de 205079 lei, inclusiv: 110692 lei pentru perioada anului 2015, 94387 lei pentru perioada 2016; neconfirmarea diminuării impozitului pe venit provenit din activitatea de întreprinzător pentru perioada 2014 în sumă de 74970 de lei; micșorarea pierderilor fiscale cu 151134 lei pentru perioada 2015, care vor constitui 151134 lei; cu 660118 lei pentru perioada 2016, care vor

constitui 660118 lei; majorarea sumei TVA destinată trecerii în cont pentru perioada ulterioară cu 143 lei, care va constitui 1269274 lei la situația din 01 februarie 2018; prezentarea cu informație neautentică a declarației privind TVA pentru perioada L/12/2017, fapt ce nu a generat obligații suplimentare la buget (f.d.53-61, Vol.I).

La 10 august 2018 S.C. „Senior-V” S.R.L. a depus dezacord asupra actului de control nr.5-688517, prelungit pe actul de control nr. 5-688518 din 27 iulie 2018 (f.d.62-65, Vol.I).

Iar, la 21 septembrie 2018, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 120/1674 asupra cazului de încălcare a legislației de către S.C. „Senior-V” S.R.L., prin care a modificat și completat decizia nr. 120/765 din 04 mai 2018, prin micșorarea cu 205079 lei a impozitului pe venit din activitate, cu 183368 lei a impozitului pe venit din salariu și majorării de întârziere cu 79731 lei, prin micșorarea sumei TVA destinată trecerii în cont cu 143 lei, cât și prin majorarea pierderilor fiscale în sumă totală de 811252 lei (f.d.67-70, Vol.I).

S.C. „Senior-V” S.R.L. a depus contestație împotriva deciziei nominalizate, iar în rezultatul examinării acesteia, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr.377 din 15 noiembrie 2018, prin care a respins contestația contribuabilului și a menținut decizia nr. 120/1674 din 21 septembrie 2018 asupra cazului de încălcare a legislației de către S.C. „Senior-V” S.R.L. (f.d.165, Vol.I).

Prin încheierea din 31 mai 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, s-au conexas pentru examinare într-un singur proces, cauza nr. 3-470/2018 la cererea de chemare în judecată depusă de S.C. „Senior-V” S.R.L. împotriva Serviciului Fiscal de Stat, cu privire la anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr.120/765 din 04 mai 2018 și nr.120/1674 din 21 septembrie 2018 asupra cazurilor de încălcare a legislației comise de S.C. „Senior-V” S.R.L., cu cauza nr. 3-1924/19 la cererea de chemare în judecată depusă de S.C. „Senior-V” S.R.L. împotriva Serviciului Fiscal de Stat, privind anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr.120/765 din 04 mai 2018, nr.120/1674 din 21 septembrie 2018 asupra cazurilor de încălcare a legislației comise de S.C. „Senior-V” S.R.L., nr.377 din 15 noiembrie 2018 pe marginea contestației împotriva deciziei nr.120/1674 din 21 septembrie 2018, emise de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău și a actelor de control nr.5-686925, nr.5- 686926 din 29 martie 2018, nr.5-688517 din 27 iulie 2018 (f.d.186-188, Vol.II).

Fiind investită cu judecarea cauzei în fond, prima instanță a ajuns la concluzia temeiniciei acțiunii reclamantei S.C. „Senior-V” S.R.L. pe care a admis-o integral (f.d.5-15, Vol.III).

Examinând cauza în ordine de apel, Curtea de Apel Chișinău, prin decizia din 30 iunie 2021 a respins cererea de apel depusă de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii din 05 martie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani (f.d.148-177, Vol.III).

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție analizând materialele dosarului în coraport cu normele juridice ce guvernează raportul juridic litigios, conchide că concluziile instanței de apel și ale primei instanțe expuse în hotărârile judecătorești sunt în contradicție cu materialele cauzei și nu au fost constatate și elucidate pe deplin circumstanțele care au

importanță pentru soluționarea cauzei în fond.

Aspectele menționate conduc la concluzia că procedura desfășurată în instanța de apel și prima instanță nu corespunde exigențelor art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, iar modalitatea în care a fost examinată cauza în fond și în ordine de apel nu poate echivala cu soluționarea efectivă a cauzei, astfel, fiind impusă casarea deciziei instanței de apel și a hotărârii primei instanțe și emiterea unei decizii noi de respingere ca neîntemeiată a cererii de chemare în judecată a reclamantei S.C. „Senior-V” S.R.L.

Instanța de recurs consideră necesar de a reitera că Codul administrativ consacră principiul general după care orice hotărâre judecătorească trebuie să fie motivată și să reprezinte premisa pentru soluția din dispozitiv. Această dispoziție este edictată atât în interesul unei bune administrări a justiției și încrederii ce trebuie să inspire justițiabililor, cât și pentru a se da instanțelor superioare posibilitatea de a controla judecata primelor instanțe.

Întru satisfacerea acestui principiu, judecătorii fondului sunt datori să arate motivele de fapt și de drept care au format convingerea lor, să enunțe cele constatate și dovezile care au determinat-o.

În acest sens legiuitorul a investit apelul cu efect devolutiv, care presupune că instanța de apel rejudecă în fapt și în drept, ceea ce apelantul a înțeles să atace din hotărârea primei instanțe, precum și efectuează o nouă examinare în fond.

Astfel, instanța de apel avea obligația de a examina în tot apelul și de a răspunde la toate întrebările ridicate în fața instanței, atât ca instanță de apel, cât și ca instanță investită să judece cauza în fond. Or, aceasta este obligată să se pronunțe asupra tuturor motivelor invocate în apel, cât și în acțiune. Este inadmisibil ca un motiv de apel să fie refuzat pentru discuție pentru motive formale, sau să fie omis de către instanța de apel. Instanța de apel trebuia să cerceteze și să se pronunțe asupra tuturor motivelor invocate, iar în caz de nerespectare a acestor reguli, decizia instanței de apel se consideră neîntemeiată și pasibilă casării de către instanța de recurs.

Implicit din circumstanțele cauzei și în special, din cererea de chemare în judecată rezultă, că reclamanta S.C. „Senior-V” S.R.L. a solicitat anularea deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr.120/765 din 04 mai 2018, nr.120/1674 din 21 septembrie 2018 asupra cazurilor de încălcare a legislației comise de S.C. „Senior-V” S.R.L., nr.377 din 15 noiembrie 2018 pe marginea contestației împotriva deciziei nr.120/1674 din 21 septembrie 2018, emise de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău și a actelor de control nr.5-686925, nr.5- 686926 din 29 martie 2018, nr.5-688517 din 27 iulie 2018.

La rândul său, instanța de apel, prin soluția pronunțată a interpretat eronat normele de drept material, nu a luat în considerare și nu a soluționat complet situația de fapt sub toate aspectele, adică nu a dat un răspuns cert bazat pe legea ce guvernează litigiul dedus judecății referitor la faptul, dacă actele administrative contestate, au fost adoptate cu respectarea tuturor rigorilor impuse de lege.

Or, în motivarea deciziei din 30 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău s-a invocat doar faptul că actul administrativ contestat este neîntemeiat, fiind emis contrar prevederilor legii.

Astfel, Colegiul reține că pentru justa soluționare a speței, urmează să stabilească, dacă actele administrative contestate au a fost emise de către autoritatea

competență cu aplicarea cadrului legal în domeniul fiscal, în vigoare în Republica Moldova, deși reclamanta a motivat ilegalitatea acestora, prin faptul că acestea au fost emise de către Serviciul Fiscal de Stat, contrar normelor legale și conține grave vicii de fapt și de drept.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție precizează că următoarele elemente ale cazului, analizate în ansamblu, conduc la consolidarea unei convingeri certe privind legalitatea actelor administrative emise de Serviciul Fiscal de Stat și netemeinicia acțiunii înaintate de reclamanta S.C. „Senior-V” S.R.L.

Instanța de recurs notează că reclamanta S.C. „Senior-V” S.R.L. a depus cererile de chemare în judecată, conexe prin încheierea din 31 mai 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani la data de 25 octombrie 2018 și respectiv 11 decembrie 2018.

Prin urmare, la caz, sunt aplicabile dispozițiile Legii contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000 (în vigoare până la 01 aprilie 2019).

Astfel, conform art. 1 alin.(2) al Legii contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000 (în vigoare la data depunerii acțiunii), 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.

Potrivit art. 2 al aceleiași Legi, în sensul prezentei legi, termenii de mai jos au următoarele semnificații: *act administrativ* - 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. Actului administrativ, în sensul prezentei legi, este asimilat contractul administrativ, precum și nesoluționarea în termenul legal a unei cereri.

Articolul 3 alin. (1) și (2) al Legii nominalizate stipulează că, obiect al acțiunii în contenciosul administrativ îl constituie actele administrative, cu caracter normativ și individual, prin care este vătămat un drept recunoscut de lege al unei persoane, inclusiv al unui terț, emise de: autoritățile publice și autoritățile asimilate acestora în sensul prezentei legi; subdiviziunile autorităților publice; funcționarii din structurile specificate la lit.a) și b).

Obiect al acțiunii în contenciosul administrativ poate fi și nesoluționarea în termenul legal a unei cereri referitoare la un drept recunoscut de lege.

Conform art. 14 alin.(1) al Legii contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000 (în vigoare până la 01 aprilie 2019), persoana care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, printr-un act administrativ va solicita, printr-o cerere prealabilă, autorității publice emitente, în termen de 30 de zile de la data comunicării actului, revocarea, în tot sau în parte, a acestuia, în cazul în care legea nu dispune altfel.

În conformitate cu art. 16 alin.(1) al Legii menționate, persoana care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, printr-un act administrativ și nu este mulțumită de răspunsul primit la cererea prealabilă sau nu a

primit nici un răspuns în termenul prevăzut de lege, este în drept să sesizeze instanța de contencios administrativ competentă pentru anularea, în tot sau în parte a actului respectiv și repararea pagubei cauzate.

Conform art. 26 alin. (1) al aceleiași Legi, actul administrativ contestat poate fi anulat, în tot sau în parte, în cazul în care: este ilegal în fond ca fiind emis contrar prevederilor legii; este ilegal ca fiind emis cu încălcarea competenței; este ilegal ca fiind emis cu încălcarea procedurii stabilite.

Totodată, conform art. 1 alin.(1) - (3) Cod fiscal, prin prezentul cod se stabilesc principiile generale ale impozitării în Republica Moldova, statutul juridic al contribuabililor, al Serviciului Fiscal de Stat și al altor participanți la relațiile reglementate de legislația fiscală, principiile de determinare a obiectului impunerii, principiile evidenței veniturilor și cheltuielilor deduse, modul și condițiile de tragere la răspundere pentru încălcarea legislației fiscale, precum și modul de contestare a acțiunilor Serviciului Fiscal de Stat și ale persoanelor cu funcții de răspundere ale acestora.

Prezentul cod reglementează relațiile ce țin de executarea obligațiilor fiscale în ce privește impozitele și taxele de stat, stabilind, de asemenea, principiile generale de determinare și percepere a impozitelor și taxelor locale.

Noțiunile și prevederile prezentului cod se aplică în exclusivitate în limitele relațiilor fiscale și ale altor relații legate de acestea.

Articolul 3 alin.(4) Cod fiscal stipulează că, impozitarea se efectuează în baza prezentului cod și a altor acte normative adoptate în conformitate cu acesta, publicate în mod oficial, și care sînt în vigoare pe perioada stabilită pentru achitarea impozitelor și taxelor.

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

În corespundere cu art. 24 alin. (1) Cod fiscal, se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.

Conform art. 83 alin. (4) lit. a)-b) Cod fiscal, declarația cu privire la impozitul pe venit se completează în modul și forma stabilite de Ministerul Finanțelor. Cu excepția cazurilor prevăzute la alin.(5)–(10), declarația cu privire la impozitul pe venit se prezintă Serviciului Fiscal de Stat nu mai tîrziu de: data de 25 a lunii a treia după finele perioadei fiscale de gestiune – în cazul persoanelor juridice, formelor organizatorice rezidenți cu statut de persoană fizică, potrivit legislației,

reprezentanțelor permanente ale nerezidentului în Republica Moldova; data de 30 aprilie a anului următor anului fiscal de gestiune – în cazul persoanelor fizice (cetățeni ai Republicii Moldova, cetățeni străini și apatrizi, inclusiv membri ai societăților și acționari ai fondurilor de investiții).

Iar, conform art. 87 alin. (1) Cod fiscal, contribuabilul care, conform art.83, este obligat să prezinte declarația cu privire la impozitul pe venit (fără cererea suplimentară din partea Serviciului Fiscal de Stat) achită impozitul pe venit nu mai târziu de termenul stabilit pentru prezentarea declarației (fără a ține cont de prelungirea termenului).

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

În conformitate cu art. 92 alin.(2) și (3) Cod fiscal, dările de seamă privind impozitul pe venit, privind primele de asigurare obligatorie de asistență medicală reținute și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii calculate se prezintă de către plătitorii veniturilor Serviciului Fiscal de Stat pînă la data de 25 a lunii următoare lunii în care au fost efectuate plățile, cu excepția dării de seamă indicate la alin.(3), pentru care este prevăzut alt termen de prezentare.

Persoanele care sînt obligate să rețină impozitul în conformitate cu art.69<sup>18</sup> și art.88–91, cu excepția impozitului reținut pentru câștigurile de la loterii și/sau pariuri sportive în partea în care valoarea fiecărui câștig nu depășește scutirea personală stabilită la art.33 alin.(1), vor prezenta Serviciului Fiscal de Stat, pînă la data de 25 a lunii următoare încheierii anului fiscal, o dare de seamă, în care vor indica numele și prenumele (denumirea), adresa și codul fiscal al persoanei fizice sau juridice în folosul căreia au fost efectuate plățile, precum și suma totală a plății și a impozitului pe venit reținut. Această dare de seamă va include și datele despre persoanele și/sau veniturile scutite de impozitare prealabilă conform art.90, precum și sumele veniturilor achitate în folosul lor. În cazul în care, pe parcursul perioadei fiscale, persoanele care sînt obligate să rețină la sursă impozitul se lichidează sau se reorganizează prin dezmembrare, acestea urmează să prezinte darea de seamă menționată în termen de 15 zile de la data aprobării bilanțului de lichidare/ repartitie a întreprinderii în proces de lichidare sau reorganizare.

Conform art.102 alin. (1) Cod fiscal, în cazul achitării T.V.A. la buget, subiecților impozabili, înregistrați în calitate de plătitori ai T.V.A., li se permite deducerea sumei T.V.A., achitată sau care urmează a fi achitată furnizorilor plătitori ai T.V.A., pe valorile materiale, serviciile procurate (inclusiv transmise în cadrul realizării contractului de comision) pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător. Se permite deducerea sumei T.V.A. la mărfurile importate, procurate de către subiecții impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător numai în cazul achitării T.V.A. la buget pentru mărfurile, serviciile menționate în conformitate cu art.115. Pentru serviciile importate, procurate de către subiecții impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător, deducerea sumei T.V.A. se permite pentru sumele T.V.A. achitate sau care urmează a fi achitate la buget.

Iar, în conformitate cu art. 115 alin. (1) Cod fiscal, fiecare subiect impozabil, specificat la art.94 lit.a), c), e) și/sau lit.f), este obligat să prezinte declarația privind T.V.A. pentru fiecare perioadă fiscală. Declarația se întocmește pe un formular oficial, care este prezentat la Serviciul Fiscal de Stat nu mai târziu de data de 25 a lunii care urmează după încheierea perioadei fiscale.

Conform art. 129 pct. 11) Cod fiscal, în scopul exercitării administrării fiscale, se definesc următoarele noțiuni: control fiscal – verificare a corectitudinii cu care contribuabilul execută obligația fiscală și alte obligații prevăzute de legislația fiscală și alte acte normative, inclusiv verificare a altor persoane sub aspectul legăturii lor cu activitatea contribuabilului prin metode, forme și operațiuni prevăzute de prezentul cod.

În conformitate cu art. 133 alin.(2), pct.6), 14) și 14<sup>1</sup>) Cod fiscal, în realizarea funcțiilor sale, Serviciul Fiscal de Stat are următoarele atribuții în domeniul administrării fiscale: gestionează Registrul fiscal de stat și dosarul contribuabilului, de asemenea efectuează înregistrarea unor categorii de contribuabili; efectuează controlul fiscal, examinează cazurile de încălcare fiscală, aplică sancțiuni fiscale și emite acte administrative în scopul aplicării prezentului cod; efectuează controlul asupra calculării corecte și a virării în termen a contribuțiilor la bugetul asigurărilor sociale de stat și a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și aplică sancțiuni pentru încălcarea prevederilor legale referitoare la calcularea acestora.

Potrivit dispozițiilor art. 134 alin. (1), pct.1), 6) și 12) Cod fiscal, Serviciul Fiscal de Stat și funcționarii fiscali, în cadrul acțiunilor de exercitare a funcției, au următoarele drepturi: să efectueze controale asupra modului în care contribuabilii, serviciile de colectare a impozitelor și taxelor locale, alte persoane respectă legislația fiscală; să controleze autenticitatea datelor din documentele de evidență și din dările de seamă fiscale ale contribuabilului; să utilizeze metode și surse directe și indirecte la estimarea obiectelor impozabile și la calcularea impozitelor și taxelor.

În conformitate cu art. 161 alin.(8) Cod fiscal, la adoptarea deciziei despre schimbarea sediului și/sau despre constituirea subdiviziunii, contribuabilul, în termen de 60 de zile de la data dobândirii dreptului de proprietate (posesie, locațiune), informează Serviciul Fiscal de Stat despre schimbarea sediului său și/sau prezintă informațiile inițiale, iar ulterior informează despre modificările cu privire la sediul subdiviziunii sale, precum și despre sistarea temporară a activității subdiviziunii.

Conform art. 182 alin.(2) Cod fiscal, obligația de a reține sau percepe impozite, taxe, majorări de întârziere (penalități) și/sau amenzi rămâne a fi a contribuabilului a cărei persoană cu funcție de răspundere este obligată să le rețină sau să le perceapă de la o altă persoană și să le transfere pînă cînd impozitele, taxele, majorările de întârziere (penalitățile) și/sau amenzile vor fi declarate sau trebuiau să fie declarate de persoana de la care trebuia să fie reținute sau percepute ori pînă la stingerea lor totală în celelalte cazuri.

Iar, în corespundere cu art. 214 alin.(1), (2), (3), (5), (6), (7) și (8) Cod fiscal, controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislația fiscală într-o anumită perioadă sau în cîteva perioade fiscale.

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.

Procedura controlului fiscal constă într-un ansamblu de metode și operațiuni de organizare și desfășurare a controlului, precum și de valorificare a rezultatelor lui. Controlul fiscal la fața locului și/sau la oficiul organului, prevăzut la alin.(2), poate fi organizat și efectuat prin următoarele metode și operațiuni: verificarea faptică, verificarea documentară, verificarea totală, verificarea parțială, verificarea tematică, verificarea operativă, verificarea prin contrapunere. Metodele și operațiunile concrete utilizate la organizarea și exercitarea controlului fiscal sînt determinate, în baza prezentului cod, în instrucțiunile cu caracter intern ale Serviciului Fiscal de Stat.

În cadrul controlului fiscal la fața locului și/sau la oficiu, organele specificate la alin.(2) sînt în drept să solicite de la alte persoane orice informații și documente privind relațiile lor cu contribuabilul respectiv.

Organele cu atribuții de administrare fiscală pot efectua controlul fiscal repetat în cazul în care rezultatele controlului fiscal exercitat anterior sînt neconcludente, incomplete sau nesatisfăcătoare ori dacă ulterior au fost depistate circumstanțe ce atestă existența unor semne de încălcare fiscală și, prin urmare, se impune un nou control.

Controlul fiscal repetat poate fi efectuat în cadrul examinării contestațiilor împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acțiunii funcționarului fiscal și, în alte cazuri, la decizia conducerii organelor menționate la alin.(6).

Se interzice efectuarea repetată a controalelor fiscale la fața locului asupra unora și aceluiași 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, cînd aceasta este o verificare prin contrapunere, cînd controlul se efectuează la solicitarea organelor de drept și a celor specificate la art.131 alin.(5), cînd 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.

În conformitate cu art. 216 alin. (1), (2) și (6) Cod fiscal, controlul fiscal la fața locului are drept scop verificarea respectării legislației fiscale de contribuabil sau de o altă persoană supusă controlului, care se efectuează la locurile aflării acestora de către funcționarii fiscali sau de persoane cu funcție de răspundere ale altor organe cu atribuții de administrare fiscală. În cazul în care contribuabilul sau o altă persoană supusă controlului nu dispune de sediu sau de oficiu ori sediul lui se află la domiciliu, în alte cazuri cînd nu există condiții adecvate de lucru, controlul fiscal menționat se efectuează la oficiul organului care exercită controlul fiscal, cu respectarea tuturor prevederilor art.145 alin.(2)-(6), inclusiv cu întocmirea obligatorie a unui act de ridicare de la contribuabil a documentelor necesare.

Controlul fiscal la fața locului poate fi efectuat numai în temeiul unei decizii scrise a conducerii organului care exercită controlul. Necesitatea efectuării verificării prin contrapunere la unele persoane cu care contribuabilul supus controlului are sau a avut raporturi economice și financiare, pentru a se constata autenticitatea acestora, se determină, de sine stătător, de către funcționarul fiscal sau altă persoană cu funcție de răspundere care efectuează controlul.

Actul de control fiscal este un document întocmit de funcționarul fiscal sau altă persoană cu funcție de răspundere a organului care exercită controlul, în care se consemnează rezultatele controlului fiscal. În act se va descrie obiectiv, clar 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. În act va fi reflectată fiecare perioadă fiscală în parte, specificându-se încălcările fiscale depistate în ea.

Conform art. 217 alin. (1) și (2) Cod fiscal, verificarea faptică se aplică în cazul controlului fiscal la fața locului și constă în observarea directă a obiectelor, proceselor și fenomenelor, în cercetarea și analiza activității contribuabilului.

Verificarea faptică are sarcina de a constata situațiile care nu sînt reflectate sau care nu rezultă din documente.

În corespundere cu art. 219 alin. (1) și (2) Cod fiscal, verificarea totală se aplică în cazul controlului fiscal la fața locului asupra tuturor actelor și operațiunilor de determinare a obiectelor (bazei) impozabile și de stingere a obligațiilor fiscale în perioada de după ultimul control fiscal.

Verificarea totală este una documentară și, în același timp, faptică a modului în care contribuabilul execută legislația fiscală.

Iar, conform art. 231 alin.(1) Cod fiscal, în sensul prezentului cod, tragerea la răspundere pentru încălcare fiscală înseamnă aplicarea de către Serviciul Fiscal de Stat, în condițiile prevăzute de legislația fiscală, a unor sancțiuni față de persoanele care au săvîrșit încălcări fiscale.

Conform art. 239 Cod fiscal, scopul procedurii de examinare a cazului de încălcare fiscală constă în: clarificarea promptă, multilaterală, exhaustivă și obiectivă a circumstanțelor în care s-a produs, soluționarea lui în strictă conformitate cu legislația, asigurarea îndeplinirii deciziei, precum și stabilirea cauzelor și condițiilor care au contribuit la comiterea încălcării fiscale, prevenirea încălcărilor, educarea în spiritul respectării legilor și consolidarea legalității.

Articolul 249 alin.(1) lit. a) Cod fiscal, stipulează că asupra cazului de încălcare fiscală poate fi pronunțată una din următoarele decizii privind: aplicarea de sancțiune fiscală și/sau încasarea de impozit, taxă, calculate suplimentar, de majorare de întârziere.

În conformitate cu art. 274<sup>1</sup> alin. (1) și (11) Cod fiscal, orice persoană supusă controlului de către Serviciul Fiscal de Stat, care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, prin actele administrative emise în cadrul procedurii de control, prin acțiunile sau inacțiunile Serviciului Fiscal de Stat sau ale funcționarilor fiscali în cadrul acestor proceduri, este în drept să le conteste, în tot sau în parte, prin depunerea la Serviciul Fiscal de Stat a unei contestații în formă scrisă.

Persoana care nu este de acord cu decizia cu privire la contestație este în drept să se adreseze în instanța de contencios administrativ.

La fel, potrivit art. 19 alin. (1) din Legea privind sistemul public de asigurări sociale nr.489 din 08 iulie 1999 ( în vigoare la data emiterii actului administrativ contestat), contribuția de asigurări sociale se datorează de la data încadrării în una din situațiile prevăzute la art. 4 sau a încheierii contractului de asigurare.

Conform art. 20 alin. (1) al Legii enunțate, calculul și plata contribuției de asigurări sociale datorate de asigurații angajați cu contract individual de muncă și de angajatorul acestora se fac lunar de către angajator.

Iar, conform art. 21 alin.(1) lit. a)-c) al aceleiași Legi, baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale, în cazul asiguraților, o constituie: salariile individuale, realizate lunar, recompensele, inclusiv sporurile și adaosurile în bani și în natură, reglementate prin lege sau contractul colectiv de muncă, pentru asigurații angajați cu contract individual de muncă; venitul lunar asigurat, prevăzut în declarația de asigurare sau în contractul de asigurare, care nu poate fi mai mic decât o pătrime din salariul mediu lunar pe economie. venitul persoanei care exercită independent profesiunea de medic în una dintre formele de organizare a activității profesionale prevăzute de Legea ocrotirii sănătății nr.411/1995, determinat în conformitate cu prevederile legislației.

Subsecvent, instanța de recurs învederează și dispozițiile art. 3 al Legii bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014 nr. 329 din 23 decembrie 2013, care stipulează că tarifele contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, termenele de virare a acestora la bugetul asigurărilor sociale de stat și de prezentare de către plătitori a declarațiilor privind calcularea și utilizarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, precum și tipurile de prestații sociale asigurate se prezintă în anexa nr. 3.

Iar, conform art. 5 alin. (1)-(2) al Legii nominalizate, contribuția individuală de asigurări sociale de stat obligatorii datorată de salariații asigurați, angajați prin contract individual de muncă sau prin alte contracte în vederea îndeplinirii de lucrări sau prestării de servicii, de persoanele care își desfășoară activitatea în funcții electivă sau sînt numite în cadrul autorităților executive, de judecători, de procurori, de avocați parlamentari se stabilește în mărime de 6% din salariul lunar și din celelalte recompense.

Baza anuală de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale de stat obligatorii nu va depăși suma a 5 salarii medii lunare prognozate pe economie înmulțită la 12. Salariul mediu lunar prognozat pe economie se aprobă anual de Guvern.

În conformitate cu art. 3 al Legii bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2015 nr. 73 din 12 aprilie 2015, tarifele contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, termenele de virare a acestora la bugetul asigurărilor sociale de stat și de prezentare de către plătitori a declarațiilor privind calcularea și utilizarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, precum și tipurile de prestații sociale asigurate se prezintă în anexa nr.3.

Iar, conform art. 5 alin. (1) și (2) al aceleiași Legi, contribuția individuală de asigurări sociale de stat obligatorii datorată de salariații asigurați, angajați prin contract individual de muncă, de persoanele aflate în raporturi de serviciu în baza actului administrativ ori prin alte tipuri de contracte civile în vederea executării de lucrări sau prestării de servicii, de persoanele care își desfășoară activitatea în funcții

elective sau sînt numite în cadrul autorităților executive, de judecători, de procurori, de avocați parlamentari se stabilește în mărime de 6% din salariul lunar și din celelalte recompense.

Baza anuală de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale de stat obligatorii nu va depăși suma a 5 salarii medii lunare prognozate pe economie înmulțită la 12 sau la numărul de luni în care persoana a înregistrat venit asigurat. Salariul mediu lunar prognozat pe economie se aprobă anual de Guvern.

Potrivit art. 3 al Legii bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2016 nr. 156 din 01 iulie 2016, tarifele contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, termenele de virare a acestora la bugetul asigurărilor sociale de stat și de prezentare de către plătitori a declarațiilor privind calcularea și utilizarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, precum și tipurile de prestații sociale asigurate se prezintă în anexa nr. 3.

Iar, potrivit art. 5 alin. (1) și (2) al aceleiași Legi, contribuția individuală de asigurări sociale de stat obligatorii datorată de salariații asigurați, angajați prin contract individual de muncă, de persoanele aflate în raporturi de serviciu în baza actului administrativ ori prin alte tipuri de contracte civile în vederea executării de lucrări sau prestării de servicii, de persoanele care își desfășoară activitatea în funcții electivă sau sînt numite în cadrul autorităților executive, de judecători, de procurori, de avocați ai poporului se stabilește în mărime de 6% din salariul lunar și din celelalte recompense.

Baza anuală de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale de stat obligatorii nu va depăși suma a 5 salarii medii lunare prognozate pe economie înmulțită la 12 sau la numărul de luni în care persoana a înregistrat venit asigurat. Salariul mediu lunar prognozat pe economie se aprobă anual de Guvern.

În conformitate cu art. 3 al Legii bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2017 nr. 286 din 16 decembrie 2016, tarifele contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, termenele de virare a acestora la bugetul asigurărilor sociale de stat și de prezentare de către plătitori a declarațiilor privind calcularea și utilizarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, precum și tipurile de prestații sociale asigurate se prezintă în anexa nr. 3.

Iar, potrivit art. 5 al aceleiași Legi, contribuția individuală de asigurări sociale de stat obligatorii datorată de salariații asigurați, angajați prin contract individual de muncă, de persoanele aflate în raporturi de serviciu în bază de act administrativ ori prin alte tipuri de contracte civile în vederea executării de lucrări sau prestării de servicii, de persoanele care desfășoară activitate în funcții electivă sau sînt numite în cadrul autorităților executive, de judecători, de procurori, de avocați ai poporului se stabilește în mărime de 6% din salariul lunar și din celelalte recompense.

De asemenea, instanța de recurs consideră imperioase cauzei și dispozițiile art.6 al Legii nr. 1593-XV din 26 decembrie 2002 cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, potrivit cărora primele de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru categoriile de plătitori prevăzute la anexa nr.1 se calculează în funcție de contribuția procentuală la salariu și la alte recompense, pînă la deducerea (reținerea) impozitelor și altor plăți obligatorii stabilite de legislație.

Iar, în corespundere cu art. 12 al Legii enunțate, categoriile de plătitori prevăzute la pct. 1 și 3 din anexa nr. 1, indiferent de tipul de proprietate și forma juridică de organizare, inclusiv cele finanțate din bugetul public național, precum și Compania Națională de Asigurări în Medicină, sînt obligate, pînă la data de 25 a lunii următoare celei de gestiune în care au fost efectuate plățile, să vireze la contul Companiei Naționale de Asigurări în Medicină primele de asigurare obligatorie de asistență medicală în volum deplin, calculate în conformitate cu prezenta lege.

Astfel, raportând normele de drept material legal enunțate la circumstanțele litigiului dedus judecătii, instanța de recurs concluzionează că Serviciul Fiscal de Stat corect a încasat la buget sumele impozitelor și taxelor, calculate în rezultatul controlului: 68558 lei, impozit pe venit reținut din salariu pentru perioadele L/01/2015-L/11/2015, 615495 lei, contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele L/1/2015 - L/11/2015, 160564 lei, contribuții individuale de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele L/1/2015-L/11/2015, 239484 lei, prime de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru perioadele T/1/2015-T/4/2017, precum și majorare de întârziere calculată în rezultatul controlului, conform prevederilor art. 228 alin.(2) al Codului fiscal (anexa nr.1), 32527 lei, pentru neachitarea impozitului pe venit reținut din salariu pentru perioadele L/01/2015-L/11/2015, dar și majorare de întârziere calculată în rezultatul controlului conform prevederilor art.10 alin. (2) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014 nr.329 din 23 decembrie 2013, art.10 alin.(2) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2015 nr.73 din 12 aprilie 2015, art.12 alin. (2) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2016 nr.156 din 01 iulie 2015, art.10 alin.(2) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2017 nr.286 din 16 decembrie 2016, art.9 alin.(3) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2018 nr.281 din 15 decembrie 2017 (anexa nr.1) 402403 lei, pentru neachitarea în termen a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele L/01/2015-L/11/2017, 104974 lei, pentru neachitarea în termen a contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele L/01/2015-L/11/2017. De asemenea, just a încasat la buget majorare de întârziere calculată în rezultatul controlului conform prevederilor art.30 din Legea cu privire la mărirea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorii de asistență medicală nr.1593-XV din 26 decembrie 2002, în sumă de 146222 lei, pentru neachitarea în termen a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru perioadele T/1/2015-T/4/2017. La fel, legal a aplicat pentru încălcările legislației 76085 lei, amendă pentru diminuarea impozitului pe venit reținut din salariu pentru perioadele L/01/2015-L/11/2015, conform prevederilor art.261 alin.(4) din Codul fiscal (253616 lei x 30 %); 7000 de lei, amendă pentru prezentarea cu informație neautentică a dărilor de seamă privind suma venitului achitat și impozitul pe venit reținut din acesta (Forma IRV14) pentru perioadele 01 ianuarie 2015 – 31 decembrie 2017, notelor de informare privind salariul și alte plăți efectuate de către patron în folosul angajaților, precum și plățile achitate rezidenților din alte surse de venit decât salariul și impozitul pe venit reținut din aceste plăți (Forma IALS14) pentru perioadele 2015 - 2017, conform prevederilor art.261 alin.(6) din Codul fiscal; 4000 de lei, amendă pentru neprezentarea informației despre sistarea activității subdiviziunii sale, conform prevederilor

art.255 din Codul fiscal; 239484 lei, conform prevederilor art.29 din Legea cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorii de asistență medicală nr.1593-XV din 26 decembrie 2002, pentru diminuarea primelor de asigurare obligatorii de asistență medicală pentru perioadele T/1/2015-T/4/2017 și 1485458 lei, amendă conform prevederilor art.10 alin.(5) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014 nr.329 din 23 decembrie 2013; art.10 alin.(7) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2015 nr.73 din 12 aprilie 2015; art.12 alin.(7) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2016 nr.156 din 01 iulie 2015; art.12 alin.(7) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2017 nr.286 din 16 decembrie 2016 pentru diminuarea fondului de salarizare și a altor recompense la care urmau să fie calculate contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și contribuții individuale de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele L/01/2015-L/11/2017 (52870 de lei (52870 lei (L/01/2015-L/03/2015) x 100 %) + 282222 lei (141111 lei (L/04/2015-L/12/2015) x 200 %) + 521940 de lei (260970 de lei (L/01/2016-L/12/2016) x 200 %) + 321090 de lei (160545 lei (L/01/2017-L/11/2017) x 200 %) + 13792 lei (13792 lei (L/01/2015-L/03/2015) x 100 %) + 73624 lei (36812 lei (L/04/2015-L/12/2015) x 200 %) + 136158 lei (68079 lei (L/01/2016-L/12/2016) x 200 %) + 83762 lei (41881 lei (L/01/2017-L/11/2017) x 200 %)). Totodată, întemeiat a majorat pierderile fiscale pentru anul 2015 cu 151134 lei, ce constituie 151134 lei și pentru anul 2016 cu 660118 lei, care vor constitui 660118 lei, a micșorat suma impozitului pe venit declarat de către contribuabil cu 205079 lei, inclusiv pentru anul 2015 cu 110692 lei și pentru anul 2016 cu 94387 lei, și a micșorat suma TVA destinată trecerii în cont cu 143 lei, care va constitui 1269274 lei la situația din 01 februarie 2018 (f.d.33-42, 67-70, Vol.I).

Aceasta deoarece contribuabilul S.C. „Senior-V” S.R.L., contrar prevederilor:

- art. 161 alin.(8) Cod fiscal, nu a informat Serviciului Fiscal în termenul stabilit de legislație de 60 zile, privind sistarea activității subdiviziunii sale amplasate în or. XXXXXX str. XXXXXX.;

- art.8 alin.(2) lit. c), art.88 alin.(1), art.92 alin.(2) și (3) din Codul fiscal și ale Regulamentului cu privire la reținerea impozitului pe venit din salariu și din alte plăți efectuate de către angajator în folosul angajatului, precum și din plățile achitate în folosul persoanelor fizice care nu practică activitate de întreprinzător pentru serviciile prestate și/sau efectuarea de lucrări, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 697 din 22 august 2014, a diminuat impozitului pe venit reținut din salariu în suma totală de 253616 lei; inclusiv 76883 lei pentru perioada 2015 (6833,19 lei-L/01/2015, 6673,7 lei - L/02/2015, 7315,17 lei - L/03/2015, 8956,45 lei - L/04/2015, 4755,87 lei - L/05/2015, 4991,52 lei - L/06/2015, 4709,59 lei - L/07/2015, 5919,54 lei - L/08/2015, 5480,3 lei - L/09/2015, 5385,17 lei - L/10/2015, 6999,73 lei - L/11/2015, 7862,47 lei-L/12/2015); 106486 lei pentru perioada 2016 (6008,73 lei-L/01/2016, 8395,42 lei - L/02/2016, 11300,24 lei -L/03/2016, 9818,9 lei - L/04/2016, 8072,71 lei -L/04/2016, 7541,06 lei - L/06/2016, 8314,33 lei - L/07/2016, 8673,11 lei -L/08/2016, 8883,18 lei - L/09/2016, 8998,68 lei - L/10/2016, 11644,07 lei - L/11/2016, 8835,12 lei - L/12/2016); 70248 lei, pentru perioada 2017 (6624,32 lei-L/01/2017, 7305,58 lei - L/02/2017, 9595,19 lei - L/03/2017, 5181,66 lei - L/04/2017, 6834,36 lei - L/04/2017, 4131,78 lei -

L/06/2017, 8698,21 lei - L/07/2017, 5706,42 lei - L/08/2017, 4929,24 lei - L/09/2017, 6528,06 lei - L/10/2017, 4712,77 lei - L/11/2017); a majorat impozitului pe venit reținut din salariu cu 1690 de lei pentru perioada L/12/2017; nu a achitat impozitul pe venit reținut din salariu pentru perioadele L/01/2015- L/11/2017; a prezentat informație neautentică a dărilor de seamă privind suma venitului achitat și impozitul pe venit reținut din acesta (Forma IRV14) pentru perioadele 01 ianuarie 2015-31 decembrie 2017, prin reflectarea incorectă a sumei venitului îndreptat spre achitare (codul sursei de venit - salariu) și impozitul pe venit reținut; a prezentat informație neautentică a notelor de informare privind salariul și alte plăți efectuate de către patron în folosul angajaților, precum și plățile achitate rezidenților din alte surse de venit decât salariul și impozitul pe venit reținut din aceste plăți (Forma IALS14) pentru perioadele 2015-2017, prin reflectarea incorectă a sumei venitului îndreptat spre achitare (codul sursei de venit - salariu).

- art.24 alin.(1) din Codul fiscal, a reflectat incorect cheltuielile suportate de către entitate în declarațiile cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale ale anilor 2015-2016, prin micșorarea fondului de salarizare cu 1978045 lei, inclusiv: 843394 lei pentru perioada anului 2015, 1134651 lei pentru perioada anului 2016; contribuțiilor de asigurării sociale de stat obligatorii cu 454950 de lei: inclusiv 193981 lei pentru perioada anului 2015, 260969 lei pentru perioada anului 2016; primelor de asigurări obligatorii de asistență medicală cu 87255 lei: inclusiv 36196 lei pentru perioada anului 2015, 51059 lei pentru perioada anului 2016;

- art.83 alin.(4), art.87 alin.(1) din Codul fiscal și ale Hotărârii Guvernului privind Declarația cu privire la impozitul pe venit nr.596 din 13 august 2012, a majorat impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător în sumă totală de 205079 lei, inclusiv: suma de 110692 lei pentru perioada anului 2015, suma de 94387 lei pentru perioada anului 2016; a micșorat pierderile fiscale cu 151134 lei pentru perioada anului 2015, care vor constitui 151134 lei; cu 660118 lei pentru perioada anului 2016, care vor constitui 660118 lei; a prezentat informație neautentică a Declarațiilor cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale 2015-2016, care n-au generat obligații suplimentare la buget;

- art.8 alin.(2) lit. c), art.102 alin.(1), art.115 alin.(2) din Codul fiscal, a prezentat informație neautentică a Declarației privind TVA pentru perioada fiscală L/12/2017, prin majorarea sumei TVA destinată trecerii în cont pentru perioada ulterioară cu 143 lei, care va constitui 1269274 lei la situația din 01 februarie 2018.

- art. 19 alin. (1), art.20, 21 alin. (1) din Legea privind sistemul public de asigurări sociale nr.489 din 08 iulie 1999, art. 3, 5 din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014 nr. 329 din 23 decembrie 2013, art. 3, 5 din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2015 nr. 73 din 12 aprilie 2015, art. 3, 5 din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2016 nr. 156 din 01 iulie 2016, art. 3, 5 din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2017 nr. 286 din 16 decembrie 2016, a diminuat baza de calcul aferentă plăților salariale, ca urmare a tăinuirii fondului de retribuirea muncii în sumă totală de 2670066 lei (843394 lei - A/2015, 1134650 lei - A/2016, 698021 lei - A/2017), fapte ce au condiționat: diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii în sumă totală de 615495 lei, inclusiv 193981 lei pentru perioada 2015 (17175 lei-L/01/2015, 16999,94 lei-L/02/2015, 18695,29 lei-L/ 03/2015, 17255,92 lei-L/04/2015,

15599,95 lei-L/05/2015, 14040,36 lei-L/06/2015, 13592,56 lei-L/07/2015, 14768,86 lei-L/08/2015, 12891,73 lei-L/09/2015, 15929,04 lei-L/10/2015, 17506,36 lei-L/11/2015, 19525,44 lei - L/12/2015), 260970 pentru perioada 2016 (14625,93 lei -L/01/2016, 21184 lei - L/02/2016, 2615044 lei - L/03/2016, 24412,54 lei-L/04/2016, 21160,43 lei-L/05/2016, 20026,18 lei-L/06/2016, 21546,61 lei-L/07/2016, 22294,87 lei -L/08/2016, 22679,61 lei-L/09/2016, 22243,5 lei-L/10/2016, 25039 lei-L/11/2016, 19606,25 lei- L/12/2016), 160545 lei pentru perioada 2017 (15727,23 lei-L/01/2017, 17977,45 lei-L/02/2017, 21703 lei - L/ 03/2017, 14776 lei-L/04/2017, 15329,57 lei-L/05/2017, 12060,6 lei-L/06/2017, 12801,8 lei-L/07/2017, 12736,87 lei-L/08/2017, 11817 Iei-L/09/2017, 14737,3 lei-L/10/2017, 10877,7 lei-L/11/2017); diminuarea contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii în sumă totală de 160564 lei, inclusiv 50604 lei pentru perioada 2015 (4480,45 lei-L/01/2015, 4434,76 lei- L/ 02/2015, 4877 lei - L/03/2015, 4501,54 lei-L/04/2015, 4069,55 lei-L/05/2015, 3662,7 lei-L/06/2015, 3545,88 lei- L/07/2015, 3852,74 lei-L/08/2015, 3363 lei-L/09/2015, 4155,4 lei-L/10/2015, 4566,87 lei-L/11/2015, 5093,59 lei- L/12/ 2015), 68079 pentru perioada 2016 (3815,46 lei-L/01/2016, 5526,26 lei-L/02/2016, 6821,9 lei-L/03/2016, 6368,49 lei-L/04/2016, 5520,11 lei-L/05/2016, 5224,22 lei-L/06/2016, 5620,85 lei-L/07/2016, 5816 lei-L/08/2016, 5916,4 lei-L/09/2016, 5802,6 lei-L/10/2016, 6531,9 lei-L/11/2016, 5114,6 lei-L/12/2016), 41881 lei pentru perioada 2017 (4102,75 lei-L/01/2017, 4689,76 lei-L/02/2017, 5661,67 lei-L/03/2017, 3854,62 lei-L/04/2017, 3999 lei-L/05/2017, 3146,24 lei-L/06/2017, 3339,6 lei-L/07/2017, 3322,66 lei-L/08/2017, 3082,69 lei- L/09/2017, 3844,53 lei-L/10/2017, 2837,67 lei-L/11/2017); neachitarea contribuțiilor de asigurării sociale de stat obligatorii și contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele L/01/2015 - L/11/2017;

- art. 6, 12 ale Legii nr. 1593-XV din 26 decembrie 2002 cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, a diminuat primele de asigurare obligatorie de asistență medicală în sumă totală de 239484 lei, inclusiv: 72392 lei pentru perioada 2015 (18390 de lei-T/1/2015, 17144 lei-T/2/2015, 16134 lei -T/3/2015, 20724 lei-T/4/2015), 102118 lei pentru perioada 2016 (24245 lei-T/1/2016, 25669 lei-T/2/2016, 26030 de lei - T/3/2016, 26174 lei-T/4/2016), 64974 lei pentru perioada 2017 (21618 lei-T/1/2016, 16500 de lei-T/2/2017, 14084 lei -T/3/2017, 12772 lei-T/4/2017) și nu a achitat primele de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru perioadele T/1/2015-T/4/2017.

Astfel, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție conchide că prima instanță și instanța de apel eronat au ajuns la concluzia temeiniciei acțiunii S.C. „Senior-V” S.R.L.

Or, în temeiul art. 26 alin. (1) al Legii contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000 (în vigoare până la 01 aprilie 2019), actele administrative contestate de S.C. „Senior-V” S.R.L. sunt legale în fond, fiind emise conform competenței, prevederilor legii și procedurii stabilite.

Așadar, referitor la concluzia instanței de apel, precum că Serviciul Fiscal de Stat a efectuat controlul fiscal doar în baza informațiilor prezentate de alt organ de

stat și nu a verificat însuși corectitudinea întocmirii de către S.C. „Senior-V” S.R.L. a documentelor contabile, instanța de recurs notează că controlul fiscal la S.C. „Senior-V” S.R.L. a fost efectuat de către Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău în baza ordonanței Procuraturii mun. Chișinău din 24 ianuarie 2018 privind dispunerea controlului fiscal în cadrul cauzei penale nr. 2017898149, pornite în temeiul bănuielii rezonabile de comitere de către factorii de decizie ai S.C. „Senior-V” S.R.L. a infracțiunii prevăzute de art. 244 alin.(2) lit. b) Cod penal.

În cadrul controlului fiscal la S.C. „Senior-V” S.R.L. s-a stabilit, că la data de 15 decembrie 2017 în cadrul perchezițiilor efectuate la entitate, de către organul de urmărire penală au fost ridicate documentele primare și registrele contabile (inclusiv recipise de ciornă în număr de 23, în care sunt înscrise salariile angajaților; file de evidența a salariilor angajaților; fișe de ciornă cu date contabile; dispozițiile de plată la salariu; certificate de retribuirea muncii; fișele scutirii personale la salarii; fișe de evidență a orelor de muncă și salariile cuvenite; dispozițiile de plată a salariilor angajaților entității; extras de ciornă cu evidențele salariale; tabele de pontaj; fișe medicale, etc.). Documentele nominalizate conțin date privind decontările cu personalul entității, aferent retribuirii muncii calculate și achitate salariaților pentru fiecare perioada de gestiune (01 ianuarie 2015-30 noiembrie 2017).

Totodată, este de menționat că, la contrapunerea datelor din documentele indicate supra cu datele reflectate în contabilitatea financiară (registru contului 531), dările de seamă privind suma venitului achitat și impozitul pe venit reținut de acesta (Forma IRV14), s-a stabilit nerefectarea în contabilitatea financiară, în mărime deplină a angajamentelor entității față de salariați privind munca prestată, pentru perioadele fiscale 01 ianuarie 2015-30 noiembrie 2017 și efectuarea plății remunerațiilor în numerar din casieria entității. Astfel, fiind recalculat fondul de retribuire a muncii pentru perioada fiscală 01 ianuarie 2015-30 noiembrie 2017, s-a constatat: diminuarea impozitului pe venit din salariu cu 68558 lei; diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii cu 160564 lei, reieșind din fondul de retribuire a muncii recalculat și diminuarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală cu 239484 lei.

Iar, reieșind din prevederile art.7<sup>1</sup>, 128 Codul muncii, art.2 din Legea salarizării nr. 874-XV din 14 februarie 2002 și art. 88 alin. (1) Cod fiscal, angajatorul a avut obligația reținerii impozitului pe venit din salariu, a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, a contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii și a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, fapt ce nu a fost realizat.

Prin urmare, concluzia instanței de apel precum, că organul fiscal a pus la bază doar actele prezentate de către un alt organ de stat și nu a verificat corectitudinea întocmirii de către S.C. „Senior-V” S.R.L. a documentelor contabile, contravine circumstanțelor reale ale prezentei cauze și conținutului actelor de control fiscal nr. 5-686925 din 29 martie 2018 și nr. 5-686926 prelungit pe formularul nr. 5-688517 din 27 iulie 2018.

Or, reieșind din probele acumulate, Serviciul Fiscal de Stat în limitele atribuțiilor conferite de Codul fiscal, a estimat baza impozabilă, respectiv impozitul din salariu, a contribuțiilor în BASS și a primelor în FAOAM. Dovadă a reflectării incomplete a plăților salariale, a impozitului pe venit și a plăților aferente acestora

în contabilitate, au servit probele, informațiile acumulate din diverse surse și contrapuse cu datele acesteia.

Astfel, Serviciul Fiscal de Stat în mod legal și în conformitate cu atribuțiile reglementate de Codul fiscal și alte acte normative, a estimat venitul din salariu și alte recompense a angajaților S.C. „Senior-V” S.R.L., cu calcularea impozitului pe venit din salariu, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat pentru anul verificat.

Referitor la concluzia instanței de apel precum că, actele administrative contestate, fiind bazate, în măsură determinată, pe dispozițiile unor mărturii dobândite de organul de urmărire penală, dispoziții care nu au fost verificate și confirmate prin sentință irevocabilă și care nu întrunesc calitatea de probă pertinentă, nu pot fi considerate legale și nu pot fi reținute ca dovadă ce atestă comiterea de către reclamant-intimat a pretinselor abateri de la legislație, instanța de recurs reține că în conformitate cu articolul 1 din Codul de procedură civilă, legislația procedurală civilă a Republicii Moldova reglementează raporturile sociale referitoare la raporturile procesuale civile ce apar la înlăptuirea justiției de către instanțele judecătorești de drept comun în cadrul judecării cauzelor în acțiuni civile, precum și a altor cauze, date în competența lor de prezentul cod și de alte legi. Respectiv, prevederile Codului de procedură civilă nu își au aplicabilitate în cadrul efectuării controlului fiscal, iar organul fiscal nu era obligat să țină cont de prevederile articolului 123 din Codul de procedură civilă.

Totodată, este greșită și concluzia instanței ierarhic inferioare precum că organul fiscal a aplicat eronat principiul *res judicata*, deoarece acesta nici nu a fost aplicat de către organul fiscal. Este relevant că, în sensul principiului *res judicata*, o chestiune nu poate fi repusă în discuție în cazul în care instanțele judecătorești i-au dat deja o apreciere finală. Acest principiu, însă, nu este absolut și admite derogări, în situația când această derogare este necesară prin prisma unor circumstanțe esențiale și convingătoare. Astfel, puterea lucrului judecat este un element al preeminenței dreptului și constituie o garanție față de inadmisibilitatea rediscutării soluției definitive a oricărui litigiu. Conform legislației procesual civile, puterea lucrului judecat poate fi dobândită printr-o hotărâre judecătorească care produce unele efecte juridice: exclusivitatea, prejudicialitatea, obligativitatea, executorialitatea. Prejudicialitatea face imposibilă o altă apreciere într-un alt proces al faptelor și raporturilor juridice, care au fost deja stabilite prin hotărâre judecătorească.

Prin prisma art. 123 alin. (2) coroborat cu art. 254 alin. (3) din Codul de procedură civilă, faptele stabilite printr-o hotărâre irevocabilă nu se cer a fi dovedite din nou și nici nu pot fi contestate la judecarea altei pricini la care participă aceleași persoane. Acest efect juridic se poate produce doar dacă în cadrul unui alt proces, cu privire la aceleași fapte și raporturi juridice, participă aceleași persoane.

La caz, Colegiul deduce că la efectuarea controlului fiscal al activității economice a S.C. „Senior-V” S.R.L. organul fiscal nu a apreciat prin prisma principiului *res judicata* declarațiile date în cadrul urmăririi penale de către martori. Aceste declarații au fost apreciate în coroborare cu documentele prezentate de către organul de urmărire penală, de către agentul economic (contracte, registre

contabile, documente primare, dări de seamă fiscale și altele), baza de date a Serviciului Fiscal de Stat.

Totodată, instanța de recurs respinge ca fiind neîntemeiate argumentele invocate de S.C. „Senior-V” S.R.L. în susținerea cererii de chemare în judecată, or, acestea nu dispun de un suport probator relevant.

Astfel, instanța de recurs consideră nefondate și pur declarative argumentele reclamantei, susținute de instanțele ierarhic inferioare precum că actul de control nr.5-686925, prelungit de formularele nr.5-686926, 5-686927, 5-686928 din 29 martie 2018, precum și deciziile emise în baza acestuia, nu corespund exigențelor legale, deoarece în actul respectiv nu s-a descris 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, fiind indicate doar actele normative încălcate și controlul inițial și cel repetat au fost efectuate în incinta Ministerului Afacerilor Interne și la adresa secției de producere, cu încălcarea principiilor generale de efectuare a controlului fiscal prevăzut de art.214 alin.(2) al Codului fiscal.

Or, din actul de control nr.5-688517, prelungit pe actul de control nr. 5-688518 din 27 iulie 2018, expres rezultă că în perioada 09 iulie 2018 – 27 iulie 2018, în incinta Ministerului Afacerilor Interne, Direcției generale administrare fiscală mun. Chișinău și la adresa secției de producere (mun. XXXXXX, str. XXXXXX), Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, în baza deciziei privind inițierea controlului nr. DICF-25102/05 din 05 iulie 2018, a efectuat la S.C. „Senior-V” S.R.L. control fiscal repetat privind corectitudinea calculării și transferării la buget a impozitelor și taxelor pentru perioadele de activitate 01 ianuarie 2014 — 31 ianuarie 2018, dispus în baza deciziei nr.200 din 21 iunie 2018 pe marginea contestației împotriva deciziei nr.120/765 din 04 mai 2018, emisă de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău.

Astfel, actele de control întocmite de către organul fiscal corespund întocmai cerințelor expuse supra, în ele fiind descrise clar încălcările depistate, actele normative care au fost încălcate de către entitate, sumele obligațiilor fiscale diminuate și neachitate la bugetul public național, fiind descrise datele din contabilitate, datele depistate în cadrul controlului și diferențele constatate.

Așadar, la caz nu sunt întrunite condițiile pentru anularea actelor administrative, or deciziile Serviciului Fiscal de Stat sunt întemeiate și adoptate în conformitate cu prevederile legislației în vigoare.

Prin urmare, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră întemeiat argumentul recurentului că instanța de apel a emis decizia contestată cu aplicarea eronată a normelor de drept material.

Având în vedere constatarea legalității și temeiniciei deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr.120/765 din 04 mai 2018, nr.120/1674 din 21 septembrie 2018 asupra cazurilor de încălcare a legislației comise de S.C. „Senior-V” S.R.L., instanța de recurs consideră neîntemeiată pretenția reclamantei privind anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.377 din 15 noiembrie 2018 pe marginea contestației împotriva deciziei nr.120/1674 din 21 septembrie 2018, emise de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău și a actelor de control nr.5-686925, nr.5- 686926

din 29 martie 2018, nr.5-688517 din 27 iulie 2018.

Din considerentele menționate și având în vedere că hotărârea primei instanțe și decizia instanței de apel au fost emise cu aplicarea eronată a normelor de drept material, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul, a casa decizia din 30 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 05 martie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani și de a emite o nouă decizie de respingere integrală a cererii de chemare în judecată depusă de S.C. „Senior-V” S.R.L., ca neîntemeiată.

Conform art. 258 alin (3), 248 alin. (1) lit. c) Cod administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție,  
d e c i d e:

Se admite recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat.

Se casează integral decizia din 30 iunie 2021 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 05 martie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani și se emite o nouă decizie, prin care:

Se respinge ca neîntemeiată cererea de chemare în judecată depusă de Societatea Comercială „Senior-V” S.R.L. împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor administrative.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,  
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Maria Ghervas

Nicolae Craiu

Victor Burduh

Nina Vascan