

Dosarul nr. 3ra-859/21

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani – O. Țurcan

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău – E. Palanciuc, I. Muruianu, A. Minciuna

DECIZIE

17 noiembrie 2021

mun. Chișinău

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

în componență:

Președintele ședinței, judecătorul
judecătoriai

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

examinând recursul depus de către Serviciul Fiscal de Stat,

în cauza de contencios administrativ intentată la acțiunea societății cu răspundere limitată „Soho-Club” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ și compensarea cheltuielilor de judecată,

împotriva deciziei din 12 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău, prin care s-a respins apelul depus de către Serviciul Fiscal de Stat și s-a menținut hotărârea din 06 noiembrie 2020 a Judecătoriai Chișinău, sediul Rîșcani, prin care s-a admis acțiunea societății cu răspundere limitată „Soho-Club”,

constată:

La 04 octombrie 2019, societatea cu răspundere limitată „Soho-Club” (în continuare SRL „Soho-Club”) a depus acțiune în contencios administrativ, completată prin cererea din 04 iunie 2021, împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ și compensarea cheltuielilor de judecată (vol. I, f.d. 2-10, vol. II, f.d. 44-45 recto-verso).

În motivarea acțiunii a invocat că, în baza deciziei privind inițierea controlului nr. DICF-46977/24 din 24 aprilie 2019, la SRL „Soho-Club” a fost efectuat controlul fiscal prin metoda verificării tematice privind corectitudinea calculării și reținerii obligațiilor fiscale aferente plăților salariale pentru perioadele fiscale 01 ianuarie 2018 – 28 februarie 2019.

La finalizarea controlului inspectorii au întocmit actul de control nr. 5-693190 din 31 mai 2019, prin care s-a constatat:

- diminuarea fondului de retribuire a muncii cu 1 262 785 de lei, ceea ce a dus la diminuarea impozitului pe venit reținut din salariu cu 88 827 de lei;

- neachitarea impozitului pe venit reținut din salariu pentru perioadele fiscale L/02/2018 – L/02/2019;

- diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale datorate de angajator cu 267 421 de lei;
- diminuarea contribuțiilor individuale de asigurări sociale cu 75 767 de lei;
- neachitarea contribuțiilor de asigurări sociale datorate de angajator și a contribuțiilor individuale de asigurări sociale pentru perioadele fiscale L/01/2018 – L/02/2019;
- diminuarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală cu 106 333 de lei;
- neachitarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru perioadele fiscale L/02/2018 – L/02/2019;
- nerespectarea modului de întocmire a dărilor de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (Forma IPC18) pentru perioadele fiscale L/01/2018 – L/02/2019.

Nefiind de acord cu constatările și concluziile expuse în actul de control nr. 5-693190 din 31 mai 2019, SRL „Soho-Club” a depus la 18 iunie 2019 dezacordul nr. 179/08, care a fost înregistrat sub numărul de intrare 3788.

Prin decizia nr. 119/74 din 27 iunie 2019 a fost prelungit cu 30 de zile termenul de examinare a cazului de încălcare fiscală.

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1428 din 29 iulie 2019:

1. s-au încasat la buget sumele impozitelor și taxelor, calculate în rezultatul controlului;
2. s-a încasat la buget majorarea de întârziere, calculată în rezultatul controlului, conform art. 228 alin. (2) din Codul fiscal – 8 562 de lei, pentru neachitarea impozitului pe venit pentru perioadele fiscale L/02/2018 – L/02/2019;
3. s-a încasat la buget majorarea de întârziere, calculată în rezultatul controlului, conform prevederilor art. 9 alin. (3) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2018 nr. 281 din 15 decembrie 2017 și art. 7 alin. (1) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2019 nr. 300 din 30 noiembrie 2018:
 - 87 681 de lei pentru neachitarea în termen a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele fiscale L/01/2018 – L/02/2019;
 - 23 991 de lei pentru neachitarea în termen a contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele fiscale L/01/2018 – L/02/2019;
4. s-a încasat la buget majorarea de întârziere, calculată în rezultatul controlului, conform prevederilor art. 30 din Legea cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorii de asistență medicală – 31 842 de lei pentru neachitarea în termen a primelor de asigurare obligatorii de asistență medicală pentru perioadele fiscale L/02/2018 – L/02/2019;
5. s-a aplicat pentru încălcările legislației:
 - 17 765 de lei, amendă pentru diminuarea impozitului pe venit reținut din salariu pentru perioadele fiscale L/02/2018 – L/02/2019, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal (88 827 de lei x 20%);

- 6 000 de lei, amendă pentru nerespectarea modului de întocmire a dărilor de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (Forma IPC18) pentru perioadele fiscale L/02/2018 – L/02/2019, conform prevederilor art. 260 alin. (1) din Codul fiscal (12 cazuri x 500 de lei);
- 21 267 de lei, amendă pentru diminuarea primelor de asigurare obligatorii de asistență medicală pentru perioadele fiscale L/02/2018 – L/09/2018, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal (106 333 de lei x 20%);
- 9 228 de lei, amendă pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele fiscale L/01/2018 – L/09/2018, conform prevederilor art. 9 alin. (7) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2018 nr. 281 din 15 decembrie 2017 (184 551 de lei x 5%);
- 2 407 de lei, amendă pentru diminuarea contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele fiscale L/01/2018 – L/09/2018, conform prevederilor art. 9 alin. (7) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2018 nr. 281 din 15 decembrie 2017 (48 144 de lei x 5%);
- 16 574 de lei, amendă pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele fiscale L/10/2018 – L/02/2019, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal (82 870 de lei x 20%);
- 5 525 de lei, amendă pentru diminuarea contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele fiscale L/10/2018 – L/02/2019, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal (27 623 de lei x 20%).

6. s-a obligat contribuabilul să prezinte dările de seamă.

Reclamanta a menționat că, în conformitate cu art. 252 din Codul fiscal, a executat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1428 din 29 iulie 2019 și a achitat la 31 iulie 2019 și 01 august 2019 suma de 737 030,72 de lei, dintre care 538 348 de lei plata de bază, 153 512,22 de lei penalitatea/majorarea de întârziere și 45 170,50 de lei amenzi.

Totodată, nefiind de acord cu decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1428 din 29 iulie 2019, SRL „Soho-Club” a depus la 23 august 2019 contestația nr. 190/08, care a fost înregistrată sub numărul de intrare 5509-C, solicitând modificarea deciziei prin recalcularea obligațiilor fiscale suplimentare și stabilirea lor în limita recunoscută de societate, recalcularea penalităților și amenzilor aplicate.

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 317 din 12 septembrie 2019 s-a respins contestația și s-a menținut decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1428 din 29 iulie 2019.

În opinia reclamantei, deciziile organului fiscal sunt ilegale și neîntemeiate, fiind pasibile anulării.

Reclamanta a considerat că, la constatarea încălcărilor legislației fiscale, organul fiscal s-a bazat pe aplicarea metodelor indirecte de estimare a obligației fiscale, fără a argumenta temeiul aplicării acestor metode, or, temeiurile pentru

aplicarea metodelor indirecte de estimare a obligației fiscale sunt stabilite în art. 189 alin. (2) din Codul fiscal. Astfel, dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor și taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza ținerii ei neconforme, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcție de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidență și/sau dările de seamă fiscale, Serviciul Fiscal de Stat calculează impozitele și taxele prin metode și din surse indirecte, efectuând ulterior recalcularea lor după restabilirea evidenței, în conformitate cu legislația sau după prezentarea documentelor date.

Respectiv, în cadrul controlului efectuat au fost verificate explicațiile salariaților entității depuse la 02 aprilie 2019 și 12 aprilie 2019, precum și documentele prezentate de către SRL „Soho-Club”, inclusiv: contractele individuale de muncă încheiate, tabelele de pontaj, borderourile de calcul al salariului, fișele personale de evidență a veniturilor sub forma de salariu și alte plăți efectuate de către patron în folosul angajatului, precum și a impozitului pe venit reținut din aceste plăți, datele mașinilor de casă și control, notificările de funcționare a unităților comerciale.

Reclamanta a indicat că la finalizarea controlului inspectorii au constatat că, datele privind programul de lucru stabilit, regimul orelor lucrate pe timp de noapte, registrul (cartelele electronice) privind consemnarea orelor prezentării/plecării de la serviciu, în cadrul controlului nu au fost prezentate de către entitate, deși conform declarațiilor depuse de către salariați ora prezentării/plecării de la serviciu este consemnată în registru și prin cartele electronice. De asemenea, la contrapunerea datelor din explicațiile depuse de către salariații entității, datelor stabilite în cadrul controalelor fiscale efectuate la data din 02 aprilie 2019 – 12 aprilie 2019, datelor înscrise în benzile de control imprimare de către mașinile de casă și control cu memorie fiscală utilizate în cadrul desfășurării activității de întreprinzător, cu datele contabilității financiare aferent angajamentelor entității față de lucrători pentru munca prestată s-au stabilit divergențe dintre orele de facto lucrate de către angajați cu orele tabelate în tabelul de pontaj, fiind tabelate mai puține ore de muncă.

Din concluziile organului fiscal se atestă că temei pentru utilizarea metodelor indirecte de estimare a obligației fiscale a servit neprezentarea de către entitate a unor informații și documente.

Reclamanta consideră neîntemeiată concluzia organului fiscal privind lipsa/neprezentarea documentelor și care nu poate fi considerată ca temei pentru utilizarea metodelor indirecte, or, SRL „Soho-Club” nu deține nici în varianta electronică, nici pe hârtie registre de consemnare a orelor prezentării/plecării de la serviciu a angajaților. Informația despre existența acestor registre este răspândită intenționat în rândul angajaților, în scopul menținerii disciplinei muncii.

Mai mult ca atât, aceste registre nu constituie documentele de evidență și nici nu sunt obligatorii, iar lipsa lor nu poate constitui temei pentru aplicarea metodelor indirecte de estimare a obligației fiscale; programul de lucru al unităților comerciale (localurilor de alimentație publică) din cadrul societății este indicat atât în autorizațiile (notificările) de funcționare, prezentate organului fiscal, cât și la intrarea în aceste unități, iar programul de lucru al fiecărui angajat este indicat în contractul de muncă, conform cerințelor legislației muncii;

numărul orelor lucrate de către angajați în fiecare zi, inclusiv pe timp de noapte, este reflectat în tabelele de evidență a folosirii timpului de muncă, care la fel au fost prezentate organului fiscal.

Astfel, în opinia reclamantei, organul fiscal neîntemeiat a aplicat metodele indirecte de estimare a obligației fiscale, ceea ce denotă ilegalitatea actului de control nr. 5-693190 din 31 mai 2019 și, în consecință, a deciziilor Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1428 din 29 iulie 2019 și nr. 317 din 12 septembrie 2019.

Succesiv, reclamanta a notat că, la efectuarea controlului, Serviciul Fiscal de Stat a încălcat prevederile legislației fiscale privind modul de aplicare a metodelor indirecte de estimare a obligației fiscale, precum și principiile fundamentale ale controlului, stabilite în legislația privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător.

Modul de aplicare a metodelor și surselor indirecte de estimare a obligației fiscale este reglementat la art. 225 alin. (2) din Codul fiscal, conform căruia, în cadrul administrării fiscale, pentru a determina corectitudinea calculării sumei obligației fiscale, autoritatea care efectuează controlul fiscal poate folosi, în cazurile prevăzute la art. 189 alin. (2) și (3), metode și surse indirecte, conform legii. Metodele și sursele indirecte includ: a) tipul și natura activităților practicate de contribuabil; n) alte obiective, procese și fenomene, informații și date care denotă suma obligației fiscale a contribuabilului, prevăzute în prezentul cod.

La aplicarea metodelor indirecte în cadrul controalelor efectuate, organele fiscale trebuie să țină cont de specificul activității contribuabilului, metodele aplicate să fie în legătură cauzală directă cu obligația fiscală estimată, adică informația obținută în urma aplicării acestor metode să fie pertinentă și concludentă pentru estimarea obligației fiscale, să fie respectate normele legale.

Prin art. 3 din Legea privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător nr. 131 din 08 iunie 2012 se instituie principiile fundamentale ale controlului, care sunt *inter alia*: b) obiectivitate și imparțialitate la planificarea și desfășurarea controlului de stat, la întocmirea documentelor aferente controlului și dispunerea de măsuri și sancțiuni; f) legalitatea și respectarea competenței stipulate expres de lege de către organul de control, astfel încât controlul de stat să fie corect, coerent, desfășurat consecvent și în corespundere cu prevederile legii; n) îndeplinirea conștiincioasă a funcțiilor de control – inspectorul va îndeplini atribuțiile și obligațiile de serviciu în mod imparțial și echitabil, având scopul de a stabili relații de încredere între organul de control și persoana supusă controlului; ș.a.

Prin prisma normei citate, organul fiscal la aplicarea metodelor și surselor indirecte de estimare a obligației fiscale, ca și în cadrul oricărui control fiscal, trebuie să manifeste imparțialitate, corectitudine, coerență, consecvență și echitabilitate.

Astfel, reclamanta a considerat că, în speță, în cazul controlului efectuat, organele fiscale au aplicat metodele indirecte în mod arbitrar, fără a ține cont de specificul activității localurilor de alimentație publică și nici de capacitățile organismului uman, nu au explicat legătura de cauzalitate între metodele aplicate și estimările efectuate, au făcut concluzii contrare informațiilor obținute, au făcut estimări în general fără a folosi vreo metodă indirectă de obținere a informației, au comis erori în expunerea și/sau interpretarea faptelor etc.

În opinia reclamantei, estimările inspectorilor fiscali precum că numărul total de ore lucrate pe lună este de 300 și chiar peste 400 de ore sunt eronate, deoarece la capitolul dat nu s-a ținut cont nici de prevederile legislației muncii, nici de capacitățile fiziologice ale organismului uman, care nu-i permit să reziste unui asemenea grafic de lucru.

De asemenea, la examinarea cazului de încălcare fiscală și la emiterea deciziilor au fost încălcate drepturile contribuabilului, prevăzute de legislația fiscală, iar argumentele invocate în dezacordul prezentat nu au fost luate în considerare la examinarea cazului de încălcare fiscală, Serviciul Fiscal de Stat explicând acest lucru prin faptul că SRL „Soho-Club” nu a prezentat argumente convingătoare și documente justificative ce ar dovedi incorectitudinea faptelor constatate în actul de control. Însă, în pofida obligației sale de a-și motiva deciziile, organul fiscal nu a combătut argumentele expuse de SRL „Soho-Club” în dezacord.

Reclamanta a menționat că lipsa documentelor de evidență obligatorii, ceea ce constituie temei pentru aplicarea metodelor indirecte de estimare a obligației fiscale, nu înseamnă că această estimare poate fi făcută de către organele fiscale în mod arbitrar și ulterior nu poate fi contestată. Totodată, lipsa acestor registre, care nici nu constituie documente de evidență obligatorii, cu atât mai mult nu poate limita dreptul la contestare a concluziilor expuse în actul de control.

Conform art. 239 din Codul 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. Respectiv, scopul procedurii de examinare a cazului de încălcare fiscală nu constă în sancționarea cât mai aspră a contribuabilului care a comis o încălcare sau în încasarea la buget a unei sume cât mai mari de impozite, taxe, penalități și amenzi, ci constă în clarificarea obiectivă și multilaterală a circumstanțelor în care s-a produs acest caz.

Subsecvent, reclamanta a relevat că procedura de examinare a cazului de încălcare fiscală, care s-a desfășurat în data de 29 iulie 2019 cu participarea reprezentantului SRL „Soho-Club”, avocatului Sergiu Ursachi, a fost una pur formală și a durat aproximativ 30 de minute, iar decizia organului fiscal fiind pregătită preventiv și a fost înmănată reprezentantului reclamantei în scurt timp de la sfârșitul examinării. Mai mult ca atât, reprezentanții organului fiscal chiar au recunoscut faptul ca decizia este gata și trebuie de așteptat doar puțin pentru a se introduce în ea numele reprezentantului contribuabilului, să o imprime și să o semneze.

La fel, la examinarea contestației împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1428 din 29 iulie 2019 de asemenea nu au fost combătute argumentele invocate de SRL „Soho-Club”, organul fiscal expunând o concluzie generală, precum că în conformitate cu art. 267 alin. (3) din Codul fiscal, obligația de a dovedi incorectitudinea deciziei emise de organul fiscal se atribuie persoanei care contestă, iar la caz contestatarul nu a prezentat motive întemeiate, care ar putea servi drept temei pentru anularea sau modificarea deciziei contestate.

Astfel, examinarea contestației a fost pur formală, ca și examinarea cazului de încălcare fiscală, deoarece din spusele reprezentanților organului fiscal, nu aveau în momentul examinării dosarul cu materialele controlului, examinarea

contestației s-a efectuat exclusiv în baza contestației depuse dar și a documentelor anexate la ea.

Deopotrivă, reclamanta a remarcat că la desfășurarea procedurii administrative, Serviciul Fiscal de Stat i-a încălcat dreptul de acces la dosarul administrativ, iar după ce i-a fost notificată decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1428 din 29 iulie 2019, s-a adresat autorității publice cu cerere de prezentare a tuturor explicațiilor depuse de salariații societății în cadrul controalelor fiscale factive din 02 aprilie 2019 și 12 aprilie 2019, care au stat la baza emiterii actului de control nr. 5-693190 din 31 mai 2019, însă, prin răspunsul nr. 26/2-14-14/339/6061 din 04 septembrie 2019, Serviciul Fiscal de Stata, contrar prevederilor art. 83 alin. (1) din Codul administrativ, a refuzat prezentarea acestor probe.

Reclamanta SRL „Soho-Club” a solicitat prin cererea de chemare în judecată anularea actului de control nr. 5-693190 din 31 mai 2019; anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1428 din 29 iulie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comise de SRL „Soho-Club”; anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 317 din 12 septembrie 2019 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 119/1428 din 29 iulie 2019; întoarcerea executării deciziei nr. 119/1428 din 29 iulie 2019, prin restituirea sumelor achitate și compensarea cheltuielilor de judecată.

Prin hotărârea din 06 noiembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, s-a anulat actul de control nr. 5-693190 din 31 mai 2019, decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1428 din 29 iulie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comise de SRL „Soho-Club” și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 317 din 12 septembrie 2019 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 119/1428 din 29 iulie 2019.

S-a dispus întoarcerea executării deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1428 din 29 iulie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației, prin restituirea în beneficiul SRL „Soho-Club” a sumelor achitate 88 827 de lei conform ordinului de plată nr. 2143 din 31 iulie 2019; 26 7421 de lei conform ordinului de plată nr. 2144 din 31 iulie 2019; 75 767 de lei conform ordinului de plată nr. 2145 din 31 iulie 2019; 106 333 de lei conform ordinului de plată nr. 2146 din 31 iulie 2019; 8 649 de lei conform ordinului nr. 2147 din 31 iulie 2019; 88 483 de lei conform ordinului de plată nr. 2148 din 31 iulie 2019; 24 218,31 de lei conform ordinului de plată nr. 2149 din 31 iulie 2019; 32 160,99 de lei conform ordinului nr. 2150 din 31 iulie 2019; 8 882,50 de lei conform ordinului de plată nr. 2151 din 31 iulie 2019; 3 000 de lei conform ordinului nr. 2152 din 31 iulie 2019; 10 633,50 de lei conform ordinului de plată nr. 2153 din 31 iulie 2019; 4 614 lei conform ordinului de plată nr. 2154 din 31 iulie 2019; 4 614 lei conform ordinului nr. 2168 din 01 august 2019; 1 203,50 de lei conform ordinului de plată nr. 2155 din 31 iulie 2019; 1 203,50 de lei conform ordinului de plată nr. 2169 din 01 august 2019; 8 287 de lei conform ordinului nr. 2156 din 31 iulie 2019; 2 762,50 de lei conform ordinului de plată nr. 2157 din 31 iulie 2019.

S-a încasat din contul Serviciului Fiscal de Stat în beneficiul SRL „Soho-Club” cheltuielile de asistență juridică suportate în cuantum de 1 000 de lei, conform ordinului de plată nr. 629 din 05 martie 2020 (vol. II, f.d. 81, 92-105).

Dispozitivul hotărârii primei instanțe a fost pronunțat la 06 noiembrie 2020 (vol. II, f.d. 82-83). La 20 noiembrie 2020, Serviciul Fiscal de Stat a depus apel nemotivat împotriva hotărârii din 06 noiembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani (vol. II, f.d. 84-85). Potrivit extrasului din poșta electronică cu adresa „parascovia.rosca@justice.md”, copia hotărârii motivate a fost notificată apelantului la 06 ianuarie 2021 (vol. II, f.d. 106-108). Apelul motivat a fost depus la 26 ianuarie 2021 (vol. II, f.d. 113-122).

Astfel, instanța de recurs constată că la demararea căii de atac în ordine de apel, Serviciul Fiscal de Stat a respectat termenul de atac instituit la art. 232 din Codul administrativ.

Prin decizia din 12 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău s-a respins apelul depus de către Serviciul Fiscal de Stat și s-a menținut hotărârea din 06 noiembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani (vol. II, f.d. 150, 151-165).

În consolidarea soluțiilor, prima instanță și instanța de apel au reținut că, prin prisma normelor Codului fiscal și Codului muncii, stabilirea și retribuirea muncii salariatului, calcularea și respectiv recalcularea acestuia țin de competența și atribuția exclusivă a angajatorului, reieșind din circumstanțele specifice ale pieței muncii.

Instanțele inferioare au notat că dispozițiile Codului fiscal și ale Codului muncii nu prevăd competențe pentru Serviciul Fiscal de Stat de a obliga contribuabilul să recalculeze salariul salariaților săi, atribuția de verificare a relațiilor de muncă revenindu-i Inspectoratului de Stat al Muncii. Astfel, s-a constatat lipsa competenței Serviciului Fiscal de Stat în partea recalculării fondului de salariu al angajaților, iar în consecință ilegalitatea actelor de control în privința SRL „Soho-Club” și a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1428 din 29 iulie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației în privința SRL „Soho-Club”.

De asemenea, s-a afirmat că organul fiscal nu a acumulat probe pertinente și suficiente în vederea confirmării cazului de încălcare a legislației de către SRL „Soho-Club”, iar actul de control nu confirmă prin probe pertinente și admisibile cele imputate companiei reclamante, or, în vederea constatării încălcării de către SRL „Soho-Club” autoritatea fiscală are, potrivit art. 247 lit. a) din Codul fiscal, obligația pozitivă de a dovedi că a avut loc într-adevăr o încălcare fiscală, situație ce reprezintă temei pentru aplicarea sancțiunilor/consecințelor fiscale prevăzute de lege.

În opinia instanțelor inferioare, organul fiscal a recalculat fondul de salarizare al SRL „Soho-Club”, impozitele pe venit, contribuțiile de asigurări sociale, inclusiv individuale și a primelor de asigurări obligatorii de asistență medicală, în urma unor constatări a neveridicității datelor incluse în documentele de evidență contabilă, prin contrapunerea datelor din tabelele de evidență a timpului de lucru efectiv lucrat de angajații SRL „Soho-Club” (tabelele de pontaj), datele din contractele individuale de muncă, regimul de muncă prevăzute în notificările de funcționare, borderourile de calcul al salariului datele MCC și explicațiile salariaților.

Instanțele inferioare au menționat că pretinsa diminuare a fondului de retribuire a muncii este bazată pe presupunerea formată în urma analizei timpului de muncă al salariaților, fără prezentarea unor probe, înscrisuri, din care să rezulte explicit că suma stabilită de organul fiscal a fost într-adevăr achitată

salariaților din contul societății, or, în lipsa probei privind achitarea drepturilor salariale în cuantumul indicat, este netemeinică concluzia organului fiscal privind existența încălcărilor fiscale imputate reclamantului, ceea ce duce la lipsa temeiului legal pentru aplicarea sancțiunilor fiscale.

La 28 mai 2021, Serviciul Fiscal de Stat a depus la Curtea de Apel Chișinău recurs împotriva deciziei din 12 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău, solicitând admiterea recursului, casarea deciziei recurate și a hotărârii din 06 noiembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, cu emiterea unei noi decizii, prin care să fie respinsă acțiunea depusă de către SRL „Soho-Club” ca fiind neîntemeiată (vol. II, f.d. 167-168).

La 24 iunie 2021, Serviciul Fiscal de Stat a depus la Curtea Supremă de Justiție motivarea recursului împotriva deciziei din 12 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău (vol. II, f.d. 176-190).

În motivarea recursului a invocat că instanțele inferioare eronat au ajuns la concluzia că Serviciul Fiscal de Stat nu are competențe de a efectua controlul privind verificarea corectitudinii calculării și plenitudinii achitării impozitului pe venit din salariu și obligațiile aferente plăților salariale, or, prin prisma art. 132⁴ pct. 5 din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat îndeplinește funcția de control fiscal, care în sensul art. 129 pct. 11) din Codul fiscal reprezintă verificarea 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.

Recurentul a menționat că Inspectoratul de Stat al Muncii, care în opinia instanțelor inferioare este competent să efectueze controlul privind verificarea corectitudinii calculării și plenitudinii achitării impozitului pe venit din salariu și obligațiile aferente plăților salariale, *de facto*, conform art. 371 din Codul muncii, are atribuții în supravegherea și controlul asupra respectării actelor legislative și altor acte normative ce conțin norme ale dreptului muncii, a convențiilor colective și contractelor colective de muncă la toate unitățile.

Mai mult decât atât, instanțele inferioare nu au indicat expres care act normativ sau juridic exclude competența Serviciului Fiscal de Stat și atribuțiile acestuia la efectuarea controlului privind verificarea corectitudinii calculării și plenitudinii achitării impozitului pe venit din salariul și obligațiile aferente plăților salariale.

În opinia recurentului, constatările instanțelor inferioare sunt bazate pe norme juridice din Codul fiscal care nu sunt incidente cauzei deduse judecății, art. 226¹, 266⁶ alin. (1)-(3) din Codul fiscal, care reglementează exclusiv metodele indirecte de estimare a venitului impozabil al persoanei fizice. La caz, însă, controlul a fost efectuat la contribuabilul persoană juridică SRL „Soho-Club”, iar obligațiile fiscale ale contribuabilului persoană juridică prin metode și din surse indirecte se efectuează în corespundere cu prevederile art. 134 alin. (1) pct. 12), art. 225, art. 189 alin. (2) din Codul fiscal. Astfel, cauza a fost examinată superficial, iar circumstanțele de fapt au fost apreciate prin prisma unor norme fiscale distincte speței, dintr-un alt capitol din Codul fiscal, care se aplică doar în cazul inițierii unui control la persoane fizice privind estimarea venitului prin metode indirecte.

Prin referința depusă la 08 septembrie 2021, SRL „Soho-Club” a solicitat respingerea recursului Serviciului Fiscal de Stat și menținerea deciziei din 12 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău (vol. II, f.d. 122-126), invocând drept contraargumente că Serviciul Fiscal de Stat, în urma controlului efectuat, a făcut un calcul estimativ al orelor lucrate de către angajații SRL „Soho-Club”, care nu au fost reflectate în tabelele de pontaj și ținând cont de normele ce reglementează mărimea salariului minim garantat, a calculat suma diminuării fondului de retribuire a muncii.

În opinia intimatei, aceste calcule nu pot constitui temeiul pentru calcularea impozitelor și taxelor aferente plăților salariale, deoarece calculele impozitelor și taxelor aferente plăților salariale asupra pretinse diminuări a fondului de retribuire a muncii puteau fi calculate doar din plățile efectuate de fapt, dar nu din unele plăți presupuse.

La fel, intimata a reiterat poziția sa, precum că Serviciul Fiscal de Stat nu are competențe pentru a dispune recalcularea salariului nemijlocit pentru angajații săi, or, supravegherea și controlul respectării normelor din domeniul dreptului muncii ține de competența Inspectoratului de Stat al Muncii și altor autorități, dar nicidecum nu intră în atribuțiile organului fiscal, competențele căruia se limitează doar la controlul respectării normelor din domeniul dreptului fiscal, care reglementează modul de calculare și plată a impozitelor și taxelor aferente plăților salariale, care au fost efectuate în beneficiul salariaților.

Totodată, în opinia SRL „Soho-Club”, organul fiscal nu a administrat probe certe, pertinente și admisibile care ar demonstra că intimata a diminuat fondul de retribuire a muncii și a achitat salariaților săi alte sume, decât cele conținute în documentele contabile. Suma diminuării fondului de retribuire a muncii a fost calculată de către organul fiscal doar în baza unor presupuneri, formate în urma analizei timpului de muncă al salariaților, folosind informația obținută din sursele indirecte: explicațiile angajaților, contractele de muncă, notificările de funcționare, tabelele de pontaj etc., deși, prin prisma principiilor consfințite în Codul fiscal, trebuia să folosească atât metode directe, cât și indirecte.

Intimata a considerat că soluțiile pronunțate de prima instanță și instanța de apel sunt legale și întemeiate, urmând a fi menținute de către instanța de recurs, deoarece în condițiile speței organul fiscal nu a administrat probe certe și incontestabile ce ar demonstra comiterea de către SRL „Soho-Club” a încălcării fiscale imputate. Inexistența probelor privind achitarea drepturilor salariale în cuantumul indicat de către organul fiscal denotă netemeinicia concluziei acestuia privind existența încălcărilor fiscale imputate, iar acest fapt atestă lipsa temeiului legal pentru aplicarea sancțiunilor fiscale. Dealtfel, această constatare a fost făcută și de către instanțele de judecată, care au remarcat că la materialele cauzei nu se conțin probe certe, pertinente și admisibile, precum că suma calculată a diminuării fondului de retribuire a muncii într-adevăr a fost achitată de către SRL „Soho-Club” salariaților săi.

Prin încheierea din 10 noiembrie 2021 a Curții Supreme de Justiție, recursul depus de către Serviciul Fiscal de Stat împotriva deciziei din 12 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău s-a numit spre examinare în fond, în complet de cinci judecători.

Conform art. 245 alin. (1) și (2) din Codul 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. Instanța de apel transmite neîntârziat Curții Supreme de Justiție recursul împreună cu dosarul judiciar. 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.

Decizia Curții de Apel Chișinău a fost adoptată la 12 mai 2021 (vol. II, f.d. 150). La 28 mai 2021, Serviciul Fiscal de Stat a depus la Curtea de Apel Chișinău recurs împotriva deciziei din 12 mai 2021 (vol. II, f.d. 167-168). Potrivit avizului de recepție a corespondenței DS8001777021AS copia deciziei motivate a Curții de Apel Chișinău a fost notificată Serviciului Fiscal de Stat la 07 iunie 2021 (vol. II, f.d. 172). La 24 iunie 2021, Serviciul Fiscal de Stat a depus la Curtea Supremă de Justiție motivarea recursului (vol. II, f.d. 176).

În atare circumstanțe, completul ajunge la concluzia că recurentul s-a conformat prevederilor legale stipulate la art. 245 din Codul administrativ privind termenul de depunere a recursurilor.

Potrivit articolului 247 din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează și soluționează recursul fără ședință de judecată.

Verificând argumentele invocate în recurs, prin prisma materialelor din dosar și contraargumentele expuse de intimata SRL „Soho-Club” în referința la recurs, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție a ajuns la concluzia de a casa integral decizia din 12 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 06 noiembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, cu emiterea unei decizii noi de respingere a acțiunii, din următoarele motive.

Articolul 248 din Codul administrativ stipulează la alin. (1) lit. c) că, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă decizie prin care casează integral decizia instanței de apel și emite o nouă decizie.

În conformitate cu art. 224 alin. (1) lit. f) din Codul administrativ, 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).

În corespundere cu art. 21 alin. (1) din Codul administrativ, autoritățile publice și instanțele de judecată competente trebuie să acționeze în conformitate cu legea și alte acte normative.

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

Prin prisma art. 194 alin. (2) din Codul 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 fel, aplicabile sunt și prevederile art. 244 alin. (2) coroborate cu art. 231 alin. (2) din Codul 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.

În sensul art. 219 alin. (1) din Codul administrativ, 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.

Cercetând starea fapt în baza materialelor și lucrărilor dosarului, precum și a dosarului administrativ, Colegiul constată că în baza deciziei nr. 46977/24 din 24 aprilie 2019 a fost inițiată efectuarea controlului tematic privind corectitudinea calculării și reținerii obligațiilor fiscale aferente plăților salariale pentru perioadele fiscale ianuarie 2018 – decembrie 2018 și ianuarie 2019 – decembrie 2019 de către SRL „Soho-Club”.

În urma controlului, la 31 mai 2019, a fost întocmit actul nr. 5-693190, prelungit pe blancheta nr. 5-693191, prin care s-a constatat:

- diminuarea fondului de retribuire a muncii cu 1 262 785 de lei, ceea ce a dus la diminuarea impozitului pe venit reținut din salariu cu 88 827 de lei;

- neachitarea impozitului pe venit reținut din salariu pentru perioadele fiscale L/02/2018 – L/02/2019;

- diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale datorate de angajator cu 267 421 de lei;

- diminuarea contribuțiilor individuale de asigurări sociale cu 75 767 de lei;

- neachitarea contribuțiilor de asigurări sociale datorate de angajator și a contribuțiilor individuale de asigurări sociale pentru perioadele fiscale L/01/2018 – L/02/2019;

- diminuarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală cu 106 333 de lei;

- neachitarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru perioadele fiscale L/02/2018 – L/02/2019;

- nerespectarea modului de întocmire a dărilor de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (Forma IPC18) pentru perioadele fiscale L/01/2018 – L/02/2019.

Nefiind de acord cu constatările și concluziile expuse în actul de control nr. 5-693190 din 31 mai 2019, SRL „Soho-Club” a depus la 18 iunie 2019 dezacordul nr. 179/08, care a fost înregistrat sub numărul de intrare 3788.

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1428 din 29 iulie 2019:

1. s-au încasat la buget sumele impozitelor și taxelor, calculate în rezultatul controlului;
2. s-a încasat la buget majorarea de întârziere, calculată în rezultatul controlului, conform art. 228 alin. (2) din Codul fiscal – 8 562 de lei, pentru neachitarea impozitului pe venit pentru perioadele fiscale L/02/2018 – L/02/2019;
3. s-a încasat la buget majorarea de întârziere, calculată în rezultatul controlului, conform prevederilor art. 9 alin. (3) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2018 nr. 281 din 15 decembrie 2017 și art. 7 alin. (1) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2019 nr. 300 din 30 noiembrie 2018:

- 87 681 de lei pentru neachitarea în termen a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele fiscale L/01/2018 – L/02/2019;
 - 23 991 de lei pentru neachitarea în termen a contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele fiscale L/01/2018 – L/02/2019;
4. s-a încasat la buget majorarea de întârziere, calculată în rezultatul controlului, conform prevederilor art. 30 din Legea cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorii de asistență medicală – 31 842 de lei pentru neachitarea în termen a primelor de asigurare obligatorii de asistență medicală pentru perioadele fiscale L/02/2018 – L/02/2019;
5. s-a aplicat pentru încălcările legislației:
- 17 765 de lei, amendă pentru diminuarea impozitului pe venit reținut din salariu pentru perioadele fiscale L/02/2018 – L/02/2019, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal (88 827 de lei x 20%);
 - 6 000 de lei, amendă pentru nerespectarea modului de întocmire a dărilor de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate (Forma IPC18) pentru perioadele fiscale L/02/2018 – L/02/2019, conform prevederilor art. 260 alin. (1) din Codul fiscal (12 cazuri x 500 de lei);
 - 21 267 de lei, amendă pentru diminuarea primelor de asigurare obligatorii de asistență medicală pentru perioadele fiscale L/02/2018 – L/09/2018, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal (106 333 de lei x 20%);
 - 9 228 de lei, amendă pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele fiscale L/01/2018 – L/09/2018, conform prevederilor art. 9 alin. (7) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2018 nr. 281 din 15 decembrie 2017 (184 551 de lei x 5%);
 - 2 407 de lei, amendă pentru diminuarea contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele fiscale L/01/2018 – L/09/2018, conform prevederilor art. 9 alin. (7) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2018 nr. 281 din 15 decembrie 2017 (48 144 de lei x 5%);
 - 16 574 de lei, amendă pentru diminuarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele fiscale L/10/2018 – L/02/2019, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal (82 870 de lei x 20%);
 - 5 525 de lei, amendă pentru diminuarea contribuțiilor individuale de asigurări sociale de stat obligatorii pentru perioadele fiscale L/10/2018 – L/02/2019, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal (27 623 de lei x 20%).
6. s-a obligat contribuabilul să prezinte dările de seamă.

Manifestându-și dezacordul cu decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.119/1428 din 29 iulie 2019, SRL „Soho-Club” a depus la 23 august 2019 contestația nr. 190/08, care a fost înregistrată sub numărul de intrare 5509-C, solicitând

modificarea deciziei prin recalcularea obligațiilor fiscale suplimentare și stabilirea lor în limita recunoscută de societate, recalcularea penalităților și amenzilor aplicate.

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 317 din 12 septembrie 2019 s-a respins contestația și s-a menținut decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1428 din 29 iulie 2019.

Invocând ilegalitatea acțiunilor Serviciului Fiscal de Stat, reclamanta SRL „Soho-Club” a înaintat în instanța de judecată acțiune în contencios administrativ, prin care a solicitat anularea actului de control nr. 5-693190 din 31 mai 2019; anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1428 din 29 iulie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comise de SRL „Soho-Club”; anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 317 din 12 septembrie 2019 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 119/1428 din 29 iulie 2019; întoarcerea executării deciziei nr. 119/1428 din 29 iulie 2019, prin restituirea sumelor achitate și compensarea cheltuielilor de judecată.

Fiind investită cu judecarea cauzei în prima instanță, Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani, prin hotărârea din 06 noiembrie 2020 a admis acțiunea (vol. II, f.d. 81, 92-105).

Examinând cauza în ordine de apel, Curtea de Apel Chișinău prin decizia din 12 mai 2021 a respins apelul depus de către Serviciul Fiscal de Stat și a menținut hotărârea din 06 noiembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani (vol. II, f.d. 150, 151-165).

Efectuând controlul judiciar al deciziei din 12 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău și al hotărârii din 06 noiembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, instanța de recurs constată că soluția emisă de instanțele inferioare sunt greșite, rezultate din interpretarea și aplicarea eronată a normelor de drept material și procedural, motiv din care nu pot fi menținute.

Colegiul consideră că instanțele ierarhic inferioare eronat și în lipsa suportului probator au ajuns la concluzia de a anula actul de control nr. 5-693190 din 31 mai 2019 și deciziile Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1428 din 29 iulie 2019 și nr. 317 din 12 septembrie 2019.

În acest sens sunt pertinente dispozițiile art. 8 alin. (2) lit. c), lit. d) și lit. e) din Codul fiscal, conform cărora contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte organului fiscal și serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență în conformitate cu cerințele legislației, să efectueze încasările bănești în numerar prin intermediul echipamentelor de casă și de control, respectând reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor bănești în numerar fără aplicarea mașinilor de casă și de control; să prezinte informații veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum și despre alte obiecte ale impunerii; e) să achite la buget, la timp și integral, ținând cont de prevederile art. 7 alin. (5), sumele calculate ale impozitelor și taxelor, asigurând exactitatea și veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate.

Prin prisma art. 128 din Codul muncii și Legii salarizării nr. 847-XV din 14 februarie 2002, salariul reprezintă orice recompensă sau câștig evaluat în bani,

plătit salariatului de către angajator în temeiul contractului individual de muncă pentru munca prestată sau care urmează a fi prestată.

Conform prevederilor art. 134 alin. (1) pct. 12 din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat și funcționarii fiscali, în cadrul acțiunilor de exercitare a funcției, au dreptul să utilizeze metode și surse directe și indirecte la estimarea obiectelor impozabile și la calcularea impozitelor și taxelor.

În corespundere cu art. 189 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, organul fiscal calculează impozitele și taxele contribuabililor în urma controalelor fiscale, dacă au fost stabilite cazuri de nerespectare a legislației fiscale, precum și în alte cazuri prevăzute de legislația fiscală.

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

Potrivit art. 7 alin. (6) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2019 nr. 300 din 30 noiembrie 2018, cuantumul contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii se estimează prin metode și din alte surse indirecte, în conformitate cu prevederile Codului fiscal.

Prin prisma art. 88 alin. (1) din Codul 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.

Totodată, în sensul art. 20 alin. (1) din Legea privind sistemul public de asigurări sociale nr. 489 din 08 iulie 1999, calculul și plata contribuției de asigurări sociale datorate de asigurații angajați cu contract individual de muncă și de angajatorul acestora se fac lunar de către angajator.

Articolul 22 din Legea privind sistemul public de asigurări sociale nr. 489 din 08 iulie 1999 prevede la alin. (1) că baza lunară de calcul la care angajatorul datorează contribuția de asigurări sociale o constituie fondul de retribuire a muncii și alte recompense realizate de asigurații cu contract individual de muncă cu excepția celor stipulate la alin.(2).

Conform art. 25 alin. (1) din Legea privind sistemul public de asigurări sociale nr. 489 din 08 iulie 1999, contribuția individuală de asigurări sociale datorată de asigurații cu contract individual de muncă se reține și se virează lunar de către angajator la bugetul asigurărilor sociale de stat.

Articolul 6 din Legea cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală nr. 1593 din 26 decembrie 2002 stipulează că primele de asigurare obligatorie de asistență medicală pentru categoriile de plătitori prevăzute la anexa nr.1 se calculează în funcție de contribuția procentuală la salariu și la alte recompense, până la deducerea (reținerea) impozitelor și altor plăți obligatorii stabilite de legislație.

De asemenea, relevante sunt și prevederile art. 133 alin. (2) pct. 14) din Codul fiscal, care statuează că în realizarea funcțiilor sale, în domeniul administrării fiscale Serviciul Fiscal de Stat are *inter alia* atribuția de a efectua controlul fiscal,

examina cazurile de încălcare fiscală, aplica sancțiuni fiscale și emite acte administrative în scopul aplicării prezentului cod.

Deopotrivă, art. 133 alin. (2) pct. 14¹) din Codul fiscal prevede că în realizarea funcțiilor sale, Serviciul Fiscal de Stat are atribuții în domeniul administrării fiscale și 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;

În corespundere cu art. 134 alin. (1) pct. 6) și 12) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat și funcționarii fiscali, în cadrul acțiunilor de exercitare a funcției, au *inter alia* dreptul să controleze autenticitatea datelor din documentele de evidență și din dările de seamă fiscale ale contribuabilului și să utilizeze metode și surse directe și indirecte la estimarea obiectelor impozabile și la calcularea impozitelor și taxelor.

Potrivit art. 189 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, organul fiscal calculează impozitele și taxele contribuabililor în urma controalelor fiscale, dacă au fost stabilite cazuri de nerespectare a legislației fiscale, precum și în alte cazuri prevăzute de legislația fiscală.

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

La fel, aplicabile sunt și prevederile art. 1 alin. (1) din Legea privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător nr. 131 din 08 iunie 2012, care prevede că scopul prezentei legi constă în consolidarea cadrului juridic și instituțional în domeniul efectuării controlului de stat asupra activității de întreprinzător, denumit în continuare control.

Articolul 1 din Legea privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător nr. 131 din 08 iunie 2012 stipulează la alin. (4) lit. e) că dispozițiile legii nu se extind asupra controalelor efectuate de către Serviciul Fiscal de Stat, cu excepția înregistrării, supravegherii și raportării controalelor în Registrul de stat al controalelor.

Totodată, conform anexei la Legea nr. 131 din 08 iunie 2012, domeniul de activitate (de control) al Serviciului Fiscal de Stat este domeniul fiscal, respectarea obligațiilor pecuniare față de bugetul public național în limita competenței stabilite de lege, față de bugetul asigurărilor sociale de stat și calcularea corectă și virarea în termen a primelor de asigurare obligatorii de asistență medicală.

Reieșind din interpretarea coroborată a normelor legale precitate, Colegiul ajunge la concluzia că instanțele inferioare eronat au considerat că Serviciului Fiscal de Stat nu dispune de competențe pentru a controla corectitudinea calculării și plenitudinii achitării impozitului pe venit din salariul și obligațiile aferente plăților salariale, precum și de a recalcula salariul angajaților intimitei.

Instanța de recurs învederează că, prin prisma art. 132⁴ pct. 5) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat îndeplinește funcția de control fiscal, care în sensul

art. 129 pct. 11) din Codul fiscal reprezintă verificarea corectitudinii cu care contribuabilul execută obligația fiscală și alte obligații prevăzute de legislația fiscală și alte acte normative, inclusiv verificarea altor persoane sub aspectul legăturii lor cu activitatea contribuabilului prin metode, forme și operațiuni prevăzute de prezentul cod.

Respectiv, din structura logico-juridică a normelor precitate se deduce indubitabil competența organului fiscal de a controla corectitudinea calculării și plenitudinii achitării impozitului pe venit din salariul și obligațiile aferente plăților salariale, precum și de a recalcula salariul angajaților intimatei din estimările veniturilor prin metode și surse indirecte și de a verifica corectitudinea dărilor de seamă întocmite și prezentate Serviciului Fiscal de Stat de către contribuabilul SRL „Soho-Club”, inclusiv dările de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii.

Continuând șirul logic al dezideratelor sale, Colegiul apreciază ca neîntemeiată concluzia instanțelor inferioare, precum că organul fiscal nu a demonstrat prin probe certe și incontestabile comiterea de către contribuabilul SRL „Soho-Club” a încălcării fiscale imputate și că suportul probator administrat de Serviciul Fiscal de Stat lasă loc de interpretare, iar toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se interpretează în favoarea contribuabilului.

În acest sens, instanța de recurs decelează că, potrivit materialelor dosarului administrativ, la efectuarea controlului fiscal și la estimarea obligației fiscale a contribuabilului SRL „Soho-Club” pentru perioada fiscală L/01/2018 – L/02/2019, organul fiscal a utilizat atât metodele directe, cât și surse indirecte, printre care: explicațiile angajaților; datele contractelor individuale de muncă; regimul de muncă prevăzut în notificările de funcționare a unităților comerciale; tabelele de pontaj; borderourile de calcul a salariului pentru fiecare angajat; datele reflectate în Registrele unice al echipamentelor de casă și de control; actele de control fiscal efectuate prin metoda verificării faptice în cadrul perioadelor de funcționare a posturilor fiscale.

Așa, din declarațiile angajaților SRL „Soho-Club” – Serghei Mursa, Irina Khalizova, Artiom Plăcintă, Tatiana Petrova, Carolina Bivol, care au fost audiați la 02 aprilie 2019 și 12 aprilie 2019, rezultă înafara oricărui dubiu că evidența programului de muncă la intimată este consemnată în registru, iar accesul angajaților la locul de muncă, cât și plecarea de la serviciu se efectuează cu ajutorul cardurilor electronice.

De altfel, acest fapt a fost confirmat și de către martorii Mihai Ionițov, Nicolai Dorofeev și Alexandru Vier care, fiind audiați în cadrul dezbaterilor judecătorești și preîntâmpinați că pot fi trași la răspundere penală conform art. 312 din Codul penal pentru declarații mincinoase, au declarat că la angajare le-au fost eliberate carduri electronice pentru ducerea evidenței orelor lucrate.

La fel, martorii Mihai Ionițov și Alexandru Vier au declarat că scanau cartelele electronice de fiecare dată când se prezentau la serviciu și când plecau, pentru ca angajatorul să prelucreze datele de evidență a orelor lucrate (vol. II, f.d. 77, 79 și 80).

Însă, în cadrul examinării cauzei, cât și la momentul efectuării controlului fiscal, contribuabilul SRL „Soho-Club” nu a prezentat registrul de evidență a programului de muncă a salariaților (în format electronic sau pe suport de hârtie),

în care să fie consemnată ora prezentării și plecării de la serviciu a angajaților, invocând că *de facto* nu deține un asemenea registru, iar informația privind existența registrului a fost răspândită intenționat în rândul angajaților în scopul menținerii disciplinei muncii.

În această ordine de idei, Colegiul apreciază reprehensibil motivul invocat de SRL „Soho-Club”, precum că *de facto* entitatea nu deținea un asemenea registru, or, acest fapt este combătut prin declarațiile salariaților intimatei, în special Serghei Mursa, Irina Khalizova, Artiom Plăcintă, Tatiana Petrova, Carolina Bivol, Mihai Ionițov, Nicolai Dorofeev și Alexandru Vier, care au fost audiați la momentul efectuării controlului fiscal și ca martori în cadrul judecării cauzei, declarând sub jurământ că accesul angajaților SRL „Soho-Club” la locul de muncă, cât și plecarea de la serviciu se efectua cu ajutorul cardurilor electronice ce duceau evidența orelor lucrate.

Din acest considerent, instanța de recurs consideră că organul fiscal corect a recurs la contrapunerea declarațiilor angajaților privind programul de muncă, a datelor înscrise în benzile de control imprimare de către mașinile de casă și control (MCC), cu datele contabilității financiare aferente angajamentelor SRL „Soho-Club” față de lucrători pentru munca prestată, întru verificarea corectitudinii calculării fondului de retribuire a muncii, a contribuțiilor de asigurări sociale, a contribuțiilor individuale de asigurări sociale, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a modului de întocmire a dărilor de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate.

Respectiv, cumulul acestor probe demonstrează că SRL „Soho-Club” într-adevăr a admis divergențe între orele de muncă prestate de salariații săi și datele reflectate în tabelele de pontaj, fapt constatat și consemnat de către organului fiscal în actul de control și deciziile emise asupra cazului de încălcare fiscală.

Mai mult ca atât, acest fapt a fost recunoscut parțial de către SRL „Soho-Club”, care în contestația depusă împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1428 din 29 iulie 2019 a indicat că a admis erori în tabelele de pontaj. Conform art. 106 din Codul muncii, angajatorul este obligat să țină evidența timpului de muncă prestat efectiv de fiecare salariat, inclusiv a muncii suplimentare, a muncii prestate în zilele de repaus și în zilele de sărbătoare nelucrătoare.

În această consecvență, Colegiul ajunge la concluzia că, la efectuarea controlului și constatarea încălcărilor fiscale de către contribuabilul SRL „Soho-Club”, organul fiscal corect s-a bazat pe declarațiile angajaților în partea ce ține de programul de muncă și de datele înscrise în benzile de control imprimare de către mașinile de casă și control, prin ce a demonstrat că, în decursul a 14 luni, SRL „Soho-Club” a prezentat organului fiscal informații neveridice, circumstanță ce a diminuat substanțial obligațiile pecuniare ale acesteia față de stat.

Dezideratele relevate supra reliefează incertitudinea concluziei date de Curtea de Apel Chișinău, precum că la calcularea fondului de retribuire a muncii organul fiscal s-a bazat pe o presupunere formată în urma analizei timpului de muncă al salariaților, fără a prezenta probe în acest sens.

Succesiv, Colegiul consideră că organul fiscal corect a efectuat recalcularea fondului de salarizare în temeiul atribuțiilor instituite la art. 134 alin. (1) pct. 6), precum și art. 133 alin. (2) pct. 14), 14¹) din Codul fiscal.

Prin prisma art. 9 alin. (9) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2018 nr. 281 din 15 decembrie 2017, quantumul contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii se estimează prin metode și din alte surse indirecte, în conformitate cu prevederile Codului fiscal.

Alineatul (7) al aceluiași articol prevede că diminuarea quantumului contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, stabilite în cotă procentuală, prin neprezentarea sau prezentarea către Serviciul Fiscal de Stat a unei dări de seamă fiscale cu informații sau date neveridice atrage răspunderea contribuabililor conform titlului V din Codul fiscal.

De asemenea, conform art. 7 alin. (6) din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2019 nr. 300 din 30 noiembrie 2018, quantumul contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii se estimează prin metode și din alte surse indirecte, în conformitate cu prevederile Codului fiscal.

În sensul alineatului (5) al aceluiași articol, diminuarea quantumului contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, stabilite în cotă procentuală, prin neprezentarea sau prezentarea către Serviciul Fiscal de Stat a unei dări de seamă fiscale cu informații sau date neveridice atrage răspunderea contribuabililor conform titlului V din Codul fiscal.

Totodată, art. 29 alin. (1) din Legea cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală nr. 1593-XV din 26 decembrie 2002 prevede că diminuarea quantumului primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală prin neprezentarea sau prezentarea către Serviciul Fiscal de Stat a unei dări de seamă fiscale cu informații sau date neveridice atrage răspunderea contribuabililor conform titlului V din Codul fiscal.

Astfel, reieșind din interpretarea logico-juridică a normelor precitate, Serviciul Fiscal de Stat dispune de atribuții în prevenirea, depistarea și sancționarea cazurilor de folosire a „muncii la negru” și „achitare a salariilor în plic”, fapt ce duce la eschivarea de la calcularea plății impozitelor pe venit din salariu, a contribuțiilor de asigurări sociale și a primelor de asigurare medicală obligatorie.

Prin urmare, în condițiile speței, Serviciul Fiscal de Stat a acționat în limitele atribuțiilor sale instituite de Codul fiscal, Legea privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător nr. 131 din 08 iunie 2012, Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2018 nr. 281 din 15 decembrie 2017, Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2019 nr. 300 din 30 noiembrie 2018 și Legea cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală nr. 1593-XV din 26 decembrie 2002.

Așadar, având în vedere că organul fiscal a stabilit că SRL „Soho-Club” nu a reflectat integral în contabilitate plățile salariale, impozitul pe venit și plățile aferente acestora, Serviciul Fiscal de Stat corect a calculat în temeiul art. 189 din Codul fiscal impozitele și din surse indirecte, care la alin. (1) și (2) stabilește că organul fiscal calculează impozitele și taxele contribuabililor în urma controalelor fiscale, dacă au fost stabilite cazuri de nerespectare a legislației fiscale, precum și în alte cazuri prevăzute de legislația fiscală. Dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor și taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi

determinate din lipsă de contabilitate ori din cauza ținerii ei neconforme, dacă contribuabilul (reprezentantul acestuia) sau persoana lui cu funcție de răspundere nu prezintă, în totalitate sau în parte, documentele de evidență și/sau dările de seamă fiscale, organul fiscal calculează impozitele și taxele prin metode și din surse indirecte, efectuând ulterior recalcularea lor după restabilirea evidenței, în conformitate cu legislația, sau după prezentarea documentelor respective.

În aspectul dat Colegiul denotă că dovada reflectării incomplete a plăților salariale, iar drept consecință a impozitului pe venit și a plăților aferente acestora în contabilitate, au servit probele administrate de către inspectorii fiscali din diverse surse și contrapuse, fiind anexate la materialele dosarului administrativ.

În corespundere cu art. 225 din Codul fiscal, în cadrul administrării fiscale, pentru a determina corectitudinea calculării sumei obligației fiscale, autoritatea care efectuează controlul fiscal poate folosi în cazurile prevăzute la art. 189 alin. (2) și (3), metode și surse indirecte, conform legii. Metodele și sursele indirecte de estimare a obligațiilor fiscale se folosesc și în cadrul controalelor fiscale ca urmare a instituirii posturilor fiscale în conformitate cu art. 146.

Metodele și sursele indirecte includ:

- a) tipul și natura activităților practicate de contribuabil;
- b) mărimea capitalului contribuabilului;
- c) veniturile din vânzări ale contribuabilului, inclusiv cele constatate în cadrul posturilor fiscale;
- d) numărul de angajați ai contribuabilului, precum și fondul de remunerare a muncii și alte recompense;
- e) categoria clienților contribuabilului și numărul lor;
- f) diferența dintre caracteristicile cantitative și cele calitative ale materiei prime, ale altor materiale procurate și ale celor folosite în producție;
- g) analiza schimbării valorii nete a proprietății contribuabilului;
- h) chiria imobilului folosit de contribuabil în afaceri;
- i) rulajul mijloacelor bănești și soldul lor pe conturile bancare ale contribuabilului;
- j) compararea cheltuielilor contribuabilului cu veniturile lui;
- k) venitul altor persoane care activează în aceleași condiții sau în condiții similare cu cele ale contribuabilului;
- l) proprietatea persoanei cu funcție de răspundere (locuința, automobilul etc.) procurată sau folosită în scopuri personale, starea ei fizică, apartenența persoanei la diferite cercuri, numărul personalului ei casnic;
- m) informații de la instituțiile financiare (sucursale sau filiale ale acestora), birourile notariale, organele vamale, organele poliției, Agenția Servicii Publice, bursele de valori privind tranzacțiile și operațiunile efectuate de contribuabil și datele despre el;
 - m¹) indicatorii contoarelor de evidență a elementelor de costuri și cheltuieli;
 - m²) capacitatea normativă a utilajului de producție/prelucrare;
 - n) alte obiective, procese și fenomene, informații și date care denotă suma obligației fiscale a contribuabilului, prevăzute în prezentul cod.

Reieșind din sensul normelor legale citate mai sus, Colegiul consideră că organul fiscal corect, în temeiul art. 134 alin. (1) pct. 12 din Codul fiscal, art. 169 alin. (2), art. 189 alin. (2) și art. 225 din Codul fiscal, art. 17 alin. (1) din Legea cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare

obligatorie de asistență medicală nr. 1593 din 26 decembrie 2002, Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2018 nr. 281 din 15 decembrie 2017 și Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2019 nr. 300 din 30 noiembrie 2018, a estimat prin metode și surse indirecte venitul din salariu și alte recompense ale angajaților SRL „Soho-Club”, cu calcularea impozitului pe venit din salariu, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat pentru perioada supusă controlului.

La capitolul dat este de menționat că prevederile Codului fiscal conferă Serviciului Fiscal de Stat dreptul să estimeze venitul din salariu și alte recompense prin calcularea salariului real achitat conform probelor acumulate, precum și impozitele, contribuțiile și primele datorate. Obligațiile recalculate prin metode și surse indirecte aferente impozitului, primelor și contribuțiilor se percep de la angajator, acesta fiind obligat să prezinte dările de seama corectate, precum a fost reflectat în act și în decizia de sancționare.

Cu titlu subsecvent, Colegiul reține argumentele recurentului, precum că la judecarea cauzei instanțele inferioare au aplicat norme legale distincte speței, și anume art. 226¹ și art. 266⁶ alin. (1)-(3) din Codul fiscal, care reglementează metodele indirecte de estimare a venitului impozabil al persoanei fizice. Or, în condițiile speței, controlul fiscal nu a fost efectuat la persoane fizice, ci la un contribuabil persoană juridică – SRL „Soho-Club”, iar estimarea obligațiilor fiscale ale contribuabilului persoană juridică prin metode și din surse indirecte se efectuează în corespundere cu prevederile art. 134 alin. (1) pct. 12), art. 189 alin. (2) și art. 225 din Codul fiscal. Prin urmare, instanțele inferioare eronat au aplicat la caz art. 226¹ și art. 266⁶ alin. (1)-(3) din Codul fiscal, fapt ce a dus la concluzia greșită că organul fiscal nu dispune de competențe pentru a recalcula salariului angajaților.

În lumina circumstanțelor constatate și expuse supra, Colegiul conchide că actul de control fiscal nr. 5-693190 din 31 mai 2019 și deciziile Serviciului Fiscal de Stat nr. 119/1428 din 29 iulie 2019 și nr. 317 din 12 septembrie 2019 sunt întemeiate și legale în fond. Respectiv, la caz, nu există temeiuri de anulare a acestor acte administrative și preparatorii, fapt ce profilează netemeinicia prezentei acțiuni în contencios administrativ.

Dezideratele relevate supra profilează incertitudinea concluziei date de instanțele inferioare, or, acestea au judecat formal cauza, fapt ce constituie o violare a articolului 6 § 1 CEDO și a dreptului litiganților la un proces echitabil, care prin prisma articolului 238 din Codul administrativ, aveau o speranță că instanța de apel se va pronunța asupra tuturor motivelor invocate.

Având în vedere caracterul eronat al hotărârilor instanțelor inferioare, se distinge necesitatea casării integrale a deciziei din 12 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău și a hotărârii din 06 noiembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, cu emiterea unei decizii noi, prin care să fie respinsă acțiunea depusă de către SRL „Soho-Club”, ca fiind neîntemeiată.

Dat fiind faptul că prima instanță și instanța de apel au emis soluții greșite și neîntemeiate, 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 necesității admiterii recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat, casării integrale a deciziei din 12 mai 2021 a

Curții de Apel Chișinău și a hotărârii din 06 noiembrie 2020 a Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani, cu emiterea unei decizii noi de respingere a acțiunii.

Colegiul consideră că această soluție este compatibilă cu prevederile articolului 6 § 1 CEDO, fiind prevăzută de art. 248 alin. (1) lit. c) din Codul administrativ, potrivit căruia examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă decizie prin care casează integral decizia instanței de apel și emite o nouă decizie.

Conform articolelor 248 alin. (1) lit. c), 224 alin. (1) lit. f) din Codul administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție

decide:

Se admite recursul depus de către Serviciul Fiscal de Stat.

Se casează integral decizia din 12 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 06 noiembrie 2020 a Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani și se emite o decizie nouă, prin care:

Se respinge acțiunea în contencios administrativ înaintată de către societatea cu răspundere limitată „Soho-Club” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ, ca neîntemeiată.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Nicolae Craiu

Nina Vascan

Victor Burduh

Maria Ghervas