

Descrierea încălcării dificile constatate (cu menționarea articolului și legii încălcate, precum și a genului de activitate practicat) în cadrul controalelor fiscale efectuate	Poziția Serviciului Fiscal de Stat	Modul de soluționare a cazului identificat
1	2	3
1) Cazuri specifice pentru genul de activitate “servicii in constructie”		
<p>În cadrul controalelor fiscale la contribuabilii care prestează servicii în construcții, în procesele verbale de executare a lucrărilor agentul economic a indicat executarea lucrărilor (spre ex. - montare blocuri, betonare coloane, sudare, armare, săpătură, zugravire, tencuire, pentru care în perioada respectivă nu a dispus de personal angajat în funcțiile corespunzătoare, si anume, instalator hidrofug, muncitor deservire, betonist, ipsorar, zidar, sudor, montator conducte, muncitor necalificat, etc., care ar fi executat lucrările documentate;</p> <p>- în procesele verbale de executare a lucrărilor, agentul economic în costul lucrărilor a indicat salariul muncitorilor, dar de facto acesta nu a fost calculat și/sau achitat în valoarea indicată în procesele verbale;</p> <p>- din documentele de evidență contabilă, primare, prin control nu s-a stabilit executarea lucrărilor respective de către alți subantreprenori, persoane terțe.</p> <p>Pentru perioada supusă controlului agentul economic a dispus de facto de 2 angajați - în funcție de contabil și director.</p>	<p>In baza art. 260 (5) din Codul fiscal - amendă în mărime de 15%, pentru diminuarea venitului impozabil.</p>	<p>În cazul în care întreprinderea nu declară salariul muncitorilor și aceștea nu sunt oficial angajați, fiind identificat faptul prezenței fenomenului „muncii la negru” și achitarea „salariului în plic”.</p> <p>În acest caz se recurge la determinarea obligațiilor fiscale prin metode și surse indirecte.</p>
2) Cazuri specifice pentru genul de activitate “servicii de expeditie internationale de marfuri”		

Contrar prevederilor pct.1 art. 24 din Codul fiscal (redacția articolului: “se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător.”) contribuabilul a dedus cheltuielile ce nu țin de activitatea de antreprenoriat, și anume, cheltuielile de asigurare casco, cartea verde, cauciucuri auto, uzura mijloacelor fixe, testare auto, desevice tehnica, calculate pentru mijlocul fix autocamion care este transmis în arenda operațională.

Conform documentelor prezentate la control pe perioada de arendă a mijlocului de transport, nu au fost constatate tranzacții de prestare a serviciilor de transport internațional. Totodată, potrivit prevederilor pct.39 din Anexa nr.1 la Hotărîrea Guvernului nr.77 din 30.01.2008, care stipulează că „Cheltuielile ordinare și necesare reprezintă cheltuielile, caracteristice pentru gestionarea anumitor tipuri de activități de întreprinzător, fără de care este imposibil de a face business, care sînt definite a fi cu indici calitativi, cît și cu indici cantitativi.” Aceste cheltuieli nu se conformă prevederilor legislației fiscale în vigoare, prin urmare, acestea nu se deduc în scopuri fiscale.

Contrar prevederilor art. 5 (16) din Codul fiscal, care stipulează ca “Activitatea de întreprinzător, afacere (business) – orice activitate conform legislației, cu excepția muncii efectuate în baza contractului (acordului) de munca, desfășurată de către o persoană, avînd drept scop obținerea venitului, sau, în urma desfășurării căreia, indiferent de scopul activității, se obține venit” întreprinderea a înregistrat tranzacții economice (arenda auto și servicii de expediție internațională de mărfuri) din care au rezultat venituri inferioare cheltuielilor suportate în cadrul activității de antreprenoriat .

- Încălcarea prevederilor art.24 (1) din Codul fiscal atribuirea la deduceri a cheltuielilor ce nu țin de activitatea de întreprinzător.

- Încălcarea prevederilor alin.4 art. 83 (redacția articolului: „declarația cu privire la impozitul pe venit sau documentul cu privire la venitul societății se completează în conformitate cu procedura stabilită de Guvern, potrivit formei aprobate de acesta”) contribuabilul a completat eronat Declarația privind impozitul pe venit.

- Încălcarea art. 187 (4) din Codul fiscal care prevede că ”Contribuabilul (reprezentantul acestuia), persoana lui cu funcții de răspundere semnează darea de seamă, asumîndu-și răspunderea prevăzută de lege pentru prezentarea de date și informații false sau eronate”, prin întocmirea incorectă a Declarației privind impozitul pe venit din activitatea de antreprenoriat .

1.Conform prevederilor art. 260 (5) al Codului Fiscal - amendă în mărime de 15%, pentru diminuarea venitului impozabil.

2. Conform prevederilor art. 257 (1) al Codului fiscal (in vigoare la momentul savirsirii actiunii 2007-2011)- 200 lei pentru fiecare caz, amendă pentru întocmirea incompletă sau neconformă a dărilor de seamă, Declarației privind impozitul pe venit (forma VEN).

3. In baza art.260 (3) din Codul fiscal pentru întocmirea incompletă sau neconformă a Declarației privind impozitul pe venit (forma VEN) amendă - 1000 lei.

3) Cazuri specifice cu privire la fabricarea și circulația alcoolului etilic

<p>Depozitarea și expunerea spre comercializare a băuturilor alcoolice ce nu corespund modelului tip, adică stabilite false în urma raportului de constatare tehnico-științific, prin ce s-au încălcat cerințele art. 123(5) din Codul fiscal și Legea nr. 1100-XIV din 30.06.2000 Cu privire la fabricarea și circulația alcoolului etilic și a producției alcoolice, art 5 (2) h), genul de activitate – comerțul cu amănuntul .</p>	<p>Încălcarea prevederilor art. 123 (5) din Codul fiscal și art 5 (2) h) și Legea nr. 1100-XIV din 30.06.2000 Cu privire la fabricarea și circulația alcoolului etilic și a producției alcoolice.</p>	<p>Aplicarea sancțiunii fiscale conform prevederilor art. 262 din Codul fiscal.</p>
--	---	---

4) Cazuri specifice pentru toate tipurile de activitati

<p>Corectări în documentele primare care justifică operațiunile economice (factura fiscală). Conform raportului de constatare tehnico-științific a MAI a RM s-a stabilit corectări în rubrica dată eliberării/ data livrării, cu o dată anterioară datei anulării ca subiect al impunerii cu T.V.A.. Încălcarea art.19 alin.13) al Legii Contabilității nr.113 din 27.04.2007, care stipulează “Corectări în documentele primare care justifică operațiunile de casă , bancare , de livrare și achiziție a bunurilor economice și a serviciilor nu se admit”.</p>	<p>Încălcarea art.102 (1) din Codul fiscal , redactia articolului “În cazul achitării T.V.A. la buget, subiecților impozabili , înregistrați conform art.112 si 112¹ li se permite trecerea în cont a sumei T.V.A. , achitate sau care urmeaza a fi achitate furnizorilor plătitori ai T.V.A. . În cazul anulării agentului economic ca contribuabil al T.V.A., urma a fi executate măsurile stabilite în Regulamentul privind unele măsuri de administrare fiscală la compartimentul T.V.A., aprobat prin Ordinul 1321 din 12.11.2012 pentru direcțiile de administrare din cadrul IFS Chișinău și Ordinul 1613 din 24.12.2012 pentru Direcțiile de administrare a IFS Teritoriale, în partea ce ține de stocul facturilor fiscale neutilizate, pentru a exclude situațiile când agentul economic utilizează facturi fiscale după data anulării.</p>	<ol style="list-style-type: none">1. În baza art. 261 alin.4 din Codul fiscal, sancțiune sub formă de amendă în mărime de 30% din suma T.V.A. diminuată.2. În baza art. 228 alin.2 din Codul fiscal pentru neplata T.V.A., penalitate pentru fiecare zi de întârziere a plății.3. În baza art.260 (3) din Codul fiscal pentru întocmirea incompletă sau neconformă a Declarației privind T.V.A. si a Declarației privind impozitul pe venit, amendă - 1000 lei (pentru fiecare caz).
---	--	--

5) Cazuri specifice pentru toate tipurile de activități

<p>În rezultatul controalelor se stabilesc cazuri când contribuabilii calculează și achită angajaților întreprinderilor salariul suplimentar pentru zilele de</p>	<p>În cazul dat, se încalcă prevederile art. 24 alin. (1) din Codul fiscal, care stipulează că: „se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare,</p>	<p>Conform prevederilor art. 260 alin. (5) din Codul fiscal, se aplică amendă în mărime de 15% pentru diminuarea venitului impozabil,</p>
---	---	---

<p>sărbătoare nelucrătoare, fără a ține cont că acestea sînt remunerați în baza salariilor lunare tarifare fixe, prin ce se încălcă prevederile art. 111 alin. (1) din Codul muncii al RM nr. 154 din 28.03.2003, care stipulează că, „în Republica Moldova, zilele de sărbătoare nelucrătoare, cu plata salariului mediu pentru salariații care sunt remunerați în acord sau pe unitate de timp”.</p>	<p>achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător”, contribuabilul atribuind neîntemeiat la deduceri aceste cheltuieli. Cheltuielile nominalizate nu pot fi calificate drept ordinare și necesare în cadrul desfășurării activității de întreprinzător, fără de care nu este posibil de a face business, deoarece acestea țin de calcularea suplimentară și neargumentată a salariilor pentru zilele de sărbătoare nelucrătoare angajaților care sunt remunerați în baza salariilor lunare tarifare și de funcție fixe.</p> <p>Astfel, în cadrul controalelor aceste cheltuieli nu sunt acceptate la deduceri, fiind excluse. În rezultat se constată, după caz, următoarele consecințe fiscale:</p> <ul style="list-style-type: none"> - majorarea pierderilor fiscale; -diminuarea venitului impozabil pentru anii 2008-2011; - diminuarea impozitului pe venit pentru anul 2012. 	<p>pentru perioada în care impozitul pe venit a constituit zero (2008-2011);</p> <p>Conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal, se aplică amendă în mărime de 30% pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător, concomitent cu calcularea impozitului diminuat, începînd cu anul 2012.</p> <p>Conform prevederilor art. 228 alin. (2) din Codul fiscal, se aplică majorare de întârziere pentru neachitarea în termenii stabiliți a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat.</p> <p>Pentru agenții economici, la care fondatorul este Statul cu o cotă mai mare de 50 % , încălcarea dată cauzează micșorarea profitului pînă la impozitare și la diminuarea defalcărilor din profitul net aferente cotei statului, pentru care se aplică și majorare de întârziere în cuantumul stabilit la art. 228 alin. (2) din Codul fiscal, concomitent cu calcularea defalcărilor și dividendelor în favoarea statului.</p>
--	---	--

6) Cazuri specifice pentru toate tipurile de activități

<p>În cadrul controalelor se constată frecvente cazuri de nerespectare de către contribuabili a termenilor de achitare a T.V.A., aferentă importului de servicii, aceasta fiind achitată la data recepționării invoice-ului sau a serviciului propriu zis.</p>	<p>În cazul dat se constată încălcarea prevederilor alin.(4) art.101 și alin.(1) art.109 din Codul fiscal, în conformitate cu prevederile cărora data achitării T.V.A., aferentă importului se consideră data efectuării plății, inclusiv a plății prealabile pentru serviciul de import.</p>	<p>Pentru neachitarea în termen la buget a T.V.A. se calculează majorare de întârziere, în conformitate cu alin.(2) art.228 din Codul fiscal.</p>
--	---	---

7) Cazuri specifice pentru toate tipurile de activități

<p>Contribuabilul a trecut la cheltuieli și, respectiv, la deduceri cu atribuirea la decontări cu bugetul a T.V.A., în baza facturilor fiscale, care, conform Raportului de constatare tehnico-științifică, au fost eliberate de către persoane neautorizate.</p>	<p>Încălcarea prevederilor art.24 alin.(10) din Codul fiscal, care prevede că „se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal, neconfirmate documentar, în mărime de 0,2% din venitul impozabil”.</p> <p>Încălcarea prevederilor art. 102 alin.(7) din Codul fiscal, care prevede că: „livrarea, în privința căreia se permite trecerea în cont a T.V.A. achitate sau care urmează a fi achitate pe valorile materiale, serviciile procurate, trebuie să fie efectuată subiectului impozabil de către furnizorul care a eliberat factura fiscală (procurată în modul stabilit de la organul autorizat) sau să fie importată de către subiectul impozabil”.</p>	<p>Pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător și diminuarea T.V.A. aferentă bugetului se aplică amendă în mărime de 30 % din suma diminuării, majorare de întârziere, conform prevederilor art. 228 din Codul fiscal.</p>
---	--	---

<p>8) Cazuri specifice pentru toate tipurile de activități</p>		
<p>În rezultatul controalelor se stabilesc cazuri de nereținere și neachitare la buget a impozitului pe venit la sursa de plată, efectuată în adresa nerezidenților.</p> <p>Astfel, prin control se depistează frecvente cazuri când contribuabilul nu reține și nu achită către buget impozitul și în cazul când ni dispun de certificatul de rezidență, aplicând numai prevederile tratatelor internaționale.</p>	<p>În cazul dat, se încalcă prevederile alin.(2) art.79³ din Codul fiscal, deoarece pentru aplicarea prevederilor tratatelor internaționale, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, pînă la data achitării venitului, un certificat de rezidență eliberat de autoritatea competentă din statul său de rezidență. Certificatul de rezidență emis într-o limbă străină se prezintă plătitorului de venit cu traducere în limba de stat, cu excepția celui emis în limba engleză sau în limba rusă. Certificatul de rezidență se prezintă în original pentru fiecare perioadă fiscală în care se achită venitul, indiferent de numărul, regularitatea plăților și de tipul venitului achitat.</p>	<p>Agentul economic urmează să corecteze dările de seamă IRV09 și după caz INR09, indicînd suma impozitului pe venit achitat în locul nerezidentului în buget.</p> <p>După prezentarea de către nerezident a certificatului de rezidență, agentul economic poate să se adreseze la organul competent pentru a solicita restituirea sumei achitate la buget pentru acesta.</p> <p>În cazul în care certificatul de rezidență nu va fi prezentat, organul fiscal va recurge la calcularea impozitului pe venit aferent plăților efectuate în adresa nerezidentului, concomitent cu calcularea majorării de întârziere în conformitate cu alin.(2) art.228 din Codul fiscal și aplicarea amenzii pentru diminuarea</p>

		<p>impozitului respective în conformitate cu alin.(4) art.261 din Codul fiscal. Agentul economic urmează să corecteze dările de seamă IRV09 și după caz INR09, indicînd suma impozitului pe venit achitat în locul nerezidentului în buget.</p> <p>După prezentarea de către nerezident a certificatului de rezidență, agentul economic poate să se adreseze în organul competent pentru a solicita restituirea sumei achitate la buget pentru acesta.</p>
--	--	--

9) Cazuri specifice pentru toate tipurile de activități

<p>În cadrul controalelor se stabilesc situații în care agenții economici achiziționează de la persoane fizice producție agricolă (mere) în baza fișelor de recepție-calculație (formularul tipizat interdepartamental FR-11). În cazul controalelor fiscale se verifică autenticitatea provenienței și confirmarea achizițiilor efectuate de la persoanele fizice cetățeni, acestea fiind citate la inspectoratele fiscale de Stat teritoriale, conform sediului de reședință.</p> <p>În rezultatul verificărilor se stabilesc cazuri de infirmare de către persoanele fizice cetățeni a livrărilor către agenți economici. Totodată, se stabilesc cazuri cînd au avut loc achiziții de la persoane fizice, care la momentul efectuării achiziției erau decedate.</p>	<p>În cazul dat se încalcă prevederile art. 19 alin. (6) din Legea RM nr.113-XVI din 27.04.2007 „Legea Contabilității”, care stipulează că “documentele primare întocmite vor conține următoarele elemente obligatorii: a) denumirea și numărul documentului, b) data întocmirii documentului, c) denumirea, adresa, IDNO (codul fiscal) al entității în numele căreia este întocmit documentul, d) denumirea, adresa, IDNO (codul fiscal) al destinatarului documentului, iar pentru persoane fizice – codul personal, e) conținutul faptelor economice, f) etaloanele cantitative și valorice în care sînt exprimate faptele economice, g) funcția, numele, prenumele și semnătura, inclusiv digitală, a persoanelor responsabile de efectuarea și înregistrarea faptelor economice” și anexa nr.2 la Hotărîrea Guvernului RM nr.294 din 17.03.1998, prin care s-a aprobat instrucțiunea privind evidența, eliberarea, păstrarea și utilizarea formularelor tipizate de documente primare cu regim special - fișa de recepție-calculație (formularul tipizat</p>	<p>Urmează a se ține cont de următoarele:</p> <p>Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 130 din 30.09.2010 cu privire la aprobarea formularului tipizat “Act de achiziție a mărfurilor” prevede că entitatea, în cazul achiziției mărfurilor de la persoane fizice care nu practică activitate de întreprinzător, indiferent de momentul achitării mijloacelor bănești, în mod obligatoriu întocmește în 2 exemplare actul de achiziție a mărfurilor.</p> <p>Respectiv, în cazul în care, în cadrul acțiunilor de control, se constată că achizițiile efectuate de la persoanele fizice nu au fost efectiv realizate, neconfirmîndu-se, astfel, caracterul ordinar și necesar al cheltuielilor aferente acestor achiziții, în scopuri fiscale cheltuielile respective nu vor fi permise la deducere.</p> <p>În rezultat se aplică:</p> <p>-pentru anii 2008-2011, amendă în mărime de 15% pentru micșorarea venitului impozabil, în conformitate cu prevederile art.260 alin.5 din</p>
--	--	---

interdepartamental FR-11), care, de asemenea, prevede enunțările obligatorii pentru un document primar, contribuabilul

Reieșind din cele expuse, actele de achiziție, perfectate de către contribuabil prin încălcarea normelor expuse mai sus, nu pot fi calificate drept documente confirmative. În acest context, contribuabilul încalcă prevederile art.24 alin.(10) din Codul fiscal, care stipulează că “se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal, neconfirmate documentar, în mărime de 0,2% din venitul impozabil”, atribuind la deduceri cheltuieli neconfirmate documentar. Costul acestor achiziții urmează să fie exclus de la deduceri în scopuri fiscale. În rezultat pot apărea următoarele consecințe fiscale:

- majorarea pierderilor fiscale;
- diminuarea venitului impozabil pentru anii 2008-2011;
- diminuarea impozitului pe venit pentru anul 2012.

Urmează a se ține cont de următoarele:

Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 130 din 30.09.2010 cu privire la aprobarea formularului tipizat “Act de achiziție a mărfurilor” prevede că entitatea, în cazul achiziției mărfurilor de la persoane fizice care nu practică activitate de întreprinzător, indiferent de momentul achitării mijloacelor bănești, în mod obligatoriu întocmește în 2 exemplare actul de achiziție a mărfurilor.

Respectiv, în cazul în care, în cadrul acțiunilor de control, se constată că achizițiile efectuate de la persoanele fizice nu au fost efectiv realizate, neconfirmându-se, astfel, caracterul ordinar și necesar al cheltuielilor aferente acestor achiziții, în scopuri fiscale cheltuielile respective nu vor fi permise la deducere.

Suplimentar, atragem atenția că, în conformitate cu

Codul fiscal, și amendă pentru întocmirea incorectă a declarației cu privire la impozitul pe venit, în conformitate cu alin.(1) art.257 din Codul fiscal;

- se calculează și încasează la buget impozitul pe venit din activitatea de antreprenoriat diminuat, începând cu anul 2012, după caz. Totodată, se calculează majorare de întârziere, în conformitate cu alin.(2) art.228 din Codul fiscal, amendă pentru întocmirea incorectă a declarației cu privire la impozitul pe venit, în baza alin.(1) art.257 din Codul fiscal sau în conformitate cu alin.(3) art.260 din Codul fiscal (în redacția Legii nr. 267 din 23.12.2011), și amendă pentru diminuarea T.V.A. aferentă bugetului, în conformitate cu alin.(4) art.261 din Codul fiscal;

- se micșorează pierderile fiscale, după caz, concomitent se aplică amendă pentru prezentarea Declarației cu privire la impozitul pe venit cu date neautentice, în baza alin.(1) art.257 din Codul fiscal sau în conformitate cu alin.(3) art.260 din Codul fiscal (în redacția Legii nr. 267 din plățile achitate nerezidenților chiar din 23.12.2011). Suplimentar, atragem atenția că, în conformitate cu art. 295 alin. (3) al Codului Contravențional, neîntocmirea documentelor primare și a documentelor primare cu regim special ori nerespectarea cerințelor de perfectare a acestora, perfectarea incompletă sau inadecvată a documentelor primare și a documentelor primare cu regim special ori prezentarea acestora în contabilitate cu întârziere, se sancționează cu amendă de la 20 la 75 de unități convenționale, aplicată persoanei responsabile de întocmirea, semnarea și prezentarea documentelor primare.

De asemenea, conform prevederilor art. 335¹

art. 295 alin. (3) al Codului Contravențional, neîntocmirea documentelor primare și a documentelor primare cu regim special ori nerespectarea cerințelor de perfectare a acestora, perfectarea incompletă sau neadecvată a documentelor primare și a documentelor primare cu regim special ori prezentarea acestora în contabilitate cu întârziere, se sancționează cu amendă de la 20 la 75 de unități convenționale, aplicată persoanei responsabile de întocmirea, semnarea și prezentarea documentelor primare.

De asemenea, conform prevederilor art. 335¹ din Codul penal, întocmirea sau utilizarea unei facturi sau a oricărui alt document sau înscris contabil care conține informații false, precum și omisiunea cu rea voință a contabilizării unei plăți, săvârșite în scopul disimulării sau tăinuirii unor acte de corupție, dacă fapta nu constituie complicitate, se pedepsesc cu amendă în mărime de pînă la 1000 unități convenționale sau cu muncă neremunerată în folosul comunității de la 180 la 240 de ore, sau cu închisoare de pînă la 3 ani, în toate cazurile cu privarea de dreptul de a ocupa anumite funcții sau de a exercita o anumită activitate pe un termen de pînă la 5 ani, iar persoana juridică se pedepsește cu amendă în mărime de la 1000 la 2500 unități convenționale cu privarea de dreptul de a desfășura o anumită activitate pe un termen de la 2 la 5 ani.

din Codul penal, întocmirea sau utilizarea unei facturi sau a oricărui alt document sau înscris contabil care conține informații false, precum și omisiunea cu rea voință a contabilizării unei plăți, săvârșite în scopul disimulării sau tăinuirii unor acte de corupție, dacă fapta nu constituie complicitate, se pedepsesc cu amendă în mărime de pînă la 1000 unități convenționale sau cu muncă neremunerată în folosul comunității de la 180 la 240 de ore, sau cu închisoare de pînă la 3 ani, în toate cazurile cu privarea de dreptul de a ocupa anumite funcții sau de a exercita o anumită activitate pe un termen de pînă la 5 ani, iar persoana juridică se pedepsește cu amendă în mărime de la 1000 la 2500 unități convenționale cu privarea de dreptul de a desfășura o anumită activitate pe un termen de la 2 la 5 ani.

