Dosar nr. 3-1012/2024

H O T Ă R Î R E
Î N N U M E L E L E G I I
Dispozitivul hotărârii pronunțat public la 11 martie 2026 în mun. Chişinău
Hotărârea integrală întocmită la 12 mai 2026

Judecătoria Chişinău
Instanţa compusă din:
Preşedintele ședinței, judecătorul Gheorghe MÎȚU
Grefier Olga SUȘCHEVICI

Cu participarea:
Reprezentanților reclamantului S.R.L. ”Transagro V.C.” – ***** și avocatul *****
Reprezentantului pîrîtului Serviciul Fiscal de Stat al Republicii Moldova – *****

Examinînd în ședință de judecată publică acțiunea în contencios administrativ înaintată de S.R.L. ”Transagro V.C.” către Serviciul Fiscal de Stat al Republicii Moldova privind contestarea actelor administrative individuale defavorabile,

A C O N S T A T A T:

Aspecte procedurale.

La 21 februarie 2024 SRL „Transagro VC” a depus prin intermediul oficiului poștal o cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, solicitând:

- anularea Actului de control nr. 5-728517, prelungit pe formularul nr. 5-728518 din 13.10.2023;
- anularea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 772/3080 din 31.10.2023 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Transagro VC”;
- anularea răspunsului nr. 26-24-10/11483 din 26.01.2024, prin care s-a comunicat că cererea prealabilă a fost depusă cu omiterea termenului și prin urmare rămâne neexaminată;
- obligarea Serviciului Fiscal de Stat de a efectua control fiscal repetat;
- compensarea cheltuielilor de judecată (f.d. 5-44).

Conform datelor din programul integrat de gestionare a dosarelor, cauza a fost repartizată în mod automat-aleatoriu judecătorului Gheorghe Mîțu, la data de 27 februarie 2024 (f.d. 1).

Prin Încheierea Judecătoriei Chișinău din 22 martie 2024, în temeiul art. 207 alin. (2) lit. d) Cod administrativ, a fost declarată inadmisibilă acțiunea în contencios administrativ înaintată de SRL „Transagro VC” (f.d. 45-46).

Exprimându-și dezacordul cu încheierea nominalizată, la 15 mai 2024 SRL „Transagro VC” a contestat cu recurs încheierea Judecătoriei Chișinău din 22 martie 2024, solicitând casarea încheierii primei instanțe, cu transmiterea cauzei în aceiași instanță, în alt complet de judecată (f.d. 49-56).

Prin Decizia Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții de Apel Chișinău nr. 3r-346/24 din 04 iulie 2024, s-a admis recursul depus de SRL „Transagro VC” și s-a

anulat Încheierea Judecătoriei Chișinău din 22 martie 2024, cu remiterea cauzei spre rejudecare, în aceiași instanță și același complet de judecată (f.d. 77-81).

Prin Încheierea Judecătoriei Chișinău din 10 septembrie 2024, s-a declanșat etapa de pregătire a cauzei spre dezbateri judiciare, cu efectuarea acțiunilor procesuale ce se impun în acest sens, inclusiv s-a expediat în adresa pârâtului acțiunea de contencios administrativ, și sa acordat termen de 45 zile calendaristice, pentru prezentarea poziției/referinței și dosarului administrativ vis-a-vis de cererea de chemare în judecată nominalizată (f.d. 84).

La data de 25 octombrie 2024, autoritatea pârâtă, Serviciul Fiscal de Stat, a formulat cerere privind inadmisibilitatea acțiunii înaintate de SRL ”Transagro VC” (f.d. 113-116).

Prin Încheierea Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani) din 26 februarie 2026, s-a respins cererea pîrîtului Serviciul Fiscal de Stat privind declararea inadmisibilității acțiunii în contencios administrativ depusă de SRL „Transagro VC”. (f.d. 171-174)

Argumentele și solicitările reclamantului.

La 21 februarie 2024 SRL „Transagro VC” a depus prin intermediul oficiului poștal o cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, solicitând: - anularea Actului de control nr. 5-728517, prelungit pe formularul nr. 5-728518 din 13.10.2023; - anularea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 772/3080 din 31.10.2023 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Transagro VC”; - anularea răspunsului nr. 26-24-10/11483 din 26.01.2024, prin care s-a comunicat că cererea prealabilă a fost depusă cu omiterea termenului și prin urmare rămâne neexaminată; - obligarea Serviciului Fiscal de Stat de a efectua control fiscal repetat; - compensarea cheltuielilor de judecată.

În motivarea acțiunii, societatea reclamantă „Transagro VC” SRL a menționat că, la data de 13.10.2023, inspectorii fiscali Vera Paraschiv și Dorin Popa din cadrul Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat au întocmit actul de control nr. 5-728517, prelungit pe formularul nr. 5-728518 din aceeași dată.

În baza actului de control, Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 772/3080 din 31.10.2023, prin care au fost calculate obligații fiscale suplimentare, penalități și sancțiuni contravenționale în sumă considerabilă, aferente impozitului pe venit, majorărilor de întârziere și amenzilor fiscale.

La data de 05.12.2023, avocatul ***** a depus o cerere prin care a solicitat să fie informat dacă pe marginea actului de control a fost emisă o decizie și, în caz afirmativ, aceasta să fie expediată prin poșta electronică și în original la sediul avocatului.

La data de 19.12.2023, avocatul a fost informat telefonic despre posibilitatea ridicării Deciziei nr. 772/3080 din 31.10.2023 de la sediul Serviciului Fiscal de Stat, iar la data de 20.12.2023 reprezentantul societății, Brînză Dionis, a recepționat copia deciziei contestate și răspunsul autorității fiscale.

Ulterior, la data de 19.01.2024, a depus contestație împotriva Deciziei nr. 772/3080 din 31.10.2023 și a actului de control nr. 5-728517. Totuși, prin răspunsul nr. 26-24-10/11483 din 26.01.2024, Serviciul Fiscal de Stat a lăsat contestația fără examinare, invocând depunerea acesteia peste termenul prevăzut de art. 267^1 alin. (1) din Codul fiscal.

Termenul de contestare urma să curgă din data de 20.12.2023, când reprezentantul societății a luat efectiv cunoștință de decizia contestată, motiv pentru care contestația depusă la 19.01.2024 s-ar încadra în termenul legal de 30 de zile.

Totodată, societatea reclamantă a invocat că autoritatea fiscală nu a respectat modalitățile legale de comunicare a actului administrativ, limitându-se la o singură expediere poștală și pretinzând ulterior comunicarea prin publicare pe pagina web a Serviciului Fiscal de Stat.

Reclamanta a precizat că nu a identificat pe pagina web a autorității fiscale vreun anunț privind notificarea deciziei contestate.

De asemenea, reclamanta a menționat că dispozițiile art. 129[1] din Codul fiscal prevăd că actele Serviciului Fiscal de Stat trebuie comunicate prin poștă recomandată, mijloace electronice sau înmânare personală, iar recepționarea efectivă a actului are loc la data intrării acestuia în sediul persoanei juridice ori la data înmânării reprezentantului acesteia.

Societatea reclamantă a invocat și jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului privind dreptul de acces la instanță și evitarea formalismului excesiv, susținând că dreptul la contestarea actului fiscal trebuie exercitat din momentul în care persoana interesată a luat efectiv cunoștință de actul contestat.

În concluzie, reclamanta a solicitat constatarea faptului că contestația administrativă a fost depusă în termen legal, iar decizia Serviciului Fiscal de Stat privind lăsarea acesteia fără examinare este ilegală și neîntemeiată.

Referitor la netemeinicia și ilegalitatea Deciziei nr. 772/3080 din 31.10.2023 și a Actului de control nr. 5-728517, prelungit pe formularul nr. 5-728518 din 13.10.2023, societatea reclamantă a invocat încălcarea normelor legale privind efectuarea controlului fiscal.

Verificarea efectuată de Serviciul Fiscal de Stat a avut caracter inopinat/neplanificat, însă, potrivit Legii nr. 131/2012, prevederilor art. 214–225 din Codul fiscal și Ordinului SFS nr. 320 din 31.07.2019, controalele fiscale inopinate pot fi efectuate doar în cazurile expres prevăzute de lege. Totodată, societatea reclamantă a precizat că, potrivit art. 220 din Codul fiscal, controlul fiscal inopinat poate avea loc doar în cadrul verificărilor operative, iar în celelalte situații controlul urmează a fi efectuat în mod planificat.

În acest context, reclamanta a susținut că încălcarea procedurii legale de efectuare a controlului fiscal atrage nulitatea actului de control și a actelor administrative emise în baza acestuia.

Societatea reclamantă a invocat, de asemenea, încălcarea dreptului la apărare, menționând că în cadrul controlului fiscal nu i-au fost explicate drepturile procedurale, inclusiv dreptul de a fi asistată sau reprezentată de avocat. Reclamanta a susținut că, având în vedere aplicarea sancțiunilor fiscale prin Decizia nr. 772/3080 din 31.10.2023, cauza intră în sfera „acuzațiilor în materie penală” în sensul jurisprudenței Curții Europene a Drepturilor Omului, ceea ce impunea respectarea garanțiilor dreptului la apărare prevăzute de art. 6 CEDO.

Totodată, pentru perioada fiscală 01.09.2015–30.09.2019 fusese deja efectuat anterior un control fiscal, finalizat prin Actul nr. 3-579048 din 08.11.2019 și Decizia nr. 120/155 din 25.11.2019. În opinia societății reclamante, controlul efectuat prin Actul nr. 5-728517 din 13.10.2023 reprezintă un control fiscal repetat pentru aceeași perioadă și asupra acelorași obligații fiscale, contrar prevederilor art. 214 alin. (8) din Codul fiscal.

Reclamanta a invocat că autoritatea fiscală nu a indicat existența vreunei situații excepționale prevăzute de lege care ar fi permis efectuarea unui control fiscal repetat, motiv pentru care actul de control și decizia emisă în baza acestuia ar fi ilegale.

De asemenea, societatea reclamantă a menționat existența unor neconcordanțe între datele și constatările cuprinse în Actul nr. 3-579048 din 08.11.2019 și Decizia nr. 120/155 din 25.11.2019, comparativ cu cele reținute în Actul de control nr. 5-728517 din 13.10.2023 și Decizia nr. 772/3080 din 31.10.2023.

În acest sens, s-a invocat că organul fiscal nu a ținut cont de actele și constatările controlului anterior la efectuarea verificării prin metode și surse indirecte, contrar prevederilor

art. 225 din Codul fiscal, care obligă autoritatea fiscală să utilizeze toate informațiile disponibile și relevante la determinarea obligațiilor fiscale.

Prin urmare, verificarea fiscală contestată a fost incompletă și arbitrară, ceea ce impune anularea actului de control și a deciziei emise în baza acestuia, precum și necesitatea efectuării unui nou control fiscal cu respectarea cerințelor legale.

În drept, reclamanta și-a întemeiat acțiunea pe prevederile art. 214, art. 220, art. 225 și art. 267[1] din Codul fiscal, art. 15 din Codul administrativ, pct. 24 al Ordinului Serviciului Fiscal de Stat nr. 320 din 31.07.2019, prevederile Legii nr. 131/2012, precum și pe dispozițiile art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului.

Obiecțiile autorității publice pîrîte.

La data de 25 octombrie 2024, pîrîtul Serviciul Fiscal de Stat (în continuare SFS) a depus referință prin care a solicitat respingerea acțiunii în contencios administrativ ca neîntemeiată (f.d. 117-131).

În motivarea referinței, autoritatea pîrîtă a menționat că, la 13.10.2023, a efectuat un control fiscal prin metoda verificării totale privind estimarea obligațiilor fiscale prin metode și surse indirecte pentru perioada 01.01.2019–30.07.2023, în cadrul căruia au fost constatate încălcări ale legislației fiscale. În baza rezultatelor controlului, a fost emisă Decizia nr. 772/3080 din 31.10.2023, prin care au fost calculate suplimentar obligații fiscale în sumă totală de 3 282 024 lei.

SFS a precizat că SRL „Transagro VC” a contestat decizia la 19.01.2024, însă contestația a fost depusă peste termenul prevăzut de art. 267[1] alin. (1) din Codul fiscal, motiv pentru care aceasta a fost lăsată fără examinare prin răspunsul nr. 26-24-10/11483 din 26.01.2024.

Autoritatea fiscală a invocat că reclamantul a fost informat despre efectuarea controlului fiscal prin intermediul poștei electronice și a fost citat pentru prezentarea documentelor necesare controlului, însă nu s-a prezentat și nu a furnizat actele solicitate. Totodată, SFS a menționat că administratorul societății s-a prezentat la examinarea cazului de încălcare fiscală, însă a refuzat să semneze și să recepționeze decizia emisă.

SFS a precizat că Decizia nr. 772/3080 din 31.10.2023 a fost expediată prin scrisoare recomandată la sediul contribuabilului, iar după returnarea acesteia cu mențiunea „nereclamat”, actul a fost comunicat prin publicitate, prin afișare pe pagina web a instituției, conform art. 129[1] din Codul fiscal.

Referitor la susținerile reclamantului privind caracterul nelegal al controlului inopinat, autoritatea fiscală a menționat că Serviciul Fiscal de Stat este exceptat parțial de la aplicarea Legii nr. 131/2012, iar controlul a fost inițiat în urma identificării unor riscuri de neconformare fiscală. SFS a precizat că societatea a fost inclusă în planul controalelor pentru luna august 2023 prin Ordinul nr. 279 din 31.07.2023, fiind întocmită și nota de motivare aferentă controlului inopinat.

Verificarea efectuată în anul 2019 a avut caracter tematic și a vizat înregistrarea contribuabilului ca subiect TVA, pe când controlul din 2023 a reprezentat un control fiscal total privind estimarea obligațiilor fiscale, astfel încât acesta nu poate fi calificat drept control repetat în sensul art. 214 din Codul fiscal.

SFS a mai menționat că reclamantul nu a prezentat documentele contabile și dările de seamă solicitate, motiv pentru care obligațiile fiscale au fost estimate prin metode și surse indirecte, în conformitate cu art. 189 și art. 225 din Codul fiscal. În acest sens, autoritatea fiscală a precizat că a utilizat informații privind rulajele bancare, declarațiile fiscale depuse, datele din sistemele informaționale ale SFS și alte documente disponibile.

Autoritatea fiscală a invocat că, în urma controlului, s-a constatat diminuarea obligațiilor fiscale aferente impozitului pe venit și altor plăți fiscale pentru perioadele fiscale 2019–2022.

În concluzie, SFS a susținut că actele administrative contestate au fost emise cu respectarea prevederilor legale și beneficiază de prezumția de legalitate, veridicitate și autenticitate, iar reclamantul nu a indicat norme concrete încălcate care să justifice anularea acestora.

Referitor la solicitarea privind efectuarea unui control fiscal repetat, autoritatea fiscală a precizat că recalcularea obligațiilor fiscale estimate prin metode indirecte este posibilă doar după restabilirea evidenței contabile și prezentarea documentelor necesare, în termen de un an de la comunicarea deciziei.

În temeiul art.224 alin. (l) lit.(f) din Codul administrativ, Serviciul Fiscal de Stat, a solicitat instanţei respingerea acţiunii ca neîntemeiată.

Poziția participanților la proces expusă în ședința de judecată.

În ședința de judecată, reprezentanții reclamantului S.R.L. „Transagro V.C.” – administratorul ***** și avocatul ***** au susținut cererea de chemare în judecată, solicitând admiterea integrală a acesteia.

În ședința de judecată reprezentantul pîrîtului Serviciul Fiscal de Stat – Tatiana Esir-Boicova (împuternicită prin procura nr. 89 din 5 aprilie 2024) a pledat pentru respingerea acțiunii ca fiind neîntemeiată, invocând argumentele de fapt și de drept expuse în referința depusă la dosar.

Verificarea întrunirii condițiilor de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ.

În privinţa admisibilității acţiunii în contencios administrativ, instanța de judecată relevă următoarele.

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

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

Conform art. 207, alin. (2) Cod administrativ, acțiunea în contencios administrativ se declară inadmisibilă în special când:

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

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

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

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

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

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

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

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

Lista temeiurilor de inadmisibilitate a acțiunii în contenciosul administrativ prevăzută de art. 207, alin. (2) din Codul administrativ nu este una exhaustivă, ci enunțiativă, fapt care poate fi dedus din interpretarea literală a cuvintelor ”în special cînd” din cuprinsul acestui text de lege.

Prin urmare, prin raportare la prevederile art. 207, alin. (1) Cod administrativ, instanța verifică din oficiu dacă sînt întrunite condițiile pentru admisibilitatea unei acțiuni în contenciosul administrativ sau a unor capete de cerere din cuprinsul acțiunii în contencios administrativ, nefiind legată exclusiv de temeiurile de inadmisinbilitate menționate la art. 207, alin. (2) din Codul administrativ.

Dispozițiile legale citate mai sus enunță temeiurile de bază de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ, după cum urmează:

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

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

c) respectarea cerințelor de formă și conținut a acțiunii în contencios administrativ;

d) respectarea procedurii prealabile;

e) respectarea termenului de înaintare a acțiunii;

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

Respectiv, instanța de judecată va analiza fiecare temei de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ în baza criteriilor enunțate.

Având în vedere necesitatea verificării întrunirii condițiilor de admisibilitate, instanța urmează să stabilească, cu prioritate, tipul acțiunii cu care a fost sesizată.

Din materialele dosarului rezultă că, la data de 4 august 2023, Serviciul Fiscal de Stat a expediat, prin intermediul poștei electronice la adresa *noua_cirlanie@yahoo.com*, înștiințarea nr. 26-21/4-04-107927 din 04.08.2023 privind inițierea controlului fiscal (f.d. 96-97 din dosarul administrativ).

Prin Decizia nr. DICF-150578/01 din 01.09.2023, în privința SRL „Transagro VC” a fost dispusă efectuarea unui control fiscal neplanificat prealabil, pentru perioada 25.09.2023–13.10.2023, prin metoda verificării totale la fața locului. Drept temei al inițierii controlului a fost indicat planul lunar de control conform riscurilor, controlul vizând perioada fiscală L/01/2019–L/07/2023 (f.d. 101 din dosarul administrativ).

Decizia privind inițierea controlului fiscal a fost expediată contribuabilului prin poșta electronică, la adresa *noua_cirladie@yahoo.com* (f.d. 99 din dosarul administrativ).

Rezultatele controlului au fost consemnate în Actul de control nr. 5-728517, prelungit pe formularul nr. 5-728518 din 13.10.2023 (f.d. 106-110 din dosarul administrativ).

La data de 31 octombrie 2023, Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 772/3080 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comise de SRL „Transagro VC” (f.d. 113-117 din dosarul administrativ).

Din mențiunile inserate pe Decizia nr. 772/3080 din 31.10.2023 rezultă că aceasta a fost comunicată contribuabilului prin intermediul serviciului poștal, în baza scrisorii de însoțire nr. 26-21/4-04-521/158479 din 01.11.2023.

Scrisoarea recomandată a fost restituită autorității fiscale cu mențiunea „nereclamat” (f.d. 118-119 din dosarul administrativ)...

La data de 5 decembrie 2023, avocatul *****, acționând în interesele SRL „Transagro VC”, s-a adresat către Serviciul Fiscal de Stat cu o cerere prin care a solicitat comunicarea actelor emise în cadrul procedurii de control fiscal, rezultate din întocmirea Actului de control nr. 5-728517 din 13.10.2023 (f.d. 123 din dosarul administrativ).

Prin răspunsul nr. 26-21/4-04-579/180850 din 18 decembrie 2023, Serviciul Fiscal de Stat a comunicat avocatului ***** că Decizia nr. 772/3080 din 31.10.2023 a fost expediată SRL „Transagro VC” prin intermediul oficiului poștal, în baza scrisorii de însoțire nr. 26-21/4-04-521/158479 din 01.11.2023, la sediul juridic al societății, iar la data de 20.11.2023 aceasta a fost returnată cu mențiunea „nereclamat”.

Totodată, SFS a indicat că, în conformitate cu prevederile art. 129[1] din Codul fiscal, la data de 23.11.2023 decizia respectivă a fost comunicată prin publicare pe pagina web a instituției și prin afișare la sediul organului fiscal competent. Prin același răspuns, SFS a remis în adresa SRL „Transagro VC” o copie autentificată a Deciziei nr. 772/3080 din 31.10.2023. (f.d. 124 din dosarul administrativ)

La data de 19 ianuarie 2024, SRL „Transagro VC” a depus la Serviciul Fiscal de Stat contestația înregistrată cu nr. 2320-CR, prin care a solicitat anularea Deciziei nr. 772/3080 din 31.10.2023, a Actului de control nr. 5-728517, prelungit pe formularul nr. 5-728518 din 13.10.2023, precum și efectuarea unui control fiscal repetat (f.d. 127-135 din dosarul administrativ).

Prin răspunsul nr. 26-24-10/11483 din 26 ianuarie 2024, Serviciul Fiscal de Stat a constatat că contestația din 19.01.2024, înregistrată cu nr. 2320-CR, a fost depusă peste termenul prevăzut de art. 267[1] alin. (1) din Codul fiscal, motiv pentru care aceasta a fost lăsată fără examinare (f.d. 136-137 din dosarul administrativ).

La data de 21 februarie 2024, SRL „Transagro VC” a depus, prin intermediul serviciului poștal, cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, solicitând: anularea Actului de control nr. 5-728517, prelungit pe formularul nr. 5-728518 din 13.10.2023; anularea Deciziei nr. 772/3080 din 31.10.2023 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale; anularea răspunsului nr. 26-24-10/11483 din 26.01.2024 prin care contestația a fost lăsată fără examinare ca tardivă; obligarea Serviciului Fiscal de Stat să efectueze un control fiscal repetat; precum și compensarea cheltuielilor de judecată.

Astfel, pornind de la circumstanțele nominalizate și solicitările invocate, se constată că acțiunea înaintată de către reclamantă reprezintă o acțiune în contestare în conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) lit. a) Codul administrative, deoarece elementul central al obiectului acțiunii în contestare rezidă în faptul că reclamantul urmărește pe cale judiciară scopul de a anula actul administrativ individual defavorabil.

Prin urmare, instanța în conformitate cu prevederile art. 219 din Codul administrativ, îl apreciază ca un element al pretenției acțiunii în contestare.

a) În ceea ce privește prima condiție de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ, care presupune existența unui act administrativ individual defavorabil (dispoziție, decizie sau altă măsură oficială) întreprins de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public și comunicat destinatarului, în cadrul examinării cauzei s-a constatat că, având în vedere conținutul acțiunii formulate de reclamantă și esența revendicărilor acestora, societatea reclamantă își exprimă dezacordul față de activitatea administrativă desfășurată de Serviciul Fiscal de Stat, astfel, solicitând anularea Actului de

control nr. 5-728517, prelungit pe formularul nr. 5-728518 din 13.10.2023; anularea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 772/3080 din 31.10.2023 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Transagro VC”; precum și anularea răspunsului nr. 26-24-10/11483 din 26.01.2024 emis în procedura prealabilă.

În privința primei condiții de admisibilitate, s-a constatat că actul de control nr. 5-728517, prelungit pe formularul nr. 5-728518 din 13.10.2023, Decizia nr. 772/3080 din 31.10.2023, cât și răspunsul nr. 26-24-10/11483 din 26.01.2024 emis de Serviciul Fiscal de Stat în procedură prealabilă, constituie un act administrativ individual în sensul prevederilor art. 10 și 11 din Codul administrativ, fiind emisă pentru a reglementa un caz individual în domeniul dreptului public, cu scopul de a produce efecte în exterior.

Actele nominalizate sunt susceptibile de control judecătoresc în contencios administrativ, întrucât emană de la o autoritate publică și constituie o măsură oficială adoptată pentru reglementarea unei situații individuale, producând efecte juridice defavorabile asupra reclamantei, inclusiv prin instituirea unor obligații pecuniare pe care aceasta le consideră neîntemeiate.

Din analiza normelor de drept sus-indicate, instanța reține că SRL „Transagro VC” este în drept să înainteze acțiunea în contencios administrativ.

b) Referitor la cea de-a doua condiție de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ, care vizează competența jurisdicțională materială și teritorială a instanței de judecată pentru examinarea acțiunii în contenciosul administrativ, se apreciază că la caz, competența pentru examinarea prezentei acțiuni, în conformitate cu prevederile art.191 alin. (1) și art.196 alin. (1) Cod administrativ revine Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani), astfel, cererea de chemare în judecată fiind depusă cu respectarea dispozițiilor legale menționate.

c) Referitor la cea de-a treia condiție de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ, care vizează respectarea cerințelor de formă și conținut a acțiunii în contencios administrativ, instanța de judecată relevă că cererea de chemare în judecată înaintată de reclamant corespunde în totalitate exigențelor privind forma și conținutul, iar careva inadvertențe în acest sens nu au fost constatate și nici invocate de către pîrît.

d) Referitor la cea de-a patra și a cincea condiție de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ, care vizează respectarea procedurii prealabile și a termenului de înaintare a acțiunii, instanța de judecată reține următoarele.

La acest aspect, instanța reține că, prin Încheierea Judecătoriei Chișinău din 22 martie 2024, acțiunea în contencios administrativ înaintată de SRL „Transagro VC” a fost declarată inadmisibilă în temeiul art. 207 alin. (2) lit. d) din Codul administrativ. (f.d. 45-46)

Ulterior, prin Decizia Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții de Apel Chișinău nr. 3r-346/24 din 04 iulie 2024, a fost admis recursul declarat de SRL „Transagro VC”, fiind anulată Încheierea Judecătoriei Chișinău din 22 martie 2024, cu remiterea cauzei spre rejudecare în aceeași instanță și în același complet de judecată. (f.d. 77-81)

De asemenea, prin Încheierea Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani) din 26 februarie 2026, a fost respinsă cererea Serviciului Fiscal de Stat privind declararea inadmisibilității acțiunii în contencios administrativ depuse de SRL „Transagro VC”. (f.d. 171-174)

În aceste condiții, instanța apreciază că aspectele ce țin de respectarea procedurii prealabile și a termenului de înaintare a acțiunii au fost deja examinate, astfel încât nu se impune o verificare suplimentară a admisibilității acțiunii sub acest aspect. Prin urmare, instanța urmează să examineze în cele ce succed, fondul litigiului prin prisma legalității și temeiniciei actului emis în procedura prealabilă.

e) Referitor la cea de-a șasea condiție de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ, care vizează revendicarea de către reclamant a unui drept vătămat propriu căruia i s-a adus atingere prin activitate administrativă, instanța de judecată reține următoarele.

Admisibilitatea acțiunii în contencios administrativ este condiționată *inter alia* de revendicarea de către reclamant a încălcării unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice.

Din prevederile art. 53, alin. (1) din Constituție, rezultă că persoana *vătămată într-un drept al său* (s.i.) de o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluţionarea în termenul legal a unei cereri, este îndreptăţită să obţină recunoaşterea dreptului pretins, anularea actului și repararea pagubei.

Din prevederile art. 20 din Codul administrativ rezultă: dacă printr-o activitate administrativă se încalcă un drept legitim sau o libertate stabilită prin lege, acest drept poate fi revendicat printr-o acțiune în contencios administrativ, cu privire la care decid instanțele de judecată competente pentru examinarea procedurii de contencios administrativ, conform prezentului cod.

Din prevederile art. 207, alin. (2), lit. e) Cod administrativ, rezultă că acțiunea în contencios administrativ se declară inadmisibilă în special cînd: reclamantul nu poate revendica încălcarea, prin activitatea administrativă, a unui drept în sensul art. 17.

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

În art. 17 se dă noțiunea dreptului vătămat, în sens material, iar noțiunea „revendică încălcarea” din dispozițiile normelor art. 189 și art. 207 alin. (1) lit. e) Cod administrativ, relevă un aspect procesual și se referă la dreptul reclamantului de a înainta acțiunea în contencios administrativ.

Prin urmare, reclamantul are dreptul de a sesiza instanța ori de câte ori, dintr-o analiză sumară a circumstanțelor – inclusiv a conținutului cererii, a actelor administrative contestate și a documentelor din dosar – reiese o posibilă atingere adusă unui drept subiectiv. Această probabilitate este prezumată atunci când persoana este destinatarul unui act administrativ individual cu caracter defavorabil sau are calitatea de terț afectat.

Așadar, noțiunea de „revendicare a încălcării” nu se confundă cu cea de „vătămare a dreptului”: prima fundamentează dreptul procesual de a acționa în instanță, iar a doua trebuie dovedită în cadrul fondului cauzei. Stabilirea vătămării este, așadar, o chestiune de fond și nu o condiție preliminară pentru accesul la justiție, în acord cu prevederile art. 6 din CEDO, art. 20 din Constituția Republicii Moldova și art. 39 din Codul administrativ.

SRL „Transagro VC” revendică apărarea pe calea controlului judecătoresc a unui drept în sensul art.17 Cod administrativ, ori la caz, reclamanta își exercită dreptul de a solicita control judecătoresc asupra actelor administrative individuale defavorabile, invocând încălcarea drepturilor sale prin impunerea spre plată a unor sancțiuni nejustificate.

În aceste circumstanțe, se constată că este întrunită și condiția privind revendicarea unui drept legitim, în accepțiunea art. 39 din Codul administrativ.

Alte motive de inadmisibilitate a acțiunii în baza art.207 Cod administrativ, la caz lipsesc.

Temeinicia acţiunii.

Examinînd acțiunea depusă, audiind explicațiile participanților la proces și analizînd probele administrate, în contextul corelării acestora și în raport cu prevederile legale aplicabile,

instanța de judecată, ajunge la concluzia că acțiunea formulată este neîntemeiată și pasibilă de a fi respinsă, din următoarele motive.

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

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

În conformitate cu prevederile art. 219, alin. (1) Cod administrativ, instanţa 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.

Din prevederile art. 224, alin. (1) Cod administrativ rezultă că examinînd acțiunea în contencios administrativ în fond, instanța de judecată adoptă una dintre următoarele hotărîri:

a) în baza unei acțiuni în contestare, anulează în tot sau în parte actul administrativ individual, precum și o eventuală decizie de soluționare a cererii prealabile, dacă acestea sînt ilegale și prin ele reclamantul este vătămat în drepturile sale;

b) în baza unei acțiuni în obligare, anulează în tot sau în parte actul administrativ individual de respingere a solicitării sau o eventuală decizie adoptată în procedura prealabilă și obligă autoritatea publică să emită un act administrativ individual, dacă revendicarea pretenției reclamantului de emitere a actului este întemeiată;

c) în baza unei acțiuni în realizare, obligă la acțiune, tolerare sau inacțiune, dacă o astfel de pretenție a reclamantului este întemeiată;

d) în baza unei acțiuni în constatare, constată existența sau inexistența unui raport juridic ori nulitatea unui act administrativ individual sau a unui contract administrativ, dacă raportul juridic există sau, respectiv, nu există ori actul administrativ individual sau contractul administrativ este nul;

e) în baza unei acțiuni de control normativ, anulează în tot sau în parte actul administrativ normativ, dacă acesta este ilegal, sau constată nulitatea acestuia, dacă acesta este nul;

f) respinge acțiunea ca fiind neîntemeiată, dacă nu sînt îndeplinite condițiile de adoptare a unei hotărîri prevăzute la lit. a)–e).

În cadrul examinării cauzei, instanța a constatat că Serviciul Fiscal de Stat a fost sesizat de către Inspectoratul Național de Investigații cu privire la identificarea unor tranzacții cu indici de suspiciune de spălare a banilor, efectuate cu participarea mai multor persoane juridice din Republica Moldova specializate în prestarea serviciilor de transport, context în care Direcția generală conformare a efectuat o vizită fiscală la SRL „Transagro VC”.

Ulterior efectuării vizitei fiscale și în urma examinării informațiilor disponibile SFS, precum și a indicatorilor declarați de contribuabil, autoritatea fiscală a identificat un șir de riscuri de neconformare fiscală, fiind dispusă efectuarea unui control fiscal prin metoda verificării totale la SRL „Transagro VC” pentru perioada fiscală A/2019–A/2023.

Prin scrisoarea nr. 26-10/5-07068 din 31 iulie 2023, Direcția generală conformare a propus Directorului adjunct al Serviciului Fiscal de Stat dispunerea efectuării controlului fiscal prin metoda verificării totale la SRL „Transagro VC” pentru perioada fiscală A/2019–A/2022. (f.d. 91-94 din dosarul administrativ)

Prin Ordinul SFS nr. 279 din 31.07.2023, SRL „Transagro VC” a fost inclusă în lista contribuabililor supuși controalelor fiscale pentru luna august 2023. (f.d. 90, 95 din dosarul administrativ)

La data de 04.08.2023, Serviciul Fiscal de Stat a expediat contribuabilului, prin intermediul poștei electronice la adresa *noua_cirlandie@yahoo.com*, înștiințarea nr. 26-21/4-04-107927 privind efectuarea controlului fiscal, solicitând confirmarea disponibilității pentru desfășurarea controlului și prezentarea documentelor necesare, precum și citația seria D nr. 220040 din aceeași dată (f.d. 96-97 din dosarul administrativ).

Prin citația din 04.08.2023, SRL „Transagro VC” a fost citată pentru data de 15.08.2023 la sediul Serviciului Fiscal de Stat din mun. Chișinău, str. Constantin Tănase nr. 9, bir. 710, în vederea prezentării documentelor aferente activității desfășurate (f.d. 98 din dosarul administrativ).

Prin Decizia nr. DICF-150578/01 din 01.09.2023, în privința SRL „Transagro VC” a fost dispusă efectuarea unui control fiscal neplanificat prealabil, pentru perioada 25.09.2023–13.10.2023, prin metoda verificării totale la fața locului. Drept temei al inițierii controlului a fost indicat planul lunar de control conform riscurilor, controlul vizând perioada fiscală L/01/2019–L/07/2023 (f.d. 101 din dosarul administrativ).

Decizia privind inițierea controlului fiscal a fost expediată contribuabilului prin poșta electronică la adresa *noua_cirladie@yahoo.com* (f.d. 99 din dosarul administrativ).

Potrivit procesului-verbal de audiere din 11 octombrie 2023, administratorul SRL „Transagro VC”, *****, a participat la procedura de audiere, fiind consemnat refuzul acestuia de a răspunde la întrebările adresate de colaboratorii fiscali și de a semna procesul-verbal (f.d. 86 din dosarul administrativ).

Rezultatele controlului au fost consemnate în Actul de control nr. 5-728517, prelungit pe formularul nr. 5-728518 din 13.10.2023 (f.d. 106-110 din dosarul administrativ).

Actul de control a fost expediat contribuabilului la data de 17 octombrie 2023, prin poșta electronică, la adresa *noua_cirladie@yahoo.com* (f.d. 103 din dosarul administrativ).

Ulterior, prin citația seria C nr. 153876 din 16.10.2023, comunicată la adresa electronică a contribuabilului, SRL „Transagro VC” a fost citată pentru data de 31.10.2023 la sediul Serviciului Fiscal de Stat din mun. Chișinău, str. Constantin Tănase nr. 9, în vederea examinării cazului de încălcare a legislației fiscale (f.d. 111-112 din dosarul administrativ).

Conform procesului-verbal de audiere din 31 octombrie 2023, administratorul ***** a participat la examinarea cazului, fiind consemnat refuzul acestuia de a semna procesul-verbal (f.d. 85 din dosarul administrativ).

La data de 31 octombrie 2023, Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 772/3080 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comise de SRL „Transagro VC” (f.d. 113-117 din dosarul administrativ).

Din mențiunile inserate pe Decizia nr. 772/3080 din 31.10.2023 rezultă că aceasta a fost comunicată contribuabilului prin intermediul serviciului poștal, în baza scrisorii de însoțire nr. 26-21/4-04-521/158479 din 01.11.2023.

Scrisoarea recomandată a fost restituită autorității fiscale cu mențiunea „nereclamat” (f.d. 118-119 din dosarul administrativ).

La data de 5 decembrie 2023, avocatul *****, acționând în interesele SRL „Transagro VC”, a solicitat Serviciului Fiscal de Stat comunicarea actelor emise în cadrul procedurii de control fiscal rezultate din întocmirea Actului de control nr. 5-728517 din 13.10.2023 (f.d. 123 din dosarul administrativ).

Prin răspunsul nr. 26-21/4-04-579/180850 din 18 decembrie 2023, Serviciul Fiscal de Stat a informat că Decizia nr. 772/3080 din 31.10.2023 a fost expediată la sediul juridic al SRL „Transagro VC” prin intermediul oficiului poștal, iar la data de 20.11.2023 aceasta a fost returnată cu mențiunea „nereclamat”. Totodată, SFS a indicat că, în conformitate cu prevederile art. 129[1] din Codul fiscal, la data de 23.11.2023 decizia a fost comunicată prin publicare pe pagina web a instituției și prin afișare la sediul organului fiscal competent. Prin același răspuns, autoritatea fiscală a remis contribuabilului o copie autentificată a Deciziei nr. 772/3080 din 31.10.2023 (f.d. 124 din dosarul administrativ).

La data de 19 ianuarie 2024, SRL „Transagro VC” a depus la Serviciul Fiscal de Stat contestația înregistrată cu nr. 2320-CR, prin care a solicitat anularea Deciziei nr. 772/3080 din 31.10.2023, a Actului de control nr. 5-728517, prelungit pe formularul nr. 5-728518 din 13.10.2023, precum și efectuarea unui control fiscal repetat (f.d. 127-135 din dosarul administrativ).

Prin răspunsul nr. 26-24-10/11483 din 26 ianuarie 2024, Serviciul Fiscal de Stat a constatat că respectiva contestație a fost depusă peste termenul prevăzut de art. 267[1] alin. (1) din Codul fiscal, motiv pentru care aceasta a fost lăsată fără examinare. (f.d. 136-137 din dosarul administrativ)

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

Legalitatea, ca principiu de bază al statului de drept, presupune conformitatea normelor juridice cuprinse în diverse acte normative cu normele juridice superioare ca forță juridică, iar toate acestea, cu normele constituționale (art. 7 din Constituție), precum și cu tratatele internaționale la care Republica Moldova este parte (art. 4, alin. (2) și art. 8 din Constituție).

În domeniul dreptului administrativ, legalitatea, ca principiu de bază al statului de drept, presupune conformitatea actului administrativ cu normele superioare, care stabilesc condiţii privind adoptarea sau emiterea lor cuprinse în actele legislative. Importanţa principiului legalităţii presupune ca legea să fie respectată, această exigenţă existând nu doar pentru indivizi, dar în mod egal şi pentru autorităţile publice şi private.

În măsura în care legalitatea vizează actele administrative emise de către autoritățile publice, exigenţa este ca acestea să acţioneze în strictă conformitate cu actele legislative, în limita competenței și atribuţiilor care le-au fost conferite și cu respectarea procedurii reglementate de lege.

Art. 21 din Codul administrativ, intitulat ”Legalitatea” consacră principiul legalității ca fiind un principiu comun atît procedurii administrative, cît și procedurii contenciosului administrativ, statuînd că:

(1) Autoritățile publice și instanțele de judecată competente trebuie să acționeze în conformitate cu legea și alte acte normative.

(2) Exercitarea atribuțiilor legale nu poate fi contrară scopului pentru care acestea au fost reglementate.

(3) Autoritățile publice și instanțele de judecată competente nu pot dispune limitarea exercitării drepturilor și a libertăților persoanelor decît în cazurile și în condițiile expres stabilite de lege.

Instanța de judecată relevă că principiul legalității poate fi analizat în două sensuri:

- *formal*, și
- *material*.

Legalitatea activității administrative se referă deopotrivă atît la *aspectul formal* (acționarea autorităților publice în limitele competenței și atribuţiilor care le-au fost conferite și cu respectarea procedurii administrative reglementate de lege), cît și *aspectul material* (acționarea autorităților publice în strictă conformitate cu actele legislative de nivel superior).

Prin urmare, instanța de judecată va analiza în partea motivantă a prezentei hotărîri dacă autoritatea publică pîrîtă a respectat atît aspectul formal, cît și material al principiului legalității în activitatea administrativă pe care a desfășurat-o în raport cu reclamantul.

I. Referitor la respectarea de către autoritatea publică pîrîtă a aspectului *formal* a principiului legalității, instanța de judecată relevă că legalitatea formală sau procedurală asigură desfășurarea unei proceduri administrative echitabile pentru cetățeni, iar Codul administrativ reglementează anumite garanții procedurale care au menirea de a garanta dreptul la o bună administrare prin desfășurarea unei proceduri administrative echitabile de către autoritățile publice.

Implicit, desfășurarea unei proceduri administrative de către autoritățile publice cu desconsiderarea garanțiilor procedurale reglementate de Codul administrativ în Cartea a doua, are ca efect nu doar încălcarea drepturilor procedurale ale participanților la procedura administrativă, ci afactează însăși substanța dreptului subiecților de drept la o procedură administrativă echitabilă, aceasta devenind una inechitabilă.

Din prevederile art. 11, alin. (1) și (2) Cod administrativ rezultă că actele administrative individuale pot fi:

a) acte defavorabile – actele care impun destinatarilor lor obligații, sancțiuni, sarcini sau afectează drepturile/interesele legitime ale persoanelor ori care resping, în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat;

b) acte favorabile – actele care creează destinatarilor săi un beneficiu sau un avantaj de orice fel.

(2) Destinatarul unui act administrativ individual este doar persoana către care actul administrativ se îndreaptă. Terții, ale căror drepturi sînt afectate de actul administrativ individual, nu sînt destinatarii acestuia.

În speță, destinatarul actelor administrative litigioase este exclusiv SRL „Transagro VC”.

Se reiterează că actul de control nr. 5-728517, prelungit pe formularul nr. 5-728518 din 13.10.2023, Decizia nr. 772/3080 din 31.10.2023, cât și răspunsul nr. 26-24-10/11483 din 26.01.2024 emis de Serviciul Fiscal de Stat în procedură prealabilă, constituie acte administrative individuale defavorabile în sensul art. 11 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, întrucât aduc atingere drepturilor și intereselor legitime ale societății reclamante, generând consecințe juridice negative asupra patrimoniului acesteia, prin instituirea unor obligații fiscale suplimentare în sarcina sa.

Totodată, actele administrative menționate, emise în privința contribuabilului SRL „Transagro VC”, produc efecte juridice exclusiv în raport cu societatea și nu aduc atingere drepturilor sau intereselor legitime ale unor terțe persoane.

Din prevederile art. 44, alin. (1) Cod administrativ rezultă că sînt participanți la procedura administrativă: autoritatea publică, orice persoană fizică și juridică care a solicitat inițierea procedurii sau în privința căreia procedura a fost inițiată, precum și orice altă persoană atrasă de autoritatea publică în procedura administrativă.

Totodată, art. 44, alin. (3) Cod administrativ stabilește în mod imperativ faptul că autoritatea publică este obligată să atragă în procedura administrativă, din oficiu sau la cerere, persoanele ale căror drepturi pot fi afectate prin procedura administrativă. Dacă are cunoștință

despre astfel de persoane, autoritatea publică le informează despre inițierea sau desfășurarea procedurii administrative.

În speța de față, având în vedere natura procedurii administrative, nu se constată vreo încălcare sau posibilitate de afectare a drepturilor terțelor persoane prin procedura administrativă desfășurată de Serviciul Fiscal de Stat, ca autoritate emitentă a actului administrativ.

Din prevederile art. 70, alin. (1) și (2) Cod administrativ rezultă:

(1) Dacă inițiază o procedură administrativă din oficiu, autoritatea publică informează în scris participanții despre aceasta în decursul unui termen rezonabil.

(2) Dacă inițiază o procedură administrativă la cerere și la procedură participă și alte persoane, autoritatea publică îi informează în scris, în decursul unui termen rezonabil, despre procedura inițiată.

În prezenta cauză, instanța reține că procedura administrativă a fost inițiată din oficiu de către Serviciul Fiscal de Stat, ca urmare a identificării unor riscuri de neconformare fiscală în activitatea SRL „Transagro VC”, constatate ulterior efectuării unei vizite fiscale și examinării informațiilor disponibile autorității fiscale, precum și a indicatorilor declarați de contribuabil. În consecință, a fost dispusă efectuarea unui control fiscal prin metoda verificării totale pentru perioada fiscală A/2019–A/2023.

Sub acest aspect, instanța constată că, în esență, prin acțiunea formulată, societatea reclamantă invocă pretinse încălcări de ordin procedural din partea autorității fiscale, susținând că nu ar fi fost informată corespunzător cu privire la motivele inițierii controlului fiscal și că Decizia nr. 772/3080 din 31.10.2023 privind încălcarea legislației fiscale nu i-ar fi fost comunicată în mod legal și efectiv la momentul emiterii.

Potrivit art. 129^1 alin. (1) din Codul fiscal, actele Serviciului Fiscal de Stat se trimit destinatarului prin poștă cu scrisoare recomandată și cu aviz de primire sau prin orice alt mijloc care să asigure confirmarea primirii lor (telegramă, fax, e-mail etc.) ori se înmînează personal destinatarului sau altor persoane indicate la alin.(2) de către Serviciul Fiscal de Stat.

Conform art. 243 alin. (1) din Codul fiscal, cazul de încălcare fiscală se examinează în prezența persoanei trase la răspundere pentru săvîrșirea încălcării. Serviciul Fiscal de Stat o anunță în scris (prin citație) despre locul, data și ora examinării cazului. Ședința de examinare a cazului de încălcare fiscală poate fi desfășurată fără întrunirea fizică a participanților, și anume prin intermediul mijloacelor electronice de comunicare, dacă participanții și persoana trasă la răspundere asigură, la aceeași dată și oră, prezența prin intermediul mijloacelor de comunicare respective. Pentru desfășurarea ședinței pot fi utilizate doar mijloace electronice de comunicare și programe informatice corespunzătoare, care asigură percepția vizuală și auditivă a tuturor participanților în timp real și permit efectuarea înregistrărilor video și audio.

În corespundere cu prevederile art. 250 din Codul fiscal, decizia asupra cazului de încălcare fiscală se pronunță imediat după încheierea examinării lui. în decursul a 3 zile după emiterea deciziei asupra cazului de încălcare fiscală, un exemplar al deciziei se înmînează sau se expediază recomandat persoanei vizate în ea.

În sensul art. 129^1 alin. (4) și (4^1) din Codul fiscal, în cazul în care înmînarea actului Serviciului Fiscal de Stat către persoanele indicate la alin. (2) și (3) nu a fost posibilă, actul va fi comunicat prin publicitate. Comunicarea prin publicitate se efectuează prin afișarea concomitentă, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina web a Serviciului Fiscal de Stat, a anunțului în care se menționează că a fost emis actul Serviciului Fiscal de Stat pe numele destinatarului.

În acest context, reclamantul a susținut că a luat cunoștință de conținutul Deciziei nr. 772/3080 din 31.10.2023 abia la data de 20.12.2023, ca urmare a demersurilor întreprinse de reprezentanții săi, avocații ***** și Brînză Dionis, iar ulterior, la data de 19.01.2024, a depus contestație împotriva acestei decizii și a Actului de control nr. 5-728517, prelungit pe formularul nr. 5-728518 din 13.10.2023.

În acest context, instanța reține că Serviciul Fiscal de Stat a fost sesizat de Inspectoratul Național de Investigații cu privire la existența unor tranzacții cu indici de suspiciune de spălare a banilor, efectuate cu participarea mai multor persoane juridice specializate în servicii de transport, inclusiv SRL „Transagro VC". Ca urmare, Direcția generală conformare a efectuat o vizită fiscală la contribuabil.

Ulterior, prin scrisoarea nr. 26-10/5-07068 din 31 iulie 2023, Direcția generală conformare a propus Directorului adjunct al Serviciului Fiscal de Stat dispunerea efectuării unui control fiscal prin metoda verificării totale la SRL „Transagro VC" pentru perioada fiscală A/2019–A/2022 (f.d. 91-94 din dosarul administrativ).

Prin Ordinul SFS nr. 279 din 31.07.2023, contribuabilul a fost inclus în lista persoanelor supuse controalelor fiscale pentru luna august 2023 (f.d. 90, 95 din dosarul administrativ).

La data de 04.08.2023, Serviciul Fiscal de Stat a expediat la adresa electronică *noua_cirlandie@yahoo.com* înștiințarea nr. 26-21/4-04-107927 privind efectuarea controlului fiscal, solicitând prezentarea documentelor necesare și confirmarea disponibilității pentru desfășurarea controlului, precum și citația seria D nr. 220040 din aceeași dată (f.d. 96-97 din dosarul administrativ).

Prin citația menționată, SRL „Transagro VC" a fost citată pentru data de 15.08.2023 la sediul Serviciului Fiscal de Stat în vederea prezentării documentelor aferente activității desfășurate (f.d. 98 din dosarul administrativ).

Ulterior, prin Decizia nr. DICF-150578/01 din 01.09.2023, a fost dispusă efectuarea unui control fiscal neplanificat prealabil, prin metoda verificării totale la fața locului, pentru perioada 25.09.2023–13.10.2023, controlul vizând perioada fiscală L/01/2019–L/07/2023 (f.d. 101 din dosarul administrativ).

Instanța reține că decizia privind inițierea controlului fiscal a fost expediată contribuabilului prin poșta electronică, la adresa *noua_cirladie@yahoo.com* (f.d. 99 din dosarul administrativ).

Totodată, din analiza informațiilor publicate în Registrul de stat al controalelor, la rubrica „controale inopinate", rezultă că în privința SRL „Transagro VC" a fost înregistrată inițierea procedurii de control fiscal inopinat, fiind indicată data transmiterii delegației – „01/09/2023 10:10".

Conform procesului-verbal de audiere din 11 octombrie 2023, administratorul societății, *****, a participat la procedura de audiere, fiind consemnat refuzul acestuia de a răspunde la întrebările adresate de colaboratorii fiscali și de a semna procesul-verbal (f.d. 86 din dosarul administrativ).

Rezultatele controlului au fost consemnate în Actul de control nr. 5-728517, prelungit pe formularul nr. 5-728518 din 13.10.2023, act care a fost expediat contribuabilului prin poșta electronică la data de 17 octombrie 2023 (f.d. 103, 106-110 din dosarul administrativ).

Ulterior, prin citația seria C nr. 153876 din 16.10.2023, comunicată prin poșta electronică, contribuabilul a fost citat pentru data de 31.10.2023 la sediul Serviciului Fiscal de Stat, în vederea examinării cazului de încălcare a legislației fiscale (f.d. 111-112 din dosarul administrativ).

Potrivit procesului-verbal de audiere din 31 octombrie 2023, administratorul ***** a participat la examinarea cazului, fiind consemnat refuzul acestuia de a semna procesul-verbal (f.d. 85 din dosarul administrativ).

La data de 31 octombrie 2023, Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 772/3080 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comise de SRL „Transagro VC" (f.d. 113-117 din dosarul administrativ).

Din mențiunile inserate pe decizie rezultă că aceasta a fost comunicată contribuabilului prin intermediul serviciului poștal, în baza scrisorii de însoțire nr. 26-21/4-04-521/158479 din 01.11.2023. Scrisoarea recomandată a fost restituită autorității fiscale cu mențiunea „nereclamat" (f.d. 118-119 din dosarul administrativ).

Prin urmare, din materialele dosarului administrativ rezultă că, pe parcursul procedurii fiscale, reprezentantul contribuabilului a fost informat despre inițierea controlului, a fost citat pentru prezentarea explicațiilor și documentelor necesare, iar actele emise de autoritatea fiscală au fost comunicate atât prin poșta electronică, cât și prin intermediul Î.S. „Poșta Moldovei", circumstanțe confirmate prin probele administrate la dosar.

În acest context, instanța reține că, potrivit mențiunilor inserate pe Decizia nr. 772/3080 din 31.10.2023, aceasta a fost comunicată contribuabilului prin intermediul serviciului poștal, în baza scrisorii de însoțire nr. 26-21/4-04-521/158479 din 01.11.2023. Scrisoarea recomandată a fost restituită autorității fiscale cu mențiunea „nereclamat" (f.d. 118-119 din dosarul administrativ).

Or, potrivit pct. 1 din Anexa nr. 1 la Hotărârea Guvernului nr. 1457 din 30.12.2016 privind Regulile prestării serviciilor poștale, mențiunea „nereclamat" semnifică faptul că obiectul poștal nu a fost distribuit destinatarului din cauza nesolicitării sau refuzului de recepționare.

Mai mult, în conformitate cu prevederile art. 129^1 din Codul fiscal, la data de 22.11.2023, Decizia nr. 772/3080 din 31.10.2023 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comise de SRL „Transagro VC" a fost comunicată prin publicitate, fiind plasată pe pagina web oficială a Serviciului Fiscal de Stat *www.sfs.md*. La accesarea anunțului public aferent apare mențiunea: „Anunțul a fost publicat la data de 23/11/2023, iar după expirarea a 15 zile de la data afișării pe pagina-web, acesta a fost arhivat automat, conform prevederilor art. 129 alin. (4^2) din Codul fiscal".

Totodată, la materialele dosarului administrativ au fost anexate notificarea publică, precum și cererea privind prezentarea documentului spre publicare pe pagina-web www.sfs.md din 22 noiembrie 2023 nr. 26-21/4-03-231 (f.d. 120-121 din dosarul administrativ).

Articolul 97 alin.(3) din Codul administrativ menționează că Autoritatea publică poate alege între următoarele forme de notificare: a) notificare prin act de recunoaștere a recepționării; b) notificare prin poștă cu act de notificare; c) notificare prin poștă cu scrisoare recomandată; d) notificare prin poștă electronică sau prin mijloace electronice de comunicație dedicate.

Articolul 109 alin.(1) și (2) din Codul administrativ indică că un înscris poate fi notificat prin poștă cu scrisoare recomandată cu aviz de recepție. Pentru probarea notificării este suficient avizul de recepție.

Articolul 195 din Codul administrativ reglementează că procedura acțiunii în contenciosul administrativ se desfășoară conform prevederilor prezentului cod. Suplimentar se aplică corespunzător prevederile Codului de procedura civilă, cu excepția art.169–171.

Potrivit art. 22 alin. (4) din Codul civil, notificarea se consideră ajunsă la destinatar:

a) cînd este predată destinatarului;

b) cînd este predată la adresa poştală indicată de destinatar în acest scop ori, în lipsa acesteia, la sediul destinatarului persoană juridică sau la domiciliul destinatarului persoană fizică;

c) în cazul unei notificări transmise prin poștă electronică sau prin alt mijloc de comunicare individuală, cînd poate fi accesată de către destinatar; sau

d) cînd este pusă în orice alt fel la dispoziția destinatarului într-un loc și într-un mod care fac posibil în mod rezonabil accesul destinatarului, fără întîrziere.

Art. 22 alin. (5) din Codul civil, stabilește că notificarea se consideră că a ajuns la destinatar după îndeplinirea uneia dintre cerințele prevăzute la alin. (4), oricare dintre acestea este îndeplinită mai întîi.

Articolul 183 alin.(1)-(5) din Codul civil prevede că persoana juridică are un sediu, indicat în actele de constituire. Stabilirea şi schimbarea sediului sînt opozabile terţilor din momentul înregistrării de stat. Adresa poştală a persoanei juridice este cea de la sediu. Persoana juridică poate avea şi alte adrese pentru corespondenţă. Toate documentele şi scrisorile intrate la sediu se consideră recepţionate de către persoana juridică. Avizul privind schimbarea sediului persoanei juridice se publică de către organul înregistrării de stat în Buletinul electronic.

Articolul 110 din Codul de procedură civilă stipulează că termen de procedură este intervalul, stabilit de lege sau de judecată (judecător), în interiorul căruia instanța (judecătorul), participanții la proces şi alte persoane legate de activitatea instanței trebuie să îndeplinească anumite acte de procedură ori să încheie un ansamblu de acte.

Articolul 111 alin.(1) din Codul de procedură civilă prevede că actele de procedură se efectuează în termenul prevăzut de lege.

Articolul 113 din Codul de procedură civilă indică că dreptul de a efectua actul de procedură încetează odată cu expirarea termenului prevăzut de lege ori stabilit de instanța de judecată. Nerespectarea termenului atrage după sine decăderea din dreptul de a efectua actul de procedură, dacă legea nu prevede altfel.

Pct. 82 din Hotărârea Guvernului pentru aprobarea Regulilor privind prestarea serviciilor poştale nr.1457 din 30 decembrie 2016 stabilește că trimiterile poştale (scrisori) cu mențiunea „Predarea în mână proprie", „Citaţie" sau „Înştiinţare", se înmânează personal destinatarului. În lipsa acestuia, în cutia poştală individuală se lasă avizul de sosire pentru primirea trimiterii în unitatea poştală. Avizul de sosire potrivit pct.2 din Hotărârea Guvernului nr. 1457 din 30 decembrie 2016 este un formular, prin care destinatarul trimiterii poştale este invitat să se prezinte la oficiul poştal pentru a o ridica.

Prevederile punctului 88 din Hotărârea Guvernului nominalizată stabilesc că după expirarea termenului de păstrare indicat la pct.101, trimiterile nereclamate de destinatar se înapoiază oficiului de depunere. Taxa pentru înapoiere se achită de către expeditor la momentul primirii trimiterii înapoiate. În cazul în care lipseşte adresa expeditorului ori expeditorul refuză să primească trimiterea înapoiată sau să achite taxa de înapoiere, aceste trimiteri se predau la păstrare ca trimiteri nedistribuite.

Potrivit pct.101 din Hotărârea Guvernului nominalizată trimiterile poştale se păstrează în unitatea poştală, în aşteptarea destinatarului, timp de 15 zile calendaristice pentru trimiterile poştale interne și pentru trimiterile EMS şi timp de 30 de zile calendaristice pentru trimiterile poştale internaţionale, din ziua următoare zilei de sosire a acestora în oficiul poştal de destinaţie. Scrisorile recomandate cu menţiunile „Citaţie" şi „Înştiinţare" se păstrează timp de 7 zile calendaristice. Mandatele poştale pe suport de hârtie se păstrează timp de 30 de zile, mandatele electronice urgente – timp de 60 de zile și mandatele contra ramburs – timp de 180 de zile.

Din analiza informației publice disponibile pe pagina web a Î.S. „Poșta Moldovei”, la rubrica „Track & Trace”, aferentă trimiterii poștale cu codul DS8010365052AS, rezultă că tentativele de livrare a corespondenței au fost nereușite la datele de 20.11.2023, întrucât destinatarul nu a fost disponibil la adresa indicată. Totodată, factorul poștal a informat destinatarul despre posibilitatea ridicării trimiterii, fiind consemnată mențiunea „Clientul este informat (avizat)”.

În aceste circumstanțe, instanța reține că factorul poștal s-a deplasat la adresa indicată în trimiterea poștală, respectiv mun. Chișinău, str. Academician Saharov nr. 11, bl. 2, of. 31, adresa sediului juridic al SRL „Transagro VC”, în vederea înmânării corespondenței. Totuși, corespondența nu a putut fi recepționată de reprezentanții societății, fiind lăsate avize de sosire pentru prezentarea la oficiul poștal și ridicarea trimiterii respective.

Potrivit pct. 101 din Hotărârea Guvernului nr. 1457 din 30 decembrie 2016 privind Regulile prestării serviciilor poștale, trimiterile poștale se păstrează în unitatea poștală de destinație, în așteptarea destinatarului, timp de 15 zile calendaristice din ziua următoare sosirii acestora la oficiul poștal. Instanța subliniază însă că acest termen reprezintă exclusiv o perioadă de conservare a bunului poștal, fără a avea semnificația juridică a amânării producerii efectelor comunicării actului administrativ.

În speță, notificarea a fost restituită Serviciului Fiscal la data de 21 noiembrie 2023, cu mențiunea „nereclamat”, dată care, potrivit evidențelor poștale, marchează sfârșitul perioadei de păstrare și inițierea procedurii de retur către expeditor, și nu momentul comunicării actului administrativ.

Instanța reține că, odată ce corespondența a fost expediată la sediul oficial al persoanei juridice, indicat în extrasul Agenției Servicii Publice, obligația de a asigura recepționarea corespondenței revine destinatarului. Simplul fapt al neridicării corespondenței, deși destinatarul a fost avizat, nu poate fi opus autorității emitente și nu suspendă curgerea termenelor legale.

În conformitate cu art. 209 alin. (1) lit. b) din Codul administrativ, termenul pentru înaintarea acțiunii în contencios administrativ se calculează din momentul în care actul administrativ a intrat în sfera de control a destinatarului, respectiv din data la care acesta a fost pus la dispoziție pentru recepție la sediul oficial ori la oficiul poștal.

În context, se subliniază că simpla inacțiune a persoanei juridice de a recepționa corespondența la sediul său oficial nu suspendă curgerea termenelor legale. Conform art. 22 Cod Civil, riscul neprimirii notificărilor aparține destinatarului. Termenul de contestare începe să curgă de la data primei prezentări a trimiterii poștale la sediu, confirmată prin mențiunea poștei, și nu de la data când scrisoarea a fost returnată expeditorului după expirarea termenului de păstrare.

Totodată, potrivit art. 24 din Codul administrativ, participanții la procedura administrativă și la procedura de contencios administrativ sunt obligați să își exercite drepturile și să își îndeplinească obligațiile cu bună-credință, manifestând diligență procesuală. Reclamanta avea obligația imperativă de a urmări în mod activ desfășurarea procedurii și de a asigura recepționarea actelor comunicate, indiferent de circumstanțele personale, inclusiv eventuale deplasări temporare.

De altfel, instanța reține că, în conformitate cu prevederile art. 129^1 din Codul fiscal, la data de 22.11.2023, Decizia nr. 772/3080 din 31.10.2023 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comise de SRL „Transagro VC” a fost plasată pe pagina web a Serviciului Fiscal de Stat *www.sfs.md*, fiind astfel adusă la cunoștința publicului prin mecanismul comunicării prin

publicitate (*https://sfs.md/ru/obieavlenie/serviciul-fiscal-de-stat-comunica-transagro-vc-srl-despre-faptul-ca-a-fost-intocmit-urmatorul-act...*).

În acest sens, instanța remarcă faptul că rolul autorității fiscale constă în asigurarea aducerii la cunoștință a actelor administrative emise în cadrul procedurilor fiscale, inclusiv prin modalitățile expres prevăzute de lege, iar nu în garantarea recepționării efective în orice condiții de către contribuabil. Or, odată ce actul a fost expediat prin poștă la adresa sediului juridic și ulterior comunicat prin publicitate, obligația legală de notificare este considerată îndeplinită.

Instanța mai subliniază că SRL „Transagro VC" a avut calitatea de participant la procedura de control fiscal, reprezentanții acesteia fiind prezenți în cadrul etapelor de audiere, fapt confirmat prin procesele-verbale din 11 și 31 octombrie 2023. În aceste condiții, contribuabilul cunoștea sau, cel puțin, trebuia să prevadă în mod rezonabil că urmează emiterea unei decizii asupra rezultatelor controlului fiscal, având obligația de a manifesta diligența necesară pentru a urmări desfășurarea procedurii administrative și actele emise în privința sa.

În acest context, instanța reține că, potrivit art. 267^1 alin. (1) din Codul fiscal, contestația împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat poate fi depusă în termen de 30 de zile de la data comunicării sau notificării actului contestat, iar conform alin. (2) al aceluiași articol, contestația depusă după expirarea acestui termen rămâne neexaminată.

Prin urmare, susținerile reclamantului potrivit cărora contestația ar fi fost depusă în termen legal, iar autoritatea fiscală ar fi acționat nelegal prin lăsarea acesteia fără examinare, sunt apreciate de instanță ca fiind declarative, lipsite de suport probatoriu și contrazise de materialul probator administrat la dosar.

Totodată, instanța nu poate reține argumentul potrivit căruia Decizia nr. 772/3080 din 31.10.2023 ar fi fost luată la cunoștință abia la data de 05.12.2023, întrucât gestionarea corespondenței la sediul juridic și verificarea acesteia revine exclusiv contribuabilului. Simplul fapt al nepreluării corespondenței nu poate fi opus autorității fiscale pentru a paraliza efectele comunicării legale a actului administrativ.

Mai mult, participarea efectivă a reprezentanților contribuabilului la procedura de control fiscal denotă că acesta era informat cu privire la derularea verificărilor și la posibilitatea emiterii unui act final de constatare, ceea ce impunea o conduită diligentă în sensul urmăririi etapelor procedurale și al exercitării dreptului de contestare în termenul legal.

În acest context, instanța apreciază că demersurile ulterioare ale reclamantului, inclusiv cererile formulate prin intermediul avocaților și invocarea pretinsei neinformări, nu pot fi calificate decât ca o tentativă formală de a justifica depășirea termenului legal de contestare, fără a fi de natură să înlăture efectele comunicării legale a actului administrativ.

Instanța apreciază argumentele reclamantului privind depunerea contestației în termenul legal ca fiind vădit neîntemeiate și lipsite de suport probatoriu, având un caracter pur evaziv.

În urma analizei materialelor cauzei, se confirmă legalitatea și temeinicia Deciziei SFS nr. 26-24-10/11483 din 26 ianuarie 2024. Prin acest act, autoritatea fiscală a dispus corect lăsarea fără examinare a contestației SRL „Transagro VC" din 19.01.2024, constatând depășirea termenului imperativ prevăzut de lege.

Sub aspectul cadrului legal aplicabil, instanța reiterează că conform art. 267^1 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, contestația trebuie depusă în termen de 30 de zile de la comunicarea actului, sub sancțiunea decăderii.

Potrivit art. 129^1 alin. (4) - (4^2) din același Cod, în cazul în care comunicarea prin poștă nu este posibilă (fapt confirmat în speță prin restituirea corespondenței cu mențiunea „nereclamat"),

actul se comunică prin publicitate pe pagina web a SFS, considerându-se recepționat după 15 zile de la afișare.

În fapt, instanța constată că succesiunea actelor de comunicare este clar stabilită și rezultă din materialul probator administrat.

Astfel, la data de 01.11.2023, Serviciul Fiscal de Stat a expediat Decizia nr. 772/3080 din 31.10.2023 prin scrisoare recomandată la sediul social al SRL „Transagro VC", însă corespondența nu a fost recepționată, fiind restituită cu avizul DS8010365052AS.

Ulterior, la data de 22.11.2023, în condițiile imposibilității de înmânare prin modalitatea poștală, autoritatea fiscală a procedat la comunicarea prin publicitate, prin publicarea anunțului pe pagina web oficială a Serviciului Fiscal de Stat.

În conformitate cu prevederile art. 129[1] din Codul fiscal, actul administrativ se consideră comunicat după expirarea a 15 zile de la data afișării anunțului, respectiv la data de 08.12.2023.

Prin urmare, termenul de 30 de zile pentru contestare a început să curgă la 08.12.2023. Depunerea contestației abia la data de 19.01.2024 confirmă depășirea termenului legal de decădere. În consecință, instanța reține că autoritatea fiscală a aplicat corect normele de drept, lăsând fără examinare o contestație formulată tardiv, în afara termenului legal prevăzut de lege.

Referitor la susținerea reclamantei privind neinformarea asupra dreptului de a beneficia de asistența unui avocat, instanța o apreciază ca neîntemeiată, ori în cazul din speță, procedura controlului fiscal s-a desfășurat cu respectarea garanțiilor procedurale, reclamanta având posibilitatea reală de a participa la procedura controlului fiscal, de a prezenta explicații și de a administra probe, fără a fi restricționată în exercitarea dreptului la apărare.

Totodată, instanța subliniază că SRL „Transagro VC", în calitate de societate comercială, are statut de participant profesionist în raporturile juridice de drept fiscal, fiind prezumată a deține cunoștințele și diligența necesare pentru a recurge, atunci când apreciază oportun, la asistență juridică sau fiscală de specialitate, fără a fi condiționată de o informare expresă din partea organului fiscal în acest sens.

Prin urmare, simpla invocare a unor pretinse omisiuni de ordin procedural nu este suficientă pentru a atrage nulitatea actului administrativ, atâta timp cât nu se dovedește o vătămare efectivă a drepturilor substanțiale ale contribuabilului și nici o limitare reală a posibilității acestuia de a-și expune poziția în cadrul procedurii.

În acest sens, instanța constată că, în pofida alegațiilor formulate de reclamantă privind presupuse deficiențe de comunicare, din probele administrate rezultă cu certitudine că aceasta a fost informată despre desfășurarea controlului fiscal și a avut posibilitatea reală de a participa la procedură, de a prezenta documente, explicații și de a-și exercita dreptul la apărare în mod efectiv.

Din prevederile art. 94, alin. (1) și (2) Cod administrativ, rezultă:

(1) Înainte de emiterea unui act administrativ individual defavorabil pentru un participant sau înainte de respingerea unui act administrativ individual favorabil, participantul are dreptul să fie audiat în legătură cu faptele și circumstanțele relevante pentru actul ce urmează a fi emis.

(2) Audierea poate fi făcută verbal sau în scris.

În speța de față, instanța reține că organul fiscal a asigurat respectarea acestui drept pe parcursul întregii proceduri administrative. Astfel, reprezentantul contribuabilului a fost citat și s-a prezentat la Direcția control post operațional nr. 4 a DGC la data de 11 martie 2023, în vederea prezentării explicațiilor necesare.

Actele dosarului administrativ confirmă că autoritatea fiscală a asigurat reclamantei posibilitatea efectivă de a-și exprima poziția și de a-și susține apărările pe parcursul procedurii.

În aceste condiții, instanța constată că autoritatea pârâtă a respectat prevederile art. 94 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, asigurând contribuabilului posibilitatea reală de a fi audiat și de a-și expune punctul de vedere asupra circumstanțelor relevante care au stat la baza emiterii actelor administrative contestate.

În aceste condiții, instanța reține că procedura administrativă s-a desfășurat cu respectarea etapelor prevăzute de lege, iar garanțiile procedurale ale reclamantei au fost asigurate în mod corespunzător. Pretinsele abateri invocate de contribuabil, în lipsa unui suport probatoriu, nu pot fi reținute ca fiind întemeiate.

În acest sens, instanța de judecată a constatat că autoritatea publică pârâtă a respectat aspectele formale ale principiului legalității în cadrul activității administrative desfășurate.

II. Referitor la respectarea de către autoritatea publică pîrîtă a aspectului *material* a principiului legalității, instanța de judecată relevă că pentru a stabili dacă actele contestate de către reclamantă sunt legale și întemeiate, instanța de judecată le va raporta la prevederile relevante ale legislației.

Conform art. 220, alin. (1) Cod administrativ, obținerea probelor în procedura contenciosului administrativ are loc conform art. 87-93, iar potrivit art.221 alin.(1) al aceluiași act normativ, autoritățile publice sunt obligate să prezinte instanței de judecată, concomitent cu referința, dosarele administrative. La solicitarea instanței de judecată, autoritățile publice sunt obligate să prezinte suplimentar și alte documente pe care le dețin, inclusiv cele electronice, și să acorde informații.

Art. 93 Cod administrativ stabileşte sarcina probaţiunii, fiecare participant probează faptele pe care își întemeiază pretenţia. Prin derogare de la prevederile alin. (1), *fiecare participant probează faptele atribuite exclusiv sferei sale*. Reglementări suplimentare sau derogatorii sunt admisibile doar în baza prevederilor legale.

Sub aspectul situației de fapt, instanța reiterează că, în speță, contribuabilul a omis termenul legal de contestare a Deciziei nr. 772/3080 din 31.10.2023, contestația fiind depusă cu depășirea termenului prevăzut de art. 267^1 alin. (1) din Codul fiscal, motiv pentru care autoritatea fiscală nu a supus controlului de legalitate, în procedură prealabilă, actele administrative contestate.

Totodată, instanța reține că, în esență, prin acțiunea formulată, reclamantul invocă caracterul neplanificat/inopinat al controlului fiscal efectuat în privința SRL „Transagro VC”.

În acest sens, instanța se aliniază poziției autorității fiscale și reține ca neîntemeiat argumentul reclamantului potrivit căruia, prin Actul de control nr. 5-728517, prelungit pe formularul nr. 5-728518 din 13.10.2023, s-ar fi efectuat un control fiscal repetat cu încălcarea legii, întrucât din probele administrate nu rezultă existența unei astfel de încălcări.

După cum rezultă din prevederile art. 8 alin. (2) lit. c)-e), *contribuabilul este obligat:* c) să ţină contabilitatea conform formelor şi modului stabilit de legislaţie, să întocmească şi să prezinte Serviciului Fiscal de Stat şi serviciului de colectare a impozitelor şi taxelor locale dările de seamă fiscale și informațiile prevăzute de legislaţie, să asigure integritatea documentelor de evidenţă în conformitate cu cerinţele legislaţiei, să efectueze încasările băneşti în numerar prin intermediul echipamentelor de casă şi de control, respectînd reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor băneşti în numerar fără aplicarea echipamentelor de casă şi de control; d) să prezinte informaţii veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum şi despre alte obiecte ale impunerii; e) să achite la buget, la timp şi integral, ţinînd cont de prevederile art.7 alin.(5),

sumele calculate ale impozitelor şi taxelor, asigurînd exactitatea şi veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate.

Potrivit art. 11 din Codul fiscal, apărarea drepturilor şi intereselor contribuabilului se face pe cale judiciară sau pe alte căi prevăzute de prezentul cod şi de alte acte ale legislaţiei. Toate îndoielile apărute la aplicarea legislaţiei fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

Potrivit art. 24 alin.(1) și (10) Cod Fiscal (în vigoare la data comiterii încălcării) se permite deducerea cheltuielilor ordinare şi necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activităţii de întreprinzător. Se permite deducerea cheltuielilor ordinare şi necesare suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, neconfirmate documentar, în mărime de 0,2% din venitul impozabil.

La fel, conform art.83 alin. (4) lit. a) Cod Fiscal (în vigoare la data comiterii încălcării) Declaraţia cu privire la impozitul pe venit se completează în modul şi forma stabilite de Ministerul Finanţelor. Cu excepţia cazurilor prevăzute la alin.(5)–(10), declaraţia cu privire la impozitul pe venit se prezintă Serviciului Fiscal de Stat nu mai tîrziu de: a) data de 25 a lunii a treia după finele perioadei fiscale de gestiune – în cazul persoanelor juridice, formelor organizatorice rezidenţi cu statut de persoană fizică, potrivit legislaţiei, reprezentanţelor permanente ale nerezidentului în Republica Moldova; b) data de 30 aprilie a anului următor anului fiscal de gestiune – în cazul persoanelor fizice (cetăţeni ai Republicii Moldova, cetăţeni străini şi apatrizi, inclusiv membri ai societăţilor şi acţionari ai fondurilor de investiţii).

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

Conform prevederilor art. 134 alin. (1) pct. 2) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat și funcționarii fiscali, în cadrul acțiunilor de exercitare a funcției, au dreptul, să ceară și să primească gratuit de la orice persoană informații, date, documente necesare pentru exercitarea atribuțiilor în limitele funcționale, cu excepția informațiilor care constituie secret de stat, precum și copiile de pe ele, dacă acestea se anexează la actul de control.

Potrivit art.187 alin.(1), (5)-(6) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat să prezinte în termenul stabilit dări de seamă pentru fiecare tip de impozit sau de taxă, pentru primele de asigurare obligatorie de asistența medicala și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii. Darea de seama fiscala se consideră prezentata la data la care Serviciul Fiscal de Stat o primește, dacă este întocmită în modul stabilit de legislația fiscala și daca este perfectata în modul reglementat de Serviciul Fiscal de Stat. Darea de seama fiscala se considera recepționată de Serviciul Fiscal de Stat în conformitate cu alin. *(5)* în cazul în care contribuabilul prezintă dovezi în acest sens: un exemplar de dare de seamă fiscala cu mențiunea Serviciului Fiscal de Stat că a primit-o, o recipisă, eliberată de Serviciul Fiscal de Stat, avizul poștal, o recipisa electronica de confirmare a acceptării acesteia în sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat etc.

Aderent, art. 187 alin. (7)-(8) Cod fiscal, stabilește că instrucţiunile privind modul de întocmire şi de prezentare a dărilor de seamă fiscale, inclusiv a celor unificate, se emit de Serviciul Fiscal de Stat dacă legislaţia fiscală nu prevede altfel. Darea de seamă fiscală prezentată tardiv nu va fi luată în considerare după emiterea unei decizii scrise cu privire la inițierea efectuării unui control fiscal al cărui obiect este și darea de seamă prezentată.

Conform art. 188 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, darea de seamă fiscală corectată nu va fi luată în considerare şi, prin urmare, nu va fi modificată darea de seamă precedentă dacă cea corectată a fost prezentată: b) după emiterea de către conducerea organului care exercită

controlul a unei decizii scrise cu privire la iniţierea efectuării unui control fiscal, al cărui obiect va fi şi darea de seamă prezentată greşit sau cu omisiuni.

Conform art. 1 alin. (4) lit. e) din Legea nr. 131 din 08.06.2012 privind controlul de stat, dispozițiile prezentei legi 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.

Potrivit art. 19 alin. (1) din Legea nr. 131/2012, organul de control poate decide efectuarea controalelor inopinate asupra unei persoane, în baza evaluării riscurilor.

În speță, din materialele cauzei rezultă că, ulterior vizitei fiscale efectuate la SRL „Transagro VC” și în urma analizei informațiilor disponibile în sistemele SFS, inclusiv a datelor declarate de contribuabil, au fost identificate mai multe riscuri de neconformare fiscală. În consecință, a fost dispus controlul fiscal prin metoda verificării totale pentru perioada fiscală A/2019–A/2023.

Prin Ordinul SFS nr. 279 din 31.07.2023, SRL „Transagro VC” a fost inclus în lista contribuabililor supuși controlului fiscal pentru luna august 2023. Totodată, a fost întocmită nota de motivare a controlului neplanificat, în care au fost indicate riscurile identificate și temeiurile ce au justificat inițierea procedurii de control. De asemenea, controlul a fost înregistrat și reflectat în Registrul de stat al controalelor, fiind vizibil pe platforma oficială *www.controale.gov.md*, la rubrica „controale inopinate”.

În aceste condiții, instanța reține că temeiul și circumstanțele inițierii controlului inopinat sunt clar determinate și conforme cadrului legal aplicabil, nefiind dovedită efectuarea unui control repetat în sensul art. 214 alin. (6)–(8) din Codul fiscal, astfel cum susține reclamantul.

În contextul celor relatate, instanța subliniază că, pentru a fi anulat un act administrativ, reclamantul exercitând dreptul său la acțiune, urmează nu doar la general să-și expună dezacordul cu activitatea administrativă, ci să-și întemeieze cererea de chemare în judecată pe prevederile exprese a legii:

1) în cazul în care consideră că actul administrativ este ilegal în fond ca fiind emis contrar prevederilor legii, să indice expres care anume norme legale, în viziunea lui, au fost încălcate;

2) în cazul în care consideră că actul administrativ este ilegal ca fiind emis cu încălcarea competenței, urmează să facă referire la normele juridice care reglementează competența, astfel, încât să dovedească încălcarea acesteia;

3) în cazul în care invocă că actul administrativ este ilegal ca fiind emis cu încălcarea procedurii stabilite, urmează să indice expres normele procedurale care au fost încălcate.

Respectiv, nici unul din temeiurile invocate de societatea reclamantă pentru anularea actului administrativ individual contestat, nu atinge nivelul minim pentru a putea fi reținut ca temei de anulare sau nulitate a prescripției întrucât a fost emisă conform legii, cu respectarea procedurii stabilite și de către organul competent.

Alte argumente invocate de reclamantă în susținerea poziției sale nu pot fi reținute de instanță, întrucât acestea contrazic aspectele deja analizate și se referă la circumstanțe care au fost constatate și elucidate în mod complet prin prezenta hotărâre, pe baza unui ansamblu de probe administrate și apreciate în conformitate cu normele de drept procedural și material.

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

Având în vedere că instanța de judecată s-a pronunțat asupra argumentelor esențiale invocate de partea reclamantă, celelalte susțineri formulate de aceasta urmează a fi respinse, nefiind necesară examinarea detaliată a fiecăreia în parte, întrucât sunt vădit neîntemeiate și inadmisibile.

În acest sens, instanța reține că, potrivit jurisprudenței Curții Europene a Drepturilor Omului, art. 6 § 1 din Convenția Europeană pentru apărarea drepturilor și libertăților fundamentale impune instanțelor naționale obligația de a examina în mod adecvat argumentele, probele și susținerile părților, însă nu poate fi interpretat ca obligând la oferirea unui răspuns detaliat fiecărui argument invocat.[1]

Întinderea obligaţiei de a-și motiva deciziile poate varia în conformitate cu natura deciziei şi trebuie determinată în lumina circumstanţelor cauzei.[2]

Totodată, în conformitate cu Avizul nr. 11 (2008) al Consiliului Consultativ al Judecătorilor Europeni adresat Comitetului de Miniștri al Consiliului Europei, motivarea unei hotărâri judecătorești nu presupune analizarea exhaustivă a tuturor argumentelor părților, fiind suficient ca aceasta să reflecte examinarea efectivă a chestiunilor esențiale ale cauzei.

Prin urmare, pentru respectarea exigențelor unui proces echitabil, este suficient ca motivarea hotărârii să demonstreze că instanța a analizat aspectele determinante ale litigiului, fără a fi necesar un răspuns detaliat la fiecare susținere formulată de părți.

În consecință, având în vedere normele legale aplicabile, circumstanțele de fapt stabilite și criticile formulate de reclamantă, instanța de judecată constată că soluția emisă de către autoritatea fiscală în cadrul procedurii prealabile, este legală și întemeiată. Autoritatea publică pârâtă a respectat procedura de emitere a actului administrativ, acesta fiind emis în conformitate cu normele legii materiale aplicabile speței. Contrariul nu a fost demonstrat în cadrul procesului de judecată, desfășurat cu respectarea principiilor contradictorialității și egalității de tratament, ceea ce conduce la concluzia că nu există temeiuri pentru admiterea acțiunii reclamantei.

Reieșind din cele enunțate, instanța învederează că soluția asupra fondului cauzei, de respingere ca neîntemeiată a acțiunii în contencios administrativ formulată de S.R.L. ” Transagro VC”, este compatibilă cu prevederile articolului 6 § 1 CEDO, fiind prevăzută de art. 224 alin. (1) lit. f) din Codul administrativ.

În conformitate cu art. 224 Cod administrativ al Republicii Moldova, instanţa de judecată,

H O T Ă R Ă Ș T E:

Se respinge acțiunea în contencios administrativ înaintată de S.R.L. ”Transagro V.C.” către Serviciul Fiscal de Stat al Republicii Moldova privind contestarea actelor administrative individuale defavorabile.

Hotărîrea poate fi contestată cu apel la Curtea de Apel Centru în termen de 30 zile de la pronunțarea dispozitivului.

Motivarea apelului se prezintă la instanţa de apel în termen de 30 de zile de la data comunicării hotărârii motivate. Dacă se depune împreună cu apelul, motivarea apelului se depune la instanţa de judecată care a emis hotărârea contestată.

Președintele ședinței,
Judecătorul Gheorghe MÎȚU

---

[1] Hotărîrea din 19 aprilie 1994, cauza *Van de Hurk vs Țările de Jos*, pct.61, seria A, nr.288
[2] Hotărârea din 11 octombrie 2011, cauza *Fomin v. Moldova*, nr. 36755/06, § 31