Instanța de fond: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud. Guzun Corneliu)
Dosarul nr. 3a-747/24 (2-22186985-02-3a-09072024)

Republica Moldova
Curtea de Apel Chişinău
D E C I Z I E

10 decembrie 2024 mun. Chişinău

Colegiul Civil, Comercial şi de Contencios Administrativ al
Curţii de Apel Chişinău

Având în componenţa sa:
Preşedintele şedinţei, judecătorul Mîra Ghenadie
Judecătorii Dașchevici Grigore şi Bostan Angela
Grefier Samatiuc Marina

Judecînd în şedinţă publică, cererea de apel declarată de Serviciul Fiscal de Stat asupra hotărârii Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 15 decembrie 2023, adoptată la acțiunea în contencios administrativ depusă de SC „Șahin Construction" S.R.L. către Serviciul Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative,

C O N S T A T Ă:

Obiectul acţiunii, circumstanţele cauzei.

La data de 21.12.2022, reclamanta SC Șahin Construction S.R.L., a depus acțiunea în contencios administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative.

În motivarea acțiunii reclamanta a invocat că, în fapt, prin Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 282 din 01 iulie 2022 „Cu privire la aprobarea listei contribuabililor pentru efectuarea controalelor fiscale prin metodele de verificare totală, tematică și parțială pentru luna iulie 2022", s-a aprobat lista contribuabililor care au fost incluși în Planul de control fiscal pentru luna iulie 2022. Lista enunțată, include agenții economici care urmau a fi supuși controlului fiscal, printre care se regăsește și SC „Șahin Construction" S.R.L., fiind indicată metoda de control – control prin metoda de verificare totală. Prin urmare, la data de 19 iulie 2022, de către șeful adjunct al Direcției generale control al Serviciului Fiscal de Stat, a fost emisă Decizia cu nr. *****, privind inițierea controlului fiscal la fața locului, prin metoda - verificare totală a contribuabilului - SC „Șahin Construction" S.R.L. Conform Deciziei enunțate, controlul fiscal urma a fi efectuat de către inspectorii principali: Catalina Spalatu și Angela Telești, cu începerea controlului la data de 27.07.2022 și finisarea controlului la data de 19.08.2022, termenul controlului fiind prelungit prin modificarea Deciziei de inițiere a controlului.

Notează că, controlul fiscal la fața locului, prin metoda verificării totale a contribuabilului SC „Șahin Construction” S.R.L., a început la data de 27.07.2022 la sediul agentului economic, cu participarea ambilor inspectori desemnați prin Decizia privind inițierea controlului, însă pe parcurs, controlul a fost efectuat doar de un singur inspector și anume - de Angela Telești. Odată cu „finisarea” controlului, a fost emis Actul de control nr. 5-717648 din 19 august 2022, prelungit pe blanchetele nr. 5-717649, 5-717650, 5-717651, întocmit în rezultatul controlului fiscal prin metoda verificării totale a contribuabilului SC „Șahin Construction” S.R.L., care se pretinde că a fost efectuat de inspectorii principali: Catalina Spalatu și Angela Telești. Conform Actului de control, este indicat că, contribuabilul SC „Șahin Construction” S.R.L. a comis mai multe încălcări, printre care: diminuarea venitului impozabil pentru anul 2021; diminuarea veniturilor obținute din activitatea de întreprinzător; diminuarea sumei TVA; eschivarea de la calcul și plată a impozitului pe bunurile imobile; prezentarea tardivă a dărilor de seamă, etc.

La data de 05 septembrie 2022, de către reprezentantul SC „Șahin Construction” S.R.L., a fost înaintat în adresa Serviciului Fiscal de Stat - dezacord în privința Actului de control, în ordinea prevăzută la art. 216 alin. (8) Cod fiscal, prin care s-au invocat unele obiecții în raport cu constatările conținute în Actul de control întocmit. În cele din urmă, la data de 13 septembrie 2022, de către șeful adjunct al Direcției generale control al Serviciului Fiscal de Stat, a fost adoptată Decizia nr. 774/3577, asupra cazului de încălcare a legislației comisă de „Șahin Construction” S.R.L., cod fiscal 1017600049161.

Conform deciziei adoptate, s-a constatat încălcarea de către agentul economic supus controlului, a prevederilor legislației fiscale la mai multe capitole și anume: prezentarea tardivă a dărilor de seamă; micșorarea neîntemeiată a veniturilor obținute din activitatea de antreprenoriat; micșorarea neîntemeiată a sumei TVA; eschivarea de la calculul și de la plata impozitului pentru bunurile imobiliare, etc. Drept urmare, s-a decis: a încasa la buget sumele impozitelor și taxelor calculate în rezultatul controlului, în mărime totală de 2.137.558 (două milioane o sută treizeci și șapte mii cinci sute cincizeci și opt) lei; a încasa la buget majorare de întârziere, în mărime totală de 172.125 (o sută șaptezeci și două mii o sută douăzeci și cinci) lei; a aplica pentru încălcarea legislației amenzi, în mărime totală de 513.451 (cinci sute treisprezece mii patru sute cincizeci și unu) lei.

Subliniază reclamanta că, Decizia SFS nr. 774/3577 din 13 septembrie 2022, asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comisă de „Șahin Construction” S.R.L. - a fost adoptată în baza constatărilor conținute în Actul de control nr. 5-717648 din 19 august 2022, care la rândul său a fost întocmit în rezultatul efectuării controlului fiscal, în temeiul Deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 130598/19 din 19.07.2022. Respectiv, la data de 13 octombrie 2022, în ordinea prevăzută la art. 269 alin. (1) Cod fiscal, întreprinderea reclamantă a înaintat în adresa Serviciului Fiscal de Stat - contestație/cerere prealabilă împotriva Deciziei

nr. 774/3577 din 13 septembrie 2022, asupra cazului de încălcare a legislației comisă de „Șahin Construction” S.R.L., solicitând anularea deciziei de sancționare a contribuabilului, precum și a actului de control care au stat la baza emiterii deciziei contestate.

La data de 11 noiembrie 2022, de către conducerea Serviciului Fiscal de Stat, a fost emisă Decizia nr. 54/247 privind prelungirea termenului de examinare a contestației împotriva Deciziei nr. 774/3577 din 13.09.2022, emise de Direcția generală control, prin care în lipsa unor motive întemeiate - s-a prelungit termenul de examinare a contestației cu 30 de zile calendaristice.

De asemenea, la data de 18 noiembrie 2022, în ordinea prevăzută la art. 269 alin. (1) Cod fiscal, întreprinderea reclamantă a înaintat în adresa Serviciului Fiscal de Stat - contestație/cerere prealabilă și împotriva Deciziei nr. 754/247 din 11.11.2022 privind prelungirea termenului de examinare a contestației împotriva Deciziei nr. 774/3577 din 13.09.2022, emise de Direcția generală control. Prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/257 din 24 noiembrie 2022 pe marginea contestației împotriva Deciziei din 13.09.2022, emise de Direcția generală control - s-a respins contestația înaintată de SC „Șahin Construction” S.R.L., fiind menținută Decizia nr. 774/3577 din 13.09.2022. Totodată, prin scrisoarea Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-24-10/117543 din 28 noiembrie 2022, s-a respins contestația/cererea prealabilă înaintată împotriva Deciziei nr. 54/247 din 11.11.2022 privind prelungirea termenului de examinare a contestației, fiind indicat că autoritatea pârâtă „a respectat termenul legal” de examinare a contestației înaintate împotriva Deciziei nr. 774/3577 din 13.09.2022 emise de Direcția generală control.

Cosideră reclamanta că, actele administrative individuale defavorabile emise de Serviciul Fiscal de Stat, atât la etapa de desfășurare și finisare a controlului fiscal, cât și la etapa procedurii prealabile/examinării contestațiilor, ca fiind ilegale și neîntemeiate, motiv pentru care respectivele acte urmează a fi anulate integral. La acest capitol accentuează că, însăși inițierea și desfășurarea controlului la întreprinderea reclamantă a avut loc cu grave încălcări ale legislației materiale și procedurale în materie de control fiscal/control de stat, fapt care în consecință atrage anularea actelor administrative ce vizează rezultatul controlului fiscal.

Cu referire la inițierea controlului fiscal, reclamanta remarcă că, în conformitate cu prevederile pct. 23 din Regulamentul cu privire la efectuarea controlului de către Serviciului Fiscal de Stat, aprobat prin Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 320 din 31 iulie 2019 (cu modificările ulterioare), este prevăzut expres că: „Controlul fiscal cameral sau la fata locului, conform art. 215 alin. (4) și art. 216 alin. (2) din Codul fiscal, poate fi efectuat numai în temeiul unei decizii scrise a conducerii Serviciului Fiscal de Stat. Respectiv, în scopul executării prevederilor menționate, controalele fiscale se vor efectua numai în temeiul Deciziei privind inițierea controlului (formularul PIC)”. Totodată, potrivit pct. 26 din același Regulament, rezultă următoarele „Modelul formularului DIC și modalitatea de completare a

acestuia sunt prevăzute în Ordinul SFS nr. 245 din 31 mai 2019 privind aprobarea formularului Deciziei privind inițierea controlului și a Instrucțiunii cu privire la modul de completare a formularului Deciziei privind inițierea controlului (DIC) și în conformitate cu prevederile Instrucțiunii de utilizare a SIA SFS". Astfel, conform modelului formularului Deciziei privind inițierea controlului, aprobat prin Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 246 din 31 mai 2019 (cu modificările ulterioare), este prevăzut la pct. 8 din formular - rubrica privind indicarea „funcției persoanei cu funcție de conducere a SFS, semnătura, numele și prenumele". Totodată, în conformitate cu prevederile conținute în Instrucțiunea cu privire la modul de completare a formularului Deciziei privind inițierea controlului (formularul DIC), aprobată prin Ordinul SFS nr. 245 din 31 mai 2019, rezultă imperativ că „Persoana cu funcție de conducere a SFS - numele, prenumele, funcția, semnătura persoanei cu funcție de conducere a SFS care patronează subdiviziunea SFS care a inițiat controlul".

Subliniază că, potrivit pct. 11 din Regulamentul privind organizarea și funcționarea Serviciului Fiscal de Stat, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 395 din 05.06.2017, este prevăzut expres că: „Serviciul Fiscal de Stat este condus de director, care este asistat în activitate de patru directori adjuncți". Conform Organigramei Serviciului Fiscal de Stat, care este publicată pe pagina web oficială a SFS, rezultă cert că Direcția generală control (în calitate de subdiviziune a SFS care a inițiat și efectuat controlul) se află în subordinea/sub patronajul directorului adjunct al Serviciului Fiscal de Stat - Valeriu Vlas. Drept urmare a circumstanțelor de drept enunțate, rezultă indubitabil faptul că, Decizia privind inițierea controlului fiscal din speță, urma a fi semnată de persoana împuternicită în acest sens prin lege și anume, de persoana cu funcție de conducere din cadrul Serviciului Fiscal de Stat (directorul adjunct - Valeriu Vlas) care are în subordine/patronează subdiviziunea - Direcția generală control. Subliniază că în speță, contrar prevederilor legale enumerate supra, Decizia privind inițierea controlului nr. ***** din 19 iulie 2022, inclusiv Decizia de modificare a termenului de efectuare a controlului din 12 iulie 2022, a fost semnată de o persoană care nu este/era împuternicită prin lege, sau prin alt act juridic - să semneze asemenea acte și anume, de către șeful adjunct al Direcției generale control, care conform legii - nu este persoană cu funcție de conducere din cadrul Serviciului Fiscal de Stat. Respectiv, actul de inițiere a controlului fiscal la contribuabilul SC „Șahin Construction" S.R.L. a fost emis/adoptat cu încălcarea normelor legale imperative, fapt care condiționează legalitatea desfășurării, precum și rezultatul controlului fiscal efectuat.

În conformitate cu prevederile pct. 42^1 din Regulamentul cu privire la efectuarea controlului de către Serviciului Fiscal de Stat, aprobat prin Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 320 din 31 iulie 2019 (cu modificările ulterioare), este prevăzut imperativ că, în vederea executării prevederilor art. 8 alin. (3) din Legea nr. 131/2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, pentru

controalele fiscale din listele de controale lunare, efectuate atât prin metoda de verificare totală, tematică, cât și efectuate prin metoda de verificare operativă, se va asigura întocmirea notei de motivare a controlului neplanificat (anexa nr. 40), care se va anexa la Decizia privind inițierea controlului. Nota de motivare privind inițierea controlului va conține informația aferentă temeiului inițierii controlului fiscal, precum și aferentă riscurilor întrunite de către contribuabil, care au servit temei pentru inițierea acțiunilor de control fiscal". Drept urmare a normei legale enunțate, precum și având în vedere faptul că controlul fiscal efectuat la contribuabilul SC „Șahin Construction" S.R.L., făcea parte din lista controalelor lunare (pentru luna iulie 2022) care a fost efectuat prin metoda de verificare totală, reprezentanții serviciului fiscal erau obligați să asigure întocmirea Notei de motivare a controlului neplanificat care urma să fie anexată la Decizia de inițiere a controlului fiscal și care urma să conțină motivarea privind temeiul inițierii controlului fiscal, precum și să enumere riscurile întrunite de contribuabil, care au servit temei pentru inițierea acțiunilor de control fiscal. Accentuează că la inițierea controlului fiscal din speță, reprezentanții Serviciului Fiscal de Stat nu au respectat prevederile imperative indicate supra și anume, nu au întocmit Nota de motivare a controlului neplanificat, care să conțină temeiul inițierii controlului fiscal precum și riscurile întrunite de contribuabil, care au servit temei de inițiere a acțiunilor de control fiscal. Cu alte cuvinte, organul de control, nu a justificat necesitatea inițierii unui control fiscal neplanificat la contribuabilul SC „Șahin Construction" S.R.L., deși conform legii era obligat să efectueze respectiva operațiune administrativă până la inițierea controlului fiscal, precum și era obligat să anexeze (pentru informarea contribuabilului) Nota de motivare a controlului neplanificat la Decizia privind inițierea controlului nr. DICF-130598/19 din 19 iulie 2022 - fapt care în speță lipsește cu desăvârșire. Subliniază că, în cazul în care reprezentanții Serviciului Fiscal de Stat nu au asigurat întocmirea Notei de motivare a controlului neplanificat, în modul prevăzut de lege și respectiv, nu au motivat necesitatea și temeiul efectuării controlului neplanificat/inopinat, în asemenea caz - controlul urma să fie unul anual - planificat, despre efectuarea căruia contribuabilul avea să cunoască din timp, fapt care ar fi permis întreprinderii supuse controlului să efectueze o revizie/un audit a activității economice și a contabilității întreprinderii și ca efect, puteau fi înlăturate/corectate anumite încălcări ale legislației fiscale, cu evitarea parțială sau totală a răspunderii pentru încălcările legislației fiscale depistate. În concluzie, menționează că încălcările descrise la prezentul capitol, de asemenea condiționează legalitatea desfășurării, precum și rezultatul controlului fiscal efectuat la contribuabilul SC „Șahin Construction" S.R.L.

Mai invocă reclamanta că, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (9) Cod fiscal, este prevăzut imperativ că: „Prin derogare de la prevederile prezentului capitol, controlul fiscal la fața locului al persoanelor care practică activitate de întreprinzător se înregistrează și se supraveghează în conformitate cu prevederile

Legii nr. 131 din 8 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător". Iar potrivit alin. (1^1) din același articol, rezultă expres că: „Înregistrarea deciziei de inițiere a controlului fiscal, a delegației de control, a actului de control fiscal și a deciziei asupra cazului de încălcare fiscală în Registrul de stat al controalelor se efectuează on-line, prin interconexiunea dintre sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat și Registrul de stat al controalelor". Totodată, conform art. 8 alin. (1) din Legea privind controlul de stat al activității de întreprinzător nr. 131/2012, este prevăzut imperativ că: „Organele de control sunt obligate să înregistreze în Registrul de stat al controalelor următoarele date: a) denumirea (numele) persoanei si obiectului supuse controlului și punctajul curent de risc atribuit; b) numărul și data aprobării planului de control; c) numărul, data si ora emiterii delegației de control; d) durata controlului; e) tipul controlului; f) scopul și aspectele care urmează să fie supuse controlului; g) data introducerii informației privind controlul efectuat". Prin urmare, după cum s-a demonstrat la capitolul de mai sus, precum și conform extrasului din Registrul de Stat al controalelor - tipul controlului efectuat la contribuabilul SC „Șahin Construction" S.R.L., este unul neplanificat/inopinat. Respectiv, în ce privește înregistrarea controalelor inopinate în Registrul de Stat al Controalelor, art. 8 alin. (2) lit. b) din Legea privind controlul de stat al activității de întreprinzător nr. 131/2012, stabilește imperativ că: „Organele de control sunt obligate să includă datele menționate la alin. (1) în Registrul de stat al controalelor după cum urmează: pentru controalele inopinate: toată informația specificată la lit, a), c)-f) - cel târziu la momentul începerii controlului". Drept urmare a circumstanțelor de fapt și de drept enunțate, rezultă cu certitudine că la înregistrarea controlului din speță în Registrul de Stat al Controalelor, organul de control nu a respectat prevederile legale, care stabilesc imperativ obligativitatea includerii datelor privind: ora emiterii delegației de control (art. 8 alin. (1) lit. c) din lege); tipul controlului (art. 8 alin. (1) lit. e) din lege), precum și scopul și aspectele care urmează a fi supuse controlului (art. 8 alin. (1) lit. f) din lege). În raport cu cele indicate supra, subliniază reclamanta că în conformitate cu prevederile art. 31 alin. (1) din Legea privind controlul de stat al activității de întreprinzător nr. 131/2012, este prevăzut imperativ că: „Rezultatele controlului se consideră nule și nu pot servi drept temei pentru executarea prescripției privind înlăturarea încălcărilor și/sau pentru aplicarea sancțiunilor respective în cazul în care controlul a fost efectuat de organul de control și/sau de colaboratorii acestuia cu încălcarea prevederilor prezentei legi". Astfel, în condițiile în care controlul fiscal la fața locului din speță - a fost înregistrat în Registrul de Stat al Controalelor, cu încălcarea normelor legale imperative privind înregistrarea controlului, conținute în Legea privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, drept consecință, intervine sancțiunea nulității rezultatelor controlului efectuat, în temeiul art. 31 alin. (1) din Legea privind controlul de stat al activității de întreprinzător nr. 131/2012.

Cu referire la desfășurarea controlului fiscal, reclamanta indică că, conform pct. 6 alin. (4) din Regulamentul cu privire la efectuarea controlului de către Serviciului Fiscal de Stat, aprobat prin Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 320 din 31 iulie 2019 (cu modificările ulterioare), este definită noțiunea de Act de control fiscal ca fiind – „document întocmit de funcționarul fiscal, inclusiv generat de SIA SFS, în care se consemnează rezultatele controlului fiscal, fiind semnat atât de funcționarul fiscal cât și de contribuabil". Iar potrivit pct. 210 din același regulament, rezultă expres că „Concluziile asupra actului de control fiscal - în partea destinată concluziilor la actul de control se descriu clar rezultatele controlului efectuat, obligațiile contribuabilului, materialele anexate la act, se aplică semnăturile părților participante la control și mențiunea privind înmânarea actului de control contribuabilului sau privind refuzul acestuia de a primi un exemplar al actului de control, se efectuează alte însemnări, după caz". Drept urmare a normelor legale enunțate, rezultă cert faptul că după efectuarea controlului fiscal, funcționarii fiscali sunt obligați să întocmească Actul de control fiscal, în care să fie consemnate rezultatele controlului fiscal, iar actul urmează a fi semnat de părțile participante la control (adică atât de funcționarii fiscali care au efectuat controlul cât și de contribuabil). La acest capitol menționează că, potrivit pct. 48 din Regulamentul enunțat, rezultă expres că: „Pentru efectuarea controlului fiscal la fața locului este necesară participarea a cel puțin doi funcționari fiscali". Respectiv, prin Decizia privind inițierea controlului nr. DICF-130598/19 din 19 iulie 2022, au fost desemnați inspectorii principali: Catalina Spalatu și Angela Teleșco - pentru efectuarea controlului fiscal la fața locului la contribuabilul SC „Șahin Construction" S.R.L. În pofida celor enunțate, controlul fiscal la fața locului a fost efectuat până la data de 03.08.2022 de către ambii inspectori fiscali desemnați, iar ulterior până la finisarea controlului fiscal (19.08.2022) a participat doar un singur inspector fiscal (Angela Teleșco). Mai mult ca atât, Actul de control nr. 5- 717648 din 19 august 2022, prelungit pe blanchetele nr. 5-717649, 5-717650, 5-717651, întocmit în rezultatul controlului fiscal la fața locului efectuat la contribuabilul SC „Șahin Construction" S.R.L. - a fost semnat doar de un singur inspector fiscal - Angela Teleșco, în act lipsind semnătura celuilalt inspector fiscal desemnat pentru efectuarea controlului la fața locului - Catalina Spalatu. Astfel, se atestă cu certitudine că la desfășurarea controlului fiscal la fața locului din speță, au fost încălcate normele legale care stabilesc în mod imperativ obligativitatea efectuării controlului fiscal la fața locului de către doi funcționari fiscali, precum și obligativitatea semnării Actului de control fiscal, de către funcționarii fiscali desemnați pentru efectuarea controlului. Totodată, chiar dacă admite că în speță a intervenit o situație/circumstanță, care făcea imposibilă participarea inspectorului Cătălina Spătaru atât la efectuarea controlului fiscal la fața locului, cât și la întocmirea și semnarea Actului de control (precum concediu/detașare/suspendare, etc.), în asemenea caz - prin decizia conducerii Serviciului Fiscal de Stat, controlul

fiscal la fața locului urma să fie prelungit sau sistat (în ordinea prevăzută la pct. 18 din Regulamentul cu privire la efectuarea controlului de către Serviciului Fiscal de Stat), astfel fiind asigurată respectarea prevederilor legale indicate mai sus, care obligă efectuarea controlului fiscal la fața locului de către doi funcționari fiscali, precum și semnarea Actului de control de către funcționarii fiscali participanți la control. În concluzie, menționează că desfășurarea controlului la fața locului a avut loc cu încălcarea normelor legale imperative, fapt care de asemenea condiționează legalitatea Actului de control întocmit în privința contribuabilului SC „Șahin Construction" S.R.L., precum și Decizia asupra cazului de încălcare a legislației, adoptat în baza actului de control enunțat.

Totodată, reclamanta notează că, în conformitate cu pct. 20 din Regulamentul cu privire la efectuarea controlului de către Serviciului Fiscal de Stat, rezultă expres că „Termenul de efectuare a controlului fiscal se calculează din ziua începerii lui până la ziua semnării actului respectiv de către funcționarii fiscali, inclusiv, exceptând perioada sistării controlului fiscal" (subliniază că legea operează cu sintagma funcționarii, nu funcționarul). Totodată, potrivit pct. 51 din același Regulament, rezultă imperativ că: „Oricare control fiscal la contribuabil se finalizează cu întocmirea și semnarea actului de control pe blanchetă de strictă evidență sau generat de SIA SFS, conform modului stabilit". Mai mult ca atât, conform pct. 217 din același Regulament, rezultă cert că: „Controlul fiscal se consideră finalizat la momentul semnării actului de control fiscal de către toți participanții la control".

Din interpretarea normelor legale enunțare, rezultă cert faptul că până când Actul de control nu este semnat de către toți funcționarii fiscali desemnați și participanți la efectuarea controlului fiscal - controlul nu se consideră finalizat. Respectiv, se află în situația în care termenul de efectuare a controlului fiscal a fost stabilit până la data de 19 august 2022 (Decizia nr. DICF-130598/19 din 19.07.2022, privind inițierea controlului fiscal la fața locului), iar până la moment controlul fiscal nu a fost finalizat, din motivul că Actul de control nu a fost semnat de funcționarii fiscali desemnați pentru efectuarea controlului, iar o decizie a conducerii Serviciului Fiscal de Stat privind prelungirea termenului controlului fiscal - nu a fost adoptată.

În aceiași ordine de idei subliniază că, reprezentanții Serviciului Fiscal de Stat, au adoptat Decizia nr. 774/3577 din 13 septembrie 2022, asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comisă de „Șahin Construction" S.R.L., având drept bază - constatările conținute în Actul de control nr. 5-717648 din 19 august 2022, prelungit pe blanchetele nr. 5-717649, 5-717650, 5-717651, în condițiile în care controlul fiscal nu s-a finalizat (din motivele indicate supra). Totodată, în condițiile în care controlul fiscal a început la data de 27.07.2022, iar până la moment controlul nu este finalizat, respectiv în speță se atestă încălcarea inclusiv a prevederilor conținute la pct. 17 din Regulamentul cu privire la efectuarea

controlului de către Serviciului Fiscal de Stat, care indică expres că: „Durata unui control fiscal la fata locului, conform prevederilor art. 216 din Codul fiscal, nu trebuie să depășească două luni calendaristice”.

Accentuează reclamanta că, potrivit art. 11 alin. (1) Cod fiscal, este stabilit expres că: „Apărarea drepturilor și intereselor contribuabilului se face pe cale judiciară sau pe alte căi prevăzute de prezentul cod și de alte acte ale legislației. Toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului. Drept urmare, subliniază că chiar dacă legea specială (Codul fiscal) stabilește alte termene decât Codul administrativ, privind soluționarea și/sau prelungirea termenului de soluționare a cererii prealabile, pentru ca prelungirea termenului de soluționare a cererii prealabile/contestației să producă efect, decizia de prelungire a termenului trebuie să conțină motivele prelungirii, fapt care în speță lipsește cu desăvârșire. Astfel, se află în situația în care decizia de prelungire a termenului de examinare a contestației - nu este motivată și drept consecință, prin efectul legii, aceasta nu produce efecte juridice, iar Serviciul Fiscal de Stat nu a adoptat în termenul prevăzut de lege (art. 270 alin. (1) Cod fiscal) o decizie asupra Contestației/Cererii prealabile înaintate de SC „Șahin Construction” S.R.L. împotriva Deciziei nr. 774/3577 din 13 septembrie 2022. Drept urmare a circumstanțelor de fapt și de drept enumerate supra, se constată cu certitudine că controlului fiscal la fața locului, efectuat de reprezentanții Serviciului Fiscal de Stat la contribuabilul SC „Șahin Construction” S.R.L., a avut loc cu grave încălcări ale legislației materiale și procesuale în materie de control, fapt care impune anularea operațiunilor și actelor administrative individuale defavorabile adoptate, privind rezultatul controlului fiscal efectuat și privind procedurile prealabile desfășurate.

Cu referire la ilegalitatea prelungirii termenului de examinare a contestației, reclamanta remarcă că, în conformitate cu prevederile pct. 299 din Regulamentul cu privire la efectuarea controlului de către Serviciului Fiscal de Stat, aprobat prin Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 320 din 31 iulie 2019 (cu modificările ulterioare), este prevăzut expres că: „Serviciul Fiscal de Stat examinează contestația în termen de 30 de zile calendaristice din data primirii”. Totodată, potrivit pct. 300 din același Regulament, rezultă următoarele: „În cazurile în care apare necesitatea efectuării unor verificări, indiferent de tipul acestora sau în alte cazuri întemeiate, conducerea Serviciului Fiscal de Stat emite o decizie cu privire la prelungirea termenului de examinare a contestației”. Drept urmare a normelor legale enunțate, rezultă cert faptul că la adoptarea deciziei privind prelungirea termenului de examinare a contestației, urmează a fi întrunite următoarele condiții: fie să apară necesitatea efectuării unor verificări, fie în alte cazuri întemeiate. Respectivele condiții prevăzute de lege, impun obligația conducerii Serviciului Fiscal de Stat - să motiveze/justifice necesitatea prelungirii termenului de examinare a contestației. Astfel, în decizia contestată, conducerea Serviciului Fiscal de Stat urma să indice expres circumstanțele și/sau aspectele care se impun a fi

verificate suplimentar, sau după caz, să descrie cazurile întemeiate, care justifică necesitatea prelungirii termenului de examinare a contestației. Notează că în cuprinsul Deciziei contestate, este indicat: „În contestația depusă „Șahin Construction" SRL se expune împotriva Deciziei nr. 774/3577 din 13.09.2022, în partea ce ține de încălcarea procedurii de inițiere și efectuare a controlului, solicitând anularea argumentând-o ca fiind neîntemeiată. În scopul adoptării unei decizii juste pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. 774/3577 din 19.09.2022 este necesară prelungirea termenului de examinare a contestației". Drept urmare, rezultă indubitabil că Decizia de prelungire a termenului de examinare a contestație, nu conține absolut nici o motivare (nici aspectele care urmează a fi verificate și nici o descrierea cazurilor întemeiate) care ar justifica necesitatea prelungirii termenului de examinare a contestației. Mai mult ca atât, subliniază că în cadrul examinării contestației, cu participarea reprezentantului „Șahin Construction" SRL, din data de 11.11.2022 - nu au fost invocate argumente sau motive suplimentare (decât cele indicate în contestație), fapt care ar fi justificat eventual prelungirea termenului de examinare a contestației.

Tot la acest capitol menționează că, potrivit art. 31 Cod administrativ, este prevăzut, „Actele administrative individuale și operațiunile administrative scrise trebuie să fie motivate". Menționează că Serviciul Fiscal de Stat, contrar principiului motivării actelor și operațiunilor administrative, a omis cu desăvârșire să indice, în mod expres și implicit, elementele de fapt și de drept care determină soluția adoptată prin Decizia nr. 754/247 din 11 noiembrie 2022, care justifică prelungirea termenului de examinare a contestației. În consecință, consideră că este legitim ca orice hotărâre sau decizie a autorității publice să fie motivată. Motivarea actelor emise, inclusiv a actelor administrative, este direct legată de dreptul justițiabilului la un proces echitabil. Obligația motivării actelor/deciziilor adoptate de autorități, are drept scop - exercitarea efectivă a dreptului la apărare și aprecierea gradului de proporționalitate a ingerințelor admise în drepturile contestatarului, precum și respectarea imperativelor de ordine publică, iar Serviciul Fiscal de Stat, nu face excepție de la această regulă. Prin urmare, în contextul lipsei unei motivări conforme cerințelor legale, Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/247 din 11 noiembrie 2022 privind prelungirea termenului de examinare a contestației împotriva Deciziei nr. 774/3577 din 13 septembrie 2022 - este ilegală și neîntemeiată, în acest sens impunându-se necesitatea anulării acesteia.

Suplimentar, menționează reclamanta că în materie de examinare a cererii prealabile/contestației, sunt relevante prevederile art. 167 alin. (3) Cod administrativ, care stabilesc expres că, Autoritatea publică emitentă soluționează cererea prealabilă în termen de 15 zile calendaristice. Prevederile art. 60 alin. (2)-(5) se aplică corespunzător. Astfel, potrivit art. 60 alin. (4) cod administrativ, este indicat expres că: „Din motive justificate legate de complexitatea obiectului procedurii administrative, termenul general poate fi prelungit cu cel mult 15 zile.

Această prelungire are efect doar dacă este comunicată în scris participanților la procedura administrativă în termen de 30 de zile, împreună cu motivele prelungirii".

Solicită reclamanta, în cererea de chemare în judecată:

- anularea actului de control nr. 5-717648 din 19 august 2022, prelungit pe blanchetele nr. 5-717649, 5- 717650, 5-717651, întocmit în rezultatul controlului fiscal la fața locului efectuat la contribuabilul SC „Șahin Construction" S.R.L.;

- anularea deciziei Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat nr. 774/3577 din 13 septembrie 2022, asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SC „Șahin Construction" S.R.L.;

- anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/247 din 11 noiembrie 2022, privind prelungirea termenului de examinare a contestației împotriva Deciziei nr. 774/3577 din 13.09.2022;

- anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/257 din 24 noiembrie 2022, pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. 774/3577 din 13.09.2022 (decizia cu privire la cererea prealabilă);

- anularea Deciziei/Răspunsului Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-24-10/117543 din 28 noiembrie 2022, pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. 754/247 din 11 noiembrie 2022, privind prelungirea termenului de examinare a contestației (decizia cu privire la cererea prealabilă).

<u>Hotărîrea instanței de fond ce constituie obiectul apelului.</u>

Prin hotărârea Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani) din 15 decembrie 2023 , a fost admisă parțial acțiunea în contencios administrativ înaintată de SC Șahin Construction S.R.L. către Serviciul Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative.

S-a anulat Actul de control nr. 5-717648 din 19 august 2022, prelungit pe blanchetele nr.5-717649; 5-717650; 5-717651, întocmit în rezultatul controlului fiscal la contribuabilul SC Șahin Construction S.R.L., ca fiind ilegal.

S-a anulat Decizia Serviciului Fiscal de Stat **, asupra cazului de încălcare fiscală comisă de SC Șahin Construction S.R.L., ca fiind ilegală.***

S-a anulat Decizia Serviciului Fiscal de Stat **, pe marginea contestației împotriva Deciziei *****, ca fiind ilegală.***

În rest, pretențiile reclamantului s-au respins ca fiind neîntemeiate.

<u>Verificarea admisibilității apelului;</u>

Invocând ilegalitatea hotărârii instanței de fond, la 22 decembrie 2023, Serviciul Fiscal de Stat a declarat apel asupra hotărârii Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani) din 15 decembrie 2023.

În conformitate cu prevederile art. 232 alin. (1) Cod administrativ, apelul se depune la instanţa de judecată care a emis hotărîrea contestată în termen de 30 de zile de la pronunţarea dispozitivului hotărîrii, dacă legea nu stabileşte un termen

mai mic. Instanţa de judecată care a emis hotărîrea contestată transmite neîntîrziat apelul împreună cu dosarul judiciar, după motivarea hotărîrii, instanţei de apel.

Din materialele cauzei rezultă că, la caz hotărîrea instanţei de fond a fost pronunţată public la 15 decembrie 2023, iar cererea de apel a fost depusă la 22 decembrie 2023, prin urmare Completul judiciar constată că, apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat a fost depus în interiorul termenului legal.

Potrivit art. 232 alin. (2) Cod administrativ, *motivarea apelului se prezintă la instanţa de apel în termen de 30 de zile de la data notificării hotărîrii motivate. Dacă se depune împreună cu apelul, motivarea apelului se depune la instanţa de judecată care a emis hotărîrea contestată.*

În speță, hotărîrea motivată a fost notificată părții apelante, Serviciului Fiscal de Stat la 03 iunie 2024, iar motivarea apelului a fost depusă la 13 iunie 2024, adică cu respectarea prevederilor art. 232 alin. (2) Cod administrativ.

<u>Argumentele apelantului vis-a-vis de pretinsa ilegalitate a hotărîrii atacate cu apel.</u>

În susținerea apelului, Serviciul Fiscal de Stat a relatat că, hotărârea instanței de fond a apreciază ca fiind ilegală și neîntemeiată, din următoarele considerente:

În fapt, menționează că, în baza Deciziei de inițiere a controlului fiscal nr. 130598/19 din 19.07.2022, la S.C.„Şahin Construction" S.R.L. a fost efectuat un control fiscal la fața locului prin metoda verificării totale, în baza planului de control lunar conform riscurilor, privind corectitudinea calculării, plenitudinea transferării impozitelor, taxclor şi altor plăți la buget. Controlul fiscal a cuprins perioada de activitate 01.01.2018-30.06.2022 şi a derulat cu permisiunea administratorului întreprinderii Karahuyuk Pevril (permis de şedere provizorie pentru cetățeni străini), în prezenţa şi cu participarea contabilului şef Moraru Olga, contabil Demcenco Aliona, responsabili de respectarea legislației fiscale.

În rezultatul controlului a fost întocmit actul de control fiscal nr. 5-717648 din 19.08.2022, prelungit pe blanchetele nr. 5-717649, 5-717650, 5-717651. definitivat prin Decizia ***** asupra cazului de încălcare a legislației.

Pentru încălcările stabilite la entitate prin decizia asupra cazului de încălcare ***** s-a dispus încasarea la buget impozite şi taxe în mărime de 2 137 858 lei, majorare de întârziere în mărime de 172 125 lei şi s-au aplicat amenzi în mărime totală de 513 451 lei, achitate integral de către S.C.„Şahin Construction" S.R.L. în termen de 3 zile lucrătoare de la data înmînării deciziei asupra cazului de încălcare.(f.d.administrativ 132).

La data de 21.12.2022, S.C.„Şahin Construction"S.R.L, nefiind de acord cu actele administrative emise de către Serviciul Fiscal de Stat, a depus în instanță prezenta cerere de chemare în judecată.

Menționează partea apelantă că, în cadrul controlului fiscal efectuat la S.C.„Şahin Construction" SRL s-au constatat un şir de încălcări ale legislației, care însă nu au fost contestate de contribuabil, fiind contestate doar aspectele aferente

procedurii de inițiere şi efectuare a controlului.

Serviciul Fiscal de Stat consideră că, concluziile primei instanțe expuse în hotărîre sînt în contradicție cu circumstanțele cauzei, nu a fost aplicată legea care trebuia să fie aplicată şi a fost interpretată eronat legea materială, nu s-a dat o apreciere obiectivă probelor administrate pe dosar, totodată acordîndu-se prioritate argumentelor şi probelor prezentate de reclamant, ignorându-le pe cele prezentate de autoritatea fiscală.

Serviciul Fiscal de Stat nu este de acord cu poziția instanței de fond precum că, autoritatea fiscală contrar cerințelor art.8 alin.(1) lit.a), c)-f); art.8 alin.(3) din Legea nr.131 din 08.06.2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, a omis indicarea în Registrul de Stat al Controalelor, a orei emiterii delegației de control, timpul controlului, scopul şi aspectele care urmează a fi supuse controlului, precum şi neîncluderea notei de motivare a controlului înopinat, din următoarele considerente.

Făcînd trimitere la prevederile art.133, art.214, art. 216 alin. (1), (12), (13) din Codul fiscal, art. 1 alin.(4) lit. e) al Legii 131/2012,Serviciul Fiscal de Stat indică că, şi în scopul planificării activității de control fiscal, prin Ordinul Directorului SFS nr.282/2022, contribuabilul S.C.,, Şahin Construction" S.R.L. a fost inclus în lista contribuabililor planificați pentru efectuarea controalelor fiscale prin metoda verificării totale pentru luna iulie - 2022.

Specifică faptul că, prezentul ordin a fost publicat pe pagina oficială a SFS www.sfs.md.

În concordanță cu înştiințarea Direcției generale control nr. 26-21/6-10-486 din 13.07.2022, remisă contribuabilului la 13.07.2022, entitatea S.C.,,,Şahin Construction" S.R.L. a fost informată despre faptul că, SFS planifică efectuarea controlului fiscal total în perioada 26.07.2022-19.08.2022.

La data de 19.07.2022, DGC a emis Decizia privind inițierea controlului DICF-130598/19 din 19.07.2022, privind controlul fiscal la fața locului prin metoda verificării totale, controlul fiind planificat conform riscurilor întrunite.

Menționează partea apelantă faptul că, raportarea controlului fiscal la contribuabilul S.C.,,Şahin Construction"SRL în Registrul de stat al controalelor s-a efectuat on-line, prin interconexiunea dintre sistemul informațional al SFS şi Registrul de stat al controalelor.

Respectiv, pe site-ul www.controale.gov.md, în rubrica "controale inopinate", se vizualizează informația privind controlul fiscal la S.C.,,Şaliin Construction" S.R.L. Decizia privind inițierea controlului DICF-130598/19 din 19.07.2022, înregistrată la data de 19.07.2022, ora 16.50.

Deci, subliniază partea apelantă că, controlul fiscal efectuat la reclamantul/intimat S.C.,,Şahin Construction" S.R.L. a fost înregistrat în conformitate cu prevederile legale, or, în rezultatul accesării site-ului: https://controale.gov.md/ro/registrtul-controalelor secțiunea "controale inopinate",

informația specificată la art. 8 alin.(1) lit. c)-f) din Legea nr. 131/2012 este furnizată în Registrul de stat al controalelor și se vizualizează informația privind controlul fiscal la S.C.„„Şahin Construction" S.R.L, fapt care demonstrează că autoritatea fiscală a respectat prevederile legale citate supra. Mai mult, o copie a deciziei privind inițierea controlului DICF-130598/19 din 19.07.2022, a fost primită de contribuabil, contra semnătură, în persoana dnei Moraru Olga, contabil şef al entității la data de 27 iulie 2022, data începerii controlului fiscal.

La fel, Serviciul Fiscal de Stat nu este de acord cu concluzia instanței de fond precum că, autoritatea fiscală nu a înclus nota de motivare a controlului înopinat în Registrul de stat al controalelor, or, SFS la efectuarea controalelor fiscale se conduce de prevederile Codului fiscal şi ale tratatelor internaționale care reglementează impozitarea sau includ norme care reglementează impozitarea la care Republica Moldova este parte. Articolul 1 din Codul fiscal, statuează că prin prezentul cod se stabilesc principiile generale ale impozitării în Republica Moldova, statutul juridic al contribuabililor, al Serviciului Fiscal de Stat şi al altor participanți la relațiile reglementate de legislația fiscală, principiile de determinare a obiectului impunerii, principiile evidenței veniturilor şi cheltuielilor deduse, modul şi condițiile de tragere la răspundere pentru încălcarea legislaţiei fiscale. Conform art.129 pct.11) din Codul fiscal, control fiscal reprezintă verificarea corectitudinii cu care contribuabilul execută obligația fiscală şi alte obligații prevăzute de legislația fiscală și alte acte normative, inclusiv verificarea altor persoane sub aspectul legăturii lor cu activitatea contribuabilului prin metode, forme şi operațiuni prevăzute de prezentul cod. Iar, potrivit art. 132^1 alin.(1) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat este autoritatea administrativă care îşi desfăşoară activitatea în subordinea Ministerului Finanțelor, fiind o structură organizațională separată în sistemul administrativ al acestui minister, constituită pentru prestarea serviciilor publice administrative contribuabililor, pentru supravegherea și controlul în domeniul fiscal. Deci, instanța de fond nu a luat în considerare faptul că, nota de motivare a controlului neplanificat la entitate, a fost întocmită pe suport de hîrtie şi aceasta se regăseşte la pag. 134 din dosarul administrativ. Totodată, remarcă că, raportarea informației ce ține de înregistrarea deciziei de inițiere a controlului fiscal, a notei de motivare, a actului de control fiscal şi a deciziei asupra cazului de încălcare fiscală în Registrul de stat al controalelor, se efectuează on-line, prin interconexiunea dintre sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat şi Registrul de Stat al controalelor, respectiv SFS a respectat prevederile legislației supra, a raportat şi înregistrat informația în termen, iar aprecierea instanței de fond o consideră eronată şi neîntemeiată.

Partea apelantă aspreciază critic şi poziția instanței de fond formulată în hotărîrea contestată, referitor la anularea actului de control actul de control nr.5-717648 din 19.08.2022, prelungit pe formularele nr. 5-717649, nr.5-717650, nr.5-

717651 și deciziei asupra cazului de încălcare nr. 774/3577 din 13.09.2022 din considerentul că procedura controlului nu a fost finalizată şi actul de control nu conține semnătura tuturor participanților la control, or, actul de control fiscal nr.5-717648 din 19.08.2022 efectuat la contribuabilul S.C.„Şahin Construction" S.R.L, a fost întocmit la data de 19.08.2022, şi corespunde cerințelor art.216 alin. (4)-(6) din Codul fiscal. Or, la caz, se atestă cu certitudine că, în baza Deciziei de inițiere a controlului fiscal nr. 130598/19 din 19.07.2022, controlul fiscal la contribuabilul S.C.„Şahin Construction" S.R.L, a fost inițiat la 27.07.2022 şi finalizat la 19.08.2022, astfel nu pot fi reținute alegațiile reclamantului menținute de instanța de fond în hotărîrea contestată, aferent încălcării procedurii de efectuare a controlului, deoarece durata controlului nu a depăşit termenul prevăzut la art.216 alin. (4) din Codul fiscal, două luni calendaristice.

Respectiv, la data de 19.08.2022 a fost finisat controlul fiscal la intimatul S.C.„ Şahin Construction" S.R.L, în urma căruia a fost întocmit actul de control fiscal nr.5-717648, de care a luat cunoştință reprezentanta societății în baza procurii, Aliona Demcenco şi contabila şef, Olga Moraru, cît şi de calculele obligațiilor fiscale neavînd obiecții asupra actului emis de Serviciul Fiscal de Stat. Prin urmare, menționează partea apelantă că, nu pot fi luate în considerare şi nu pot fi puse la baza hotărîrii judecătoreşti, probele prezentate instanței de judecată la data de 09 martie 2023 de către reprezentantul reclamantului/intimat, deoarece autoritatea fiscală a prezentat instanței de judecată dosarul administrativ concomitent cu referința nr.26-12/2-15-151 din 30.01.2023/dosar administrativ 1-141 file/. În acest sens, învederează că procedura administrativă în privința S.C.„Şahin Construction" S.R.L, s-a finalizat odată cu emiterea actului administrativ individual - Decizia nr. 774/3577 din 13.09.2022 emisă pe marginea controlului.

Urmare a celor relatate, apelantul Serviciul Fiscal de Stat a solicitat admiterea apelului, casarea hotărârii instanței de fond, cu emiterea unei noi decizii prin care pretențiile reclamantei să fie respinse integral ca neîntemneiate.

<u>Argumentele părții intimate vis a vis de apelul declarat:</u>

Prin referința depusă, SC „Șahin Construction” S.R.L. a solicitat respingerea apelului declarat de Serviciul Fiscal de Stat, cu menținerea hotărârii primei instanțe ca fiind legală și întemeiată.

<u>Argumentele participanților invocate în cadrul judecării apelului:</u>

Reprezentantul părții apelante Serviciul Fiscal de Stat, Starîș Ludmila, în ședința instanței de apel a susținut integral argumentele expuse în motivarea apelului, a solicitat admiterea acestuia în sensul formulat.

Reprezentantul părții intimate SC „Șahin Construction” S.R.L., avocatul Frumosu Nicolae, în ședința instanței de apel a pledat pentru respingerea apelului declarat de Serviciul Fiscal de Stat cu menținerea hotărârii Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani) din 15 decembrie 2023.

Audiind participanții prezenți la proces, studiind materialele dosarului şi înscrisurile administrate, verificând argumentele expuse în cererea de apel, Completul specializat în examinarea cauzelor de contencios administrativ al Curţii de Apel Chişinău conchide că apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat urmează a fi admis cu casarea hotărârii Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani) din 15 decembrie 2023, din următoarele considerente.

Aprecierea instanţei de apel a argumentelor părţilor şi cadrului legal aplicabil speţei:

În conformitate cu prevederile art. 195 Cod administrativ, *procedura acţiunii în contenciosul administrativ se desfăşoară conform prevederilor prezentului cod. Suplimentar se aplică corespunzător prevederile Codului de procedura civilă, cu excepţia art.169–171.*

Potrivit dispoziţiilor art.219 alin.(1), (3) Cod administrativ, *(1) Instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți. (3) Instanța de judecată nu are dreptul să depășească limitele pretențiilor din acțiune, însă, totodată, nu este legată de textul cererilor formulate de participanții la proces.*

În conformitate cu prevederile art. 240 alin. (1) lit. c) Cod administrativ, *examinînd cererea de apel, instanţa de apel adoptă una dintre următoarele decizii- casează integral hotărîrea primei instanțe și emite o nouă decizie.*

Potrivit dispozițiilor art. 386 alin. (1) Cod de procedură civilă, *hotărîrea primei instanţe se casează sau se modifică de instanţa de apel dacă:*

a) circumstanţele importante pentru soluţionarea cauzei nu au fost constatate şi elucidate pe deplin;

b) circumstanţele importante pentru soluţionarea cauzei, pe care prima instanţă le consideră constatate, nu au fost dovedite cu probe veridice şi suficiente;

c) concluziile primei instanţe, expuse în hotărîre, sînt în contradicţie cu circumstanţele cauzei;

d) normele de drept material sau normele de drept procedural au fost încălcate sau aplicate eronat.

Conform art. 239 Codul de procedură civilă, *hotărârea judecătorească trebuie să fie legală şi întemeiată. Instanţa îşi întemeiază hotărârea numai pe circumstanţele constatate nemijlocit de instanţă şi pe probele cercetate în şedinţă de judecată.*

În temeiul art.240 alin.(1) Cod de procedură civilă, *la deliberarea hotărîrii, instanţa judecătorească apreciază probele, determină circumstanţele care au importanţă pentru soluţionarea cauzelor, care au fost sau nu stabilite, caracterul raportului juridic dintre părţi, legea aplicabilă soluţionării cauzei şi admisibilitatea acţiunii.*

Hotărârea este întemeiată, dacă în ea sunt expuse toate circumstanţele care au importanţă la soluţionarea cauzei şi care au fost verificate în şedinţa de judecată multilateral, complet, fiind elucidate probele privind circumstanţele constatate ale cauzei.

Prevederile legale enunţate impun în mod expres, obligaţia instanţei de apel să verifice circumstanţele şi raporturile juridice stabilite în hotărârea primei instanţe, precum şi cele care nu au fost stabilite şi este obligată să verifice legalitatea hotărârii în întregul ei şi să se pronunţe asupra tuturor motivelor invocate în apel.

Respectiv, conform practicii CEDO instanţa de apel, potrivit regulilor unui proces echitabil pornind de la aprecierea rolului determinant al concluziilor sale, are obligaţia să examineze efectiv problemele esenţiale care îi sunt supuse aprecierii şi să nu se limiteze doar la însuşirea motivelor și concluziilor date de instanţa inferioară. (*Hirro Balani c. Spaniei*, nr.18064/91 din 09.12.1994 §27; *Georgiadis v. Greciei* nr.21522/93 din 29.05.1997 §43).

Completul specializat în examinarea cauzelor de contencios administrativ al Curţii de Apel Chişinău, analizând legalitatea hotărârii pronunţate în raport cu prevederile art.225 Cod administrativ; art. 239-241 CPC, concluzionează că hotărârea instanţei de fond este adoptată cu aprecierea eronată a normelor materiale în coroborare cu circumstanţele faptice ale cauzei, motiv din care urmează a fi casată cu emiterea unei noi decizii de respingere integrală a acțiunii înaintate de SC „Șahin Construction” S.R.L..

<u>În fapt:</u>

Materialele cauzei și a dosarului administrativ atestă că, în baza Deciziei de inițiere a controlului fiscal nr. DICF- 130598/19 din 19.07.2022, la S.C.„Şahin Construction" S.R.L. a fost efectuat un control fiscal la fața locului prin metoda verificării totale, în baza planului de control lunar conform riscurilor, privind corectitudinea calculării, plenitudinea transferării impozitelor, taxelor şi altor plăți la buget. Controlul fiscal a cuprins perioada de activitate 01.01.2018-30.06.2022 prelungit până la 19.08.202,2 prin modificarea deciziei de inițiere a controlului nr. DICF-130598/19 din 19.07.2022. (f.d.a. 88, 95)

În rezultatul efectuării controlului, a fost emis Actul de control nr. 5-717648 din 19 august 2022, prelungit pe blanchetele nr. 5-717649, 5-717650, 5-717651. (f.d.a.113-109, 108-104, 103-101).

Conform Actului de control, s-a stabilit că, contribuabilul SC „Șahin Construction” S.R.L.. a comis mai multe încălcări, printre care: diminuarea venitului impozabil pentru anul 2021; diminuarea veniturilor obținute din activitatea de întreprinzător; diminuarea sumei TVA; eschivarea de la calcul și plată a impozitului pe bunurile imobile; prezentarea tardivă a dărilor de seamă, etc.

La data de 05 septembrie 2022, de către reprezentantul SC „Șahin Construction” S.R.L.., a fost înaintat în adresa Serviciului Fiscal de Stat - dezacord în privința Actului de control, în ordinea prevăzută la art. 216 alin. (8) Cod fiscal,

prin care s-au invocat unele obiecții în raport cu constatările conținute în Actul de control întocmit.

La data de 13 septembrie 2022, a fost emisă Decizia nr. 774/3577, asupra cazului de încălcare a legislației comisă de „Șahin Construction” S.R.L., cod fiscal 1017600049161.

Conform deciziei menționate, s-a constatat încălcarea de către agentul economic supus controlului, a prevederilor legislației fiscale la mai multe capitole și anume: prezentarea tardivă a dărilor de seamă; micșorarea neîntemeiată a veniturilor obținute din activitatea de antreprenoriat; micșorarea neîntemeiată a sumei TVA; eschivarea de la calculul și de la plata impozitului pentru bunurile imobiliare, etc. Drept urmare, s-a decis: a încasa la buget sumele impozitelor și taxelor calculate în rezultatul controlului, în mărime totală de 2.137.558 (două milioane o sută treizeci și șapte mii cinci sute cincizeci și opt) lei; a încasa la buget majorare de întârziere, în mărime totală de 172.125 (o sută șaptezeci și două mii o sută douăzeci și cinci) lei; a aplica pentru încălcarea legislației amenzi, în mărime totală de 513.451 (cinci sute treisprezece mii patru sute cincizeci și unu) lei. (f.d.a.129-132)

La data de 13 octombrie 2022, SC „Șahin Construction” S.R.L. a înaintat în adresa Serviciului Fiscal de Stat - contestație/cerere prealabilă împotriva Deciziei nr. 774/3577 din 13 septembrie 2022, asupra cazului de încălcare a legislației comisă de „Șahin Construction” S.R.L., solicitând anularea deciziei de sancționare a contribuabilului, precum și a actului de control care au stat la baza emiterii deciziei contestate.

La data de 11 noiembrie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a emis Decizia nr. 54/247 privind prelungirea termenului de examinare a contestației împotriva Deciziei nr. 774/3577 din 13.09.2022.

La data de 18 noiembrie 2022, SC „Șahin Construction” S.R.L. a înaintat în adresa Serviciului Fiscal de Stat - contestație/cerere prealabilă și împotriva Deciziei nr. 754/247 din 11 noiembrie 2022 privind prelungirea termenului de examinare a contestației împotriva Deciziei nr. 774/3577 din 13.09.2022, emise de Direcția generală control.

Prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/257 din 24 noiembrie 2022 pe marginea contestației împotriva Deciziei din 13.09.2022, emise de Direcția generală control - s-a respins contestația înaintată de SC „Șahin Construction” S.R.L., fiind menținută Decizia nr. 774/3577 din 13.09.2022.

Totodată, prin scrisoarea Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-24-10/117543 din 28 noiembrie 2022, s-a respins contestația/cererea prealabilă înaintată împotriva Deciziei nr. 54/247 din 11 noiembrie 2022 privind prelungirea termenului de examinare a contestației, fiind indicat că autoritatea pârâtă „a respectat termenul legal” de examinare a contestației înaintate împotriva Deciziei nr. 774/3577 din 13.09.2022.

Nefiind de acord cu actele menționate supra, la data de 03 februarie 2021, SC „Șahin Construction” S.R.L. a depus acțiunea în contencios administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat, prin care a solicitat:

- anularea actului de control nr. 5-717648 din 19 august 2022, prelungit pe blanchetele nr. 5-717649, 5-717650, 5-717651, întocmit în rezultatul controlului fiscal la fața locului efectuat la contribuabilul SC „Șahin Construction” S.R.L.;

- anularea deciziei Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat nr. 774/3577 din 13 septembrie 2022, asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SC „Șahin Construction” S.R.L.;

- anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/247 din 11 noiembrie 2022, privind prelungirea termenului de examinare a contestației împotriva Deciziei nr. 774/3577 din 13.09.2022;

- anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/257 din 24 noiembrie 2022, pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. 774/3577 din 13.09.2022 (decizia cu privire la cererea prealabilă);

- anularea Deciziei/Răspunsului Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-24-10/117543 din 28 noiembrie 2022, pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. 754/247 din 11 noiembrie 2022, privind prelungirea termenului de examinare a contestației (decizia cu privire la cererea prealabilă).

Admisibilitatea acțiunii:

Prevederi relevante ale Codului administrative sunt următoarele:

Articolul 20. *Acţiunea în contencios administrativ*

Dacă printr-o activitate administrativă se încalcă un drept legitim sau o libertate stabilită prin lege, acest drept poate fi revendicat printr-o acţiune în contencios administrativ, cu privire la care decid instanţele de judecată competente pentru examinarea procedurii de contencios administrativ, conform prezentului cod.

Articolul 39. *Accesul liber la justiţie*

(1) Controlul judecătoresc al activităţii administrative este garantat şi nu poate fi îngrădit.

(2) Orice persoană care revendică un drept vătămat de către o autoritate publică în sensul art.17 sau prin nesoluţionarea în termenul legal a unei cereri se poate adresa instanţei de judecată competente.

Articolul 189. *Înaintarea acţiunii în contencios administrativ*

(1) Orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorităţi publice poate înainta o acţiune în contencios administrativ.

Articolul 206. *Felurile acţiunilor în contencios administrativ*

(1) O acţiune în contencios administrativ poate fi depusă pentru:

a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acţiune în contestare);

La caz, identificînd obiectul acțiunii, pornind de la stabilirea și analiza scopului urmărit de reclamant prin cerințele formulate, Completul judiciar menționează că reclamantul a formulat o acțiune în contestare.

Articolul 191. *Competenţa jurisdicţională pentru acţiunea în contencios administrativ*

(1) Cu excepţia cazurilor prevăzute la alin.(2) şi (3), judecătoriile soluţionează în fond toate acţiunile în contencios administrativ.

Articolul 196. *Competenţa teritorială pentru acţiunea în contencios administrativ*

(1) Acţiunea în contencios administrativ se depune la instanţa de judecată în a cărei rază teritorială îşi are sediul autoritatea publică care a desfăşurat activitatea administrativă contestată, daca legea nu prevede altfel.

Ținînd cont de obiectul acțiunii, sediul autorităților publice pîrîte și avînd în vedere prevederile art.191 alin.(1) Cod administrativ, examinarea prezentei cauze ține de competența Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, or obiectul acesteia nu se regăsește în excepțiile de la alin.(2) și (3) a art.191 Cod administrativ.

Astfel, acțiunea în contencios administrativ a fost înaintată de reclamant cu respectarea competenței jurisdicționale și teritoriale.

Articolul 17. *Dreptul vătămat*

Drept vătămat este orice drept sau libertate stabilit/stabilită de lege căruia/căreia i se aduce atingere prin activitate administrativă.

Articolul 39. *Accesul liber la justiţie*

(1) Controlul judecătoresc al activităţii administrative este garantat şi nu poate fi îngrădit.

(2) Orice persoană care revendică un drept vătămat de către o autoritate publică în sensul art.17 sau prin nesoluţionarea în termenul legal a unei cereri se poate adresa instanţei de judecată competente.

Articolul 189. *Înaintarea acţiunii în contencios administrativ*

(1) Orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorităţi publice poate înainta o acţiune în contencios administrativ.

Articolul 10. *Actul administrativ individual*

(1) Actul administrativ individual este orice dispoziţie, decizie sau altă măsură oficială întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, cu scopul de a produce nemijlocit efecte juridice, prin naşterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public.

Articolul 19. *Cererea prealabilă*

Cererea prealabilă este instituţia care oferă o cale de soluţionare prejudiciară a litigiilor administrative.

Articolul 162. *Scopul procedurii prealabile*

(1) Procedura prealabilă urmăreşte scopul de a verifica legalitatea actelor administrative individuale.

(2) Dacă autoritatea publică nu soluţionează petiţia în termenele prevăzute de prezentul cod, persoana afectată este în drept să depună cerere prealabilă.

(3) Cererea prealabilă poate fi îndreptată spre:

a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual ilegal sau nul;

b) emiterea unui act administrativ individual.

***Articolul 208.** Respectarea procedurii prealabile*

(1) Până la înaintarea acţiunii în contencios administrativ se va respecta procedura prealabilă, cu excepţiile prevăzute de lege.

***Art. 273 Cod fiscal.** Contestarea deciziilor şi acţiunilor privind executarea silită a obligaţiei fiscal*

(1) Decizia/hotărîrea Serviciului Fiscal de Stat şi acţiunile funcţionarilor fiscali privind executarea silită a obligaţiei fiscale pot fi contestate, în conformitate cu prezentul cod, numai de persoanele care cad sub incidenţa executării silite.

(2) Contestaţia împotriva deciziei/hotărîrii Serviciului Fiscal de Stat şi acţiunilor funcţionarilor fiscali privind executarea silită a obligaţiei fiscale în conformitate cu prezentul cod se depune în decursul a 10 zile lucrătoare de la data aducerii la cunoştinţă a deciziei sau săvîrşirii acţiunilor contestate. Depunerea contestaţiei la Serviciul Fiscal de Stat nu sistează executarea silită a obligaţiei fiscale în conformitate cu prezentul cod, cu excepţia comercializării bunurilor sechestrate.

La caz se atestă că, anterior sesizării instanței de contencios administrativ cu prezenta acțiune SC „Șahin Construction" S.R.L. a respectat procedura prealabilă.

***Articolul 209.** Termenul de înaintare a acţiunii în contencios administrativ*

(1) Acţiunea în contestare şi acţiunea în obligare se înaintează în decurs de 30 de zile, dacă legea nu prevede altfel. Acest termen începe să curgă de la:

a) data comunicării sau notificării deciziei cu privire la cererea prealabilă sau data expirării termenului prevăzut de prezentul cod pentru soluţionarea acesteia;

Astfel, coroborând prevederile normelor legale citate anterior, cu circumstanțele de fapt ale cauzei, Completul judiciar statuează că, acțiunea înaintată de SC „Șahin Construction" S.R.L. la 21 decembrie 2022, a fost depusă în instanța de contencios administrativ în termen, cît și cu respectarea procedurii prealabile, din care motive, instanța de fond corect a conchis asupra admisibilității acțiunii și a reținut spre examinare fondul cerințelor formulate în acțiune.

<u>Cu referire la fondul acțiunii:</u>

Articolul 224. *Hotărîrile instanţei de judecată*

(1) Examinînd acţiunea în contencios administrativ în fond, instanţa de judecată adoptă una dintre următoarele hotărîri:

(1) Examinînd acţiunea în contencios administrativ în fond, instanţa de judecată adoptă una dintre următoarele hotărîri:

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

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

Fiind învestită cu competența de soluționare a prezentului litigiu ca instanță de fond, Judecătoria Chișinău (sediul Rîșcani) prin hotărârea din 15 decembrie 2023, a admis parțial acțiunea în contencios administrativ înaintată de SC Șahin Construction S.R.L. către Serviciul Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative.

S-a anulat Actul de control nr. 5-717648 din 19 august 2022, prelungit pe blanchetele nr.5-717649; 5-717650; 5-717651, întocmit în rezultatul controlului fiscal la contribuabilul SC Șahin Construction S.R.L., ca fiind ilegal.

S-a anulat Decizia Serviciului Fiscal de Stat *****, asupra cazului de încălcare fiscală comisă de SC Șahin Construction S.R.L., ca fiind ilegală.

S-a anulat Decizia Serviciului Fiscal de Stat *****, pe marginea contestației împotriva Deciziei *****, ca fiind ilegală.

În rest, pretențiile reclamantului s-au respins ca fiind neîntemeiate.

Completul specializat în examinarea cauzelor de contencios administrativ al Curții de Apel Chișinău, apreciază hotărârea Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani) din 15 decembrie 2023, ca fiind neîntemeiată, or pretențiile lui SC „Șahin Construction" S.R.L. formulate în prezenta acțiune urmau a fi respinse integral ca fiind neîntemeiate.

<u>LEGISLAȚIA PERTINENTĂ</u> (în vigoare la data inițierii procedurii administrative):

Codul Fiscal:

Articolul 5. Noţiuni generale

Următoarele noţiuni se aplică în scopul impozitării, fără modificarea statutului juridic al persoanelor juridice şi fizice prevăzut de legislaţia în vigoare:

2) *Contribuabil, subiect al impunerii* – persoană care, conform legislaţiei fiscale, este obligată să calculeze şi/sau să achite la buget orice impozite şi taxe, penalităţile şi amenzile respective; persoană care, conform legislaţiei fiscale, este obligată să reţină sau să perceapă de la altă persoană şi să achite la buget plăţile indicate.

Articolul 216. Controlul fiscal la faţa locului

(1) Controlul fiscal la faţa locului are drept scop verificarea respectării legislaţiei fiscale de contribuabil sau de o altă persoană supusă controlului, care se efectuează la locurile aflării acestora de către funcţionarii fiscali sau de persoane cu

funcţie de răspundere ale altor organe cu atribuţii de administrare fiscală. În cazul în care contribuabilul sau o altă persoană supusă controlului nu dispune de sediu sau de oficiu ori sediul lui se află la domiciliu, în alte cazuri cînd nu există condiţii adecvate de lucru, controlul fiscal menţionat se efectuează la oficiul organului care exercită controlul fiscal, cu respectarea tuturor prevederilor art.145 alin.(2)-(6), inclusiv cu întocmirea obligatorie a unui act de ridicare de la contribuabil a documentelor necesare.

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

(3) Controlul fiscal la faţa locului referitor la un contribuabil poate cuprinde atît unul, cît şi mai multe tipuri de impozite şi taxe. În cursul unui an calendaristic se admite efectuarea unui singur control fiscal la faţa locului pe unele şi aceleaşi tipuri de impozite şi taxe pentru una şi aceeaşi perioadă fiscală. Această restricţie nu se extinde asupra cazurilor cînd controlul fiscal la faţa locului se efectuează în legătură cu reorganizarea sau lichidarea contribuabilului; cînd după efectuarea controlului se depistează semne de încălcări fiscale; cînd acesta este o verificare prin contrapunere; cînd controlul ţine de activitatea posturilor fiscale; cînd controlul se efectuează la solicitarea organelor de drept şi a celor prevăzute la art.131 alin.(5) sau în legătură cu auditul activităţii Serviciului Fiscal de Stat de către organul ierarhic superior; cînd necesitatea controlului a apărut în urma examinării cazului cu privire la încălcarea fiscală sau în urma examinării contestaţiei.

(4) Durata unui control fiscal la faţa locului nu trebuie să depăşească două luni calendaristice. În cazuri excepţionale, conducerea organului care exercită controlul fiscal poate să decidă prelungirea duratei în cauză cu cel mult 3 luni calendaristice sau să sisteze controlul. Perioada sistării controlului şi prezentării documentelor nu se include în durata efectuării controlului, ultima fiind calculată din ziua începerii lui pînă la ziua semnării actului respectiv, inclusiv.

(5) La finalizarea controlului fiscal la faţa locului, se întocmeşte un act de control fiscal. La posturile fiscale, actul de control fiscal se va întocmi numai în caz de depistare a încălcării legislaţiei fiscale. În cazul depistării vreunei încălcări fiscale, organul care exercită controlul ia decizia corespunzătoare. Prin derogare de la prevederile prezentului alineat, dacă încălcarea fiscală se depistează de către serviciul de colectare a impozitelor şi taxelor locale, decizia respectivă se emite de Serviciul Fiscal de Stat, cu respectarea prevederilor de la art.159 alin. (2).

(6) Actul de control fiscal este un document întocmit de funcţionarul fiscal sau altă persoană cu funcţie de răspundere a organului care exercită controlul, în care se consemnează rezultatele controlului fiscal. În act se va descrie obiectiv, clar şi

exact încălcarea legislaţiei fiscale şi/sau a modului de evidenţă a obiectelor impunerii, cu referire la documentele de evidenţă respective şi la alte materiale, indicîndu-se actele normative încălcate. În act va fi reflectată fiecare perioadă fiscală în parte, specificîndu-se încălcările fiscale depistate în ea.

(8) Contribuabilul, inclusiv prin intermediul conducătorului sau altui reprezentant al său, este obligat, după caz, să asigure condiţii adecvate pentru efectuarea controlului, să participe la efectuarea lui şi să semneze actul de control fiscal, chiar şi în cazul dezacordului. În caz de dezacord, el este obligat să prezinte în scris, în termen de pînă la 15 zile calendaristice, argumentarea dezacordului, anexînd documentele de rigoare.

(9) Prin derogare de la prevederile prezentului capitol, controlul fiscal la faţa locului al persoanelor care practică activitate de întreprinzător se înregistrează şi se supraveghează în conformitate cu prevederile Legii nr.131 din 8 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activităţii de întreprinzător.

(10) Controlul la faţa locului efectuat la solicitarea contribuabilului în legătură cu restituirea impozitelor, taxelor şi altor plăţi de la bugetul public naţional se raportează numai în conformitate cu Legea nr.131 din 8 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activităţii de întreprinzător.

(11) Serviciul Fiscal de Stat are obligaţia să-şi planifice controalele anuale în coordonare cu Serviciul Vamal, precum şi să facă cu acesta schimb de informaţii în acest sens. În cazul identificării unor coincidenţe în partea ce se referă la persoana supusă controlului, este obligatorie efectuarea controalelor comune.

(12) Înregistrarea deciziei de iniţiere a controlului fiscal, a delegaţiei de control, a actului de control fiscal şi a deciziei asupra cazului de încălcare fiscală în Registrul de stat al controalelor se efectuează on-line, prin interconexiunea dintre sistemul informaţional al Serviciului Fiscal de Stat şi Registrul de stat al controalelor.

(13) Decizia de iniţiere a controlului fiscal se echivalează cu delegaţia de control prevăzută de Legea nr.131/2012 privind controlul de stat asupra activităţii de întreprinzător, iar actul de control fiscal se echivalează cu procesul-verbal de control prevăzut de aceeaşi lege.

Raportând cadrul legal precitat la circumstanțele faptice ale cauzei, instanța de apel reține că, prin Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 282 din 01 iulie 2022 „Cu privire la aprobarea listei contribuabililor pentru efectuarea controalelor fiscale prin metodele de verificare totală, tematică și parțială pentru luna iulie 2022”, s-a aprobat lista contribuabililor care au fost incluși în Planul de control fiscal pentru luna iulie 2022. Lista enunțată, include agenții economici care urmau a fi supuși controlului fiscal, printre care se regăsește și SC „Șahin Construction” S.R.L.., fiind indicată metoda de control – control prin metoda de verificare totală. (f.d.13-14)

Completul judiciar reține că, în baza Deciziei de inițiere a controlului fiscal nr. DICF- 130598/19 din 19.07.2022, la S.C.„Şahin Construction" S.R.L. a fost

efectuat un control fiscal la fața locului prin metoda verificării totale, în baza planului de control lunar conform riscurilor, privind corectitudinea calculării, plenitudinea transferării impozitelor, taxelor şi altor plăți la buget. Controlul fiscal a cuprins perioada de activitate 01.01.2018-30.06.2022 prelungit până la 19.08.202,2 prin modificarea deciziei de inițiere a controlului nr. DICF-130598/19 din 19.07.2022. (f.d.a. 88, 95)

În rezultatul efectuării controlului, a fost emis Actul de control nr. 5-717648 din 19 august 2022, prelungit pe blanchetele nr. 5-717649, 5-717650, 5-717651. (f.d.a.113-109, 108-104, 103-101).

Conform Actului de control, s-a stabilit că, contribuabilul SC „Șahin Construction" S.R.L.. a comis mai multe încălcări, printre care: diminuarea venitului impozabil pentru anul 2021; diminuarea veniturilor obținute din activitatea de întreprinzător; diminuarea sumei TVA; eschivarea de la calcul și plată a impozitului pe bunurile imobile; prezentarea tardivă a dărilor de seamă, etc.

La data de 05 septembrie 2022, de către reprezentantul SC „Șahin Construction" S.R.L.., a fost înaintat în adresa Serviciului Fiscal de Stat - dezacord în privința Actului de control, în ordinea prevăzută la art. 216 alin. (8) Cod fiscal, prin care s-au invocat unele obiecții în raport cu constatările conținute în Actul de control întocmit.

La data de 13 septembrie 2022, a fost emisă Decizia nr. 774/3577, asupra cazului de încălcare a legislației comisă de „Șahin Construction" S.R.L., cod fiscal 1017600049161.

Conform deciziei menționate, s-a constatat încălcarea de către agentul economic supus controlului, a prevederilor legislației fiscale la mai multe capitole și anume: prezentarea tardivă a dărilor de seamă; micșorarea neîntemeiată a veniturilor obținute din activitatea de antreprenoriat; micșorarea neîntemeiată a sumei TVA; eschivarea de la calculul și de la plata impozitului pentru bunurile imobiliare, etc. Drept urmare, s-a decis: a încasa la buget sumele impozitelor și taxelor calculate în rezultatul controlului, în mărime totală de 2.137.558 (două milioane o sută treizeci și șapte mii cinci sute cincizeci și opt) lei; a încasa la buget majorare de întârziere, în mărime totală de 172.125 (o sută șaptezeci și două mii o sută douăzeci și cinci) lei; a aplica pentru încălcarea legislației amenzi, în mărime totală de 513.451 (cinci sute treisprezece mii patru sute cincizeci și unu) lei. (f.d.a.129-132)

Instanța de apel reține că, prin acțiunea depusă S.C. „Șahin Construction" SRL contestă doar aspectele aferente procedurii de inițiere și efectuare a controlului, nefiind conteste și combătute încălcările stabilite de Serviciul Fiscal de Stat în Decizia nr. 774/3577 din 13 septembrie 2022, asupra cazului de încălcare a legislației comisă de „Șahin Construction" S.R.L., cod fiscal 1017600049161.

Prin urmare, se reține că, SC „Șahin Construction" S.R.L. în acțiunea depusă invocă că, Decizia privind inițierea controlului fiscal nr.DICF-130598/19 din

19.07.2022 a fost semnată de șeful adjunct al Direcției generale control, care nu este/era împuternicit prin lege să semneze asemenea acte, fapt ce în opinia acesteia condiționează ilegalitatea desfășurării, precum și rezultatele controlului fiscal.

Cu referire la argumentul invocat, Completul judiciar menționează că acesta este unul neîntemeiat din următoarele considerente:

Potrivit art. 216 alin. (2) din Codul fiscal, Controlul fiscal la faţa locului poate fi efectuat numai în temeiul unei decizii scrise a conducerii organului care exercită controlul.

Subsecvent, art. 132^3 alin. (1), (14) din Codul fiscal, (1) Serviciul Fiscal de Stat este condus de un director, care este asistat de 4 directori adjuncţi. (14) Prin ordin al directorului Serviciului Fiscal de Stat, unele atribuţii pot fi delegate conducerii subdiviziunilor Serviciului Fiscal de Stat. Limitele şi condiţiile delegării se precizează prin actul de delegare.

Conform pct. 19 sbp. 19.9. din Ordinul SFS nr. 669 din 31.12.2021 cu privire la delegarea atribuțiilor, se deleagă șefului/șefului adjunct al Direcției generale control semnarea Deciziei privind inițierea controlului fiscal. (f.d.66-73)

Prin urmare, Completul judiciar conchide că Decizia privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-130598/19 din 19.07.2022, a fost semnată de șeful adjunct al Direcției generale control, împuternicit în strictă conformitate cu prevederile legislației.

Deasemenea în acțiunea depusă SC „Șahin Construction” S.R.L. invocă faptul că, inspectorii fiscali urmau să asigure întocmirea Notei de motivare a controlului neplanificat.

La capitolul dat, instanța de apel reține că, la pag. 134 din dosarul administrativ, se regăsește Nota de motivare a controlului neplanificat.

Cu referire la argumentul SC „Șahin Construction” S.R.L. precum că la înregistrarea controlului din speță în Registrul de Stat al Controalelor, organul de control nu a respectat prevederile legale, care stabilesc imperativ obligativitatea includerii datelor privind: ora emiterii delegației de control (art. 8 alin. (1) lit. c) din lege); tipul controlului (art. 8 alin. (1) lit. e) din lege), precum și scopul și aspectele care urmează a fi supuse controlului (art. 8 alin. (1) lit. f) din lege), Completul judiciar reține că, potrivit art. l alin. (4) lit. e) din Legea nr. 131/2012, dispozițiile legii nu se extind asupra controalelor efectuate de către organele fiscale, cu excepția înregistrării, supravegherii și raportării controalelor în Registrul de stat al controalelor.

În corespundere cu art. 8 alin. (1) din Legea nr. 131/2012, Serviciul Fiscal de Stat are obligația să înregistreze în Registrul de stat al controalelor următoarele date: a) denumirea (numele) persoanei și obiectului supuse controlului și punctajul curent de risc atribuit; b) numărul și data aprobării planului de control; c) numărul, data și ora emiterii delegației de control; d) durata controlului; e) tipul controlului; f) scopul și aspectele care urmează să fie supuse controlului; g) data introducerii

informației privind controlul efectuat. Organele de control sunt obligate să includă datele menționate la alin. (1) în Registrul de stat al controalelor după cum urmează: a) pentru controalele planificate: informația specificată la lit. a) și lit. b) - în cel mult 5 zile lucrătoare de la data aprobării planului controalelor și informația de la lit. c)-f) - cu cel puțin 5 zile lucrătoare înainte de data începerii controlului; b) pentru controalele inopinate: toată informația specificată la lit. a), c)-f) - cel târziu la momentul începerii controlului.

În sensul Legii nr. 131/2012, control planificat este controlul efectuat conform planului anual al controalelor, în baza analizei și evaluării conform criteriilor de risc, iar control inopinat - control care nu este inclus în planul anual al controalelor și care se efectuează cu scopul verificării respectării cerințelor stabilite de legislație.

Potrivit art. 216 alin. (12) din Codul fiscal, înregistrarea deciziei de inițiere a controlului fiscal, a delegației de control, a actului de control fiscal și a deciziei asupra cazului de încălcare fiscală în Registrul de stat al controalelor se efectuează on-line, prin interconexiunea dintre sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat și Registrul de stat al controalelor, iar alin. (13) stabilește că Decizia de inițiere a controlului fiscal se echivalează cu delegația de control prevăzută de Legea nr. 131/2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, iar actul de control fiscal se echivalează cu procesul- verbal de control prevăzut de aceiași lege.

Cu referire la speța în cauză se reține că, conform Ordinului SFS nr. 282/2022, S.C. „Șahin Construction" SRL a fost inclusă în lista contribuabililor planificați pentru efectuarea controalelor fiscale prin metoda verificării totale pentru luna iulie - 2022, care a fost publicată pe pagina oficială a SFS: www.sfs.md.

În concordanță cu înștiințarea nr. 26-21/6-10-486 din 13.07.2022, remisă contribuabilului la 13.07.2022, entitatea a fost informată despre faptul că SFS planifică efectuarea controlului fiscal total în perioada 26.07.2022-19.08.2022.

Astfel, la 19.07.2022 a fost emisă Decizia privind inițierea controlului DICF-130598/19 din 19.07.2022, privind controlul fiscal la fața locului prin metoda verificării totale, controlul lunar fiind planificat conform riscurilor.

Concomitent, informația specificată la lit. c)-f), în special - numărul, data și ora emiterii delegației de control, se regăsește în Registrul de stat al controalelor și poate fi vizualizată accesând linkul: https://controale.gov.md/ro/registrul-controalelor, secțiunea „controale inopinate", fiind indicat:

„Denumire Organ de Control: SERVICIUL FISCAL DE STAT

Denumirea (numele) persoanei supuse controlului: SOCIETATEA CU RASPUNDERE LIMITATA SAHIN CONSTRUCTION

Codul fiscal: 1017600049161

*Datele de contact ale persoanei supuse controlului: ******

Numărul şi data delegației de control: DICF-130598/19 din 19/07/2022

Data transmiterii delegației: 19/07/2022 16:50".

Prin urmare, nu pot fi reținute ca întemeiate alegațiile SC „Șahin Construction” S.R.L. expuse la capitolul dat și reținute de instanța de fond, acestea avînd un caracter pur declarativ.

Referitor la argumentul SC „Șahin Construction” S.R.L. precum că actul de control nu a fost semnat de ambii inspectori, fapt ce a condiționat încălcarea prevederilor pct. 17 din Regulamentul cu privire la efectuarea controlului fiscal, aprobat prin Ordinul SFS nr. 320 din 31.07.2019, care prevede că durata unui control fiscal la fața locului, conform prevederilor art. 216 din Codul fiscal, nu trebuie să depășească două luni calendaristice, Completul judiciar reiterează că, potrivit art. 216 alin. (4) din Codul fiscal, durata unui control fiscal la faţa locului nu trebuie să depăşească două luni calendaristice. În cazuri excepţionale, conducerea organului care exercită controlul fiscal poate să decidă prelungirea duratei în cauză cu cel mult 3 luni calendaristice sau să sisteze controlul. Perioada sistării controlului şi prezentării documentelor nu se include în durata efectuării controlului, ultima fiind calculată din ziua începerii lui pînă la ziua semnării actului respectiv, inclusiv.

La caz se reține că, la efectuarea nemijlocită a controlului au participat ambii inspectori, iar în perioada 15.08.2022-28.08.2022, inspectorul principal Cătălina Spalatu, se afla în concediu de odihnă anual (15.08.2022-19.08.2022 - perioada emiterii actului de control) (f.d.100). Astfel, luînd în considerare că, potrivit Deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-130598/19 din 19.07.2022, controlul a fost inițiat la 27.07.2022 și finalizat la 19.08.2022, iar durata controlului nu a depășit termenul prevăzut la art. 216 alin. (4) din Codul fiscal, la caz, nu pot fi reținute alegațiile SC „Șahin Construction” S.R.L. aferent încălcării procedurii.

Prin urmare urmează a fi apreciat critic argumentul SC „Șahin Construction” S.R.L. și poziția instanței de fond precum că, procedura controlului nu a fost finalizată. Or, la caz, se atestă cu certitudine că, în baza Deciziei de inițiere a controlului fiscal nr. 130598/19 din 19.07.2022, controlul fiscal la contribuabilul SC „Șahin Construction” S.R.L., a fost inițiat la 27.07.2022 şi finalizat la 19.08.2022, astfel nu pot fi reținute alegațiile reclamantului menținute de instanța de fond în hotărîrea contestată, aferent încălcării procedurii de efectuare a controlului, deoarece durata controlului nu a depăşit termenul prevăzut la art.216 alin. (4) din Codul fiscal, două luni calendaristice.

În lumina celor expuse supra, Completul judiciar conchide că pretențiile SC „Șahin Construction” S.R.L. cu privire la anularea actului de control nr. 5-717648 din 19 august 2022, prelungit pe blanchetele nr. 5-717649, 5- 717650, 5-717651, întocmit în rezultatul controlului fiscal la fața locului efectuat la contribuabilul SC „Șahin Construction” S.R.L. și anularea deciziei Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat nr. 774/3577 din 13 septembrie 2022, asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SC „Șahin Construction” S.R.L., urmează a fi respinse ca neîntemeiate. Or argumentele expuse de societatea reclamantă în

vederea anulării acestora nu și-au găsit confirmarea, acestea fiind neîntemeiate și având un caracter pur declarativ.

În ce privește pretențiile SC „Șahin Construction” S.R.L.cu privire la anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/247 din 11 noiembrie 2022, privind prelungirea termenului de examinare a contestației împotriva Deciziei nr. 774/3577 din 13.09.2022; anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/257 din 24 noiembrie 2022, pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. 774/3577 din 13.09.2022 (decizia cu privire la cererea prealabilă); anularea Deciziei/Răspunsului Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-24-10/117543 din 28 noiembrie 2022, pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. 754/247 din 11 noiembrie 2022, privind prelungirea termenului de examinare a contestației (decizia cu privire la cererea prealabilă), Completul judiciar reține că, în concordanță cu art. 270 alin. (1) din Codul fiscal, Serviciul Fiscal de Stat examinează contestația în termen de 30 de zile calendaristice din data primirii, cu excepția cazurilor în care conducerea ei emite o decizie cu privire la prelungirea acestui termen, fapt despre care este înștiințat contribuabilul. Timpul cu care se prelungește termenul nu va depăși 30 de zile calendaristice.

În speță, se reține că, la data de 13.10.2022, SC „Șahin Construction” S.R.L. a depus contestație împotriva Deciziei nr. 774/3577 din 13.09.2022 asupra cazului de încălcare a legislației.

Prin Decizia nr. 754/247 din 11.11.2022, termenul de examinare a contestației a fost prelungit cu 30 zile calendaristice.

Subsecvent, Completul judiciar remarcă că, reieșind din Decizia nr. 754/257 din 24.11.2022, contestația a fost examinată în termenul prevăzut de legislație.

Astfel, analizând norma legală citată supra în coraport cu circumstanţele de fapt ale speţei, Completul judiciar conchide că, la caz nu s-a constatat admiterea a careva abateri la emiterea deciziei nr. 754/247 din 11.11.2022.

În lumina celor expuse supra, Completul judiciar conchide că pretențile reclamantului SC „Șahin Construction” S.R.L. cu privire la anularea actului de control nr. 5-717648 din 19 august 2022, prelungit pe blanchetele nr. 5-717649, 5-717650, 5-717651, întocmit în rezultatul controlului fiscal la fața locului efectuat la contribuabilul S.C. „Șahin Construction” S.R.L; anularea deciziei Direcției generale control a Serviciului Fiscal de Stat nr. 774/3577 din 13 septembrie 2022, asupra cazului de încălcare a legislației comisă de S.C. „Șahin Construction” S.R.L; anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/247 din 11 noiembrie 2022, privind prelungirea termenului de examinare a contestației împotriva Deciziei nr. 774/3577 din 13.09.2022; anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 754/257 din 24 noiembrie 2022, pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. 774/3577 din 13.09.2022 (decizia cu privire la cererea prealabilă); anularea Deciziei/Răspunsului Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-24-10/117543 din 28 noiembrie 2022, pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. 754/247 din 11

noiembrie 2022, privind prelungirea termenului de examinare a contestației (decizia cu privire la cererea prealabilă), sunt neîntemeiate.

Circumstanţele descrise impun Completului specializat pentru examinarea acţiunilor în contencios administrativ concluzia că, prima instanţă, a interpretat şi a aplicat eronat prevederile legii, motiv din care hotărîrea Judecătoriei Chişinău, sediul Râșcani din 15 decembrie 2023, nu poate fi menţinută ca legală şi întemeiată.

În această ordine de idei, Completul specializat pentru examinarea acţiunilor în contencios administrativ al Curţii de Apel Chișinău conducându-se de prevederile art. 224 alin. (1) lit. f) din Codul administrativ, concluzionează că pretențiile reclamantului formulate în acțiune sunt neîntemeiate și urmează a fi respinse integral.

Cercetând cu maximă diligență materialele prezentate, Colegiul notează că dosarul nu conţine vre-un element susceptibil să o facă să ajungă la o altă concluzie în prezenta cauză.

În conformitate cu prevederile art. 240 alin (1) lit. c) Cod administrativ, art. 389-390 CPC, Completul de Contencios Administrativ din cadrul Colegiului Civil, Comercial şi de Contencios Administrativ al Curţii de Apel Chişinău

D E C I D E :

Apelul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, ***se admite.***

Se casează hotărîrea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 15 decembrie 2023, ***și se emite o decizie nouă potrivit căreia***:

Acțiunea în contencios administrativ depusă de SC „Șahin Construction” S.R.L. către Serviciul Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative, ***se respinge.***

Decizia este executorie de la emitere, însă poate fi contestată cu recurs la Curtea Supremă de Justiţie.

Recursul se depune la Curtea Supremă de Justiţie în termen de două luni.

Președintele completului,

Judecătorul Mîra Ghenadie

Judecătorii Dașchevici

Grigore

Bostan Angela