Dosarul nr.3-2732/2023

Republica Moldova
H O T Ă R Î R E
În numele Legii

10 iunie 2025 mun. Chişinău

Judecătoria Chişinău (sediul Centru)
Instanţa compusă din
Preşedinte de şedinţă, judecător Vitalii Ciumac
Grefier Aliona Busuioc

examinînd în şedinţă de judecată publică acțiunea depusă de avocatul Nicolae Marian în interesele SRL Fabrica de Materiale de Construcție împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind contestarea actelor administrative,

A C O N S T A T A T :

Argumentele participanților la proces:

La data de 20 septembrie 2023, avocatul Nicolae Marian, acționând în interesele SRL „Fabrica de Materiale de Construcție", a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, solicitând anularea Ordinului nr. 160/PR din 31 iulie 2023 privind prelungirea activității postului fiscal staționar instituit la SRL „Fabrica de Materiale de Construcție" până la data de 31.08.2023, și a tuturor actelor subsecvente emise în temeiul acestui ordin, precum și anularea Deciziei nr. 754/244 din 17 august 2023, emise pe marginea cererii prealabile.

În motivarea acțiunii s-a indicat că, la data de 08 iunie 2023, Serviciul Fiscal de Stat a emis Ordinul nr. 100/1, prin care a dispus instituirea unui post fiscal staționar la SRL „Fabrica de Materiale de Construcție", cu termenul de activitate până la 31.07.2023. În aceeași zi, Direcția Generală Control a emis Ordinul nr. 61/1/5, prin care au fost desemnați responsabili de instituirea și activitatea postului fiscal staționar inspectorii *****.

Tot la 08 iunie 2023, prin Decizia nr. DICF-147651/08, Direcția Generală Control a inițiat un control fiscal la fața locului, prin metoda verificării faptice, de tip neplanificat, desfășurat în perioada 09.06.2023 – 31.07.2023 de către inspectorii desemnați. În urma controlului efectuat în perioada 09-14 iunie 2023 la subdiviziunea întreprinderii situată în s. *****, r-nul *****, a fost emis Actul de control nr. 1-910367 din 14 iunie 2023, prin care s-a constatat lipsa încălcărilor legislației în vigoare.

Cu toate acestea, la data de 31 iulie 2023, Serviciul Fiscal de Stat a emis Ordinul nr. 160/PR, prin care a dispus prelungirea activității postului fiscal staționar până la 31 august 2023, ordin care, potrivit reclamantei, nu i-a fost comunicat. În temeiul acestuia, Direcția Generală Control a emis Ordinul nr. 86/PR/5 din aceeași dată, prin care au fost desemnați, începând cu 01

august 2023, responsabili de activitatea postului fiscal staționar instituit la întreprinderea SRL „Fabrica de Materiale de Construcție” inspectorii - *****, ai DCO nr. 5 din cadrul Direcției generale control a SFS.

Partea reclamantă menționează că, considerând ordinul neîntemeiat și ilegal, la data de 04 august 2023 a depus cerere prealabilă prin care a solicitat anularea Ordinului nr. 160/PR, precum și a tuturor actelor subsecvente. Totodată, a solicitat suspendarea executării acestuia pe durata examinării cererii, invocând riscul producerii unor prejudicii materiale, inclusiv scăderea cifrei de vânzări în perioada controlului fiscal.

Prin Decizia nr. 26-24-10/110634 din 09 august 2023, Serviciul Fiscal de Stat a respins cererea de suspendare, motivând că prejudiciul invocat nu a fost dovedit. De asemenea, prin Decizia nr. 754/244 din 17 august 2023, a fost respinsă cererea prealabilă formulată împotriva Ordinului nr. 160/PR.

Reclamanta consideră că Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 160/PR din 31 iulie 2023 și Decizia nr. 754/244 din 17 august 2023 sunt ilegale și neîntemeiate.

În susținerea poziției sale, aceasta invocă prevederile pct. 7 din Regulamentul privind funcționarea posturilor fiscale, aprobat prin Ordinul SFS nr. 665 din 12 decembrie 2018, potrivit cărora instituirea sau prelungirea unui post fiscal trebuie să se întemeieze pe criteriile prevăzute în secțiunea a II-a a regulamentului respectiv. Totodată, menționează că, potrivit pct. 8 din Regulament, postul fiscal se instituie de Serviciul Fiscal de Stat reieșind din impactul riscurilor ce persistă în activitatea contribuabilului, prioritizarea riscurilor ce persistă la un contribuabil concret. Conform pct. 10 din Regulament, riscurile în activitatea contribuabililor sunt împărțite în trei categorii, și anume: documentarea tranzacțiilor fictive, tăinuirea veniturilor din vânzări real efectuate și alte încălcări. De asemenea, potrivit pct. 13 din Regulament, activitatea contribuabilului examinat poate fi catalogată ca fiind cu indici sporiți de risc în cazul în care întrunește criteriile a cel puțin două subpuncte de la pct. 11 și/sau pct. 12 al prezentului Regulament.

Reclamanta subliniază că, din Ordinul nr. 160/PR din 31 iulie 2023, rezultă că temei al prelungirii postului fiscal a servit „existența riscurilor pentru administrarea fiscală ca urmare a analizei indicatorilor declarați de agentul economic, precum și riscul tăinuirii/ nedeclarării veniturilor din vânzări real efectuate”. Totodată, arată că, potrivit pct. 12 din Regulament, riscurile sporite de tăinuire a veniturilor din vânzări real înregistrate sunt: 1) contribuabilul înregistrează o pondere scăzută a impozitelor și taxelor achitate din volumul de vânzări realizat, comparativ cu contribuabilii care desfășoară activitate similară, și/sau comparativ cu indicatorii medii stabiliți pentru ramura economiei naționale (informația urmează a fi examinată prin prisma indicatorilor înregistrați în ultimii 3 ani); 2) contribuabilul înregistrează o pondere semnificativă a livrărilor efectuate cu achitarea în numerar - ponderea livrărilor documentate la adresa persoanelor fizice, deținătorilor patentei de întreprinzător, și/sau agenților economici neînregistrați în calitate de plătitori ai Taxei pe valoarea adăugată (în continuare TVA), constituie cel puțin 30% din totalul livrărilor efectuate în perioada examinată; 3) contribuabilul a fost supus verificărilor operative pe parcursul ultimilor 2 ani, și în 80% din acestea s-au constatat încălcări ale regulilor de utilizare a mașinilor de casă și control și/sau neprezentarea la prima cerere a documentelor de proveniență a mărfii; 4) în cadrul controlului fiscal prin metoda de verificare faptică a fost stabilită lipsa sau surplus de mărfuri, în valoare ce depășește 10% din valoarea livrărilor/procurărilor înregistrate conform datelor evidenței contabile la momentul inițierii inventarierii; 5) contribuabilul dispune de angajați, dar conform dărilor de seamă prezentate, valoarea salariului calculat este semnificativ mai mică decât valoarea salariului

minim garantat pe economie, sau salariul mediu aferent genului de activitate practicat, și/sau numărul de angajați conform datelor din dările de seamă comparativ cu cifra de afaceri permite a presupune utilizarea de către contribuabil a muncii la negru; 6) contribuabilul declară pierderi din activitatea de întreprinzător pe parcursul a 2 perioade fiscale anterioare perioadei examinate; 7) alte riscuri sporite de tăinuire a veniturilor din vânzări real efectuate.

Reclamanta susține că Ordinul nr. 160/PR din 31 iulie 2023, nu conține nici unul din riscurile menționate la pct. 12 din Regulamentul privind funcționarea posturilor fiscale sau alte riscuri ale temeiului existenței riscurilor sporite de tăinuire a veniturilor din vânzări real efectuate. Temeiul existenței riscului tăinuirii/ nedeclarării veniturilor din vânzări real efectuate, a fost invocat la general de către autoritate, fără a fi argumentat din care motive și circumstanțe de fapt rezultă existența riscului invocate.

Netemeinicia prelungirii controlului fiscal rezultă și din constatările Direcției Generale Control, consemnate în actul de control nr. 1-910367, potrivit căruia, în cadrul instituirii postului fiscal, nu au fost stabilite încălcări ale legislației în vigoare.

De asemenea, reclamanta relevă că, potrivit pct. 70 din Regulamentul privind funcționarea posturilor fiscale, prelungirea activității postului fiscal este posibilă numai în rezultatul efectuării de către funcționarul fiscal, responsabil de monitorizarea postului fiscal, a unei analize a funcționării postului fiscal, în care trebuie să fie reflectată informația aferentă activității contribuabilului în perioada funcționării postului fiscal (în zile) comparativ cu aceeași perioadă de până la instituirea postului fiscal și pentru perioada similară a anului precedent, concomitent, urmând a fi indicată evoluția riscurilor care au stat la baza instituirii postului fiscal și indicarea dacă în perioada de monitorizare s-au mai stabilit alte riscuri decât cele care au stat la baza instituirii postului fiscal. Doar după descrierea în analiză a riscurilor, de către funcționarul fiscal responsabil de monitorizarea postului fiscal pot fi făcute propuneri aferente oportunității prelungirii activității postului fiscal.

Or, în speță, contribuabilului SRL „Fabrica de Materiale de Construcție” nu i-a fost prezentat niciun act juridic de natura anexei nr. 2 la Ordinul SFS nr. 665/2018, din care să rezulte existența unor riscuri persistente ce ar justifica prelungirea postului fiscal. Mai mult, nici Ordinul SFS nr. 160/PR din 31 iulie 2023 nu conține o motivare reală a necesității și oportunității prelungirii acestei măsuri.

Partea reclamantă subliniază că, prevederile art. 32 din Codul administrativ consacră principiile transparenței și comprehensibilității procedurii administrative, impunând autorităților obligația de a asigura accesul participanților la informațiile relevante și posibilitatea de a înțelege fiecare etapă a procedurii. Contrar acestor prevederi, contribuabilului nu i-a fost prezentată analiza riscurilor care a stat la baza prelungirii activității postului fiscal la subdiviziunea „cariera” amplasată în s. *****, r-nul. *****, fapt ce denotă încălcarea principiului transparenței. De asemenea, nici în Decizia nr. 754/244 din 17 august 2023, emisă în rezultatul examinării cererii prealabile, autoritatea nu a făcut referire la existența unei asemenea analize, ceea ce conduce la concluzia că aceasta, în fapt, lipsește din dosarul administrativ.

În plus, potrivit pct. 75 din Regulamentul privind funcționarea posturilor fiscale, în baza ordinului de prelungire, autoritatea competentă urmează să desemneze un funcționar fiscal responsabil de monitorizarea postului fiscal și să comunice acest ordin contribuabilului în termenul prevăzut de lege.

Reclamanta notează că, din interpretarea acestei norme rezultă că responsabilitatea monitorizării revine unui singur funcționar. Cu toate acestea, prin Ordinul Direcției Generale Control a SFS nr. 86/PR/5 din 31 iulie 2023, au fost desemnați 23 de funcționari publici, ceea ce

contravine prevederilor regulamentare și confirmă caracterul neconform al actelor administrative emise.

Subsecvent, partea reclamantă reține că, potrivit prevederii art. 29 alin. (1) din Codul administrativ, orice măsură întreprinsă de autoritățile publice prin care se afectează drepturile sau libertățile prevăzute de lege trebuie să corespundă principiului proporționalității. De asemenea, conform art.29 alin. (2) din Codul administrativ, o măsură întreprinsă de autoritățile publice este proporțională dacă: este potrivită pentru atingerea scopului urmărit în temeiul împuternicirii atribuite prin lege, este necesară pentru atingerea scopului și este rezonabilă

Potrivit Ordinului SFS nr. 100/1 din 08 iunie 2023, instituirea postului fiscal a avut drept scop prevenirea și depistarea cazurilor de încălcare fiscală, precum și monitorizarea activității agentului economic. Ulterior, Ordinul SFS nr. 160/PR din 31 iulie 2023 a fost emis în scopul sporirii eficienței administrării fiscale, prevenirii și depistării cazurilor de evaziune fiscală.

În acest context, reclamanta menționează că una dintre măsurile impuse contribuabilului în cadrul controlului fiscal a constat în obligația de a obține de la clienții persoane fizice copia actelor de identitate. Or, o asemenea măsură nu este necesară pentru atingerea scopurilor declarate în ordinele menționate, depășind ceea ce este rezonabil și proporțional, fiind astfel încălcat principiul proporționalității. Mai mult, aspectul privind oportunitatea și necesitatea colectării IDNP-urilor persoanelor fizice care achiziționau produsele contribuabilului SRL „Fabrica de Materiale de Construcție" a fost adus la cunoștința inspectorilor fiscali desemnați, însă a rămas fără răspuns.

Totodată, potrivit art. 8 alin. (1) din Legea nr. 845 din 03.01.1992 cu privire la antreprenoriat și întreprinderi, statul este obligat să creeze condiții juridice și economice egale pentru toate întreprinderile, să garanteze respectarea drepturilor și intereselor legitime ale acestora și să contribuie la dezvoltarea concurenței loiale. Reclamanta susține că, contrar acestor prevederi, activitatea postului fiscal a generat perturbări în activitatea SRL „Fabrica de Materiale de Construcție". Reieșind din obligațiile impuse în cadrul controlului fiscal, angajații contribuabilului au fost nevoiți să execute toate cerințele funcționarilor fiscali pe cheltuiala SRL „Fabrica de Materiale de Construcție", știrbindu-se în așa mod din productivitatea muncii angajaților, care de facto trebuie să fie îndreptată exclusiv în interesele lucrativ-comerciale ale întreprinderii și nu a altor persoane terțe.

De asemenea, pe perioada desfășurării controlului fiscal, contribuabilul SRL „Fabrica de Materiale de Construcție" a înregistrat o cifră mai mică de vânzări comparativ cu lunile anterioare instituirii postului fiscal la subdiviziunea „cariera" din s.*****, r-nul. *****, ceea ce a adus prejudicii întreprinderii și a afectat dreptul de proprietate al acesteia

În acest sens, art. 1 din Protocolul nr. 1 la Convenția pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale consacră dreptul oricărei persoane fizice sau juridice la respectarea bunurilor sale, garantând, în esență, dreptul de proprietate. În jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului, noțiunea de „bun" are o semnificație autonomă, incluzând nu doar bunurile corporale, ci și alte drepturi patrimoniale, precum și „așteptarea legitimă" de a obține un avantaj economic.

În acest context, reclamanta susține că, măsurile impuse în cadrul controlului fiscal au condus la reducerea vânzărilor contribuabilului în perioada 09.06.2023 – 31.07.2023, iar prelungirea nejustificată a controlului până la 31.08.2023 a accentuat aceste efecte negative, generând perturbări suplimentare în activitatea economică și diminuarea continuă a veniturilor întreprinderii.

Prin urmare, reieșind din lipsa unor riscuri persistente în activitatea SRL „Fabrica de Materiale de Construcție” și din lipsa argumentării motivelor și circumstanțelor de fapt din care rezultă riscurile invocate de către autoritatea emitentă, se impune necesitatea anulării integrale a Ordinului Serviciului Fiscal de Stat nr. 160/PR din 31 iulie 2023, prin care a fost prelungită activitatea postului fiscal până la data de 31 august 2023 și a actelor subsecvente acestuia.

Cu referire la netemeinicia și ilegalitatea Deciziei SFS nr. 754/244 din 17 august 2023, emisă în rezultatul examinării cererii prealabile, partea reclamantă menționează că concluziile Serviciului Fiscal de Stat au un caracter declarativ și superficial, întrucât autoritatea emitentă nu a elucidat toate circumstanțele relevante ale cauzei și nu a oferit răspuns la toate argumentele invocate de reclamant.

Reclamanta specifică, că în cererea prealabilă au fost invocate mai multe motive pentru anularea Ordinului SFS nr. 160/PR din 31 iulie 2023, și anume: lipsa unui risc prevăzut la pct. 11 sau 12 din Regulamentul privind funcționarea posturilor fiscale; neprezentarea către contribuabil a unui act juridic de natura anexei nr. 2 la Ordinul SFS nr. 665/2018; necesitatea desemnării unui singur funcționar fiscal responsabil de monitorizarea postului fiscal, conform pct. 75 din Regulament, și nu a unui număr de 23 de funcționari; caracterul nejustificat al măsurii de a solicita copiile actelor de identitate ale cumpărătorilor persoane fizice; perturbarea activității întreprinderii și afectarea productivității muncii angajaților; precum și diminuarea cifrei de vânzări pe perioada desfășurării controlului fiscal, cu consecința producerii unor prejudicii materiale. Iar în Decizia nr. 754/244 din 17 august 2023, autoritatea publică s-a expus doar parțial asupra argumentelor invocate, și anume în ceea ce privește desemnarea unui număr de 23 de funcționari fiscali, solicitarea datelor despre clienți și pretinsa omisiune de comunicare a Ordinului nr. 160/PR din 31 iulie 2023. În rest, autoritatea nu s-a pronunțat asupra unor aspecte esențiale, precum: existența riscurilor prevăzute la pct. 11 sau 12 din Regulament, existența analizei riscurilor conform pct. 70 din Regulament, precum și asupra perturbării activității și prejudiciilor cauzate reclamantului prin prelungirea activității postului fiscal. Or, în situația în care autoritatea se abține de la a oferi un răspuns clar, explicit și motivat la cele mai importante argumente invocate de parte, fără a permite acesteia să înțeleagă dacă argumentele au fost analizate sau ignorate, se constată o încălcare a dreptului la un proces echitabil, astfel cum a fost reținut și în jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului (cauza Hiro Balani c. Spaniei, hotărârea din 9 decembrie 1994).

La data de 27 noiembrie 2023, autoritatea publică pârâtă – Serviciul Fiscal de Stat – a depus **referință** la cererea de chemare în judecată, prin care și-a exprimat dezacordul față de acțiunea înaintată de SRL „Fabrica de Materiale de Construcție”, solicitând respingerea acesteia ca neîntemeiată. (f.d.30-33)

În ședința de judecată, reprezentanții SRL „Fabrica de Materiale de Construcție”, administratorul Brihuneț Pavel și avocatul Marian Nicolae, au solicitat admiterea acțiunii conform motivelor de fapt și de drept invocate în cererea de chemare în judecată.

În ședința de judecată reprezentanții Serviciului Fiscal de Stat, Gheorghiță Ghenadie și Starîș Ludmila nu au recunoscut acțiunea și au pledat pentru respingerea acesteia ca fiind neîntemeiată.

Aprecierea instanței de judecată.

Audiind explicațiile participanților la proces, examinând circumstanțele de fapt și de drept prin prisma probelor pertinente și concludente administrate în cauză și prin raportare la

prevederile legale ce guvernează raportul juridic litigios, instanța de judecată ajunge la concluzia că acțiunea dedusă judecății este neîntemeiată și urmează a fi respinsă, pentru următoarele considerente.

Conform prevederilor art. 189 alin. (1) și (2) Cod administrativ, orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice poate înainta o acțiune în contencios administrativ. O acțiune în contencios administrativ poate fi înaintată și atunci când autoritatea publică nu a soluționat în termen legal o cerere.

Conform art. 2 alin. (1) Cod administrativ, prevederile prezentului cod determină statutul juridic al participanţilor la raporturile administrative, atribuţiile autorităţilor publice administrative şi ale instanţelor de judecată competente pentru examinarea litigiilor de contencios administrativ, drepturile şi obligaţiile participanţilor în procedura administrativă şi cea de contencios administrativ.

Conform art. 3 Cod administrativ, legislația administrativă are drept scop reglementarea procedurii de înfăptuire a activității administrative și a controlului judecătoresc asupra acesteia, în vederea asigurării respectării drepturilor și a libertăților prevăzute de lege ale persoanelor fizice și juridice, ținîndu-se cont de interesul public și de regulile statului de drept.

Conform art. 18 Cod administrativ, interesul public vizează ordinea de drept, democraţia, garantarea drepturilor şi a libertăţilor persoanelor, precum şi obligaţiile acestora, satisfacerea necesităţilor sociale, realizarea competenţelor autorităţilor publice, funcţionarea lor legală şi în bune condiţii.

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

Conform art. 93 alin. (1) din Codul administrativ, fiecare participant probează faptele pe care îşi întemeiază pretenţia.

Conform art. 17 Cod administrativ, drept vătămat este orice drept sau libertate stabilit/stabilită de lege căreia i se aduce atingere prin activitate administrativă.

Conform art. 225 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, instanţa de judecată nu este competentă să se pronunţe asupra oportunităţii unui act administrativ. Verificarea exercitării de către autoritatea publică a dreptului discreţionar se limitează la faptul dacă autoritatea publică: a) și-a exercitat dreptul discreţionar; b) a luat în considerare toate faptele relevante; c) a respectat limitele legale ale dreptului discreţionar; d) şi-a exercitat dreptul discreţionar conform scopului acordat prin lege.

Conform art.206 alin.(1) Cod administrativ, o acţiune în contencios administrativ poate fi depusă pentru: a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acţiune în contestare); b) obligarea autorităţii publice să emită un act administrativ individual (acţiune în obligare); c) impunerea la acţiune, la tolerare a acţiunii sau la inacţiune (acţiune în realizare); d) constatarea existenţei sau inexistenţei unui raport juridic ori nulităţii unui act administrativ individual sau a unui contract administrativ (acţiune în constatare); sau e) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ normativ (acţiune de control normativ).

Potrivit art. 208 alin. (1) Cod administrativ, în cazurile prevăzute de lege, până la înaintarea acțiunii în contencios administrativ, se va respecta procedura prealabilă.

Verificând acțiunile întreprinse de reclamant în vederea valorificării drepturilor și intereselor sale legitime, instanța de judecată constată că cererea de chemare în judecată a fost

depusă cu respectarea procedurii prealabile şi în termenul prevăzut de lege, fiind întrunite condiţiile de admisibilitate ale acţiunii.

În ceea ce privește competența de soluționare a cauzei, instanța reține că, potrivit prevederilor art. 191 alin. (1), art. 192 alin. (2) și art. 196 alin. (1) din Codul administrativ, competența de examinare a prezentei acțiuni revine Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani), motiv pentru care acțiunea a fost depusă cu respectarea normelor de competență materială și teritorială.

Potrivit art. 194 alin. (1) din Codul administrativ, în procedura primei instanţe, în procedura de apel şi în procedura de examinare a recursurilor împotriva încheierilor judecătoreşti se soluţionează din oficiu probleme de fapt şi de drept.

În acord cu art. 195 din Codul administrativ, procedura acţiunii în contencios administrativ se desfăşoară conform prevederilor prezentului cod. Suplimentar se aplică corespunzător prevederile Codului de procedura civilă, cu excepţia art. 169–171.

În concordanță cu art. 218 din Codul administrativ, examinarea şi soluţionarea în fond a acţiunii în contencios administrativ are loc conform prevederilor Codului de procedură civilă, cu următoarele excepţii:

a) examinarea şi soluţionarea acţiunii în contencios administrativ are loc în şedinţă publică, iar în cazuri de excepţie stabilite de lege – în şedinţă închisă. Participanţii la proces se citează; în citaţie se comunică locul, data şi ora şedinţei. Dacă participanţii la proces convin de comun acord, examinarea şi soluţionarea acţiunii în contencios administrativ are loc în procedură scrisă;

b) instanţa de judecată acceptă probele prezentate după termenul stabilit în faza de pregătire pentru examinarea în fond a acţiunii în contencios administrativ, numai dacă participanţii la proces justifică şi probează imposibilitatea prezentării probelor în termenul stabilit de instanţă;

c) participanţii la proces care s-au prezentat cel puţin o dată în şedinţa de judecată pe parcursul examinării acţiunii în contencios administrativ sau au efectuat acte de procedură în contextul examinării acţiunii în contencios administrativ nu pot invoca lipsa citaţiei pentru efectuarea actelor de procedură la o dată ulterioară;

d) neprezentarea la şedinţa de judecată, fără motive temeinic justificate, a participanţilor şi/sau a reprezentanţilor lor nu împiedică soluţionarea acţiunii în contenciosul administrativ.

În temeiul art. 219 din Codul administrativ, instanţa de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declaraţiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanţi.

Instanţa de judecată depune eforturi pentru înlăturarea greşelilor de formă, explicarea cererilor neclare, depunerea corectă a cererilor, completarea datelor incomplete şi pentru depunerea tuturor declaraţiilor necesare constatării şi aprecierii stării de fapt. Instanţa de judecată indică asupra aspectelor de fapt şi de drept ale litigiului care nu au fost discutate de participanţii la proces.

Instanţa de judecată nu are dreptul să depăşească limitele pretenţiilor din acţiune, însă, totodată, nu este legată de textul cererilor formulate de participanţii la proces.

Instanţa de judecată poate avea o discuţie juridică cu participanţii la proces sau poate da în scris indicaţii cu privire la situaţia de drept a cauzei examinate.

Potrivit art. 93 din Codul administrativ, fiecare participant probează faptele pe care îşi 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.

În același timp, conform art. 118 alin. (1) și (3) din Codul de procedură civilă, fiecare parte trebuie să dovedească circumstanţele pe care le invocă drept temei al pretenţiilor şi obiecţiilor sale dacă legea nu dispune altfel. Circumstanţele care au importanţă pentru soluţionarea justă a cauzei sunt determinate definitiv de instanţa judecătorească pornind de la pretenţiile şi obiecţiile părţilor şi ale altor participanţi la proces, precum şi de la normele de drept material şi procedural ce urmează a fi aplicate.

Potrivit art. 121 din Codul de procedură civilă, instanţa judecătorească reţine spre examinare şi cercetare numai probele pertinente care confirmă, combat ori pun la îndoială concluziile referitoare la existenţa sau inexistenţa de circumstanţe, importante pentru soluţionarea justă a cazului, iar art. 122 din Codul de procedură civilă prevede că, circumstanţele care, conform legii, trebuie confirmate prin anumite mijloace de probaţiune nu pot fi dovedite cu nici un fel de alte mijloace probante. Admisibilitatea probelor se determină în conformitate cu legea în vigoare la momentul eliberării lor.

În conformitate cu art. 225 alin. (1) și (2) din Codul administrativ, instanţa de judecată nu este competentă să se pronunţe asupra oportunităţii unui act administrativ. Verificarea exercitării de către autoritatea publică a dreptului discreţionar se limitează la faptul dacă autoritatea publică: a) şi-a exercitat dreptul discreţionar; b) a luat în considerare toate faptele relevante; c) a respectat limitele legale ale dreptului discreţionar; d) şi-a exercitat dreptul discreţionar conform scopului acordat prin lege.

Fiind investită cu atribuția cercetării stării de fapt din oficiu, în temeiul art. 22 și art. 219 Cod administrativ, instanța de judecată reține că obiectul examinării prezentei cauze îl constituie anularea actelor administrative.

Din materialele cauzei, instanța reține că, la data de 08 iunie 2023, în scopul prevenirii și depistării cazurilor de încălcare fiscală și al monitorizării activității agentului economic, prin Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 100/1, s-a dispus instituirea unui post fiscal staționar la SRL „Fabrica de Materiale de Construcție”, cu durata de activitate până la 31 iulie 2023. (f.d. 11)

Postul fiscal urma să funcționeze la subdiviziunile contribuabilului de extragere a materialelor utile de tip „mină/carieră”, amplasate în r-nul *****, s. *****.

Potrivit ordinului menționat, temeiul instituirii postului fiscal l-a constituit identificarea unor riscuri pentru administrarea fiscală, ca urmare a analizei indicatorilor declarați de agentul economic, precum și riscul tăinuirii/nedeclarării veniturilor din vânzări real efectuate.

În temeiul acestui ordin, Direcția Generală Control a emis Ordinul nr. 61/I/5 din aceeași dată, prin care au fost desemnați funcționarii fiscali responsabili de monitorizarea postului fiscal -inspectorii *****. (f.d.12)

Tot la 08 iunie 2023, prin Decizia nr. DICF-147651/08, Direcția generală control a inițiat un control fiscal la fața locului, neplanificat, prin metoda verificării faptice, la contribuabilul SRL „Fabrica de Materiale de Construcție”, pentru perioada 09.06.2023 – 31.07.2023. (f.d.13)

În urma controlului efectuat la subdiviziunea întreprinderii situată în s. *****, r-nul *****, a fost emis Actul de control nr. 1-910367 din 14 iunie 2023, prin care s-a constatat lipsa încălcărilor legislației în vigoare. (f.d.14)

Ulterior, la data de 31 iulie 2023, Serviciul Fiscal de Stat a emis Ordinul nr. 160/PR, prin care a dispus prelungirea activității postului fiscal instituit la SRL „Fabrica de Materiale de Construcție” până la data de 31 august 2023, temeiul invocat fiind același – identificarea unor riscuri pentru administrarea fiscală, ca urmare a analizei indicatorilor declarați de agentul economic, precum și riscul tăinuirii/nedeclarării veniturilor din vânzări real efectuate. (f.d.15 verso)

În temeiul acestui ordin, Direcția Generală Control a emis Ordinul nr. 86/PR/5 din aceeași dată, prin care au fost desemnați funcționarii fiscali responsabili de monitorizarea postului fiscal, în număr de 23 de inspectori din cadrul DCO nr. 5 al Direcției Generale Control a Serviciului Fiscal de Stat. (f.d.16)

Nefiind de acord cu prelungirea activității postului fiscal, la data de 04 august 2023, SRL „Fabrica de Materiale de Construcție" a formulat cerere prealabilă, invocând lipsa unor riscuri reale și nejustificarea măsurii dispuse, precum și încălcarea prevederilor Regulamentului privind funcționarea posturilor fiscale. (f.d.17-19)

Prin Decizia nr. 754/244 din 17 august 2023, Serviciul Fiscal de Stat a respins cererea prealabilă, menținând Ordinul nr. 160/PR din 31 iulie 2023. (f.d.21-21A)

În aceste condiții, reclamanta s-a adresat instanței de judecată cu acțiune în contencios administrativ, solicitând anularea Ordinului Serviciului Fiscal de Stat nr. 160/PR din 31 iulie 2023 și a actelor subsecvente emise în temeiul acestuia, precum și a Deciziei nr. 754/244 din 17 august 2023, ca fiind acte administrative ilegale și neîntemeiate. (f.d.6-10)

Potrivit art. 132 din Codul fiscal, sarcina de bază a Serviciului Fiscal de Stat constă în asigurarea administrării fiscale, prin crearea de condiţii contribuabililor pentru conformare la respectarea legislaţiei, aplicarea uniformă a politicii şi reglementărilor în domeniul fiscal.

Conform art. 133 alin. (2) pct. 13 din Codul fiscal, în realizarea funcțiilor sale în domeniul administrării fiscale, **Serviciul Fiscal de Stat** efectuează vizite fiscale și **instituie posturi fiscale**.

În temeiul art. 146 din Codul fiscal, (1) **Postul fiscal se creează** de Serviciul Fiscal de Stat **în scopul prevenirii şi depistării cazurilor de încălcare fiscală, inclusiv a cazurilor de eschivare de la stingerea obligaţiilor fiscale, precum şi în scopul exercitării altor atribuţii de administrare fiscală.**

Potrivit alin. (3) al aceluiași articol, postul fiscal staționar este constituit din cel puțin un funcționar fiscal, iar alin. (4) prevede că Serviciul Fiscal de Stat decide asupra instituirii, tipului și amplasării postului fiscal.

Reglementări detaliate privind instituirea, funcționarea şi prelungirea posturilor fiscale sunt prevăzute de Regulamentul privind funcționarea posturilor fiscale, aprobat prin Ordinul SFS nr. 665 din 12.12.2018.

Astfel, potrivit pct.26 din Regulament, posturile fiscale instituite vor funcţiona, conform prevederilor legislaţiei în vigoare, prevederilor prezentului Regulament și a prevederilor Regulamentului special de funcţionare în cazul emiterii acestuia.

Conform pct.39 din Regulament, la funcţionarea postului fiscal se va asigura monitorizarea activității contribuabilului pe întreaga perioadă de funcţionare a postului fiscal, şi anume:

1) tranzacțiile economice de vânzare-cumpărare/producere a mărfurilor, materialelor, producției, inclusiv agricole, imobilizărilor corporale și necorporale, prestare/recepționare a serviciilor, includerea/excluderea activelor în/din capitalul social al contribuabilului, tranzacții cu alte active și de alt gen nespecificate supra;

2) transportarea activelor în cadrul entităţii dezintegrate din punct de vedere teritorial sau în afara entităţii fără transmiterea dreptului de proprietate;

3) verificarea orelor de muncă efectiv lucrate de angajați și contrapunerea informației respective cu orele de muncă în baza cărora se calculează salariul (tabele de pontaj, contracte de muncă) și verificarea informației privind salariul achitat de facto, după caz cu preluarea explicațiilor de la salariați și administrația contribuabilului. Funcționarul fiscal va întocmi și va

ține registrul de evidență a timpului de muncă a întregului personal al întreprinderii, în cadrul posturilor fiscale staționare acesta se va contrasemna la finele zilei de muncă de către funcționar și persoana responsabilă a contribuabilului, iar în cadrul posturilor fiscale mobile și electronice cel puțin o dată pe săptămână;

4) solicitarea/verificarea altor informații care vor asigura monitorizarea eficientă a posturilor fiscale, inclusiv cele disponibile în Sistemele informaționale, ori de câte ori este nevoie, cum ar fi rulajele bancare, informații cadastrale, alte active disponibile etc.

Potrivit pct.47 din Regulament, funcţionarii fiscali responsabili de postul fiscal vor asigura monitorizarea tuturor intrărilor/ieșirilor de active, mărfuri, valori materiale și/sau servicii, cu înregistrarea obligatorie a informaţiei respective în dările de seamă. La verificarea livrării sau procurării, funcţionarul fiscal urmează să verifice corectitudinea completării a documentelor primare și corespunderea informației înregistrate în acestea cu situaţia de fapt. Similar în cazul operaţiunilor privind transportarea activelor în cadrul entităţii dezintegrate din punct de vedere teritorial sau în afara entităţii fără transmiterea dreptului de proprietate, se va supune verificării corectitudinea reflectării tranzacțiilor respective în documentele primare.

Conform pct.48 din Regulament, în cazul instituirii posturilor fiscale staționare, la contribuabilii, care prestează servicii, se va asigura prezenţa funcţionarilor fiscali atît în încăperea unde are loc prestarea nemijlocită a serviciului, cât și în localul unde sunt încasate mijloacele băneşti, depuse comenzile de către persoanele fizice şi/sau juridice. Funcţionarul fiscal va asigura monitorizarea efectuării încasărilor băneşti în numerar prin intermediul dispozitivelor şi sistemelor pentru înregistrarea operaţiunilor cu numerar.

Conform pct.64 din Regulament, funcționarul fiscal este obligat să verifice datele prezentate de contribuabil în cadrul postului fiscal cu datele evidenței contabile și a dărilor de seamă fiscale prezentate, ori de cîte ori apare această necesitate, dar nu mai rar de o dată în lună.

Conform pct. 70 din Regulamentul, funcţionarul fiscal responsabil de monitorizarea postului fiscal, va efectua o analiză a funcționării postului fiscal conform anexei nr. 2, în care urmează a fi reflectată informația aferentă activității contribuabilului în perioada funcţionării postului fiscal (în zile) comparativ cu aceeași perioadă de pînă la instituirea postului fiscal şi pentru perioada similară a anului precedent. În cazul în care durata postului fiscal depășește 365 de zile calendaristice, coloana cu datele aferente perioadei similare a anului precedent celei de raportare nu se va completa. Concomitent, urmează a fi indicate evoluția riscurilor care au stat la baza instituirii postului fiscal și indicarea dacă în perioada de monitorizare s-au mai stabilit alte riscuri decît cele care au stat la baza instituirii postului fiscal. După descrierea în analiză a riscurilor vor fi indicate propunerile aferente oportunității prelungirii postului fiscal

Potrivit pct. 71 din Regulament, analiza urmează a fi semnată de funcționarul fiscal responsabil de monitorizarea postului fiscal și aprobată de Șeful/Șeful adjunct al DG control/DGACM/DGRC, înregistrată în Registrul de evidență a analizelor de funcționare a postului fiscal, după care aceasta va fi expediată la adresa electronică antifrauda@sfs.md către data de 20 a lunii în care urmează să expire perioada de activitate a postului.

Potrivit pct.73 din Regulament, conducerea SFS, în rezultatul examinării analizelor și a criteriilor de risc în activitatea contribuabililor la care sunt instituite posturi fiscale, va decide asupra oportunității prelungirii, neprelungirii sau modificării posturilor fiscale.

În conformitate cu pct. 74 din Regulament, în cazul în care se va decide asupra prelungirii postului fiscal, SFS va emite un ordin de prelungire a activității postului fiscal, iar potrivit pct. 75, în baza acestuia se desemnează funcționarii fiscali responsabili de monitorizarea postului fiscal.

Examinând materialele cauzei, instanța reține că instituirea și prelungirea postului fiscal reprezintă măsuri de administrare fiscală expres prevăzute de legislația în vigoare, aflate în competența Serviciului Fiscal de Stat, în temeiul art. 133 alin. (2) pct. 13 și art. 146 din Codul fiscal. Aceste măsuri au drept scop prevenirea și depistarea încălcărilor fiscale, inclusiv a cazurilor de tăinuire sau nedeclarare a veniturilor, fiind parte a mecanismelor legale de control fiscal.

În speță, instanța constată că, prin Ordinul nr. 100/1 din 08.06.2023 a fost instituit un post fiscal staționar la SRL „Fabrica de Materiale de Construcție", în temeiul identificării unor riscuri pentru administrarea fiscală, iar ulterior, prin Ordinul nr. 160/PR din 31.07.2023, activitatea acestuia a fost prelungită până la data de 31.08.2023, în baza acelorași considerente privind riscurile fiscale.

Contrar susținerilor reclamantei, instanța apreciază că autoritatea fiscală a acționat în limitele competențelor legale, iar existența riscurilor fiscale nu este condiționată de constatarea unor încălcări în cadrul unui control anterior, ci poate rezulta din analiza indicatorilor declarați de contribuabil și din alte informații deținute de autoritate. Or, lipsa constatării unor încălcări în cadrul controlului efectuat în perioada 09–14 iunie 2023 nu exclude, prin ea însăși, existența unor riscuri fiscale care să justifice menținerea sau prelungirea postului fiscal.

Sub aspect procedural, instanța reține că prelungirea activității postului fiscal a fost realizată în conformitate cu prevederile pct. 70–74 din Regulamentul privind funcționarea posturilor fiscale, fiind emis ordinul corespunzător de către Serviciul Fiscal de Stat. De asemenea, în temeiul pct. 75 din Regulament, au fost desemnați funcționarii fiscali responsabili de monitorizarea postului fiscal.

În ceea ce privește numărul funcționarilor fiscali desemnați, instanța reține că art. 146 alin. (3) din Codul fiscal stabilește doar un număr minim de funcționari, fără a limita numărul maxim al acestora, astfel încât desemnarea unui număr mai mare de funcționari nu contravine dispozițiilor legale, fiind justificată de necesitățile de control și de specificul activității contribuabilului.

Referitor la critica privind solicitarea datelor despre clienți, instanța constată că, potrivit pct. 39, 47 și 48 din Regulament, funcționarii fiscali au obligația de a monitoriza tranzacțiile economice și corectitudinea documentelor primare, inclusiv încasările bănești, ceea ce implică verificarea informațiilor relevante privind operațiunile economice efectuate. În acest context, solicitarea unor date despre clienți apare ca fiind subsumată atribuțiilor legale de monitorizare și nu poate fi calificată ca o măsură vădit disproporționată.

În ceea ce privește susținerile reclamantei referitoare la perturbarea activității economice și diminuarea veniturilor, instanța reține că aceste afirmații nu sunt susținute prin probe concludente care să demonstreze existența unui prejudiciu cert și direct cauzat de instituirea sau prelungirea postului fiscal. Simpla invocare a unei scăderi a vânzărilor, în lipsa unor dovezi clare și a unei legături de cauzalitate, nu este suficientă pentru a reține caracterul nelegal al măsurii contestate.

Cu referire la Decizia nr. 754/244 din 17.08.2023, instanța reține că aceasta reprezintă actul prin care autoritatea publică a examinat cererea prealabilă formulată de reclamantă, menținând actul administrativ contestat. Faptul că autoritatea nu a răspuns în mod detaliat tuturor argumentelor invocate nu este de natură să atragă, în mod automat, nelegalitatea actului, în măsura în care soluția adoptată are un temei legal și este motivată în esență.

În consecință, instanța constată că actele administrative contestate au fost emise cu respectarea competenței legale, a procedurii prevăzute de actele normative incidente și în scopul realizării atribuțiilor de administrare fiscală, nefiind întrunite temeiuri pentru anularea acestora.

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

În aceste condiții, instanța de judecată conchide că acțiunea în contencios administrativ depusă de avocatul Nicolae Marian în interesele SRL „Fabrica de Materiale de Construcție" împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind contestarea actelor administrative, este neîntemeiată și urmează a fi respinsă.

În temeiul celor expuse și în conformitate cu prevederile art.art.224-225 din Codul administrativ, instanţa de judecată,

H O T Ă R Ă Ş T E :

Se respinge acțiunea depusă de avocatul Nicolae Marian în interesele SRL Fabrica de Materiale de Construcție împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind contestarea actelor administrative, ca neîntemeiată.

Hotărîrea cu drept de apel la Curtea de Apel Centru în termen de 30 zile de la pronunțarea dispozitivului, prin intermediul Judecătoriei Chişinău (sediul Centru).

Preşedinte de şedinţă, judecător Vitalii Ciumac