Dosarul nr. 3-3091/22

HOTĂRÎRE
În numele Legii

15 decembrie 2023 mun. Chişinău

Judecătoria Chişinău (sediu Râșcani)
Instanța compusă din:
Preşedintele şedinţei, judecător Guzun Corneliu
Grefier Fedișin Adelina

examinând în ședință publică acțiunea în contencios administrativ la cererea de chemare în judecată depusă de SC Șahin Construction S.R.L. către Serviciul Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative,

constată:

La data de 21.12.2022, reclamanta SC Șahin Construction S.R.L., a depus cerere de chemare în judecată către Serviciul Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative.

În motivarea cererii reclamanta a invocat următoarele, în fapt, prin Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr.***** 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 S.C. „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 - S.C. „Șahin Construction" S.R.L. Conform Deciziei enunțate, controlul fiscal urma a fi efectuat de către inspectorii principali: Catalina Spalatu și Angela Teleșco, 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 S.C. „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. ***** din *****, prelungit pe blanchetele nr. ***** *****, *****, întocmit în rezultatul controlului fiscal prin metoda verificării totale a contribuabilului S.C. „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 S.C. „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 S.C. „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.*****, asupra cazului de încălcare a legislației comisă de „Șahin Construction" S.R.L., cod fiscal *****. 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.***** 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. ***** din *****, 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.***** 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.***** 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.***** din 13.09.2022, emise de Direcția generală control. Prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. ***** din 24 noiembrie 2022 pe marginea contestației împotriva Deciziei din 13.09.2022, emise de Direcția generală control - s-a respins contestația înaintată de S.C. „Șahin Construction” S.R.L., fiind menținută Decizia nr.***** 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.***** 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 S.C. „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 S.C. „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 S.C. „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 S.C. „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. (11) 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 S.C. „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 fata 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 Telești - pentru efectuarea controlului fiscal la fața locului la contribuabilul S.C. „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 Telești). Mai mult ca atât, Actul de control nr. 5- 717648 din *****, prelungit pe blanchetele nr. ***** *****, *****, întocmit în rezultatul controlului fiscal la fața locului efectuat la contribuabilul S.C. „Șahin Construction" S.R.L. - a fost semnat doar de un singur inspector fiscal - Angela Telești, 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 S.C. „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 ***** (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.***** 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. ***** din *****, prelungit pe blanchetele nr. ***** *****, *****, 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 S.C. „Șahin Construction" S.R.L. împotriva Deciziei nr.***** 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 S.C. „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.***** 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.***** 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.***** 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. ***** din *****, prelungit pe blanchetele nr. ***** 5- 717650, *****, 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.***** 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.***** din 13.09.2022;

- anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. ***** din 24 noiembrie 2022, pe marginea contestației împotriva Deciziei nr.***** 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).

În şedinţa de judecată, *reprezentantul reclamantei SC Şahin Construction S.R.L., avocatul Frumosu Nicolae*, a susținut cererea de chemare în judecată, pe motivele de fapt și de drept invocate.

Reprezentantul Serviciului Fiscal de Stat, *Starîş Lidmila*, în ședința de judecată acțiunea nu a recunoscut-o și a solicitat respingerea acesteia ca fiind neîntemeiată, pe următoarele motive de fapt și de drept.

A indicat că, în fapt, în baza Deciziei de inițiere a controlului fiscal nr. 130598/19 din 19.07.2022, la S.C. „Șahin Construction" SRL a fost efectuat un control fiscal la fața locului prin metoda verificării totale, în baza planului de control lunar, privind corectitudinea calculării, plenitudinea transferării impozitelor, taxelor și altor plăți la buget. Controlul fiscal a cuprins perioada de activitate 01.01.2018-30.06.2022. În rezultatul controlului a fost întocmit actul de

control fiscal nr. ***** din 19.08.2022, prelungit pe blanchetele nr. ***** *****, *****, definitivat prin Decizia nr.***** din 13.09.2022 asupra cazului de încălcare a legislației. Nefiind de acord cu actele administrative emise de către Serviciul Fiscal de Stat, la data de 21.12.2022, S.C. „Șahin Construction" SRL a depus cerere de chemare în judecată.

Menționează că, în cadrul controlului fiscal efectuat la S.C. „Șahin Construction" SRL s-au constatat un șir de încălcări ale legislației, care însă nu au fost contestate de contribuabil, fiind contestate doar aspectele aferente procedurii de inițiere și efectuare a controlului. Referitor la argumentul entității precum 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 condiționează ilegalitatea desfășurării, precum și rezultatele controlului fiscal.

Pârâtul specifică că, potrivit art. 216 alin. (2) din Codul fiscal, controlul fiscal la fața locului poate fi efectuat numai în temeiul unei decizii scrise a conducerii organului care exercită controlul. Decizia privind inițierea controlului (Formularul DIC) reprezintă decizia scrisă a conducerii Serviciului Fiscal de Stat, care certifică legalitatea acțiunii de efectuare a controlului.

Subsecvent, art. 132^3 alin. (1) din Codul fiscal, prevede că Serviciul Fiscal de Stat este condus de un director, care este asistat de 4 directori adjuncți, iar alin. (14), stabilește că prin ordinul directorului Serviciului Fiscal de Stat, unele atribuții pot fi delegate conducerii subdiviziunilor Serviciului Fiscal de Stat.

Astfel, remarcă autoritatea publică pârâtă că, 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. Prin urmare, 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.

În partea ce ține de alegațiile reclamantului precum că, inspectorii fiscali urmau să asigure întocmirea notei de motivare a controlului neplanificat, notează pârâtul că aceasta se regăsește la pag. 134 din dosarul administrativ.

Aferent respectării Legii nr.131 din 08.06.2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, pârâtul specifică 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.

Concomitent, 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.

Suplimentar, autoritatea publică pârâtăindică că, art. 216 alin. (12) din Codul fiscal, prevede 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, 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. Conform Ordinului SFS nr.*****/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”.

Referitor la desfășurarea controlului fiscal și anume invocările reclamantului, 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, comunică pârâtul că, potrivit art. 216 alin. (4) din Codul fiscal, durata unui control fiscal la față locului nu trebuie să depășească două luni calendaristice. În cazuri excepționale, 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 și prezentării documentelor nu se include în durata efectuării controlului, ultima fiind calculată din ziua începerii lui până la ziua semnării actului respectiv, inclusiv. Suplimentar, menționează 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). 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 reclamantului aferent încălcării procedurii.

Cu referire la ilegalitatea prelungirii termenului de examinare a constestației, menționează pârâtul 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. Prin urmare, la data de 13.10.2022, S.C. „Șahin Construction" a depus contestație împotriva Deciziei nr.***** din 13.09.2022 asupra cazului de încălcare a legislației. Ulterior, prin Decizia nr. 754/247 din 11.11.2022, termenul de examinare a contestației a fost prelungit cu 30 zile calendaristice, în scopul adoptării unei decizii juste/obiective pe marginea contestației.

Subsecvent, remarcă că, reieșind din Decizia nr. ***** din 24.11.2022, contestația a fost examinată în termenul prevăzut de legislație, or examinarea contestației (cererii prealabile) depuse împotriva actului administrativ nu afectează procedura de emitere a actului administrativ nemijlocit/legalitatea acestuia.

Subsumând cele expuse, cât și coroborând circumstanțele de drept cu circumstanțele de fapt incidente cauzei, consideră că acțiunile Serviciului Fiscal de Stat au fost întreprinse în conformitate cu legislația, cererea de chemare în judecată fiind neîntemeiată.

Audiind explicațiile participanților la proces, studiind materialele cauzei în raport cu argumentele reclamantei, instanţa de judecată consideră că,

acţiunea reclamantei este întemeiată şi urmează să fie admisă parțial, reieşind din următoarele considerente.

Conform art. 189 alin. (1) 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.

În conformitate cu prevederile art. 93 alin. (1) Cod administrativ, fiecare participant probează faptele pe care îşi întemeiază pretenţia.

Noțiunea de „act administrativ" este reglementată în legislația naţională, cât şi în Rezoluția (77) 31 Cu privire la protecţia individului față de actele autorităților administrative, adoptată de Comitetul de Miniștri al Consiliului Europei la 28 septembrie 1997, statuează că, actul administrativ este o manifestare juridică unilaterală de voință, cu caracter normativ sau individual, din partea unei autorități publice în vederea organizării executării sau executării în concret a legii, actul administrativ desemnează orice măsuri individuale sau decizii luate în cadrul exercitării autorității publice, susceptibile de a afecta direct drepturile, libertățile sau interesele persoanelor fizice sau juridice şi care nu este un act îndeplinit în cadrul exercitării unei funcții judiciare.

Conform art. 206 Cod 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); b) obligarea autorității publice să emită un act administrativ individual (acţiune în obligare); c) impunerea la acţiune, la tolerare a acţiunii sau la inacțiune (acţiune în realizare); d) constatarea existenței sau inexistenței unui raport juridic ori nulității 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). (2) Acţiunea în constatare prezumă existența unui interes îndreptățit pentru constatarea solicitată. Acţiunea în constatare nu poate fi înaintată dacă reclamantul îşi poate sau şi-ar putea revendica drepturile printr-o altă acţiune prevăzută la alin. (1), cu excepția situației când se urmărește constatarea nulității unui act administrativ individual sau normativ.

Reieșind din prevederile art. 163 al Codului administrativ, procedura de examinare a cererii prealabile nu se efectuează dacă: a) actul administrativ individual este emis de către Guvern, un consiliu local sau Adunarea Populară a Găgăuziei; b) decizia cu privire la cererea prealabilă înrăutățește situația unei persoane față de situația din decizia inițială; c) legea prevede expres adresarea nemijlocită în instanţa de judecată.

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

Instanța de judecată relevă că, la baza statului de drept, consacrat de art. 1 alin. (3) din Constituție, stă principiul legalității.

Legalitatea, ca principiu de bază al statului de drept, presupune conformitatea normei sau a actului juridic cu normele superioare, care stabilesc condiții privind adoptarea sau emiterea lor.

Importanța principiului legalității presupune ca legea să fie respectată, această exigență, existând nu doar pentru indivizi, dar în mod egal şi pentru autoritățile publice şi private.

În măsura în care legalitatea vizează actele autorităților publice, exigența este ca acestea să acționeze în strictă conformitate cu actele legislative, în limita atribuțiilor care le-au fost conferite și cu respectarea procedurii reglementate de lege.

Tot aici, instanța de judecată reține că, la examinarea cererii în anulare, legalitatea unui act administrativ urmează a fi examinată prin prisma triplului test al legalității, care verifică dacă actul contestat a fost emis cu respectarea competenței, a procedurii prevăzute de lege și dacă este legal în fond.

Reieșind din materialele cauzei se atestă că, 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 - S.C. „Șahin Construction” S.R.L. (f.d. 15)

Conform deciziei enunțate, controlul fiscal urma a fi efectuat de către inspectorii principali: Catalina Spalatu și Angela Teleșco, cu începerea controlului la 27.07.2022 și finisarea controlului 12.08.2022, termenul controlului fiind prelungit până la 19.08.202,2 prin modificarea deciziei de inițiere a controlului nr. ***** din 19.07.2022. (f.d. 16)

Prin urmare, în rezultatul efectuării controlului, a fost emis Actul de control nr. ***** din *****, prelungit pe blanchetele nr. ***** *****, *****, întocmit în rezultatul controlului fiscal prin metoda verificării totale a contribuabilului S.C. „Șahin Construction” S.R.L. (f.d. 17-34)

Astfel, instanța reține că, potrivit Actului de control, este indicat că, contribuabilul S.C. „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 5 septembrie 2022 reclamanta S.R.L. „Șahin Construction” a înaintat dezacord la actul de control nr. ***** din 19.08.2022. (f.d. 35)

La 13 septembrie 2022, de către șeful adjunct al Direcției generale control al Serviciului Fiscal de Stat, a fost adoptată Decizia nr.*****, asupra cazului de încălcare a legislației comisă de „Șahin Construction” S.R.L. (f.d. 36-39)

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, prin decizia nr.*****, asupra cazului de încălcare a legislației comisă de „Șahin Construction" S.R.L., 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.

În continuare, la 13 octombrie 2022, reclamanta S.R.L. „Șahin Construction" a înaintat în adresa Serviciului Fiscal de Stat, contestație/cerere prealabilă împotriva Deciziei nr.***** 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. (f.d. 40-43)

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 54/247 din 11 noiembrie 2022 privind prelungirea termenului de examinare a contestației împotriva deciziei nr.***** din 13.09.2022, emise de Direcția generală control, a fost prelungit termenul de examinare a contestației cu 30 de zile calendaristice. (f.d. 44)

Totodată, instanța atestă că, la 18 noiembrie 2022, reclamanta S.R.L. „Șahin Construction" a depus la Serviciul Fiscal de Stat, contestație/cerere prealabilă împotriva Deciziei nr. 754/247 din 11.11.2022 privind prelungirea termenului de examinare a contestației împotriva Deciziei nr.***** din 13.09.2022, emise de Direcția generală control, prin care a solicitat anularea acesteia. (f.d. 45-46)

Astfel, prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. ***** din 24 noiembrie 2022 pe marginea contestației împotriva Deciziei din 13.09.2022, emise de Direcția generală control, s-a respins contestația înaintată de S.C. „Șahin Construction" S.R.L., fiind menținută Decizia nr.***** din 13.09.2022. (f.d. 51)

Concomitent, 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 faptul că, autoritatea pârâtă a respectat termenul legal de examinare a contestației înaintate împotriva Deciziei nr.***** din 13.09.2022 emise de Direcția generală control. (f.d. 51)

În contextul celor enunțate, analizând legalitatea acțiunilor Serviciului Fiscal de Stat și temeinicia pretențiilor reclamantei S.R.L. „Șahin Construction” față de acesta, instanța atestă următoarele.

Inițial, se va reține că, legalitatea, ca principiu de bază al statului de drept, presupune conformitatea normei sau a actului juridic cu normele superioare, care stabilesc condiţii privind adoptarea sau emiterea lor. Importanţa principiului legalităţii presupune ca legea să fie respectată, această exigenţă existând nu doar pentru indivizi, dar în mod egal şi pentru autorităţile publice şi private. În măsura în care legalitatea vizează actele autorităților publice, exigenţa este ca acestea să acționeze în strictă conformitate cu actele legislative, în limita atribuțiilor care le-au fost conferite și cu respectarea procedurii reglementate de lege.

Tot aici, instanța de judecată reține că, la examinarea cererii în anulare, legalitatea unui act administrativ urmează a fi examinată prin prisma triplului test al legalității, care verifică dacă actul contestat a fost emis cu respectarea competenței, a procedurii prevăzute de lege și dacă este legal în fond.

În contextul pretenţiilor deduse judecării, instanța reține că, reieșind din prevederile art. 216 alin. (1)-(2), (5)-(6) din Codul fiscal, (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.

(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.

(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.

În continuare, potrivit art. 216 alin. (9) și (12) din Codul Fiscal, 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.

(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."

Reieșind din prevederile art. 8 alin. (1) și (2) lit. b) din Legea nr. 131 din 8 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activităţii de întreprinzător, se reține că, (1) Organele de control sînt obligate 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.

(2) 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 tîrziu la momentul începerii controlului.

Din analiza prevederilor legale citate supra rezultă că, organele de control sunt obligate să includă datele menționate la art. 8 alin. (1) din Legea nr. 131 din 8 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activităţii de întreprinzător 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.

Astfel, instanța de judecată remarcă că, reieșind din extrasul din Registrul de Stat al Controalelor (f.d. 56), rezultă că, Serviciul Fiscal de Stat, contrar prevederilor legale, a omis indicarea în Registru a: - orei emiterii delegației de control conform art. 8 alin.(1) lit. c) din lege; - tipului controlului conform art. 8 alin. (1) lit. e) din lege, precum și - scopul și aspectele care urmează a fi supuse controlului conform art. 8 alin. (1) lit. f) din Lege.

În altă ordine de idei, instanța atestă că, potrivit art. 8 alin. (3) din Legea nr. 131 din 8 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activităţii de întreprinzător, la încheierea controlului, organele de control sunt obligate să includă în Registrul de stat al controalelor informația de la alin. (1) lit. g), nota de motivare a controlului inopinat și procesul-verbal de control. În cazul întocmirii pe suport de hîrtie a

procesului-verbal de control și a notei de motivare a controlului inopinat, copiile electronice ale acestora se includ în Registrul de stat al controalelor în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data emiterii acestora.

Totodată, instanța consideră relevante prevederile pct. 42[1] din Regulamentul cu privire la efectuarea controlului de către Serviciul Fiscal de Stat, aprobat prin Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 320 din 31 iulie 2019, 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. Nota de motivare se semnează electronic sau olograf și se atașează în SIA „Sistem de management al cazurilor”.

Așadar, din analiza, materialelor dosarului rezultă cu certitudine că, la decizia privind inițierea controlului, nr. DICF-130598/19 din 19.07.2022 (f. 95 dosar administrativ), nu este anexată nota de motivare a controlului neplanificat, contrar prevederilor din pct. 42[1] din Regulamentul cu privire la efectuarea controlului de către Serviciul Fiscal de Stat, aprobat prin Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr. 320 din 31 iulie 2019.

Mai mult ca atât, din analiza extrasului din Registrul de Stat al Controalelor (f.d. 56), rezultă că, Serviciul Fiscal de Stat, contrar prevederilor art. 8 alin. (3) din Legea nr. 131 din 8 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activităţii de întreprinzător, nu a inclus nota de motivare a controlului inopinat în Registru.

În altă ordine de idei, instanța indică că, potrivit pct. 6 din Regulamentul cu privire la efectuarea controlului de către Serviciul Fiscal de Stat, aprobat prin Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr.320 din 31 iulie 2019, *act de control fiscal* este un 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 conform pct. 210 din același Regulament, concluziile asupra actului de control fiscal - în partea destinată concluziilor la actul de control se descriu clar rezultatele controlului efectuat, obligaţiile 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.

Prin urmare, din conținutul normelor legale enunțate, instanța constată 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.

Potrivit pct. 48 din Regulamentul cu privire la efectuarea controlului de către Serviciul Fiscal de Stat, pentru efectuarea controlului fiscal la fața locului este necesară participarea a cel puțin doi funcţionari fiscali. La decizia conducerii Serviciului Fiscal de Stat, controalele fiscale la fața locului, cu grad de complexitate mai redus, efectuate prin metoda de verificare tematică și verificare prin contrapunere, cu excepția restituirii sumelor TVA și accize din buget, pot fi efectuate de către un singur funcționar fiscal.

În sensul celor enunțate se denotă că, potrivit deciziei privind inițierea controlului nr. DICF-130598/19 din 19 iulie 2022 (f.d. 15), pentru efectuarea controlului fața locului la SRL „Șahin Construction", au fost desemnați inspector principali: Catalina Spalatu și Angela Telești. La caz, potrivit Actului de control nr. ***** din *****, prelungit pe blanchetele nr. *****; *****; *****, întocmit în rezultatul controlului fiscal efectuat la reclamanta SC Șahin Construction S.R.L. (f.d. 17-34), se constată că acesta a fost semnat de către un singur inspector fiscal – Angela Telești, în act lipsind semnătura celui de-al doilea inspector fiscal desemnat pentru efectuarea controlului la fața locului – Catalina Spalatu.

Referitor la argumentulue autorității publice pârâte precum că, inspectorul principal Catalina Spalatu, s-a aflat în concediu de odihnă anual în perioada emiterii actului de control, 15.08.2022 - 19.08.2022, instanța reșine următoarele.

Potrivit prevederilor pct. 18 din Regulamentul cu privire la efectuarea controlului de către Serviciul Fiscal de Stat, aprobat prin Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr.320 din 31 iulie 2019, în cazuri excepționale, la decizia conducerii Serviciului Fiscal de Stat controlul fiscal la fața locului poate fi prelungit cu maxim 3 luni calendaristice sau să fie sistat. În cazul în care efectuarea controlului fiscal depășește termenul stabilit de două luni calendaristice sau acesta urmează a fi sistat, funcționarul fiscal care efectuează controlul fiscal va întocmi o Notă-raport în adresa conducerii Serviciului Fiscal de Stat (care ulterior se va anexa la materialele controlului), în care vor fi consemnate necesitatea și motivele depășirii termenului stabilit și termenul solicitat pentru prelungirea sau sistarea acestuia.

Astfel, instanța de judecată conchide că, în perioada aflării în concediul de odihnă anual al inspectorului principal Spalatu Catalina, Serviciul Fiscal de Stat urma să sisteze controlul fiscal la reclamanta SC „Șahin Construction" S.R.L. și să nu emită Actului de control nr. ***** din *****, în lipsa inspectorului principal Spalatu Catalina, ceea ce vădit constitue încălcare a prevederilor legale specificate supra.

În același timp, se impune a fi specificat că, potrivit pct. 20 din Regulamentul cu privire la efectuarea controlului de către Serviciul Fiscal de Stat, 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. Iar potrivit pct. 51 al Regulamentului prevede că, oricare control fiscal la contribuabil se finalizează cu întocmirea şi semnarea actului de control pe blanchetă de strictă evidenţă sau generat de SIA SFS, conform modului stabilit.

În conformitate cu pct. 217 al aceluiași Regulament, controlul fiscal se consideră finalizat la momentul semnării actului de control fiscal de către toți participanții la control (sau expedierii prin poștă în cazul refuzului contribuabilului de a semna şi/sau primi actul de control.

În consecință, reieșind din interpretarea normelor legale enunțare, se atestă că, până la momentul când Actul de control nu este semnat de către toți funcționarii fiscali desemnați și participanți la efectuarea controlului fiscal, controlul nu se consideră finalizat. Astfel, instanța reiterează că, termenul de efectuare a controlului fiscal a fost stabilit până la data de *****, conform deciziei nr. DICF-130598/19 din 19.07.2022, privind inițierea controlului fiscal la fața locului. respectiv, până la 13 septembrie 2022 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. Fapt confirmat și prin copia certificată în modul stabilit de lege a Actului de control prezentată reclamantei în cadrul procedurii administrative (f. 96-113, dosar administrativ), unde nu este aplicată semnătura inspectorului Catalina Spalatu.

Cu atât mai mult, instanța reține că, fiind audiată în ședința de judecată în calitate de martor – inspectorul Catalina Spalatu, a declarat instanței că a semnat Actul de control nr. ***** din *****, după data de 19 septembrie 2022. (f.d. 113)

În aceeași ordine de idei instanța remarcă că, Serviciul Fiscal de Stat, a emis decizia nr.***** 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. ***** din *****, prelungit pe blanchetele nr. ***** 5- 717650, *****, în condițiile în care controlul fiscal nu s-a finalizat, deoarece actul de control nu era semnat de către toți participanții. Or, un document este adoptat, la data când persoanele împuternicite își exprimă consimțământul în acest sens, prin aplicarea semnăturii.

Astfel, se constată că actul de control nr. ***** din ***** prelungit pe blanchetele nr. ***** 5- 717650, *****, nu a fost adoptat la data indicată în acesta, ceea ce presupune că acest act este unul neveridic, motiv pentru care urmează a fi anulat, urmând a fi anulat și actul administrativ subsecvent, emis în baza actului de conrtrol – decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.***** din 13.09.2022, asupra cazului de încălcare fiscală comisă de SC „Șahin Construction" S.R.L.

Corespunzător, ținând cont că urmează a fi admise pretențiile reclamantei privind anularea Actului de control nr. ***** din *****, prelungit pe blanchetele nr. *****; *****; *****, întocmit în rezultatul controlului fiscal la contribuabilul SC „Șahin Construction” S.R.L. și a Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.***** din 13.09.2022, asupra cazului de încălcare fiscală comisă de SC „Șahin Construction” S.R.L., instanța de judecată va admite și cerința reclamantei privind anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. ***** din 24.11.2022, pe marginea contestației împotriva Deciziei nr.***** din 13.09.2022.

Referitor la argumentele reclamntei cu privire la ilegalitatea prelungirii termenului de examinare a contestației, instanța notează următoarele.

În conformitate cu prevederile 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.

Potrivit deciziei nr. 754/247 din 11.11.2022, termenul de examinare a contestației a fost prelungit cu 30 zile calendaristice, în scopul adoptării unei decizii juste/obiective pe marginea contestației.

Astfel, analizând norma legală citată supra în coraport cu circumstanţele de fapt ale speţei, instanţa conchide că, la caz nu s-a constatat admiterea a careva abateri la emiterea deciziei nr. 754/247 din 11.11.2022, privind prelungirea termenului de examinare a contestației, ceea ce în consecinţă constituie temei de respingere a respectivei pretenții a reclamantei, ca fiind neîntemeiată.

Mai mult ca atâ, se impune a fi specificat că, decizia nr. 754/247 din 11.11.2022 privind prelungirea termenului de examinare a contestației, este o operațiune administrativă care nu constituie în sine un act administrativ în sensul art. 10 din Codul administrativ, or, acest act nu reprezentă o măsură oficială întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, cu scopul de a produce nemijlocit efecte juridice.

Corespunzător, ținând cont de respingerea, ca fiind neîntemeiată, a pretenției privind anularea deciziei nr. 754/247 din 11.11.2022 privind prelungirea termenului de examinare a contestației, instanța de judecată va respinge, subsecvent, și cerința privind 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.

În conformitate cu art. 224 alin.1) lit. a) Cod administrativ, instanța de judecată,

hotărăște:

Cererea de chemare în judecată depusă de SC Șahin Construction S.R.L. către Serviciul Fiscal de Stat privind anularea actelor administrative, se admite parțial.

Se anulează Actul de control nr. ***** din *****, prelungit pe blanchetele nr.*****; *****; *****, întocmit în rezultatul controlului fiscal la contribuabilul SC Șahin Construction S.R.L., ca fiind ilegal.

Se anulează Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.***** din 13.09.2022, asupra cazului de încălcare fiscală comisă de SC Șahin Construction S.R.L., ca fiind ilegală.

Se anulează Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.***** din 24.11.2022, pe marginea contestației împotriva Deciziei nr.***** din 13.09.2022, ca fiind ilegală.

În rest, pretențiile reclamantului se resping ca fiind neîntemeiate.

Hotărârea poate fi atacată cu apel la Curtea de Apel Chișinău în termen de 30 zile de la pronunțarea dispozitivului, prin intermediul Judecătoriei Chișinău (sediul Râșcani).

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

Președintele ședinței,
Judecător Guzun Corneliu