Instanţa de fond: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud. Negurița Veaceslav)
Dosarul nr. 3r-975/24 (2-24061273-02-3r-13082024)

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

24 octombrie 2024 mun. Chişinău

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

Completul de Contencios Administrativ în componența:
Preşedintele completului, judecătorul Mîra Ghenadie
Judecătorii Dașchevici Grigore şi Bostan Angela

A judecat în ordinea art. 243 alin. (2) al Codului Administrativ al RM, fără ședință de judecată și fără citarea participanților la proces, recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat, împotriva încheierii Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 20 iunie 2024, adoptată la cererea privind suspendarea actului administrativ în cauza de contencios administrativ la acțiunea depusă de SRL„Continental Invest” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor administrative individuale defavorabile.

Audiind raportul judecătorului Bostan A., în baza materialelor cauzei şi argumentelor recursului, Completul judiciar

c o n s t a t ă :

<u>Obiectul acțiunii, circumstanțele cauzei.</u>

La 05.06.2024, reclamantul SRL„Continental Invest” a depus acțiunea în contencios administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor administrative individuale defavorabile.

În motivarea acțiunii reclamantul a invocat că, în perioada 28.02.2024 până la 11.03.2024, prelungit până la 15.03.2024 de către inspectorii Serviciului Fiscal de Stat au efectuat controlul fiscal prin metoda verificării tematice privind corectitudinea calculării și declarării impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele fiscale A/2019-A/2022 și a

taxei pe valoarea adăugată pentru perioadele fiscale L/02/2020-L/01/2023 la SRL„Continental Invest”.

În urma controlului, de către inspectorii SFS în privința persoanei juridice SRL„Continental Invest” a fost emis actul de control fiscal prin care s-au constatat neîntemeiat anumite încălcări eronat și anume:

- diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător cu suma totală de 1 441 342 lei. inclusiv pentru perioadele fiscale : A/2019 cu 162 8 70 lei, A/2020 cu 373 430 lei, A/2021 cu 696 848 și A/2022 cu 208 194 lei.

-nerespectarea modului de completare a Declarațiilor cu privire la impozitul pe venit (Forma VEN 12) pentru perioadele fiscale A/2019-A/2022, care au generat obligații fiscale suplimentare la buget în perioadele respective;

- neachitarea impozitului pe venit în rate pentru perioadele fiscale A/2019-A/2022;

- diminuarea TVA aferentă bugetului cu suma totală de 2 268 531 lei, inclusiv pentru perioadele fiscale. L/03/2020 cu 70 659 lei, L/04/2020 cu 149 778 lei, 1/05/2020 cu 31 230 lei, L/06/2020 cu 90 833 lei, L/07/2020 cu 68 360 lei, 1/08/2020 cu 78 992 lei, L/12/2020 cu 257 867 lei, L/07/2021 cu 166 302 lei, L/09/2021 cu 11 216 lei, L/l0/2021 cu 427 614 lei, L/l1/202leu 1'18 986 lei, L/03/2022 cu 314128 lei și L/04/2022 cu 482 556 lei;

-majorarea sumei TVA spre deducere în perioada ulterioară cu 2 696 475 lei, care la situația de 31.01.2024 va constitui 668 663 lei;

-nerespectarea modului de întocmire privind TVA pentru perioadele fiscale L/02/2020 - L/l2/2023.

Susține reclamantul că, la actul de control fiscal Nr. 5-732515 prelungit pe blanchetele nr. 5-732516, 5- 732517, 5-732518 din 15.03.24 a depus dezacord motivat, iar la 02.05.2024 i-a fost înmânată decizia nr. 776/1500 din 29 aprilie 2024 a SFS Direcția Generală Control asupra cazului de încălcare a legislației prin care s-a decis:

I. A micșora suma TVA spre deducere în perioada ulterioară cu 2 696 425 lei, care Ia situația de 31.01.2024 constituie 668 663 lei.

II. A încasa la buget sumele impozitelor și taxelor calculate în rezultatul controlului:

- 1 441 342 lei, impozit pe venit din activitatea de întreprinzător, diminuat pentru perioadele fiscale A/2019,

A/2020, A/2021 și A/2022, care urmează a fi achitat la codul IBAN MD41TRGAAA11121001.300000, beneficiar Ministerul Finanțelor - Trezoreria de Stat, cod fiscal 1006601000037;

- 2 268 531 lei, TVA aferentă bugetului, diminuată pentru perioadele fiscale L/03/2020, L/04/2020, L/05/2020, L/06/2020, L/07/2020, L/08/2020, L/12/2020, L/07/2021, N09/2021, L/l0/2021, L/l 1/2021, L/03/2022 și L/04/2022, care urmează a fi achitată la codul IBAN MD04TRGAAA11411001000000,

III. A încasa la buget majorare de întârziere, calculată în rezultatul controlului conform art. 228 alin (2), (3) din Codul fiscal:

- 274 210 lei, pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat, care urmează a fi achitată la codul IBAN MD41TRGAAAII121001300000 (anexa nr 1, parte componentă a deciziei);
- 1 014 901 lei, pentru neachitarea în termen la buget a TVA diminuată, care urmează a fi achitată la codul IBANMD04TRGAAA11411001000000 (anexa nr.2, parte componentă a deciziei).

IV. A aplica pentru încălcările legislației și a încasa la contul IBANMD38TRGAAA14332101000000,

- 288 268 lei (1 441 342 lei x 20%) amendă pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele fiscale A/2019, A/2020, A/2021 și A/2022, conform prevederilor art.261 alin. (4) din Codul fiscal;
- 453 706 lei (2 268 531 lei x 20%) amendă pentru diminuarea TVA pentru perioadele fiscale L/03/2020, L/04/2020, L/05/2020, L/06/2020, L/07/2020, L/08/2020, U12/2020, L/07/2021, N09/2021, N10/2021, L/l 1/2021, L/03/2022 și L/04/2022, conform prevederilor art.261 alin,(4) din Codul fiscal;
- 8500 lei (17 cazuri x 500 lei, dar nu mai mult de 10 000 de lei), amendă pentru nerespectarea modului de întocmire a Declarațiilor cu privire la impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele fiscale A/2019, A/2020, A/2021 si A/2022, a Declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale L/03/2020, L/04/2020, L/05/2020, L/06/2020, L/07/2020, L/08/2020, L/12/2020, L/07/2021, L/09/2021, L/l0/2021, L/l 1/2021, L/03/2022 și L/04/2022, conform prevederilor art.260 alin. (I) din Codul fiscal;
- 47 157 lei, amenda pentru neplata impozitului pe venit în rate pentru perioadele fiscale A/2019, A/2020 șl A/2022, conform prevederilor art. 261 alin. (6) din. Codul fiscal (anexa nr. 3, parte componentă a deciziei).

Ulterior, la data de 03.05.2024 contra semnătură i-a fost înmânată Hotărârea nr. 776/18 din 03.05.2024 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale și Hotărârea seria AH nr. 0062250 din 04.06.2024 cu privire

la executarea silită a obligației fiscale a contribuabilului prin care s-a dispus executarea silită a obligație fiscale contestate în sumă de 5 360 784, 36 lei, deși anterior a fost dispusă asigurarea stingerii obligației fiscale prin care s-a hotărât aplicarea sechestrului pe mijloacele fixe ale SRL„Continental Invest”.

Susține reclamantul că, urmează a fi anulate Decizia nr. 776/1500 din 29 aprilie 2024 a SFS Direcția Generală Control asupra cazului de încălcare a legislației, Hotărârea nr. 776/18 din 03.05.2024 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale, și Hotărârea seria AH nr. 0062250 din 04.06.2024 cu privire la executarea silită a obligației fiscale, întrucât au fost emise cu încălcarea dreptului material.

Totodată prin cererea de chemare în judecată a solicitat suspendarea actelor administrative individuale defavorabile până la existența unei hotărâri definitive asupra fondului cauzei.

În motivarea cererii de suspendare, reclamantul a invocat că, actele contestate prezintă semne de ilegalitate întrucât autoritatea a dedus neîntemeiat cheltuielile aferente procurărilor efectuate de la SRL „Icons-Prim” în Declarațiile cu privire la impozitul pe venit pentru perioadele fiscale A/2019 cu 365 750 lei, A/2020 cu 5 612 500 lei, A/2021 cu 5 145 146 lei, A/2022 cu 3 234 021 lei, în pofida prezentării contractelor și facturilor corespunzătoare invocând incapacitatea agentului economic de a efectua livrări de servicii în domeniul construcției.

Menționează că, presupusa lipsă a utilajelor necesare și angajaților salariați calificați pentru prestarea serviciilor în construcții la SRL „Icons-Prim” invocate de inspectorii principali în privința SRL„Continental Invest” sunt reflectate în contractele de subantrepriză nr. 1 din 01.08.2019, nr. 1 din 14.01.2020, nr. 11/06 din 11.05.2020, nr. 03/03 din 03.03.2021 și nr. 1 din 03.05.2023, toate privind prestarea serviciilor de utilaje de construcții, inclusiv și actele de predare-primire a serviciilor semnate de ambele părți ce constituie atașament la fiecare factură fiscală eliberată, anexate la materialele controlului fiscal, din care rezultă că valoarea serviciilor din actele de predare-primire a serviciilor coincide cu valoarea serviciilor din facturile fiscale emise și cu sumele achitate.

Susține că, în cadrul controlului fiscal SRL„Continental Invest” a invocat că dispune de rapoarte, analize și concluzii referitoare la serviciile prestate de SRL „Icons-Prim”, care în timpul controlului nu au fost solicitate de organul fiscal, și au fost ignorate de inspectori, deși conform legii fiscale sarcina probațiunii aparține Serviciului Fiscal de Stat.

Relevă că, conform statutului reclamantul are ca obiect principal de activitate în domeniul construcțiilor, în cadrul întreprinderii sunt angajate

persoane pentru care se achită impozite și diferite contribuții iar lunar din activitatea desfășurată se achită impozite imense.

Astfel, executarea deciziilor de sechestru și executare silită contestate va afecta direct activitatea SRL„Continental Invest”, or executarea deciziei contestate presupune și executarea silită a acesteia care duce la blocarea conturilor bancare și în genere blocarea activității întreprinderii care poate duce inevitabil la insolvența acesteia.

Atrage atenția reclamantul că, odată cu executarea silită a deciziei contestate denotă și incapacitatea de plată la achitarea salariilor, respectiv personalul întreprinderii rămâne fără posturi de muncă și fără venituri pentru existență. Mai mult, prin punerea în executare a deciziei contestate SRL„Continental Invest” va fi în imposibilitate să-și execute și obligațiile față de stat.

Respectiv, odată ce decizia SFS a fost contestată, apare necesitatea suspendări executări deciziei până la finalizarea examinări cererii de chemare în judecată, or în alt caz vor fi cauzate prejudicii ireparabile pentru stat dar și pentru „ SRL„Continental Invest” și respectiv nu va fi respectat raportul rezonabil față de scopul urmărit de stat și va fi atinsă la maxim activitatea SRL„Continental Invest” dar și societatea, principiu exclus în corespundere cu art. 174 alin. (1) Cod administrativ.

Solicită reclamantul, suspendarea executării Deciziei nr. 776/1500 din 29 aprilie 2024 a SFS Direcția Generală Control asupra cazului de încălcare a legislației, Hotărârii nr. 776/18 din 03.05.2024 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale și Hotărârii seria AH nr. 0062250 din 04.06.2024, până la rămânerea definitivă a hotărârii judecătorești.

<u>Soluția procesuală a instanței de fond ce constituie obiect al recursului.</u>

Prin încheierea Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 20 iunie 2024, a fost admisă cererea SRL„Continental Invest” cu privire la suspendarea actelor administrative individuale defavorabile, formulată în acțiunea de contencios administrativ a SRL„Continental Invest” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor administrative individuale defavorabile.

S-a suspendat, până la rămânerea definitivă a hotărârii judecătorești, executarea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 776/1500 din 29 aprilie 2024 și actelor subsidiare: a Hotărârii SFS nr. 776/18 din 03.05.2024 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale și Hotărârea SFS seria AH nr. 0062250 din 04.06.2024 de executare silită a obligației fiscale.

<u>Argumentele recurentului vis-a-vis de pretinsele încălcări.</u>

Invocînd ilegalitatea încheierii instanţei de fond, la 27 iunie 2024, Serviciul Fiscal de Stat, a înaintat recurs asupra acesteia, apreciind ca fiind ilegal actul judecătoresc contestat.

În susținerea recursului, reprezentantul recurentului, a indicat că, actul administrativ poate fi suspendat doar în cazul întrunirii celor 2 condiții, și anume: în cazul confirmării incontestabile a existenței unor suspiciuni serioase și rezonabile privind legalitatea actului administrativ individual defavorabil și/sau existența pericolului iminent dc produccre a unor prejudicii ireparabile prin executarea în continuare a actului administrativ individual defavorabil.

Criticile invocate de SRL „Continental Invest" precum că autoritatea publică a emis actul administrativ contestat cu încălcarea legislației în vigoare, nu sunt suficiente pentru a fi apreciate ca suspiciuni serioase și rezonabile privind legalitatea actului administrativ contestat. Or, actul administrativ se bucură de prezumția de legalitate, de prezumția de veridicitate și prezumția de autenticitate, de unde derivă principiul că actul administrativ este executoriu din oficiu și imediat.

Serviciul Fiscal de Stat notează și faptul că, prima instanță a indicat existența suspiciunilor privind legalitatea actului administrativ, care au capacitatea să producă o îndoială asupra prezumției de legalitate de care se bucură un act administrativ, și anume că: „inspectorii au refuzat acceptarea includerii cheltuielilor aferente procurărilor efectuate de la SRL „Icons-Prim" .... invocând incapacitatea agentului economic terț de a efectua livrări de servicii în domeniul construcțiilor". Or, „ipotetica nerespectarea a legislației muncii de către un antreprenor terț, nu poatefi imputată reclamantului SRL „Continental Invest" în condiția în care lucrările de construcții contractate au fost efectuate în realitate".

Așadar, instanța s-a expus asupra fondului cauzei la etapa incipientă, or, examinând la această etapă aspectele invocate în cererea de chemare în judecată, instanța a dat apreciere anticipată legalității actului administrativ, prin ce s-a încălcat dreptul recurentului la un proces echitabil.

Or, unul din principiile procesului echitabil, rezultând din junsprudența Curții Europene a Drepturilor Omului, este contradictorialitatea între părțile, care sunt parte a procesului. Pentru a răspunde exigențelor articolului enunțat, procedura în fața instanțelor judiciare trebuie să aibă un caracter contradictoriu, un concept similar celui al egalității armelor. Principiul contradictorialității presupune, în fond, posibilitatea pentru părțile în proces de a li se aduce la cunoștință toate dovezile invocate și observațiile formulate și de a face comentarii în legătură cu ele.

Respectarea principiului egalității armelor presupune că fiecare parte trebuie să obțină o posibilitate rezonabilă de a-și prezenta cauza în condiții care să nu o plaseze într-o situație dezavantajată în raport cu adversarul său, asfel încât să se mențină un echilibru corect.

În conformitate cu prevederile art. 43 din Codul administrativ, examinarea judiciară a cauzelor de contencios administrativ se desfașoară în baza principiului contradictorialității și al egalității în drepturi procedurale a participanților la proces.

Reieșind din cele enunțate, ținând cont de natura litigiului și de marja de apreciere a instanței de judecată, menționează recurentul că prima instanța nu este în drept să se pronunțe în privința motivelor cu privire la fondul cauzei.

Cu privire la al doilea temei de suspendare, recurentul consider că, instanța de fond a concluzionat eronat asupra existenței pericolului iminent de producere a unor prejudicii ireparabile, or, pentru a fi dispusă suspendarea executării actului administrativ contestat, solicitantul trebuie să dovedească temeinicia solicitării, precum și faptul că, suspendarea are drept scop prevenirea unei pagube iminente ireparabile.

Serviciul Fiscal de Stat menționează că, prevenirea unei pagube iminente, presupune prevenirea unui prejudiciu material viitor și previzibil, care ulterior, după adoptarea hotărârii, nu ar putea fi îndeplinit.

Totodată, Serviciul Fiscal de Stat specifică că prin cererea de suspendare a executării actului administrativ contestat, nu s-a justificat existența pericolului iminent de producere a unor prejudicii ireparabile, prin executarea în continuare a actului administrativ individual defavorabil.

În vederea confirmării incontestabile a existenței unor suspiciuni serioase și rezonabile privind legalitatea actului administrativ individual defavorabil, cât și paguba a cărei iminentă producere ar fi înlăturată prin suspendarea executării actului administrativ, trebuie să fie indicate și probate în concret, nu doar afirmate prin preluarea textelor de lege, așadar cert fiind instituită obligația probării faptului că existența acestor condiții nu se prezumă, ci trebuie dovedite de persoana care se pretinde a fi lezata și care solicită suspendarea executării actului administrativ.

Prin urmare, recurentul reține absolut nefondată concluzia instanței de judecată potrivit căreia „*din analiza sumară a circumstanțelor cauzei în raport cu argumentele invocate judecătorul concluzionează că punerea în executare a Deciziei contestate poate prejudicia grav interesele reclamantului cu probabilitatea intrării în insolvabilitate, ori suma plăților, la care a fost obligat de 5,79 milioane constituie integral profitul pentru anii precedenți”*.

Serviciul Fiscal de Stat indică că, pentru a înlătura chiar și temporar regula executării imediate și din oficiu a actului administrativ prin suspendarea acestuia, instanța nu poate aprecia discreționar, arbitrar, necesitatea unei asemenea măsuri, ci doar prin raportare la probele administrate în cauză care trebuie să ofere suficiente indicii aparente de răstumare a prezumției de legalitate, fară a analiza pe fond conținutul actului administrativ.

Serviciul Fiscal de Stat consideră că această cerință nu este îndeplinită, întrucât paguba iminentă nu se prezumă, ci trebuie dovedită de solicitant, prin probe concludente. De altfel, în acțiunea înaintată autorul acesteia, nici nu aduce argumente în favoarea necesității instituirii măsurilor de asigurare, cerințele fiind limitate la cerința de aplicare fără a invoca necesitatea/scopul/pericolul iminent de producere a unor prejudicii ireparabile. Or, prevenirea unei pagube iminente, presupune prevenirea unui prejudiciu material viitor și previzibil (nu prezumat, declarativ), care ulterior, după adoptarea hotărârii, nu ar putea fi îndeplinit.

Similar, consideră lipsită de temei concluzia instanței de judecată potrivit căreia, sunt întemeiate argumentele expuse de SRL „Continental Invest", prin care se pretinde că, executarea deciziei contestate poate genera prejudicii materiale ireparabile, ținând cont de faptul că societatea a fost obligată să achite plăți în mărime totală de 5 796 615 lei, or, în cadrul controlului a fost constatat că, intimatul pentru anul 2019 a declarat venituri în sumă de 25 493 410 lei, pentru anul 2020 în sumă de 34 021 662 lei, pentru anul 2021 în mărime de 30 120 101 lei, pentru anul 2022 în mărime de 43 371 866 lei. Iar la caz, recurentul nu a prezentat nici un argument care să confirme existența pericolului iminent de producere a unor prejudicii ireparabile, chiar și în situația în care urmare a verificării legalității actului administrativ, instanța va decide anularea acestuia.

Reieșind din cele expuse supra, Serviciul Fiscal de Stat consideră că intimatul nu și-a motivat solicitarea și nu a identificat și justificat suficient de clar și efectiv acele circumstanțe care ar impune necesitatea instituirii garanției de asigurare.

Astfel, reieșind din cele expuse supra, Serviciul Fiscal de Stat solicit admiterea recursului declarant, cu anularea încheierii Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 20 iunie 2024, cu emiterea unei noi încheieri, prin care să fie respinsă cererea depusă de SRL „Continental Invest'' privind suspendarea executării actelor administrative contestate.

<u>Verificarea întrunirii condițiilor de admisibilitate a recursului.</u>

În conformitate cu reglementările art. 241 alin. (1), (3) Cod administrativ, încheierile primei instanţe şi ale instanţei de apel pot fi contestate cu recurs,

separat de hotărîre, în cazurile prevăzute de prezentul cod şi de alte legi. Pentru contestarea cu recurs a încheierilor judecătoreşti se aplică corespunzător prevederile cap. III din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva.

Potrivit prevederilor art.242 Cod administrativ, recursul împotriva încheierii judecătoreşti se depune motivat la instanţa de judecată care a emis încheierea contestată în termen de 15 zile de la notificarea încheierii judecătoreşti, dacă legea nu stabileşte un termen mai mic. Instanţa de judecată care a emis încheierea contestată transmite neîntîrziat recursul împotriva încheierii judecătoreşti împreună cu dosarul judiciar instanţei competente să soluţioneze recursul.

Articolul 236 Cod administrativ, prevede expres că instanţa de apel examinează din oficiu admisibilitatea apelului. Dacă este inadmisibil, apelul se declară ca atare printr-o încheiere susceptibilă de recurs.

Apelul se declară inadmisibil în special cînd:

a) hotărîrea în fond nu poate fi contestată cu apel;

b) apelul este depus în mod repetat;

c) apelul este depus de o persoană neîmputernicită;

d) apelul a fost depus după expirarea termenului stabilit la art.232 alin.(1);

e) motivarea apelului nu a fost depusă sau a fost depusă după expirarea termenului prevăzut la art.232 alin.(2);

f) cererea de apel nu corespunde cerinţelor stabilite la art.233 alin.(1) şi (2) şi art.234 alin.(1) şi apelantul nu a înlăturat neajunsurile în termenul stabilit de instanţa de judecată.

Respectiv, potrivit principiului simetriei juridice, care implică abordarea subsumară a Codului administrativ, criteriile de admisibilitate a apelului, reglementate conform art.236 Cod administrativ sunt aplicabile în cadrul procedurii de contestare cu recurs a încheierilor instanțelor de fond.

Completul judiciar constată că încheierea Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 20 iunie 2024, a fost contestată cu recurs de către Serviciul Fiscal de Stat la data de 27 iunie 2024.

Pornind de la termenii detaliați supra, Completul judiciar concluzionează despre faptul că recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat a fost depus în interiorul termenul legal, iar recursul depus conține motivarea temeiurilor de fapt și de drept pe care recurentul î-și întemeiază pretențiile.

În condițiile descrise mai sus, în temeiul reglementărilor art. 233; 236; 241 Cod administrativ, Completul specializat în materie de contencios administrativ concluzionează despre întrunirea condițiilor de

admisibilitate a recursului în cauză, motiv din care acesta urmează a fi judecat în fond.

<u>Aprecierea instanţei de recurs a argumentelor părţilor şi cadrului legal aplicabil situaţiei litigioase:</u>

Analizând legalitatea şi temeinicia încheierii atacate, prin prisma argumentelor invocate în cererea de recurs, în coraport cu cadrul legal aplicabil raportului juridic litigios, Colegiul consideră că recursul urmează a fi respins ca neîntemeiat, din următoarele motive.

Conform art. 192 alin. (1) Cod administrativ*, pentru examinarea acţiunilor în contencios administrativ la curţile de apel şi la Curtea Supremă de Justiţie se instituie complete şi/sau colegii specializate de judecători.*

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

Potrivit art. 243 alin. (1) lit. b) Cod administrativ, *examinînd recursul împotriva încheierii judecătoreşti, instanţa adoptă una dintre următoarele decizii: respinge recursul.*

În conformitate cu prevederile art. 243 alin. (2) Cod administrativ, *instanţa competentă soluţionează recursul împotriva încheierilor judecătoreşti fără şedinţă de judecată. Dacă consideră necesar, instanţa competentă poate cita participanţii la proces.*

Conform art. 243 alin. (3) Cod administrativ, *decizia prin care se soluţionează recursul împotriva încheierii judecătoreşti se motivează în scris.*

Materialele cazei atestă că, la 05.06.2024, SRL„Continental Invest” a depus acțiunea în contencios administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat prin care a solicitat anularea Deciziei nr. 776/1500 din 29 aprilie 2024 a SFS Direcția Generală Control asupra cazului de încălcare a legislației, Hotărârii nr. 776/18 din 03.05.2024 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale, și Hotărârii seria AH nr. 0062250 din 04.06.2024 cu privire la executarea silită a obligației fiscale.

Totodată prin acțiunea depusă SRL„Continental Invest” a solicitat suspendarea actelor administrative individuale defavorabile menționate supra, până la rămânerea definitivă a hotărârii judecătorești.

Prin încheierea Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 20 iunie 2024, s-a suspendat, până la rămânerea definitivă a hotărârii judecătorești, executarea Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 776/1500 din 29 aprilie 2024 și actelor subsidiare: a Hotărârii SFS nr. 776/18 din 03.05.2024 cu privire la asigurarea

stingerii obligației fiscale și Hotărârea SFS seria AH nr. 0062250 din 04.06.2024 de executare silită a obligației fiscale.

Completul judiciar apreciază ca fiind întemeiată soluția instanței de fond, or, potrivit art. 3 Cod administrativ, legislaţia administrativă are drept scop reglementarea procedurii de înfăptuire a activităţii administrative şi a controlului judecătoresc asupra acesteia, în vederea asigurării respectării drepturilor şi a libertăţilor prevăzute de lege ale persoanelor fizice şi juridice, ţinîndu-se cont de interesul public şi de regulile statului de drept.

Astfel, Codul administrativ, la **art.214 alin. (1)-(4) din Codul administrativ prevede că,** *(1) Suspendarea executării actului administrativ individual contestat poate fi solicitată de către reclamant instanţei de judecată care examinează acţiunea de contencios administrativ. (2) Instanţa de judecată poate dispune suspendarea executării actului administrativ individual din motivele prevăzute la art.172 alin.(2). (3) Pentru probarea faptelor, participanţii, în locul prezentării probelor obişnuite, pot depune o declaraţie pe propria răspundere. (4) Instanţa de judecată decide cu privire la suspendarea executării actului administrativ individual printr-o încheiere susceptibilă de recurs, fără citarea participanţilor la proces. Dacă consideră necesar, instanţa de judecată citează părţile pentru audiere în privinţa temeiniciei cererii de suspendare. Prevederile art.177 alin.(2) din Codul de procedură civilă nu se aplică.*

Respectiv, prin reglementările art. 214 Cod administrativ legiuitorul a stabilit ca un mijloc pentru asigurarea respectării principiului legalității, care guvernează întreaga activitate a autorităților publice - **suspendarea executării actului administrativ individual contestat.**

Astfel, suspendarea reprezintă operaţia de întrerupere temporară a efectelor juridice produse de un act juridic. Suspendarea actelor administrative reprezinta o garanţie a asigurării legalităţii, ce intervine însă în cazuri de excepţie, în situaţii limită. Ea are în vedere fie întreruperea vremelnică a producerii de efecte juridice (ceea ce înseamnă că actul era în vigoare) fie amânarea temporară a producerii de efecte juridice.

Potrivit Recomandării Comitetului de Miniștri al Consiliului Europei nr. (89) 8 din 13 septembrie 1989 privind protecția provizorie în materie administrativă, se solicită autorității jurisdicționale comptente ca atunci când executarea unei decizii administrative este de natură să provoace daune grave, dificil de reparat, persoanelor cointeresate de această decizie să ia măsuri de protecție provizorie corespunzătoare, în limitele competenței sale și fără ca , astfel să influențeze în vre-un fel soluția asupra fondului, cu atît mai

mult atunci cînd există un argument juridic aparent valabil în raport cu elementele de legalitate a actului administrativ contestat.

În același timp, pentru a evita abuzurile nejustificate din partea reclamantului, judecătorului i se oferă posibilitatea de a aprecia întinderea și caracterul real, ireversibil al prejudiciului, a cărui producere iminentă este invocată de reclamant. Se mai reține că măsurile provizorii aplicate în fiecare caz separat de către instanța de judecată țin de substanța obiectului acțiunii. Instanța urmează să dispună măsura provizorie, care ar menține starea de fapt pe durata examinării cauzei, ***în circumstanțe în care în mod plauzibil există riscul unei pagube ireparabile.***

Potrivit art.172 alin. (2) Cod Administrativ, *motivele suspendării sînt:*

a) existenţa unor suspiciuni serioase şi rezonabile privind legalitatea actului administrativ individual defavorabil;

b) existenţa pericolului iminent de producere a unor prejudicii ireparabile prin executarea în continuare a actului administrativ individual defavorabil.

Astfel, prin art.172 alin. (2) Cod Administrativ, legislatorul a stabilit că actul administrativ poate fi **suspendat doar** în cazul confirmării incontestabile a existenţei unor suspiciuni serioase şi rezonabile privind legalitatea actului administrativ individual defavorabil și/sau existenţa pericolului iminent de producere a unor prejudicii ireparabile prin executarea în continuare a actului administrativ individual defavorabil.

În acest sens, Completul judiciar conchide că, la dispunerea suspendării actului administrativ urmează a fi constatate existența acelor temeiuri necesare a fi întrunite, invocate prin lege.

Raportînd cadrul legal la circumstanțele faptice ale cauzei, Completul specializat în examinarea cauzelor de contencios administrativ al Curții de Apel Chișinău reține că, că prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 776/1500 din 29 aprilie 2024, s-a decis:

I. A micșora suma TVA spre deducere în perioada ulterioară cu 2 696 425 lei, care la situația de 31.01.2024 constituie 668 663 lei.

II. A încasa la buget sumele impozitelor și taxelor calculate în rezultatul controlului:

- **1 441 342** lei, impozit pe venit din activitatea de întreprinzător, diminuat pentru perioadele fiscale A/2019,

A/2020, A/2021 și A/2022, care urmează a fi achitat la codul IBAN MD41TRGAAA11121001.300000, beneficiar Ministerul Finanțelor - Trezoreria de Stat, cod fiscal 1006601000037;

- **2 268 531** lei, TVA aferentă bugetului, diminuată pentru perioadele fiscale L/03/2020, L/04/2020, L/05/2020, L/06/2020, L/07/2020, L/08/2020, L/12/2020, L/07/2021, N09/2021, L/l0/2021, L/l 1/2021, L/03/2022 și L/04/2022, care urmează a fi achitată la codul IBAN MD04TRGAAA11411001000000,

III.A încasa la buget majorare de întârziere, calculată în rezultatul controlului conform art. 228 alin (2), (3) din Codul fiscal:

- **274 210** lei, pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător diminuat, care urmează a fi achitată la codul IBAN MD41TRGAAAII121001300000 (anexa nr 1, parte componentă a deciziei);
- **1 014 901** lei, pentru neachitarea în termen la buget a TVA diminuată, care urmează a fi achitată la codii! IBANMD04TRGAAA11411001000000 (anexa nr.2, parte componentă a deciziei).

IV. A aplica pentru încălcările legislației și a încasa la contul IBANMD38TRGAAA14332101000000,

- **288 268** lei (1 441 342 lei x 20%) amendă pentru diminuarea impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele fiscale A/2019, A/2020, A/2021 și A/2022, conform prevederilor art.261 alin. (4) din Codul fiscal;
- **453 706** lei (2 268 531 lei x 20%) amendă pentru diminuarea TVA pentru perioadele fiscale L/03/2020, L/04/2020, L/05/2020, L/06/2020, L/07/2020, L/08/2020, U12/2020, L/07/2021, N09/2021, N10/2021, L/l 1/2021, L/03/2022 și L/04/2022, conform prevederilor art.261 alin,(4) din Codul fiscal;
- **8500** lei (17 cazuri x 500 lei, dar nu mai mult de 10 000 de lei), amendă pentru nerespectarea modului de întocmire a Declarațiilor cu privire la impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător pentru perioadele fiscale A/2019, A/2020, A/2021 si A/2022, a Declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale L/03/2020, L/04/2020, L/05/2020, L/06/2020, L/07/2020, L/08/2020, L/12/2020, L/07/2021, L/09/2021, L/l0/2021, L/l 1/2021, L/03/2022 și L/04/2022, conform prevederilor art.260 alin. (I) din Codul fiscal;
- **47 157** lei, amenda pentru neplata impozitului pe venit în rate pentru perioadele fiscale A/2019, A/2020 șl A/2022, conform prevederilor art. 261 alin. (6) din. Codul fiscal (anexa nr. 3, parte componentă a deciziei).

În cererea depusă, SRL„Continental Invest" a solicitat suspendarea executării Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 776/1500 din 29 aprilie 2024 și actelor subsidiare: a Hotărârii SFS nr. 776/18 din 03.05.2024 cu privire la

asigurarea stingerii obligației fiscale și Hotărârea SFS seria AH nr. 0062250 din 04.06.2024 de executare silită a obligației fiscale, invocând atât suspiciuni de ilegalitate a actului administrative de bază cât și existența pericolului iminent de producere a unor prejudicii ireparabile.

În partea ce ține de suspiciunile serioase și rezonabile referitoare la legalitatea actelor administrative individuale defavorabile Completul judiciar menționează că, prin suspiciuni serioase şi rezonabile se înțeleg acele fapte care nu confirmă propriu-zis ilegalitatea actului, dar oferă instanței de judecată posibilitatea intrinsecă să-și formeze, în urma unei examinări sumare, convingerea că acesta ar fi unul ilegal. Or, ilegalitatea actului administrativ individual, în esență este un aspect de fond care se constată în urma examinării cauzei de contencios administrativ în cadrul dezbaterilor judiciare, iar suspendarea executării actului administrativ individual este o măsură de protecție provizorie și efectivă de protecție a drepturilor subiective ale reclamantului.

Completul de contencios administrativ reține că, este de necontestat faptul că actul administrativ se bucură de prezumţia de legalitate, de prezumția de veridicitate şi prezumţia de autenticitate, de unde decurge principiul că actul administrativ este executoriu din oficiu (*executio ex officio*) şi imediat, el fiind însuşi titlu executoriu, fără a mai fi nevoie de învestirea lui cu formulă executorie, atât timp cât judecătorul nu a intervenit pentru a sista executarea sau pentru a-l anula.

De asemenea, din acreditarea ideilor mai sus expuse se desprinde şi o altă concluzie, respectiv aceea că prezumția de legalitate de care beneficiază actul administrativ este o prezumţie simplă (*iuris tantum*), în timp ce prezumţia de adevăr legal (*res iudicata pro veritate habetur*), ce caracterizează actul jurisdicţional, este o prezumţie absolută irefragabilă (*iuris et de iure*), de unde se deduce faptul că, uneori, actul administrativ are valoare juridică sau forţă normativă inferioară hotărârii judecătoreşti.

Sub acest aspect, remarcabil fiind faptul, că în procesul executării din oficiu a actelor administrative urmează a fi asigurat un anumit echilibru, precum și anumite garanții către particulari, deoarece legea trebuie să furnizeze individului o protecție adecvată împotriva arbitralului. Tocmai de aceia suspendarea executării actului administrativ trebuie considerată ca fiind, în realitate un eficient instrument procesual aflat la îndemâna autorității emitente sau a instanței de judecată pentru a asigura respectarea principiului legalității, fiind echitabil ca atât timp cât autoritatea publică sau judecătorul se află în proces de evaluare, acestea să nu-și producă efectele juridice față de cei vizați, conservându-se starea de fapt.

În acest context, cu referire la argumentul părții reclamante precum că asupra actului administrativ contestat planează suspiciuni serioase şi rezonabile privind ilegalitatea acestuia, instanța de recurs la această etapă este în imposibilitate a le acorda o apreciere suficient de obiectivă, acestea urmând a fi cercetate și apreciate în cadrul judecării fondului urmare a verificării stării de fapt și de drept a situației litigioase.

În partea ce ține de cel de-al doilea temei prevăzut de legislator în vederea suspendării actului administrativ, existența pericolului iminent de producere a unor prejudicii ireparabile prin executarea în continuare a actului administrativ individual defavorabil, instanța de recurs va menționa că, prejudiciu ireparabil presupune existența în cuprinsul actului vizat a unor dispoziții care, prin aducerea la îndeplinire ar produce reclamantului un prejudiciu greu sau imposibil de înlăturat în ipoteza anulării actului.

Astfel, la capitolul dat urmează a fi apreciate ca întemeiate argumentele expuse de SRL„Continental Invest” în cererea sa de suspendare, or, societatea intimată pretinde că executarea actului administrativ, generează prejudicii materiale ireparabile acesteia, ținând cont de faptul că prin Decizia asupra cazului de încălcare fiscală nr. 776/1500 din 29 aprilie 2024, s-a dispus încasarea la buget a obligațiilor fiscale în sumă totală de **5 796 615 lei**.

Totodată, Instanșa de recurs reține că, conform Actului de control întocmit de SFS din 15.03.2024 (în partea constatatoare) rezultă că SRL „Continental Invest” ar fi raportat autorității următoarele venituri impozabile (f.d.10):

- Anul 2019- cca 4,3 mln. lei;
- Anul 2020- cca 6,2 mln. lei;
- Anul 2021- cca 5,08 mln. lei;
- Anul 2022- cca 10,9 mln lei.

Respectiv, din analiza sumară a circumstanțelor cauzei în raport cu argumentele invocate, Completul judiciar conchide că, instanța de fond just a statuat că punerea în executare a Deciziei nr. 776/1500 din 29 aprilie 2024, poate prejudicia grav interesele SRL„Continental Invest”, ori suma plăților la care a fost obligat de cca 5,79 milioane constituie integral profitul pentru anii precedenți (și 50 % din profitul anului 2022).

Astfel, până la verificarea legalității actului administrativ s-ar afecta simțitor activitatea economică a reclamantului, plasând întreprinderea la imposibilitatea onorării obligaților contractuale asumate față de salariați, partenerii comerciali, în condițiile în care, Serviciul Fiscal de Stat a emis Hotărârea nr. 776/18 din 03.05.2024 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale și Hotărârea seria AH nr. 0062250 din 04.06.2024 de executare silită a obligației fiscale.

În aceiași ordine de idei, Completul specializat va reține că, condiția pagubei iminente este îndeplinită, potrivit dispoziției legale care o reglementează, în situația în care este invocat și probat faptul evident că executarea actului administrativ ar produce un prejudiciu greu sau imposibil de înlăturat doar prin anularea actului.

Dispozițiile legale incidente conferă un sens larg noțiunii de pagubă iminentă, avându-se în vedere nu numai prejudiciul material viitor, dar previzibil cu evidență, dar și perturbarea previzibilă gravă a funcționării unei societăți sau a unui serviciu public. Astfel, în cazul cel mai frecvent al persoanelor juridice care nu sunt autorități publice și care nu prestează serviciu public, paguba iminentă este reprezentată de un prejudiciu material viitor, care se va produce cu certitudine. Așadar, criteriile care configurează prejudiciul sunt următoarele: prejudiciul trebuie să fie unul material, prejudiciul trebuie să fie cert că se va produce, chiar dacă este unul viitor și, prin urmare, să fie previzibil.

Condiția pagubei iminente trebuie analizată și prin perspectiva efectelor produse de actele administrativ-fiscale.

Un alt element care poate contribui la configurarea condiției „pagubei iminente" în reprezintă onestitatea comportamentului fiscal al reclamantului, alături de impactul social pe care executarea actului administrativ fiscal îl poate genera pentru reclamant, care deține obligația de a executa decizia autorității fiscale.

La caz, Completul judiciar concluzionează că punerea în executare a deciziei autorității fiscale, până la judecarea fondului acțiunii, ar putea aduce atingere drepturilor reclamantei prevăzute de lege, dar și este de natură să cauzeze o pagubă iminentă întreprinderii reclamante.

În lumina celor expuse, Completul judiciar specializat va reitera și reglementările art.6 alin. (1) al Convenției cu privire la apărarea drepturilor omului și libertăților fundamentale, cît și a Recomandării nr.R (89) 8 privind protecția judiciară provizorie în cauzele administrative, adoptată de Comitetul de Miniștri la 13.09.1989, Rezoluția (77) 31 "Cu privire la protecția individuală față de actele autorităților administrative" adoptată de Comitetul de Miniștri al CE la 28.09.1997- instanța are obligația de a realiza principiul asigurării protecției provizorie eficace a persoanei interesate în cadrul unui proces contra unui act administrativ.

În această ordine de idei, se reține că, criteriile enunțate pentru acordarea protecției provizorii solicitantului, în speță, au fost întrunite, considerent din care prima instanță întemeiat a dispus suspendarea, executării Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 776/1500 din 29 aprilie 2024 și actelor

subsidiare: a Hotărârii SFS nr. 776/18 din 03.05.2024 cu privire la asigurarea stingerii obligației fiscale și Hotărârii SFS seria AH nr. 0062250 din 04.06.2024 de executare silită a obligației fiscale, până la rămânerea definitivă a hotărârii judecătorești. Or, anume pentru celeritate şi prevenţia producerii unor prejudicii iremediabile legiuitorul a oferit posibilitatea instanţei de judecată să suspende actul administrativ până la soluţionarea cererii de chemare în judecată, cu atât mai mult cu cât suspendarea nu prezintă niciun risc sau o altă consecinţă iremediabilă ulterior, ci din contra asigură evitarea producerii şi, respectiv reparării unor prejudicii patrimoniale societății intimate.

Raportând circumstanţele de fapt ale pricinii la prevederile legale enunţate mai sus şi ţinând cont de faptul că încheierea instanţei de fond este una legală şi întemeiată, iar argumentele invocate de către reprezentantul recurentului au fost calificate de Completul judiciar ca fiind lipsite de suport probatoriu, instanța de recurs concluzionează despre faptul că recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat este neîntemeiat - motiv din care acesta urmează a fi respins, menţinând integral încheierea Judecătoriei Chișinău, sediul Centru din 20 iunie 2024.

În conformitate cu prevederile art.243 alin. (1) lit. b), alin. (3) Cod Administrativ, Completul de Contencios Administrativ din cadrul Colegiul Civil, Comercial şi de Contencios Administrativ al Curţii de Apel Chişinău

d e c i d e:

Recursul declarat de Serviciul Fiscal de Stat- **se respinge.**

Se menţine încheierea Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani din 20 iunie 2024.

Decizia este irevocabilă din momentul emiterii.

Preşedintele completului,

Judecătorul Mîra Ghenadie

Judecătorii Dașchevici

Grigore

Bostan Angela