

Prima instanță: judecătoria Rîșcani mun. Chișinău (jud. N. Arabadji)  
Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud. Iu. Cimpoi, N. Simciuc, N. Craiu)

DECIZIE

06 aprilie 2016

mun. Chișinău

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ  
lărgit al Curții Supreme de Justiție

În componența:

Președintele ședinței

Judecători:

Tatiana Vieru

Valentina Clevadi

Tamara Chișca-Doneva

Iurie Bejenaru

Oleg Sternioală

examinând recursul declarat de Societatea cu Răspundere Limitată ”Master Game” împotriva deciziei din 22 octombrie 2015 a Curții de Apel Chișinău, adoptată în cauza civilă la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată ”Master Game” împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ,

c o n s t a t ă :

La data de 20 iunie 2013, SRL „Master Game” s-a adresat în instanță cu cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat solicitând anularea deciziei nr. 216 din 19 aprilie 2013 a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat privind aplicarea în privința SRL ”Master Game” a amenzii în mărime de 50000 lei, pentru neutilizarea MCC și a amenzii în mărime de 10000 lei, pentru neprezentarea la prima cerere a documentelor de proveniență a mărfii.

În motivarea acțiunii, reclamantul a invocat că în baza actului nr.1-622145 din 03 aprilie 2013, întocmit în rezultatul controlului operativ efectuat de către inspectorii Inspectoratului Fiscal Principal de Stat la subdiviziunea SRL „Master Game” din str. Moscovei, 1/1, mun. Chișinău, a fost adoptată decizia nr. 216 din 19 aprilie 2013.

Conform deciziei nr. 216 din 19 aprilie 2013 a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat s-a aplicat în privința SRL ”Master Game”, conform art. 254 alin. (4) Cod fiscal, a unei sancțiuni sub formă de amendă în mărime de 50000 lei pentru comiterea a treia oară a încălcărilor de neutilizare a mașinii de casă și control și conform art. 253 alin.(1) Cod fiscal, a unei sancțiuni sub formă de amendă în mărime de 10000 lei, pentru neprezentarea la prima cerere persoanelor din cadrul organelor cu atribuții de administrare fiscală a documentelor de proveniență a mărfii.

Menționează că, la data de 20 mai 2013 a contestat decizia nr. 216 din 19 aprilie 2013, înregistrând o cerere prealabilă în acest sens la organul emitent, la care nu a primit careva răspunsuri sau o careva decizie emisă la caz.

Susține că, în baza art.240 lit.a) Cod fiscal, procedura de examinare a cazului de încălcare fiscală nu poate fi inițiată, iar procedura inițiată, urmează a fi încheiată dacă se constată că nu a avut loc nici o încălcare fiscală.

Consideră că la examinarea chestiunii privind încălcarea obligațiilor fiscale de către contribuabil și la adoptarea deciziei pe marginea acestei chestiuni, organul fiscal nu a ținut cont de prevederile legislative nominalizate, care urmează a fi respectate în scopul pronunțării unei soluții legale și întemeiate, avînd în vedere circumstanțele cauzei și normele de drept aplicabile.

Invocă că, decizia contestată a fost emisă contrar prevederilor art. 216 alin.(6) Cod fiscal, care prevede că actul de control fiscal este un document întocmit de funcționarul fiscal sau altă persoană cu funcție de răspundere a organului care exercită controlul, în care se consemnează rezultatele controlului fiscal, în act se va descrie obiectiv, clar și exact încălcarea legislației fiscale și/sau a modului de evidență a obiectelor impunerii, cu referire la documentele de evidență respective și la alte materiale, indicîndu-se actele normative încălcate, urmînd să fie reflectată fiecare perioadă fiscală în parte, specificîndu-se încălcările fiscale depistate în ea, ori, faptele reflectate în actul nr. 1-622145 din 03 aprilie 2013, în opinia sa, sunt denaturate.

Referitor la încălcarea prevederilor art. 8 alin.(2) lit.f) Cod fiscal, adică neprezentare la cerere a documentelor de proveniență a mărfii, afirmă că la momentul efectuării controlului de către organul fiscal, documentele de proveniență pentru marfa - apă „Bucovina” și „Mirinda”, cu celelalte acte permissive, se aflau în subdiviziunea SRL ”Master Game”, amplasată pe str. Moscovei, 1/1, mun. Chișinău. În opinia sa, corectitudinea circumstanțelor expuse de către inspectori urmează a fi pusă la îndoială.

Declară că, în ceea ce privește încălcarea prevederilor art. 8 alin.(2) lit.c) Cod fiscal, adică neaplicarea sistemelor de înregistrare a operațiunilor cu numerar, operatorul-casier în strictă conformitate cu prevederile legale a eliberat bonul fiscal cu valoare de 70 lei, care reprezintă suma reală, existentă în acel moment și respectiv este imposibil de a pretinde faptul că bonul de casă nu a fost eliberat sau a fost eliberat pentru o sumă ce nu corespunde sumei reale.

Opinează că, organul fiscal eronat a interpretat circumstanțele cauzei, nu a analizat corect cazul, nu a prezentat probe veridice, făcînd concluzii eronate, ori, nu este stabilit însuși faptul comiterii încălcărilor fiscale de SRL ”Master Game”, ceea ce, în opinia sa, servește temei pentru încetarea procedurii privind aplicarea sancțiunii, din care motive solicită anularea deciziei Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 216 din 19 aprilie 2013.

Prin hotărîrea din 31 martie 2015 a judecătorei Rîșcnai mun. Chișinău s-a admis cererea de chemare în judecată depusă de SRL ”Master Game” și s-a anulat decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 216 din 19 aprilie 2013 emisă în cazul de încălcare a legislației fiscale de către SRL „Master Game”.

Prin decizia din 22 octombrie 2015 a Curții de Apel Chișinău s-a admis apelul depus de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat și s-a casat hotărîrea din 31 martie 2015 a judecătorei Rîșcani, mun. Chișinău, fiind adoptată o nouă hotărîre prin care s-a respins cererea de chemare în judecată depusă de SRL ”Master Game” împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cu privire la contestarea actului

administrativ.

La data de 06 ianuarie 2016 (conform Sigiliului Oficiului Poștal aplicat pe plic-f.d.131), SRL "Master Game" a declarat recurs împotriva deciziei din 22 octombrie 2015 a Curții de Apel Chișinău, solicitând casarea acesteia cu menținerea hotărârii din 31 martie 2015 a judecătorei Rîșcani, mun. Chișinău.

În motivarea recursului s-a invocat că instanța de apel a examinat pripit pricina, eronat a cercetat materialul probator și greșit a raportat circumstanțele de fapt ale cauzei la normele de drept aplicabile speței.

Consideră că, rezultând din natura litigiului, care este una de drept fiscal, instanțele inferioare urmau să verifice pe de o parte respectarea drepturilor contribuabilului la efectuarea controlului, iar pe de altă parte încadrarea strictă a acțiunilor pârâtului în limitele prevederilor Codului Fiscal, Regulamentului cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control pentru efectuarea decontărilor în numerar, aprobat prin Hotărârea Guvernului, nr.474 din 28 aprilie 1998, Legii cu privire la comerțul interior, nr.231 din 23 septembrie 2010 -acte normative aplicabile speței date, în opinia sa.

Susține că, în contextul prevederilor art. 11 alin.(1) Cod fiscal, toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale, se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

Afirmă că, instanța de apel eronat a interpretat prevederile legale și greșit a raportat circumstanțele cauzei la normele legale, contrar prevederilor art. 238 alin.(1) și art. 239 Cod fiscal. Conform dispozițiilor normelor date, sancțiunea fiscală se aplică în limitele stabilite de articolul respectiv din prezentul cod, în strictă conformitate cu legislația fiscală și scopul procedurii de examinare a cazului de încălcare fiscală constă în clarificarea promptă, multilaterală, exhaustivă și obiectivă a circumstanțelor, stabilirea cauzelor și condițiilor care au contribuit la comiterea încălcării fiscale, prevenirea încălcărilor, educarea în spiritul respectării legilor și consolidarea legalității.

Declară că, în contextul prevederilor art. art.216 alin.(6), 231 alin.(2), 129 pct.(12) Cod fiscal, consideră că decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr.216 din 19 aprilie 2013 nu întrunește exigențele prevăzute de art.248 Cod fiscal - nu conține descrierea încălcării fiscale cu indicarea articolelor, alineatelor, punctelor din actele normative care au fost încălcate, conform art.248 lit.f) Cod fiscal, circumstanță neglijată nejustificat de către instanța de apel.

Referitor la încălcarea prevederilor art.8 alin.(2) lit.c) Cod fiscal imputate, menționează că în baza pct. 1 al Normelor metodologice privind efectuarea decontărilor bănești în numerar din domeniul jocurilor de noroc cu utilizarea mașinilor de casă și control, aprobate prin Decizia nr. 17-6/3-22/02-2008 din 29 mai 2008 a Comisiei interdepartamentale pentru mașinile de casă și control, contribuabilul, organizator al jocurilor de noroc, în schimbul dreptului de a participa la joc, percepe direct de la jucători o sumă de bani numită miză. Pentru participarea la desfășurarea jocului de noroc sînt utilizate fise, blanchete, jetoane, cartele, impulsuri (puncte) la mașini electronice și alte echivalente ale mijloacelor bănești. Cumpărarea de echivalente ale mijloacelor bănești, achitate în numerar cu utilizarea MCC, pentru participarea la desfășurarea jocurilor de noroc este o depunere de mize. La momentul depunerii mizelor începe derularea jocului de noroc, avînd ca participanți - organizatorul și jucătorul.La momentul schimbului echivalentelor

mijloacelor bănești pe bani în ghișeu, adică la eliberarea câștigurilor în numerar cu utilizarea MCC, jocul finalizează. Suma de bani calculată în rezultatul schimbului echivalentelor de mijloace bănești reprezintă câștigul brut a jucătorului, calculată conform formulelor (1)-(3) din capitolul I.

Invocă că, rezultând din prevederile normative enunțate, premergător solicitării de eliberare a câștigului (de a face schimbul impulsurilor în mijloace bănești), inspectorul fiscal urma să procure impulsuri, pentru a avea dreptul de a participa la joc, fapt care urma în mod obligatoriu de a fi indicat în actul de control, pentru ca acesta să corespundă exigenței de obiectivitate, claritate și exactitate impusă de art.216 alin.(6) Codului fiscal, or, dovada corectitudinii și corespunderii sumei real achitate cu cea indicată în conținutului bonului de casă la eliberarea câștigului poate fi apreciată numai cunoscând miza inițială din care potrivit legislației nu se percepe impozit, deoarece câștigul net este impozitat.

Consideră pripită decizia instanței de apel privind demonstrarea încălcării fiscale și se bazează pe acte ilegale, în opinia sa, în condițiile când instanța de apel avea obligația de a examina complet și multiaspectual probele din dosar și mai cu seamă respectarea de către organul fiscal a condițiilor de conținut ale actului de control fiscal, deoarece actul de control nr. 1-622145 din 03 aprilie 2013 și decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr.216 din 19 aprilie 2013 nu corespund prevederilor legale de obiectivitate, claritate și legalitate.

Relevă că normele metodologice privind efectuarea decontărilor bănești în numerar, din domeniul jocurilor de noroc cu utilizarea mașinilor de casă și control, stipulează că la operațiunea de schimb al banilor pe echivalent (miza), adică la momentul când participantul obține dreptul de a începe jocul, se emite la MCC și se înmânează jucătorului bonul de casa, ce confirmă plata mizelor, iar la finalizarea jocului, când jucătorul decide să schimbe mizele pe mijloace bănești, adică la operațiunea de schimb al echivalentului pe bani, se emit la MCC și se înmânează jucătorului, odată cu numerarul, bonuri de casă.

Opinează că dacă bonul de casă ar fi fost eliberat pentru o sumă ce nu corespunde sumei reale, nu ar fi coincis suma încasată conform raportului din MCC la momentul efectuării controlului cât și soldul mijloacelor bănești în casierie, care este de 2186 lei.

Susține că, este eronată și pripită concluzia instanței de apel privind încălcarea 8 alin. (2) lit. f) Cod fiscal, deoarece la momentul efectuării controlului documentele de proveniență a mărfii-apă „Bucovina” și „Mirinda”, se aflau în cadrul subdiviziunii SRL „Master Game” de pe str.Moscovei, 1/1, mun.Chișinău și au fost prezentate la prima cerere inspectorilor fiscali. Astfel corectitudinea circumstanțelor expuse de către inspectorii și anume că cantitatea mărfii *de facto* aflate în frigider era mai mare decât cea indicată în facturi, este una declarativă nefiind probată.

Remarcă că, instanța de apel nu a luat în considerare că pîrîtul nu a probat afirmația dată, or, la momentul efectuării controlului inspectorii fiscali nici nu au cerut efectuarea inventarierii pentru a constata diferența de facto dintre cantitatea mărfii aflate în frigider și cea indicată în factură.

Afirmă că, abordarea instanței de apel este greșită în esență, or, acceptînd o asemenea apreciere înseamnă a favoriza abuzuri din partea organului fiscal și violarea principiului legalității și securității raportului juridic, or, fiecare inspector

fiscal poate formal pretinde, constata existența unor abateri și încălcări fără ca să demonstreze acest lucru, beneficiind de o pseudoprezumție a veridicității propriei constatări, fapt inadmisibil în drept.

Indică că, este subiectivă, unilaterală și contrară art. 130 alin.(1) Cod de procedură civilă, aprecierea instanței de apel în raport cu explicațiile operatoarei Elena Brăilean, or, acestea urmau a fi examinate și analizate în ansamblul și interconexiunea lor cu alte probe din dosar, iar în cazul în care acestea ar fi fost veridice, în opinia sa, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat urma să o sancționeze contravențional pe Elena Brăilean, circumstanță ce în opinia sa, denotă netemeinicia concluziei instanței de apel și în consecință, aplicarea eronată a legii.

Conform art. 434 Cod de procedură civilă, recursul împotriva deciziei se depune în termen de 2 luni de la data comunicării deciziei integrale.

Decizia Curtii de Apel Chișinău a fost adoptată la 22 octombrie 2015, iar SRL „Master Game” a declarat recurs la data de 06 ianuarie 2016 (conform Sigiliului Oficiului Poștal aplicat pe plic-f.d.131).

Materialele pricinii atestă că decizia contestată a fost expediată părților la data de 09 noiembrie 2015, conform scrisorii de însoțire (f.d.123), însă date despre recepționarea acesteia lipsesc.

Astfel, Colegiul consideră că recursul declarat de SRL „Master Game” la data de 06 ianuarie 2016 este în termen.

În conformitate cu art. 441 Cod de procedură civilă, în cazul în care recursul este considerat admisibil, un complet din 5 judecători examinează fondul recursului.

Prin încheierea din 10 martie 2016 a Curții Supreme de Justiție completul din 3 judecători a considerat recursul admisibil și a decis examinarea acestuia în fond de un complet din 5 judecători.

În conformitate cu art. 442 alin. (1) Cod de procedură civilă, judecând recursul declarat împotriva deciziei date în apel, instanța verifică, în limitele invocate în recurs și în baza referinței depuse de către intimat, legalitatea hotărârii atacate, fără a administra noi dovezi.

În conformitate cu art. 444 Cod de procedură civilă, recursul se examinează fără înștiințarea participanților la proces.

Verificând legalitatea actului de dispoziție contestat, prin prisma argumentelor invocate și a materialelor din dosar, coroborat cu normele de drept material și procedural aplicabile la soluționarea speței date, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție va respinge recursul declarat de SRL „Master Game” și va menține decizia instanței de apel, din următoarele considerente.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. a) Cod de procedură civilă, instanța, după ce judecă recursul, este în drept să respingă recursul și să mențină decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe, precum și încheierile atacate cu recurs.

Conform art. 1 alin. (2) al Legii contenciosului administrativ, nr. 793 din 10 februarie 2000, orice persoană care se consideră vătămată într-un drept al său recunoscut de lege, de către o autoritate publică printr-un act administrativ sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri, se poate adresa instanței de contencios administrativ pentru a obține anularea actului, recunoașterea dreptului pretins și repararea pagubei ce i-a fost pricinuită.

Rezultând din prevederile legale enunțate supra, precum și din dispozițiile art. 2 și art.3 ale Legii contenciosului administrativ, nr. 793 din 10 februarie 2000, obiect al acțiunii în contenciosul administrativ îl constituie actul administrativ cu caracter normativ sau individual; contractul administrativ; nesoluționarea în termenul legal al unei cereri referitoare la un drept recunoscut de lege.

Noțiunea de „act administrativ” este reglementată atât în art. 2 al Legii contenciosului administrativ, cât și în Rezoluția (77) 31 cu privire la protecția individului față de actele autorităților administrative, adoptată de Comitetul de Miniștri al Consiliului Europei la 28 septembrie 1997. Conform acestor reglementări, 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 a afecta direct drepturile, libertățile sau interesele persoanelor fizice sau juridice și care nu este un act îndeplinit în cadrul exercitării unei funcții judiciare.

Conform art. 14 al Legii contenciosului administrativ, nr. 793 din 10 februarie 2000, persoana care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, printr-un act administrativ va solicita, printr-o cerere prealabilă, autorității publice emitente, în termen de 30 de zile de la data comunicării actului, revocarea, în tot sau în parte, a acestuia, în cazul în care legea nu dispune altfel. În cazul în care organul emitent are un organ ierarhic superior, cererea prealabilă poate fi adresată, la alegerea petiționarului, fie organului emitent, fie organului ierarhic superior dacă legislația nu prevede altfel. Termenul de 30 de zile specificat la alin.(1) nu se extinde asupra actului administrativ cu caracter normativ.

Conform art. 15 al Legii contenciosului administrativ, nr. 793 din 10 februarie 2000, cererea prealabilă se examinează de către organul emitent sau ierarhic superior în termen de 30 de zile de la data înregistrării ei, decizia urmînd a fi comunicată de îndată petiționarului dacă legislația nu prevede altfel.

Conform art. 16 alin. (1) al Legii contenciosului administrativ, nr. 793 din 10 februarie 2000, persoana care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, printr-un act administrativ și nu este mulțumită de răspunsul primit la cererea prealabilă sau nu a primit nici un răspuns în termenul prevăzut de lege, este în drept să sesizeze instanța de contencios administrativ competentă pentru anularea, în tot sau în parte, a actului respectiv și repararea pagubei cauzate.

Conform art. 8 alin.(2) lit.c) Cod fiscal, contribuabilul este obligat să țină evidența contabilă conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte organului fiscal și serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență contabilă în conformitate cu cerințele legislației, să efectueze încasările bănești în numerar prin intermediul dispozitivelor și sistemelor pentru înregistrarea operațiunilor cu numerar, respectînd reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor bănești în numerar fără aplicarea mașinilor de casă și de control.

Conform art. 8 alin.(2) lit.f) Cod fiscal, în caz de control al respectării legislației fiscale, să prezinte, la prima cerere, persoanelor cu funcții de răspundere ale

organelor cu atribuții de administrare fiscală documentele de evidență, dările de seamă fiscale și alte documente și informații privind desfășurarea activității de întreprinzător, calcularea și achitarea la buget a impozitelor și taxelor și acordarea facilităților, să permită accesul, în cazul ținerii evidenței computerizate, la sistemul electronic de evidență contabilă;

Conform art. 129 alin. (12) Cod fiscal, încălcarea fiscală reprezintă acțiunea sau inacțiunea, exprimată prin neîndeplinire sau îndeplinire neadecvată a prevederilor legislației fiscale, prin încălcarea drepturilor și intereselor legitime ale participanților la raporturile fiscale, pentru care este prevăzută răspundere în conformitate cu prezentul cod.

Conform art. 216 alin. (1), (2) Cod civil, controlul fiscal la fața locului are drept scop verificarea respectării legislației fiscale de contribuabil sau de o altă persoană supusă controlului, care se efectuează la locurile aflării acestora de către funcționarii fiscali sau de persoane cu funcție de răspundere ale altor organe cu atribuții de administrare fiscală. În cazul în care contribuabilul sau o altă persoană supusă controlului nu dispune de sediu sau de oficiu ori sediul lui se află la domiciliu, în alte cazuri când nu există condiții adecvate de lucru, controlul fiscal menționat se efectuează la oficiul organului care exercită controlul fiscal, cu respectarea tuturor prevederilor art. 145 alin. (2)-(6), inclusiv cu întocmirea obligatorie a unui act de ridicare de la contribuabil a documentelor necesare. Controlul fiscal la fața 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 și financiare, pentru a se constata autenticitatea acestora, se determină, de sine stătător, de către funcționarul fiscal sau altă persoană cu funcție de răspundere care efectuează controlul.

Conform art. 239 Cod fiscal, scopul procedurii de examinare a cazului de încălcare fiscală constă în: clarificarea promptă, multilaterală, exhaustivă și obiectivă a circumstanțelor în care s-a produs, soluționarea lui în strictă conformitate cu legislația, asigurarea îndeplinirii deciziei, precum și stabilirea cauzelor și condițiilor care au contribuit la comiterea încălcării fiscale, prevenirea încălcărilor, educarea în spiritul respectării legilor și consolidarea legalității.

Conform art. 248 Cod fiscal, după examinarea cazului de încălcare fiscală, organul fiscal emite o decizie, care trebuie să conțină: a) denumirea organului în al cărui nume se pronunță decizia; b) funcția, numele și prenumele persoanei care a emis decizia; c) data și locul examinării cazului; d) remarcă despre participarea persoanelor care au săvârșit încălcarea fiscală (reprezentanților lor); e) denumirea (numele, prenumele), sediul (domiciliul), codul fiscal al persoanei care a săvârșit încălcarea fiscală; f) descrierea încălcării fiscale cu indicarea articolelor, alineatelor, punctelor din actele normative care au fost încălcate; g) indicarea articolului, alineatului, punctului din actul normativ care prevede sancțiunea fiscală; h) decizia asupra cazului; i) termenul și modul de contestare a deciziei; j) alte date referitoare la caz; k) semnătura persoanei care a emis decizia.

Art. 253 alin. (1) Cod fiscal prevede sancționarea pentru împiedicarea controlului fiscal prin neasigurarea accesului în încăperile de producție, în depozite, în locurile de păstrare a bunurilor, în spațiile comerciale și în spațiile cu o altă

destinație, prin neprezentarea de explicații, date, informații și documente, necesare organului fiscal, asupra problemelor care apar în timpul controlului, prin alte acțiuni sau inacțiune.

Art. 254 alin.(2) Cod fiscal prevede sancționarea pentru efectuarea încasărilor bănești în numerar fără utilizarea mașinii de casă și de control existente.

Art. 254 alin.(4) Cod fiscal prevede sancționarea pentru neasigurarea bilanțului numerarului în mașina de casă și de control care constă în formarea excedentului de numerar nejustificat documentar.

Conform art. 24 alin.(3) al Legii contenciosului administrativ, nr. 793 din 10 februarie 2000, la examinarea în instanța de contencios administrativ a cererii în anulare, sarcina probațiunii este pusă pe seama pârâtului, iar în materie de despăgubire, sarcina probațiunii revine ambelor părți.

În conformitate cu art. 130 alin. (1)-(3) Codul de procedură civilă, instanța judecătorească apreciază probele după intima ei convingere, bazată pe cercetarea multiaspectuală, completă, nepărtinitoare și nemijlocită a tuturor probelor din dosar în ansamblul și interconexiunea lor, călăuzindu-se de lege. Nici un fel de probe nu au pentru instanța judecătorească o forță probantă prestabilită fără aprecierea lor. Fiecare probă se apreciază de instanță privitor la relevanța, admisibilitatea, veridicitatea ei, iar toate probele în ansamblu, privitor la legătura lor reciprocă și suficiența pentru soluționarea pricinii.

Din materialele pricinii rezultă că în baza actului nr. 1-622145 din 03 aprilie 2013, în temeiul deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 87 din 02 aprilie 2013 (f.d.37), inspectorii Inspectoratului Fiscal Principal de Stat au efectuat un control în sala cu aparate de joc cu noroc, amplasată în mun.Chișinău, bd. Moscovei, nr.1/1, ce aparține SRL „Master Game” (f.d.4).

Conform actului menționat s-a stabilit că: au fost încălcate obligațiunile contribuabilului prevăzute de art. 8 alin.(2) lit.c) Cod fiscal, prin eliberarea bonului fiscal cu o valoare mai mică decât cea achitată, fapt ce contravine prevederilor Hotărârii Guvernului al RM nr. 474 din 28 aprilie 1998; au fost încălcate obligațiunile contribuabilului prevăzute de art. 8 alin.(2) lit.f) Cod fiscal, prin neprezentarea la prima cerere persoanelor cu funcție de răspundere a organului fiscal a documentelor de proveniență a mărfurilor supuse comercializării (f.d.4).

Prin decizia nr. 216 din 19 aprilie 2013 a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat s-a aplicat în privința SRL „Master Game”, conform art. 254 alin. (4) Cod fiscal, a unei sancțiuni sub formă de amendă în mărime de 50000 lei, pentru comiterea a treia oară și mai mult a încălcărilor specificate la art. 254 alin.(2) Cod fiscal privind desfășurarea unei activități fără utilizarea mașinii de casă și de control existente și conform art. 253 alin.(1) Cod fiscal, a unei sancțiuni sub formă de amendă în mărime de 10000 lei, pentru neprezentarea la prima cerere persoanelor cu funcții de răspundere a organului fiscal documentelor și informației privind desfășurarea activității de întreprinzător (f.d.5).

La data de 20 mai 2013, SRL „Master Game”, în temeiul art. 14 al Legii contenciosului administrativ, nr. 793 din 10 februarie 2000, a expediat Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cererea prealabilă, prin care și-a exprimat dezacordul cu decizia emisă (f.d.6) și recepționată la data de 22 mai 2013, conform avizului de recepție (f.d.7).

Astfel, în contextul lipsei unui răspuns la cererea prealabilă înregistrată, SRL „Master Game” s-a adresat în instanța de contencios administrativ, conform art. art.16-17 al Legii contenciosului administrativ, nr. 793 din 10 februarie 2000.

În consecință, Colegiul constată că instanța de apel corect a concluzionat asupra legalității deciziei nr. 216 din 19 aprilie 2013 a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat privind sancționarea SRL „Master Game” în baza art. 254 alin. (4) Cod fiscal și art. 253 alin.(1) Cod fiscal, dispunând respingerea acțiunii, pe când prima instanța eronat a interpretat normele de drept material aplicabile speței date în raport cu circumstanțele de fapt, conchizînd ca fiind ilegală decizia privind sancționarea SRL „Master Game”.

În speță, Colegiul reiterează ca urmare a controlului fiscal prin metoda verificării operative, a fost emisă decizia nr. 216 din 19 aprilie 2013 a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat s-a aplicat în privința SRL „Master Game”, conform art. 254 alin. (4) Cod fiscal, a unei sancțiuni sub formă de amendă în mărime de 50000 lei, pentru comiterea a treia oară și mai mult a încălcărilor specificate la art. 254 alin.(2) Cod fiscal privind desfășurarea unei activități fără utilizarea mașinii de casă și de control existente și conform art. 253 alin.(1) Cod fiscal, a unei sancțiuni sub formă de amendă în mărime de 10000 lei, pentru neprezentarea la prima cerere persoanelor cu funcții de răspundere a organului fiscal documentelor și informației privind desfășurarea activității de întreprinzător

Conform art. 222 Cod fiscal, verificarea operativă se aplică în cazul controlului fiscal la fața locului, observîndu-se procesele economice și financiare, actele și operațiunile aferente, pentru a constata autenticitatea lor, pentru a depista și a preveni încălcarea legislației fiscale. Verificarea operativă se face inopinat, prin verificare faptică și/sau documentară. Dacă se constată vreo încălcare a legislației fiscale, iar verificarea circumstanțelor necesită mai mult timp, materialele se transmit subdiviziunilor respective ale organului cu atribuții de control fiscal pentru efectuarea unui control fiscal prin alte metode tehnice.

Colegiul precizează că la efectuarea controlului de către inspectorii fiscali în sala cu aparate de joc amplasată pe bd. Moscovei, nr. 1/1, mun.Chișinău, ce aparține SRL „Master Game”, în prezența operatorului Elena Brăilean, s-a stabilit că inspectorilor fiscali le-a fost eliberat un bon fiscal în valoare de 70 lei, adică un bon fiscal cu valoare mai mică decît cea reală restituită contribuabilului în calitate de miză, miza fiind de 75 lei, fapt corect constat și de instanța de apel.

În acest sens, Colegiul reține că în baza pct. 10 lit. b) al Regulamentului cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control pentru efectuarea decontărilor în numerar, aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr. 474 din 28 aprilie 1998, se consideră că operațiunea economică nu este înregistrată în MCC, deci decontările bănești în numerar se efectuează fără aplicarea MCC (se desfășoară activitate fără utilizarea MCC), cînd se emite bonul de casă de o valoare ce nu corespunde sumei real achitate.

Conform pct 4.3 al Normelor metodologice privind efectuarea decontărilor bănești în numerar din domeniul jocurilor de noroc cu utilizarea mașinilor de casă și control, aprobate prin decizia Comisiei interdepartamentale pentru mașinile de casă și control nr. 01-05/2008 din 24 ianuarie 2008, în redacția deciziei Comisiei nr. 17-6/3-22/02-2008 din 29 mai 2008, la finalizarea jocului cînd

jucătorul decide să schimbe mizele pe mijloace bănești, adică la operațiunea de schimb al echivalentului pe bani, se emit la MCC și se înmânează jucătorului, odată cu numerarul, după caz, un bon de casă de tip A, sau două bonuri de casă de tip D și de tip B, sau trei bonuri de casă de tip D de tip B și de tip A.

Conform pct. pct. 4.3.1, 4.3.2 al Normelor metodologice privind efectuarea decontărilor bănești în numerar din domeniul jocurilor de noroc cu utilizarea mașinilor de casă și control, bonul de casă de tip A are în conținut ca elemente obligatorii: – denumirea „returnare-mize”, valoarea totală a echivalentului, simbolul de nivel A [rîndul marcat cu semnul „=” indică suma totală a mizelor returnate, iar rîndul „NUMERAR” – suma numerarului înmînat de casier jucătorului]. Pentru ca raportul casierului (persoana gestionară) să reflecte starea de facto a sumei totale a soldului numerarului din sertar este necesar ca, imediat după emiterea bonului de casă de tip A, să fie efectuată operațiunea nefiscală de eliberare a numerarului, adică să fie emis un bon de serviciu (de ieșire) de suma returnată și care se va păstra la casier.

Concomitent, Colegiul menționează că conform aceluiași norme, bonul de casă de tip D se eliberează în caz de câștig, iar bonul de tip B indică valoarea impozitului reținut.

Întru confirmarea constatărilor inspectorilor fiscali, vin și explicațiile operatorului Elena Brăilean prezentă la efectuarea controlului fiscal, care a confirmat că suma mizei de 75 lei nu corespundea cu suma reflectată în bonul fiscal de 70 lei și în consecință, a restituit din banii proprii 5 lei(f.d.18-19).

La caz, Colegiul consideră justă constatarea instanței de apel privind încălcarea legislației fiscale de către SRL „Master Game” în ceea ce privește eliberarea bonului fiscal cu o valoare mai mică decît cea achitată, care în consecință a dus la sancționarea SRL „Master Game” în baza art. 254 alin.(2) Cod fiscal.

Colegiul consideră irelevant argumentul recurentului precum și concluzia primei instanțe referitor la faptul că decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nu întrunește exigențele art. 248 lit.f) Cod fiscal, deoarece decizia nr. 216 din 19 aprilie 2013 a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat profilează încălcarea fiscală admisă cu indicarea concretă a actelor normative încălcate.

Colegiul consideră nefondat agumentul recurentului precum că motivarea din decizie nu este decît o transcriere a normelor legale, fapt invocat eronat și de prima instanță, în condițiile cînd se indică expres că valoarea bonului eliberat este mai mică decît cea reală, specificîndu-se că la eliberarea mizei în sumă de 75 lei s-a eliberat un bon fiscal în sumă de 70 lei (f.d.5).

Conform pct.1 al Regulamentul cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control pentru efectuarea decontărilor în numerar, aprobat prin Hotărîrea Guvernului al RM, nr.474 din 28 aprilie 1998, sumă de mijloace bănești excedent/deficit reprezintă diferența pozitivă (+)/negativă (-) dintre suma efectivă de mijloace bănești din caseta (sertarul) pentru bani a MCC sau, în același sens, din locul special destinat pentru primirea și păstrarea temporară a mijloacelor bănești provenite din operațiunile economice curente (încasări curente și vărsăminte de serviciu de numerar) și suma curentă de mijloace bănești înregistrată în MCC.

Prin urmare, la restituirea mizei din bani nereflectați în MCC nu putea fi stabilit în cadrul controlului careva excedent de mijloace bănești, iar neconstatarea

excedentului în condițiile pct. 10 lit.e) al Regulamentului cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control pentru efectuarea decontărilor în numerar, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 474 din 28 aprilie 1998, nu exclude sancționarea contribuabilor în cazul neînregistrării operațiunii economice în MCC, conform pct. 10 lit.a)-d) al Regulamentului menționat.

Astfel, Colegiul consideră lipsit de suport juridic argumentul recurentului la acest capitol.

În atare circumstanțe, Colegiul apreciază ca fiind corectă concluzia instanței de apel privind legalitatea deciziei nr. 216 din 19 aprilie 2013 a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat în partea sancționării fiscale a SRL „Master Game”, conform art.254 alin.(4) Cod fiscal.

Colegiul apreciază ca fiind corectă concluzia instanței de apel precum că SRL „Master Game” a admis încălcarea fiscală prevăzută în art. 8 alin.(2) lit.f) Cod fiscal, adică neprezentarea la cerere a documentelor de proveniență a mărfii, ce ca consecință a dus la sancționarea SRL „Master Game” conform art. 253 alin.(1) Cod fiscal.

În acest sens, Colegiul reliefa că în urma controlului efectuat de inspectorii fiscali privind proveniența mărfii și anume pentru apa „Bucovina” și „Mirinda”, s-a stabilit că cantitatea mărfii expuse în frigider era mai mare decât cea reflectată în facturile fiscale.

Colegiul consideră irelevant argumentul recurentului precum că inspectorii fiscali nu au solicitat o inventariere în scopul determinării cantității mărfii, deoarece SRL „Master Game” era obligată prin lege la solicitarea inspectorilor fiscali de a prezenta actele de proveniență a mărfii, ceea ce la caz nu s-a efectuat.

Concomitent, Colegiul precizează că facturile fiscale nr. BV nr. 4212984 din 10 ianuarie 2013 și nr. 2686794 din 16 ianuarie 2013 relevă că cantitatea de apă expusă spre comercializare este mai mare decât cea reflectată în facturile menționate.

În această ordine de idei, Colegiul reține și constatarea instanței de apel, rezultând din explicațiile operatorului Elena Brăilean, angajat al SRL „Master Game”, precum că o parte din facturile pentru marfa expusă spre comercializare se află în contabilitatea SRL „Master Game” (f.d.18-19), ceea ce suplimentar atestă că o parte din marfa expusă spre comercializare nu era însoțită de actele de proveniență a acesteia

În acest context, Colegiul reiterează și prevederile art. 18 alin. (2) al Legii cu privire la comerțul interior nr. 231 din 23 septembrie 2010, conform cărora se interzice plasarea pe piață a produselor în lipsa actelor de însoțire referitoare la calitatea, cantitatea și securitatea lor, emise conform reglementărilor tehnice, sanitare și contabile în vigoare.

Conform art. 21 alin.(1) al Legii cu privire la comerțul interior nr. 231 din 23 septembrie 2010, la locul de vânzare a produselor/prestare a serviciilor, comerciantul trebuie să dețină documentele care atestă conformitatea acestora cu regulamentele tehnice în vigoare. În cazul în care documentele respective sînt păstrate în alt loc, în incinta unității comerciale trebuie să se păstreze copiile acestora, autentificate cu ștampila comerciantului.

Astfel, este lipsit de suport juridic argumentul recurentului precum că concluziile instanței de apel la acest capitol ar fi greșite și actul de control nu ar

conține o specificare expresă, în condițiile când rezultând din prevederile art. 23 alin.(7) al Legii cu privire la comerțul interior nr. 231 din 23 septembrie 2010, comerciantul este obligat să pună la dispoziția organului de control toate materialele necesare efectuării controlului și să asigure accesul liber la obiectivele supuse controlului.

Raportînd normele enunțate la circumstanțele cauzei, Colegiul reține că instanța de apel corect a apreciat legalitatea deciziei nr. 216 din 19 aprilie 2013 a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat privind încălcarea prevederilor art. 8 alin.(2) lit.f) Cod fiscal, ceea ce în consecință a dus la sancționarea SRL „Master Game” în baza art. 253 alin.(1) Cod fiscal.

Colegiul consideră eronat argumentul recurentului precum că în lipsa unei inventarieri nu putea fi constată încălcarea fiscală imputată, deoarece SRL „Master Game” a fost sancționată pentru neprezentarea la cerere a documentelor de proveniență a mărfii, dar nicidecum pentru marfa expusă spre comercializare.

Prin urmare, în lipsa actelor confirmatorii, la caz, facturile fiscale, la solicitarea inspectorilor fiscali, s-a soldat cu constatarea încălcării fiscale.

În ceea ce privește argumentul recurentului cu privire la prezentarea actelor de proveniență la prima cerere a inspectorilor fiscali, Colegiul îl consideră lipsit de suport probant, deoarece însăși prezentarea actelor solicitate nu ar fi dus la întocmirea actului de control la acest capitol.

Mai mult, prezentarea ulterioară a documentelor solicitate, nu exclude sancționarea agentului economic în baza art. 253 alin.(1) Cod fiscal, deoarece se consideră o împiedicare a controlului fiscal manifestată prin neprezentarea de explicații, date, informații și documente, necesare organului fiscal, asupra problemelor ce apar în timpul controlului.

În speță, Colegiul remarcă că însăși angajatul SRL „Master Game”- Elena Brăilean a confirmat că o parte din facturi se află în contabilitatea societății, pe când în condițiile normelor precitate *supra*, unitatea comercială trebuie să se păstreze, cel puțin, copiile acestora, autentificate cu ștampila comerciantului, ceea ce la caz, la efectuarea controlului, nu s-a constatat.

Astfel, rezultând din prevederile art. 130 alin.(3), (4) Cod de procedură civilă, fiecare probă se apreciază de instanță privitor la relevanța, admisibilitatea, veridicitatea ei, iar toate probele în ansamblu, privitor la legătura lor reciprocă și suficiența pentru soluționarea pricinii. Ca rezultat al aprecierii probelor, instanța judecătorească este obligată să reflecte în hotărîre motivele concluziilor sale privind admiterea unor probe și respingerea altor probe, precum și argumentarea preferinței unor probe față de altele.

În consecință, Colegiul precizează că instanța de apel corect a concluzionat asupra legalității deciziei contestate rezultând din probele administrate la speță în raport cu circumstanțele pricinii și normele de drept material aplicabile speței date.

De asemenea, Colegiul reține că în cadrul judecării pricinii, instanța de apel a creat participanților la proces, condiții obiective și echitabile, pentru exercitarea drepturilor și obligațiilor procedurale, fapt ce se încadrează în asigurarea părților dreptului la un proces echitabil, garantat și asigurat prin art.6 al Convenției Europene pentru apărarea a Drepturilor Omului.

În circumstanțele de fapt și de drept menționate și având în vedere faptul că prima instanță a interpretat eronat normele de drept material în raport cu circumstanțele pricinii, iar decizia instanței de apel este legală și întemeiată, adoptată cu respectarea normelor de drept material și procedural, cu verificarea și aprecierea probelor administrate în conformitate cu art. 130 Codul de procedură civilă, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție va respinge recursul și va menține decizia instanței de apel.

În baza celor expuse, în conformitate cu prevederile art. 445 alin. (1) lit. a), art.445 alin.(3) Cod de procedură civilă, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție,

d e c i d e :

Se respinge recursul declarat de Societatea cu Răspundere Limitată „Master Game”.

Se menține decizia din 22 octombrie 2015 a Curții de Apel Chișinău, adoptată în pricina civilă la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată ”Master Game” împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

Decizia este irevocabilă din momentul emiterii.

Președintele ședinței

Tatiana Vieru

Judecători

Valentina Clevadî

Tamara Chișca-Doneva

Iurie Bejenaru

Oleg Sternioală