

Dosarul nr.3ra-598/2020

Prima instanță: Judecătoria Cahul, sediul Central (E. Bancov)

Instanța de apel: Curtea de Apel Cahul (V. Movilă, E. Dvurecenschii, N. Veleva)

## DECIZIE

07 octombrie 2020

mun. Chișinău

Colegiul Civil, Comercial și de Contencios Administrativ  
lărgit al Curții Supreme de Justiție,

în componența:

Președintele ședinței, judecătorul  
judecătorii

Tamara Chișca-Doneva  
Maria Ghervas  
Nina Vascan  
Nicolae Craiu  
Victor Burduh

judecând recursul declarat de Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat,

în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Oledis-Rapid” împotriva Serviciului Fiscal de Stat al Republicii Moldova, intervenient accesoriu Direcția Generală Administrare Fiscală Sud cu privire la anularea deciziei organului fiscal, repararea prejudiciului moral,

împotriva deciziei din 05 martie 2020 a Curții de Apel Cahul,

### c o n s t a t ă :

La 20 februarie 2018 Societatea cu Răspundere Limitată „Oledis-Rapid” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat al Republicii Moldova, intervenient accesoriu Direcția Generală Administrare Fiscală Sud cu privire la anularea deciziei organului fiscal și repararea prejudiciului moral.

În motivarea acțiunii reclamanta a invocat că la 04 decembrie 2017 în cadrul SRL „Oledis-Rapid” a fost efectuat un control fiscal de către inspectorii din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat.

În urma controlului a fost întocmit Actul de control fiscal cu nr. 788679 din 04 decembrie 2017, asupra căruia a depus un dezacord în formă scrisă, semnat de către Sîrbu Igor, în temeiul procurii, în care era precizată opinia SRL „Oledis-Rapid” pe marginea controlului fiscal vizat.

A specificat că a înmânat dezacordul Inspectorului Fiscal în prezența lui Olaru V. și Sîrbu E. Inspectorul fiscal i-a dat asigurări că dezacordul său va fi examinat în modul stabilit de lege.

Ulterior, fără soluționarea dezacordului depus, prin decizia nr. 428/791 din 27 decembrie 2017, SRL „Oledis-Rapid” în mod eronat a fost recunoscută culpabilă de comiterea încălcării fiscale prevăzute de art. 254 alin. (3) Cod fiscal, aplicându-i-se sancțiunea fiscală sub formă de amendă în mărime de 5000 de lei.

La data de 02 ianuarie 2018 SRL „Oledis-Rapid” a luat cunoștință cu decizia nr. 428/791 din 27 decembrie 2017, recepționând scrisoarea poștală.

Ulterior, la 12 ianuarie 2018 a contestat decizia în modul stabilit de lege, atât la Serviciul Fiscal de Stat, cât și la Direcția Generală Administrare Fiscală Sud, dar până în prezent nu a primit nici un răspuns la contestațiile adresate.

Cu referire la pretenția privind anularea deciziei organului fiscal, a menționat că, anterior petrecerii controlului fiscal menționat, în luna noiembrie 2017, în zile diferite, la SRL „Oledis-Rapid” au fost efectuate două controale fiscale de către inspectorii fiscali din cadrul Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat.

Invocând prevederile art. 216 alin. (3) și art. 121 alin. (1) Cod fiscal, reclamantul a specificat că controlul fiscal efectuat la 04 decembrie 2017 a fost ilegal.

A indicat că, în dezacordul menționat a atenționat organul fiscal că la caz nu există faptul încălcării fiscale. În cadrul cauzei fiscale vizate nu au fost acumulate careva probe că inspectorii fiscali ar fi transmis bani către șoferul-taxist al SRL „Oledis-Rapid”, Olaru V.

Mai menționează că, deși în actul de control se pretinde că ar fi fost transmisă acestuia suma de 20 lei, totuși n-au fost efectuate la fața locului careva acțiuni privind controlul transmiterii banilor preținși, cu individualizarea banilor preținși că ar fi fost transmiși, ridicarea, examinarea acestora etc. Respectiv, alegația privind transmiterea cărorva sume de bani, menționată în Actul de control nr. 788679 este nefondată.

A susținut și faptul că, având în vedere că dezacordul împotriva rezultatelor controlului fiscal a fost înmânat inspectorului fiscal la 04 decembrie 2017, urma ca decizia asupra cauzei fiscale vizate să fie întocmită cel târziu la expirarea termenului de 15 zile din data prezentării dezacordului, deci cel târziu până pe data de 19 decembrie 2017, inclusiv. Însă decizia privind constatarea preținsei încălcări fiscale a fost emisă la data de 27 decembrie 2017, contrar art. 246 Cod fiscal, cu o întârziere de 8 zile, fapt care dovedește nulitatea acestei decizii.

Astfel, având în vedere că la baza unei decizii privind aplicarea sancțiunii fiscale, poate sta doar constatarea cu certitudine a abaterii fiscale, cu respectarea întocmai a procedurii de efectuare a controlului și soluționarea dezacordului asupra rezultatelor controlului fiscal, condiții care nu au fost respectate de organul fiscal, se impunea ca decizia contestată să fie anulată în condițiile art. 267-274 Cod fiscal.

Mai relatează că, în pofida faptului că în acțiunile SRL „Oledis-Rapid” lipsea faptul vreunei abateri fiscale, încălcând dreptul acestei întreprinderi la un proces echitabil, a fost emisă decizia ilegală privind aplicarea sancțiunii fiscale față de întreprindere. Astfel, consideră decizia contestată ca fiind ilegală, emisă contrar legii și procedurii stabilite, fapt care în condițiile art. 26 al Legii contenciosului

administrativ, justifică anularea acesteia de către instanța de contencios administrativ.

Prin acțiunile ilegale descrise supra, dar și prin decizia contestată, întreprinderea SRL „Oledis-Rapid” a suferit prejudicii morale. Astfel, întreprinderea activează de mai mulți ani în sectorul transportului de călători, dispunând de o reputație profesională ireproșabilă și având un rol important în prestarea serviciilor de transport a populației din orașul Leova și raionul Leova. Întreprinderea este un important contribuabil la nivel național, asigurând mai multe zeci de locuri de muncă.

Prin acțiunile funcționarilor fiscali și decizia contestată a fost știrbită din reputația de afaceri a întreprinderii, a fost lezată imaginea întreprinderii ca agent economic. Or, reputația în afaceri se obține foarte greu și poate fi lezată foarte ușor, mai ales în cazul în care agentul economic este sancționat ilegal pentru o pretinsă abatere fiscală.

Consideră că încasarea sumei de 20 000 de lei cu titlu de prejudiciu moral va constitui o satisfacție echitabilă, totodată pârâtul urnează să fie obligat de a compensa întreprinderii și toate cheltuielile de judecată suportate în legătură cu examinarea prezentei cauze.

Solicită reclamantul anularea deciziei emise de Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat cu nr. 428/791 din 27 decembrie 2017, prin care SRL „Oledis-Rapid” a fost recunoscută în mod eronat culpabilă de comiterea încălcării fiscale prevăzută de art. 254 alin. (3) Cod fiscal, aplicându-i-se ilegal sancțiunea fiscală sub formă de amendă în mărime de 5000 de lei, încasarea din contul pârâtului a sumei de 20 000 de lei în scopul reparării prejudiciului moral cauzat și a cheltuielilor de judecată.

Prin hotărârea din 24 octombrie 2019 a Judecătoriei Cahul, sediul Central, s-a admis parțial cererea de chemare în judecată depusă de SRL „Oledis-Rapid” împotriva Serviciului Fiscal de Stat al Republicii Moldova, intervenient accesoriu Direcția Generală Administrare Fiscală Sud cu privire la anularea deciziei organului fiscal și repararea prejudiciului moral.

S-a dispus anularea deciziei nr. 428/791 din 27 decembrie 2017 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Oledis-Rapid”, emisă de Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat al Republicii Moldova.

S-a dispus anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat al Republicii Moldova cu privire la cererea prealabilă nr. 59 din 15 februarie 2018, pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 428/791 din 27 decembrie 2017, emisă de Direcția Generală Administrare Fiscală Sud.

În rest, acțiunea s-a respins ca fiind neîntemeiată.

Manifestând dezacord cu hotărârea instanței de fond Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat a declarat apel în termenul prevăzut de lege. Astfel, apelanta la 04 noiembrie 2019 a expediat cerere de apel nemotivată (f.d. 129-132), iar după recepționarea înștiințării instanței de apel, apelantul la 30 ianuarie 2020 a expediat și apelul motivat împotriva hotărârii din 24 octombrie 2019 a Judecătoriei Cahul, sediul Central (f.d. 156-158, 163), cu respectarea termenelor prevăzute de art. 232 Cod administrativ.

Prin decizia din 05 martie 2020 a Curții de Apel Cahul, s-a respins apelul declarat de către Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat și s-a menținut hotărârea din 24 octombrie 2019 a Judecătoriei Cahul, sediul Central.

Pentru a decide astfel, Colegiul, a reținut că instanța de fond întemeiat a constatat că de către inspectorii fiscali principali Furtună Eugeniu și Ghețivu Violeta, în baza deciziei nr. 488 din 04 decembrie 2017 privind inițierea controlului (f.d. 53), a fost inițiat control la contribuabilii care desfășoară activitate în domeniul transporturilor auto de călători în regim de taxi în raza orașului Leova.

Colegiul la fel a reținut că instanța de fond, corect și întemeiat a constatat că, Serviciul Fiscal de Stat a efectuat un control fiscal prin metoda verificării operative la contribuabilul ce prestează servicii de transport SRL „Oledis-Rapid” privind respectarea legislației fiscale, iar acest control a fost efectuat cu încălcarea normelor de drept. Or, la materialele cauzei lipsesc probele comiterii încălcării în timpul efectuării cumpărăturii de control, prevăzute la art. 224 alin. (4) Cod fiscal. Ca probe ale comiterii încălcării în timpul efectuării cumpărăturii de control pot servi înregistrările audio, foto, video, precum și dispozitivele de înregistrare, iar de către apelant nu au fost prezentate careva probe materiale în acest sens.

În această ordine de idei instanța de apel nu a reținut argumentul apelantului, că drept probă la caz servește chitanța de plată, eliberată de SRL „Oledis-Rapid”, dat fiind că nu este indicată data emiterii, fiind indicată doar ora plecării. Astfel, din materialele dosarului rezultă că, procedura prevăzută de Codul fiscal nu a fost respectată de inspectorii fiscali, așa cum din declarațiile inspectorilor fiscali, mijloacele financiare au fost achitate din sursele proprii ale acestora, fără să fie destinate pentru acest scop și prevăzute din bugetul Serviciului Fiscal de Stat.

Colegiul judiciar, la fel, a reținut că, instanța de fond întemeiat a ajuns la concluzia că, Serviciul Fiscal de Stat al Republicii Moldova, Direcția Generală Administrare Fiscală Sud, nu a probat faptul transmiterii cărorva sume de bani șoferului de taxi, angajat al SRL „Oledis-Rapid”, menționată în Actul de control nr. 1-788679 și în consecință, încălcarea prevederilor art. 254 alin. (3) Cod fiscal.

Astfel, instanța de apel a considerat neîntemeiat argumentul apelantului, precum că, de către SRL „Oledis-Rapid” au fost încălcate careva drepturi, ori potrivit prevederilor Codului fiscal, aceste încălcări urmau a fi constatate în modul prevăzut și aplicată sancțiunea cuvenită or, Colegiul a reținut că, Serviciul Fiscal de Stat și Direcția Generală Administrare Fiscală Sud interpretează greșit normele de drept, așa cum potrivit Capitolului 11 din Codul Fiscal sunt expuse modalitățile legale de efectuare a controlului fiscal.

La caz, Colegiul a stabilit că pretenția privind încasarea prejudiciului moral întemeiat a fost respinsă or, la caz nu s-a confirmat faptul că SRL „Oledis-Rapid” i-au fost cauzate careva suferințe morale.

La 17 martie 2020 Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat a depus recurs nemotivat, iar la 04 iunie 2020 (conform mențiunii de pe plicul poștal) a depus recurs motivat împotriva deciziei 05 martie 2020 a Curții de Apel Cahul, solicitând casarea integrală sau parțială a deciziei contestate și a hotărârii primei instanțe cu pronunțarea unei hotărâri noi.

În motivarea recursului și-a exprimat dezacordul cu decizia instanței de apel motivând că instanța de apel nu a stabilit vinovăția SRL „Oledis-Rapid”, fiind o concluzie eronată or, faptele și explicațiile pe cauza dată denotă contrariul.

A susținut că instanța de apel eronat a ajuns la concluzia că organul fiscal nu a acumulat probe, or, instanța nu avea dreptul să concluzioneze în lipsa actelor confirmatoare despre existența unor raporturi, nu a solicitat prezentarea cecului în original atât de la pârât, cât și de la reclamant. Inspectoratul fiscal nu poartă nici o vină că agentul economic a eliberat bonul fiscal rupt unde nu se observă data, faptul dat nu poate fi negat că documentul în cauză constituie bon fiscal.

A indicat că instanța de apel nu a cercetat detaliat materialele cauzei pentru a identifica faptul că încălcarea legislației fiscale s-a stabilit în cadrul efectuării contorlului fiscal operativ și totuși a fost comisă de SRL „Oledis-Rapid”.

A menționat că la emiterea actului administrativ contestat, a fost respectată procedura prevăzută de codul fiscal, iar instanța de fond cât și instanța de apel au interpretat și aplicat greșit normele de drept material făcând trimitere la prevederile art. 11 alin. (1) Cod fiscal. Or, Codul fiscal cuprinde în mod exhaustiv tipurile de încălcări fiscale, pentru a căror săvârșire organul fiscal este în drept să aplice sancțiuni fiscale. La caz s-a constatat încălcarea fiscală comisă cu vinovăție în scopul obținerii unui avantaj fiscal nejustificat.

La 25 mai 2020 SRL „Oledis-Rapid”, reprezentată de avocatul Igor Șcheau a depus referință prin care a solicitat declararea ca fiind inadmisibilă cererea de recurs.

Prin Legea nr. 116 din 19 iulie 2018 a fost adoptat Codul administrativ al Republicii Moldova.

În conformitate cu art. 257 alin. (1) Cod administrativ, prezentul cod a intrat în vigoare la 01 aprilie 2019.

În conformitate cu art. 244 alin. (1) Cod administrativ, hotărârile curții de apel ca instanța de fond, precum și deciziile instanței de apel pot fi contestate cu recurs.

Conform art. 245 din Codul administrativ, recursul se depune la instanța de apel în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel, dacă legea nu stabilește un termen mai mic. Instanța de apel transmite neîntârziat Curții Supreme de Justiție recursul împreună cu dosarul judiciar.

Motivarea recursului se prezintă Curții Supreme de Justiție în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel. Dacă se depune împreună cu cererea de recurs, motivarea recursului se depune la instanța de apel.

Decizia Curții de Apel Cahul a fost pronunțată la 05 martie 2020.

La 17 martie 2020, Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat a expediat prin intermediul poștei electronice, recursul nemotivat.

La 12 mai 2020, recurentului i-a fost notificată decizia integrală a instanței de apel. Respectiv, recursul motivat expediat la 04 iunie 2020 de către Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat, este în termen.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ a numit recursul declarat de Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat pentru examinare în complet de 5 judecători.

În conformitate cu art. 247 din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează și soluționează recursul fără ședință de judecată. Dacă consideră necesar, Curtea Supremă de Justiție poate decide citarea participanților la proces.

În speță, Colegiul nu consideră oportun de a cita participanții la proces pentru a se pronunța cu privire la problemele invocate în recurs, deoarece criticele recurentului, au fost expuse cu suficientă claritate.

Examinând și analizând argumentele invocate în cererea de recurs în raport cu materialele dosarului și prevederile legale, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul declarat de Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat, urmează a fi admis, cu casarea deciziei din 05 martie 2020 a Curții de Apel Cahul și a hotărârii din 24 octombrie 2019 a Judecătoriei Cahul, sediul Central, și pronunțarea unei hotărâri noi de respingerea acțiunii, din considerentele ce urmează.

În conformitate cu prevederile art. 248 alin. (1) lit. c) din Codul administrativ, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă una dintre următoarele decizii, casează integral decizia instanței de apel și emite o nouă decizie.

Totodată, conform art. 194 alin. (2) din Codul administrativ, în procedura de examinare a cererilor de recurs, hotărârile și deciziile contestate se examinează din oficiu în privința existenței greșelilor procedurale și aplicării corecte a dreptului material.

În conformitate cu art. 258 alin. (3) Cod administrativ, procedurile de contencios administrativ inițiate până la intrarea în vigoare a prezentului cod se vor examina în continuare, după intrarea în vigoare a prezentului cod, conform prevederilor prezentului cod. Prin derogare, admisibilitatea unei astfel de acțiuni în contenciosul administrativ se va face conform prevederilor în vigoare până la intrarea în vigoare a prezentului cod. Prevederile prezentului alineat se vor aplica corespunzător pentru procedurile de apel, de recurs și de contestare cu recurs a încheierilor judecătorești.

Din sensul normei de drept enunțate urmează că, legiuitorul a optat pentru principiul aplicării imediate a noilor reglementări procedurale.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție reține că, prezentul litigiu este guvernat de prevederile Legii contenciosului administrativ nr.793 din 10 februarie 2000 (în vigoare până la 1 aprilie 2019).

Astfel, procedura de contencios administrativ dedusă judecătii în prezenta speță urmează a fi judecată prin prisma dispozițiilor Codului administrativ al Republicii Moldova, aprobat prin Legea nr. 116 din 19 iulie 2018, iar în partea materială urmează a fi aplicate prevederile legale în vigoare la momentul emiterii actului administrativ, și anume, a Legii contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000 (abrogată la 1 aprilie 2019).

Din materialele cauzei rezultă că, controlul fiscal a fost efectuat în data de 04 decembrie 2017 în baza deciziei privind inițierea controlului nr.488 din 04 decembrie 2017 (f.d. 53).

Prin actul de control nr. 1-788679 din 04 decembrie 2017 de către inspectorii Eugeniu Furtună și Violeta Ghețivu în urma efectuării controlului fiscal prin metoda verificării operative la contribuabilul ce prestează servicii de transport SRL „Oledis-Rapid”, s-a constatat că contribuabilul desfășoară activitate în domeniul transporturilor auto de pasageri cu mijloace de transport auto și anume „XXXXX” număr de înmatriculare XXXXX, iar la efectuarea cumpărăturii de control,

transportarea contra plată a clăcătorilor s-a constatat încălcarea prevederilor lit. c) alin. (2) art. 8 Codul fiscal și pct. 4 cap.II, lit. b) pct. 10 cap.V din anexa Regulamentului „Cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control cu memorie fiscală pentru efectuarea decontărilor în numerar” aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 474 din 28 aprilie 1998, prin emiterea bonului de casă de o valoare ce nu corespunde sumei real achitate (f.d. 7).

Prin decizia nr.428/791 din 27 decembrie 2017 emisă de Serviciul Fiscal de Stat, DGAF Sud, s-a decis aplicarea sancțiunii sub formă de amendă pentru neasigurarea emiterii la mașina de casă și de control a bonului de casă de valoarea sumei real încasate/primate, conform prevederilor art. 254 alin. (3) Cod fiscal, în mărime de 5000 de lei (f.d. 7 verso).

La 12 ianuarie 2018 SRL „Oledis-Rapid” a depus contestația prin care a solicitat anularea deciziei nr.428/791 din 27 decembrie 2017 asupra cazului de încălcare a legislației de către SRL „Oledis-Rapid”.

Prin decizia nr. 59 din 15 februarie 2018 a Serviciului Fiscal de Stat, s-a respins contestația depusă de SRL „Oledis-Rapid” din lipsa temeiului legal de modificare sau anulare.

La caz, după cum rezultă din actele dosarului, SRL „Oledis-Rapid” invocă ilegalitatea deciziei nr.428/791 din 27 decembrie 2017 emisă de Serviciul Fiscal de Stat, prin Direcția generală administrare fiscală Sud.

Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție, analizând materialele anexate la dosar, în coraport cu legislația în vigoare ce guvernează raportul juridic litigios, a ajuns la concluzia că soluția dată de către instanțele ierarhic inferioare este greșită.

Astfel, având în vedere că decizia privind inițierea controlului și actul de control fiscal sunt acte premergătoare deciziei de sancționare, acestea la fel vor trece filtrul de legalitate.

Conform art. 26 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2010 (în vigoare la data emiterii actului administrativ ce se solicită a fi anulat), actul administrativ contestat poate fi anulat, în tot sau în parte, în cazul în care: este ilegal ca fiind emis contrar prevederilor legii, este ilegal ca fiind emis cu încălcarea competenței și este ilegal ca fiind emis cu încălcarea procedurii stabilite.

Din sensul normei legale enunțate rezultă că, orice act administrativ, pentru a fi considerat a fi unul legal, trebuie să fie emis cu respectarea condițiilor enunțate și, anume, să fie emis cu respectarea prevederilor legale, de către o autoritate publică competentă și conform procedurii stabilite, iar neîndeplinirea oricărei dintre aceste trei condiții indică la ilegalitatea actului administrativ emis. Or, autoritățile publice trebuie să depună o diligență maximă în aprecierea elementelor de fapt și de drept, care fundamentează emiteria actului administrativ în strictă conformitate cu procedural legal stabilită.

Conform art. 20 alin. (2) din Legea nr. 131 din 08 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător (în vigoare la data de referință), delegația de control va conține:

- a) numărul și data emiterii;
- b) date de identificare a organului de control emitent;

- c) trimitere la prevederile legale care, în mod expres, acordă organului respectiv atribuția de control în cazul pentru care se emite delegația;
- d) tipul controlului și temeiul inițierii lui (pentru controale inopinate se indică inclusiv prevederea aplicabilă de la art. 19, iar pentru controalele planificate se indică numărul planului controalelor, data aprobării și locul publicării);
- e) date despre inspectorii (nume, prenume, funcția deținută);
- f) date despre persoana supusă controlului (denumirea/numele persoanei; codul fiscal; sediul/adresa subdiviziunii controlate și codul acesteia, după caz, alte date de contact);
- g) obiectul/obiectele care urmează a fi supuse controlului;
- h) scopul, metoda de control și aspectele ce urmează a fi verificate, trimitere expresă la lista de verificare aplicabilă și actul normativ prin care aceasta este aprobată;
- i) data începerii controlului și durata preconizată a acestuia.

Conform art. 216 alin. (1), (2) (5), (6), (8) și (9) din Codul fiscal (în vigoare la data de referință), 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.

La finalizarea controlului fiscal la fața locului, se întocmește un act de control fiscal. La posturile fiscale, actul de control fiscal se va întocmi numai în caz de depistare a încălcării legislației 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 și taxelor locale, decizia respectivă se emite de organul fiscal, cu respectarea prevederilor de la art.159 alin. (2).

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, indicându-se actele normative încălcate. În act va fi reflectată fiecare perioadă fiscală în parte, specificându-se încălcările fiscale depistate în ea.

Contribuabilul, inclusiv prin intermediul conducătorului sau altui reprezentant al său, este obligat, după caz, să asigure condiții adecvate pentru efectuarea

controlului, să participe la efectuarea lui și să semneze actul de control fiscal, chiar și în cazul dezacordului. În caz de dezacord, el este obligat să prezinte în scris, în termen de până la 15 zile calendaristice, argumentarea dezacordului, anexînd documentele de rigoare.

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.

Art. 222 Cod fiscal, statuează că, 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.

Conform art. 224 alin. (1) și (2) Cod fiscal, cumpărătura de control este o modalitate de control, exprimată în crearea artificială de către funcționarul fiscal a situației de procurare a bunurilor materiale, de efectuare a comenzii de executare a lucrărilor sau de prestare a serviciilor fără scopul de a le achiziționa (consuma) sau de a le comercializa. Cumpărătura de control poate fi efectuată atît în monedă națională, cît și în valută străină.

Contribuabilul (reprezentantul său în persoana vînzătorului, casierului sau altei persoane împuternicirile de a acționa în numele contribuabilului la realizarea bunurilor materiale, la primirea comenzii de executare a lucrărilor sau de prestare a serviciilor, care rezultă din situația sau din documente confirmative) este informat despre aplicarea cumpărăturii de control după efectuarea acesteia.

În contextul normelor citate și avînd în vedere că controlul fiscal a fost efectuat legal fiind inițiat în baza deciziei emise de Direcția Generală Fiscală Sud privind inițierea controlului din 488 din 04 decembrie 2017, la fel și actul de control fiscal nr. 1-788679 din 04 decembrie 2017 fiind întocmit în corespundere cu prevederile legale, denotă legalitatea actului final al controlului și anume decizia asupra cazului de încălcare a legislației comise de SRL „Oledis-Rapid” din 27 decembrie 2017.

Pentru motivele arătate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ conchide că instanțele ierarhic inferioare greșit au concluzionat asupra ilegalității deciziei nr. 488 din 04 decembrie 2017 emisă de Direcția Generală Fiscală Sud, în raport cu încălcările admise de contribuabil.

Or, cele relatate în ansamblu denotă că decizia nr. 488 din 04 decembrie 2017 emisă de Direcția Generală Fiscală Sud, este legală în fond și emisă conform prevederilor legale, iar temeuri de anulare a actului administrativ contestat nu au fost stabilite.

În această ordine de idei, s-a constatat cu certitudine că Direcția Generală Fiscală Sud, a făcut dovada legalității actului administrativ contestat, pe cînd SRL „Oledis-Rapid” în calitatea sa de reclamant, nu a prezentat probe pertinente și admisibile care ar combate argumentele pârâtului și care în ansamblu ar demonstra necesitatea anulării actului administrativ.

Colegiul judiciar apreciază ca fiind greșite concluziile instanțelor inferioare cu privire la faptul că în decizia de inițiere a controlului fiscal obligatoriu urma să fie indicată denumirea agentului economic or, prin decizia privind inițierea controlului fiscal nr. 488 din 04 decembrie 2017 a Direcției Generale Fiscale Sud, s-a dispus: contribuabilii ce desfășoară activitate în domeniul transporturilor auto de călători în regim de taxi în raza orașului Leova, metoda verificării operative (metoda de efectuare a controlului, cod 6), cu indicarea inspectorilor ce urmează a efectua controlul și anume Eugeniu Furtună-inspector principal, cod 908 și Violeta Ghețivu-inspector principal cod 911, data începerii controlului 04 decembrie 2017 și data finalizării controlului 04 decembrie 2017 (f.d.53).

În contextul dat, Colegiul precizează că SRL „Oledis-Rapid” a fost supusă controlului fiscal prin metoda verificării operative. Colegiul remarcă că instanțele inferioare, au reținut că în decizia privind inițierea controlului fiscal nr. 488 din 04 decembrie 2017 nu a fost indicat că SRL „Oledis-Rapid” urmează a fi supusă controlului, deoarece nu ar fi fost specificată denumirea completă a contribuabilului.

La acest aspect, Colegiul notează că Codul Fiscal nu stabilește expres conținutul deciziei privind inițierea controlului fiscal, însă instanța de apel nu a luat în considerare că Serviciul Fiscal de Stat dispune de Regulamente și/sau Instrucțiuni interne care stabilesc metodele și operațiunile concrete utilizate la efectuarea controlului fiscal. Existența unor astfel de acte (Regulamente, Instrucțiuni) este expres permisă de Codul Fiscal.

În acest sens, prin ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 131 din 22 iulie 2004 a fost aprobat Regulamentul cu privire la controlul fiscal la fața locului, precum și a controlului fiscal cameral, în cadrul căruia este posibilă depistarea încălcării fiscale. În contextul Regulamentului dat, în decizia privind inițierea controlului fiscal la poziția contribuabililor se indică Primăria în raza căreia și desfășoară activitatea contribuabilul, iar la caz a fost indicat or. Leova, or, SRL „Oledis-Rapid” deține mai multe mijloace de transport fiind înregistrate în or. Leova (f.d.54-55), unde a fost efectuat controlul prin metoda verificării operative.

Astfel, concluzia primei instanțe menținută prin decizia instanței de apel precum că în decizia privind inițierea controlului fiscal urma să fie indicată denumirea completă a contribuabilului, este neîntemeiată or, nu a specificat care normă legală obligă organul de control fiscal de a indica acest aspect. Prin urmare, verificarea operativă se aplică în cazul controlului fiscal la fața locului, observându-se procesele economice și financiare, actele și operațiunile aferente, pentru a constata autenticitatea lor, pentru a depista și a preveni încălcarea legislației fiscale, iar în condițiile art. 222 alin.(2) Cod fiscal, verificare operativă se face inopinat.

Colegiul judiciar, reiterează că, în rezultatul controlului efectuat la 04 decembrie 2017, a fost întocmit actul de control nr. 1-788679 din 04 decembrie 2017 de către inspectorii Eugeniu Furtună și Violeta Ghețivu, conform căruia au fost indicate încălcările depistate la efectuarea controlului la această unitate (f.d.7).

Cu referire la ipoteza instanței de fond susținută și de decizia instanței de apel precum că partea pârâtă nu a demonstrat transmiterea mijloacelor financiare, iar bonul fiscal fiind fără dată, denotă ilegalitatea deciziei, Colegiul notează că din actul de control se identifică expres că călătoria cu mijlocul de transport în regim de taxi („XXXXX”, n/î XXXXX) a fost efectuată la 04 decembrie 2017, ora 11.00, mai mult prezența bonului fiscal la inspectorii de control denotă cu certitudine existența

călătoriei cu mijlocul de transport în regim de taxi, model „XXXXX”, numărul de înmatriculare XXXXX ce aparține companiei SRL „Oledis-Rapid” (f.d. 7, 112).

Împrejurările descrise determină Colegiul să conchidă că soluția dată de către instanțele ierarhic inferioare este neîntemeiată, din care considerente aceasta nu poate fi menținută.

În contextul celor menționate, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție concluzionează că decizia din 05 martie 2020 a Curții de Apel Cahul și hotărârea din 24 octombrie 2019 a Judecătorei Cahul, sediul Central urmează a fi casate, cu emiterea unei hotărâri noi de respingerea acțiunii, ca fiind neîntemeiată.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. c) și (2) din Codul administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție

d e c i d e :

Se admite recursul declarat de Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat.

Se casează integral decizia din 05 martie 2020 a Curții de Apel Cahul și hotărârea din 24 octombrie 2019 a Judecătorei Cahul, sediul Central, în cauza de contencios administrativ la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Oledis-Rapid” împotriva Serviciului Fiscal de Stat al Republicii Moldova, intervenient accesoriu Direcția Generală Administrare Fiscală Sud privind anularea deciziei organului fiscal și repararea prejudiciului moral și se pronunță o hotărâre nouă prin care:

Se respinge cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Oledis-Rapid” împotriva Serviciului Fiscal de Stat al Republicii Moldova, intervenient accesoriu Direcția Generală Administrare Fiscală Sud privind anularea deciziei organului fiscal și repararea prejudiciului moral, ca neîntemeiată.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,  
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Maria Ghervas

Nina Vascan

Nicoale Craiu

Victor Burduh