

Dosarul nr. 3ra-1104/20

Prima instanță: Judecătoria Anenii-Noi, sediul Bender – A. Pleșca

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău – A. Minciuna, V. Negru, E. Palanciuc

DECIZIE

23 decembrie 2020

mun. Chișinău

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

în componență:

Președintele ședinței, judecătorul
judecătorii

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

examinând recursul depus de către Serviciul Fiscal de Stat,

în cauza în contencios administrativ intentată la cererea de chemare în judecată depusă de către societatea cu răspundere limitată „Geocad Expert” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ și compensarea cheltuielilor de judecată,

împotriva deciziei din 23 septembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău, prin care s-a respins apelul depus de către Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii din 20 octombrie 2018 a Judecătoria Anenii-Noi, sediul Bender, prin care s-a admis parțial acțiunea depusă de către societatea cu răspundere limitată „Geocad Expert”,

constată:

La 14 august 2018, societatea cu răspundere limitată „Geocad Expert” (în continuare SRL „Geocad Expert”) a depus cerere de chemare în judecată în procedura contenciosului administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ și compensarea cheltuielilor de judecată.

În motivarea cererii de chemare în judecată a invocat că, la 20 aprilie 2018, inspectorii fiscali ai Direcției control operativ nr. 1 a Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat au efectuat un control fiscal la fața locului prin metoda verificării operative la SRL „Geocad Expert”.

În urma controlului fiscal a fost întocmit actul de control nr. 1-805242 din 20 aprilie 2018, prin care s-a constatat că SRL „Geocad Expert” a încălcat prevederile art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, pct. 4 din capitolul II și pct. 10 lit. a) capitolul V din anexa nr. 5 la Regulamentul cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control cu menire fiscală pentru efectuarea deconectărilor în numerar, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 474 din 28 aprilie 1998, prin neutilizarea mașinii de casă și control cu memorie fiscală existente la încasarea mijloacelor bănești în sumă de 800 de lei.

La 27 aprilie 2018, SRL „Geocad Expert” a înaintat dezacord față de actul de control nr. 1-805242 din 20 aprilie 2018.

Prin decizia Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat nr. 327/982 din 30 mai 2018, s-a aplicat pentru încălcarea legislației – 5 000 de lei amendă, pentru efectuarea încasărilor bănești în numerar fără utilizarea mașinii de casă și de control existente, conform art. 254 alin. (2) din Codul fiscal.

La 25 iunie 2018, SRL „Geocad Expert” a înaintat către Serviciul Fiscal de Stat cerere prealabilă, prin care a solicitat anularea deciziei nr. 327/982 din 30 mai 2018.

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 241 din 19 iulie 2018, recepționată la 27 iulie 2018, s-a respins ca neîntemeiată cererea prealabilă și s-a menținut decizia Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat nr. 327/982 din 30 mai 2018.

Reclamanta a considerat neîntemeiate constatările și concluziile organului fiscal. Or, în cadrul efectuării controlului, inspectorul fiscal urma să-i creeze artificial o comandă de executare a unor lucrări cadastrale, pentru care să-i achite o plată în avans în sumă de 800 de lei. *De facto*, însă, nu a fost efectuată nicio comandă a cărorva lucrări cadastrale și nici nu a fost achitată suma de 800 de lei cu titlu de avans.

În acest context, reclamanta a menționat că organul fiscal eronat și neîntemeiat a încercat să convingă contribuabilul că a încălcat normele legale menționate.

Astfel, nu este de acord cu decizia Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat nr. 327/982 din 30 mai 2018 și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 241 din 19 iulie 2018, întrucât normele la care face referire Serviciul Fiscal de Stat nu au fost încălcate de către SRL „Geocad Expert”.

Mai mult ca atât, reclamanta a evocat că din dispozitivul deciziei contestate nu este clar în privința cui a fost aplicată sancțiunea pecuniară, nefiind indicat numele persoanei fizice sau juridice față de care s-a aplicat amenda.

Reclamanta SRL „Geocad Expert” a solicitat prin cererea de chemare în judecată anularea deciziei Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat nr. 327/982 din 30 mai 2018 și deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 241 din 19 iulie 2018, ca fiind ilegale și neîntemeiate, precum și compensarea cheltuielilor de judecată.

Prin hotărârea din 20 octombrie 2018 a Judecătoriei Hîncești, sediul Ialoveni, s-a admis parțial acțiunea depusă de către SRL „Geocad Expert”.

S-au anulat decizia Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat nr. 327/982 din 30 mai 2018 și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 241 din 19 iulie 2018, ca fiind neîntemeiate și emise cu încălcarea prevederilor legale.

S-a respins pretenția cu privire la compensarea cheltuielilor de judecată, ca fiind nefondată.

S-a obligat Serviciul Fiscal de Stat să restituie suma achitată de către SRL „Geocad Expert” în cuantum de 2 500 de lei (f.d. 55, 64-70).

Prin decizia din 23 septembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău s-a respins apelul depus de către Serviciul Fiscal de Stat și s-a menținut hotărârea din 20 octombrie 2018 a Judecătorei Hîncești, sediul Ialoveni (f.d. 100, 101-109).

În consolidarea soluțiilor prima instanță și instanța de apel au reținut că în ședința de judecată nu s-a confirmat faptul că inspectorii fiscali au comandat SRL „Geocad Expert” efectuarea cărora lucrări cadastrale, pentru care ar fi fost nevoiți să achite în avans și să primească bon fiscal (bon de plată).

Instanțele inferioare au notat că simpla lăsare a mijloacelor bănești în sumă de 800 de lei în oficiul SRL „Geocad Expert”, la discreția și insistența inspectorului fiscal, cu revenirea peste câteva minute în oficiu cu un alt inspector fiscal pentru a constata încălcarea fiscală, nu denotă faptul efectuării plății în avans pentru serviciile cadastrale și încasarea acestei sume bănești de către SRL „Geocad Expert” fără utilizarea mașinii de casă.

În opinia instanțelor inferioare această acțiune contravine prevederilor art. 224 alin. (4) din Codul fiscal, care indică că probe ale comiterii încălcării în timpul efectuării cumpărăturii de control pot servi înregistrările audio, foto, video, precum și dispozitivele de înregistrare. La caz, însă, organul fiscal nu a prezentat astfel de probe.

Mai mult ca atât, în cazul din speță, organul fiscal nu a probat că a efectuat cu succes cumpărătura de control și crearea artificială a comenzii de executare a lucrărilor cadastrale, pentru care să achite o plată în avans, precum și nu a demonstrat că această acțiune a fost întreprinsă de către inspectorii fiscali.

Totodată, instanțele inferioare au menționat că, la efectuarea controlului fiscal la fața locului prin metoda verificării operative, colaboratorii Serviciului Fiscal de Stat nu au verificat împuternicirile persoanei prezente la sediul SRL „Geocad Expert”, Olga Negru. Or, conform atribuțiilor de serviciu, aceasta are competența de a evalua și perfectă dosarele tehnice de inventariere, iar atribuțiile de primire a comenzilor, încheierea contractelor de prestări servicii cu potențialii clienți, eliberarea facturilor fiscale și a bonurilor de plată aparține administratorului – Ion Popa.

Prin urmare, instanțele inferioare au conchis că în cazul din speță nu a fost demonstrată încălcarea de către SRL „Geocad Expert” a prevederilor art. 254 alin. (2) din Codul fiscal (în redacția legii la momentul constatării).

La 29 septembrie 2020, Serviciul Fiscal de Stat a depus la Curtea de Apel Chișinău, prin intermediul oficiului poștal, recurs nemotivat împotriva deciziei din 23 septembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău, solicitând admiterea recursului, casarea integrală a deciziei recurate și emiterea unei decizii noi, prin care să fie respinsă acțiunea depusă de către SRL „Geocad Expert” (f.d. 112-113, 118).

La 25 noiembrie 2020, Serviciul Fiscal de Stat a depus la Curtea Supremă de Justiție, prin intermediul oficiului poștal, motivarea recursului împotriva deciziei din 23 septembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău (f.d. 123-125, 144).

La 27 noiembrie 2020, Serviciul Fiscal de Stat a depus repetat la Curtea Supremă de Justiție motivarea recursului împotriva deciziei din 23 septembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău (f.d. 145-147).

Argumentele recursului în esență se rezumă la faptul că instanțele inferioare au interpretat și aplicat eronat prevederile art. 222 și 224 din Codul fiscal, or, în sensul acestor norme, 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. Cumpărătura de control, la rândul său, 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.

Recurentul a menționat că, la caz, pentru a verifica activitatea economică a contribuabilului SRL „Geocad Expert”, a fost efectuată o verificare operativă inopinată, în cadrul căreia inspectorii fiscali au creat artificial o comandă de prestare a serviciilor cadastrale de măsurare, pentru care au achitat angajatei intimatei – Olga Negru un avans în sumă de 800 de lei, pentru care nu le-a fost eliberat bon de casă.

Astfel, revenind peste câteva clipe la oficiul intimatei, inspectorii fiscali s-au prezentat și au solicitat explicații de la angajata entității Olga Negru referitor la neeliberarea bonului de casă pentru avansul achitat. Concomitent, i s-a adus spre cunoștință decizia privind inițierea controlului.

Serviciul Fiscal de Stat a notat că, atât decizia privind inițierea controlului fiscal, cât și actul de control întocmit de către inspectorii fiscali au fost contrasemnate de angajata Olga Negru, fără a fi înaintate careva obiecții.

De asemenea, recurentul a considerat contradictorie concluzia instanțelor inferioare, precum că angajata SRL „Geocad Expert” – Olga Negru nu era în drept să primească comanda pentru prestarea serviciilor. Or, în atare circumstanțe, aceasta nu trebuia să accepte tacit avansul achitat de către inspectorii fiscali.

Contradictorialitatea acestei concluzii este demonstrată și prin faptul că Olga Negru a contrasemnat în numele SRL „Geocad Expert” actul de control.

Recurentul Serviciul Fiscal de Stat a solicitat prin cererea de recurs casarea integrală a deciziei din 23 septembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău și emiterea unei decizii noi, prin care să fie respinsă acțiunea depusă de către SRL „Geocad Expert”.

La 02 decembrie 2020, Curtea Supremă de Justiție a expediat intimatei SRL „Geocad Expert” pentru notificare copia recursului motivat depus de către Serviciul Fiscal de Stat, cu explicarea dreptului de a depune referință. Însă, până la examinarea în fond a recursului, intimata nu a făcut uz de dreptul său procedural de a depune referință asupra criticilor formulate în recurs.

Prin încheierea din 16 decembrie 2020 a Curții Supreme de Justiție s-a declarat admisibil recursul depus de către Serviciul Fiscal de Stat împotriva deciziei din 23 septembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău și s-a numit spre examinare în fond, în complet de cinci judecători.

Conform articolului 247 din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează și soluționează recursul fără ședință de judecată.

În conformitate cu art. 258 alin. (3) din Codul 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. Respectiv, procedura de contencios administrativ în prezenta speță în partea procedurală urmează a fi examinată prin prisma dispozițiilor Codului administrativ, 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 contestat, și anume a Legii contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000 (abrogată la 01 aprilie 2019). Or, în speță procedura administrativă se referă la o activitate administrativă inițiată până la 01 aprilie 2019, aspect care determină că la caz se vor aplica dispozițiile legale vechi, care reglementau aceste instituții.

Verificând argumentele invocate în recurs, prin prisma materialelor din dosar, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție a ajuns la concluzia că instanțele inferioare, judecând cauza, au interpretat și aplicat în mod eronat legea, circumstanțe ce au dus la aprecierea eronată a raporturilor juridico-publice litigioase și emiterea unor soluții greșite și neîntemeiate, din următoarele motive.

Articolul 248 din Codul administrativ stipulează la alin. (1) lit. c) că, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă decizie prin care casează integral decizia instanței de apel și emite o nouă decizie.

În corespundere cu art. 21 alin. (1) din Codul administrativ, autoritățile publice și instanțele de judecată competente trebuie să acționeze în conformitate cu legea și alte acte normative.

Conform art. 22 alin. (1) din Codul administrativ, autoritățile publice și instanțele de judecată competente cercetează starea de fapt din oficiu. Acestea stabilesc felul și volumul cercetărilor și nu sunt legate nici de expunerile participanților, nici de cererile lor de reclamare a probelor.

Prin prisma 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.

Cercetând starea fapt în baza materialelor și lucrărilor dosarului, Colegiul constată că prin decizia privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-18180/17 din 17 aprilie 2018, emisă de Direcția control fiscal operativ nr. 1 a Serviciului Fiscal de Stat, s-a dispus efectuarea controlului fiscal la fața locului prin metoda verificării operative la SRL „Geocad Expert”, în perioada 17 aprilie 2018 – 21 aprilie 2018, de către inspectorii fiscali Anatol Caitaz și Artur Panta (f.d. 35, 91).

În urma controlului fiscal la fața locului prin metoda verificării operative la SRL „Geocad Expert”, efectuat în baza Deciziei nr. DICF-18180/17 din 17 aprilie 2018 și în prezența reprezentantului SRL „Geocad Expert” – Olga Negru, a fost întocmit actul de control nr. 1-805242 din 20 aprilie 2018.

Conform actului de control fiscal, la efectuarea cumpărăturii de control, și anume a serviciilor cadastrale de măsurare, au fost transmise mijloace bănești cu titlu de avans în sumă de 800 de lei, iar mașina de casă și control nu a fost utilizată. Suma încasată conform raportului din mașina de casă și control la

momentul efectuării controlului constituia zero lei, deși soldul mijloacelor bănești în casierie era de 800 de lei.

Așa, prin actul de control fiscal nr. 1-805242 din 20 aprilie 2018 s-a constatat că SRL „Geocad Expert” a încălcat prevederile art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, pct. 4 din capitolul II și pct. 10 lit. a) capitolul V din anexa nr. 5 la Regulamentul cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control cu memorie fiscală pentru efectuarea deconectărilor în numerar, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 474 din 28 aprilie 1998, prin neutilizarea mașinii de casă și control cu memorie fiscală existente la încasarea mijloacelor bănești în sumă de 800 de lei (f.d. 15 recto-verso, 36-37, 92-93).

La 27 aprilie 2018, SRL „Geocad Expert” a înaintat dezacord față de actul de control fiscal nr. 1-805242 din 20 aprilie 2018 (f.d. 13-14 recto-verso).

Ulterior, în baza actului de control fiscal nr. 1-805242 din 20 aprilie 2018, Direcția generală administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat a emis decizia nr. 327/982 din 30 mai 2018, prin care a aplicat pentru încălcarea legislației 5 000 de lei amendă, pentru efectuarea încasărilor bănești în numerar fără utilizarea mașinii de casă și de control existente, conform art. 254 alin. (2) din Codul fiscal (f.d. 11 recto-verso, 40-41).

La 25 iunie 2018, SRL „Geocad Expert” a înaintat către Serviciul Fiscal de Stat cerere prealabilă, prin care a solicitat anularea deciziei nr. 327/982 din 30 mai 2018 (f.d. 9-10 recto-verso).

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 241 din 19 iulie 2018 s-a respins ca neîntemeiată contestația depusă și s-a menținut decizia Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat nr. 327/982 din 30 mai 2018 (f.d. 12, 44-45).

Conform ordinului de plată nr. 782 din 08 iunie 2018, SRL „Geocad Expert” a transferat la contul indicat în decizia Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat nr. 327/982 din 30 mai 2018 suma de 2 500 de lei, cu destinația plății „amendă”, ceea ce constituie 50 % din amenda aplicată (f.d. 46).

Totodată, manifestându-și dezacordul cu acțiunile organului fiscal, SRL „Geocad Expert” a înaintat prezenta acțiune în contencios administrativ, solicitând anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 241 din 19 iulie 2018 și a deciziei Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat nr. 327/982 din 30 mai 2018.

Fiind investită cu judecarea cauzei în prima instanță, Judecătoria Anenii-Noi, sediul Bender, prin hotărârea din 20 octombrie 2018 a admis parțial acțiunea (f.d. 55, 64-70).

Judecând cauza în ordine de apel, Curtea de Apel Chișinău, prin decizia din 23 septembrie 2020 a menținut hotărârea din 20 octombrie 2018 a Judecătoria Anenii-Noi, sediul Bender (f.d. 100, 101-109).

Efectuând controlul judiciar al deciziei din 23 septembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău și al hotărârii din 20 octombrie 2018 a Judecătoria Anenii-Noi, sediul Bender, instanța de recurs constată ca fiind neîntemeiate soluțiile emise de instanțele inferioare, din următoarele considerente.

În conformitate cu prevederile art. 1 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ (în vigoare la data adoptării actului care se contestă în speță), contenciosul administrativ ca instituție juridică avea drept scop contracararea

abuzurilor și exceselor de putere ale autorităților publice, apărarea drepturilor persoanei în spiritul legii, ordonarea activității autorităților publice, asigurarea ordinii de drept.

Articolul 2 din Legea contenciosului administrativ coroborat cu 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, definesc actul administrativ ca manifestarea juridică unilaterală de voință, cu caracter normativ sau individual, din partea unei autorități publice în vederea organizării executării sau executării în concret a legii, actul administrativ desemnează orice măsuri individuale sau decizii luate în cadrul exercitării autorității publice, susceptibile de a afecta direct drepturile, libertățile sau interesele persoanelor fizice sau juridice și care nu este un act îndeplinit în cadrul exercitării unei funcții judiciare.

Totodată, conform dispozițiilor art. 16 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ (în vigoare la data adoptării actului care se contestă în speță), 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.

Articolul 224 alin. (1) lit. f) din Codul administrativ prevede că, examinând acțiunea în contencios administrativ în fond, instanța de judecată adoptă hotărâre prin care respinge acțiunea ca fiind neîntemeiată, dacă nu sunt îndeplinite condițiile de adoptare a unei hotărâri prevăzute la lit. a)-e).

Colegiul consideră că instanțele ierarhic inferioare eronat și în lipsa suportului probator au ajuns la concluzia de a anula decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 241 din 19 iulie 2018 și decizia Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat nr. 327/982 din 30 mai 2018, din motiv că organul fiscal nu a demonstrat efectuarea cu succes a cumpărăturii de control și crearea artificială a comenzii de executare a lucrărilor cadastrale.

În acest sens sunt pertinente dispozițiile art. 222 din Codul fiscal (în redacția în vigoare la momentul efectuării controlului fiscal – 22 aprilie 2018), care stipulează că 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. 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 din Codul fiscal (în redacția în vigoare la momentul efectuării controlului fiscal – 22 aprilie 2018), (1) 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 atât în monedă națională, cât și în valută străină.

(2) Contribuabilul (reprezentantul său în persoana vânzătorului, 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.

(3) Mijloacele bănești, inclusiv valuta străină, obținute de la comercializarea bunurilor materiale, de la primirea comenzii de executare a lucrărilor și a serviciilor urmează a fi restituite funcționarului fiscal care a efectuat cumpărătura de control. Bunurile materiale se restituie contribuabilului.

(4) Ca probe ale comiterii încălcării în timpul efectuării cumpărăturii de control pot servi înregistrările audio, foto, video, precum și dispozitivele de înregistrare.

(5) Cumpărătura de control se efectuează din contul mijloacelor destinate pentru acest scop și prevăzute în bugetul Serviciului Fiscal de Stat. Modul de utilizare a mijloacelor destinate cumpărăturii de control se stabilește de către Ministerul Finanțelor.

În condițiile din speță, Colegiul atestă că prin decizia Direcției control fiscal operativ nr. 1 a Serviciului Fiscal de Stat nr. DICF-18180/17 din 17 aprilie 2018 s-a dispus efectuarea controlului fiscal la fața locului prin metoda verificării operative la contribuabilul SRL „Geocad Expert”, în perioada 17 aprilie 2018 – 21 aprilie 2018, de către inspectorii fiscali Anatol Caitaz și Artur Panta (f.d. 35, 91).

La 20 aprilie 2018, inspectorii fiscali s-au prezentat la oficiul SRL „Geocad Expert”, unde au efectuat o cumpărătură de control a serviciilor cadastrale de măsurare, pentru care au transmis reprezentantului contribuabilului SRL „Geocad Expert”, în persoana evaluatorului Olga Negru, mijloace bănești cu titlu de avans în sumă de 800 de lei. Însă, contribuabilul nu a utilizat mașina de casă și control cu memorie fiscală existentă la întreprindere și nu a eliberat presupușilor cumpărători – inspectorilor fiscali bon de casă (f.d. 15 recto-verso, 36-37, 92-93).

La aspectul dat Colegiul apreciază ca relevante și pertinente declarațiile Olgăi Negru, care fiind audiată în calitate de martor în instanța de judecată a confirmat că activează la SRL „Geocad Expert” în funcția de evaluator și că în data de 20 aprilie 2018 a fost efectuat un control fiscal, în cadrul cărora inspectorii fiscali s-au prezentat ca potențiali cumpărători (clienți) a serviciilor prestate de întreprindere.

Totodată, Olga Negru a confirmat că în cadrul controlului fiscal la fața locului prin metoda verificării operative a primit de la inspectorii fiscali mijloace bănești în sumă de 800 de lei, în contul unor servicii care urmează să le fie prestate de către SRL „Geocad Expert”, dar nu a imprimat și nu le-a eliberat bonul de casă, deoarece nu cunoaște procedura de eliberare a bonurilor de casă, pentru că această operațiune nu intră în atribuțiile sale de serviciu.

La fel, martorul a menționat că „de obicei, dl Ion (administratorul SRL „Geocad Expert”) eliberează bonurile de casă la achitarea serviciilor și perfectarea actelor” (f.d. 51 recto-verso).

Astfel, din suportul probator administrat și cercetat de către instanța de recurs se atestă indubitabil că, la 20 aprilie 2018, în cadrul controlului fiscal la fața locului prin metoda verificării operative la oficiul contribuabilului SRL „Geocad Expert”, angajatul Olga Negru a compărut în fața potențialilor

cumpărători/clienti, în persoana inspectorilor fiscali, în calitate de reprezentant al contribuabilului. Or, aceasta a comunicat cu potențialilor cumpărători/clienti, în persoana inspectorilor fiscali, a primit de la aceștia informații referitor la eventuala comandă ce urmează a fi executată de către SRL „Geocad Expert” (numărul cadastral al imobilului care trebuie măsurat, date de contact ale clienților), precum și a acceptat mijloace bănești în sumă de 800 de lei, lăsați de aceștia ca avans pentru serviciul comandat.

Respectiv, prin prisma art. 224 alin. (2) din Codul fiscal, în cadrul controlului fiscal la fața locului prin metoda verificării operative la oficiul contribuabilului SRL „Geocad Expert”, angajatul Olga Negru este apreciat ca reprezentant al contribuabilului, deoarece a acționat în numele acestuia la primirea comenzii de executare a lucrărilor sau de prestare a serviciilor, a primit și a acceptat în numele întreprinderii mijloace bănești în contul serviciilor ce urmează a fi prestate.

Continuând șirul logic al dezideratelor sale, Colegiul învederează că, în corespundere cu art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat să țină contabilitatea 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 în conformitate cu cerințele legislației, să efectueze încasările bănești în numerar prin intermediul dispozitivelor și sistemelor pentru înregistrarea operațiunilor cu numerar, respectând 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.

Interpretarea logico-juridică a normei precitate profilează obligația contribuabililor fiscali de a efectua încasările bănești în numerar prin intermediul dispozitivelor și sistemelor pentru înregistrarea operațiunilor cu numerar, respectând reglementările aprobate de Guvern.

Punctul 4 din Regulamentul cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control pentru efectuarea decontărilor în numerar, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 474 din 28 aprilie 1998 (anexa nr. 5) prevede că, la efectuarea decontărilor bănești în numerar pentru operațiunile economice cu plătitorii, contribuabilii sunt obligați să utilizeze MCC (mașină de casă și control cu memorie fiscală), eliberând plătitorilor bonurile de casă emise de acestea.

Această obligativitate se extinde asupra tuturor unităților structurale (oficiu, magazin, secție, depozit, unitate comercială, automat pentru vânzări (denumit conform uzanțelor internaționale vending machine), terminal cash-in, unitate de prestări servicii, inclusiv unitate de transport-taxi etc.) în care se efectuează sau care efectuează operațiuni economice cu încasări în numerar.

Conform pct. 8 lit. i) din Regulamentul nominalizat, utilizatorii sunt obligați să exploateze mașinile de casă și control conform Regulamentului cu privire la modul de exploatare a mașinilor de casă și control cu memorie fiscală.

Potrivit pct. 10 lit. a) din Regulamentul menționat supra, 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), în cazul când nu se emite bonul de casă.

În corespundere cu pct. 9.1. din Regulamentul cu privire la modul de exploatare a mașinii de casă și control cu memorie fiscală, aprobat prin decizia Comisiei interdepartamentale pentru mașinile de casă și control de pe lângă Ministerul Finanțelor nr. 2407 din 24 iulie 1998 (Monitorul Oficial nr. 109-110/209 din 10 decembrie 1998), utilizatorii sunt obligați să asigure imprimarea bonului de casă și înmânarea obligatorie a acestuia cumpărătorului (clientului).

În această ordine de idei, Colegiul conchide că, odată cu acceptarea mijloacelor bănești în sumă de 800 de lei de la presupușii cumpărători, în persoana inspectorilor fiscali, contribuabilul SRL „Geocad Expert”, reprezentat de angajatul Olga Negru, avea obligația pozitivă de a asigura imprimarea bonului de casă pentru această sumă și de a-l elibera/înmâna plătitorilor.

Însă, distinct obligațiilor sale legale, contribuabilul SRL „Geocad Expert” nu a utilizat dispozitivul și sistemul pentru înregistrarea operațiunilor cu numerar (mașină de casă și control cu memorie fiscală) la încasarea în numerar a celor 800 de lei primiți de la inspectorii fiscal prin intermediul.

La aspectul dat este pertinent și faptul că actul de control fiscal nr. 1-805242 din 20 aprilie 2018 a fost întocmit în prezența reprezentantului contribuabilului SRL „Geocad Expert” – evaluatorului Olga Negru, care nemijlocit a primit și acceptat mijloacele bănești de la potențialii cumpărători/clienti, în persoana inspectorilor fiscali, aceasta contrasemnându-l fără a înainta careva obiecții în privința faptelor constatate de către inspectorii fiscali.

Prin urmare, această circumstanță denotă că contribuabilul SRL „Geocad Expert”, în persoana reprezentantului Olga Negru, tacit a acceptat cu titlu de adevăr faptele constatate de către inspectorii fiscali și expuse în actul de control fiscal.

Cu atât mai mult că, înaintând prezenta acțiune, reclamanta SRL „Geocad Expert” nu a solicitat anularea actului de control fiscal nr. 1-805242 din 20 aprilie 2018, care constituie un act preparatoriu și trebuie/poate fi contestat în instanță de judecată concomitent cu decizia autorității publice. Or, în eventualul caz de anulare a actului administrativ (decizia organului fiscal), actul de control fiscal și încălcările constatate în acesta oricum rămân în vigoare și urmează să producă careva efecte/consecințe.

Având în vedere cumulul ipotezelor expuse supra, instanța de recurs apreciază reprehensibil concluzia instanțelor inferioare precum că „simpla lăsare a banilor în sumă de 800 de lei în oficiu la dorința inspectorului și insistența sa nu denotă faptul încasării sumei și efectuarea plății în avans pentru serviciile cadastrale fără utilizarea mașinii de casă”. Or, în situația în care angajatul contribuabilului SRL „Geocad Expert” – evaluatorul Olga Negru nu era în drept să primească mijloace bănești în numerar de la potențialii cumpărători/clienti, precum și să elibereze bonuri de casă, aceasta avea obligația pozitivă de a refuza acceptarea banilor în cadrul controlului fiscal din 20 aprilie 2018.

Însă, distinct acestor circumstanțe, reprezentantul contribuabilului SRL „Geocad Expert” – evaluatorul Olga Negru a acceptat în numele întreprinderii încasarea mijloacelor bănești în numerar în sumă de 800 de lei și a intrat în posesia lor, fără a înainta careva obiecții și fără a imprima bonul de casă pentru această sumă și a-l elibera/înmâna plătitorilor.

La fel, Colegiul consideră neîntemeiată concluzia instanței de apel, precum că autoritatea fiscală nu a probat prin înregistrări audio, foto, video și/sau

dispozitive de înregistrare comiterea încălcării în timpul efectuării cumpărării de control, conform art. 224 alin. (4) din Codul fiscal.

Or, conform art. 224 alin. (4) din Codul fiscal, ca probe ale comiterii încălcării în timpul efectuării cumpărării de control pot servi înregistrările audio, foto, video, precum și dispozitivele de înregistrare.

Astfel, norma art. 224 alin. (4) din Codul fiscal nu enumeră exhaustiv mijloacele de probă prin care poate fi demonstrată comiterea încălcării în timpul efectuării cumpărării de control.

În cazul din speță, faptul comiterii încălcării este demonstrat prin actul de control fiscal, față de care nu au fost înaintate obiecții de către reprezentantul contribuabilului SRL „Geocad Expert” – evaluatorul Olga Negru, declarațiile Olgăi Negru, care a recunoscut direct că a primit și acceptat în numele întreprinderii mijloace bănești în numerar, fără a utiliza mașina de casă și control cu memorie fiscală, explicațiile inspectorului fiscal date în cadrul dezbaterilor judecătorești.

În cadrul judecării cauzei în prima instanță, inspectorul fiscal a menționat că, în urma inițierii controlului fiscal prin metoda verificării operative la SRL „Geocad Expert”, s-a prezentat la oficiul întreprinderii, însă la birou nu se afla nimeni. Astfel, în vederea contractării serviciilor de măsurări cadastrale, a contactat telefonic administratorul întreprinderii, care i-a comunicat că la moment este plecat în teritoriu și nu este disponibil, iar la întrebarea cu privire la costul serviciului a comunicat că prețul constituie 200 de lei pentru o latură, în total suma de 800 de lei. Contactând telefonic în următoarele zile administratorul întreprinderii, acesta iarăși i-a zis că nu este disponibil și i-a sugerat să se apropie la oficiu în a doua jumătate a zilei, unde se va afla o angajată a SRL „Geocad Expert” și să-i transmită acesteia numărul cadastral al bunului ce urmează a fi măsurat și mijloacele bănești în contul serviciilor ce urmau a fi prestate ulterior.

Așa, inspectorul fiscal a relevat că, în data de 20 aprilie 2018, ora 15.00, s-a apropiat la oficiul SRL „Geocad Expert” și a transmis unei angajate a întreprinderii numărul cadastral al imobilului ce urmează a fi măsurat și mijloace bănești în numerar în sumă totală de 800 de lei. Angajata întreprinderii, după o discuție telefonică cu administratorul, a preluat numărul cadastral al imobilului ce urmează a fi măsurat și a acceptat în numele întreprinderii încasarea mijloacelor bănești în numerar în sumă de 800 de lei fără nici o obiecție, intrând în posesia mijloacelor bănești și fără a elibera bonul fiscal.

În final, inspectorul fiscal a subliniat că angajatul SRL „Geocad Expert” nu a refuzat încasarea mijloacelor bănești în numerar (f.d. 53 recto-verso).

În acest sens, Colegiul denotă că însăși reclamanta în cererea de chemare în judecată a invocat circumstanțe similare și a recunoscut că administratorul întreprinderii a fost contactat telefonic de un potențial client, care ulterior s-a adevărit a fi inspector fiscal și care i-a solicitat prestarea serviciilor geodezice.

Dealtfel, reclamanta a recunoscut că în cadrul discuțiilor telefonice i-a propus potențialului client (inspectorului fiscal), în cazul în care se grăbește, să se prezinte la oficiul întreprinderii, unde va fi prezent un angajat și să lase numărul cadastral al terenului și numărul de telefon. În schimb, potențialul client i-a răspuns că va merge la oficiu și va lăsa datele necesare și suma de bani pentru serviciul ce urmează să-i fie prestat, însă administratorul întreprinderii i-a răspuns

„cum dorești, oricum când mă voi întoarce o să te contactez și o să ne clarificăm ce lucrare vrei” (f.d. 2 recto-verso).

Instanța de recurs consideră că, la caz, mijloacele de probă administrate sunt suficiente pentru a demonstra fără echivoc că la în timpul efectuării cumpărării de control din data 20 aprilie 2018, contribuabilul SRL „Geocad Expert” a comis o încălcare fiscală, manifestată prin primirea și acceptarea mijloacelor bănești în numerar în sumă de 800 de lei, fără a utiliza mașina de casă și control cu memorie fiscală.

Corelând ipotezele descrise supra, instanța de recurs constată legalitatea acțiunilor organului fiscal față de contribuabilul SRL „Geocad Expert”, or, decizia Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat nr. 327/982 din 30 mai 2018 a fost emisă în rezultatul controlului fiscal la fața locului prin metoda verificării operative efectuat la 20 aprilie 2018 și a încălcărilor comise în cadrul acestui control.

În acest sens art. 254 alin. (2) din Codul fiscal (în redacția în vigoare la momentul efectuării controlului fiscal – 22 aprilie 2018) statua că efectuarea încasărilor bănești în numerar fără utilizarea mașinii de casă și de control existente se sancționează cu amendă de 5 000 de lei.

În atare circumstanțe, Colegiul consideră că prima instanță și instanța de apel neîntemeiat au anulat un act administrativ legal – decizia Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat nr. 327/982 din 30 mai 2018. Or, sancțiunea aplicată contribuabilului SRL „Geocad Expert” este rezultatul încălcărilor comise de către întreprindere în timpul efectuării cumpărării de control 20 aprilie 2018, fiind aplicată în baza unui temei legal și în limitele prevăzute de art. 254 alin. (2) din Codul fiscal.

În această ordine de idei, Colegiul ajunge la concluzia netemeinicii și necesității respingerii pretenției cu privire la anularea decizia Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat nr. 327/982 din 30 mai 2018. Or, în condițiile speței, autoritatea publică pârâtă și-a îndeplinit obligația instituită la art. 24 alin. (3) din Legea contenciosului administrativ (în vigoare la data adoptării actului care se contestă în speță), probând pe deplin legalitatea acțiunilor sale și a actului administrativ emis, care formează controlul legalității în prezenta cauză în contencios administrativ.

Cu referire la capătul de cerere privind anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 241 din 19 iulie 2018, instanța de recurs decelează că aceasta în esență constituie un răspuns al organului ierarhic superior la cererea prealabilă depusă de petiționar/contribuabil, care cuprinde punctul de vedere cu privire la actul administrativ și nu poate fi considerat drept un act administrativ, deoarece nu produce niciun efect juridic.

Prin urmare, instanța de recurs urmează să respingă ca neîntemeiată și pretenția cu privire la anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 241 din 19 iulie 2018, din motiv că aceasta nu poate constitui obiect al controlului judecătoresc în procedura contenciosului administrativ.

Referitor la pretenția SRL „Geocad Expert” cu privire la compensarea cheltuielilor de judecată, instanța de recurs învederează că legea administrativă nu reglementează instituția compensării cheltuielilor de judecată. Însă, în conformitate cu art. 195 din Codul administrativ, procedura acțiunii în contenciosul administrativ se desfășoară conform prevederilor prezentului cod.

Suplimentar se aplică corespunzător prevederile Codului de procedura civilă, cu excepția art. 169-171.

Astfel, acest capăt de cerere urmează a fi examinat prin prisma art. 94 din Codul de procedură civilă, care la alin. (1) stipulează că instanța judecătorească obligă partea care a pierdut procesul să plătească, la cererea părții care a avut câștig de cauză cheltuielile de judecată. Dacă acțiunea reclamantului a fost admisă parțial, acestuia i se compensează cheltuielile de judecată proporțional părții admise din pretenții, iar pârâtului – proporțional părții respinse din pretențiile reclamantului.

Aderent, alin. (3) al aceluiași articol statuează că prevederile alin. (1) și (2) se aplică și la repartizarea între părți a cheltuielilor de judecată în instanță de apel, în instanță de recurs și în cadrul revizuirii.

Din interpretarea logico-juridică a normelor precitate rezultă înafara oricărui dubiu că pretențiile privind compensarea cheltuielilor de judecată constituie capete de cerere subsecvente celor principale, la caz, de anulare a actului administrativ. Respectiv, de instituția compensării cheltuielilor de judecată poate beneficia doar partea în proces care a avut câștig de cauză.

Ținând cont de faptul că instanța de recurs a ajuns la concluzia netemeinicii și necesității respingerii pretențiilor principale din acțiune, și anume cu privire la anularea deciziei Direcției generale administrare fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat nr. 327/982 din 30 mai 2018 și a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 241 din 19 iulie 2018, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pretenția subsecventă cu privire la compensarea cheltuielilor de judecată.

Dezideratele relevate supra profilează incertitudinea concluziei date de instanțele inferioare, or, acestea au judecat formal cauza, fapt ce constituie o violare a articolului 6 § 1 CEDO și a dreptului litiganților la un proces echitabil, care prin prisma articolului 238 din Codul administrativ, aveau o speranță că instanța de apel se va pronunța asupra tuturor motivelor invocate.

Având în vedere caracterul eronat al hotărârilor instanțelor inferioare, se distinge necesitatea casării integrale a deciziei din 23 septembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău și al hotărârii din 20 octombrie 2018 a Judecătoriei Anenii-Noi, sediul Bender, cu emiterea unei decizii noi, prin care să fie respinsă acțiunea depusă de către SRL „Geocad Expert”.

Dat fiind faptul că prima instanță și instanța de apel au emis soluții greșite și neîntemeiate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia necesității admiterii recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat, casării integrale a deciziei din 23 septembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău și a hotărârii din 20 octombrie 2018 a Judecătoriei Anenii-Noi, sediul Bender, cu emiterea unei decizii noi de respingere a acțiunii.

Colegiul consideră că această soluție este compatibilă cu prevederile articolului 6 § 1 CEDO, fiind prevăzută de art. 248 alin. (1) lit. c) din Codul administrativ, potrivit căruia examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă decizie prin care casează integral decizia instanței de apel și emite o nouă decizie.

Conform articolelor 258 alin. (3), 248 alin. (1) lit. c) și 224 alin. (1) lit. f) 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

decide:

Se admite recursul depus de către Serviciul Fiscal de Stat.

Se casează integral decizia din 23 septembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 20 octombrie 2018 a Judecătoriei Anenii-Noi, sediul Bender și se emite o decizie nouă, prin care:

Se respinge cererea de chemare în judecată depusă de către societatea cu răspundere limitată „Geocad Expert” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ și compensarea cheltuielilor de judecată, ca fiind neîntemeiată.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Nina Vascan

Victor Burduh

Nicolae Craiu

Maria Ghervas