

## DECIZIE

10 martie 2021

mun. Chișinău

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

În componență:

Președintele ședinței, judecătorul  
judecătorii

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

examinând recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală municipiul Chișinău,

în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Roxen” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor administrative,

împotriva deciziei din 07 octombrie 2020 a Curții de Apel Chișinău,

#### c o n s t a t ă :

La 17 iulie 2019, SRL „Roxen” a înaintat cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, solicitând anularea deciziei Serviciul Fiscal de Stat nr. 128/593 din 03 aprilie 2019, prin care contribuabilul SRL „Roxen” a fost sancționat cu amendă în mărime de 15 000 de lei, anularea actului de control nr.1-824175 din 12 martie 2019, cât și a deciziei nr.195 din 13 iunie 2019 prin care a fost respinsă contestația împotriva actului de control nr. 1-824175 din 12 martie 2019.

În motivarea acțiunii a indicat că, la data de 12 martie 2019, inspectorii Direcției control fiscal operativ nr.2 a DGAF mun. Chișinău au efectuat un control inopinat al activității întreprinderii sub aspectul respectării de către angajații întreprinderii a prevederilor legale în privința aplicării mașinilor de casă și control cu memorie fiscală pentru efectuarea decontărilor în numerar. În rezultatul utilizării metodei de verificare - efectuarea cumpărăturii de control, inspectorii au stabilit că angajata SRL „Roxen” dispunând de mașină de casă și control funcțională, nu a utilizat echipamentul și nu a emis bonul fiscal pentru mijloacele bănești transmise în sumă de 1197 de lei.

A specificat reclamantul că inspectorii Direcției control fiscal operativ au indicat că în cadrul efectuării controlului, de către contribuabil nu s-au utilizat

echipamentele de casă și control, contrar prevederilor art. 8 pct. 2 lit. c) din Codul fiscal și Hotărârii Guvernului nr.474 din 28 aprilie 1998 „Cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control cu memorie fiscală pentru efectuarea decontărilor în numerar”. Constatările inspectorilor sunt eronate și concluzia indicată în actul contestat este una neîntemeiată deoarece înregistrarea video care a captat imaginile întregului proces de verificare denotă contrariul.

Astfel, verificarea utilizării mașinii de casă și control a fost efectuată de către un singur inspector, dar nu de doi reprezentanți, așa cum este indicat în actul de control. Consideră eronată constatarea precum că, mașina de casă și control nu a fost utilizată la primirea banilor or, din imaginile video este vizibil (minutul 26.07, 26.37 al înregistrării) că angajata întreprinderii încearcă repetat la calculator să acceseze programul computerizat sincronizat cu mașina de casă și control, pentru a introduce datele de pe copia buletinului de identitate a pretinsului consumator și eliberarea bonului de casă. Din cauza problemelor tehnice de accesare a programului, la momentul respectiv angajata nu a reușit să introducă datele necesare, fapt demonstrat și de apelurile telefonice vizibile efectuate de salariată în vederea remedierii problemei. La minutul 33.33, se observă că salariată încearcă să introducă datele pretinsului consumator în program, însă la minutul 33.39 al înregistrării, tentativa de introducere a datelor și imprimare a bonului este curmată de apariția celui de al doilea inspector, care nu a fost prezent la efectuarea cumpărăturii de control. Ulterior, potrivit înregistrării video s-a întocmit actul de control.

Reclamantul a susținut că este neîntemeiată concluzia indicată în actul contestat, deoarece salariată întreprinderii, odată cu primirea banilor, și-a manifestat intenția de a imprima bonul de casă. Bonul de casă nu a fost eliberat din cauza dificultăților tehnice, cu toate că echipamentul de casă și control a fost utilizat prin intermediul calculatorului. De la primirea numerarului (minutul 26.24 al înregistrării) și până la întocmirea actului de control (minutul 33.39 al înregistrării) au trecut aproximativ 7 minute – o durată de timp foarte mică pentru a concluziona că s-a refuzat utilizarea echipamentului de casă și control.

A relatat reclamantul că, actul de control contestat a fost întocmit cu încălcarea prevederilor art. 216 alin. (6) din Codul fiscal, care stabilește 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, indicându-se actele normative încălcate.

Prin decizia Direcției Generale Administrare Fiscală Chișinău nr. 128/593 din 03 aprilie 2019 SRL „Roxen” i-a fost aplicată o amendă în mărime de 15 000 de lei pentru pretinsa încasare a mijloacelor bănești în numerar, fără utilizarea mașinii de casă și de control existente, în conformitate cu art. 254 alin. (1) din Codul fiscal. În motivarea deciziei emise, subdiviziunea fiscală a indicat că în cadrul efectuării controlului, de către contribuabil nu s-a utilizat echipamentele de casă și control contrar prevederilor art.8 pct.2 lit. c) din Codul fiscal și Hotărârii Guvernului nr.474 din 28 aprilie 1998.

Decizia contestată este abuzivă și nefondată, deoarece în cadrul audierilor din 03 aprilie 2019, dna Valentina Negară, șef adjunct al Direcției generale administrare fiscală nu a permis nici expunerea explicațiilor de către reprezentanții SRL „Roxen” referitor la încălcarea imputată. Mai mult, în ședința organizată formal, din start s-a menționat că decizia este deja pregătită prin care se aplică o amendă în mărime de 15 000 de lei.

A comunicat reclamantul că, a încercat să expună verbal dezacordul față de acțiunile și constatările expuse în actul de control nr.1-824175 din 12 martie 2019 și a concluzionat că șeful adjunct al Direcției generale administrare fiscală dna Valentina Negară avea deja o poziție preconcepută asupra cazului, fără a studia anticipat, cel puțin explicațiile scrise, expuse în dezacordul înaintat anterior la actul de control. La 03 aprilie 2019 s-a dispus amânarea ședinței organizate. În acest context, șeful adjunct al Direcției generale administrare fiscală, a menționat că va examina suplimentar cauza și în ziua următoare se va lua o decizie. Ulterior însă, au recepționat prin intermediul oficiului poștal decizia contestată. Această decizie este ilegală deoarece nu a fost emisă la data de 03 aprilie 2019 când s-a anunțat o întrerupere a ședinței organizate cu acest scop. Totodată, consideră că decizia contestată este una nemotivată, având în vedere că Direcția Generală Administrare Fiscală Chișinău a reiterat doar preținsele constatări din actul de control nr.1-824175 din 12 martie 2019.

Nefiind de acord cu decizia Direcției Generale Administrare Fiscală Chișinău nr. 128/593 din 03 aprilie 2019 și actul de control nr. 1-824175 din 12 martie 2019, în ordinea stabilită, a înaintat Serviciului Fiscal de Stat o contestație în care a invocat încălcările admise la întocmirea și emiterea actelor Direcției Generale Administrare Fiscală.

Prin decizia nr.195 din 13 iunie 2019, Serviciul Fiscal de Stat a dispus respingerea contestației asupra deciziei Direcției Generale administrare Fiscală Chișinău nr. 128/593 din 03 aprilie 2019. Pretinsa încălcare de care sunt acuzați se datorează unei defecțiuni tehnice care nu a depins de voința reclamantului și ulterior fiind remediată.

A reiterat reclamantul că, de la primirea numerarului (minutul 26.24 al înregistrării) și până la întocmirea actului de control (minutul 33.39 al înregistrării) au trecut circa 7 minute – o durată de timp foarte mică pentru a concluziona că s-a refuzat utilizarea echipamentului de casă și control. Anume în minutul 33 al înregistrării, angajata SRL „Roxen” deja includea în program datele din buletinul inspectorului pentru a fi emis bonul de casă, acțiuni care au fost curmate de inspectorii care au întocmit actul de control contestat. Pârâtul nu a făcut referire la nici o normă legală unde să fie indicată, care este perioada de timp maximă admisibilă (prevăzută de lege) care permite organului fiscal să concluzioneze că nu s-a utilizat echipamentele de casă și control. Or, 7 minute nu este o durată foarte mare de timp din care să deduci cert și definitiv că agentul economic a săvârșit încălcarea de care este acuzat, și imediat trebuia să declare suspendarea activității întreprinderii sau să reorganizeze lucrul în continuare, eliberând plătitorilor bonuri de plată.

Prin hotărârea din 04 februarie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, cererea de chemare în judecată înaintată de SRL „Roxen” împotriva Serviciului

Fiscal de Stat, cu privire la anularea actelor administrative, a fost respinsă ca fiind neîntemeiată.

Pentru a concluziona astfel instanța de judecată a constatat că din înregistrările video vizionate în cadrul examinării cauzei, casierul (operatorul) a primit suma de bani, însă nu a imprimat bonul de casă. Or, în momentul în care aceasta a constatat defecțiunea tehnică, urma să comunice clientului despre defecțiune, despre imposibilitatea emiterii bonului de casă și despre faptul că pentru a emite acest bon necesită timp. Însăși recepționista a recunoscut faptul că inițial a luat banii, după care a mers să arate camera și doar după aceasta a încercat să introducă datele potențialului client în programă și respectiv să elibereze bonul fiscal.

A relatat instanța de fond că în dependență de activitatea contribuabilului, funcționarii fiscali creează un raport simulat (artificial) care trebuie să fie credibil pentru contribuabil, fără a crea careva suspiciuni în raportul simulat, prin care se verifică respectarea legislației fiscale. Încălcarea comisă de către SRL „Roxen” a fost constatată în actul de control nr. 1-824175 din 12 martie 2019, acesta fiind contrasemnat de către ambii funcționari fiscali, cât și de către reprezentantul reclamantului.

Instanța de fond a conchis și faptul că, actele pregătitoare sau operațiunile administrative și tehnico-materiale care au stat la baza emiterii actului administrativ, nu pot constitui de sine stătător obiect al acțiunii în contenciosul administrativ, deoarece nu produc efecte juridice prin ele însele. Respectiv, actul de control nr. 1-824175 din 12 martie 2019, nu constituie un act administrativ or, acesta este un act pregătitor, care a stat la baza emiterii actului administrativ ce nu produce efecte juridice. Este nefondată cerința reclamantului privind anularea actului de control din 12 martie 2019, deoarece acesta nu întrunește caracteristicile unui act administrativ.

Prin decizia din 07 octombrie 2020 a Curții de Apel Chișinău, a fost admisă cererea de apel înaintată de SRL „Roxen”, casată integral hotărârea din 04 februarie 2020 a Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani și emisă o decizie nouă prin care a fost admisă ca întemeiată acțiunea înaintată de SRL „Roxen” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor administrative.

S-a anulat decizia nr. 128/593 din 03 aprilie 2019, prin care SRL „Roxen” a fost sancționată cu amendă în mărime de 15 000 de lei.

S-a anulat decizia nr.195 din 13 iunie 2019, prin care a fost respinsă contestația depusă de SRL „Roxen”.

În rest, cererea de chemare în judecată a fost respinsă ca neîntemeiată.

Pentru a decide astfel instanța de apel reținut că, inspectorii Direcției de control fiscal operativ nr.2, la efectuarea controlului operativ, urmau să înceteze procedura de control din motiv că încălcarea constatată la data de 12 martie 2019, ora 18.21, la hotelul aparține SRL „Roxen”, situat în mun. xxxx, str. xxxx, x, a fost determinată de o defecțiune tehnică care nu a depins de voința contribuabilului, fapt confirmat prin explicațiile depuse de Șova Diana și din înregistrările video anexate la materialele cauzei.

Astfel, completul a concluzionat că, decizia nr. 128/593 din 03 aprilie 2019, prin care SRL „Roxen” a fost sancționată cu amendă în mărime de 15 000 de lei, este neîntemeiată, fiind emisă contrar prevederilor legale. S-a constatat că viciile

specificate supra afectează legalitatea deciziei nr.195 din 13 iunie 2019 emise pe marginea contestației SRL „Roxen” împotriva deciziei nr. 128/593 din 03 aprilie 2019.

Or, instanța de apel a constatat cert că viciile reținute la adoptarea deciziei nr. 128/593 din 03 aprilie 2019 afectează negativ drepturile și interesele legale ale apelantului privind examinarea în modul stabilit de lege a contestației sale la etapa extrajudiciară de soluționare a litigiului, instituită de lege, în condițiile în care acest drept este prevăzut expres de lege și garantat de aceasta.

Curtea de Apel Chișinău a invocat că pretenția SRL „Roxen” cu privire la anularea actului de control nr.1-824175 din 12 martie 2019, este neîntemeiată și urmează a fi respinsă din motivul că actul de control nu constituie obiect de contestare în instanța de contencios administrativ, întrucât acesta reprezintă un act preparatoriu, de constatare, în care sunt reflectate faptele și circumstanțele constatate în cadrul efectuării controlului, legalitatea căreia nu poate fi controlată de sine stătător pe calea contenciosului administrativ și nu reprezintă o decizie prin care sunt vătămate drepturile contribuabilului.

La 12 noiembrie 2020, Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală municipiul Chișinău, a depus recurs împotriva deciziei din 07 octombrie 2020 a Curții de Apel Chișinău, solicitând admiterea recursului, casarea integrală a deciziei instanței de apel cu menținerea în vigoare a hotărârii instanței de fond.

În motivarea recursului recurentul a invocat că, la momentul efectuării controlului fiscal operativ de către inspectorii fiscali la hotelul amplasat în mun. xxxx, str. xxxx, nr. x, care aparține SRL „Roxen”, s-a stabilit încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, anume, prin neefectuarea încasărilor bănești în numerar prin intermediul echipamentelor de casă și control, contribuabilul efectuând încasări bănești în numerar, fără utilizarea echipamentelor de casă și control la încasarea sumei de 1197 de lei, a fost aplicată amenda în mărime de 15 000 de lei, în conformitate cu art. 254 alin. (1) din Codul fiscal, în baza deciziei nr. 128/593 din 03 aprilie 2019. Astfel, decizia nr. 128/593 din 03 aprilie 2019 și decizia pe marginea contestației nr. 195 din 16 iunie 2019 au fost emise în conformitate cu legea și nu sunt careva temeiuri de anulare a acestora.

A invocat recurentul că însăși recepționista a recunoscut faptul că, inițial a luat banii, după care a mers să arate camera și doar după aceasta a încercat să introducă datele potențialului client în programă și respectiv să elibereze bonul fiscal.

Recurentul a indicat că în momentul în care recepționista a constatat presupusa defecțiune tehnică, aceasta urma să comunice clientului despre defecțiune, despre imposibilitatea emiterii bonului de casă și despre faptul că pentru a emite acest bon necesită timp, fără a percepe suma de bani și fără ca această sumă de bani să fie pusă în caseta (sertarul) pentru bani a mașinii de casă și de control. În acest context, prima instanță corect a concluzionat că, în momentul când banii au fost primiți și puși în aparatul de casă, fără a fi eliberat bonul de casă, fapta se consideră a fi consumată.

A mai susținut recurentul că, Curtea de Apel Chișinău motivează decizia în baza înregistrărilor video, însă fără ca acestea să fie vizionate și cercetate în cadrul ședinței de judecată.

Astfel, instanța de apel a ignorat argumentele Serviciului Fiscal de Stat în susținerea legalității și hotărârii instanței de fond și a apreciat probele arbitrar fără a lua în considerare probele care confirmă legalitatea actelor emise de către Serviciul Fiscal de Stat.

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.

La caz, Curtea de Apel Chișinău a pronunțat decizia contestată, la data de 07 octombrie 2020. Decizia motivată a Curții de Apel Chișinău a fost expediată participanților prin intermediul poștei electronice la data de 29 octombrie 2020 (f.d. 120).

Astfel, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ menționează că Serviciul Fiscal de Stat, s-a conformat prevederilor legale și a depus recursul la 12 noiembrie 2020, în termenul prevăzut de art. 245 din Codul administrativ.

La 12 noiembrie 2020, în adresa SRL „Roxen”, a fost expediată copia recursului, cu înștiințarea despre posibilitatea depunerii referinței.

Prin încheierea din 16 decembrie 2020 a Curții Supreme de Justiție, recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală municipiul Chișinău a fost numit pentru examinare în complet din 5 judecători.

Conform 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.

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

Verificând argumentele invocate în recurs, pe baza 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 de admite recursul, de a casa decizia instanței de apel și de a emite o decizie nouă de menținere a hotărârii primei instanțe, din următoarele motive.

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

Totodată, 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 sînt legate nici de expunerile participanților, nici de cererile lor de reclamare a probelor.

Potrivit 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 temeiul art. 244 alin. (2) în coroborare cu art. 231 alin. (2) din Codul administrativ, pentru procedura de recurs se aplică corespunzător prevederile cap.III din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva. Pentru procedura în apel se aplică corespunzător prevederile cap. II din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva.

La rândul său, în corespundere cu art. 219 alin. (1) – (3) din Codul administrativ, instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți. Instanța de judecată depune eforturi pentru înlăturarea greșelilor de formă, explicarea cererilor neclare, depunerea corectă a cererilor, completarea datelor incomplete și pentru depunerea tuturor declarațiilor necesare constatării și aprecierii stării de fapt. Instanța de judecată indică asupra aspectelor de fapt și de drept ale litigiului care nu au fost discutate de participanții la proces

Din actele și lucrările dosarului prezentate și necontestate de părți, dar și determinate de instanțele de judecată în fazele procesuale anterioare, se atestă că la 12 martie 2019 de către subdiviziunea Serviciului Fiscal de Stat, Direcția control fiscal operativ nr. 2, a fost emisă decizia privind inițierea controlului fiscal nr. DICF- 43059/12 în privința SRL „Roxen” (f.d. 12, dosarul administrativ).

În urma controlului, la hotelul „Roxen” ce aparține SRL „Roxen”, inspectorii Direcției de control fiscal operativ nr. 2, au constatat că, la efectuarea cumpărăturii de control în mărime de 1197 de lei (servicii hoteliere) de către contribuabil nu s-a utilizat echipamentul de casă și control, fapt ce rezultă din actul nr.1-824175 din 12 martie 2019, fiind stabilită încălcarea de către SRL „Roxen” a prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal și Hotărârea Guvernului nr. 474 cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control cu memorie fiscală pentru efectuarea decontărilor în numerar nr. 474 din 28 aprilie 1998 (abrogată la 15 aprilie 2019), (f.d. 10, dosarul administrativ).

La 19 martie 2019, directorul SRL „Roxen”, Trifoi Rostislav, a depus la Serviciul Fiscal de Stat dezacordul său cu actul de control nr.1-824175 din 12 martie 2019 (f.d. 16-17, dosarul administrativ).

La 03 aprilie 2019, a fost emisă decizia SFS nr. 128/593 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Roxen”, prin care agentul economic a fost sancționat cu amendă în mărime de 15 000 de lei, în conformitate cu prevederile art. 254 alin. (1) din Codul fiscal (f.d. 2, dosarul administrativ).

La 25 aprilie 2019, de către SRL „Roxen” a fost depusă o contestație împotriva deciziei nr. 128/593 din 03 aprilie 2019 (f.d. 34-36).

Prin decizia nr. 195 din 13 iunie 2019 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 128/593 din 03 aprilie 2019, emisă de DGAF mun. Chișinău, s-a respins contestația depusă și s-a menținut decizia nr. 128/593 din 03 aprilie 2019 (f.d. 10-verso).

La 17 iulie 2019, SRL „Roxen” a înaintat cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, solicitând anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr.195 din 13 iunie 2019 prin care a fost respinsă contestația împotriva Actului de control nr.1-824175 din 12 martie 2019 și a deciziei nr.128/593 din 03 aprilie 2019, anularea actului de control nr.1-824175 din 12 martie 2019 și a deciziei nr.

128/593 din 03 aprilie 2019, prin care contribuabilul SRL „Roxen” a fost sancționat cu amendă în mărime de 15 000 de lei (f.d. 2-5).

Fiind investită cu examinarea în fond a prezentei cauze, Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani, prin hotărârea din 04 februarie 2020, a respins ca fiind neîntemeiată acțiunea de contencios administrativ intentată de SRL „Roxen” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor administrative (f.d. 58, 60-63).

Prin decizia din 07 octombrie 2020 a Curții de Apel Chișinău, a fost admisă cererea de apel înaintată de SRL „Roxen”, casată integral hotărârea din 04 februarie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și emisă o decizie nouă prin care a fost admisă ca întemeiată acțiunea înaintată de SRL „Roxen” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor administrative.

S-a anulat decizia nr. 128/593 din 03 aprilie 2019, prin care SRL „Roxen” a fost sancționată cu amendă în mărime de 15 000 de lei.

S-a anulat decizia nr.195 din 13 iunie 2019, prin care a fost respinsă contestația depusă de SRL „Roxen”.

În rest, cererea de chemare în judecată a fost respinsă ca neîntemeiată.

Efectuând controlul judiciar al deciziei din 07 octombrie 2020 a Curții de Apel Chișinău, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră concluzia instanței de apel contradictorie circumstanțelor cauzei, fiind rezultată din interpretarea eronată a normelor de drept material, pe când concluzia primei instanțe despre necesitatea respingerii acțiunii este justă, aceasta având la bază cumulul probelor administrate în coraport cu normele legale ce guvernează raportul juridic litigios.

În susținerea poziției enunțate, instanța de recurs relevă prevederile art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, care stipulează că, 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 echipamentelor de casă și de control, 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

La rândul său, art. 222 din Codul fiscal, prescrie 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 alin. (1), (2) și (4) din Codul 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 atât în monedă națională, cât și în valută străină.

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.

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

În sensul art. 249 alin. (1) din Codul fiscal, asupra cazului de încălcare fiscală poate fi pronunțată una din următoarele decizii privind: a) aplicarea de sancțiune fiscală și/sau încasarea de impozit, taxă, calculate suplimentar, de majorare de întârziere; b) clasarea cazului; c) suspendarea cazului și efectuarea unui control repetat.

La rândul său, prevederile art. 254 alin. (1) din Codul fiscal, stipulează că, încălcarea regulilor de utilizare a mașinii de casă și de control (efectuarea încasărilor bănești în numerar în lipsa mașinii de casă și de control în cazul în care actele normative în vigoare prevăd folosirea ei, efectuarea încasărilor bănești în numerar fără utilizarea mașinii de casă și de control existente, neasigurarea emiterii la mașina de casă și de control a bonului de casă de valoarea sumei real încasate/primate, neasigurarea bilanțului numerarului în mașina de casă și de control, care constă în formarea unui excedent de numerar nejustificat documentar mai mare de 50 de lei, utilizarea mașinii de casă și de control defectate, care constă în neactivarea memoriei fiscale sau imposibilitatea de identificare a softului instalat, utilizarea mașinii de casă și de control care nu este sigilată de Serviciul Fiscal de Stat în modul stabilit, utilizarea mașinii de casă și de control care nu este înregistrată la Serviciul Fiscal de Stat în modul stabilit) se sancționează cu amendă de la 5000 la 15000 de lei.

Conform art. 216 alin. (6) din Codul fiscal, 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.

În conformitate cu pct. 4 din Regulamentul cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control pentru efectuarea decontărilor în numerar, aprobat prin la Hotărârea Guvernului nr. 474 din 28 aprilie 1998 (abrogat la 15 aprilie 2019), la efectuarea decontărilor bănești în numerar pentru operațiunile economice cu plătitorii, contribuabilii sînt obligați să utilizeze MCC, eliberînd 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, aparat de schimb valutar, 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. 9.4.1 din Regulamentul cu privire la modul de exploatare a mașinilor de casă și control cu memorie fiscală, aprobat prin Decizia Comisiei interdepartamentale pentru mașinile de casă și control (CIMCC) din 24 iulie 1998, casierul (operatorul) este obligat:

- să asigure îngrijirea minuțioasă și utilizarea cu precauție a mașinii, să o mențină curată și în stare bună;

- să efectueze operațiile de înregistrare a cumpărărilor, vânzărilor mărfurilor (prestării serviciilor) în corespundere cu ghidul de exploatare a MCC de modelul concret;

- să determine suma totală a cumpărăturilor (serviciilor) și să o anunțe cumpărătorului (clientului);

- să primească banii de la cumpărător (client) pentru marfă sau serviciile prestate în următorul mod:

- a) să anunțe clar suma de bani primită și să pună banii aparte în văzul cumpărătorului (clientului);

- b) să închidă bonul de casă, adică să termine imprimarea tuturor părților necesare și datelor bonului de casă;

- c) să anunțe suma restului și să o înmâneze cumpărătorului (clientului) împreună cu bonul de casă (bancnotele și banii mărunți se înmânează concomitent);

- d) dacă la înmânarea restului cumpărătorului (clientului) apar divergențe, cumpărătorul este în drept să ceară responsabilului de activitatea financiară a întreprinderii ridicarea casei;

- să restituie banii cumpărătorilor (clienților) pentru mărfurile întoarse pînă la închiderea schimbului, adică pînă la imprimarea bonului dării de seamă fiscală pe zi, numai dacă cu marfa a fost întors bonul de casă înregistrat în MCC dată și ultimul este semnat de responsabilul de activitatea financiară a întreprinderii.

Mai mult, la pct. 9.4.2 din același regulament, se indică că, la apariția unor dereglări a MCC casierul (operatorul) este obligat:

- să deconecteze MCC și să cheme responsabilul de activitatea financiară a întreprinderii, apelînd la sistemul de semnalizare instalat în cabină;

- să constate caracterul dereglării în comun cu responsabilul de activitatea financiară a întreprinderii;

- în caz de imprimare neclară a elementelor pe bonul de casă, de neapariție a bonului sau rupere a benzii de control, împreună cu responsabilul de activitatea financiară a întreprinderii să controleze amprentele bonului pe banda de control, să semneze bonul (dacă bonul n-a apărut, să imprime în locul lui un bon cu suma zero), indicînd pe verso suma corectă (leii cu litere, banii cu cifre) și după verificarea lipsei omiterilor de numerație să perfecteze locurile ruperii benzii de control în modul perfectării începutului ei;

- dacă dereglarea MCC nu poate fi înlăturată cu puterile casierului (operatorului) și mai departe nu se poate lucra din cauza dereglării, împreună cu responsabilul de activitatea financiară a întreprinderii să îndeplinească o înscriere în RMCC, menționînd data, ora și motivul terminării lucrului, să informeze inspectorul fiscal și să cheme specialistul CDT, perfectînd în modul corespunzător RCSÎLE (anexa nr.4).

Reieșind din circumstanțele sus relatate, analizând materialele anexate la dosar, în coraport cu legislația în vigoare aplicabilă raportului juridic litigios, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ reține că, instanța de apel în mod eronat a concluzionat că la caz nerespectarea de către contribuabil a condițiilor de eliberare a bonului fiscal, a fost determinată de o defecțiune tehnică ce nu depinde de voința părților.

La acest capitol, Colegiul reține că, recepționista operând prestarea serviciilor hoteliere în corespundere cu legislația fiscală și cu ghidul de exploatare a MCC, urma să întreprindă pași consecutivi concreți la vânzarea serviciului prestat, și anume să determine suma totală a serviciului și să o anunțe cumpărătorului (clientului), să primească banii de la cumpărător (client) pentru serviciul prestat în următorul mod: să anunțe clar suma de bani primită și să pună banii aparte în văzul cumpărătorului (clientului), să închidă bonul de casă, adică să termine imprimarea tuturor părților necesare și datelor bonului de casă, în final să anunțe suma restului și să o înmâneze cumpărătorului (clientului) împreună cu bonul de casă, condiții de care contribuabilul nu s-a ghidat la vânzarea serviciului hotelier.

Or, analizând imaginile video anexate la dosarul administrativ, rezultă că, recepționista determinând prețul serviciului prestat, a primit banii de la cumpărător (client), a prezentat camera rezervată de către client, ulterior fără a elibera bonul de casă și fără a comunica clientului despre careva probeleme tehnice la calculator precum că ar fi apărut la înregistrarea operațiunii de rezervare a serviciului hotelier și eliberarea bonului de casă, circumstanțe care în mod cert confirmă că reprezentantul SRL „Roxen” a încălcat obligațiunile fiscale ce îi revin, efectuând încasarea bănească în numerar fără utilizarea mașinii de casă și de control existente.

De asemenea, Colegiul apreciază ca fiind corectă concluzia primei instanței precum că, angajatul SRL „Roxen” în momentul în care a constatat defecțiunea, urma să comunice clientului, fără a primi suma de bani pentru achitare or, în momentul când banii au fost primiți și puși în aparatul de casă, fără a elibera bonul de casă, fapta se consideră a fi consumată.

Cu referire la cerința reclamantului privind anularea actului de control nr. 1-824175 din 12 martie 2019, instanța de recurs reține că, actele pregătitoare sau operațiunile administrative și tehnico-materiale care au stat la baza emiterii actului administrativ nu pot constitui de sine stătător obiect al acțiunii în contenciosul administrativ, deoarece nu produc efecte juridice prin ele însele. Astfel, actul de control nr. 1-824175 din 12 aprilie 2019, nu constituie un act administrativ or, acesta este un act pregătitor care a stat la baza emiterii actului administrativ, respectiv nu produce efecte juridice, concluzie care în mod corect a fost argumentată și de către prima instanță.

În această ordine de idei, instanța de recurs conchide că decizia nr. 128/593 din 03 aprilie 2019, prin care contribuabilul SRL „Roxen” a fost sancționat cu amendă în mărime de 15 000 de lei a fost emisă conform competenței și procedurii stabilite cu respectarea prevederilor legii.

Așa fiind, deoarece instanța de apel a emis o decizie neîntemeiată, bazată pe interpretarea eronată a circumstanțelor cauzei în coraport cu legislația fiscală ce guvernează prezenta cauză, iar prima instanță a judecat multiaspectual cauza, a identificat corect circumstanțele cauzei și legea materială aplicabilă, a dat o

interpretare corectă probelor prezentate de părți, Colegiul ajunge la concluzia că se impune admiterea recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală municipiul Chișinău, casarea integrală a deciziei din 07 octombrie 2020 a Curții de Apel Chișinău și menținerea hotărârii din 04 februarie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

În conformitate cu art. art. 258 alin. (3), 248 alin. (1) lit. c) 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 depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală municipiul Chișinău.

Se casează integral decizia din 07 octombrie 2020 a Curții de Apel Chișinău și se menține hotărârea din 04 februarie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, adoptată în cauza de contencios administrativ intentată la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Roxen” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actelor administrative.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,  
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Maria Ghervas

Nina Vascan

Nicolae Craiu

Victor Burduh