

Dosarul nr. 3ra-156/21

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani (jud: V. Chisilița)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud: A. Minciuna, E. Palanciuc, V. Negru)

DECIZIE

14 aprilie 2021

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
Nicolae Craiu
Nina Vascan
Victor Burduh

examinând recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală
Administrare Fiscală Centru,

în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă
de Societatea pe Acțiuni „Mașrut” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire
la contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei din 11 noiembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău, prin care
a fost respins apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală
Administrare Fiscală Centru și a fost menținută hotărârea din 25 mai 2020 a
Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani,

c o n s t a ț ă:

La 22 mai 2019 SA „Mașrut” a depus cerere de chemare în judecată împotriva
Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii a indicat că la 7 februarie 2019 unitatea de transport
antrenată de companie la deservirea rutelor regulate, a fost supusă controlului fiscal,
iar în rezultat a fost întocmit Actul de control nr. 1-823931 din 7 februarie 2019, în
care s-a indicat că au fost transportați patru calatori fără înmânarea biletelor de
călătorie.

A menționat că la 27 februarie 2019 Serviciul Fiscal de Stat a adoptat decizia
nr. 327/238 prin care SA „Mașrut” a fost amendată cu 5000 lei, pentru încălcarea
art. 8 alin. (2) lit. c) Cod fiscal, pct. 9, 14 și 15 ale Regulamentului transporturilor
auto de călători și bagaje aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 854 din 28 iulie
2006.

Ulterior, la 27 martie 2019 SA „Mașrut” a depus la Serviciul Fiscal de Stat
contestația nr. 219-18, care prin prisma art. 270 din Codul fiscal, urma să fie
examinată în termen de 30 zile. În acest sens, a arătat că termenul de examinare a
contestației a expirat la 27 aprilie 2019, iar conform art. 64 alin. (2) din Codul
administrativ, refuzul de a primi sau examina o cerere se consideră drept respingere

a cererii. Aceeași regula se aplică și în cazul nesoluționării unei cereri în termen legal.

Astfel, reclamantul a indicat că inacțiunea Serviciului Fiscal de Stat de a examina contestația este echivalentă respingerii acesteia.

Reclamantul a susținut că acțiunea de respingere a contestației nr. 219-18 din 27 martie 2019 de către Serviciul Fiscal de Stat, precum și decizia nr. 327/238 din 27 februarie 2019 a Direcției Generale Administrare Fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat, sunt neîntemeiate.

A specificat că la emiterea deciziei, Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Centru a încălcat normele de drept material și anume, pct. 14 lit. g) și m) și pct. 15 lit. b) al Regulamentului transporturilor auto de călători și bagaje. În așa fel, a menționat că prevederile art. 8 alin (2) lit. c) din Codul fiscal, fac referință la încălcarea de către contribuabil a reglementarilor stabilite de Guvern, iar prin aceste reglementări inspectorii fiscali au făcut referință la pct. 14 și 15 al Regulamentului menționat. Astfel, din redacția normelor juridice la care se face referință în actul de control rezultă că echipajul este obligat: g) să verifice prezența și conformitatea biletelor de călătorie și de transportare a bagajelor; m) la autogări (stațiile auto), să efectueze îmbarcarea pasagerilor cu bilete, să elibereze bilet fiecărui pasager îmbarcat pe parcurs și să facă înscrierile respective în borderoul de evidență a biletelor. Echipajului i se interzice: să transporte pasageri fără bilete.

A relatat că din conținutul normelor citate, ca subiect al raporturilor juridice reglementate este echipajul unității de transport (în cazul din speță șoferul) și nu agentul economic (contribuabilul) și prin urmare, compania nu este subiect al raporturilor juridice reglementate de norma juridică, la care inspectorii fiscali au făcut referință în actul de control.

Reclamantul a enunțat că organul fiscal nu a aplicat o normă care trebuia să fie aplicată în acest caz și anume pct. 16 al Regulamentului transporturilor auto de călători și bagaje, conform căruia agentul transportator este obligat să se conducă de prezentul Regulament, să asigure prezența la bordul unității de transport a documentelor pe baza cărora este permisă desfășurarea activității, în funcție de tipul de transport. În acest sens, a menționat că art. 129 din Codul fiscal, stabilește că documente de evidență sunt documente privitoare la operațiuni, la efectuarea plăților aferente acestor operațiuni, inclusiv documente confirmative, orice alte documente prevăzute, conform actelor normative, pentru activitatea contribuabilului. În categoria documentelor de evidență intră documentele de contabilitate (prevăzute în legislația privind contabilitatea), situațiile financiare, informațiile, registrele contabile, titlurile de creanță, datele contabile.

A notat că din sensul noimei de drept enunțate, rezultă că compania a avut obligația de a pune la dispoziția șoferului toate actele necesare pentru desfășurarea transportului, inclusiv pentru eliberarea biletelor. Astfel, la bordul unității de transport se afla borderoul de evidență a biletelor și însăși biletele de strictă evidență. În actul de control, inspectorii fiscali au omis să indice acest fapt și să raporteze prezența acestor acte la executarea prevederilor regulamentului, iar la examinarea cazului de încălcare fiscală, aceste împrejurări nu au fost elucidate.

La fel, a arătat că din aceleași motive, pe un caz similar deja există decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.117 din 18 aprilie 2019 prin care o contestație de a

companiei a fost admisă, fiind stabilită încălcarea normelor de procedură în privința inițierii, efectuării și încheierii controlului fiscal.

A mai precizat că actul de control nu a fost adus la cunoștință întreprinderii în modul prevăzut de lege. În această privință, invocând prevederile art. 129 pct. 5), 129¹, 181, 244 Cod fiscal, a susținut că din cauza că nu a cunoscut despre existența actului de control, compania nu a avut posibilitatea să înainteze dezacordul în raport cu acesta.

În opinia reclamantului examinarea cazului de încălcare fiscală a fost efectuată cu încălcarea prevederilor Codului fiscal, având în vedere că scopul procedurii de examinare a cazului de încălcare fiscală conform art. 239 din Codul fiscal, constă în clarificarea promptă, multilaterală, exhaustivă și obiectivă a circumstanțelor în care s-a produs, soluționarea lui în strictă conformitate cu legislația, asigurarea îndeplinirii deciziei, precum și stabilirea cauzelor și condițiilor care au contribuit la comiterea încălcării fiscale, prevenirea încălcărilor, educarea în spiritul respectării legilor și consolidarea legalității, iar conform art. 247 din același cod, persoana care examinează cazul de încălcare fiscală este obligată să clarifice dacă a avut loc într-adevăr o încălcare fiscală, trebuie să fie trasă la răspundere persoana respectivă pentru săvârșirea de încălcare fiscală și să stabilească dacă există alte circumstanțe importante pentru soluționarea justă a cazului. Prin urmare, a explicat că din conținutul acestor norme legale reiese expres că în cadrul procedurii de examinare a încălcării fiscale, funcționarii fiscali abilitați cu funcții de adoptare a deciziilor sunt obligați să examineze sub toate aspectele pentru a clarifica dacă încălcarea a fost săvârșită și dacă persoana citată este vinovată de comiterea încălcării.

A indicat că din interpretarea pct. 14 și 15 al Regulamentului transporturilor de călători și bagaje și neaplicarea pct. 16 al Regulamentului menționat, la examinarea cazului dat nu s-a urmărit scopul de a clarifica cine este subiectul stabilit prin norma legală responsabil de eliberarea tichetelor și de asemenea nu s-a stabilit care erau obligațiunile companiei în acest caz și în ce măsură au fost executate. Nu a fost stabilit setul de documente care era prezent la bordul unității de transport și nu s-a dat apreciere prin ce acțiuni sau inacțiuni ale companiei s-a comis pretinsa încălcare fiscală.

Reclamantul a declarat că procedura de control nu a fost inițiată în conformitate cu prevederile legale. Astfel, cu referire la art. 19 și 51 din Legea privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător nr. 131 din 8 iunie 2012, a relatat că Serviciul Fiscal de Stat nu și-a motivat nici într-un fel necesitatea inițierii controlului la companie.

Suplimentar, a punctat și asupra faptului că controlul nu a fost înregistrat în modul stabilit de art. 8, 9, 21 ale Legii privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător nr. 131 din 8 iunie 2012, iar în temeiul art. 31 și art. 1 alin. (4) al Legii menționate, actul de control și deciziile adoptate în baza lui sunt nule.

A mai considerat că la emiterea actelor contestate au fost încălcate normele de competență teritorială, având în vedere că actul de control este întocmit de colaboratorii DGAF mun. Chișinău, iar compania își are sediul în r-nul Strășeni, competența fiind a DGAF Centru. A susținut că potrivit prevederilor Codului fiscal, inspectorii unei subdiviziuni pot efectua controale pe teritoriul altei subdiviziuni a

Serviciului Fiscal de Stat numai în baza ordinului emis de directorul Serviciului Fiscal de Stat, pe când la caz, compania nu dispune de informații despre acest ordin.

Reclamantul și-a întemeiat acțiunea pe prevederile art. 206 alin. (1) lit. a), 224 alin. (1) lit. a) Cod administrativ, art. 8 alin. (2) lit. c), 129, 129¹, 181, 239, 244, 247 Cod fiscal, art. 1, 8, 9, 19, 21, 31, 51 ale Legii privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător nr. 131 din 8 iunie 2012, pct. 14, 15, 16 din Regulamentul transporturilor auto de călători și bagaje, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 854 din 28 iulie 2006.

A solicitat anularea deciziei tacite a Serviciului Fiscal de Stat de respingere a contestației nr. 219-18 din 27 martie 2019, anularea deciziei Direcției Generale Administrare Fiscală Centru nr. 327/238 din 27 februarie 2019 și actului de control fiscal nr. 1-823931 din 7 februarie 2019.

La 22 mai 2019 SA „Mașrut” a depus o altă cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii au fost invocate motive de fapt și de drept identice cu acțiunea anterioară.

Reclamantul a solicitat anularea deciziei Direcției Generale Administrare Fiscală Centru nr. 327/251 din 27 februarie 2019, deciziei tacite a Serviciului Fiscal de Stat nr. 219-17 din 27 martie 2019 cu privire la respingerea contestației nr. 219-18 din 27 martie 2019 și actului de control fiscal nr. 1-824433 din 11 februarie 2019.

Prin încheierea din 20 octombrie 2019 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani, ambele cauze au fost conexate pentru examinare într-o singură procedură (f.d. 47, 48 Vol. II).

Prin hotărârea din 25 mai 2020 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani, a fost admisă cererea de chemare în judecată. A fost anulată decizia Direcției Generale Administrare Fiscală Centru nr. 327/238 din 27 februarie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SA „Mașrut” și refuzul Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-24-11/152-5033 din 17 aprilie 2019 de soluționare a contestației nr. 219-17 și 219-18 depuse de SA „Mașrut”. A fost anulată decizia Direcției Generale Administrare Fiscală Centru nr. 327/251 din 27 februarie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SA „Mașrut”.

La 2 iunie 2020 în termenul prevăzut de art. 232 Cod administrativ, Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Centru a depus apel împotriva hotărârii din 25 mai 2020 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani, iar la 10 august 2020 a prezentat motivarea apelului.

Prin decizia din 11 noiembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău, a fost respins apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Centru și a fost menținută hotărârea din 25 mai 2020 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani.

La 17 noiembrie 2020 Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Centru a depus recurs împotriva deciziei din 11 noiembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău.

La 21 decembrie 2020 Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Centru a prezentat motivarea recursului.

În susținerea recursului a invocat dezacordul cu decizia instanței de apel, considerând-o neîntemeiată și ilegală prin faptul că au fost încălcate și interpretate

eronat normele de drept material, iar circumstanțele stabilite sunt în contradicție cu actele cauzei.

A enunțat că instanța de apel a interpretat eronat constatările Curții Constituționale expuse în decizia nr. 108 din 7 octombrie 2019, din care se deduce faptul că intimatul urmează să poarte răspundere conform legii, în cazul în care se constată încălcarea prevederilor art. 254¹ alin. (2) Cod fiscal, din care rezultă că subiect al încălcării fiscale este agentul transportator.

A declarat că răspunderea intimatului pentru încălcările constatate este demonstrată și prin prisma prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 854 din 28 iulie 2006 prin care a fost aprobat Regulamentul transporturilor auto de călători și bagaje, care stabilește condițiile principale de efectuare pe teritoriul Republicii Moldova și în afara țării a transporturilor de călători (pasageri) și bagaje cu mijloacele de transport auto, fiind astfel obligatoriu pentru agenții transportatori-titulari de licențe.

În opinia recurentului chiar dacă norma inserată în actul de control face referire la obligațiile și restricțiile echipajului unității de transport, agentul transportator are obligația de a verifica dacă echipajul respectă rigorile legii, iar faptul că echipajul este cel care urmează să elibereze biletul de călătorie pasagerului care s-a îmbarcat și să facă înscrierile respective în borderoul de evidență a biletelor, nu-l eliberează pe agentul transportator de răspundere în ceea ce privește respectarea rigorilor legislației fiscale.

La fel, cu referire la răspunsul Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-24-11/152-50333 din 17 aprilie 2019, a menționat că instanța de apel nu a ținut cont în acest sens de prevederile art. 258 alin. (1) Cod administrativ.

Recurentul a solicitat admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel și emiterea unei noi decizii.

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.

În conformitate cu art. 245 alin. (1) Cod 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.

Curtea de Apel Chișinău a pronunțat decizia contestată la 11 noiembrie 2020.

Astfel, recursul depus la 17 noiembrie 2020, este în termen.

În conformitate cu art. 245 alin. (2) Cod administrativ, 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.

Actele cauzei atestă că decizia instanței de apel a fost notificată recurentului la adresa de e-mail în data de 11 decembrie 2020, fapt ce se confirmă prin extrasul din poșta electronică (f.d. 190, Vol. II)

Astfel, motivarea recursului a fost prezentată la 21 decembrie 2020, în termen.

La 22 decembrie 2020, în adresa intimatului SA „Mașrut” a fost expediată copia recursului, cu înștiințarea despre posibilitatea depunerii referinței.

Prin referințele din 25 ianuarie 2021 și 26 februarie 2021, SA „Mașrut” a solicitat declararea recursului ca inadmisibil.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de

Justiție, examinând admisibilitatea recursului, l-a numit pentru judecare în completul din 5 judecători.

În conformitate cu prevederile art. 247 Cod 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, completul nu consideră oportun de a cita participanții la proces pentru a se pronunța cu privire la problemele invocate în recurs, deoarece argumentele recurentului au fost expuse cu suficientă claritate.

Studiind materialele dosarului, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră necesar de a admite recursul, a casa integral decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe și a emite o nouă decizie, din considerentele ce urmează.

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

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 194 alin. (2) Cod 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 condițiile art. 189 alin. (1) din Codul administrativ, orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice poate înainta o acțiune în contencios administrativ.

O acțiune în contencios administrativ în corespundere cu art. 206 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, poate fi depusă pentru: anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acțiune în contestare).

Din materialele cauzei s-a constatat că, înaintând la 22 mai 2019 prezenta acțiune în judecată, SA „Mașrut” a solicitat anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat de respingere a contestației nr. 219-18 și nr. 219-18 din 27 martie 2019, anularea deciziilor Direcției Generale Administrare Fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat nr. 327/238 și nr. 327/251 din 27 februarie 2019 și actelor de control fiscal nr. 1-823931 din 7 februarie 2019 și nr. 1-824433 din 11 februarie 2019.

Judecând cauza, prima instanță a conchis asupra temeiniciei cererii de chemare în judecată depuse de către SA „Mașrut”.

Instanța de apel, verificând legalitatea hotărârii primei instanțe, a ajuns la concluzia de a respinge apelul depus de către Serviciul Fiscal de Stat.

Pentru a pronunța această decizie, instanța de apel prin prisma normelor de drept material ce reglementează raportul juridic litigios, în raport cu circumstanțele cauzei, a reținut ca fiind justă concluzia primei instanțe referitoare la temeinicia acțiunii, menționând că în urma întocmirii actelor de control nr.1-824433 din 11 februarie 2019 și nr. 1-823931 din 7 februarie 2019 și emiterii deciziilor nr.327/251 și nr. 327/238 din 27 februarie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SA „Mașrut”, a fost constatată încălcarea obligațiilor echipajului unităților de transport, prevăzute în pct.14 și pct. 15 din Regulamentul transporturilor auto de călători și bagaje aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 854 din 28 iulie 2006, prin faptul că nu au fost înmânate bilete de călătorie la 2 și respectiv 4 pasageri, nefiind

stabilite astfel încălcări a obligațiilor agentului transportator (contribuabilului) prevăzute de pct. 16 al Regulamentului enunțat, având în vedere că legiuitorul a făcut o distincție clară a obligațiilor pentru două categorii separate de subiecți.

În acest sens, instanța de apel a făcut trimitere la constatările Curții Constituționale expuse în decizia nr. 108 din 7 octombrie 2019 de inadmisibilitate a sesizării nr. 164g/2019 privind excepția de neconstituționalitate a articolelor 8 alin. (2) lit. c) și 254¹ alin. (2) din Codul fiscal, concluzionând într-un final răspunderea echipajului pentru încălcările constatate.

Prin urmare, instanța de apel a reținut că la momentul efectuării controlului și adoptării deciziilor de aplicare a sancțiunilor fiscale față de SA „Mașrut”, apelantul nu a făcut distincție între obligațiile echipajului unității de transport și obligațiile agentului transportator și astfel în mod eronat a considerat că orice încălcare comisă de către un angajat al companiei duce la aplicarea sancțiunilor fiscale față de agentul transportator.

În consecință, Curtea de Apel Chișinău a conchis că prima instanță a dat o apreciere obiectivă probelor administrate, a constatat și elucidat pe deplin toate circumstanțele care au importanță pentru soluționarea cauzei și corect a aplicat normele de drept material și procedural, iar soluția de admitere a acțiunii este justă, fiind rezultată din aprecierea probelor cercetate în cadrul procesului de judecată în coraport cu normele aplicabile speței.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră soluția primei instanțe și a instanței de apel, referitoare la temeinicia acțiunii ca fiind rezultată din aplicarea și interpretarea eronată a normelor de drept material, motiv din care actele judecătorești de dispoziție nu pot fi menținute ca fiind legale și întemeiate.

În susținerea opiniei enunțate, instanța de recurs menționează că în conformitate cu art. 22 alin. (1) Cod 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.

Reglementări similare se conțin și în art. 219 alin. (1) Cod administrativ, care stipulează că 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.

Prin prisma alin. (2) și (3) al aceluiași articol, 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. Instanța de judecată nu are dreptul să depășească limitele pretențiilor din acțiune, însă, totodată, nu este legată de textul cererilor formulate de participanții la proces.

Așa cum rezultă din materialele dosarului la 30 ianuarie 2019, a fost emisă indicația nr. 8 a Serviciului Fiscal de Stat cu privire la intensificarea controalelor prin metoda verificării operative în domeniul transportului auto de călători pe rute

interurbane, de comun cu reprezentanții MAI și ANTA, iar potrivit extrasului din Registrul de stat al controalelor, efectuarea controalelor a fost preconizată pentru perioada 11 februarie 2019-15 februarie 2019 (f.d.54, 52-53, Vol. II).

În urma efectuării controlului la fața locului, prin metoda verificării operative la unitatea de transport Mercedes n/î xxxxx, ce aparține SA „Mașrut”, a fost întocmit actul de control nr.1-823931 din 7 februarie 2019, conform căruia s-a stabilit că în privința a doi pasageri a rutei Strășeni - Chișinău, nu au fost eliberate bilete de călătorie (f.d.22, Vol. II).

Prin decizia nr. 327/238 din 27 februarie 2019 a Direcției Generale Administrare Fiscală Centru a Serviciului Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SA „Mașrut”, a fost aplicată amendă în mărime de 5000 lei, pentru efectuarea de către agentul transportator a transporturilor auto de călători prin servicii regulate în trafic urban, suburban, interurban, raional sau internațional fără emiterea și/sau raportarea biletelor și/sau biletelor de bagaje, conform prevederilor art. 254¹ alin. (2) Cod fiscal (f.d. 13-14, Vol. II).

Nefiind de acord cu acțiunile Serviciului Fiscal de Stat, la 27 martie 2019 SA „Mașrut” a depus contestația cu nr.219-18 împotriva deciziei nr.327/238 din 27 februarie 2019 și actului de control nr.1-823931 din 7 februarie 2019 (f.d.9-12, Vol.II).

Tot din materialele dosarului s-a constatat că prin decizia nr.DICF-41072/08 din 8 februarie 2019 a Direcției control fiscal operativ nr.1 din cadrul Serviciului Fiscal de Stat, a fost dispusă inițierea controlului contribuabililor care prestează servicii transport interurban de călători, or. Strășeni, Ialoveni, Orhei, Hâncești (f.d.51, Vol.I).

Potrivit rezultatelor controlului efectuat la fața locului prin metoda verificării operative la unitatea de transport Mercedes n/î xxxxx, ce aparține SA „Mașrut”, s-a constatat că la transportarea contra cost a patru călători, conducătorul mijlocului de transport nu a eliberat bilete de călătorie, astfel fiind întocmit actul de control a Direcției Generale Administrare Fiscală Centru nr.1-824433 din 11 februarie 2019 (f.d.46-47, Vol.I).

Prin decizia nr.327/251 din 27 februarie 2019 a Direcției Generale Administrare Fiscală Centru asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SA „Mașrut”, pentru încălcarea legislației fiscale a fost aplicată amenda în mărime de 5000 lei, pentru efectuarea de către agentul transportator a transporturilor auto de călători prin servicii regulate în trafic urban, suburban, interurban, raional sau internațional fără emiterea și/sau raportarea biletelor și/sau biletelor de bagaje, conform prevederilor art. 254¹ alin. (2) Cod fiscal (f.d. 14-15, Vol. I).

Prin contestația cu nr.2019-17 din 27 martie 2019, SA „Mașrut” a solicitat anularea deciziei nr.327/251 din 27 februarie 2019 și actului de control nr.1-824433 din 11 februarie 2019 (f.d.10-13, Vol.I).

Prin răspunsul nr. 26-24-11/152-5033 din 17 aprilie 2019, Serviciul Fiscal de Stat a comunicat SA „Mașrut” despre faptul că contestațiile nr.219-17 și nr.219-18 din 27 martie 2019, au fost depuse de o persoană fără împuterniciri legale, din care motiv acestea au rămas neexamine (f.d.36, Vol. I).

La caz, instanța de recurs menționează că examinând acțiunea în contencios administrativ, prin prisma art. 224 alin. (1) lit. a) din Codul administrativ, instanțele

de judecată greșit au ajuns la concluzia anulării actelor administrative individuale contestate.

Astfel, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ reține că temei pentru emiterea deciziilor nr.327/251 și nr. 327/238 din 27 februarie 2019 a Direcției Generale Administrare Fiscală Centru asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SA „Mașrut”, au servit prevederile art. 8 alin. (2) lit. c) din Cod fiscal și pct. 14 lit. m) și pct. 15 lit. b) din Regulamentul transportatorilor auto de călători și bagaje, aprobat prin hotărârea Guvernului nr. 854 din 28 iulie 2006, în consecință SA „Mașrut” fiind sancționată cu amendă conform art. 254¹ alin. (2) Cod fiscal.

În conformitate cu legislația aplicabilă în cauză, și anume art. 8 alin. (2) lit. c) Cod fiscal, contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte Serviciului Fiscal de Stat 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 echipamentelor de casă și de control.

În temeiul art. 254¹ alin. (2) Cod fiscal, efectuarea de către agentul transportator a transporturilor auto de călători prin servicii regulate în trafic urban, suburban, interurban, raional sau internațional fără emiterea și/sau raportarea biletelor (bilet – bon de casă emis de mașina de casă și de control sau document de strictă evidență cu preț fixat, confecționat în mod tipografic sau electronic, ce confirmă dreptul la călătorie al persoanei, încheierea contractului de transport rutier între operatorul de transport rutier/întreprindere și persoane, precum și faptul asigurării obligatorii a persoanei) și/sau biletelor de bagaje (bilet de bagaje – bon de casă emis de mașina de casă și de control cu memorie fiscală sau document de strictă evidență cu preț fixat, confecționat în mod tipografic sau electronic, ce confirmă plata și primirea bagajelor pentru transport, precum și faptul asigurării obligatorii a bagajelor) se sancționează cu amendă de la 5000 la 15000 de lei aplicată agentului transportator.

Articolul 64 alin. (1) și (2) din Codul transporturilor rutiere, stipulează că accesul la transportul rutier contra cost de persoane prin serviciile regulate se realizează în baza biletelor și abonamentelor, în cazurile expres prevăzute de lege. Biletele se vând prin programul unic computerizat la casele de bilete ale autogărilor, ale operatorilor de transport rutier care deservește rutele/cursele, prin intermediul terminalelor speciale și/sau agenților de vânzare a biletelor, prin sistemele electronice de vânzare a biletelor, iar în lipsa acestora, biletele sunt vândute de conducătorul auto.

La rândul său, pct. 9 din Regulamentul transporturilor auto de călători și bagaje aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 854 din 28 iulie 2006, reglementează că biletul este bon de casă emis de mașina de casă și de control cu memorie fiscală sau document de strictă evidență cu preț fixat, confecționat în mod tipografic, care confirmă plata și dreptul la călătorie al pasagerului, încheierea contractului de

transport între agentul transportator și călător, precum și faptul asigurării obligatorii a pasagerului, iar borderoul de evidență a biletelor este document de strictă evidență a biletelor vândute pasagerilor și a sumelor încasate, precum și a diagramelor pentru rutele regulate.

Conform pct. 14 lit. g) și m) din Regulamentul menționat, echipajul este obligat: să verifice prezența și conformitatea biletelor de călătorie și de transportare a bagajelor; la autogări (stațiile auto), să efectueze îmbarcarea pasagerilor cu bilete, să elibereze bilet fiecărui pasager îmbarcat pe parcurs și să facă înscrierile respective în borderoul de evidență a biletelor, iar potrivit pct. 15 lit. b) din același Regulament, echipajului i se interzice să transporte pasageri fără bilete.

În acest context al normelor citate, completul reține că în urma întocmirii actelor de control nr.1-824433 din 11 februarie 2019 și nr. 1-823931 din 7 februarie 2019 și emiterii deciziilor nr.327/251 și nr. 327/238 din 27 februarie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SA „Mașrut”, a fost stabilită încălcarea normelor prevăzute de art. 8 alin. (2) lit. c) Cod fiscal și de pct.14 și 15 din Regulamentul transporturilor auto de călători și bagaje aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 854 din 28 iulie 2006, prin neeliberarea biletelor de călătorie și fără efectuarea înscrierilor respective în borderoul de evidență a biletelor, în mijloacele de transport Mercedes n/î xxxxx și Mercedes n/î xxxxx, ce aparține SA „Mașrut”, la volanul cărora se aflau șoferii angajați ai companiei, care în mod legal au participat la controlul operativ și au semnat actele de control fiscal.

Astfel, prin neeliberarea biletelor de călătorie persoana împuternicită înregistrată la agentul transportator – conducătorul auto, a admis o încălcare fiscală, pentru care contribuabilul SA „Mașrut”, a fost tras la răspundere pentru încălcarea în cauză prin aplicare sancțiunii fiscale.

Or, conform art. 232 lit. a) Cod fiscal, este tras la răspundere pentru încălcare fiscală contribuabilul persoană juridică a cărei persoană cu funcție de răspundere a săvârșit o încălcare fiscală.

În acest sens, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ apreciază ca fiind neîntemeiat argumentul intimatului susținut de către instanțele ierarhic inferioare cu referire la faptul că prin actele administrative contestate, Serviciul Fiscal de Stat a sancționat agentul economic, deși în conformitate cu normele legale indicate în deciziile emise supra cazului de încălcare a legislației comisă de către SA „Mașrut”, trebuia să fie sancționat echipajul, or, consecințele nerespectării obligațiilor enumerate la pct.14 și 15 din Regulamentul transporturilor auto de călători și bagaje aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 854 din 28 iulie 2006, sunt prevăzute de Codul fiscal, iar aplicarea acestor două norme trebuie să se realizeze prin coroborare. Cu atât mai mult, însuși din dispozițiile generale ale Regulamentului enunțat inserate în conținutul pct. 1, rezultă că acesta este obligatoriu anume pentru agenții transportatori-titulari de licențe.

De altfel, chiar dacă normele indicate în actele de control și deciziile de sancționare fac referire la obligațiile echipajului unității de transport, acest fapt nu-l eliberează pe agentul transportator de răspundere în ceea ce privește respectarea legislației fiscale.

În special, este de menționat că în cazul dat, șoferul unității de transport (echipajul), face parte din componența agentului transportator, fiind legal angajat al

companiei prin contract individual de muncă, reprezentând astfel agentul transportator în relațiile cu călătorii, fapt care în consecință atrage răspunderea fiscală a acestuia pentru comiterea încălcării de către angajatul său.

Cu toate că instanța de apel și-a întemeiat poziția de admitere a acțiunii inclusiv prin constatările Curții Constituționale expuse în decizia nr. 108 din 7 octombrie 2019 de inadmisibilitate a sesizării nr. 164g/2019 privind excepția de neconstituționalitate a articolelor 8 alin. (2) lit. c) și 254¹ alin. (2) din Codul fiscal, instanța de recurs observă o interpretare eronată a acestora, deoarece prin prisma deciziei menționate se desprinde contrariul celor interpretate de către instanța de apel, or, Curtea a menționat că articolele 8 alin. (2) lit. c) și 254¹ alin. (2) din Codul fiscal stabilesc, pe de o parte, obligația contribuabilului de a ține contabilitatea conform formelor și modului stabilit, iar pe de altă parte, sancțiunea pentru comiterea faptei de efectuare a transporturilor fără emiterea și/sau raportarea biletelor. Curtea a mai constatat că în timp ce dispozițiile articolului 8 alin. (2) lit. c) stabilesc o obligație valabilă pentru toți contribuabilii, indiferent de tipul de activitate realizat, dispozițiile articolului 254¹ alin. (2) se referă la activitatea de transport auto de persoane fără emiterea și/sau cu încălcarea regulilor de raportare a biletelor de transport. Potrivit acestei norme din urmă, subiect al încălcării fiscale este agentul transportator care, în sensul punctului 9 din Regulamentul privind transporturile auto de călători și bagaje, este persoana care prestează servicii de transport public contra plată. Curtea a indicat asupra faptului că aceste categorii de subiecte poartă răspundere juridică în mod separat, în baza normelor diferite ale Codului contravențional sau ale Codului fiscal, iar interpretarea rezonabilă a legilor exclude orice dubiu care ar putea apărea în procesul aplicării normelor contestate.

Prin urmare, este cert că în situația din speță sancțiunea se aplică față de contribuabil și nu față de echipaj - șofer angajat în cadrul companiei, care nu poartă răspundere fiscală.

În astfel de circumstanțe, instanța de recurs nu găsește temei de a considera ca fiind ilegale deciziile nr. 327/238 și nr. 327/251 din 27 februarie 2019 emise de Direcția Generală Administrare Fiscală Centru asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SA „Mașrut”, întrucât acestea rezultă din încălcarea legislației fiscale de către contribuabil.

La fel, este de menționat că nu poate constitui un motiv de admitere a acțiunii nici invocarea instanței de apel cu referire la faptul că la materialele dosarului au fost anexate copiile unor decizii adoptate de către Serviciul Fiscal de Stat și subdiviziunile sale pe cazuri similare, în care organul fiscal a stabilit că răspunderea juridică o poartă echipajul unității de transport și nu agentul economic, dat fiind că acestea nu sunt obligatorii pentru instanța de judecată și nici nu pot fi asimilate unei practici judiciare în acest sens.

În ceea ce privesc argumentele intimatului SA „Mașrut” puse la baza motivelor de anulare a actelor administrative contestate și anume în privința faptului că actele de control nu au fost aduse la cunoștința întreprinderii, iar controlul a fost efectuat în lipsa reprezentantului contribuabilului, instanța de recurs reține următoarele.

În conformitate cu art. 222 alin. (2) Cod fiscal, 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.

Conform art. 8 alin. (3) Cod fiscal, în caz de absență a conducătorului întreprinderii, obligațiile prevăzute la alin.(2) lit.f) și g) sînt îndeplinite de alte persoane cu funcții de răspundere, gestionare ale subiectului impunerii, în limitele competenței lor.

Conform art. 129¹ alin. (1) Cod fiscal, actele Serviciului Fiscal de Stat se trimit destinatarului prin poștă cu scrisoare recomandată și cu aviz de primire sau prin orice alt mijloc care să asigure confirmarea primirii lor (telegramă, fax, e-mail etc.) ori se înmînează personal destinatarului sau altor persoane indicate la alin.(2) de către Serviciul Fiscal de Stat.

Potrivit art. 216 alin. (8) Cod fiscal, 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.

Astfel, prin caracterul inopinat al unui control fiscal se înțelege efectuarea acestuia fără înștiințarea prealabilă a contribuabilului care este supus controlului. În acest mod se urmărește verificarea disciplinării și respectării legislației fiscale, observându-se procesele economice și financiare ale entității. În acest sens, lipsa conducătorului entității la momentul efectuării controlului operativ este o consecință logică ce derivă din caracterul inopinat al acestui control și nu este un impediment pentru desfășurarea controlului.

De asemenea, este important de menționat că, în cazul efectuării controlului fiscal prin metoda verificării operative, actul de control se întocmește în prezența persoanei din cadrul entității care va semna actul respectiv și va avea obligația corespunzătoare de a comunica exemplarul actului de control ce i-a fost înmănat către conducătorul entității.

În această privință, urmează de apreciat ca fiind neîntemeiate afirmațiile reclamantului-intimat SA „Mașrut” precum că actele de control nu au fost aduse la cunoștința acestuia, dat fiind că materialele cauzei atestă cu certitudine că acestea au fost înmănate sub semnătură șoferilor rutei, angajați ai companiei, care au semnat actele și au oferit explicații în raport cu încălcarea constatată.

Cu privire la afirmațiile SA „Mașrut” precum că examinarea cazului de încălcare fiscală a fost efectuată cu încălcarea prevederilor art. 239 și 247 din Codul fiscal, completul menționează că încălcarea legislației fiscale a fost clar constatată prin actele de control fiscal nr. 1-823931 din 7 februarie 2019 și nr.1-824433 din 11 februarie 2019, prin expunerea detaliată a faptei în raport cu norma legală încălcată și obligația legală ignorată de către persoana juridică supusă controlului.

Nu poate fi reținut nici argumentul intimatului precum că contrar art. 19 și 51 din Legea privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător nr. 131 din 8 iunie 2012, Serviciul Fiscal de Stat nu și-a motivat nici într-un fel necesitatea inițierii controlului la companie, deoarece, la caz, a fost dovedit că controlul a fost inițiat la toți operatorii de transport rutier în temeiul Planului comun de activitate al Ministerului Transporturilor și Infrastructurii Drumurilor, Ministerului Afacerilor Interne și Ministerului Finanțelor, ceea ce rezultă din indicația nr. 8 din 30 ianuarie

2019 a Serviciului Fiscal de Stat cu privire la intensificarea controalelor prin metoda verificării operative în domeniul transportului auto de călători pe rute interurbane.

La fel, completul reține că întru respectarea obligațiilor legale și ținând cont de esența controlului operativ, Serviciul Fiscal de Stat a raportat Cancelariei de Stat a Republicii Moldova despre inițierea controlului prin scrisoarea nr. 26-10/2-02-1468 din 7 februarie 2019 și scrisoarea nr. 26-10/2-02-1643 din 11 februarie 2019, astfel că argumentele SA „Mașrut” în privința încălcărilor comise de către organul fiscal, nu pot fi reținute ca întemeiate și nu constituie temei de anulare a actelor administrative contestate.

Corespunzător celor menționate, instanța de recurs conchide că procedura administrativă care a fost inițiată în privința SA „Mașrut” s-a realizat în conformitate cu prevederile legale, asigurându-se transparența decizională dar și legalitatea sancțiunilor care au fost aplicate față de contribuabil cu respectarea absolută a drepturilor acestuia.

În astfel de circumstanțe, completul conchide că instanța de apel a ajuns la o concluzie greșită cu privire la faptul că Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Centru nu a avut temei legal pentru emiterea deciziilor asupra cazului de încălcare a legislației fiscale de către SA „Mașrut”, cu aplicarea amenzii în conformitate cu art.254¹ alin. (2) Cod fiscal, or, s-a constatat că actele administrative contestate au fost emise conform prevederilor legale.

Totodată, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ menționează că atât prima instanță cât și instanța de apel greșit au dispus anularea refuzului Serviciului Fiscal de Stat nr. 26-24-11/152-5033 din 17 aprilie 2019 de soluționare a contestațiilor nr. 219-17 și 219-18 depuse de SA „Mașrut”, pe motiv că Serviciul Fiscal de Stat neîntemeiat nu a examinat cererea prealabilă și nu s-a condus de art. 76 alin. (2) Cod administrativ. Or, în acest sens instanțele de judecată au ignorat prevederile art. 258 alin. (1) Cod administrativ, care stipulează că procedurile administrative și procedurile prealabile inițiate până la data intrării în vigoare a prezentului cod, care nu au fost finalizate până la 1 aprilie 2019, se vor finaliza conform prevederilor legale valabile până la data intrării în vigoare a prezentului cod. Această dispoziție este valabilă și pentru procedurile prealabile inițiate după data intrării în vigoare a prezentului cod referitoare la o procedură administrativă inițiată pînă la data intrării în vigoare a acestuia.

Respectiv, actele cauzei atestă că cererea prealabilă a fost depusă de către SA „Mașrut” la 27 martie 2019, adică pînă la intrarea în vigoare a Codului administrativ, iar Serviciul Fiscal de Stat corect în acest caz s-a condus de prevederile art. 267 Cod fiscal, care reglementează că decizia Serviciului Fiscal de Stat sau acțiunea funcționarului fiscal poate fi contestată numai de persoana vizată în decizie sau împotriva căreia a fost întreprinsă acțiunea ori de reprezentantul ei, în modul stabilit de prezentul cod. Contestația împotriva deciziei Serviciului Fiscal de Stat sau acțiunii funcționarului fiscal făcută de alte persoane decât cele indicate la alin.(1) va rămâne neexaminată de Serviciul Fiscal de Stat.

Circumstanțele descrise permit completului specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ să conchidă că, instanța de apel și prima instanță, au interpretat și au aplicat eronat prevederile legii, motiv din care actele judecătorești de dispoziție pronunțate, nu pot fi menținute ca legale și întemeiate.

În această ordine de idei, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție conducându-se de prevederile art. 224 alin. (1) lit. f) din Codul administrativ, concluzionează că cererea de chemare în judecată depusă de SA „Mașrut” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ, este neîntemeiată și pasibilă de respingere.

Din considerentele menționate și având în vedere faptul că normele de drept material au fost aplicate și interpretate eronat și nu este necesară verificarea suplimentară a cărorva dovezi, 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 de a admite recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Centru, a casa integral decizia din 11 noiembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 25 mai 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, și a emite o nouă decizie prin care a respinge ca neîntemeiată cererea de chemare în judecată depusă de SA „Mașrut” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. c), art. 248 alin. (2) Cod 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 Centru.

Se casează integral decizia din 11 noiembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 25 mai 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, și se emite o nouă decizie prin care:

Se respinge cererea de chemare în judecată depusă de Societatea pe Acțiuni „Mașrut” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Maria Ghervas

Nicolae Craiu

Nina Vascan

Victor Burduh