

Dosarul nr. 3ra-321/2021

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (V. Ciumac)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (V. Clima, M. Guzun, Gr. Dașchevici)

## DECIZIE

14 aprilie 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 mun. Chișinău,

în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată  
înaintată de Întreprinderea de Stat „Servicii Transport Auto” împotriva Serviciului  
Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău privind  
anularea actelor administrative,

împotriva deciziei din 25 noiembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău,

c o n s t a t ă :

La 28 august 2019, ÎS „Servicii Transport Auto” a înaintat cerere de chemare  
în judecată împotriva Serviciul Fiscal de Stat privind anularea actelor  
administrative.

În motivarea acțiunii ÎS „Servicii Transport Auto” a indicat că, la 24 mai  
2019, una din unitățile de transport care activează pe rutele regulate deservite de  
reclamant, a fost supusă unui control fiscal.

Menționează că, copia actului de control a primit-o după data emiterii deciziei  
cu nr.129/1153 din 20 iunie 2019.

Din conținutul deciziilor adoptate de organul fiscal rezultă că la data de 24  
mai 2019 a fost întocmit actul de control nr.1-801920, prin care se pretinde că ÎS  
„Servicii Transport Auto” a transportat un călător fără eliberarea biletelor de  
călătorie în sumă de 8 lei.

A menționat că ÎS „Servicii Transport Auto” a fost lipsită de posibilitatea  
înaintării dezacordului la actul de control, drept prevăzut de Codul fiscal.

A invocat că, despre actul de control a aflat deja când a fost adusă la  
cunoștință decizia Direcției generale administrare fiscală mun. Chișinău nr.

129/1153 din 20 iunie 2019 pe marginea acestui act, în baza căreia s-a aplicat amenda fiscală în mărime de 5000 de lei.

La 05 iulie 2019, a depus contestație la Serviciul Fiscal de Stat împotriva deciziei nr. 129/1153 din 20 iunie 2019, motivând că la adoptarea deciziei contestate s-au comis încălcări a normelor de drept materiale și normelor de procedură, care duc la nulitatea actului de control și respectiv a deciziei adoptate și, a solicitat anularea lor.

La 15 august 2019, de către Serviciul Fiscal de Stat a fost adoptată decizia nr.292 prin care contestația a fost respinsă.

Reclamantul consideră ilegală și neîntemeiată decizia nr. 292 din 15 august 2019 a Serviciului Fiscal de Stat deoarece nu este motivată în fapt și de drept.

A remarcat faptul că, în contestația depusă la 05 iulie 2019 a invocat că, prevederile pct. 14 și pct. 15 la care (din datele prezentate de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău) organul fiscal face trimitere, reglementează obligațiunile echipajului unității de transport, iar organul fiscal a aplicat o sancțiune nu asupra echipajului, dar asupra agentului economic angajat. Respectiv, obligațiunile agentului economic sânt reglementate de pct.16 din Regulamentul transporturilor auto de călători și bagaje, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 854 din 28 iulie 2006, însă acest punct nu a fost aplicat de organul fiscal la momentul controlului și nici la adoptarea deciziei de sancționare cu nr. 129/1153 din 20 iunie 2019.

De asemenea a indicat reclamantul că, întreprinderea a executat obligațiunile prevăzute în pct. 16 din regulamentul nominalizat și nici o probă nu există care ar demonstra neexecutarea obligațiunii, însă în partea motivată a deciziei, Serviciul Fiscal de Stat s-a limitat doar la citarea normelor invocate, fără a le raporta la probele dosarului administrativ, adoptând o decizie nemotivată.

A mai menționat că, concluziile Serviciului Fiscal de Stat sânt eronate deoarece a aplicat greșit normele de drept material. Ca subiect al raporturilor juridice reglementate este echipajul unității de transport (în cazul dat șoferul), dar nu agentul economic. Codul contravențional prevede răspunderea șoferului pentru încălcarea acestor obligațiuni. Partea pârâtă, deși în decizia de examinare a contestației a făcut trimitere la pct.16 al aceluiași regulament, nu l-a aplicat la caz.

Reclamantul a susținut că ÎS „Servicii Transport Auto” a avut obligația de a pune la dispoziție șoferului toate actele necesare pentru desfășurarea transportării, inclusiv pentru eliberarea biletelor. La bordul unității de transport se afla Borderoul de evidență a Biletelor, precum și 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. La examinarea cazului de încălcare fiscală, aceste împrejurări nu au fost elucidate.

A relevat reclamantul că, în decizia nr.292 din 15 august 2019, Serviciul Fiscal de Stat a invocat că reclamantul a încălcat prevederile art. 8 alin (2) din Codul fiscal, care prevede încălcarea regulilor operațiunilor cu numerarul, care sânt stabilite de Guvern, iar ca reguli stabilite de Guvern și încălcate de companie, Serviciul Fiscal de Stat face trimitere la pct. 14 și 15 din Regulamentul transporturilor auto de călători și bagaje, subiectul cărora compania nu este.

A punctat că, Serviciul Fiscal de Stat a ignorat încălcările evidente de procedură invocate de ÎS „Servicii Transport Auto” că, orice act al Serviciului

Fiscal de Stat urma să fie comunicat contribuabilului prin metodele indicate în art.129<sup>1</sup> din Codul fiscal. Actul de control nu a fost adus la cunoștință, prin ce organul fiscal a încălcat normele legale.

Examinarea cazului de încălcare fiscală a fost efectuată cu încălcarea prevederilor Codului fiscal. În cadrul procedurii de examinare a încălcării fiscale, funcționarii fiscali abilitați cu funcții de adoptare a deciziilor sânt obligați să examineze sub toate aspectele pentru a clarifica dacă încălcarea a fost săvârșită și dacă persoana citată este vinovată de comiterea încălcării, însă la examinarea cazului dat nu s-a urmărit scopul de a clarifica cine este subiectul stabilit prin norma legală responsabil de eliberarea tichetelor, 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. De asemenea nu s-a dat apreciere prin ce acțiuni sau inacțiuni ale companiei s-a comis pretinsa încălcare fiscală.

Susține reclamantul că procedura de control nu a fost inițiată în conformitate cu prevederile legale.

Făcând trimitere la prevederile art. 19, 51 din Legea nr. 131 din 08 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, reclamantul a invocat că din conținutul acestor norme raportate la conținutul actului de control și al deciziilor emise, se observă că Serviciul Fiscal de Stat nu și-a motivat nici într-un fel necesitatea inițierii controlului la compania reclamantă.

A subliniat reclamantul că controlul efectuat la companie nu a fost înregistrat. De asemenea, nu a fost înregistrată nota de motivare a controlului precum și rezultatele controlului. Scrisoarea Serviciului Fiscal de Stat privind înregistrarea controlului dat (nr. 26-10/2-02-6512 din 23 mai 2019) a fost expediată Cancelariei de Stat la data de 27 mai 2019, iar controlul a avut loc la data de 24 mai 2019. Înregistrarea, supravegherea și raportarea controalelor sânt obligatorii pentru Serviciul Fiscal de Stat, iar actul de control și deciziile adoptate în baza lui, sânt nule.

Serviciul Fiscal de Stat examinând acest motiv din contestație, a indicat că este nemotivat deoarece Serviciul Fiscal de Stat a raportat Cancelariei de Stat a Republicii Moldova despre inițierea controlului la 27 mai 2019, respectiv consideră că a înregistrat și notificat despre control în conformitate cu Legea nr.131 din 08 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător. În realitatea însă controlul a avut loc pe data de 24 mai 2019, iar înregistrarea controlului a avut loc (din afirmațiile Serviciului Fiscal de Stat) la data de 27 mai 2019, deci cu trei zile întârziere.

Consideră reclamantul că controlul fiscal a avut loc cu încălcarea normelor de competență teritorială. În acest sens a remarcat faptul că, din conținutul deciziei nr.292 din 15 august 2019, rezultă că actul de control a fost întocmit de Direcția generală administrare fiscală Sud, dar ÎS „Servicii Transport Auto” își are sediul în mun. Chișinău, astfel Direcția generală administrare fiscală Sud nu are competențe de a verifica activitatea economică a unui agent înregistrat în mun. Chișinău. Codul fiscal permite ca o subdiviziune a Serviciului Fiscal de Stat să efectueze controale pe teritoriul altei subdiviziuni numai în baza ordinului directorului Serviciului Fiscal de Stat. Totodată, din conținutul deciziei nr. 922 nu se deduce existența unui astfel de ordin.

A solicitat ÎS „Servicii Transport Auto” anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 292 din 15 august 2019, anularea deciziei Direcției generale administrare fiscală mun. Chișinău nr.129/1153 din 20 iunie 2019, anularea actului de control fiscal nr.1-801920 din 24 mai 2019, întocmit de Direcția generală administrare fiscală Sud.

Prin hotărârea din 28 februarie 2020 a Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani, acțiunea a fost respinsă ca neîntemeiată (f. d. 105,118-123).

Pentru a hotărî astfel, instanța de fond a conchis în privința netemeinicii pretenției privind anularea actului de control nr.1-801920 din 24 mai 2019 întocmit de Direcția generală administrare fiscal Sud, deoarece actul contestat nu întrunește caracteristicile unui act administrativ, prin urmare, acesta nu poate constitui obiect al acțiunii de contencios administrativ.

Cu privire la pretenția privind anularea deciziei Direcției generale administrare fiscal mun. Chișinău nr. 129/1153 din 20 iunie 2019, instanța de a fond a reținut că urmare a elaborării actului de control nr. 1-801920 din 24 mai 2019, a fost emisă decizia nr. 129/1153 din data de 20 iunie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către ÎS „Servicii Transport Auto”, conform căreia Serviciul Fiscal de Stat a decis aplicarea unei sancțiuni sub formă de amendă în sumă de 5000 lei pentru efectuarea de către agentul transportator a transporturilor auto de călători prin servicii regulate în trafic fără emiterea și/sau raportarea biletelor.

Totodată, instanța de fond a mai reținut că din conținutul actului de control nr. 1- 801920 din 24 mai 2019, rezultă că agentul economic ÎS „Servicii Transport Auto” nu a respectat prevederile art. 14 lit. g) și m), art. 15 lit. b) din Regulamentul transportatorilor auto de călători și bagaje, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 854 din 28 iulie 2006, precum și prevederile art. 8 alin. (2) lit. c), și art. 232 lit. a) din Codul fiscal, prin transportarea a 16 pasageri, fără eliberarea biletelor de călătorie la 1 pasager și fără efectuarea înscrierilor respective în borderoul de evidență a biletelor la 1 pasager.

Cu privire la argumentele ÎS „Servicii Transport Auto” precum că, prin decizia nr.129/1153 din 20 iunie 2019, a sancționat agentul economic, însă în conformitate cu normele legale indicate în decizii, trebuia să fie sancționat echipajul (șoferul), instanța de judecată prin prisma art. 254<sup>1</sup> alin. (2), art. 232 lit. a) din Codul fiscal, a conchis că în cazul dat sancțiunea se aplică față de contribuabil și nu față de echipaj (șofer angajat în cadrul companiei), deoarece în cadrul controlului fiscal efectuat prin metoda verificării operative, s-a constatat că la transportarea contra cost a călătorilor, conducătorul mijlocului de transport - Vasile Bajurea nu a eliberat bilete de călătorie și nu a efectuat înscrieri în borderoul de evidență a biletelor pentru 1 pasager.

Totodată, instanța de judecată a respins ca neîntemeiate criticile ÎS „Servicii Transport Auto” precum că actul de control nu a fost adus la cunoștința reclamantului, întrucât s-a constatat cu certitudine că, actul a fost înmănat sub semnătură șoferului rutei - Vasile Bajurea, care adițional a oferit și explicații în raport cu încălcările constatate și consemnate în act (actul de control nr. 1-801920 din 24.05.2019, explicația din 24.05.2019). Mai mult, potrivit prevederilor art. 222 alin. (1), (2), 226<sup>15</sup> alin. (19), art. 8 alin. (3) din Codul fiscal, lipsa conducătorului entității la momentul efectuării controlului operativ este o consecință logică ce

derivă din caracterul inopinat al acestuia și nu este un impediment pentru desfășurarea controlului. Respectiv, 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 înmănat către conducătorul entității.

Totodată, prima instanță a reiterat că încălcarea legislației fiscale a fost clar constatată prin actul de control nr.1-801920 din 24 mai 2019, prin expunerea detaliată a faptei în raport cu norma legală încălcată și obligația legală ignorată de către partea reclamantă.

La fel, instanța a respins afirmațiile reclamantului precum că, la inițierea controlului fiscal nu au fost respectate prevederile art. 19 și art. 51 din Legea nr.131 din 08 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, iar de către pârât nu a fost motivat nici într-un fel necesitatea inițierii controlului la entitatea respectivă, având în vedere că motivarea efectuării unui control fiscal la o anumită entitate nu este o obligație prevăzută de legislația fiscală, iar determinarea entităților care vor fi supuse controlului se realizează doar printr-o procedură internă etapizată.

Cu privire la argumentele precum că, rezultatele controlului fiscal efectuat la entitate sunt nule din motivul înregistrării acestuia în Registrul de stat al controalelor la o dată ulterioară celei în care s-a efectuat controlul, instanța de fond în temeiul art. 8 alin. (1) lit. a) - g), art. 8 alin. (2) lit. b), art. 8 alin. (3) din Legea nr.131 din 08 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător și art. 216 alin. (12) din Codul fiscal, a conchis că raportarea nu se poate realiza la data inițierii controlului întrucât din esența controlului operativ este caracterul inopinat al acestuia, or scopul efectuării acestui tip de control nu ar mai putea fi atins, iar în aceste circumstanțe, raportarea se realizează la o dată ulterioară.

La fel, instanța de judecată a respins ca fiind nefondate alegațiile reclamantului precum că Direcția generală administrare fiscală Sud nu are competență de a verifica activitatea economică a unui agent economic înregistrat în mun. Chișinău, deoarece controlul a fost efectuat în mun. Cahul, respectiv, în vederea efectuării acestui control au fost antrenați, conform competenței, inspectori din cadrul Direcției generale administrare fiscală Sud, aceasta fiind o structură din cadrul Serviciului Fiscal de Stat, însă, în vederea adoptării deciziei de sancționare, dosarul a fost remis către Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, întrucât sediul juridic al entității supuse controlului se află în mun. Chișinău.

Cu privire la pretenția privind anularea ca fiind ilegală a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 292 din 15 august 2019, prima instanță a concluzionat în privința netemeinicii acesteia pe motiv că nu constituie obiect al acțiunii în contenciosul administrativ or, acesta nu produce careva efecte juridice față de reclamant, nu a vătămat un drept recunoscut de lege al ÎS „Servicii Transport Auto”, fiind un răspuns la cererea prealabilă (contestație) depusă de ultimul.

La 25 mai 2020, ÎS „Servicii Transport Auto” a declarat apel nemotivat împotriva hotărârii din 28 februarie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani (f. d. 110-111).

La 08 iulie 2020, ÎS „Servicii Transport Auto” a recepționat copia hotărârii motivate, fapt confirmat prin semnătura olografă aplicată pe avizul de recepție anexat la materialele cauzei (f.d.125), iar la 31 iulie 2020 a depus motivarea apelului (f.d.130-140).

Prin decizia din 25 noiembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău, a fost casată integral hotărârea din 28 februarie 2020 a Judecătoriei Chișinău sediul Rîșcani, emisă o hotărâre nouă de admitere a acțiunii.

S-a anulat decizia Direcției generale administrare fiscală mun. Chișinău nr. 129/1153 din 20.06.2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de ÎS „Servicii Transport Auto”, și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 292 din 15 august 2019 pe marginea contestației împotriva deciziei Direcției generale administrare fiscală mun. Chișinău, nr. 129/1153 din 20 iunie 2019 (f.d.172, 173-187).

Pentru a decide astfel, instanța de apel reținut că prima instanța corect a invocat că actul de control nr. 1-801920 din 24 mai 2019 întocmit de Direcția generală administrare fiscală Sud nu constituie un act administrativ individual și separat nu poate constitui obiectul acțiunii în contencios administrativ, însă instanța de fond nu a ținut cont de faptul că actul respectiv este contestat în cumul cu actele administrative individuale emise ca acte finale a procedurii administrative, prin urmare, greșit a respins pretenția apelantului privind anularea actului de control nr. 1-801920 din 24 mai 2019 întocmit de Direcția generală administrare fiscală Sud.

Instanța de apel a reținut ca fiind relevante cazului prevederile pct. 14 lit. g) și m), pct. 15 din Regulamentul transporturilor de călători și bagaje, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 854 din 28 iulie 2006, iar prima instanță a dat apreciere greșită acestor prevederi care reglementează obligațiunile echipajului unității de transport, nerespectarea cărora atrage răspunderea echipajului, nefiind indicat că răspunderea urmează a fi purtată de operatorul de transport.

Prin urmare, instanța de apel a evidențiat că prin interpretarea cumulativă a prevederilor art. 38, 39, 43, 137-144 din Codul transporturilor rutiere și a pct. 10-16 din Regulamentul transporturilor auto de călători și bagaje, în raport cu prevederile art. 197, 204 din Codului contravențional, se stabilește că legislația face o distincție clară cu indicarea drepturilor, obligațiilor și sancțiunilor pentru trei categorii de subiecți separate - pasager, echipaj, operator de transport.

În asemenea circumstanțe, instanța de apel a notat că obligațiunile agentului economic, în cazul dat sunt prevăzute în pct. 16 al aceluiași regulament, care nu a fost aplicat de către organul fiscal nici la momentul controlului și nici la etapa examinării contestației.

Așadar, Colegiul a conchis că instanța de fond a interpretat incorect prevederile pct. 14-15 ale regulamentului în raport cu prevederile pct. 16. De asemenea instanța de fond nu a indicat că deși intimatul în referința sa și în cadrul examinării în fond a cauzei, a făcut trimitere la pct. 16 din regulament, care reglementează direct obligațiile operatorului de transport rutier, de fapt, în actul de control se conține concluzia că agentul economic a încălcat prevederile pct. 14 lit. g) și m) și pct. 15 lit. b) din regulament, iar în decizia de aplicare a sancțiunii fiscale se indică încălcarea de către întreprindere a prevederilor pct. 14 lit. m) și 15 lit. b) din Regulament. Deci, instanța de fond greșit a admis argumentul intimatului

că reclamantul a încălcat prevederile pct. 16 din regulament în timp ce actul de control și decizia de sancționare nu prevăd existența încălcării pct. 16. De asemenea, făcând referire la încălcarea pct. 16 din regulamentul, instanța de fond urma să indice exact acțiunile reclamantului pe care le constată ca fiind fapte ilegale și încadrarea lor juridică în una din încălcările prevăzute de pct. 16 din regulament.

Instanța de apel a constatat că la adoptarea deciziei de sancționare fiscală nr. 129/1153 din 20 iunie 2019 și la examinarea contestației împotriva acestei decizii, organul fiscal nu a stabilit că neînținerea biletelor de călătorie și lipsa înscrierilor în borderoul de evidență a biletelor se datorează neexecutării obligațiilor prevăzute la pct. 16 din regulament susnumit de către persoana juridică. Suplimentar, din conținutul înscrisurilor anexate la dosar rezultă că persoana juridică-operatorul de transport a pus la dispoziția echipajului (șoferului) atât borderourile de evidență a biletelor, cât și chitanțierul de bilete. Din conținutul actului de control direct reiese că inspectorii fiscali au examinat chitanțierul de bilete făcând mențiunea „bilete de călătorie neutilizate la momentul controlului 1591133-1591200”. De asemenea din conținutul dosarului administrativ prezentat de intimat instanței de fond, reiese că inspectorii fiscali au făcut copii la foaia de parcurs nr. DAA 16815213 din 24 mai 2019, Borderoul de evidență a biletelor nr MU 6240995 din 24 mai 2019, Lista de îmbarcare nr. 18696224 din 24.05.2019 și însăși biletele de călătorie cu numerele indicate, iar prima instanță nu a dat apreciere faptului prezenței actelor respective la momentul controlului fiscal și nu a raportat existența acestor documente cu obligațiile persoanei juridice prevăzute în pct. 16 din regulament.

Mai mult, instanța de fond nu a dat o apreciere corectă calității șoferul unității de transport, care este angajat al companiei de transport, dar care este un subiect cu drepturi și obligații distincte, fapt care nu atrage în mod automat răspunderea fiscală a companiei de transport pentru comiterea încălcării de către angajatul său.

Drept urmare, instanța de apel a concluzionat că la materialele dosarului au fost anexate copiile unor decizii adoptate de apelant și subdiviziunile sale pe cazuri similare, din care rezultă că apelantul la examinarea unor cazuri similare a ajuns la concluzia că în asemenea cazuri răspunderea juridică o poartă echipajul unității de transport și nu agentul economic.

Cu privire la respectarea procedurilor de înregistrare și raportare a controalelor, Colegiul a reținut că actul de control nr. 1-801920 a fost întocmit la data de 24 mai 2019, ora 18.15, de către inspectorii Direcția generală administrare fiscală Sud - Gheținu Violeta și Vascan Igor. În actul de control menționat s-a indicat că a fost inițiat în baza deciziei de inițiere a controlului fiscal nr. 48976/22 din 22 mai 2019. Din conținutul deciziei de inițiere a controlului fiscal nr. 48976/22 reiese că aceasta nu corespunde cerințelor art. 8 din Legea nr. 131 din 08 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, în partea ce ține de lipsa denumirii persoanei ce urmează a fi supusă controlului fiscal, lipsa mențiunii referitoare la obiectul controlului fiscal, lipsa mențiunii privind punctajul de risc atribuit persoanei ce urmează a fi supuse controlului fiscal, lipsa mențiunilor privind scopul și aspectele ce urmează a fi supuse controlului. De asemenea instanța de apel a stabilit că la capitolul tipul controlului este indicat „cod 0”, iar la capitolul „temeiul inițierii controlului” este indicat „cod 03” fapt

care nu dă o certitudine instanței și nici persoanei supuse controlului despre tipul și temeiul controlului.

Instanța de apel a constatat că la capitolul „Cod fiscal/IDNP, Denumirea completă a contribuabilului, numele, prenumele persoanei fizice-cetățean, deținătorului de patentă ce urmează a fi supus controlului este indicat „Contribuabili ce prestează servicii în domeniul transportului auto de călători pe rute interurbane”. O astfel de mențiune nu corespunde cerințelor art. 8 din Legea nr.131 din 08 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, iar aceste circumstanțe au rămas fără aprecierea instanței de fond.

Instanța de apel a considerat ca fiind greșită concluzia instanței de fond că esența controlului operativ este caracterul inopinat al acestuia, care se realizează fără informarea prealabilă a persoanei ce urmează a fi supusă controlului, deoarece prevederile art. 8 din Legea nr.131 din 08 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător sunt imperative, încălcarea cărora, conform art. 31 din aceeași Lege duce la nulitatea actelor, acțiunilor și deciziilor de control. Respectiv, instanța de fond era obligată să verifice respectarea de către intimat a tuturor obligațiilor importante pentru a aprecia valabilitatea sau nulitatea actelor de control. Normele citate mai sus nu prevăd necesitatea informării personale a contribuabilului, dar prevăd necesitatea plasării informației de interes public, în registrul de stat al controalelor până la momentul începerii controlului.

La fel, Colegiul a menționat că la materialele cauzei lipsesc date ce ar demonstra publicarea informației privind raportul de efectuare a controalelor – lit. g) alin. (1) art. 8, nota de motivare a controlului inopinat și procesul verbal de control - cel târziu după 5 zile de la data finalizării controlului.

De asemenea, Colegiul a calificat ca fiind greșită concluzia instanței de fond că întrucât esența controlului operativ este caracterul inopinat al acestuia, raportarea nu se poate realiza la data inițierii controlului or, scopul efectuării acestui tip de control nu ar mai putea fi atins, iar în aceste circumstanțe, raportarea se realizează la o dată ulterioară.

Instanța de fond nu a interpretat corect normele juridice ce se referă la obligativitatea raportării controalelor, termenele de raportare și nu a verificat însăși existența faptului raportării controalelor.

Instanța de apel a stabilit că intimatul nu și-a executat obligațiile de raportare a controlului în modul și volumul prevăzut de Legea nr.131 din 08 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, astfel fiind încălcate prevederile art. 8 alin. (2) lit. b) și alin. (3) referitoare la înregistrarea informației în registrul de stat al controalelor, prevederile art. 3 alin. (1), referitoare la motivarea controalelor în baza analizei riscurilor și în privința caracterului consultativ al controlului, iar controlul s-a desfășurat în lipsa condițiilor obligatorii prevăzute la art. 21 alin. (1) lit. c) și f) din Legea prenotată.

Cu privire la necesitatea motivării controalelor și lipsa sau existența temeiurilor de inițiere a controlului, instanța de apel a reținut că din materialele cauzei rezultă că lipsește nota de motivare a controlului ce ar motiva că controlul trebuie efectuat anume la apelant în baza analizei de risc cu indicarea gradului de risc. Totodată, încălcările comise la efectuarea controlului exclud caracterul consultativ al controlului efectuat.

Invocând prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr.131 din 08 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, instanța de apel a calificat ca fiind greșită concluzia instanței de fond, bazată pe argumentul intimatului precum că motivarea efectuării unui control fiscal la o anumită entitate nu este obligatorie și se realizează conform unei proceduri interne a Serviciului Fiscal de Stat.

Instanța de apel a stabilit că organul de control fiscal era obligat până la începerea controlului să întocmească nota de motivare a controlului din care să rezulte punctajul de risc curent al contribuabilului, riscurile existente la contribuabil și faptul că măsura de control este necesară și proporțională riscurilor existente. La materialele cauzei lipsesc astfel de acte, fapt care prezumă că controalele descrise au fost efectuate fără a fi motivate în modul prevăzut de legislație.

De asemenea, Colegiul a menționat ca fiind greșită concluzia instanței de fond privind caracterul inopinat al controlului, care ar presupune întreprinderea unor măsuri fără informarea contribuabilului deoarece controlul poartă un caracter consultativ, iar normele ce stabilesc principiile generale din Codul fiscal și Legea nr.131 din 08 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, prevăd că scopul activității autorităților de stat, inclusiv a organelor fiscale este conformarea benevolă a contribuabilului, operațiunile de control fiind aplicate doar când alte măsuri nu sânt eficiente. De aceea controlul și operațiunile de control nu pot avea un caracter represiv, fiind planificate și întreprinse în secret, fără vreo motivare.

Cu privire la efectuarea controlului în lipsa reprezentantului contribuabilului și necomunicarea actelor de control, Colegiul a reținut ca fiind corect argumentul apelantului precum că șoferul-angajat al contribuabilului nu poate fi reprezentantul contribuabilului în raport cu organele fiscale. Din sensul normelor art. 5, art. 129 alin. (5) din Codul fiscal, rezultă expres că în lipsa unor acte ce împuternicesc persoanele cu funcții de reprezentare, șoferul unei companii de transport nu poate reprezenta compania în raporturile sale fiscal.

Instanța de apel a mai conchis că instanța de fond nu a apreciat corect că la efectuarea controlului fiscal intimatul a admis încălcarea procedurii prin efectuarea controlului în lipsa reprezentantului contribuabilului. În acest sens, instanța de apel a notat că procedurile de control reglementate de Codul fiscal permiteau organului de control să fixeze datele privind pretinsele încălcări prin staționarea unităților de transport și acumularea probelor conform prevederilor Codului fiscal, cu întocmirea ulterioară a actului de control în prezența persoanelor împuternicite cu funcții de reprezentare ale intimatului. Reieșind din specificul litigiului, în cazul dat organul de control era obligat să verifice din vina cui s-a admis neînținerea biletelor de călătorie, din vina companiei de transport, care nu a pus la dispoziția echipajului borderoul de evidență a biletelor și blanchetele de bilete sau din vina șoferului, care având toate actele necesare a omis să elibereze bilete. Pentru verificarea acestor aspecte urmau a fi examinate actele care se află la bordul unității de transport, cum ar fi registrele de eliberare a borderourilor de evidență a biletelor și registrul de eliberare a biletelor și alte acte care trebuie să se afle la sediul contribuabilului.

De asemenea, inspectorii fiscali urmau să verifice modul de încasare de către operatorul de transport a numerarului încasat de șoferi de la pasageri, astfel încât să poată face diferențierea dintre necesitatea aplicării sancțiunilor față de operatorii de transport (dacă sumele încasate de șoferi în urma neînmânării biletelor se transmit operatorului de transport) sau față de echipaj (dacă sumele încasate ca rezultat al neînmânării biletelor sânt însușite de echipaj). Controlul fiscal urma să fie unul complet, fiind apreciate toate circumstanțele și faptele importante pentru aplicarea sancțiunii, iar acest lucru putea fi efectuat numai dacă faptele constatate prin acțiunile de control prin staționarea unei unități de transport erau completate cu faptele ce urmau a fi stabilite la sediul/sediile contribuabilului și prin acumularea probelor conform Codului fiscal. Instanța de apel a concluzionat că procedurile de control au fost efectuate în lipsa reprezentantului contribuabilului.

Drept urmare, instanța de apel a apreciat ca fiind greșită concluzia instanței de fond că actul de control se întocmește în prezența persoanei din cadrul entității care va semna actul respectiv și va avea obligația corespunzătoare de a comunica conducătorului entității or, obligațiunile echipajului sunt strict reglementate de Codul transporturilor rutiere și Regulamentul transporturilor auto de călători și bagaje, iar echipajul unității de transport este subiect special în operațiunile de transport, căruia pentru încălcarea obligațiilor sale se întocmește procese-verbale și se aplică sancțiuni separate. Normele juridice citate mai sus nu dau atribuții de reprezentare a contribuabilului operator de transport în sarcina șoferului și nu obligă șoferul de a comunica administratorului companiei de transport despre actele de control.

Instanța de apel a mai stabilit că controlul fiscal a fost efectuat cu încălcarea procedurii în absența reprezentantului contribuabilului și necomunicarea actului de control în modul stabilit, respectiv actul de control, chiar dacă a fost întocmit în lipsa reprezentantului contribuabilului, urma a fi adus la cunoștința contribuabilului în conformitate cu prevederile art. 129<sup>1</sup> din Codul fiscal.

Colegiul a concluzionat că în conformitate cu prevederile art. 31, 118 din Codul administrativ, Serviciul Fiscal de Stat urma să dea o apreciere tuturor circumstanțelor și argumentelor invocate în contestație depusă împotriva deciziei nr. 129/1153 de aplicare a sancțiunii fiscale, iar respingerea sau admiterea contestației urma a fi motivată cu referire la toate aceste circumstanțe. Suplimentar conform prevederilor art. 18 și 22 din Codul administrativ, Serviciul Fiscal de Stat urma să cerceteze starea de fapt și toate circumstanțele ce țin de interesul public din oficiu. Colegiul a stabilit că toate aceste circumstanțe au fost lăsate fără apreciere de către instanța de fond, iar lipsa motivării actului administrativ este egală cu ilegalitatea acestuia

Cu privire la respectarea procedurii examinării cazului de încălcare fiscală, Colegiul a stabilit că încălcarea prevederilor art. 239-240 din Codul fiscal, pot duce la nulitatea deciziilor sale doar în cumul cu celelalte încălcări constatate de instanță. Respectiv, aplicarea greșită a normelor materiale, neînregistrarea și neraportarea controalelor, lipsa notei de motivare a controalelor, lipsa datelor obligatorii în decizia de inițiere a controalelor, încălcarea normelor de competență teritorială, aplicarea neuniformă a normelor de drept material, efectuarea controlului în lipsa reprezentantului contribuabilului, puteau fi constatate la etapa

examinării cazului de încălcare fiscală, și în lipsa actelor suplimentare anexate de reclamant în instanța de judecată.

La 02 decembrie 2020 (data de pe plicul poștal), Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, a depus recurs nemotivat împotriva deciziei din 25 noiembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău (f.d.188-189), iar la 28 ianuarie 2021 a depus motivarea recursului, solicitând casarea integrală a deciziei instanței de apel, cu emiterea unei decizii noi de respingere a acțiunii integral (f.d.199-206).

În motivarea recursului, Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, și-a manifestat dezacordul cu soluția instanței de apel, reiterând în acest sens circumstanțele de fapt și de drept din referință.

Suplimentar a invocat că soluția instanței de apel este neîntemeiată și ilegală, deoarece contravine normelor dreptului material.

Recurentul a menționat că instanța de apel neîntemeiat a conchis că instanța de fond nu a dat o apreciere corectă calității șoferului unității de transport, care este angajat al companiei de transport, dar care este un subiect cu drepturi și obligații distincte, fapt care nu atrage în mod automat răspunderea fiscală a companiei de transport pentru comiterea încălcării de către angajatul său.

A remarcat recurentul că în cadrul controlului fiscal efectuat prin metoda verificării operative, s-a constatat că la transportarea contra cost a călătorilor, conducătorul mijlocului de transport - Vasile Bajurea nu a eliberat bilete de călătorie și nu a efectuat înscrieri în borderoul de evidență a biletelor pentru pasager. Or, ca urmare a examinării de către Curtea Constituțională a sesizării nr. 164g/2019 privind excepția de neconstituționalitate a articolelor 8 alin. (2) lit. c) și art.254<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal, Curtea prin decizia nr. 108 din 07 octombrie 2019 de inadmisibilitate a sesizării nr. 164g/2019, a observat că articolele 8 alin. (2) lit. c) și 254<sup>1</sup> 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 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 254<sup>1</sup> 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.

În aceste circumstanțe, sancționarea prezentei încălcări fiscale se realizează în conformitate cu prevederile art. 232 și 254<sup>1</sup> din Codul fiscal, articole esențiale în cauza dată și care prevede aplicarea sancțiunii față de contribuabil și nu față de echipaj (șofer angajat în cadrul companiei).

Recurentul consideră absolut neîntemeiată concluzia instanței de apel precum că, intimatul la momentul controlului și adoptării deciziilor de aplicare a sancțiunilor fiscale, nu a făcut distincție între faptele și obligațiile echipajului unității de transport și faptele și obligațiile companiei de transport și în mod greșit

a considerat că orice încălcare comisă de un angajat al companiei, în mod automat duce la aplicarea sancțiunilor fiscale față de companie.

Cu referire la concluzia instanței de apel cu privire la respectarea procedurilor de înregistrare și raportare a controalelor în conformitate cu prevederile Legii nr.131 din 08 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, recurentul a invocat că potrivit art. 1 alin. (4) lit. e) din Legea nominalizată, prevede că dispozițiile prezentei legi nu se extind asupra controalelor efectuate de către Serviciul Fiscal de Stat, cu excepția înregistrării, supravegherii și raportării controalelor în Registrul de Stat al Controalelor. Astfel, raportarea activității Serviciului Fiscal de Stat la o lege care exclude în mod expres aplicabilitatea acestora controalelor efectuate de organului fiscal, este absolut inadmisibilă. În acest sens, a mai remarcat faptul că motivarea efectuării unui control fiscal la o anumită entitate nu este o obligație prevăzută de legislație fiscală, iar determinarea entităților care vor fi supuse controlului se realizează printr-o procedură internă etapizată ce se desfășoară în conformitate cu prevederile legale.

Recurentul a relevat că, urmează a fi respinsă de către instanța de recurs argumentele instanței de apel precum că, la materialele cauzei lipsesc date ce ar demonstra publicarea informației privind raportul de efectuare a controalelor, nota de motivare a controlului inopinat și procesul verbal de control.

Recurentul a specificat că înregistrarea controlului fiscal efectuat la entitatea ÎS „Servicii Transport Auto” s-a realizat în strictă conformitate cu prevederile legale, Serviciul Fiscal de Stat a raportat Cancelariei de Stat a Republicii Moldova despre inițierea controlului la 27 mai 2019, prin scrisoarea nr. 26-10/2-02-6512 din 23.05.2019. Totodată, inițierea controlului menționat se regăsește pe site-ul [www.controale.gov.md](http://www.controale.gov.md), în rubrica „Alte Controale/Serviciul Fiscal de Stat/Planul Controalelor/ Anul 2019”(documentul 7203\_27.05.2019). Așadar, întrucât de esența controlului operativ este caracterul inopinat al acestuia, raportarea nu se poate realiza la data inițierii controlului, or scopul efectuării acestui tip de control nu ar mai putea fi atins, iar în aceste circumstanțe, raportarea se realizează la o dată ulterioară.

Recurentul a calificat ca fiind lipsită de suport juridic concluzia instanței precum că procedurile de control au fost efectuate în lipsa reprezentantului contribuabilului. În acest sens, a notat că 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. Respectiv, lipsa conducătorului entității la momentul efectuării controlului operativ este o consecință logică ce derivă din caracterul inopinat al acestuia și nu este un impediment pentru desfășurarea controlului. Deci, 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.

Recurentul consideră neîntemeiate alegațiile intimatului ÎS „Servicii Transport Auto” precum că actul de control nu a fost adus la cunoștința acestuia or, actul a fost înmănat sub semnătură șoferului rutei - Vasile Bajurea, care adițional a

oferit și explicații în raport cu încălcările constatate și consemnate în act. Acesta din urmă avea obligația de a-1 transmite conducerii agentului economic. Deși acest drept i-a fost comunicat contribuabilului inclusiv prin actul de control, Serviciul Fiscal de Stat nu a înregistrat nici în termenul de 15 zile, nici după expirarea acestuia vreun dezacord la act.

Recurentul și-a manifestat dezacordul cu concluzia instanței de apel precum că actul de control nr. 1-801920 din 24.05.2019, este contestat în cumul cu actele administrative individuale emise ca acte finale a procedurii administrative or, în cazul în care la contestarea actului administrativ final contestatarul solicită și anularea actului preparatoriu, instanța urma să efectueze controlul judecătoresc și a actului nominalizat, deoarece actul de control fiscal nu este un act administrativ în sensul normelor prevăzute de Codul administrativ, întrucât nu impune destinatarilor săi obligații, sancțiuni, sarcini și nici nu afectează drepturile/interesele legitime ale persoanei.

Astfel, actul de control nr. 1-801920 din 24 mai 2019 este un act preparatoriu, de constatare, în care sunt reflectate faptele și circumstanțele constatate în cadrul efectuării controlului, iar acesta nu poate cădea sub sancțiunea nulității. Cu privire la situațiile invocate în decizia instanței de apel din 25 noiembrie 2020 ca fiind similare, care s-au finalizat cu clasarea cazului de încălcare a legislației, recurentul a menționat că situațiile de fapt sunt diferite, or motivele care au dus la clasarea cazului nu au fost întrunite la examinarea actului administrativ contestat.

Recurentul a mai remarcat că instanța de fond a elucidat și apreciat pe deplin toate circumstanțele importante pentru soluționarea cauzei, iar hotărârea din 28 februarie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani este una legală și întemeiată.

Recurentul a solicitat casarea deciziei din 25 noiembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău, emiterea unei decizii noi prin care să fie menținută hotărârea din 28 februarie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani de respingere a acțiunii integral.

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

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

Decizia instanței de apel a fost pronunțată la 25 noiembrie 2020.

La 11 ianuarie 2021, Curtea de Apel Chișinău a expediat părților la proces prin intermediul poștei electronice, decizia din 25 noiembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău, iar la 12 ianuarie 2021, Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, a confirmat recepționarea deciziei contestată, fapt ce se confirmă prin extrasul din poșta electronică adresa de e-mail a reprezentantului [elena.turcanu@sfs.md](mailto:elena.turcanu@sfs.md), anexat la materialele dosarului (f. d. 195).

La 02 decembrie 2020 (data de pe plicul poștal), Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, a depus recurs nemotivat împotriva deciziei din 25 noiembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău (f.d.188-189), iar la 28 ianuarie 2021 a depus motivarea recursului (f.d.199-206), în termenul prevăzut de art. 245 din Codul administrativ.

La 03 februarie 2021, în adresa ÎS „Servicii Transport Auto” a fost expediată copia cererii de recurs depusă de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, cu înștiințarea despre necesitatea depunerii referinței, fapt ce se confirmă prin scrisoarea de însoțire anexată la materialele dosarului (f.d. 212), fiind recepționată de ÎS „Servicii Transport Auto” la 08 februarie 2021 (f.d. 214).

Până la data stabilită pentru examinarea chestiunii privind admisibilitatea recursului, în adresa Curții Supreme de Justiție, referință nu a parvenit.

Prin încheierea din 17 martie 2020 a Curții Supreme de Justiție, recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. 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.

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) și (2) 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 prin actul de control nr. 1-801920 din 24.05.2019, s-a stabilit faptul că agentul economic ÎS „Servicii Transport Auto” nu a respectat prevederile art. 14 lit. g) și

m), art. 15 lit. b) din Regulamentul transportatorilor auto de călători și bagaje, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 854 din 28.07.2006, precum și prevederile art. 8 alin. (2) lit. c), și art. 232 lit. a) din Codul fiscal, prin transportarea a 16 pasageri, fără eliberarea biletelor de călătorie la 1 pasager și fără efectuarea înscrierilor respective în borderoul de evidență a biletelor la 1 pasager (f.d. 26).

Prin decizia nr. 129/1153 din 20 iunie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către ÎS „Servicii Transport Auto”, Serviciul Fiscal de Stat a decis aplicarea amenzii în sumă de 5000 lei pentru efectuarea de către agentul transportator a transporturilor auto de călători prin servicii regulate în trafic fără emiterea și/sau raportarea biletelor (f.d. 16).

La data de 05.07.2019 contribuabilul s-a adresat SFS cu o cerere prealabilă, solicitând anularea deciziei nr. 129/1153 din 20.06.2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de ÎS „Servicii Transport Auto” (f.d. 17-23).

Potrivit Deciziei nr.292 din 15.08.2019, pe marginea contestației împotriva Deciziei nr.129/1153 din 20.06.2019, s-a respins contestația depusă și s-a menținut Decizia nr.129/1153 din 20.06.2019 emisă de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău (f.d. 13-15).

La data de 28 august 2019, ÎS „Servicii Transport Auto” a înaintat cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, privind anularea actului de control fiscal nr.1-801920 din 24.05.2019, întocmit de DGAF Sud, anularea Deciziei a DGAF mun. Chișinău nr. 129/1153 din 20.06.2019, asupra cazului de încălcare a legislației comisă de ÎS „Servicii Transport Auto”, anularea Deciziei SFS nr. 292 din 15.08.2019 pe marginea contestației împotriva Deciziei DGAF mun. Chișinău nr. 129/1153 din 20.06.2019 (f.d. 3-12).

Fiind investită cu judecarea cauzei în fond și având ca obiect contestarea actelor administrative, Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani prin hotărârea din 28 februarie 2020 a ajuns la concluzia netemeinicii acțiunii și respingerii acesteia.

Verificând temeinicia și legalitatea hotărârii primei instanțe, prin decizia din 25 noiembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău s-a casat integral hotărârea din 28 februarie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și s-a emis o decizie nouă cu privire la admiterea cererii de chemare în judecată depusă de către ÎS „Servicii Transport Auto”.

S-a anulat decizia Direcției generale administrare fiscală mun. Chișinău nr. 129/1153 din 20.06.2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de ÎS „Servicii Transport Auto”, și decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 292 din 15 august 2019 pe marginea contestației împotriva deciziei Direcției generale administrare fiscală mun. Chișinău, nr. 129/1153 din 20 iunie 2019 (f.d.172, 173-187).

Efectuând controlul judiciar al deciziei din 25 noiembrie 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 și stabilirea greșită a stării de fapt în prezenta cauză, pe când concluzia primei instanțe de respingere a acțiunii este justă, aceasta având la bază cumulul probelor administrate în coraport cu normele legale ce guvernează raportul juridic litigios.

Colegiul apreciază ca fiind corectă concluzia primei instanței cu referire la netemeinicia pretenției reclamantului privind anularea actului de control fiscal nr.1-801920 din 24.05.2019, întocmit de DGAF Sud, or, 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 contestat, 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 continuare, instanța de recurs va examina legalitatea deciziei a DGAF mun. Chisinau nr. 129/1153 din 20.06.2019, prin prisma cadrului legal aplicabil.

Conform art.134 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, organul fiscal și funcționarul fiscal au dreptul să efectueze controale asupra modului în care contribuabilii, organele vamale și serviciile de colectare a impozitelor și taxelor locale, alte persoane respectă legislația fiscală, să efectueze cumpărătura de control în cadrul controlului fiscal, să ceară explicațiile și informațiile de rigoare asupra problemelor identificate în timpul controlului.

Conform art. 214 alin. (1) – (3) din Codul fiscal, controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislația fiscală într-o anumită perioadă sau în câteva perioade fiscale. Controlul fiscal este exercitat de organul fiscal și/sau de un alt organ cu atribuții de administrare fiscală, în limitele competenței acestora, la fața locului și/sau la oficiul acestora.

Procedura controlului fiscal constă într-un ansamblu de metode și operațiuni de organizare și desfășurare a controlului, precum și de valorificare a rezultatelor lui.

Controlul fiscal la fața locului și/sau la oficiul organului, prevăzut la alin.(2), poate fi organizat și efectuat prin următoarele metode și operațiuni: verificarea faptică, verificarea documentară, verificarea totală, verificarea parțială, verificarea tematică, verificarea operativă, verificarea prin contrapunere. Metodele și operațiunile concrete utilizate la organizarea și exercitarea controlului fiscal sînt determinate, în baza prezentului cod, în instrucțiunile cu caracter intern ale Inspectoratului Fiscal Principal de Stat.

Conform art. 249 alin. (1) lit.a) din Codul fiscal, asupra cazului de încălcare fiscală poate fi pronunțată una din următoarele decizii privind aplicarea de sancțiuni fiscală și/sau încasarea de impozit, taxă, calculate suplimentar, de majorare de întârziere.

Conform art. 8 alin. (1) lit. g), alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, contribuabilul are dreptul: să conteste, în modul stabilit de legislație, deciziile, acțiunile sau inacțiunea organelor cu atribuții de administrare fiscală și ale persoanelor cu funcții de răspundere ale acestora.

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 activitatea căror specific permite

efectuarea încasărilor bănești în numerar fără aplicarea mașinilor de casă și de control.

Conform pct. 9 din Regulamentul transporturilor auto de călători și bagaje aprobat prin Hotărârea de Guvern nr. 854 din 28.07.2006, biletul este bon de casă emis de mașina de casă și 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. a)-c), g), m) din Regulamentul indicat supra, obligațiile echipajului sunt: să se conducă de prezentul Regulament; să verifice prezența și conformitatea biletelor de călătorie și de transportare a bagajelor; la autogări, 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; 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.

Conform conform pct. 15 lit. a) și b) din Regulament, echipajului se interzice: să plece în cursă fără documentația de parcurs și fără documentele care certifică dreptul de transport al pasagerilor; să transporte pasageri fără bilete.

Conform pct. 16 lit. a) și b) din Regulamentul citat, obligațiile agentului transportator sunt: 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.

Conform art. 64 alin. (1) și (2) din Codul transporturilor rutiere, 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.

Iar, conform prevederilor art. 254<sup>1</sup> alin. (2) din Codul 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.

Conform art.232 lit. a) din Codul fiscal, este tras la răspundere pentru încălcarea fiscală contribuabilul persoană juridică a cărei persoană cu funcție de răspundere a săvârșit o încălcare fiscală.

Reieșind din circumstanțele cauzei, în coroborare cu legislația în vigoare aplicabilă raportului juridic litigios, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ relevă că la caz s-a demonstrat, în mod cert, încălcarea de către ÎS „Servicii Transport Auto” a normelor prevăzute în pct. 14 lit. m) din Regulamentul Transporturilor auto de călători și bagaje, aprobat prin hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 854 din 28 iulie 2006 și art. 254<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal, prin neeliberarea biletului de călătorie unui călător care a călătorit la data de 24 mai 2019, în microbuzul de model „xxxx”, cu numărul de înmatriculare xxxx, ce se deplasa pe ruta Chișinău–Cahul, care aparține ÎS „Servicii Transport Auto”.

Totodată, se reține că, conducătorul mijlocului de transport de model „Mercedes Sprinter”, cu numărul de înmatriculare xxx - Vasile Bajurea, care aparține ÎS „Servicii Transport Auto”, în calitate de angajat al ÎS „Servicii Transport Auto”, în mod legal a participat la controlul operativ și a semnat actul de control fiscal, primind cel de-al doilea exemplar al actului de control pentru a-l transmite conducerii ÎS „Servicii Transport Auto” (f.d. 26).

Față de cele ce preced, în corespundere cu prevederile art. 254<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal, în situația din prezenta cauză sancțiunea se aplică față de contribuabil și nu față de echipaj (șofer angajat în cadrul companiei). Prin urmare, se constată ca fiind legală decizia Serviciului Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău nr. 129/1153 din 20 iunie 2019, prin care ÎS „Servicii Transport Auto” (agentului transportator) i-a fost aplicată amendă în mărime de 5 000 de lei, pentru efectuarea de către agentul transportator a transporturilor auto de călători prin servicii regulate în trafic fără emiterea și/sau raportarea biletelor.

Mai mult, 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 07 octombrie 2019 de inadmisibilitate a sesizării nr. 164g/2019 privind excepția de neconstituționalitate a articolelor 8 alin. (2) lit. c) și 254<sup>1</sup> 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 Constituțională a menționat că, articolele 8 alin. (2) lit. c) și 254<sup>1</sup> 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 254<sup>1</sup> 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 normei enunțate, 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 prezenta cauză sancțiunea se aplică față de contribuabil și nu față de echipaj - șofer angajat în cadrul companiei, care nu poartă răspundere fiscală.

Cu privire la pretenția reclamantului privind anularea ca fiind ilegală a Deciziei SFS nr. 292 din 15.08.2019, Colegiul apreciază ca fiind corectă concluzia primei instanței precum că, răspunsul unei autorități publice care cuprinde punctul de vedere cu privire la interpretarea unei legi sau a unui act administrativ normativ nu poate fi considerat drept un act administrativ, deoarece răspunsul în cauză nu produce nici un efect juridic față de persoana care l-a solicitat. Răspunsul autorității publice care atestă date existente în evidența unei autorități publice, de asemenea, nu constituie un act administrativ producător de efecte juridice.

La acest capitol, instanța nu poate discuta conținutul unui răspuns la o cerere adresată unei autorități publice, deoarece petiționarul nu poate să pretindă ca răspunsul la cerere să fie dat conform propriei sale formulări sau într-un anumit sens, după dorința personală, stabilirea răspunsului fiind atributul exclusiv al autorității publice competente.

În context, Colegiul reiterează că, în baza contestației din 05.07.2019, ÎS „Servicii Transport Auto” a solicitat de la Serviciul Fiscal de Stat anularea Deciziei Direcției Generale Administrare Fiscală mun. Chișinău nr. 129/1153 din 20.06.2019, iar prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 292 din 15.08.2019 s-a respins contestația depusă și s-a menținut Decizia DGAF mun. Chișinău nr. 129/1153 din 20.06.2019.

Finalmente, instanța de recurs apreciază ca fiind corectă soluția primei instanțe precum că, decizia Serviciului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău nr. 292 din 15.08.2019 nu constituie obiect al acțiunii în contencios administrativ or, acesta nu produce careva efecte juridice față de reclamant, nu a vătămat un drept recunoscut de lege al reclamantului ÎS „Servicii Transport Auto”, fiind un răspuns la cererea prealabilă (contestație) depusă de reclamant.

În prezenta cauză cu certitudine s-a constatat că Serviciul Fiscal de Stat, având calitatea de pârât, a făcut dovada legalității actului administrativ contestat, pe când ÎS „Servicii Transport Auto” în calitatea sa de reclamant, nu a prezentat probe pertinente și admisibile care ar combate argumentele pârâtului și care în ansamblu ar demonstra necesitatea anulării actului administrativ.

Pentru aceste considerente, instanța de recurs conchide că, decizia Direcției generale administrare fiscală mun. Chișinău nr. 129/1153 din 20 iunie 2019, prin care contribuabilul ÎS „Servicii Transport Auto” a fost sancționat cu amendă în mărime de 5 000 de lei a fost emisă conform competenței și procedurii stabilite cu respectarea prevederilor legii.

Reieșind din contextul normelor de drept citate și a circumstanțelor stabilite, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră justă concluzia primei instanțe privind respingerea cererii de chemare în judecată ca neîntemeiată.

Împrejurările descrise determină Colegiul să conchidă că, soluția instanței de apel este neîntemeiată, din care considerente aceasta nu poate fi menținută.

Așa cum hotărârea primei instanțe este legală și întemeiată, iar decizia instanței de apel a fost emisă cu interpretarea eronată a legii și aprecierea greșită a probelor, 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, a casa decizia din 25 noiembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău și a emite o decizie nouă prin care se menține hotărârea din 28 februarie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

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 municipiul Chișinău.

Se casează integral decizia din 25 noiembrie 2020 a Curții de Apel Chișinău și se menține hotărârea din 28 februarie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, adoptate în cauza de contencios administrativ intentată la cererea de chemare în judecată depusă de de Întreprinderea de Stat „Servicii Transport Auto” împotriva Serviciului Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău privind anularea actelor administrative.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,  
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Maria Ghervas

Nina Vascan

Nicolae Craiu

Victor Burduh