

Dosarul nr.3ra-954/21

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud: O.Țurcan)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud: V.Negru, A.Bostan, Gr. Dașchevici)

## DECIZIE

8 decembrie 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,

în cauza de contencios administrativ, la acțiunea în contestare depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Servicii Transport Auto” către Serviciul Fiscal de Stat privind anularea în tot a actului administrativ individual defavorabil, a deciziei pe marginea cererii prelabile și a operațiunii administrative,

împotriva deciziei din 18 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău, prin care a fost respins apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii din 30 iulie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani,

c o n s t a t ă:

La data de 15 iulie 2019, Întreprinderea de Stat „Servicii Transport Auto” (în prezent SRL „Servicii Transport Auto”) a depus acțiune în contestare în ordinea contenciosului administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea în tot a actului administrativ individual defavorabil, a deciziei pe marginea cererii prelabile și a operațiunii administrative – actul de control fiscal nr. 1-824562 din 2 aprilie 2019.

În motivarea acțiunii în contestare, reclamanta a invocat că la data de 2 aprilie 2019, una din unitățile de transport ce activează pe rutele regulate deservite de companie, a fost supusă unui control fiscal, în urma căruia a fost întocmit actul de control nr. 1-824562 din aceeași dată, prin care organul fiscal a depistat și semnalat anumite derogări, conținute în concluzii.

Din considerentul că rezultatele controlului fiscal nu i-au fost aduse la cunoștință întreprinderii în conformitate cu prevederile Codului fiscal și având în vedere că nu a dispus și nu dispune de actul de control, compania a fost lipsită de posibilitatea înaintării unui dezacord la acesta, or, a aflat despre actul de control

odată cu decizia nr. 129/793 din 25 aprilie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației, prin care i-a fost aplicată o amendă în mărime de 10 000 lei.

Respectiv, nefiind de acord cu decizia sus-menționată și întru respectarea procedurii prealabile, la data de 20 mai 2019, ÎS „Servicii Transport Auto”, a depus în temeiul art. 268-269 din Codul fiscal în adresa pârâtului contestație la decizia nr. 129/793 din 25 aprilie 2019, prin care a considerat-o ilegală și neîntemeiată, solicitând anularea acesteia.

A menționat că, Serviciul Fiscal de Stat, ignorând toate cele specificate în contestația companiei, prin decizia nr. 228 din 4 iulie 2019, a respins contestația (cererea prealabilă) ca neîntemeiată, din motivul lipsei temeiului legal de modificare sau anulare a deciziei contestate.

În opinia sa, Serviciul Fiscal de Stat a examinat circumstanțele invocate în contestație superficial, motiv din care deciziile contestate sunt ilegale în fond și emise contrar legii.

În susținerea opiniei enunțate, reclamanta a menționat că Serviciul Fiscal de Stat la adoptarea deciziei asupra cazului de încălcare a legislației fiscale, contrar prevederilor Codului administrativ în coroborare cu cele ale Codul fiscal nu a motivat-o în fapt și în drept. Or, în contestația depusă la data de 20 mai 2019, întreprinderea a explicat că prevederile pct. 14 și pct. 15 la care organul fiscal a făcut trimitere în decizia de încălcare a legislației fiscale, reglementează obligațiunile echipajului unității de transport, pe când obligațiunile agentului economic sunt reglementate de pct. 16 al Regulamentului transporturilor auto de călători și bagaje. Cu toate acestea, organul fiscal a aplicat sancțiunea nu asupra echipajului, dar față de agentul economic-angajator.

La fel, a indicat că a executat obligațiunile prevăzute de pct. 16 al Regulamentului și nu există nici o probă care ar demonstra neexecutarea acestor obligațiuni. În acest sens, a susținut că prin decizia sa, Serviciul Fiscal de Stat s-a limitat doar la fapta de a cita normele invocate de reclamantă, însă fără a le asocia cu probele dosarului administrativ, și prin urmare, a adoptat o decizie pe care nu a motivat-o faptic. Iar, la argumentul expus, precum că a asigurat unitatea de transport cu setul de documente necesar, astfel executând obligațiunea prevăzute la pct.16 al Regulamentului, a fost afirmat că în rezultatul controlului s-a stabilit că 4 călători nu aveau bilete.

A menționat că la criticile aduse, precum că examinarea cazului de încălcare fiscală a fost efectuată cu încălcarea normelor Codului fiscal, organul de control a răspuns că contribuabilul nu a prezentat careva argumente în acest fel. În această ordine de idei, a invocat că Serviciul Fiscal de Stat a ignorat dispoziția art. 22 din Codul administrativ, care incumbă autorității publice sarcina de a examina din oficiu legalitatea actelor administrative contestate.

Mai mult decât atât, controlul fiscal care a avut loc, nu a fost înregistrat în modul prevăzut de art. 8 al Legii nr. 131, adică până la efectuarea controlului și nu este de acord cu explicația Serviciului Fiscal de Stat care a menționat precum că controlul a fost înregistrat corect în baza scrisorii din 3 aprilie 2019, adică cu o zi

mai târziu decât termenul prevăzut de lege și decât efectuarea controlului fiscal la fața locului.

Reclamanta a mai relatat că la caz, subiect al raporturilor juridice reglementate este echipajul unității de transport (în cazul din speță șoferul) și nu agentul economic (contribuabilul), or, compania a avut obligația de a pune la dispoziția șoferului toate actele necesare pentru desfășurarea transportului, inclusiv pentru eliberarea biletelor.

Cu toate că, 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.

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), 129<sup>1</sup>, 181, 244 din Codul 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 reclamantei 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, reclamanta a notat 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 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. La fel, 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.

Reclamanta a mai 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 a fost întocmit de colaboratorii DGAF Centru, iar compania își are sediul în mun. Chișinău, competența fiind a DGAF Chișinău. 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.

Întreprinderea a mai menționat că autoritatea publică la examinarea cazului de încălcare a legislației fiscale a încălcat inclusiv și prevederile art. 16 din Codul administrativ, pe motiv că pârâțul la examinarea cazurilor similare, a clasat cazul de încălcare fiscală, concluzionând că răspunderea pentru încălcarea prevederilor legislației constatate în actul de control o poartă șoferul unității de transport. Astfel de concluzii se regăsesc în Deciziile nr. 327/26 din 26 iunie 2019 și 328/14 din 16 mai 2019.

Prin urmare, a susținut că Serviciul Fiscal de Stat a utilizat dreptul discreționar în mod arbitrar, fără a asigura o practică uniformă a aplicării legislației fiscale și fără a garanta dreptul fundamental de egalitate a tuturor în fața legii și a autorităților statale.

În acest sens, a adăugat că prin Decizia de inadmisibilitate a sesizării nr. 164/2019 din 7 octombrie 2019 a Curții Constituționale și Decizia Curții Constituționale nr. 6 din 19 ianuarie 2017, aplicabile cazului din speță, a fost evidențiat în mod expres că comiterea de către un angajat al contribuabilului a unei încălcări (în cazul lor - fiscale) nu duce în mod automat la aplicarea sancțiunii față de agentul economic - angajator, deoarece acești subiecți poartă răspundere separată pentru încălcările comise. Astfel, Curtea a reținut că aceste categorii de subiecte poartă răspundere juridică în mod separat, în baza normelor diferite ale Codului contravențional sau ale Codului fiscal. Prin urmare, Curtea a constatat că interpretarea rezonabilă a legilor exclude orice dubiu care ar putea apărea în procesul aplicării normelor contestate.

Din aceste considerente și având în vedere netemeinicia actelor administrative contestate, care au fost emise cu interpretarea extensiv-defavorabilă a prevederilor legislației fiscale, ÎS „Servicii Transport Auto” a depus prezenta acțiune în contestare, solicitând anularea în tot a deciziei nr. 129/793 din 25 aprilie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comisă de reclamantă, a deciziei nr. 228 din 4 iulie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat, prin care contestația depusă de întreprinderea de transport a fost respinsă și a

fost menținută decizia nr. 129/793 din 25 aprilie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat și a actului de control fiscal nr. 1-824562 din 2 aprilie 2019.

Prin hotărârea din 30 iulie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, acțiunea în contestare depusă de ÎS „Servicii Transport Auto” a fost admisă, fiind dispusă anularea în tot a deciziei nr. 129/793 din 25 aprilie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale, a deciziei nr. 228 din 4 iulie 2019 și a actului de control fiscal nr. 1-824562 din 2 aprilie 2019, ale Serviciului Fiscal de Stat.

La data de 11 august 2020, în cadrul termenului de atac instituit de art. 232 alin. (1) din Codul administrativ, Serviciul Fiscal de Stat a depus apel împotriva hotărârii din 30 iulie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, care la data de 17 decembrie 2020 în conformitate cu art. 232 alin. (2) din Codul administrativ a fost completat cu motivare, solicitând în final admiterea apelului, casarea integrală a hotărârii instanței de fond cu emiterea unei decizii noi, de respingere a acțiunii.

Prin decizia din 18 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău, a fost respins apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii din 30 iulie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

Invocând ilegalitatea și netemeinicia deciziei instanței de apel și a hotărârii instanței de fond, la data de 28 mai 2021 Serviciul Fiscal de Stat le-a contestat cu recurs, care ulterior la data de 21 august 2021 a fost completat cu motivare, solicitând în final admiterea acestuia, casarea actelor judecătorești ce constituie obiectul prezentului recurs, cu pronunțarea unei noi decizii, de respingere a acțiunii.

În susținerea recursului s-au indicat motivele de drept și de fapt invocate în referința pe marginea acțiunii în contestare și în motivarea apelului anexate la dosar, suplimentar invocându-se că înregistrarea controlului fiscal efectuat la entitatea ÎS „Servicii Transport Auto” a fost realizat în strictă conformitate cu prevederile legale, raportul fiind comunicat Cancelariei de Stat a Republicii Moldova la data de 3 aprilie 2019 prin scrisoarea nr. 26-10/2-02-4099, informație care este accesibilă publicului pe site-ul [controale.gov.md](http://controale.gov.md).

Respectiv, argumentele instanțelor de judecată precum că nerespectarea de către Serviciul Fiscal de Stat a prevederilor imperative referitoare la obligativitatea înregistrării în termen și în volum deplin a controalelor, are ca efect în temeiul normelor prevăzute de Legea nr. 131 din 8 iunie 2012 nulitatea controalelor și a tuturor prescripțiilor, sancțiunilor emise în urma controlului, sunt neîntemeiate, deoarece nu poate fi pusă la îndoială legalitatea unui act emis de Serviciul Fiscal de Stat, doar în baza unei legi care urmează a fi aplicată de către organul de control în partea ce ține de înregistrarea, supravegherea și raportarea controalelor în Registrul de stat al controalelor.

Concluzia instanțelor inferioare, precum că abordarea promovată de către autoritatea fiscală, la caz, este în măsură să afecteze transparența acțiunilor de control, este absolut neîntemeiată. Or, organul fiscal a respectat întru totul normele legale de efectuare a controlului fiscal, iar actele sunt emise în conformitate cu prevederile Codului fiscal.

Referitor la concluzia instanței de apel, cu privire la practica diferită a Serviciului Fiscal de Stat pe cazuri similare, prin care stabilește că din conținutul deciziilor anexate la materialele dosarului, reiese că spețele cauzelor date, sunt identice speței din dosar a fost menționat că situațiile de fapt sunt diferite, or motivele care au dus la clasarea cazului nu au fost întrunite la examinarea actului administrativ contestat.

Deci, procedura administrativă care a fost inițiată în privința ÎS „Servicii Transport Auto” a fost realizată 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 participantului.

Cu referire la concluzia instanței de apel, precum că controlul a fost efectuat în lipsa reprezentantului contribuabilului și nu a fost comunicat actul de control, organul fiscal a subliniat faptul că actul a fost înmănat sub semnătură șoferului rutei – Anatolie Grecu, angajat al ÎS „Servicii Transport Auto” care adițional a oferit și explicații în raport cu încălcările constatate care au fost consemnate în actul de control nr. 1-824562 din 2 aprilie 2019. Prin urmare, acesta din urmă avea obligația de a-l transmite conducerii agentului economic.

Cu referire la cele menționate de către Curtea de Apel Chișinău cu privire la subiectul răspunderii, Curtea Constituțională în urma examinării 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, a constatat că dispozițiile articolului 8 alin. (2) lit. c) stabilesc o obligație valabilă pentru toți contribuabilii, indiferent de tipul de activitate realizat, pe când 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 explică aplicarea sancțiunii față de contribuabil și nu față de echipaj (șofer angajat în cadrul companiei).

Totodată, au fost invocate în calitate de practică judiciară relevantă, decizia Curții Supreme de Justiție din 14 aprilie 2021, dosarul nr. 3ra-321/2021 și decizia Curții Supreme de Justiție din 23 iunie 2021, dosar nr. 3ra-470/21, în care a fost examinată situația similară în care Serviciul Fiscal de Stat a constatat încălcarea 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.

Din aceste considerente, recurentul a solicitat admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel și emiterea unei noi decizii sub aspectele sus-enunțate.

Cu referire la termenul de depunere a recursului, completul reține prevederile art. 245 din Codul administrativ, potrivit cărora 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 adoptată la data de 18 mai 2021 (vol.I,f.d.180) și recepționată de către recurentul Serviciul Fiscal de Stat la data de 18 august 2021 (vol.I,f.d.217).

Astfel, recursul depus la data de 28 mai 2021, cât și motivarea acestuia depusă la data de 21 august 2021 sunt în termen.

La data de 17 noiembrie 2021, examinând admisibilitatea recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat împotriva deciziei din 18 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău, completul de admisibilitate specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție a dispus examinarea în fond a acestuia, în complet de cinci judecători.

Colegiul notează că în scopul asigurării unui proces echitabil în ordine de recurs, într-un termen rezonabil a remis intimatului SRL „Servicii Transport Auto” copia recursului, creându-i astfel condiții egale de a cunoaște modul de derulare a procesului în recurs, cât și i-a acordat posibilitatea de a interveni cu concluzii scrise.

SRL „Servicii Transport Auto” fiind notificat privitor la depunerea recursului Serviciului Fiscal de Stat, prin referința înaintată la 30 noiembrie 2021 de reprezentantul societății, Maxim Caciarin, s-a solicitat respingerea recursului cu menținerea actului judecătoresc contestat, concomitent fiind solicitată și stabilirea unei ședințe publice cu citarea participanților la proces.

Prin încheierea din 8 decembrie 2021 a Curții Supreme de Justiție, a fost respinsă cererea depusă de reprezentantul SRL „Servicii Transport Auto”, Maxim Caciarin cu privire stabilirea unei ședințe publice și citarea participanților la proces.

Studiind materialele dosarului, Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră necesar de a admite recursul, de a casa integral decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe, cu emiterea unei noi decizii, de respingere a acțiunii.

În motivarea concluziei enunțate se rețin următoarele argumente.

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

În interpretarea art. 244 alin. (2) coroborat cu art. 231 alin. (2) din Codul administrativ, rezultă că 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. 22 și art. 219 alin. (1) din Codul administrativ, instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal administrate, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți.

Iar potrivit art. 194 alin. (1) și (2) din același cod, în procedura în prima instanță, în procedura de apel și în procedura de examinare a recursurilor împotriva încheierilor judecătorești se soluționează din oficiu probleme de fapt și de drept. 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.

Recapitulând esența litigiului, în scopul verificării aplicării corecte a dreptului material și procedural, instanța de recurs reține starea de fapt constatată de instanțele de judecată ierarhic inferioare și confirmată de părți, precum că inspectorii Direcției control fiscal operativ nr. 1 a DGAF Centru, conform deciziei despre inițierea controlului fiscal nr. 44678/01 din 1 aprilie 2019 (vol.I,f.d.26), au efectuat la data de 2 aprilie 2019 un control fiscal la fața locului prin metoda verificării operative la unitatea de transport ce-i aparține ÎS „Servicii Transport Auto” privind respectarea legislației în vigoare, inclusiv utilizarea dispozitivelor și a sistemelor pentru înregistrarea operațiunilor cu numerar, dreptul de a desfășura activitatea de întreprinzător.

În rezultat, la aceeași dată – 2 aprilie 2019, de către inspectorii fiscali a fost întocmit actul de control nr. 1-824562, prin care a fost constatat și depistat în privința a patru pasageri a rutei Cunică – Chișinău, nu au fost eliberate bilete de călătorie, iar în privința a patru pasageri nu au fost efectuate înscrierile respective în borderoul de evidență a biletelor (vol.I,f.d.18).

Ulterior, examinând fără participarea contribuabilului actul de control nr. 1-824562 din 2 aprilie 2019 privind respectarea legislației fiscale, precum și constatările specificate în acesta, la data de 25 aprilie 2019, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 129/793 prin care s-a expus asupra cazului de încălcare fiscală comisă de către ÎS „Servicii Transport Auto” și pentru încălcările comise a decis calcularea și încasarea la buget a amenzii pentru efectuarea de către agentul transportator a transporturilor auto de călători prin servicii regulate în trafic fără emiterea și/sau raportarea biletelor, conform prevederilor art. 254<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal în sumă de 10000 lei (vol.I,f.d.17).

Invocând ilegalitatea deciziei sus-menționate și întru respectarea procedurii prealabile, la data de 20 mai 2019, ÎS „Servicii Transport Auto”, a depus în temeiul art. 268-269 din Codul fiscal contestație la Serviciul Fiscal de Stat, solicitând verificarea suplimentară a aspectelor elucidate întru adoptarea unei decizii corecte și anularea deciziei nr. 129/793 din 25 aprilie 2019 (vol.I,f.d.19-25), însă prin decizia nr. 228 din 4 iulie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată din motivul lipsei temeiului legal de modificare sau anulare a deciziei contestate și respectiv, a fost menținută decizia nr. 129/793 din 25 aprilie 2019 (vol.I,f.d.13-15).

Considerând că pârâtul Serviciul Fiscal de Stat a examinat circumstanțele invocate în contestație superficial, iar deciziile contestate sunt ilegale în fond și emise contrar legii și ținând cont de faptul că a fost epuizată calea extrajudiciară de soluționare a litigiului, reclamanta ÎS „Servicii Transport Auto” s-a adresat instanței de judecată cu prezenta acțiune în contestare de apărare a drepturilor pretins încălcate, solicitând anularea în tot a deciziei nr. 129/793 din 25 aprilie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comisă de reclamantă, a deciziei nr. 228 din 4 iulie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat, prin care contestația depusă de întreprinderea de transport a fost respinsă și a fost menținută decizia nr. 129/793 din 25 aprilie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat și a actului de control fiscal nr. 1-824562 din 2 aprilie 2019 (vol.I,f.d.2-12).

Fiind investită cu judecarea cauzei în fond, prima instanță având ca obiect anularea în tot a actului administrativ individual defavorabil, a deciziei pe marginea cererii prealabile și a operațiunii administrative, a ajuns la concluzia temeiniciei acțiunii, pe care a admis-o integral (vol.I,f.d.115-130).

La rândul său, soluția instanței de fond a fost menținută de Curtea de Apel Chișinău, care în susținerea motivării sale a constatat că înregistrarea controlului fiscal efectuat la entitatea ÎS „Servicii Transport Auto” nu a fost realizat în strictă conformitate cu prevederile legale, or, raportul a fost comunicat Cancelariei de Stat a Republicii Moldova la data de 3 aprilie 2019 prin scrisoarea nr. 26-10/2-02-4099, adică peste o zi după inițierea controlului.

Respectiv, nerespectarea de către Serviciul Fiscal de Stat a prevederilor imperative referitoare la obligativitatea înregistrării în termen și în volum deplin a controalelor, are ca efect în temeiul normelor prevăzute de Legea nr. 131 din 8 iunie 2012 nulitatea controalelor și a tuturor prescripțiilor, sancțiunilor emise în urma controlului.

Totodată, instanța de apel a stabilit că, în cazul controlului din speță, lipsește nota de motivare a controlului. Ba mai mult, în delegația de control nu a fost indicată persoana care urmează să fie supusă controlului. Aceasta presupune că inspectorii fiscali puteau stopa pentru control unitățile de transport la întâmplare, fără a se conduce de analiza riscurilor și motivarea controlului. Această concluzie a rezultat și din conținutul actului de control, unde blancheta acestuia a fost confecționată tipografic, iar denumirea întreprinderii este completată de mână de către inspectorii.

Referitor la argumentul despre practica diferită a Serviciului Fiscal de Stat pe cazuri similare, instanța de apel a menționat că în cererea de chemare în judecată reclamantul a invocat că organul fiscal adoptă decizii contradictorii pe cazuri similare, considerând că în situații analogice subiect al răspunderii pentru neînmânarea biletelor de călătorie, este șoferul unității de transport. Pârâtul la rândul său, a afirmat că cauzele sunt diferite.

Instanța de apel a observat că, la materialele dosarului au fost anexate copiile deciziei nr 127/51a din 26.04.2019 (f.d.29), copia deciziei 324/14 din 16.05.2019 (f.d.34), copia deciziei 327/26 din 26.06.2019 (f.d.37), copia deciziei 327/23 din 22.05.2019 (f.d.38). Reieșind din conținutul acestor acte, se deduce că în alte

cazuri de efectuare a controalelor fiscale inopinate la traseu, în urma cărora a fost stabilit faptul ne înmânării și neînregistrării biletelor de către șofer, organele teritoriale ale SFS au constatat că conform normelor de drept material în cazurile date, responsabil de încălcarea legislației este șoferul unității de transport.

Din aceste motive se va considera corectă concluzia instanței de fond că prin această practică contradictorie, pârâtul a încălcat principiul egalității și nediscriminării și a admis un tratament diferențiat fără a aduce argumente obiective care ar fi justificat acest tratament.

Bazându-se pe circumstanțele enunțate, instanța de apel a stabilit că pârâtul a încălcat și prevederile art. 216 din Codul fiscal privind procedura de control și anume controlul a fost efectuat în lipsa reprezentantului contribuabilului. La fel, pârâtul a încălcat normele legale privind comunicarea actelor sale contribuabilului.

În urma întocmirii actului de control nr. 1-824562 din 2 aprilie 2019, a deciziei nr. 129/793 din 25 aprilie 2019 și a deciziei nr. 228 din 4 iulie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat, 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 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 254<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal, concluzionând într-un final răspunderea echipajului pentru încălcările constatate.

Deci, instanța de apel a reținut că la momentul efectuării controlului și adoptării deciziilor de aplicare a sancțiunilor fiscale față de reclamantă, 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, analizând materialele anexate la dosar, în coraport cu legislația în vigoare ce guvernează raportul juridic litigios, consideră că soluția dată de către instanțele judecătorești este greșită.

Pentru început, instanța de recurs reține că obiectul litigiului inițiat în procedura contenciosului administrativ îl constituie verificarea legalității a deciziei nr. 129/793 din 25 aprilie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comisă de ÎS „Servicii Transport Auto”, a deciziei nr. 228 din 4 iulie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat, prin care contestația depusă de întreprinderea de transport a fost respinsă și a fost menținută decizia nr. 129/793 din 25 aprilie 2019 și a actului de control fiscal nr. 1-824562 din 2 aprilie 2019 ca fiind operațiune administrativă și tehnico-materială care a stat la baza emiterii actului administrativ individual anularea căruia se solicită.

În acest context, instanța de judecată reiterează că întru soluționarea corectă a litigiului dedus judecății nu poate fi constrânsă, la examinarea actelor administrative criticate doar prin prisma normelor invocate de către reclamantă, ci este liberă să le analizeze și în raport cu prevederile relevante pentru soluționarea justă a litigiului dedus judecății, importante fiind argumentele aduse în acest sens.

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

Cu referire la pretenția invocată de ÎS „Servicii Transport Auto” în acțiunea de contencios administrativ privind anularea în tot a deciziei nr. 129/793 din 25 aprilie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comisă de reclamantă, Colegiul reține prevederile art. 134 alin. (1) pct. (1) și (2) din Codul fiscal (în vigoare la data efectuării controlului), potrivit căruia Serviciul Fiscal de Stat și funcționarii fiscali, în cadrul acțiunilor de exercitare a funcției, au următoarele drepturi: să efectueze controale asupra modului în care contribuabilii, serviciile de colectare a impozitelor și taxelor locale, alte persoane respectă legislația fiscală; să ceară și să primească gratuit de la orice persoană informații, date, documente necesare pentru exercitarea atribuțiilor în limitele funcționale, cu excepția informațiilor care constituie secret de stat, precum și copiile de pe ele, dacă acestea se anexează la actul de control, de asemenea să ceară explicațiile și informațiile de rigoare asupra problemelor identificate în procesul exercitării atribuțiilor.

În acord cu 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 Serviciului Fiscal de Stat.

În accepțiunea art. 222 din Codul fiscal, verificarea operativă se aplică în cazul controlului fiscal la fața locului, observîndu-se procesele economice și financiare, actele și operațiunile aferente, pentru a constata autenticitatea lor, pentru a depista și a preveni încălcarea legislației fiscale.

Verificarea operativă se face inopinat, prin verificare faptică și/sau documentară. Dacă se constată vreo încălcare a legislației fiscale, iar verificarea circumstanțelor necesită mai mult timp, materialele se transmit subdiviziunilor respective ale organului cu atribuții de control fiscal pentru efectuarea unui control fiscal prin alte metode tehnice.

La rîndul său, art. 216 alin. (1), (5) și (6) din Codul fiscal, reglementează că controlul fiscal la fața locului are drept scop verificarea respectării legislației fiscale de contribuabil sau de o altă persoană supusă controlului, care se efectuează la locurile aflării acestora de către funcționarii fiscali sau de persoane cu funcție de răspundere ale altor organe cu atribuții de administrare fiscală. În cazul în care contribuabilul sau o altă persoană supusă controlului nu dispune de sediu sau de oficiu ori sediul lui se află la domiciliu, în alte cazuri cînd nu există condiții adecvate de lucru, controlul fiscal menționat se efectuează la oficiul organului care exercită controlul fiscal, cu respectarea tuturor prevederilor art. 145 alin. (2) – (6), inclusiv cu întocmirea obligatorie a unui act de ridicare de la contribuabil a documentelor necesare.

La finalizarea controlului fiscal la fața locului, se întocmește un act de control fiscal. La posturile fiscale, actul de control fiscal se va întocmi numai în caz de depistare a încălcării legislației fiscale. În cazul depistării vreunei încălcări fiscale, organul care exercită controlul ia decizia corespunzătoare. Prin derogare de la prevederile prezentului alineat, dacă încălcarea fiscală se depistează de către serviciul de colectare a impozitelor și taxelor locale, decizia respectivă se emite de organul fiscal, cu respectarea prevederilor de la art.159 alin. (2).

Actul de control fiscal este un document întocmit de funcționarul fiscal sau altă persoană cu funcție de răspundere a organului care exercită controlul, în care se consemnează rezultatele controlului fiscal. În act se va descrie obiectiv, clar și exact încălcarea legislației fiscale și/sau a modului de evidență a obiectelor impunerii, cu referire la documentele de evidență respective și la alte materiale, indicîndu-se actele normative încălcate. În act va fi reflectată fiecare perioadă fiscală în parte, specificîndu-se încălcările fiscale depistate în ea.

Conform art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte 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. 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.

Ținând cont de faptul că o dispoziție legală nu poate fi ruptă din sistemul normativ din care face parte și nu poate opera în mod izolat, ci trebuie citită în coroborare cu celelalte dispoziții legale incidente care se completează una pe alta ca făcând parte dintr-un sistem juridic coerent, instanța de recurs reține la caz și prevederile art. 64 alin. (1) și (2) din Codul transporturilor rutiere, potrivit căruia 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 deserveșc 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 pct. 9 din Regulamentul transporturilor auto de călători și bagaje aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 854 din 28 iulie 2006, 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. m) din Regulamentul menționat, echipajul este obligat 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.

Potrivit pct. 15 lit. b) din Regulament, echipajului se interzice să transporte pasageri fără bilete.

La acest capitol, Colegiul reține și pct. 16 lit. b) din Regulamentul citat, conform căruia agentul transportator este obligat să asigure prezența la bordul unității de transport a documentelor pe baza cărora este permisă desfășurarea activității, în funcție de tipul de transport.

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

Sub acest aspect și prin aplicarea regulilor de interpretare corectă a normelor sus-indicate, este evident că instanțele de judecată, examinând cauza, greșit au concluzionat despre necesitatea admiterii acestei pretenții.

Aceasta deoarece ÎS „Servicii Transport Auto” (actualmente SRL „Servicii Transport Auto”), contrar prevederilor art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, a pct. 14 lit. m) și a pct. 15 lit. b) din Regulamentul transporturilor auto de călători și bagaje aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 854 din 28 iulie 2006 în coroborare cu art. 232 lit. a) din Codul fiscal, prin intermediul șoferului angajat al companiei, care conducea nemijlocit mijlocul de transport **Mercedes n/î CGA 003 ce se depalsa pe ruta Cunicea – Chișinău** și ce-i aparținea reclamantei, nu a eliberat biletele de călătorie la 4 pasageri și nu a efectuat înscrierea respectivă în borderoul de evidență a biletelor la 4 pasageri.

Cât privesc argumentele intimetei susținute de către instanțele ierarhic inferioare cu referire la faptul că prin actele administrative ce se solicită a fi anulate, Serviciul Fiscal de Stat a constatat greșit subiectul răspunderii, fiind sancționat neîntemeiat agentul economic, deși trebuia să fie sancționat conducătorul mijlocului de transport ca fiind persoană responsabilă de taxarea călătoriei, căreia îi revine în mod nemijlocit obligația verificării deținerii de către pasageri a biletelor de călătorie, precum și obligația respectării interdicției transportării pasagerilor în lipsa biletului de călătorie, acestea sunt neîntemeiate.

Or, subiect al încălcării fiscale pentru efectuarea de către agentul transportator a transporturilor auto de călători prin servicii regulate în trafic fără emiterea și/sau raportarea biletelor, conform prevederilor art. 254<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal este compania de transport care, în sensul punctului 9 din Regulamentul privind transporturile auto de călători și bagaje, este persoana care prestează servicii de transport public contra plată.

Astfel, pentru încălcarea obligației sale de a efectua încasările bănești în numerar prin intermediul echipamentelor de casă și de control, așa cum i-o impune articolul 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, organul fiscal întemeiat i-a aplicat contribuabilului ÎS „Servicii Transport Auto” prin decizia contestată amendă în mărime de 10 000 lei. Or, sancțiunea se aplică față de contribuabil și nu față de echipaj (șofer angajat în cadrul companiei) care nu poartă răspundere fiscală.

Totodată, 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, motiv pentru care 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. Or, 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 angajatorului pentru comiterea încălcării de către angajatul său ca fiind persoană ce a săvârșit o încălcare fiscală.

Colegiul reține că întrucât biletul de călătorie este echivalentul unui bon de casă emis de mașina de casă și de control cu memorie fiscală prin care se confirmă plata, neeliberarea acestor bilete este o încălcare fiscală comisă de contribuabil care conform art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal este obligat să efectueze încasările bănești în numerar prin intermediul echipamentelor de casă și de control.

Referitor 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 254<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal, instanța de recurs observă o interpretare greșită a acestora atât de către intimata SRL „Servicii Transport Auto” cât și de instanțele de judecată ierarhic inferioare, deoarece prin prisma deciziei menționate se desprinde contrariul celor interpretate, or, Curtea 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 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 ilegală decizia nr. 129/793 din 25 aprilie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comisă de ÎS „Servicii Transport

Auto”, întrucât aceasta 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 a subdiviziunilor 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 intimății SRL „Servicii Transport Auto” 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. (1) din Codul 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) din Codul 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. 129<sup>1</sup> alin. (1) din Codul 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) din Codul 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.

Din interpretarea corectă a normelor de drept rezultă 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.

Raportând la caz cadrul legal enunțat și reieșind din constatările sus-menționate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție reține ca neîntemeiate argumentele reclamantei-intimate SRL „Servicii Transport Auto”, preluate greșit de instanțele de judecată, precum că actele de control nu au fost aduse la cunoștința acesteia, or, materialele cauzei denotă contrariul și anume, actul de control a fost înmănat sub semnătură șoferului

rutei, angajat al companiei de transport, care a semnat actele și a oferit explicații în raport cu încălcarea constatată.

Cu privire la afirmațiile SRL „Servicii Transport Auto” 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 actul de control fiscal, prin expunerea detaliată a faptei în raport cu normele legale încălcate și obligația legală ignorată de către persoana juridică supusă controlului.

Nu poate fi reținut nici argumentul intimatei 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, or, 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 printr-o procedură internă etapizată ce se desfășoară în conformitate cu prevederile legale.

La fel, nu constituie temei de anulare a actelor administrative contestate nici argumentele intimatei SRL „Servicii Transport Auto” invocate în acțiune și în referința asupra recursului precum că înregistrarea controlului fiscal efectuat la entitate nu a fost realizat în strictă conformitate cu prevederile legale, pe motiv că raportul a fost comunicat Cancelariei de Stat a Republicii Moldova la data de 3 aprilie 2019 prin scrisoarea nr. 26-10/2-02-4099, adică peste o zi după inițierea controlului. Respectiv, nerespectarea de către Serviciul Fiscal de Stat a prevederilor imperative referitoare la obligativitatea înregistrării în termen și în volum deplin a controalelor, are ca efect în temeiul normelor prevăzute de Legea nr. 131 din 8 iunie 2012 nulitatea controalelor și a tuturor prescripțiilor, sancțiunilor emise în urma controlului.

Or, înregistrarea tardivă a controlului poate duce la nulitatea deciziilor sale doar în cumul cu celelalte încălcări constatate de instanță, cu atât mai mult că prin esența sa controlul operativ are caracter inopinat, raportarea căruia nu se poate realiza la data inițierii controlului, deoarece scopul efectuării acestui tip de control nu ar mai putea fi atins, iar în aceste circumstanțe, raportarea se realizează la o dată ulterioară.

Respectiv, 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.

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. 26-10/2-02-4099 din 3 aprilie 2019, astfel că argumentele SRL „Servicii Transport Auto”

invocate în acest sens, întru respingerea recursului și menținerea actelor judecătorești contestate, nu pot fi reținute.

Totodată, alegațiile reclamantei precum că Direcția generală administrare fiscală Centru nu are competență de a verifica activitatea economică a unui agent economic înregistrat în mun. Chișinău, nu constituie la caz temei de respingere a recursului, în situația în care controlul a fost efectuat conform competenței în mun. Orhei de Direcția generală administrare fiscală Centru, însă întrucât sediul juridic al entității supuse controlului se află în mun. Chișinău, decizia de sancționare a fost adoptată de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău.

Corespunzător celor menționate, instanța de recurs conchide că procedura administrativă care a fost inițiată în privința SRL „Servicii Transport Auto” s-a realizat cu respectarea absolută a drepturilor acestuia și în conformitate cu prevederile legale, asigurându-se transparența decizională dar și legalitatea sancțiunii care a fost aplicată față de contribuabil, având în vedere că încălcarea a fost comisă repetat de agentul economic, în decursul a 6 luni consecutive, de la data ultimei constatări de încălcare a legislației fiscale.

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 mun. Chișinău nu a avut temei legal pentru emiterea deciziei asupra cazului de încălcare a legislației fiscale de către SRL „Servicii Transport Auto”, cu aplicarea amenzii în conformitate cu art.254<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal, or, s-a constatat că actul administrativ contestat a fost emis conform prevederilor legale.

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 greșit prevederile legii, motiv din care actele judecătorești de dispoziție pronunțate, nu pot fi menținute ca legale și întemeiate.

Deoarece nu a fost admisă solicitarea principală a SRL „Servicii Transport Auto” cu privire la anularea în tot a deciziei nr. 129/793 din 25 aprilie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comisă de reclamantă, nu pot fi admise nici pretențiile cu privire la anularea deciziei nr. 228 din 4 iulie 2019 a Serviciului Fiscal de Stat, prin care contestația depusă de întreprinderea de transport a fost respinsă și a fost menținută decizia nr. 129/793 din 25 aprilie 2019 și a actului de control fiscal nr. 1-824562 din 2 aprilie 2019, care sunt pretenții subsecvente solicitării cu privire la anularea în tot a actului administrativ devaforabil și urmează soarta pretenției principale care a fost respinsă.

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 acțiunea în contencios administrativ depusă de SRL „Servicii Transport Auto” împotriva Serviciului Fiscal de Stat privind anularea în tot a actelor administrative individuale defavorabile este neîntemeiată și pasibilă de respingere.

Din considerentele menționate, 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 integral decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe și de a emite o nouă decizie cu privire la respingerea acțiunii în contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de SRL „Servicii Transport Auto”.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. c) în coroborare cu art. 224 alin. (1) lit. f) din 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.

Se casează integral decizia din 18 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 30 iulie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani și se emite o nouă decizie, prin care:

Se respinge acțiunea în contestare depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Servicii Transport Auto” către Serviciul Fiscal de Stat privind anularea în tot a actului administrativ individual defavorabil, a deciziei pe marginea cererii prealabile și a operațiunii administrative.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,  
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Maria Ghervas

Nicolae Craiu

Nina Vascan

Victor Burduh