

Dosarul 3ra-393/22
2-21043026-01-3ra-13042022

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani (I. Barbacaru)
Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (A. Minciuna, V. Clima, E. Palanciuc)

DECIZIE

22 iunie 2022

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței, judecătorul
judecătorii

Tamara Chișca-Doneva
Ala Cobăneanu
Nicolae Craiu
Aliona Miron
Nina Vascan

examinând recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat,
în cauza de contencios administrativ, intentată la cererea de chemare în
judecată depusă de Întreprinderea de Stat „SERVICII TRANSPORT AUTO”
împotriva Serviciului Fiscal de Stat, terț Eduard Cicanci cu privire la contestarea
actelor administrative individuale defavorabile,
împotriva deciziei din 01 decembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, prin
care s-a casat integral hotărârea din 29 aprilie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul
Râșcani și s-a emis o nouă decizie de admitere a acțiunii,

c o n s t a t ă:

La data de 23 martie 2021 Întreprinderea de Stat „SERVICII TRANSPORT
AUTO” (în continuare – Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO”, f.d. 34, Vol. I) a
depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire
la contestarea actelor administrative individuale defavorabile.

În motivarea cererii de chemare în judecată, reclamanta Î.S. „SERVICII
TRANSPORT AUTO” a indicat că la data de 23 noiembrie 2020, unitatea de
transport de model „Mercedes Sprinter”, cu numărul de înmatriculare XXXXX,
antrenată la deservirea rutelor regulate, a fost supusă controlului fiscal, fiind
întocmit actul de control nr. 1-878145 din 23 noiembrie 2020, prin care s-a
constatat că, la transportarea contra cost a 13 pasageri, conducătorul mijlocului de

transport și/sau persoana responsabilă de taxare Eduard Cicanci, nu a eliberat bilete de călătorie la 8 pasageri, or, conform înscrisurilor din borderoul de evidență a biletelor, pentru ruta respectivă, fiind eliberate doar 5 bilete. Astfel, s-a invocat că contribuabilul nu a respectat obligațiunile prevăzute de pct. 14, 15, 16 din Regulamentul transportatorilor auto de călători și bagaje, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 854 din 29 iulie 2006.

Reclamanta a susținut că la data de 24 decembrie 2020, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a Serviciului Fiscal de Stat a emis decizia nr. 129/1718, prin care a fost sancționată cu amendă în mărime de 5000 de lei, pentru încălcarea art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal și pct. 14 lit. m), pct. 15 lit. b) ale Regulamentului transporturilor auto de călători și bagaje, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 854 din 29 iulie 2006.

Nefiind de acord cu decizia respectivă, la 28 ianuarie 2021, Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” a depus contestație, prin care a solicitat anularea deciziei de sancționare fiscală. Însă, prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 48 din 18 februarie 2021, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată și menținută decizia Direcției generale administrare fiscală mun. Chișinău a Serviciului Fiscal de Stat nr. 129/1718 din 24 decembrie 2020.

În opinia reclamantei, actele emise de Serviciul Fiscal de Stat sunt ilegale, neîntemeiate și emise cu aplicarea eronată a normelor de drept material.

La acest capitol, Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” invocând dispozițiile pct. 14 lit. g) și m), pct. 15 lit. b) ale Regulamentului transporturilor auto de călători și bagaje, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 854 din 29 iulie 2006, a relevat că este obligația exclusivă a echipajului/conducătorului auto de a elibera bilete și de a asigura transportarea pasagerilor doar în baza biletelor, iar răspunderea pentru transportarea pasagerilor fără bilete îi revine conducătorului auto și nu agentului economic, care prin prisma prevederilor pct. 16 lit.b) din Regulamentul nominalizat, are obligația să asigure prezența la bordul unității de transport a documentelor pe baza cărora este permisă desfășurarea activității, în funcție de tipul de transport.

Astfel, prin prezența la bordul unității de transport a licenței nr. 000122 din 01 decembrie 2017, eliberate de Agenția Națională Transport Auto, borderoului de evidență a biletelor seria MU nr. 7319477 din 23 noiembrie 2020 și a foii de parcurs seria DAA nr. 28821982 din 23 noiembrie 2020, indicate în actul de control nr. 1-878145 din 23 noiembrie 2020, se atestă faptul că Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” a întreprins cu strictețe toate obligațiile legale în vederea asigurării, în conformitate cu prevederile pct. 16 al Regulamentului enunțat, cu acte în baza cărora este permisă desfășurarea activității de transport de pasageri și bagaje.

Iar, șoferul mijlocului de transport, care este angajat al Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO”, are o calitate clar evidențiată și 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. Or, șoferul, nu poate fi reprezentant al contribuabilului în raport cu organele fiscale, întrucât în lipsa unor acte, ce împuternicesc persoanele cu funcții de reprezentare,

șoferul unei companii de transport nu poate reprezenta compania în raporturile fiscale.

Prin urmare, atragerea la răspundere a contribuabilului pentru încălcările angajatului este ilegală.

De asemenea, reclamanta a invocat efectuarea controlului în lipsa reprezentantului contribuabilului și neonorarea obligațiilor prevăzute de Codul fiscal, privind expedierea și înmânarea actelor Serviciului Fiscal de Stat.

Reclamanta Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” a menționat că actul de control nr. 1-878145 din 23 noiembrie 2020, nu a fost adus la cunoștință contribuabilului în mod prevăzut de legislație. Or, din conținutul actului de control rezultă că, acesta a fost adus la cunoștință șoferului, care a fost obligat de inspectorii fiscali să-l transmită conducerii agentului economic, ceea ce constituie o acțiune ilegală, deoarece inspectorii fiscali nu pot transmite obligațiile lor stabilite de Codul fiscal, angajatului agentului economic.

Iar, prin încălcarea comisă de către inspectorii fiscali privind neonorarea obligațiilor prevăzute de art. 129¹ Cod fiscal, Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” i-a fost încălcat dreptul de a depune dezacord la actul de control, întrucât aceasta a fost informată despre întocmirea actului de control, după expirarea termenului stabilit de lege pentru înaintarea dezacordului.

În context, reclamanta a indicat că, în cadrul procedurii de examinare a încălcării fiscale, funcționarii fiscali abilitați cu funcții de adoptare a deciziilor, sunt obligați să examineze toate aspectele pentru a clarifica dacă încălcarea a fost săvârșită și dacă persoana citată este vinovată de comiterea încălcării. Însă, reclamanta a concluzionat că la caz, nu s-a stabilit cine este subiectul responsabil de eliberarea biletelor de călătorie, care erau obligațiunile companiei și în ce măsură acestea au fost executate.

Având în vedere dispozițiile art. 5¹ și 19 ale Legii nr. 131 din 08 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, reclamanta a notat că organul 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, pe când, la caz, nu a fost întocmită o astfel de notă, fapt ce denotă că controalele descrise au fost efectuate fără a fi motivate în modul prevăzut de legislație.

Subsecvent, Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” a subliniat că organul fiscal 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, exemple elocvente în acest sens fiind deciziile Serviciului Fiscal de Stat nr. 327/26 din 26 iunie 2019, nr. 328/14 din 16 mai 2019, nr. 293 din 15 august 2019 și nr. 117 din 18 aprilie 2019, ceea ce denotă că, organul fiscal își exercită dreptul discreționar în mod arbitrar, fără a asigura o practică uniformă a aplicării legislației și fără a garanta dreptul fundamental de egalitate a tuturor în fața legii și a autorităților statale.

Complementar, reclamanta a adăugat că, controlul fiscal nu putea fi început, deoarece, acesta nu a fost înregistrat în modul stabilit de lege. Or, în

Registrul de stat al controalelor lipsește scopul, motivarea și punctajul de risc atribuit companiei, iar la accesarea paginii web a Registrului de stat, se constată că inspectorul, care urma să efectueze controlul, era Aurelia Agatii, pe când, acesta a fost efectuat de către Nicu Șargu și Nicanor Ursu.

Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” a solicitat anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 48 din 18 februarie 2021 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 129/1718 din 24 decembrie 2020, emise de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, deciziei Direcției generale administrare fiscală mun. Chișinău a Serviciului Fiscal de Stat nr. 129/1718 din 24 decembrie 2020 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” și a actului de control nr. 1-878145 din 23 noiembrie 2020.

Prin încheierea din 19 aprilie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani s-a atras în proces, în calitate de terț Eduard Cicanci (f.d. 63, Vol.I).

Prin hotărârea din 29 aprilie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, a fost respinsă ca neîntemeiată cererea de chemare în judecată depusă de către Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” împotriva Serviciului Fiscal de Stat, persoană terță Eduard Cicanci cu privire la anularea actelor administrative individuale defavorabile (f.d.101, 108-114, Vol. I).

La 29 aprilie 2021, în interiorul termenului prevăzut de art. 232 din Codul administrativ, Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” a depus apel, iar la 07 iunie 2021 a prezentat motivarea apelului împotriva hotărârii din 29 aprilie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, solicitând casarea hotărârii instanței de fond, cu emiterea unei noi decizii de admitere a acțiunii (f.d.103-105, 123-135, Vol. I).

Prin decizia din 01 decembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău s-a casat integral hotărârea din 29 aprilie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani și s-a emis o nouă decizie cu privire la admiterea cererii de chemare în judecată depuse de către Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” împotriva Serviciului Fiscal de Stat, terț Eduard Cicanci, cu privire la anularea actelor administrative individuale defavorabile. S-a anulat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 48 din 18 februarie 2021 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 129/1718 din 24 decembrie 2020, emise de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău. S-a anulat decizia Direcției generale administrare fiscală mun. Chișinău a Serviciului Fiscal de Stat nr. 129/1718 din 24 decembrie 2020 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO”. S-a anulat actul de control nr. 1-878145 din 23 noiembrie 2020, întocmit de către Serviciul Fiscal de Stat în privința Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” (f.d. 187, 188-206, Vol. I).

Nefiind de acord cu soluția instanței de apel, la data de 08 decembrie 2021 Serviciul Fiscal de Stat a depus recurs, iar la 11 aprilie 2022 a prezentat motivarea recursului împotriva deciziei din 01 decembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, solicitând casarea deciziei instanței de apel și menținerea hotărârii primei instanțe.

Serviciul Fiscal de Stat a notat că, a respectat dispozițiile art. 245 din Codul administrativ, deoarece a depus recursul la 18 decembrie 2021, iar la data de 17 martie 2022 a recepționat decizia motivată a Curții de Apel Chișinău din 01 decembrie 2021.

În susținerea recursului, Serviciul Fiscal de Stat a indicat motivele de fapt și de drept invocate pe parcursul examinării cauzei în prima instanță și în instanța de apel, suplimentar menționând că nu este de acord cu decizia din 01 decembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, deoarece instanța de apel nu a constatat și elucidat pe deplin circumstanțele importante pentru soluționarea litigiului, iar concluziile expuse în actul judecătoresc sunt în contradicție cu circumstanțele de fapt ale cauzei, care nu au fost dovedite cu probe veridice și suficiente.

Invocând dispozițiile art. 3 alin. (1) și (2), art.8 lit.2) lit. c), art. 129 pct. 11), art. 134 alin. (1) lit. a), art. 214 alin.(3), art. 216 alin. (1), art. 222, art. 231 alin.(1), art. 232 pct. a), art. 249 alin.(1) lit. a), art. 2541 alin. (2) din Codul fiscal, pct. 2, 9, 14 lit. g), m), pct. 16 lit. b) din Regulamentul transportatorilor auto de călători și bagaje, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 854 din 28 iulie 2006, art. 64 alin. (1) și alin.(2) din Codul transporturilor rutiere, recurentul a susținut că controlul fiscal a fost efectuat în corespundere cu prevederile legale, iar sancțiunea aplicată prin decizia nr. 129/1718 din 24 decembrie 2020, emisă de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, este legală și întemeiată.

Subsecvent, reieșind din circumstanțele enunțate, Serviciul Fiscal de Stat a concluzionat și asupra legalității deciziei nr. 48 din 18 februarie 2021 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 129/1718 din 24 decembrie 2020, emise de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, nefiind depistate motive pentru anularea acestora.

De altfel, recurentul a notat că, este lipsită de suport juridic concluzia instanței de apel precum că, Serviciul Fiscal de Stat a omis să indice în Registrul de stat al controalelor, informațiile cu privire la punctajul curent de risc atribuit contribuabilului.

În argumentarea opiniei enunțate, recurentul a invocat dispozițiile art.1 alin.(4) lit. e), art.2 alin.(2), (4) și (5) al Legii nr.131 din 08 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, menționând că efectuarea de către inspectorii fiscali a controalelor la contribuabilii ce desfășoară activitate de transport, presupune efectuarea unor controale fiscale în limitele prevăzute de Codul fiscal. Din aceste considerente, la caz, nu este aplicabil art.2 alin.(5) din Legea nominalizată.

În continuare, făcând trimitere la prevederile art. 8 alin. (1) și alin. (2) lit. b) din Legea nr. 131 din 08 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, recurentul a punctat că, înregistrarea controlului fiscal efectuat la Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO”, s-a realizat în strictă conformitate cu prevederile legale, iar inițierea controlului menționat se regăsește pe site-ul www.controale.gov.md în rubrica „Controale inopinate”. Iar, conform art. 1 alin. (4) lit. e) al Legii nr. 131 din 08 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, 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, rezultă că Serviciul Fiscal de Stat, la efectuarea controalelor se va ghida și va aplica prevederile prezentei legi doar în partea ce ține de înregistrarea controalelor,

supravegherea controalelor și raportarea controalelor, conform dispozițiilor art. 8-13, 31² ale Legii nominalizate.

Prin urmare, recurentul a subliniat că raportarea activității Serviciului Fiscal de Stat la o lege, care exclude în mod expres aplicabilitatea acesteia controalelor efectuate de organul fiscal, este absolut inadmisibilă.

Totodată, a remarcat 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 printr-o procedură internă etapizată, ce se desfășoară în conformitate cu prevederile legale.

La argumentele instanței de apel privind nerespectarea dispozițiilor legale, în sensul că nu a fost asigurată prezența reprezentantului contribuabilului, pe motiv că, din conținutul actului de control, rezultă că controlul fiscal la fața locului a fost efectuat în prezența șoferului mijlocului de transport, persoană care nu deținea împuternicirile necesare pentru reprezentarea contribuabilului în cadrul controlului fiscal, Serviciul Fiscal de Stat a subliniat că conform art. 224 alin.(1) și (2) din Codul fiscal, 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 constituie un impediment pentru desfășurarea controlului.

Totodată, a precizat 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, conducătorului entității.

În context, recurentul a relevat că, reieșind din explicațiile conducătorului auto la etapa efectuării controlului, acesta a recunoscut neeliberarea biletelor pentru 8 pasageri și neinclusiunea în borderoul de evidență a biletelor, fapt ce rezultă și din informația reflectată în lista de îmbarcare. Astfel, agentul economic având calitatea de angajator, urma să asigure respectarea legislației de către conducătorul auto.

Complementar, făcând referire la dispozițiile art. 8 alin. (3) din Codul fiscal, recurentul a indicat că, la volanul transportului auto, care a fost supus verificării operative, se afla conducătorul auto, angajat al companiei, care în mod legal a participat la controlul operativ. Acesta a semnat actul de control nr. 1-878145 din 23 noiembrie 2020, primind al doilea exemplar în vederea transmiterii actului conducătorului agentului economic.

Prin urmare, Serviciul Fiscal de Stat a respectat procedura de desfășurare a controlului fiscal, precum și a examinării cazului de încălcare a legislației. Entitatea nu a depus dezacord la actul de control, astfel, examinarea cazului de încălcare a legislației de către Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” a fost efectuată în strictă conformitate cu legislația în vigoare relevantă cauzei.

Recurentul a catalogat ca fiind neîntemeiate afirmațiile instanței de apel că obligația de a elibera pasagerilor bilete și de a le înscrie în borderoul de evidență a biletelor revine echipajului, adică conducătorului mijlocului de transport.

Or, răspunderea fiscală revine agentului economic, care este direct responsabil pentru obligațiile echipajului unității de transport, circumstanțe constatate în deciziile Curții Supreme de Justiție nr. 3ra-321/21, nr. 3ra- 470/21, 3ra-1003/21, dar și în Decizia Curții Constituționale nr.108 din 07 octombrie 2019 de inadmisibilitate a sesizării nr.l64g/2019 privind excepția de neconstituționalitate a art.8 alin.(2) lit.c) și art.2541 alin.(2) din Codul fiscal, în care s-a determinat obligația contribuabilului de a ține contabilitatea, conform formelor și modului stabilit, precum și sancțiunea pentru comiterea faptei de efectuare a transporturilor fără emiterea și /sau raportarea biletelor.

Astfel, recurentul a susținut că este greșit argumentul instanței de apel precum că, încălcarea constatată este imputabilă echipajului (șoferului) unității de transport Eduard Cicanci, iar Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” nu poartă răspundere pentru neexecutarea obligațiilor de către șoferul unității de transport care-i aparține, deci, nu este subiectul încălcării fiscale constatate.

Or, în conformitate cu prevederile art. 254¹ alin.(2) din Codul fiscal, sancțiunea se aplică față de contribuabil dar nu față de șoferul angajat în cadrul companiei. Respectiv, corect a fost identificat subiectul pasibil de răspundere fiscală, fiind aplicată sancțiunea Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO”. Or, potrivit legii, agentului economic îi revine obligația să asigure întocmirea și prezentarea completă, și corectă a documentelor primare, să organizeze controlul intern în scopul prevenirii încălcării legislației de către angajați, inclusiv executarea obligațiilor sale, să asigure documentarea faptelor economice ale entității și reflectarea acestora în contabilitate.

Iar, reieșind din prevederile art. 232 lit. a) din Codul fiscal, este tras la răspundere pentru încălcare fiscală contribuabilul persoană juridică, a cărui persoană cu funcție de răspundere a săvârșit o încălcare fiscală. Respectiv, consecințele nerespectării obligațiilor enumerate la pct. 14, 15 și 16 din Regulamentul transporturilor auto de călători și bagaje, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 854 din 28 iulie 2006, sunt prevăzute de Codul fiscal, iar aplicarea acestor norme trebuie să se realizeze prin coroborare.

Totodată, din dispozițiile generale ale Regulamentului enunțat, înserate în conținutul pct. 1, rezultă că acesta este obligatoriu anume pentru agenții transportatori titulari de licențe.

Astfel, în prezenta cauză, sancțiunea fiscală se aplică față de contribuabil/agentul transportator, dar nu față de echipaj/șofer, angajat în cadrul companiei, care nu poartă răspundere fiscală.

De asemenea, recurentul a menționat că potrivit pct. 21 al Regulamentului transporturilor auto de călători și bagaje, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 854 din 28 iulie 2006, rutele (cursele) regulate atribuite agentului transportator nu pot fi transmise de către acesta spre deservire altor persoane juridice sau fizice.

Agenții transportatori sînt obligați să țină evidența completă a activității lor (inclusiv evidența contabilă), conform legislației în vigoare.

Entitatea este obligată să țină contabilitatea și să întocmească situațiile financiare în modul prevăzut de legea în vigoare, de standardele de contabilitate, de planul de conturi contabile. Faptele economice se contabilizează în temeiul documentelor primare.

În contextul normelor de drept enunțate și a circumstanțelor stabilite, recurentul a reiterat că, decizia nr. 129/1718 din 24 decembrie 2020, emisă de Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău, prin care Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” a fost sancționată cu amendă în mărime de 5000 de lei, a fost emisă cu respectarea prevederilor legii.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție notează că, în scopul asigurării unui proces echitabil în ordine de recurs, la data de 15 aprilie 2022 Curtea Supremă de Justiție a expediat în adresa Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” copia recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat, cu înștiințarea despre posibilitatea depunerii referinței (f.d. 12, Vol. II).

Ulterior, la data de 20 mai 2022 Curtea Supremă de Justiție a expediat în adresa lui Eduard Cicanci copia recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat, cu înștiințarea despre posibilitatea depunerii referinței (f.d. 16, Vol. II).

Deși, la data de 21 aprilie 2022 Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” și la 24 mai 2022 Eduard Cicanci au recepționat copia recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat, intimatul și terțul nu și-au valorificat dreptul procedural respectiv și nu au depus referințe, în care să-și expună opinia referitor la cererea de recurs depusă de Serviciul Fiscal de Stat (f.d. 14, 19, 20, Vol. II).

Prin încheierea din 25 mai 2022 a Curții Supreme de Justiție, recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat a fost numit pentru examinare în complet din 5 judecători.

Studiind actele cauzei, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră necesar de a admite recursul, de a casa integral decizia din 01 decembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău cu menținerea hotărârii din 29 aprilie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani.

În motivarea concluziei enunțate se rețin următoarele argumente.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. c) din Codul 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 în temeiul deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. DICF-92967/20 din 20 noiembrie 2020, la data de 23 noiembrie 2020, ora 13:15 de către inspectorii Nicu Șarga și Nicanor Ursu din cadrul Direcției control fiscal operativ nr. 3 al Direcției Generale Administrare Fiscală mun. Chișinău a Serviciului Fiscal de Stat, a fost efectuat controlul fiscal la fața locului, prin metoda verificării operative la unitatea de transport de model „Mercedes Sprinter”, cu numărul de înmatriculare XXXXX, ce aparține contribuabilului Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO”, ce efectuează transporturi auto de călători și bagaje, ce se deplasa pe ruta Chișinău – Cahul, locul verificării fiind traseul Chișinău – Hâncești.

Controlul fiscal din 23 noiembrie 2020 a fost efectuat în prezența șoferului unității de transport ce aparține Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO”, Eduard Cicanci, în scopul verificării respectării legislației în vigoare, în partea ce ține de utilizarea dispozitivelor și sistemelor pentru înregistrarea operațiunilor cu numerar (f.d. 2, Dosar administrativ).

În cadrul controlului, a fost întocmit actul de control nr. 1-787145 din 23 noiembrie 2020, prin care s-a constatat faptul că, agentul economic Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” nu a respectat prevederile pct. 14, 15 și 16 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) din Codul fiscal, la transportarea contra cost a 13 pasageri, fără emiterea și/sau raportarea biletelor de călătorie a 8 pasageri, cu efectuarea înscrierilor respective în borderoul de evidență a biletelor la 5 pasageri (f.d. 11–11-verso, Dosar administrativ).

Prin citația seria C nr. 136953 din 24 noiembrie 2020, Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” a fost citată pentru data de 17 decembrie 2020, ora 15:45, pentru examinarea cazului de încălcare a legislației. Citația respectivă a fost remisă la data de 25 noiembrie 2020, ora 08:47 spre cunoștință la adresele electronice a Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO”: is.serviciitransportauto@gmail.com și tusea.sorocean@mail.ru (f.d. 12-13, Dosar administrativ).

La data de 17 decembrie 2020, Direcția Generală Administrare Fiscală mun. Chișinău din cadrul Serviciului Fiscal de Stat a emis decizia nr. 129/410 privind prelungirea termenului de examinare a cazului de încălcare a legislației comisă de Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO”, în vederea clarificării prompte și obiective a circumstanțelor (f.d. 14, Dosar administrativ).

Totodată, la aceeași dată, a fost emisă și citația seria C nr. 136965, prin care Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” a fost invitată pentru data de 24 decembrie

2020, ora 13:20, pentru examinarea cazului de încălcare a legislației (f.d. 15, Dosar administrativ).

Decizia privind prelungirea termenului de examinare a cazului de încălcare a legislației nr. 129/410 din 17 decembrie 2020 și citația seria C nr. 136965 din 17 decembrie 2020 au fost expediate la 17 decembrie 2020 spre cunoștință, la adresele electronice a Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO”: is.serviciitransportauto@gmail.com, tusea.sorocean@mail.ru și marcel.lungu@mail.ru (f.d. 16, Dosar administrativ).

În urma examinării actului de control nr. 1-878145 din 23 noiembrie 2020, întocmit în rezultatul controlului fiscal la fața locului, prin metoda verificării operative, de către Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală mun. Chișinău a fost emisă decizia nr. 129/1718 din 24 decembrie 2020 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO”, prin care, în conformitate cu prevederile art. 254¹ alin. (2) din Codul fiscal, acesteia i-a fost aplicată amendă în mărime de 5000 de lei, pentru efectuarea de către agentul transportator a transporturilor auto de călători prin servicii regulate în trafic, fără emiterea și/sau raportarea biletelor de călătorie (f.d. 17, Dosar administrativ).

Decizia Direcției Generale Administrare Fiscală mun. Chișinău nr. 129/1718 din 24 decembrie 2020 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” a fost recepționată de către reclamantă la data de 31 decembrie 2020, fapt confirmat prin avizul de recepție anexat la actele cauzei (f.d. 18, Dosar administrativ).

La data de 28 ianuarie 2021, nefiind de acord cu decizia Direcției Generale Administrare Fiscală mun. Chișinău nr. 129/1718 din 24 decembrie 2020, contribuabilul s-a adresat către Serviciul Fiscal de Stat cu o cerere prealabilă, prin care și-a manifestat dezacordul vis-a-vis de decizia nr. 129/1718 din 24 decembrie 2020 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” și a solicitat anularea deciziei menționate și a actului de control nr. 1-878145 din 23 noiembrie 2020, cu clasarea cazului (f.d. 20-23, Dosar administrativ).

Prin citația seria V nr. 002323 din 09 februarie 2021 Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” a fost citată pentru data de 18 februarie 2021, ora 10:30, pentru examinarea contestației nr. 0121-11 din 28 ianuarie 2021 împotriva deciziei nr. 129/1718 din 24 decembrie 2020 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” (f.d. 24, Dosar administrativ). Citația respectivă a fost remisă prin intermediul oficiului poștal, prin scrisoare recomandată, cu aviz de recepție, fiind recepționată de Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” la data de 12 februarie 2021 (f.d. 25, Dosar administrativ).

În urma examinării contestației, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 48 din 18 februarie 2021 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 129/1718 din 24 decembrie 2020, emisă de Direcția Generală Administrare Fiscală mun. Chișinău, prin care contestația a fost respinsă și menținută decizia Direcției Generale Administrare Fiscală mun. Chișinău nr. 129/1718 din 24 decembrie 2020 (f.d. 26-27, Dosar administrativ).

Recepționând la 26 februarie 2021 decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 48 din 18 februarie 2021 (f.d. 29, Dosar administrativ), la data de 23 martie 2021 Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” s-a adresat în instanța de contencios administrativ cu prezenta cerere de chemare în judecată (f.d. 2-11, Vol. I).

Fiind investită cu examinarea cauzei în fond, prima instanță s-a pronunțat în favoarea netemeinicii cererii de chemare în judecată depuse de Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” (f.d. 101, 108-114, Vol.I).

Examinând cauza în ordine de apel, Curtea de Apel Chișinău a admis apelul depus de Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO”, a casat integral hotărârea din 29 aprilie 2021 a Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani și a emis o nouă decizie cu privire la admiterea cererii de chemare în judecată depuse de Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” (f.d. 187, 188-206, Vol. I).

Pentru a pronunța această decizie, instanța de apel a indicat că, la inițierea și efectuarea controlului fiscal la Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO”, Serviciul Fiscal de Stat avea obligația de a respecta prevederile art. 8 din Legea nr. 131 din 08 iunie 2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, deoarece controlul fiscal efectuat este unul la fața locului, iar Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” practică activitate de întreprinzător. Însă, procedura de efectuare a controlului a fost încălcată, fapt ce afectează legalitatea actelor întocmite în privința contribuabilului, în condițiile în care, legiuitorul a stabilit în mod expres și imperativ condițiile ce urmează a fi respectate de organul de control la dispunerea efectuării controlului.

Subsecvent, instanța de apel a indicat că, o altă încălcare admisă de organul fiscal în timpul efectuării controlului fiscal, constituie și faptul că, la constatarea încălcării nu a participat reprezentantul împuternicit al contribuabilului Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO”. Or, din conținutul actului de control, rezultă că, controlul fiscal la fața locului a fost efectuat în prezența șoferului mijlocului de transport, persoană care nu deținea împuternicirile necesare pentru reprezentarea contribuabilului în cadrul controlului fiscal.

Sub acest aspect, instanța de apel a respins argumentele Serviciului Fiscal de Stat, susținute de prima instanță, precum că, lipsa conducătorului entității la momentul efectuării controlului operativ este o consecință logică ce derivă din caracterul inopinat al acestuia și nu constituie un impediment pentru desfășurarea controlului, așa cum, legiuitorul național a stabilit în mod imperativ că, contribuabilul este obligat să participe la efectuarea controlului fiscal, prin intermediul conducătorului sau altui reprezentant al său, împuternicit în modul stabilit de lege.

Instanța de apel a respins ca fiind neîntemeiat argumentul Serviciului Fiscal de Stat că, participarea șoferului la efectuarea controlului fiscal și înmânarea actelor acestuia pentru a fi transmise contribuabilului, s-a efectuat în corespundere cu prevederile art. 8 alin. (3) din Codul Fiscal, deoarece norma la care a făcut referire organul fiscal, nu este relevantă litigiului și nu justifică omisiunea Serviciului Fiscal de Stat de a comunica actul de control, conform procedurii expres stabilite de lege, în condițiile în care, nu s-a constatat că situația din speță cade sub incidența prevederilor art. 8 alin. (2) lit. f) și g) din Codul fiscal, precum și în

condițiile în care, nu s-a constatat că, șoferul este persoană cu funcție de răspundere a Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO”.

Invocând dispozițiile art. 216 din Codul fiscal, instanța de apel a respins ca fiind neîntemeiate argumentele Serviciului Fiscal de Stat precum că, actul de control a fost înmănat persoanei fizice în conformitate cu prevederile art. 226¹⁵ din Codul fiscal, deoarece norma invocată se aplică în cazul când persoana supusă controlului este persoană fizică.

Referitor la încălcările imputate Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO”, instanța de apel făcând trimitere la dispozițiile art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, pct. 14, 15, 16, din Regulamentul transportatorilor auto de călători și bagaje în regim de taxi, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 854 din 28 iulie 2006, a relevat că obligația de a elibera pasagerilor biletele și de a le înscrie în borderoul de evidență a biletelor corespunzătoare, revine echipajului, adică, conducătorului mijlocului de transport.

Referitor la solicitarea Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” privind anularea actului de control fiscal nr. 1-878145 din 28 noiembrie 2020, instanța de apel invocând dispozițiile art. 5, 6, 8, 10 alin. (1), art. 11 alin. (1), art. 15 din Codul administrativ, a subliniat că actul de control fiscal reprezintă o operațiune administrativă, care poate fi contestată concomitent cu actul administrativ individual. Astfel, Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” a respectat dispozițiile art. 15 alin. (2) din Codul administrativ și a contestat actul de control nr. 1-878145 din 28 noiembrie 2020, concomitent cu decizia de aplicare a sancțiunii fiscale.

În acest context, instanța de apel a notat că, reieșind din faptul că organul fiscal a admis mai multe încălcări procedurale, și anume a omis să indice în Registrul de stat a controalelor toată informația necesară, precum și nu a asigurat prezența reprezentantului împuternicit la întocmirea actului de control, actul de control este ilegal și urmează a fi anulat.

Referitor la pretenția Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” privind anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 48 din 18 februarie 2021 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 129/1718 din 24 decembrie 2020, emise de Direcția Generală Administrare Fiscală mun. Chișinău, instanța de apel a subliniat că, în cazul intentării unei acțiuni în contestare, reclamantul urmează să conteste și o eventuală decizie de soluționare a cererii prealabile, dacă aceasta este ilegală și prin ea reclamantul este vătămat în drepturile sale.

Instanța de apel a relevat că decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 48 din 18 februarie 2021 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 129/1718 din 24 decembrie 2020, emise de Direcția Generală Administrare Fiscală mun. Chișinău, este de natură să afecteze drepturile contribuabilului. Astfel, instanța de apel a anulat decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 48 din 18 februarie 2021 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 129/1718 din 24 decembrie 2020, emise de Direcția Generală Administrare Fiscală mun. Chișinău.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție, analizând actele anexate la dosar, în coraport cu

legislația în vigoare ce guvernează raportul juridic litigios, consideră că soluția dată de către instanța de apel este neîntemeiată.

Așadar, instanța de recurs reține că, obiectul litigiului inițiat în procedura contenciosului administrativ îl constituie verificarea legalității deciziei Direcției Generale Administrare Fiscală mun. Chișinău a Serviciului Fiscal de Stat nr. 129/1718 din 24 decembrie 2020 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO”, a deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 48 din 18 februarie 2021 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 129/1718 din 24 decembrie 2020, emise de Direcția Generală Administrare Fiscală mun. Chișinău și a actului de control fiscal nr. 1-878145 din 23 noiembrie 2020, întocmit de către Serviciul Fiscal de Stat în privința Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO”, ca fiind operațiune administrativă și tehnico-materială, care a stat la baza emiterii actului administrativ individual, anularea căruia se solicită.

În acest context, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție relevă că întru soluționarea corectă a litigiului dedus judecării, instanța nu poate fi limitată, 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 judecării, 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 Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” în acțiunea de contencios administrativ, privind anularea în tot a deciziei Direcției Generale Administrare Fiscală mun. Chișinău a Serviciului Fiscal de Stat nr. 129/1718 din 24 decembrie 2020 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO”, instanța de recurs 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. 254¹ 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 interpretată 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 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 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, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție 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 instanța de apel, examinând cauza, greșit a concluzionat despre necesitatea admiterii acestei pretenții.

Aceasta deoarece Î.S. „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 Eduard Cicanci, angajat al companiei, care conducea nemijlocit mijlocul de transport „Mercedes Sprinter”, cu numărul de înmatriculare XXXXX, ce se depalsa pe ruta Chișinău – Cahul și ce-i aparține Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO”, la transportarea contra cost a 13 pasageri, nu a eliberat biletele de călătorie la 8 pasageri, cu efectuarea înscrierilor respective în borderoul de evidență a biletelor la 5 pasageri.

Cât privesc argumentele Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” susținute de către instanța de apel 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, la caz – Eduard Cicanci, 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, instanța de recurs le consideră 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. 254¹ alin. (2) din Codul fiscal este compania de transport care, în sensul punctului 9 din Regulamentul transporturilor auto de călători și bagaje, aprobat Hotărârea Guvernului nr. 854 din 28 iulie 2006, 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 impune articolul 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, organul fiscal întemeiat i-a aplicat

contribuabilului Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO”, prin decizia contestată, amendă în mărime de 5000 de 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 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.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție menționează 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 07 octombrie 2019 de inadmisibilitate a sesizării nr. 164g/2019 privind excepția de neconstituționalitate a articolelor 8 alin. (2) lit. c) și 254¹ alin. (2) din Codul fiscal, instanța de recurs observă o interpretare greșită a acestora atât de către Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” cât și de instanța de apel, deoarece prin prisma deciziei menționate se desprinde contrariul celor invocate de acesta. Or, Curtea Constituțională a statuat că articolele 8 alin. (2) lit. c) și 254¹ alin. (2) din Codul fiscal stabilesc, pe de o parte, obligația contribuabilului de a ține contabilitatea conform formelor și modului stabilit, iar pe de altă parte, sancțiunea pentru comiterea faptei de efectuare a transporturilor fără emiterea și/sau raportarea biletelor. Curtea a mai constatat că în timp ce dispozițiile articolului 8 alin. (2) lit. c) stabilesc o obligație valabilă pentru toți contribuabilii, indiferent de tipul de activitate realizat, dispozițiile articolului 254¹ alin. (2) se referă la activitatea de transport auto de persoane fără emiterea și/sau cu încălcarea regulilor de raportare a biletelor de transport. Potrivit acestei norme, subiect al încălcării fiscale este agentul transportator care, în sensul punctului 9 din Regulamentul transporturilor auto de călători și bagaje, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 854 din 28 iulie

2006, 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, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră ca fiind legală decizia Direcției Generale Administrare Fiscală mun. Chișinău a Serviciului Fiscal de Stat nr. 129/1718 din 24 decembrie 2020 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO”, întrucât aceasta rezultă din încălcarea legislației fiscale de către contribuabilul nominalizat.

La fel, este de menționat că nu poate constitui un motiv de admitere a acțiunii argumentele reclamantei Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” cu referire la faptul că Serviciul Fiscal de Stat pe cazuri similare, 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.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție indică că procedura administrativă care a fost inițiată în privința Î.S. „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.

În astfel de circumstanțe, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție 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 Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO”, cu aplicarea amenzii în conformitate cu art.254¹ alin. (2) din Codul fiscal. Or, în cadrul examinării cauzei s-a constatat că actul administrativ contestat a fost emis conform prevederilor legale.

Circumstanțele descrise completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție menționează că, instanța de apel, a interpretat și a aplicat greșit prevederile legii, motiv din care actul judecătoresc de dispoziție pronunțat, nu poate fi menținut ca întemeiat.

Instanța de recurs relevă că, deoarece nu a fost admisă pretenția principală a Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO” cu privire la anularea deciziei Direcției Generale Administrare Fiscală mun. Chișinău a Serviciului Fiscal de Stat nr.

129/1718 din 24 decembrie 2020 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO”, nu pot fi admise nici pretențiile cu privire la anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 48 din 18 februarie 2021 pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 129/1718 din 24 decembrie 2020, emise de Direcția Generală Administrare Fiscală mun. Chișinău și a actului de control fiscal nr. 1-878145 din 23 noiembrie 2020, întocmit de către Serviciul Fiscal de Stat în privința Î.S. „SERVICII TRANSPORT AUTO”, care sunt pretenții subsecvente solicitării cu privire la anularea în tot a actului administrativ dezaforabil și urmează soarta pretenției principale care a fost respinsă.

În conjunctura celor reținute supra, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră întemeiat argumentul recurentului Serviciului Fiscal de Stat că instanța de apel a emis decizia contestată cu interpretarea eronată a normelor de drept material.

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 a menține hotărârea din 29 aprilie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. c) 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 01 decembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău și se menține hotărârea din 29 aprilie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, în cauza de contencios administrativ, intentată la cererea de chemare în judecată depusă de Întreprinderea de Stat „SERVICII TRANSPORT AUTO” împotriva Serviciului Fiscal de Stat, terț Eduard Cicanci cu privire la contestarea actelor administrative individuale defavorabile.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,

judcătorul

Tamara Chișca-Doneva

judcătorii

Ala Cobăneanu

Nicolae Craiu

Aliona Miron

Nina Vascan