Dosarul nr. 3-3189/2021
2-21176437-12-3-30112021

H O T Ă R Î R E
În numele Legii

Dispozitivul hotărârii pronunţat public la 16.06.2023 în mun.Chişinău
Hotărârea integrală întocmită la 29.09.2023

16.06.2023 mun. Chişinău

Judecătoria Chișinău (sediul Rîşcani)
Instanța compusă din :
Preşedintele şedinţei, judecător specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ Igor Barbacaru
Grefier Versavia Șumilin

examinând în ședință publică, acţiunea de contencios administrativ, înaintată de către SA „Maşrut" împotriva Serviciului Fiscal de Stat, persoană terță Ion Jumbei, cu privire la contestarea actului administrativ,

a c o n s t a t a t :

La 30.11.2021, Maxim Caciarin în interesele SA „Maşrut" s-a adresat cu cerere de chemare în judecată în contencios administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat, solicitând :

- Anularea integrală a Deciziei SFS nr. 645/325 din 28.10.2021 pe marginea Deciziei nr. 671/3380 din 07.09.2021;
- Anularea integrală a Deciziei SFS nr. 671/3380 din 07.09.2021;
- Anularea integrală a Actului de control nr. 1-882970 din 22.07.2021.

În motivarea acțiunii, a invocat următoarele : la data de 22.07.2021 unitatea de transport de model „Mercedes 412 D" cu n/î CL AS 099, antrenată de compania reclamantă la deservirea rutelor regulate a fost supusă controlului fiscal.

Ca rezultat al controlului dat s-a întocmit Actul de control nr. 1-882970 din 22.07.2021, prin care se afirmă că, la transportarea contra cost a 18 pasageri, conducătorul mijlocului de transport/persoana responsabilă de taxare Jumbei Ion, a eliberat bilete de călătorie la 6 pasageri, fiind stabiliți 12 călători la care nu s-au eliberat bilete de călătorie, inclusiv funcționarului fiscal care a efectuat cumpărătura de control.

Ulterior, în concluzie reprezentanții Organului fiscal au indicat că, contribuabilul nu a respectat obligațiunile prevăzute în pct. 14, 15, 16 din Regulamentul transportatorilor auto de călători şi bagaje, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 854 din 28 iulie 2006 şi prevederile art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, la transportarea contra cost a 18 pasageri, fără emiterea biletelor de călătorie la 12 pasageri, fără raportarea/efectuarea înscrierilor respective în borderoul de evidenţă a biletelor la 12 pasageri.

Menţionează că actul de control a fost adus la cunoştinţa agentului economic în data de 30.07.2021, prin intermediul Poştei Moldovei.

La data de 06.08.2021 SA „Mașrut” prin intermediul poștei Moldovei a depus dezacord cu privire la actul de control. Într-u examinarea cauzei date de către SFS a fost emisă o citaţie pentru data de 17.08.2021 la ora 10:10 min. În data de 17.08.2021 la ora 10:00 min., fiind la sediul organului fiscal au fost informaţi telefonic de către reprezentanţii Serviciului Fiscal şi anume de inspectorul Anatolie Caitaz privind amânarea cauzei din motivul imposibilităţii creării grupului de examinare a cauzei, fiind informaţi privind emiterea unei citaţii suplimentare.

În data de 23.08.2021, a fost recepţionată citaţia pentru data de 07.09.2021.

La data de 06.09.2021, de către S.A. „Maşrut” prin intermediul poştei electronice a fost depusă o cerere privind amînarea examinării cauzei.

În data de 14.09.2021 prin intermediul Poştei Moldovei a fost recepţionată Decizia nr. 671/3380 din 07.09.2021, prin care compania S.A. „Maşrut” a fost sancţionată cu : 7000 lei amendă pentru efectuarea dc către agentul transportator a transporturilor auto de călători şi bagaje prin servicii regulate în trafic urban, suburban, interurban, raional sau internațional fără emiterea şi raportarea biletelor, conform prevederilor art. 2541 alin. (2) din Codul fiscal; 6000 lei amendă pentru împiedicarea controlului fiscal prin neasigurarea accesului în spaţiile cu o altă destinaţie, neprezentarea de explicaţii, necesare Serviciului Fiscal de Stat, pentru efectuarea controlului, conform prevederilor art. 253 alin. (1) din Codul fiscal.

Examinând Decizia vizată constată faptul că cele indicate în dezacordul reclamantului au fost omise de la examinare, SFS indicând că „în dezacordul depus, entitatea se expune împotriva faptelor constatate în actul de control, fără a prezenta argumente convingătoare şi justificate ce ar dovedi incorectitudinea faptelor constatate în actul de control... ceea ce denotă o neglijare totală a celor indicate în actul de control înaintat.

În data de 07.10.2021, de către S.A. „Maşrut” a fost depusă contestaţie împotriva Deciziei nr. 671/3380 din 07.09.2021.

Ca rezultat al examinării contestaţiei de către SFS s-a emis Decizia nr. 645/325 din 28.10.2021 pe marginea contestaţiei împotriva Deciziei nr. 671/3380 din 07.09.2021, prin care s-a satisfăcut parţial contestaţia depusă şi s-a modificat Decizia nr. 671/3380 din 07.09.2021 emisă de Direcţia generală control operativ după cum urmează :

Partea decisivă a deciziei:

Liniuța a 2-a, exclude.

În rest, Decizia nr. 671/3380 din 07.09.2021 emisă de Direcţia generală control operativ, rămâne nemodificată.

Menţionează că decizia dată a fost adusă la cunoştinţa întreprinderii prin intermediul Poştei Moldovei, în data de 05.11.2021.

Indică că conform Ghidului practic privind criterii de admisibilitate, elaborat de Consiliul Europei şi Curtea Europeană pentru Drepturile Omului, decembrie 2010 şi tradus de către Direcţia Agent Guvernamental, Ministerul Justiţiei, noiembrie 2011, noţiunea de acuzaţie penală în sensul CEDO includ şi acuzaţiile privind comiterea unor încălcări de ordin fiscal.

Fapt confirmat şi prin Hotărârea Curţii Constituţionale nr. 20 din 2018 din care se deduce că, învinuirea de comiterea unor încălcări fiscale conţinute în speţa cauzei reprezintă o acuzaţie penală în sensul prevederilor Convenţiei Europene a Drepturilor Omului. Astfel, din referinţele Ghidului la jurisdenţa CtEDO şi din conţinutul lui, stabileşte reclamantul cert că acuzaţia adusă de către SFS companiei S.A. „Maşrut” este de natură penală în sensul CEDO, deoarece legea care prevede sancţiunea se referă la toţi subiecţii care încalcă regulile de încasare a numerarului, sancţiunea nu are nici o legătură

cu un eventual prejudiciu cauzat, sancţiunea are drept scop prevenirea comiterii încălcărilor, sancţiunea reprezintă o măsură individuală (punitivă), acuzaţie este adusă de o autoritate publică care are atribuţia de a verifica respectarea legislaţiei fiscale şi aplicarea sancţiunilor, mărimea şi forma sancţiunilor prevăzute pentru încălcarea normei fiscale din speţă (amenda în valoare de la 5000 până la 15000 lei (art. 2541 din Codul fiscal)) este comparabilă cu forma sancţiunii şi mărimii aplicate în legislaţia penală, relaţiile de drept reglementate sunt de drept public.

Astfel, pentru aplicarea sancţiunii în acest caz este necesar ca legea în mod expres sa prevadă fapta ilegală (în cazul din speţă obligaţiile exacte ale agentului economic), să existe dovada săvârşirii faptei de către persoana acuzată şi a vinovăţiei persoanei.

Ca urmare ţinând cont de prevederile CEDO, HCC nr. 20 din 2018, legii 131/2012, Codului fiscal, Codului administrativ, Regulamentul transporturilor auto de călători şi bagaje stabilește reclmantul că organul fiscal în speţa dată a comis mai multe încălcări ce provoacă nulitatea actelor emise de către SFS şi anume:

1. Aplicarea eronată a normelor de drept material şi stabilirea eronată a subiectului.

La examinarea prevederilor legale al Regulamentul transporturilor auto de călători şi bagaje, aprobat prin Hotărîrea de Guvern nr. 854 din 28 iulie 2006, menţionat de către Serviciul fiscal în actele emise de către acesta se identifică că în pct. 14) este expres prevăzut, echipajul este obligat : g) să verifice prezenţa şi conformitatea biletelor de călătorie şi de transportare a bagajelor; m) la autogări (staţiile auto), să efectueze îmbarcarea pasagerilor cu bilete, să elibereze bilet fiecărui pasager îmbarcat pe parcurs şi să facă înscrierile respective în borderoul de evidenţă a biletelor. La fel în pct .15) al Regulamentului vizat este precizat faptul că, echipajului i se interzice: b) să transporte pasageri fără bilete.

Din acestea se deduce obligaţia exclusivă a echipajului (în cazul dat conducătorului auto) să elibereze bilete şi să asigure transportarea beneficiarilor (în cazul dat pasagerilor) doar în baza biletelor, la fel răspunderea pentru transportarea pasagerilor fără bilete îi revine echipajului (în cazul dat conducătorului auto) şi nu agentului transportator care, în prisma pct. 16) al Regulamentului citat are obligaţia : b) să asigure prezenţa la bordul unităţii de transport a documentelor pe baza cărora este permisă desfăşurarea activităţii, în funcţie de tipul de transport.

În această ordine de idei se constată că prin prezenţa la bordul unităţii de transport a autorizaţici/licenţei nr. 000145 din 04.12.2017, eliberată de către ANTA, borderoului de evidenţă a biletelor seria MU nr. 7925870 din 22.04.2021, a foii de parcurs seria DAA nr. 32727493 din 22.04.2021 şi a listei de îmbarcare nr. 00-02361824-1 din 22.04.2021 indicate în actul de control cu nr. 1-882970 din 22 iulie 2021, se atestă faptul că S.A. „Maşrut'' a întreprins cu stricteţe toate obligaţiile legale în vederea asigurării, în conformitate cu prevederile art. 16 al Regulamentului transporturilor auto de călători şi bagaje a actelor pe baza cărora este permisă desfăşurarea activităţii de transport de pasageri şi bagaje.

În lumina celor expuse, se constată că legislaţia face o distincţie clară cu indicarea drepturilor şi obligaţiilor pentru două categorii dc subiecţi separat-echipaj (conducător auto) şi agentul transportator (agent economic).

Indică asupra faptului că normele prevăzute de către pct. 14-15 al Regulamentului precitat, stabilesc în exclusivitate obligaţiile echipajului unităţii de transport şi nu prevăd nici o obligaţie a contribuabilului.

Iar nerespectarea acestor prevederi (pct. 14-15) atrage răspunderea contravenţională aplicată echipajului conform prevederilor art. 204 alin. (6) şi (7) al Codului contravenţional.

(6) Admiterea plecării fară bilet de călătorie de pe teritoriul autogării cu transportul rutier de persoane prin servicii regulate dc către conducătorul mijlocului de transport sau de către persoana

responsabilă de aprobarea ieşirii în cursă a unităţii de transport de pe teritoriul autogării, se sancţionează cu amendă de la 12 la 18 unităţi convenţionale.

(7) Omiterea eliberării pe traseu a biletului de călătorie în transportul urban în comun ori în transportul rutier de persoane prin servicii regulate de către conducătorul mijlocului de transport sau de către persoana responsabilă de taxarea călătoriei, se sancţionează cu amendă de la 12 la 18 unităţi convenţionale.

În susţinerea celor expuse supra servesc şi prevederile pct. 83 din Regulamentul transporturilor auto de călători şi bagaje aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 854 din 28.07.2006, care indică că, dacă în mijlocul de transport care transportă pasageri pe rute regulate au fost depistaţi pasageri cu bilete nevalabile sau fără bilete ori persoane care nu beneficiază de dreptul de a călători gratuit, şoferului sau taxatorului i se aplică o amendă în cuantumul stabilit de legislaţie sau se întocmeşte un proces-verbal ori un act, călătorul procură biletul, iar şoferul sau taxatorul vinovat de transportarea pasagerului fără bilet în scopul însuşirii încasărilor este tras la răspundere administrativă.

Astfel, echipajul (şoferul unităţii de transport) care este angajat al companiei de transport, are o calitate clar evidenţiată şi este un subiect special în raporturi de transport cu drepturi şi obligaţii distincte, fapt care nu atrage în mod automat răspunderea fiscală a companiei de transport pentru comiterea încălcării de către angajatul său.

Referitor la indicarea de către Serviciului fiscal de stat asupra pretinsei încălcări ale pct. 16 din Regulamentul precitat, indică asupra prevederilor art. 49 al Codului Transporturilor Rutiere (LP 150/2014), care prevede că operatorii de transport rutier/întreprinderile care efectuează operaţiuni de transport rutier au următoarele obligaţii: a) să se conducă de prezentul cod şi reglementările în vigoare specifice fiecărui tip de transport rutier efectuat; b) să asigure prezenţa la bordul vehiculului rutier a documentelor în baza cărora este permisă desfăşurarea activităţii, în funcţie de tipul de transport, (prevederi asemănătoare cu cele are pct. 16 din regulamentul precitat).

În acest sens, reiterând faptul prezenţei la bordul unităţii de transport a licenţei, foii de parcurs, borderoului de evidenţă a biletelor, listei de îmbarcare, constată reclamantul respectarea exhaustivă a prevederilor precitate.

În cazul în care controlorii fiscali ar fi stabilit că ne înmânarea biletelor de călătorie şi neînregistrarea lor este cauzată din motivul că contribuabilul nu şi-a respectat obligaţiile prevăzute de pct. 16 ai Regulamentului şi/sau art. 49 al Codului transporturilor rutiere, de a pune la dispoziţia echipajului documentele necesare efectuării operaţiunii de transport, atunci urma în actul de control să indice normele prevăzute la pct. 16 şi respectiv art. 49 cu indicarea a care acte nu au fost puse la dispoziţia echipajului de transport. În speţă deşi inspectorii fiscali indică că la bordui unităţii se află toate documentele necesare aceştia în concluzie indică încălcarea pct. 16, o concluzie total eronată şi vădit neîntemeiată.

Iar privind Diviziile adopţiile de căire SFS pe cazul dat, constată că în scurta motivare a acestora pct. 16 din Regulamant nu se regăsește, astfel organul fiscal aplicând amenda agentului transportator indică încălcările către pot fi imputate în exclusivitate unui alt subiect şi anume echipajului, ceea ce denotă ilegalitatea deciziei adoptate, or fapta ilegală comisă de către agentul transportator lipsește.

În susținerea poziției expuse mai sus servește Decizia de inadmisibilitate a sesizării nr. 164/2019 din 07.10.2019 a Curții Constituționale și Decizia Curții Constituționale nr. 6 din 19.01.2017 aplicabile speței date, unde se evidențiază în mod expres că comiterea de către un angajat al contribuabilului a unei încălcări, duce în mod automat la aplicarea sancțiunii față de agentul economic –angajator.

Prin deciziile nominalizate s-a explicat că şoferul - persoană fizică şi compania - persoană juridică poartă răspundere separată, fiecare pentru neexecutarea obligațiilor sale. Astfel, la pct. 22 a Deciziei nr.

104/2019 se indică „Curtea reține 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 constată că interpretarea rezonabilă a legilor exclude orice dubiu care ar putea apărea în procesul aplicării normelor contestate.”

Iar, la pct. 22 a aceleiași Decizii se indică că „în vederea consolidării raționamentelor sale, Curtea menționează că a analizat în jurisprudența sa anterioară constituționalitatea dispozițiilor contravenționale şi vamale (a se vedea Decizia nr. 6 din 19 ianuarie 2017)”.

La pct. 31 al acestei Decizii (nr.6) Curtea indică că „persoana juridică răspunde contravențional în cazul în care norma materială expres prevede sancţionarea ei”.

Iar, în pct. 32 a Deciziei se indică că „Curtea reţine că legiuitorul a instituit criterii care permit efectuarea distincţiei la clarificarea faptei în baza Codului vamal sau în baza Codului contravenţional, şi anume în funcţie de subiectul răspunderii, neexistând suprapunere de reglementare şi negenerând incertitudine juridică pentru destinatarii legii.”

La pct. 33 Curtea a indicat „în speţă, ambele forme de răspundere- conform Codului vamal şi Codului contravenţional- au individualitatea lor distinctă în raport cu subiecţi diferiţi”.

Deci pentru elucidarea exactă a constatărilor Curţii Constituţionale urmează a fi aplicate la caz ambele Decizii indicate mai sus. Din care rezultă expres că normele Codului Fiscal (Vamal) şi normele Codului Contravenţional urmează a fi aplicate în dependenţă de individualizarea încălcărilor comise - fiscale şi contravenţionale.

Raportând cele invocate mai sus la speţă, se adevereşte faptul că atragerea la răspunderea contribuabilului pentru încălcările angajatului este ilegală, iar ţinând cont de faptul că agentul transportator a respectat cu stricteţe obligaţii sale prin faptul că la bordul unităţii au fost toate documentele necesare în vederea desfăşurării activităţii despre se deduce expres din actul de control, constată că aplicarea amenzii pe acest fapt este una ilegală şi actul de control şi decizia emisă de către organul fiscal urmează a fi clasate.

2. Neînregistrarea controlului în volumul necesar.

Conform prevederilor art. 1 alin. (1-3) şi art. 4 al Legii 131/2012 privind controlul de stat asupra activităţii de întreprinzător, scopul prezentei legi constă în consolidarea cadrului juridic şi instituţional în domeniul efectuării controlului de stat asupra activităţii de întreprinzător, denumit în continuare control. (1^1) Prezenta lege are următoarele obiective: a) asigurarea unui nivel mai înalt de proiecţie a mediului, vieţii, sănătăţii şi proprietăţii persoanelor; b) supravegherea introducerii şi circulaţiei pe piaţă a produselor în vederea asigurării siguranţei acestora; c) implementarea sistemului de analiza a riscurilor în baza criteriilor de risc. (4) Dispoziţiile prezentei legi nu se extind asupra: c) controalelor efectuate de către Serviciul Fiscal de Stal, cu excepţia înregistrării, supravegherii şi raportării controalelor în Registrul de stat al controalelor.

Din conţinutul normelor precitate, se ajunge la concluzia că prevederile Legii 131/2012, sunt obligatorii pentru SFS în partea ce reglementează înregistrarea controlului, raportarea controlului şi supravegherea controlului.

În conformitate cu prevederile art. 8, Înregistrarea controalelor al Legii 131/2012 privind controlul de stat al activităţii de întreprinzător, care în alin. (1) indică că, (1) Organele de control sînt obligate să înregistreze în Registrul dc stat al controalelor următoarele date: a) denumirea (numele) persoanei şi obiectului supuse controlului şi punctajul curent de risc atribuit; c) numărul, data şi ora emiterii delegaţiei de control; f) scopul şi aspectele care urmează să fie supuse controlului; alin. (2) lit. b) pentru controalele inopinate: toată informaţia specificată la lit. a), c)-f) - cei tîrziu la momentul începerii controlului. alin. (3)

la încheierea controlului, organele de control sînt obligate să includă în Registrul de stat al controalelor informaţia de la alin. (1) lit. g), nota de motivare a controlului inopinat şi procesul-verbal de control. În cazul întocmirii pe suport de hîrtie a procesului-verbal de control şi a notei de motivare a controlului inopinat, copiile electronice ale acestora se includ în Registrul de stat al controalelor în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data emiterii acestora."

Aderent, conform prevederilor art. 9 al aceleaşi Legi, „(1) Registrul de stat al controalelor reprezintă o resursă informaţională specializată care asigură evidenţa centralizată a informaţiei sistematizate cu privire la controalele dc stat, planificate şi efectuate, precum şi la rezultatele controalelor respective, şi este ţinut de autoritatea administrației publice centrale de supraveghere a controalelor, în modul stabilit de Guvern. (2) Accesul tuturor persoanelor la Registrul de stat al controalelor este garantat şi gratuit. Accesul în mod electronic al agenţilor economiei se realizează prin metode şi/sau tehnici de autentificare în modul stabilit de Guvern. (3) Datele specificate la art. 8 pot fi accesate de autoritatea stabilită la art. 10 şi de alte autorităţi ale administraţiei publice în limita necesară pentru exercitarea funcţiilor şi atribuţiilor stabilite de lege, precum şi de persoana supusă controlului, la care se referă datele în cauză. Informaţia cu privire la iniţierea controlului inopinat este accesibilă persoanei supuse controlului din momentul iniţierii controlului.(4) Registrul de stat al controalelor este unica platformă electronică de generare, modificare, procesare şi stocare în format electronic a documentelor aferente controlului în domeniile pentru care se aplică prezenta lege.

Examinând prevederile precitate, stabileşte reclamantul mai multe obligaţii ale Serviciului Fiscal privind utilizarea Registrul de stat al controalelor în procedurile de control, fiind obligat să asigure accesul persoanelor supuse controlului în cazul controlului inopinat la informaţiile reglementate de lege, care trebuie să se regăsească în Registrul de stat al controalelor cel puţin din momentul iniţierii controlului.

Una din obligaţiile prevăzute de către prezentul articol o regăsim în alin. (2) aceasta ţine inter alia de conţinutul informaţiei înregistrate în Registrul de stat al controalelor şi anume: a) denumirea (numele) persoanei şi obiectului supuse controlului şi punctajul curent de risc atribuit; c) numărul, data şi ora emiterii delegaţiei de control; f) scopul şi aspectele care urmează să fie supuse controlului;

Examinînd informaţia publică, plasată pe pagina web al Registrului de stat al Controalelor (www.controale.gov.md) la Delegaţia de control cu nr. DICF - 110639/22 prin care Serviciul Fiscal de Stat urma să efectueze control la Societatea pe Acţiuni Maşrut stabileşte reclamantul omiterea înregistrării informaţiei expres prevăzute de legislaţie şi anume: punctajul curent de risc atribuit persoanei supuse controlului (încălcarea art. 8 alin. (1) lit. a)), scopul şi aspectele ce urmează a li supuse controlului (încălcarea art. 8 alin. (1) lit. f)), ceea ce denotă evident comiterea încălcării efectuate de către SFS privind conţinutul informaţiei înregistrate în Registrul ele stal al controalelor.

Iar acestea încălcări duc la nulitatea actelor emise de către organul de control conform prevederilor art. 31 din aceiaşi lege – (1) Rezultatele controlului se consideră nule şi nu pot seni drept temei pentru executarea prescripţiei privind înlăturarea încălcărilor şi/sau pentru aplicarea sancţiunilor respective în cazul în care controlul a fost efectuat de organul de control şi/sau de colaboratorii acestuia cu încălcarea prevederilor prezentei legi.

3. Efectuarea controlului de către persoane nedesemnate în acest scop.

Examinând DICF plasat pe pagina web: controale.gov.md, stabileşte reclamantul faptul că acest control urma să fie efectuat de către inspectorii: Aurelia Agatii şi Anatol Caitaz.

Ulterior, examinând actul de control nr. 1-882970 din 22.07.2021, se stabileşte că controlul fiscal a fost efectuat de către Anatolie Caitaz şi Vasile Bulican.

În acest sens stabilește reclamantul faptul că la întocmirea actului de control a participat un inspector care nu a fost desemnat pentru efectuarea controlului dat, or Vasile Bulican nu este inclus în delegaţia de control plasată pe pagina web: www.controale.gov.md, mai mult decât atât acesta nefiind împuternicit legal a şi semnat acel act de control, ori, ceea ce contravine prevederilor legii vizate supra, care indică că, în cazul în care este necesar de a înlocui inspectorul sau de a desemna inspectori suplimentari, se emite o nouă delegaţie de control cu înregistrarea acesteia în Registrul de stat al controalelor, în colaborare cu prevederile altor articole din legea vizată care indică expres că inspectorul are dreptul de a începe controlul doar dacă este înregistrată delegaţia de control, stabilește partea reclamantă că de către inspectorii fiscali s-a comis o încălcare gravă a procedurii privind efectuarea controlului, ce duce la nulitatea actului.

Mai mult, anticipând situaţia în care de către Serviciul Fiscal de Stat în scopul acoperii încălcării comise a fost emisă o altă delegaţie de control, citează prevederile art. 9 al Legii 131/2012, care indică că, (5) Documentele electronice create în baza Registrului de stat al controalelor au prioritate faţă de documentele pe suport de hîrtie emise de acelaşi organ de control sau faţă de documentele electronice create în baza altui program, în caz de divergenţe sau incertitudini privind cuprinsul şi autenticitatea acestora. Toate documentele electronice stocate în Registrul de stat al controalelor, indiferent dacă sînt create în baza registrului sau nu, se prezumă a fi valide.

Suplimentar, analizând decizia precitată, constată reclamantul că acest inspector Vasile Bulican, ne fiind inclus în Decizia de Iniţiere a Controlului Fiscal a efectuat ilegal şi cumpărătura de control, ce suplimentar denotă ilegalitatea şi abuzul acţiunilor întreprinse de Serviciul fiscal.

4. înregistrarea tardiva a controlului.

Conform art. 8 alin. (2) lit. b) al legii vizate, obligaţia organului de control a de înregistra toată informaţia specificată la lit. a), c)-f) - cel tîrziu la momentul începerii controlului.

Însă, din informaţia ce se regăseşte pe sile-ul controale.gov.md deduce reclamantul că controlul nu a fost înregistrat în termenul prevăzut de lege, astfel fiind admisă încălcarea tardivă.

Această încălcare la fel conform prevederilor art. 3) din Legea 131/2012 duce la nulitatea actului de control şi tuturor actelor emise în baza acestuia.

5. Controlorii nu aveau dreptul de a începe controlul.

Conform art. 21 al Legii 131/2012, Dreptul de a începe controlul: (1) Inspectorul are dreptul să înceapă controlul conform procedurii stabilite de prezenta lege doar în cazul cînd sînt întrunite cumulativ următoarele condiţii: a) prezentarea legitimaţiei; b) înmînarea exemplarului delegaţiei de control; c) existenţa probelor care demonstrează prezenţa unuia sau mai multor temeiuri dintre cele specificate la art. 19, în cazul controalelor inopinate; d) expirarea termenului minim de notificare specificat la art. 18, în cazul controalelor planificate; f) înregistrarea delegaţiei de control în Registrul de stat al controalelor.

Examinând acest aspect, prin prisma celor relatate în pct. 4 al prezentei cereri şi anume faptul că la momentul începerii controlului fiscal acesta nu era înregistrat pe pagina web. controale.gov.md, reclamantul ajunge la concluzia că organul fiscal nu avea dreptul la începerea controlului.

Aferent, reieşind din prevederile art. 48 al Regulamentului cu privire la efectuarea controlului de către Serviciul Fiscal de Stat, aprobat prin Ordinul SFS nr. 320 din 31.07.2019, stabilim faptul că, pentru efectuarea controlului fiscal la faţa locului este necesară participarea a cel puţin doi funcţionari fiscali.

6. Rezultatele controlului nu au fost raportate.

Referitor la prevederile art. 8 alin. (3) al legii precitate care indică că, la încheierea controlului, organele de control sînt obligate să includă în Registrul de stat al controalelor informaţia de la alin. (1) lit. g), nota de motivare a controlului inopinat şi procesul-verbal de control. În cazul întocmirii pe suport de

hîrtie a procesului-verbal de control şi a notei de motivare a controlului inopinat, copiile electronice ale acestora se includ în Registrul de stat al controalelor în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data emiterii acestora", menționează că în aceasta se concluzionează că, organele de control sunt obligate să furnizeze către operatorul Registrului de stat al controalelor două seturi de informaţie.

Primul set referitor la înregistrarea controlului și conținutul informației înregistrate, privitor la care s-a expus supra și al doilea set de informație care se axează deja după efectuarea controlului, cel mult 5 zile de la data de întocmirii procesului-verbal de control (în speță actul de control).

La examinare paginii web al Registrului de stat al controalelor nu s-a regăsit raportarea rezultatelor controlului ce ar cuprinde procesul - verbal de control şi motivarea iniţierii controlului fiscal. Această încălcare la fel provoacă nulitate actelor emise de către organul de control conform prevederilor art. 31 din Legea 131/2012.

7. Nemotivarea controlului.

Menționează că, necesitatea prezenţei motivării controlului este o condiţie obligatorie ce determină valabilitatea/nulitatea controlului, aceasta fiind la baza principiului transparenţei, mai mult, aceasta fiind prevăzută şi de art. 118 alin. (1) al Codului administrativ, motivarea este operaţiunea administrativă prin care se expun considerentele care justifică emiterea unui act administrativ individual. Din conţinutul prezentului articol se deduce că motivarea reprezintă o activitate obligatorie a organului administrativ şi o etapă obligatorie a procesului administrativ. Tot din conţinutul acestui articol se deduce că organul de control este obligat sâ-şi motiveze acţiunile în fapt şi drept.

Toate acestea obligaţii prevăzute de către art. 8 al Legii 131/2012, au fost evident omise de către SFS, ce ca rezultat provoacă urmările prevăzute de către art. 31 din aceiași lege care indică că, (1) Rezultatele controlului se consideră nule şi nu pot servi drept temei pentru executarea prescripţiei privind înlăturarea încălcărilor şi/sau pentru aplicarea sancţiunilor respective în cazul în care controlul a fost efectuat de organul de control şi/sau de colaboratorii acestuia cu încălcarea prevederilor prezentei legi.

8. Încălcarea principiilor efectuării controlului prin neîntreprinderea acţiunilor necesare, premergătoare controlului.

Conform principiilor fundamentale ale controlului prevăzut de către art. 3 alin. (1) lit. g) al Legii precitate care indică că, Principiile fundamentale ale controlului sînt - proporţionalitate a controlului şi oportunitate la iniţierea lui - recurgerea la control, în baza evaluării riscurilor, doar în cazul cînd acesta este absolut necesar pentru realizarea funcţiilor autorităţii de control şi doar în cazul cînd au fost epuizate alte modalităţi de verificare a respectării legislaţiei de către persoanele supuse controlului.

Aderent, în cazul dat ne servesc şi prevederile art. 19 din aceeaşi lege care indică, (1) Organul de control poate decide efectuarea a controalelor inopinate asupra unei persoane, în baza evaluării riscurilor, precum şi poate emite inspectorului delegaţie de control, doar în cazul: 2) deţinerii informaţiiîor/indiciilor, susţinute prin probe aflate în posesia organelor de control, despre existenţa situaţiilor de avarie, incident sau încălcare gravă a regulilor de securitate ori siguranţă care prezintă un pericol iminent şi imediat pentru mediu, viaţa, sănătatea şi proprietatea persoanelor, dacă sînt întrunite următoarele condiţii:

a) necesitatea iniţierii controlului este motivată în prealabil;

b) poate fi rezonabil stabilit, din informaţia deţinută pînă la iniţierea controlului şi din nota de motivare, că doar intervenţia inopinată prin control va preveni şi/sau stopa încălcările care în mod iminent provoacă prejudicii sau că astfel ar putea fi diminuate substanţial prejudiciile deja cauzate.

Aderent, conform art. 30 al Regulamentului cu privire la efectuarea controlului de către Serviciul Fiscal de Stat, aprobat prin Ordinul SFS nr. 320 din 31.07.2019, constat că, în procesul pregătirii către

iniţierea controlului fiscal la faţa locului, funcţionarul fiscal va întreprinde următoarele acţiuni:1) Ridicarea şi analiza dosarului contribuabilului. Funcţionarul fiscal va face cunoştinţă cu conţinutul acestuia, şi anume: documentele de constituire, materialele controalelor precedente ctc. Se va analiza dacă contribuabilul în cauză a fost sancţionat în urma controalelor precedente şi în cazul în care se va constata aplicarea sancţiunilor, se va analiza motivul pentru care acestea au fost aplicate.

Examinând prevederile vizate, stabileşte reclamantul că organul de control până la începerea controlului urma să analizeze dosarul personal al contribuabilului şi analizând acesta de către SFS urma să fie întocmită nota de motivare (care după cum s-a expus supra lipseşte) şi stabilirii faptului necesităţii intervenţiei inopinate, astfel, constată că verificarea prealabilă nu a fost efectuată, la caz organul fiscal nejustificat şi neavând o necesitate ce ar genera intervenţia promptă, a efectuat un control fiscal abuziv, care după natura sa „inopinat" este ultima treaptă de verificare a agentului economic, acest tip de control în mod obligatoriu urmează a li susţinut de către o probă ce impune efectuarea controlului a unui agent economic neinclus în registrul de efectuare a controlului planificat. La caz careva probe în acest sens, nu există, controlul fiind efectuat la simpla dorinţă a organului fiscal.

9. Neindicarea mijloacelor tehnice și mijloacelor financiare cu care s-a efectuat cumpărătura de control.

La examinarea actului de control nr. 1-882970 se constată: ...la efectuarea cumpărăturii de control, călătorie pe itinerarul Chişinău-Horodişte în valoare de 37 lei, au fost transmise pentru achitare mijloace băneşti în sumă de 50 lei, a fost primit rest în sumă de 13 lei...;biletul de călătorie nu a fost eliberat şi nu a fost raportat în borderoul de evidenţă a biletelor.

Ulterior, în anexele prezentului act (anexele care nu au fost prezentate agentului economic odată cu transmiterea actului de control şi nici după examinarea contestaţiei, deşi acest lucru a fost solicitate de către reprezentantul S.A. „Maşrut") se regăseşte indicarea probelor foto/video.

Astfel, din acestea reiese expres că inspectorul fiscal a efectuat o cumpărătură de control, care conform prevederilor art. 224 din Codul Fiscal, (1) Cumpărătura de control este o modalitate de control, exprimată în crearea artificială de către funcţionarul fiscal a situaţiei de procurare a bunurilor materiale, de efectuare a comenzii de executare a lucrărilor sau de prestare a serviciilor fără scopul de a ie achiziţiona (consuma) sau de a le comercializa. Cumpărătura de control poate fi efectuată atît în monedă naţională, cît şi în valută străină. (4) Ca probe ale comiterii încălcării în timpul efectuării cumpărăturii de control pot servi înregistrările audio, foto, video, precum şi dispozitivele de înregistrare. (5) Cumpărătura de control se efectuează din contul mijloacelor destinate pentru acest scop şi prevăzute în bugetul Serviciului Fiscal de Stat. Modul de utilizare a mijloacelor destinate cumpărăturii de control se stabileşte de către Ministerul Finanţelor.

Aderent conform Regulamentului cu privire la efectuarea controlului de către Serviciul Fiscal de Stat, aprobat prin Ordinul SFS nr. 320 din 31 iulie 2019, care în capitolul IV "Tehnicile de efectuare a controlului fiscal", la pct. 113 prevede că, în cadrul efectuării cumpărăturii de control, în caz de necesitate, pentru documentarea încălcării funcţionarul fiscal, ca probe ale comiterii încălcării în timpul efectuării cumpărăturii de control pot servi înregistrările audio, foto, video. înregistrările audio, foto, video se v-or efectua cu dispozitivele de înregistrare, procurate de către SFS şi luate la evidenţă de către Direcţia generală economie şi finanţe.

Raportând prevederile date speţei, constată omisiunea indicării cu care mijloace tehnice au fost colectate probele, ceea ce provoacă dubii privind înregistrarea acestora în Registrele Direcţiei generală economie şi finanţe ale SFS, mai mult, reieşind din faptul că acuzaţia adusă companiei noastre este similară cu acuzaţie penală, prin faptul dobândirii probelor în afara regulamentelor ce prevăd exhaustiv

unele obligaţii ale SFS, stabilește o încălcare a admisibilităţii probelor şi procedurii de dobândire a acestora.

Totodată ţine să menţioneze asupra faptului că în actul dc control nu se regăseşte informaţie privind bancnotele cu care a fost efectuată cumpărătura de control (numărul, seria, bancnotelor, nominalul acestora) şi dacă aceste bancnote aparţin şi sunt luate la evidenţa de către SFS.

10. Neindicarea mijloacelor bănești cu care s-a efectuat cumpărătura de control.

Examinînd actul de control şi decizia prccitată se constată faptul că, inspectorul Vasile Bulican a efectuat cumpărătură de control şi anume a transmis bancnota de 50 de lei pentru serviciul de 37 de lei şi ca urmare a primit 13 lei rest.

Examinând prevederile art. 224. Cumpărătura de control, precitat, stabilește reclamantul că, conform alin. (5) Cumpărătura de control se efectuează din contul mijloacelor destinate pentru acest scop şi prevăzute în bugetul Serviciului Fiscal de Stat. Modul de utilizare a mijloacelor destinate cumpărăturii de control se stabileşte de către Ministerul Finanţelor.

Din care considerent, deduce partea reclamantă cert faptul că bancnota transmisă pentru achitarea serviciului urma a fi prevăzută în bugetul Serviciului Fiscal de Stat, aderent, caracteristicei acesteia (seria ş.a) urma a fi indicate în actul de control în vederea probării faptului efectuării cumpărăturii de control.

11. Depășirea termenului de examinare a cauzei de încălcare fiscală.

Actul de control fiscal a fost întocmit în data de 22.07.2028, fiind adus la cunoştinţa contribuabilului prin intermediul poştei Moldovei în data de 30.07.2021. În conformitate cu prevederile art. 216 alin. (8) din Codul fiscal, termenul de depunere a dezacordului constituie 15 zile de la data aducerii la cunoştinţă.

În data de 06.08.2021, în termen legal, S.A. „Maşrut" prin intermediul poştei electronice a depus dezacord cu privire la actul de control, faptul recepţionării dezacordului a fost confirmat în aceiaşi zi.

În data de 14.09.2021, a fost recepţionată decizia SFS cu nr. 671/3380 din 07.09.2021, privind sancţionarea agentului economic.

Examinând prevederile art. 246 din Codul fiscal, stabilim că, termenul de examinare a cazului de încălcare fiscală, în cazul în care a fost prezentat dezacordul la timp constituie 15 zile.

Reieşind din faptul prezentării dezacordului în data de 06.08.2021, stabilește relamantul că termenul limită de examinare a cazului dat a constituit data de 23.08.2021. Iar ţinând cont de faptul că de către dînșii nu a fost recepţionată nici o decizie privind prelungirea termenului de examinare a cauzei constată faptul că decizia nr. 671/3380 din 07.09.2021, a fost omisă cu depăşirea termenului astfel această decizie este lovită de nulitate totală.

Indică asupra faptului că la examinarea contestației de către SFS a fost prezentată Decizia nr.671/185 din 17.08.2021 privind prelungirea termenului de examinare a cazului de încălcare a legislaţiei, însă după cum s-a invocat supra această decizie nu a fost adusă la cunoştinţa S.A. „Maşrul" conform prevederilor ari. 1291 din Codul fiscal. Invocând acest fapt, reprezentanţii SFS nu nu putut răspunde de ce acest net nu a fost adus la cunoştinţă odată cu emitere, ceea ce denotă faptul omisiunii termenului de examinare a cauzei, iar decizia dată a fost emisă ilegal, post înaintarea contestaţiei în care s-a invocat faptul omisiunii acelui termen.

12. Nemotivarea deciziilor adoptate.

Conform prevederilor nrt. 31 şi 118 din Codul administrativ constată reclamantul o obligaţie pozitivă a organelor statelor de a motiva actele administrative individuale şi operaţiunile administrative, mai mult, motivarea actului administrativ urmează obligator să conţină şi punctul de vedere, probele, opinii contrare şi argumentele expuse de către persoană în dezinteresul căreia se emite prezentul act. La

caz, examinând decizia nr. 671/3380 din 07.09.2021, constată că toate ilegalităţile care au fost raportate de către noi asupra activităţii abuzive a organului fiscal au fost în totalitate neglijate. La caz autoritatea nu sa expus asupra la nici o circumstanţă indicată de S.A. „Maşrut", considerându-se drept neargumentate şi neconvingătoare, deşi, în dezacordul înaintat au fost tăcute trimitere expres către prevederile legale încălcate de către reprezentanţii SFS, la fel s-a indicat asupra aşa fapte privind efectuarea controlului de către persoane neîmputernicite în acest sens, demonstrând direct asupra acestui lăpt şi făcând trimitere către un act public plasat pe pagina web al registrului de stat al controalelor, însă spre regret SFS a omis de la examinarea a tututor celor indicate de către reclamanți, aceştia având un singur scop de a aplica sancţiuni asupra agenţilor economici în rezultatelor controalelor abuzive şi care nu au nici o probă referitor la careva încălcări.

13. Efectuarea unei activități inechitabile și adoptarea deciziilor fără participarea persoanei asupra căreia se aplică sancțiunea.

Din speţa cauzei, se constată cert că prima examinare a cauzei date urma a fi în data de 17.08.2021 confoim citaţiei emise. În acea zi, reprezentantul agentului economic deja fiind la sediul organului fiscal, SFS a amânat examinarea cauzei date, noi fiind informaţi despre acest fapt cu 10 minute înainte de a începe examinarea cauzei. Ulterior fiind emisă o altă citaţie pentru data de 07.09.2021. La data de 06.09.2021 agentul economic a solicitat amânarea cauzei numită pentru data de 07.09.2021. La acea cerere nu a fost recepţionat nici un răspuns, însă la caz s-a constatat o respingere tacită, din motivul recepţionării a deciziei nr. 671/3380 din 07.09.2021, astfel, necătând la faptul solicitării amânării cauzei, organul fiscal a parcurs la examinarea cauzei în lipsa reprezentantului, astfel, nu a oferit dreptul reprezentantului agentului economic de a se expune asupra cauzei date, aderent de a aduce probe noi.

Reieşind din faptul că în speţa dată la necesitatea organului fiscal aceştia au amânat şedinţa, deşi până la începerea acesteia rămânea 10 minute, iar cererea de amânare înaintată cu o zi înainte de începerea examinării cauzei, organul fiscal l-a respins (deşi un act în acest sens nu a fost recepţionat, dar se constată din motivul emiterii deciziei de sancţionare) consideră acţiunile organului fiscal, abuzive şi inechitabile. Prin acţiunile sale ilegale organul fiscal a diminuat posibilitatea reprezentantului agentului economic de a participa la examinarea cauzei, astfel organul fiscal a comis încălcarea principiilor generale a unui stat de drept şi anume: egalitatea în tratament, egalitatea în arme, imparţialitatea, accesul la justiţie.

Indică asupra faptului că solicitând anularea actului de control şi clasarea cauzei de fapt solicită respectarea prevederilor nit 16 şi 23 al Codului administrativ, ori, examinând alte Decizii emise de către SFS şi anume: Decizia SFS nr. 327/26 din 26.06.2019, Decizia nr. 213 din 27.06.2019, Decizia nr. 327/23 din 22.05.2019, Decizia nr. 328/14 din 16.05.2019, Decizie asupra încălcării din 26.11.2020, răspunsul SFS nr. 26-22/7-10/121 din 09.04.2021, emise în alte cazuri de efectuare a controlului fiscal inopinat la traseu, în urma cărora a fost stabilit faptul de neînmânare şi neînregistrare a bilelor de călătorie de către şofer, SFS a constatat că conform normelor dc drept, responsabil de încălcarea legislaţiei este şoferul unităţii de transport, iar amenda fiscală pe marginea acestor încălcări nu se aplică.

Pârâtul, Serviciul Fiscal de Stat, la data de 10.12.2021, a expediat în adresa Judecătoriei mun. Chișinău (sediul Rîșcani), referință prin care, în temeiul art. 224 alin.(1) lit. f) Cod Administrativ, a solicitat respingerea acțiunii ca fiind neîntemeiată, pe motivele de fapt și de drept indicate (f.d. 78-81, verso).

Prin încheierea Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani) din 05.12.2022, s-a dispus atragerea în proces în calitate de persoană terță Jumbei Ion (f.d. 90, verso).

În ședința de judecată, reprezentantul SA „Mașrut” – nu s-a prezentat, prin cerere a solicitate examinarea cauzei în lipsă.

R/pârâtului Serviciul Fiscal de Stat – Tatiana Esir-Boicova, a solicitat respingerea acțiunii ca fiind neîntemeiată, pe motivele de fapt și de drept expuse în referință.

Persoana terță Jumbei Ion în ședința de judecată nu s-a prezentat, instanța, în temeiul art.218 lit. d) Cod Administrativ, a dispus soluționarea acțiunii în lipsă.

Audiind explicațiile participanților prezenți la proces, analizând piesele dosarului prin prisma art. 130 din Codul de procedură civilă în coraport cu normele legale incidente speței, instanța de judecată concluzionează că acțiunea dedusă judecății este neîntemeiată și urmează a fi respinsă, din următoarele considerente.

Conform art. 2 alin. (2) Cod Administrativ, anumite aspecte ce ţin de activitatea administrativă privind domenii specifice de activitate pot fi reglementate prin norme legislative speciale derogatorii de la prevederile prezentului cod numai dacă această reglementare este absolut necesară şi nu contravine principiilor prezentului cod.

Conform art. 93 Cod Administrativ, fiecare participant probează faptele pe care îşi întemeiază pretenţia. Prin derogare de la prevederile alin. (1), fiecare participant probează faptele atribuite exclusiv sferei sale. Reglementări suplimentare sau derogatorii sunt admisibile doar în baza prevederilor legale.

Conform art. 194 Cod Administrativ, în procedura în prima instanţă, în procedura de apel şi în procedura de examinare a recursurilor împotriva încheierilor judecătoreşti se soluţionează din oficiu probleme de fapt şi de drept.

Conform art. 195 Cod Administrativ, procedura acţiunii în contenciosul administrativ se desfăşoară conform prevederilor prezentului cod. Suplimentar se aplică corespunzător prevederile Codului de procedura civilă, cu excepţia art. 169– 171.

Conform art. 206 Cod Administrativ, o acţiune în contencios administrativ poate fi depusă pentru:

a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acţiune în contestare);

b) obligarea autorităţii publice să emită un act administrativ individual (acţiune în obligare);

c) impunerea la acţiune, la tolerare a acţiunii sau la inacţiune (acţiune în realizare);

d) constatarea existenţei sau inexistenţei unui raport juridic ori nulităţii unui act administrativ individual sau a unui contract administrativ (acţiune în constatare); sau

e) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ normativ (acţiune de control normativ).

Conform art.208 Cod Administrativ, (1) În cazurile prevăzute de lege, pînă la înaintarea acţiunii în contencios administrativ, se va respecta procedura prealabilă.

În consens cu art. 162 Cod Administrativ, (1) Procedura prealabilă urmăreşte scopul de a verifica legalitatea actelor administrative individuale. (3) Cererea prealabilă poate fi îndreptată spre : a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual ilegal sau nul; b) emiterea unui act administrativ individual.

Conform art. 209 Cod Administrativ, (1) Acţiunea în contestare şi acţiunea în obligare se înaintează în decurs de 30 de zile, dacă legea nu prevede altfel. Acest termen începe să curgă de la:

a) data comunicării sau notificării deciziei cu privire la cererea prealabilă sau data expirării termenului prevăzut de prezentul cod pentru soluţionarea acesteia;

b) data comunicării sau notificării actului administrativ individual, dacă legea nu prevede procedura prealabilă. Prevederile art.165 alin.(1) referitoare la nesoluţionarea în termen se aplică corespunzător.

Conform art. 219 Cod Administrativ, instanţa de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declaraţiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanţi.

Instanţa de judecată depune eforturi pentru înlăturarea greşelilor de formă, explicarea cererilor neclare, depunerea corectă a cererilor, completarea datelor incomplete şi pentru depunerea tuturor declaraţiilor necesare constatării şi aprecierii stării de fapt. Instanţa de judecată indică asupra aspectelor de fapt şi de drept ale litigiului care nu au fost discutate de participanţii la proces.

Instanţa de judecată nu are dreptul să depăşească limitele pretenţiilor din acţiune, însă, totodată, nu este legată de textul cererilor formulate de participanţii la proces.

Instanţa de judecată poate avea o discuţie juridică cu participanţii la proces sau poate da în scris indicaţii cu privire la situaţia de drept a cauzei examinate.

În conformitate cu art. 118 alin. (3) CPC, circumstanţele care au importanţă pentru soluţionarea justă a cauzei sunt determinate definitiv de instanţa judecătorească pornind de la pretenţiile şi obiecţiile părţilor şi ale altor participanţi la proces, precum şi de la normele de drept material şi procedural ce urmează a fi aplicate.

În conformitate cu art. 121 CPC, instanţa judecătorească reţine spre examinare şi cercetare numai probele pertinente care confirmă, combat ori pun la îndoială concluziile referitoare la existenţa sau inexistenţa de circumstanţe, importante pentru soluţionarea justă a cazului, iar art. 122 CPC prevede că, circumstanţele care, conform legii, trebuie confirmate prin anumite mijloace de probaţiune nu pot fi dovedite cu nici un fel de alte mijloace probante. Admisibilitatea probelor se determină în conformitate cu legea în vigoare la momentul eliberării lor.

Materialele cauzei denotă că, în temeiul deciziei DICF - 110639/22 din 22.07.2021, emisă de Serviciul Fiscal de Stat (f.d. 46, Dosar Administrativ), la data de 22.07.2021 de către inspectorii Anatol Caitaz și Vasile Bulicanu din cadrul Direcţiei generale control operativ, a fost efectuat control fiscal la faţa locului prin metoda verificării operative la unitatea de transport auto model *****, cu numărul de înmatriculare *****, ce aparţine SA „Maşrut”, care se deplasa pe ruta Chişinău - Horodişte, fiind întocmit, în acest sens, actul de control nr. 1-882970.

Controlul fiscal a fost inițiat în scopul verificării privind respectarea legislaţiei în vigoare, de către contribuabili, în partea ce ţine de organizarea şi efectuarea transporturilor rutiere de persoane și bagaje, precum și a activităților conexe transportului rutier, fiind efectuat în prezenţa şoferului - Jumbei Ion, care este angajat al SA „Maşrut”.

În rezultatul verificării a fost întocmit actul de control nr. 1-882970 din 22.07.2021, prin s-a stabilit încălcarea prevederilor art.8 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal, ale pct.14 lit. m), pct.15 lit. b) şi pct. 16 din Regulamentul transporturilor auto (în continuare Regulament), aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.854 din 28.07.2006, prin transportarea a 12 pasageri fără eliberarea biletelor de călătorie şi fără efectuarea înscrierilor respective în borderoul de evidenţă a biletelor, precum și încălcarea prevederilor art. 8 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal, prin refuzul de a prezenta explicaţii necesare în timpul controlului. (f.d.37- verso, dosar administrativ).

Prin citaţia seria C nr. 141548 din 02.08.2021, SA „Maşrut” a fost citată pentru data de 17.08.2021 ora 10:10, la Direcția generală control operativ a Serviciului Fiscal de Stat, pentru examinarea cazului de încălcare a legislaţiei. Citaţia respectivă a fost remisă spre cunoştinţă reclamantului la adresele de email: *****,*****.

Prin decizia nr. 671/185 din 17.08.2021 privind prelungirea termenului de examinare a cazului de încălcare a legislației comisă de către SA „Maşrut”, emisă de Direcția Generală Administrare Fiscală

Centru, în temeiul art. 247 și art. 246 alin. (2) din Codul Fiscal, s-a dispus prelungirea termenului de examinare a cazului de încălcare cu 30 zile. (f.d. 32, Dosar Administrativ)

La 06.08.2021, SA „Maşrut" şi-a exprimat dezacordul cu Actul de control nr. 1-882970 din 22.07.2021, solicitînd anularea acestuia (f.d.23-28 verso, Dosar administrativ)

Prin citaţia seria C nr. 141594 din 18.08.2021, SA „Mașrut" a fost citată pentru data de 07.09.2021 ora 10:10, la Direcția generală control operativ a Serviciului Fiscal de Stat, pentru examinarea cazului de încălcare a legislaţiei (f.d. 30, Dosar Administrativ). Citaţia respectivă a fost remisă la data de 19.08.2021, ora 13:16 spre cunoştinţă reclamantului la adresele de email: *****,***** (f.d.31, Dosar administrativ).

În urma examinării actului de control nr. 1-882970 din 22.07.2021, realizat fără participarea conducătorului SA „Mașrut", dl Alexa Oleg, citat în scopul examinării cazului de încălcare fiscală la data de 07.09.2021, în temeiul citației seria C nr. 141594 din 18.08.2021, recepționată la data de 19.08.2021, de către Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Control Operativ a fost emisă decizia nr. 671/3380 din 07.09.2021 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SA „Mașrut" prin care, în conformitate cu prevederile 253 alin. (1) și 254^1 alin. (2) din Codul fiscal, s-a aplicat amendă în mărime 7 000 lei, pentru efectuarea de către agentul transportator a transporturilor auto de călători prin servicii regulate în trafic urban, suburban, interurban, raional sau internațional fără emiterea şi raportarea biletelor de călătorie, precum și 6 000 lei pentru împiedicarea controlului fiscal prin neasigurarea accesului în spațiile cu o altă destinație, neprezentare de explicații, necesare Serviciului Fiscal de Stat, pentru efectuarea controlului (f.d. 22 verso, dosar administrativ)

Decizia nr. 671/3380 din 07.09.2021 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SA „Mașrut" a fost expediată prin intermediul poştei conform scrisorii nr. 26-22/-20/801 din 07.09.2021.

Nefiind de acord cu Decizia nr. 671/3380 din 07.09.2021, la 07.10.2021 contribuabilul a adresat Serviciului Fiscal de Stat o contestație (cerere prealabilă) prin care şi-a manifestat dezacordul vis-a-vis de decizia nr. 671/3380 din 07.09.2021 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SA „Mașrut" și a solicitat anularea deciziei menționate și a Actului de control nr. 1-882970 din 22.07.2021, cu clasarea cazului (f.d. 11-19 verso, Dosar administrativ).

În urma examinării contestației, SFS a emis decizia nr. 645/325 din 28.10.2021 pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. 671/3380 din 07.09.2021, emise de Direcția generală control operativ, prin care s-a decis :

A satisface parțial contestația depusă și a modifica Decizia nr. 671/3380 din 07.09.2021 emisă de Direcția generală control operativ după cum urmează :

- liniuța a 2-a se exclude.

II. În rest, Decizia nr. 671/3380 din 07.09.2021 emisă de Direcția generală control operativ, rămâne nemodificată și este obligatorie pentru executare. (f.d. 1-4, dosar administrativ).

Recepționând la 05.11.2021 Decizia SFS nr. 645/325 din 28.10.2021 (f.d. 5-6, dosar administrativ), și epuizând calea extrajudiciară de soluționarea a litigiului, la 30.11.2021, SA „Mașrut" s-a adresat în instanța cu prezenta acțiune de contencios administrativ. (f.d. 2-16).

Verificând acțiunile întreprinse de reclamant în promovarea drepturilor și intereselor sale legitime, în corelare cu cadrul legal abordat supra, instanța de judecată constată cu certitudine că acesta a respectat rigorile de admisibilitate a prezentei acțiuni, în special a urmat conduita prescrisă de lege în vederea tranșării pe cale extrajudiciară a litigiului iscat și s-a încadrat în termenul legal.

Prin urmare, instanța declară acțiunea admisibilă și purcede la examinarea imediată a fondului.

Exercitând controlul judiciar al actului administrativ contestat din perspectiva argumentelor participanților la proces, în limitele obiectului acțiunii și cercetând din oficiu situația de fapt și de drept a cauzei deduse judecății, instanța conchide că acesta este legal, conform raționamentelor ce succed infra.

Conform prevederilor art.214 alin.(1) din Codul fiscal - controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislaţia fiscală într-o anumită perioadă sau câteva perioade fiscale. *Verificarea operativă,* care se face inopinat, prin prisma art.222 din Codul fiscal, se aplică în cazul controlului fiscal la faţa locului, pentru a depista şi a preveni încălcarea legislaţiei fiscale.

În corespundere cu prevederile art.216 alin.(6) din Codul fiscal, actul de control fiscal este document întocmit de funcţionarul fiscal, în care se consemnează rezultatele controlului fiscal. În act se va descrie obiectiv, clar şi exact încălcarea legislației fiscale şi/sau a modului de evidenţă a obiectelor impunerii, cu referire la documentele de evidenţă respective şi la alte materiale indicându-se actele normative încălcate.

În acelaşi timp, prevederile Hotărârii Guvernului nr. 854 din 28.07.2006, prin care a fost aprobat *Regulamentul transporturilor auto de călători şi bagaje*, stabilesc condițiile principale de efectuare pe teritoriul Republicii Moldova şi în afara ţării a transporturilor de călători (pasageri) şi bagaje cu mijloacele de transport auto, fiind obligatoriu pentru agenții transportatori-titulari de licențe (denumiți în continuare agenți transportatori).

Pct.2 al Regulamentului menţionat supra, stabileşte faptul că, agentii transportatori activează în strictă corespundere cu actele legislative şi normative în vigoare şi acordurile internaţionale la care Republica Moldova este parte, asigurând securitatea circulaţiei şi siguranţa pasagerilor, protecţia mediului, cultura deservirii pasagerilor şi integritatea bagajelor.

Conform Legii nr. 150 din 17.07.2014 prin care s-a adoptat Codul transporturilor rutiere, *transport rutier de persoane prin servicii regulate* este un serviciu de transport rutier contra cost de persoane, care asigură transportul persoanelor, pe bază de bilete de călătorie individuale, în conformitate cu graficele de circulaţie, pe trasee determinate, în care îmbarcarea/debarcarea persoanelor transportate în/din vehicul se face în puncte de oprire prestabilite.

Transportul rutier se efectuează numai cu respectarea reglementărilor în vigoare din domeniul transporturilor rutiere, precum şi ale acordurilor şi convenţiilor internaţionale la care Republica Moldova este parte. Respectiv, *operatorul de transport rutier* - orice întreprindere care efectuează transport rutier, contra plată, cu vehicule rutiere deţinute în proprietate, în leasing financiar sau locaţiune şi este înregistrată în modul corespunzător, este obligat să nu se abată de la prevederile legislației în vigoare prin respectarea mai multor cerințe inserate în legislația națională, printre care obligațiile ce se referă la asigurarea prezenței la bordul vehiculului rutier a documentelor în baza cărora este permisă desfășurarea activității, informarea conducătorilor auto cu privire la reglementările din domeniul transporturilor rutiere.

În corespundere cu prevederile pct. 9 din Regulamentul transporturilor auto de călători şi bagaje aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 854 din 28 iulie 2006, *biletul* este bon de casă emis de maşina de casă şi de control cu memorie fiscală sau document de strictă evidenţă cu preţ fixat, confecţionat în mod tipografic, care confirmă plata şi dreptul la călătorie al pasagerului, încheierea contractului de transport între agentul transportator şi călător, precum şi faptul asigurării obligatorii a pasagerului, iar borderoul de evidenţă a biletelor este document de strictă evidenţă a biletelor vândute pasagerilor şi a sumelor încasate, precum şi a diagramelor pentru rutele regulate.

Potrivit prevederilor articolul 64 din Codul transporturilor rutiere, accesul la transportul rutier contra cost de persoane prin serviciile regulate se realizează în baza biletelor şi 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 deservesc rutele/cursele, prin intermediul terminalelor speciale şi/sau agenţilor de vânzare a biletelor, prin sistemele electronice de vânzare a biletelor, iar în lipsa acestora, biletele sunt vândute de conducătorul auto.

Deci, reieșind din prevederile legislației menționate supra, urmează de punctat următorul fapt, legislația stabilește cu titlu de *regulă,* faptul că accesul la transportul rutier de persoane se face în baza biletelor și anume *biletul* este *documentul care confirmă încheierea contractului de transport între agentul transportator și călător.*

Respectiv, instanța evidențiază faptul că, contractul se încheie între agentul transportator şi călător şi nu între echipajul unității de transport şi călător, respectiv, pentru faptul dat a şi fost sancționat agentul transportator/reclamant, conform prevederilor art.254^1 alin.2 din Codul fiscal.

Pct. 70 al Legii menționate supra, stabilește faptul că, operatorul de transport rutier şi/sau conducătorul auto care efectuează transport rutier contra cost prin servicii regulate în trafic local, municipal, raional, interraional sau internațional are obligația, pe toată durata transportului, să deţină la bordul vehiculului rutier: a) extrasul din Registru; b) autorizația de transport rutier de persoane prin servicii regulate, însoțită de graficul de circulație, în original; c) certificatul de competență profesională al conducătorului auto, valabil, pentru transport rutier de persoane în trafic național sau internațional, după caz; d) borderoul de evidență a biletelor, de modelul prevăzut în Regulamentul transporturilor rutiere de persoane şi bagaje; e) foaia de parcurs, de modelul prevăzut în Regulamentul transporturilor rutiere de persoane şi bagaje; f) biletele, de modelul prevăzut în Regulamentul transporturilor rutiere de persoane şi bagaje.

În speță, instanța reține că, temei pentru emiterea de către Direcția Generală Control Operativ a decizie nr. 671/3380 din 07.09.2021 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SA „Maşrut", au servit prevederile art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal şi pct. 14 lit. m) și pct. 15 lit. b) din Regulamentul transportatorilor auto de călători şi bagaje, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 854 din 28 iulie 2006, în consecință SA „Maşrut" fiind sancționată cu amendă conform art. 253 alin. (1) și art. 254^1 alin. (2) din Codul fiscal.

În conformitate cu legislația aplicabilă la caz, anume art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor şi modului stabilit de legislație, să întocmească şi să prezinte Serviciului Fiscal de Stat şi serviciului de colectare a impozitelor şi taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență în conformitate cu cerințele legislației, să efectueze încasările băneşti în numerar prin intermediul echipamentelor de casă şi de control, respectând reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor băneşti în numerar fără aplicarea echipamentelor de casă şi de control.

Conform art. 253 alin. (1) din Codul fiscal, împiedicarea controlului fiscal prin neasigurarea accesului în încăperile de producție, în depozite, în locurile de păstrare a bunurilor, în spațiile comerciale şi în spațiile cu o altă destinație, prin neprezentarea de explicații, date, informații şi documente, necesare Serviciului Fiscal de Stat, asupra problemelor care apar în timpul controlului, prin alte acțiuni sau inacțiune se sancționează cu amendă de la 4000 la 6000 de lei.

În temeiul art. 254^1 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 şi/sau raportarea biletelor (bilet – bon de casă emis de maşina de casă şi 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 şi persoane, precum şi faptul asigurării obligatorii a persoanei) şi/sau biletelor de bagaje (bilet de bagaje – bon de casă emis de maşina de casă şi de control cu memorie fiscală sau document de strictă evidenţă cu preţ fixat, confecţionat în mod tipografic sau electronic, ce confirmă plata şi primirea bagajelor pentru transport, precum şi faptul asigurării obligatorii a bagajelor) se sancţionează cu amendă de la 5000 la 15000 de lei aplicată agentului transportator.

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

În acest context, instanța constată că, în urma întocmirii actului de control nr.1-882970 din 22.07.2021 și emiterea deciziei nr. 671/3380 din 07.09.2021 asupra cazului de încălcare a legislației fiscale comisă de către SA „Maşrut”, a fost stabilită încălcarea normelor prevăzute de art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal şi de pct. 14, pct. 15 și pct. 16 din Regulamentul transporturilor auto de călători şi bagaje, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 854 din 28 iulie 2006, prin neeliberarea biletelor de călătorie şi fără efectuarea înscrierilor respective în borderoul de evidenţă a biletelor, în mijlocul de transport marca Mercedes, model 412D, cu numărul de înmatriculare CL AS 099, ce aparține SA „Maşrut”, la volanul căruia se afla şoferul (angajat) al companiei, care în mod legal a participat la controlul operativ şi a semnat actul de control fiscal. (f.d. 37 verso, dosar administrativ)

Astfel, prin neeliberarea biletelor de călătorie, persoana împuternicită înregistrată la agentul transportator – conducătorul auto, a admis încălcare fiscală, pentru care contribuabilul SA „Maşrut”, a fost tras la răspundere prin aplicarea sancţiunii fiscale.

Or, conform art. 232 lit. a) din Codul fiscal, este tras la răspundere pentru încălcare fiscală contribuabilul persoană juridică a cărui persoană cu funcţie de răspundere a săvârşit o încălcare fiscală.

Instanța evidențiază că, consecințele nerespectării obligațiilor enumerate la pct. 14 şi pct. 15 din Regulamentul transporturilor auto de călători şi bagaje, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 854 din 28 iulie 2006, sunt prevăzute de Codul fiscal, iar aplicarea acestor două norme trebuie să se realizeze prin coroborare. Cu atât mai mult, însuși din dispozițiile generale ale Regulamentului enunțat inserate în conținutul pct. 1, rezultă că acesta este obligatoriu anume pentru agenţii transportatori-titulari de licenţe.

De asemenea, este de menţionat că în cazul dat, şoferul unităţii de transport (echipajul) este angajat legal al companiei prin contract individual de muncă, reprezentând astfel agentul transportator în relaţiile cu călătorii, fapt care în consecinţă atrage răspunderea fiscală a acestuia pentru comiterea încălcării de către angajatul său.

În cererea de chemare în judecată reclamantul face referire la faptul că, din conţinutul normelor juridice la care se face referinţă în actul de control nr. 1-882970 din 22.07.2021, subiect al raporturilor juridice este şoferul autoturismului şi nu agentul economic - SA „Maşrut”.

La acest aspect, instanța evindențiază următoarele : conform pct.1 al Regulamentului transporturilor auto de călători şi bagaje, acesta este obligatoriu pentru agenţii transportatori-titulari de licenţe (denumiţi în continuare agenţi transportatori), precum şi pentru întreprinderile, instituţiile, organizaţiile şi persoanele care beneficiază de serviciile transportului auto (denumiţi în continuare beneficiari).

Prin urmare, afirmaţiile reclamantului nu au un suport juridic, or, șoferul unității de transport (echipajul) ce apartine reclamantului, tot face parte din componenţa agentului transportator, fiind legal

angajat prin contract individual de muncă, care îl obligă să-şi îndeplinească conştiincios obligaţiile de muncă.

Respectiv, într-o oarecare măsură şoferul unităţii de transport este o persoană ce reprezintă agentul transportator în relațiile cu călătorii și organele de control, în cazul în care unitatea de transport este supusă verificării, iar Codul muncii stabileşte faptul că salariatul este obligat să-şi îndeplinească conştiincios obligaţiile de muncă prevăzute de contractul individual de muncă şi angajatorul este în drept să ceară salariaţilor îndeplinirea conştiincioasă a obligaţiilor de muncă.

De asemenea, Codul transporturilor rutiere prevede că, pentru a putea practica activitatea de conducător auto în transportul rutier contra cost, persoana solicitantă trebuie să îndeplinească un şir de condiţii, printre care şi să facă dovada că este angajat al operatorului de transport rutier.

Respectiv, chiar dacă norma inserată în actul de control (pct. 14-15 din Regulament) face referire la obligaţiile şi restricţiile echipajului unităţii de transport, agentul transportator, în cazul dat - reclamantul - SA „Maşrut" are obligaţia de a verifica dacă echipajul respectă rigorile legii.

Instanța atestă că, reclamantul îşi motivează poziţia adoptată şi prin prisma deciziei Curții Constituționale nr.108 din 07.10.2019 de inadmisibilitate a sesizării nr. 164g/2019 privind excepţia de neconstituționalitate a articolelor 8 alin. (2) lit. c) şi 254[1] alin. (2) din Codul fiscal și Decizia nr.6 din 19.01.2017 de inadmisibilitate a sesizărilor nr. 9g/2017 şi nr. 9g-1/2017 privind excepţia de neconstituționalitate a articolelor 231 şi 232 din Codul vamal al Republicii Moldova.

Instanța reține că, Curtea a menționat că articolele 8 alin. (2) lit. c) și 254[1] 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[1] alin. (2) din Codul fiscal 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 concretă sancţiunea se aplică faţă de contribuabil şi nu faţă de echipaj - şofer angajat în cadrul companiei, care nu poartă răspundere fiscală.

Iar în speţa dată această încălcare a şi fost stabilită în cadrul examinării cazului de încălcare a legislaţiei, *ad id quod,* atît la momentul efectuării controlului fiscal, cît şi la examinarea cazului de încălcare fiscală, s-a stabilit efectuarea de către agentul transportator a transporturilor auto de călători prin servicii regulate în trafic urban, suburban, interurban, raional sau internațional *fără emiterea şi/sau raportarea biletelor*, conform prevederilor art.254[1] alin.2 din Codul fiscal.

Respectiv, instanța reiterează faptul că, prin hotărârile sale, Curtea Constituțională a constatat faptul că, articolul 254[1] alin.(2) din Codul fiscal - sancționează agentul transportator pentru încălcarea obligaţiei sale de a efectua încasările băneşti în numerar prin intermediul echipamentelor de casă şi de control, aşa cum impune articolul 8 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal.

Prin urmare, în prezenta speță nu poate purta răspundere şoferul unitărţii de transport pentru încălcarea prevederilor art.254[1] alin.2 din Codul fiscal, el poate fi tras doar la răspundere conform legislaţiei contravenţionale şi, Curtea a remarcat faptul că fiecare categorii de subiecte poartă răspundere

juridică în mod separat, în baza normelor diferite ale Codului contravenţional sau ale Codului fiscal.

În ceea ce privesc argumentele reclamantului SA „Maşrut” precum că rezultatele controlului fiscal efectuat la entitate sunt nule din motivul că controlul nu a fost înregistrat în modul stabilit de lege, or, în Registrul de stat al controalelor lipseşte punctajul curent de risc atribuit persoanei supuse controlului, scopul şi aspectele ce urmează a fi supuse controlului, instanța reține următoarele.

În conformitate art. 1 alin. (4) lit. e) din Legea nr. 131/2012 privind controlul de stat asupra activităţii de întreprinzător, prevede că dispoziţiile prezentei legi nu se extind asupra controalelor efectuate de către Serviciul Fiscal de Stat, cu excepţia înregistrării, supravegherii şi raportării controalelor în Registrul de Stat al Controalelor.

Conform art. 8 alin. (1) din Legea nr. 131 din 08.06.2012, organele de control sunt obligate să înregistreze în Registrul de stat al controalelor următoarele date:

a) denumirea (numele) persoanei şi obiectului supuse controlului şi punctajul curent de risc atribuit;

b) numărul şi data aprobării planului de control;

c) numărul, data şi ora emiterii delegaţiei de control;

d) durata controlului;

e) tipul controlului;

f) scopul şi aspectele care urmează să fie supuse controlului;

g) data introducerii informaţiei privind controlul efectuat.

În continuare, art. (8) alin. (2) lit. b) din Lege prevede că pentru controalele inopinate organele de control sunt obligate să includă datele menţionate la alin.(1) în Registrul de stat al controalelor: toată informaţia specificată la lit. a), c)-f) - cel târziu la momentul începerii controlului.

Astfel, înregistrarea controlului fiscal efectuat la entitatea S.A. „Maşrut” s-a realizat în strictă conformitate cu prevederile legale, iar iniţierea controlului menţionat se regăseşte pe site-ul www.controale, gov.md. în rubrica „Controale inopinate”.

Cu referire la alegațiile reclamantului ce vizează ”Efectuarea controlului de către persoane nedesemnate în acest sens și Controlorii nu aveau dreptul de a începe controlul”, instanța atestă că, potrivit extrasului de pe site-ul www.controale.gov.md, la capitolul - Numărul şi data delegaţiei de control, se indică - DICF-110639/22 din 22/07/2021. Astfel, se reţine că controlul a fost efectuat în baza deciziei privind iniţierea controlului nr. DICF-110639/22 din 22 iulie 2021. Potrivit deciziei privind iniţierea controlului nr. DICF-110639/22 din 22 iulie 2021, pentru efectuarea controlului au fost delegaţi inspectorii: Anatol Caitaz şi Vasile Bulican, care au şi efectuat, de facto, controlul în cauză.

Cu privire la aspectul indicat de reclamant precum că, ”SFS nu a motivat necesitatea iniţierii controlului fiscal la SA „Maşrut” şi nu a înregistrat controlul în Registrul de stat al controalelor, în conformitate cu prevederile Legii 131 din 08.06.2012 privind controlul de stat asupra activităţii de întreprinzător”, instanța reține următoarele.

Conform, art. 216 alin. (12) din Codul fiscal, înregistrarea deciziei de iniţiere a controlului fiscal, a delegaţiei de control, a actului de control fiscal şi a deciziei asupra cazului de încălcare fiscală în Registrul de stat al controalelor se efectuează Online, prin interconexiunea dintre sistemul informaţional al Serviciului Fiscal de Stat şi Registrul de stat al controalelor. Prin urmare, raportarea controlului fiscal în Registrul de stat al controalelor s-a efectuat on-line, prin interconexiunea dintre sistemul informaţional al SFS şi Registrul de stat al controalelor.

În consecință, obligaţiunile SFS prevăzute în legea menţionată au fost respectate, iar alegaţiile reclamantului nu au fost confirmate prin probe concludente.

Cu privire la pretenţiile reclamantului precum că, cumpărătura de control a fost efectuată cu încălcări procedurale, instanța reţin următoarele.

Cumpărătura de control, conform art. 224 alin. (1) din Codul fiscal, este o modalitate de control, exprimată în crearea artificială de către funcţionarul fiscal a situaţiei de procurare a bunurilor materiale de efectuare a comenzii de executare a lucrărilor sau de prestare a serviciilor fără scopul de a le achiziţiona (consuma) sau de a le comercializa. Cumpărătura de control poate fi efectuată atât în monedă naţională, cât şi în valută străină.

Totodată, la art. 224 este descrisă procedura de efectuare a cumpărăturii de control, după cum urmează: Contribuabilul (reprezentantul său în persoana vînzătorului, casierului sau altei persoane împuternicirile de a acţiona în numele contribuabilului la realizarea bunurilor materiale, la primirea comenzii de executare a lucrărilor sau de prestare a serviciilor, care rezultă din situaţia sau din documente confirmative) este informat despre aplicarea cumpărăturii de control după efectuarea acesteia. Mijloacele băneşti, inclusiv valuta străină, obţinute de la comercializarea bunurilor materiale, de la primirea comenzii de executare a lucrărilor şi a serviciilor urmează a fi restituite funcţionarului fiscal care a efectuat cumpărătura de control. Bunurile materiale se restituie contribuabilului. Ca probe ale comiterii încălcării în timpul efectuării cumpărăturii de control pot servi înregistrările audio, foto, video, precum şi dispozitivele de înregistrare.

La caz, în rezultatul efectuării controlului, în cadrul căreia a fost utilizată cumpărătura de control, a fost întocmit actul de control nr. 1-882970din 22 iulie 2021 în care a fost descrisă amănunțit procedura cumpărăturii de control.

La capitolul ”Depăşirea termenului de examinare a cauzei de încălcare fiscal” enunțat în cererea de chemare în judecată de reclamant, instanța reține că în conformitate cu art. 246 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, cazul de încălcare fiscală se examinează în termen de 15 zile din data prezentării dezacordului, iar alin.(2) stabileşte că, în cazul prezentării unor argumente întemeiate, termenul menţionat la alin. (1) poate fi prelungit cu 30 de zile prin decizia organului abilitat să examineze cazurile de încălcare fiscală, inclusiv în baza demersului argumentat, prezentat de persoana trasă la răspundere pentru încălcare fiscală, conform art.243 alin.(2). în aceste cazuri, persoanei trase la răspundere pentru încălcare fiscală i se comunică din timp, conform art.243 alin.(l), data examinării cazului.

Astfel, prin Decizia nr. 671/185 din 17.08.2021 a fost prelungit termenul de examinare a cazului de încălcare a legislaţiei cu 30 zile, iar prin citaţia C 141594 din 18.08.2021 reclamantului i s-a comunicat din timp data examinării cazului în conformitate cu prevederile legale enunţate supra.

În acest sens, se reţine faptul că încălcarea legislaţiei fiscale a fost clar constatată prin actul de control nr. 1-882970 din 22 iulie 2021, prin expunerea detaliată a faptei în raport cu norma legală încălcată şi obligaţia legală ignorată de către partea reclamantă.

Astfel, actul de control a fost întocmit în prezenţa persoanei care a săvârşit fapta şi care este angajat în cadrul entităţii, aceasta semnând actul şi oferind explicaţii în raport cu încălcarea constatată.

Subsecvent, se reţine că, prin citaţiile seria C nr. 141548 din 02.08.2021 şi seria C nr. 141594 din 18.08.2021 (Dosar administrativ), administratorul întreprinderii a fost invitat la SFS în vederea examinării cazului de încălcare fiscală, însă ultimul nu s-a prezentat și nu a participat la soluționarea cazului și respectiv la emiterea deciziei nr. 671/3380 din 07.09.2021 asupra cazului de încălcare a legislaţiei comisă de către SA „Maşrut” prin care, în conformitate cu prevederile 253 alin. (1) și 254^1 alin. (2) din Codul fiscal, s-a aplicat amendă în mărime 7 000 lei, pentru efectuarea de către agentul transportator a transporturilor auto de călători prin servicii regulate în trafic urban, suburban, interurban, raional sau internațional fără emiterea şi raportarea biletelor de călătorie, precum și 6 000 lei pentru împiedicarea

controlului fiscal prin neasigurarea accesului în spațiile cu o altă destinație, neprezentare de explicații, necesare Serviciului Fiscal de Stat, pentru efectuarea controlului (f.d. 22 verso, dosar administrativ)

Respectiv, instanța reține că, contrar celor invocate de reclamant, procedura administrativă care a fost inițiată în privința SA „Mașrut" s-a realizat în conformitate cu prevederile legale, asigurîndu-se transparența decizională dar și legalitatea sancțiunilor care au fost aplicate față de contribuabil cu respectarea absolută a drepturilor participantului.

De asemenea instanța reține că, SFS a iniţiat controale fiscale cu privire la toţi operatorii de transport rutier în temeiul Planului comun de activitate al Ministerului Transporturilor şi Infrastructurii Drumurilor, Ministerului Afacerilor Interne şi Ministerului Finanţelor privind măsurile de combatere a transportului ilicit şi lichidarea gărilor clandestine şi semiclandestine, ameliorarea situaţiei în domeniul transportului auto de călători în folos public, aprobat la data 02.07.2018.

Totodată, potrivit prevederilor art. 1 alin.4 lit. (e) din Legea nr.131 din 08.06.2012 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 şi raportării controalelor în Registrul de stat al controalelor.

Respectiv, toate argumentele aduse de către reclamant, care sunt întemeiate pe art. 19 din Legea nr 131 din 08.06.2012, sunt neîntemeiate, deoarece prevederile articolului respectiv nu se extind asupra controalelor efectuate de către Serviciul Fiscal de Stat.

În ceea ce priveşte respectarea obligaţiilor privind înregistrarea controlului fiscal efectuat la SA „Maşrut", prevăzute de Legea nr.131 din 08.06.2012, instanța reține că, art. 216 alin.(12) din Codul Fiscal prevede că, înregistrarea deciziei de inițiere a controlului fiscal, a delegației de control, a actului de control fiscal și a deciziei asupra cazului de încălcare fiscală în Registrul de stat al controalelor se efectuează on-line, prin interconexiunea dintre sistemul informațional al Serviciului Fiscal de Stat și Registrul de stat al controalelor.

Respectiv, raportarea controlului fiscal în Registrul de stat al controalelor s-a efectuat on-line, prin interconexiunea dintre sistemul informațional al SFS și Registrul de stat al controalelor. Astfel, obligațiunile SFS prevăzute în legea menționată au fost respectate, iar alegațiile entității nu corespund realității, sunt pur declarative și nu au fost confirmate/probate în niciun mod.

Totodată, este de menționat faptul că, informația privind inițierea controlului menționat poate fi vizualizată pe site-ul www.controale.gov.md, în compartimentul „Controale inopinate".

De asemenea, Hotărârea Guvernului nr.464 din 23.05.2018 pentru aprobarea Regulamentului privind ținerea Registrului de stat al controalelor, în pct.6 al Regulamentului stabilește următoarele: „documentele aferente controalelor (planul controalelor, delegația de control, procesul-verbal de control) devin accesibile şi vizibile tuturor persoanelor interesate imediat după înregistrarea lor în Registru. Documentele aferente controalelor indicate la alineatul întâi se întocmesc on-line, direct în Registru, iar în cazul întocmirii lor inițial pe hârtie, acestea se introduc în Registru, de regulă, în ziua semnării lor, dar nu mai târziu decât în a doua zi lucrătoare".

În același timp, pct. 7 din Regulamentul privind ținerea Registrului de stat al controalelor menționează faptul că, prevederile pct. 6, în partea ce se referă la planul controalelor și delegația de control, nu se aplică controalelor operațiunilor de transport, precum și controalelor vehiculelor rutiere, materialului rulant, aeronavelor și navelor.

Cu privire la afirmațiile reclamantului privind aplicarea eronată a normelor de drept material, instanța reține următoarele: în cererea de chemare în judecată, reclamantul a făcut trimitere la pct. 15 din Regulament (care reglementează obligaţiunile echipajului) totodată, a făcut trimitere la pct. 16 unde sunt

enumerate obligaţiunile agentului economic angajator, de unde susține faptul că, de către autoritatea fiscală nu a fost probată nerespectarea obligaţiilor de persoana juridică efectiv sancţionată. Se reține că, Regulamentul la care se face trimitere doar enumeră aceste obligaţii. Interpretarea reclamantului, precum că încălcarea obligaţiei atrage după sine răspunderea personală a făptuitorului, este una preferenţială şi uni aspectuală, or, consecinţele nerespectării obligaţiilor enumerate în Regulament, sunt prevăzute de Codul Fiscal al Republicii Moldova, iar aplicarea acestor două Legi trebuie să realizeze prin coroborare.

În acest sens, este de remarcat că în expunerea poziției, prevederile Codului Fiscal sunt ignorate de către reclamant.

Astfel, întrucât biletul de călătorie este echivalentul unui bon de casă emis de mașina de casă şi de control cu memorie fiscală prin care se confirmă plata, neeliberarea acestor bilete este o încălcare fiscală prevăzută de art. 8 alin. (2) lit. c) din Codul Fiscal, care prevede în mod expres că contribuabilul este obligat să efectueze încasările bănești în numerar prin intermediul echipamentelor de casă şi de control.

Instanța remarcă că, în cadrul controlului fiscal efectuat prin metoda verificării operative, s-a constatat că la transportarea contra cost a călătorilor, conducătorul mijlocului de transport – Jumbei Ion, nu a eliberat bilete de călătorie şi nu a efectuat înscrieri în borderoul de evidenţă a biletelor pentru 12 pasageri, inclusiv refuzul de a prezenta explicații necesare în timpul controlului, necesare Serviciului Fiscal de Stat.

În aceste circumstanţe, sancţionarea prezentei încălcări fiscale se realizează în conformitate cu prevederile art. 232, 253 şi 254^1 din Codul Fiscal, articole esenţiale în cauza data și care explică aplicarea sancţiunii faţă de contribuabil şi nu faţă de echipaj (şofer angajat în cadrul companiei).

De asemenea, conform prevederilor art. 16 alin. (1) din Codul administrativ, dreptul discreționar al autorităţii publice reprezintă posibilitatea acesteia de a opta între mai multe soluţii posibile corespunzătoare scopului legii atunci când aplică o dispoziţie legală.

Totodată, conform art. 137 alin. (4) din Codul administrativ, dacă într-un caz autoritatea publică și-a exercitat dreptul discreţionar într-un anumit mod, atunci în cazuri similare ea este obligată să îşi exercite dreptul discreţionar în acelaşi mod. Această regulă nu se aplică dacă autoritatea publică intenționează să își schimbe în viitor practica de exercitare a dreptului discreționar - în cazuri similare.

Referitor la situaţiile invocate de reclamant ca fiind similare care s-au finalizat cu clasarea cazului de încălcare a legislaţiei, se atestă că situaţiile de fapt sunt diferite, or motivele care au dus la clasarea cazului nu au fost întrunite la examinarea actului administrativ contestat.

Cu privire la argumentul reclamantului precum că pretinsa încălcare a legislației nu este probată, în conformitate cu art. 224 din Codul fiscal, instanța reține că, conform art. 224 alin.(4) din Codul Fiscal, ca probe ale comiterii încălcării în timpul efectuării cumpărăturii de control pot servi înregistrările audio, foto, video, precum și dispozitivele de înregistrare. De remarcat că, articolul menționat nu stabilește careva obligațiuni, în partea ce ține de probarea comiterii încălcării fiscale în timpul efectuării cumpărăturii de control prin înregistrări audio, foto, video, precum și dispozitivele de înregistrare. Prin urmare, argumentul entității nu poate servi pentru absolvirea de la răspunde pentru încălcarea legislației.

Mai mult ca atît, Regulamentul cu privire la efectuarea controlului de către SFS, aprobat pn Ordinul nr.320 din 31.07.2019, la care face referire reclamantul, stabilește faptul că în cadrul cumpărăturii de control, în caz de necesitate, pentru documentarea încălcării funcţionarul fiscal poate folosi ca probe înregistrări audio, foto şi video.

Prin urmare, Regulamentul menţionat supra, reglementează faptul că, *doar în caz de necesitate pot fi folosite ca probe înregistrările audio, video şi foto* şi nu este stabilită o regulă pe care funcţionarii fiscali urmează să o respecte la efectuarea controlului fiscal.

De asemenea, este apreciat critic și argumentul părții reclamante ce vizează faptul că, examinarea cazului de încălcare fiscală a fost efectuată cu încălcarea prevederilor Codului fiscal, or este de menționat că, cazul de încălcare a legislației a fost examinat în conformitate cu procedura stabilită în Capitolul 14 din Titlul V al Codului fiscal, iar contribuabilul nu a prezentat careva argumente întemeiate ce ar demonstra contrariu.

Referitor la cerința reclamantei cu privire la anularea Actului de control nr. 1-882970 din 22.07.2021, emis în privința contribuabilului SA „Maşrut", instanța apreciază critic poziția acesteia, precum că, acesta reprezintă act administrativ pasibil de contestare distinct, or art. 10 Cod administrativ, expres prevede că, (1) Actul administrativ individual este orice dispoziţie, decizie sau altă măsură oficială întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, cu scopul de a produce nemijlocit efecte juridice, prin naşterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public.

Prin urmare, Actul de control nr. 1-875432 din 23.11.2020 nu constituie obiect al acţiunii în contencios administrativ, or, acestea nu reprezintă o manifestare juridică unilaterală de voinţă cu caracter normativ sau individual fiind act preparatoriu, ce a stat la baza emiterii Deciziei, la caz contestată. Verificarea legalității respectivului Act de control nu ține de competența instanței de contencios administrativ ci ține de competența organului de control, decizia căruia urmează a fi contestată în instanța de contencios administrativ.

Respectiv, instanța de judecată conchide că, actele pregătitoare sau operațiunile administrative și tehnico-materiale care au stat la baza emiterii actului administrativ nu pot constitui de sine stătător obiect al acțiunii în contenciosul administrativ, deoarece nu produc efecte juridice prin ele însele.

În concluzie, argumentele reclamantei nu pot fi reținute, deoarece aceasta interpretează eronat normele de drept și situația de fapt, iar soluția Serviciului Fiscal de Stat se întemeiază pe o interpretare corectă a normelor de drept material, cu aprecierea juridică cuvenită a probelor, în conformitate cu competenţele prevăzute de Codul Fiscal.

Suplimentar, a se vedea *mutatis mutandis* practica judiciară a Curții Supreme de Justiție pe cauze similare, de exemplu cauza nr. 3ra-439/2021, SA „Mașrut" împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actelor administrative.

Reieșind din cele supra relatate, instanța nu a identificat careva temei de anulare a Deciziei Direcției Generale Control Operativ nr. 671/3380 din 07.09.2021 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SA „Mașrut", precum și a Deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 645/325 din 28.10.2021 pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. 671/3380 din 07.09.2021, emisă de Direcția generală control operativ.

Din considerentele menţionate supra, instanța ajunge la concluzia de a respinge acțiunea înaintată de către S.A. „Mașrut" împotriva Serviciului Fiscal de Stat, persoană terță Ion Jumbei, cu privire la anularea actului administrativ, ca fiind neîntemeiată, or pârâtul prin argumentele şi probele anexate la materialele cauzei a demonstrat legalitatea actului contestat.

În conformitate cu prevederile art. 224 alin.(1) lit. f) Cod Administrativ, instanţa de judecată,

h o t ă r ă ş t e :

Acţiunea de contencios administrativ, înaintată de către SA „Mașrut" împotriva Serviciului Fiscal de Stat, persoană terță Ion Jumbei, cu privire la contestarea actului administrativ - Decizia nr. 671/3380

din 07.09.2021, precum și Decizia nr. 645/325 din 28.10.2021 adoptată în procedura prealabilă, ***se respinge ca fiind neîntemeiată.***

Hotărîrea poate fi atacată cu apel la Curtea de Apel Chişinău în termen de 30 zile de la data pronunțării dispozitivului hotărîrii, prin intermediul Judecătoriei Chişinău (sediul Rîşcani).

Preşedintele şedinţei,
judecătorul Igor Barbacaru