

Dosarul nr. 3ra-84/22
2-20054712-01-3ra-01022022

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud: O.Melniciuc)
Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud: A.Bostan, V.Negru, Gr. Dașchevici)

Î N C H E I E R E

2 martie 2022

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul
judecătorii

Tamara Chișca-Doneva
Iurie Bejenaru
Aliona Miron

examinând admisibilitatea recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat,
în cauza de contencios administrativ, la acțiunea în contestare depusă de
Societatea cu Răspundere Limitată „Cardiax-Plus” (actualmente Societatea cu
Răspundere Limitată „Meat House Production”) către Serviciul Fiscal de Stat
privind anularea în tot a actului administrativ individual defavorabil și a operațiunii
administrative,

împotriva deciziei din 16 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, prin care
a fost respins apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii din 10
decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani,

c o n s t a t ă :

La data de 22 mai 2020 Societatea cu Răspundere Limitată „Cardiax-Plus” (în
prezent Societatea cu Răspundere Limitată „Meat House Production”) a depus
acțiune în contestare în ordinea contenciosului administrativ împotriva Serviciului
Fiscal de Stat privind anularea în tot a actului administrativ individual defavorabil –
decizia nr. 17 din 22 ianuarie 2020 a Serviciului Fiscal de Stat asupra cazului de
încălcare a legislației fiscale și a operațiunii administrative – actul de control fiscal
nr. 3-576500 din 27 decembrie 2019.

În motivarea acțiunii, reclamanta a indicat că la data de 9 octombrie 2019 în
baza ordinului organului fiscal nr. 854/I din aceeași dată, în cadrul societății a fost
instituit postul fiscal staționar pe adresa: mun. Chișinău str. Valea Bîcului nr. 5/1 și
5/3.

Conform actului de control nr. 3-576500 din 27 decembrie 2019, efectuat prin
metoda verificării faptice, s-a constatat că, SRL „Cardiax-Plus” a distribuit marfa
produsă de la depozitul producției gata pe adresa: mun. Chișinău str. Valea Bîcului
nr. 5/1 și nr. 5/3, prin transportarea mărfii cu transport propriu direct la cumpărători
și nu dispune de unități de comerț cu amănuntul proprii. Respectiv, în perioada

activității postului fiscal, dar și în cadrul prezentului control, la SRL „Cardiax-Plus” nu a fost constatată existența locului special amenajat pentru vânzarea cu amănuntul.

Totodată, la momentul efectuării controlului, a fost constatat că SRL „Cardiax-Plus” a dispus de notificarea nr. 64700 din 10 octombrie 2019 pentru magazin on-line, pentru genul de activitate - desfășurarea comerțului cu amănuntul pe un termen nelimitat, însă pe perioada activității postului fiscal, magazinul on-line pe pagina electronică oficială a SRL „Cardiax-Plus” a fost nefuncțional, respectiv și efectuarea comerțului electronic în perioada activității postului fiscal, nu a fost constatată. În așa mod, SRL „Cardiax-Plus” la efectuarea livrărilor impozabile a fost obligată să prezinte cumpărătorului factura fiscală în toate cazurile, însă în cadrul controlului s-a constat efectuarea livrărilor în zilele de 24 decembrie 2019 și 26 decembrie 2019, fără eliberarea facturilor fiscale în adresa beneficiarului (cumpărătorilor) în număr de 625 de cazuri, fiind propusă efectuarea livrărilor impozabile să fie documentate prin eliberarea facturilor fiscale conform prevederilor Codului fiscal.

Prin decizia nr. 17 din 22 ianuarie 2020, Serviciul Fiscal de Stat a calculat și încasat la buget sancțiuni pentru încălcarea legislației, inclusiv amendă în sumă de 72 000 lei, conform prevederilor art. 260 alin. (4) din Codul fiscal, pentru neprezentarea facturilor fiscale în termenii prevăzuți de legislație.

Nefiind de acord cu decizia sus-menționată și întru respectarea procedurii prealabile, la data de 23 ianuarie 2020, SRL „Cardiax-Plus” a depus în temeiul art. 268-269 din Codul fiscal în adresa pârâtului contestație la decizia nr. 17 din 22 ianuarie 2020, prin care a considerat-o ilegală și neîntemeiată.

Însă, Serviciul Fiscal de Stat, ignorând toate cele specificate în contestație, prin decizia nr. 72 din 5 martie 2020, a respins contestația ca neîntemeiată, din motivul lipsei temeiului legal de modificare sau anulare a deciziei contestate.

În opinia sa, Serviciul Fiscal de Stat a examinat circumstanțele invocate în contestație superficial, motiv din care decizia contestată este ilegală în fond și emisă contrar legii, deoarece din momentul instituirii postului fiscal staționar în cadrul companiei, toate verificările de către inspectori au fost efectuate doar din propria convingere de vinovăție a reclamantei.

A susținut că în perioada postului fiscal, acțiunile inspectorilor, zilnic, fără nici o argumentare adecvată, repetat, au împiedicat buna desfășurare a activității în afaceri, motiv pentru care compania a dus pierderi neobiective care puteau returna în incapacitate de plată.

Reclamanta a menționat că a prezentat toate actele necesare solicitate pentru a efectua control, și anume, informații veridice despre veniturile rezultate din activitatea de antreprenariat precum și despre alte obiecte ale impunerii, a prezentat la prima cerere a autorităților documente de evidență, dări de seamă fiscale, alte documente și informații privind activitatea de întreprinzător, impozitele și taxele calculate și achitate, a asigurat autorităților accesul liber în spațiile companiei (ex. spații de producție, depozite, spații comerciale, etc.), a asigurat posibilitate de a însoți solicitările clienților, a asistat la efectuarea controlului fiscal, a semnat actul privind rezultatul controlului și a dat explicații în scris și verbal.

Cu referire la cele invocate în actul de control, reclamanta a specificat că societatea preia toate comenzile: atât de la persoane fizice cât și de la persoane juridice, comenzi care pot fi făcute fie electronic, printr-un email trimis automat de către client sau pot fi efectuate telefonic, prin fax sau email.

A afirmat că au fost documentate livrările în adresa persoanelor fizice care au comandat marfa și care nu au dorit să-și prezinte numele și datele personale, dar care au comunicat adresa unde a fost necesar a fi livrată marfa. Toată marfa livrată în baza facturilor fiscale descrise mai sus, a fost achitată de către cumpărători prin mijloace bănești în numerar, respectiv la fiecare din cumpărător au fost eliberate bonuri de plată cu utilizarea mașinilor de casă și de control.

A invocat că nu o dată a fost propus inspectorului Igor Nicolaev de a controla livrarea automobilului care transportă marfa către client, pentru a constata momentul achitării de către cumpărători prin mijloace bănești în numerar, însă toate solicitările au fost ignorate.

SRL „Cardiax-Plus” a dispus de notificarea nr. 64700 din 10 octombrie 2019, pentru magazin on-line, pentru genul de activitate desfășurarea comerțului cu amănuntul pe termen nelimitat, documentele justificative (facturi/facturi fiscale, declarații, notificări, alte documente interne) pentru această activitate, iar documentele existente au formă adecvată și include elemente legale obligatorii.

Astfel, compania a demonstrat legalitatea veniturilor aferente perioadei fiscale, în special din perspectiva estimării provizioanelor și a cheltuielilor anticipate.

La finalizarea controlului fiscal, funcționarul care a exercitat controlul a întocmit decizia asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Cardiax-Plus” cu constatarea încălcărilor fiscale inexistente, or, în act au fost descrise constatările controlului bazate doar pe presupuneri, care nu au un efect nici de fapt și nici de drept, respectiv nu au efect juridic.

Toate cele relatate, repetat au fost prezentate Serviciului Fiscal de Stat, însă solicitările au rămas ignorate.

Din aceste considerente și având în vedere netemeinicia actelor administrative contestate, care au fost emise cu interpretarea extensiv-defavorabilă a prevederilor legislației fiscale, SRL „Cardiax-Plus” a depus prezenta acțiune în contestare, solicitând inclusiv în urma concretizării acțiunii din 1 septembrie 2020: repunerea în termenul de înaintare a acțiunii; anularea în tot a actului de control fiscal nr. 3-576500 din 27 decembrie 2019, a actului administrativ individual defavorabil – decizia nr. 17 din 22 ianuarie 2020 a Serviciului Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației fiscale și a deciziei nr. 72 din 5 martie 2020 pe marginea cererii prealabile.

Prin încheierea din 7 septembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău sediul Rîșcani, a fost respinsă ca neîntemeiată cererea reclamantei SRL „Cardiax-Plus” de repunere în termenul de înaintare a pretenției privind anularea deciziei nr.72 din 5 martie 2020 cu declararea ca inadmisibilă a acesteia.

Prin hotărârea din 10 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, acțiunea în contestare depusă de SRL „Cardiax-Plus” a fost admisă parțial, fiind anulată decizia nr. 17 din 22 ianuarie 2020 a Serviciului Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Cardiax-Plus”. A fost respins ca neîntemeiat capătul de cerere privind anularea actului de control fiscal nr. 3-576500 din 27 decembrie 2019, întocmit de Direcția generală administrarea contribuabililor mari asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Cardiax-Plus”.

Nefiind de acord cu hotărârea instanței de fond, la data de 28 decembrie 2020 Serviciul Fiscal de Stat a depus apel nemotivat, care ulterior la data de 5 martie 2021

a fost completat cu motivare, solicitând admiterea apelului, casarea hotărârii contestate cu pronunțarea unei decizii noi, de respingere a acțiunii.

În conformitate cu art. 232 din Codul administrativ, apelul se depune la instanța de judecată care a emis hotărârea contestată în termen de 30 de zile de la pronunțarea dispozitivului hotărârii, dacă legea nu stabilește un termen mai mic. Instanța de judecată care a emis hotărârea contestată transmite neîntârziat apelul împreună cu dosarul judiciar, după motivarea hotărârii, instanței de apel.

Motivarea apelului se prezintă la instanța de apel în termen de 30 de zile de la data notificării hotărârii motivate. Dacă se depune împreună cu apelul, motivarea apelului se depune la instanța de judecată care a emis hotărârea contestată.

Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani a pronunțat dispozitivul hotărârii contestate la data de 10 decembrie 2020 (f.d.72), iar hotărârea motivată a fost notificată apelantului Serviciul Fiscal de Stat în data de 4 februarie 2021 (f.d.97). Astfel, depunerea apelului nemotivat în data de 28 decembrie 2020 (f.d.76) cât și motivarea acestuia prezentată la data de 5 martie 2021 (f.d.104) sunt în termen.

Prin decizia din 16 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, a fost respins apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii din 10 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

Pentru a decide astfel, instanța de apel a constatat că SRL „Cardiax-Plus” a prezentat organului fiscal informații veridice despre veniturile rezultate din activitatea de antreprenariat precum și despre alte obiecte ale impunerii, a prezentat la prima cerere a autorităților documente de evidență, dări de seamă fiscale, alte documente și informații privind activitatea de întreprinzător, impozitele și taxele calculate și achitate, etc., a asigurat autorităților accesul liber în spațiile companiei (ex. spații de producție, depozite, spații comerciale, etc.), a asigurat posibilitate de a însoți solicitările clienților, a asistat la efectuarea controlului fiscal, a semnat actul privind rezultatul controlului și a dat explicații în scris și verbal.

Totodată, potrivit Notificării nr. 64700 din 10 octombrie 2019, eliberată SRL „Cardiax-Plus” pentru o perioadă nelimitată, aceasta desfășoară comerțul cu amănuntul, magazin on-line (comerț electronic). În acest sens, compania dispune de documente justificative (facturi, facturi fiscale, declarații, notificări și alte documente interne pentru activitatea respectivă).

Curtea de Apel Chișinău a constatat că SRL „Cardiax-Plus” nu a pledat pentru faptul că ar dispune de spații special amenajate pentru desfășurarea comerțului cu amănuntul după cum a invocat organul fiscal în actul de control, din motiv că activitatea acesteia este bazată pe activitatea comerțului electronic. Or, magazinul on-line are la bază aceleași principii ca și un magazin fizic, însă prezentarea produselor, acceptarea ofertei și procurarea bunurilor are loc la distanță în spațiu virtual pe o platformă web.

Iar regulile specifice de desfășurare a comerțului cu amănuntul pe teritoriul Republicii Moldova și Nomenclatorul unităților comerciale care desfășoară comerț cu amănuntul sunt aprobate prin hotărârea Guvernului nr. 931 din 8 decembrie 2011.

Conform acestui nomenclator, magazinul on-line (virtual) reprezintă pagină-web, prin intermediul căreia se efectuează publicitatea unui produs sau serviciu, se acceptă comenzile de cumpărare și care oferă utilizatorului posibilitatea de a alege modalitatea de achitare, precum și metoda de primire a mărfii.

Corespunzător, în cadrul judecării cauzei a fost constatat cu certitudine că, reclamanta SRL „Cardiax-Plus” întrunește condițiile de rigoare în vederea desfășurării comerțului electronic, motiv pentru care nu au putut fi reținute ca întemeiată concluzia pârâtului Serviciului Fiscal de Stat precum că, SRL „Cardiax-Plus” la efectuarea livrărilor impozabile a fost obligată să prezinte cumpărătorului (beneficiarului) factura fiscală, or, în speță sunt aplicabile prevederile art. 117 alin. (3) Cod fiscal, care stipulează că la corespunderea cerințelor înaintate față de unitatea de comerț cu amănuntul și în cadrul comerțului electronic, în condițiile stabilite de norma de drept enunțată, eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie, cu excepția cazului când este solicitată de cumpărător.

În context instanțele de judecată au reținut că, reclamanta în cadrul desfășurării activității de comerț electronic, a propus clienților să le prezinte facturile fiscale, însă aceștia au refuzat, prin urmare fiind întrunite condițiile prevederilor art. 117 alin. (3) Cod fiscal.

Respectiv, activitatea de comerț electronic cu amănuntul prin intermediul magazinului on-line desfășurată de reclamantă se confirmă prin platforma www.meathouse.md, unde este plasată publicitatea/oferta publică a produselor comercializate, se acceptă comenzile de cumpărare și unde sunt reflectate și explicate utilizatorului posibilitatea de a alege modalitatea de achitare, precum și metoda de primire a mărfii.

Totodată, compania la momentul efectuării controlului a dispus de notificarea nr. 64700 eliberată la 10 octombrie 2019, pentru o perioadă nelimitată, iar desfășurarea comerțului electronic a fost realizată de societate prin intermediul platformei www.meathouse.md.

La data de 30 noiembrie 2021 (f.d.186), Serviciul Fiscal de Stat a depus prin prisma oficiului poștal recurs nemotivat împotriva deciziei din 16 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, iar la data de 11 februarie 2022 (f.d.214) conform plicului poștal a prezentat motivarea recursului, solicitând admiterea acestuia, casarea deciziei din 16 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău și a hotărârii din 10 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani cu pronunțarea unei decizii, de respingere a acțiunii.

În motivarea recursului, recurentul a invocat dezacordul cu actele judecătorești contestate, considerându-le neîntemeiate prin faptul că au fost încălcate și aplicate eronat normele de drept material, precum și nu au fost constatate și elucidate pe deplin toate circumstanțele importante pentru soluționarea cauzei.

În acest context, Serviciul Fiscal de Stat a invocat motivele de drept și de fapt invocate în referința pe marginea acțiunii și în motivarea apelului anexate la dosar, subliniind repetat că SRL „Cardiax-Plus” nu a efectuat comercializarea mărfurilor cu amănuntul în locuri special amenajate. Respectiv, entitatea a avut obligația să prezinte cumpărătorilor facturi fiscale pentru toate cazurile de livrări impozabile.

Mai mult ca atât în perioada activității postului fiscal, magazinul on-line pe pagina electronică oficială a SRL „Cardiax-Plus” a fost nefuncțional, respectiv și efectuarea comerțului electronic în perioada activității postului fiscal, nu a fost constatată, ceea ce denotă că SRL „Cardiax-Plus” în perioada vizată nu a efectuat comerț electronic.

Intimata SRL „Meat House Production” fiind notificată privitor la depunerea recursului Serviciul Fiscal de Stat, la data de 24 februarie 2022 a depus referință, prin care a solicitat declararea recursului ca inadmisibil.

În conformitate cu art. 244 alin. (1) Cod administrativ, hotărârile curții de apel ca instanța de fond, precum și deciziile instanței de apel pot fi contestate cu recurs.

În conformitate cu art. 245 alin. (1) și (2) Cod administrativ, recursul se depune la instanța de apel în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel, dacă legea nu stabilește un termen mai mic. Motivarea recursului se prezintă Curții Supreme de Justiție în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel. Dacă se depune împreună cu cererea de recurs, motivarea recursului se depune la instanța de apel.

Curtea de Apel Chișinău a pronunțat decizia contestată la data de 16 noiembrie 2021 (f.d.170), fiind notificată recurentului Serviciului Fiscal de Stat în data de 12 ianuarie 2022 (f.d.192). Astfel, depunerea recursului nemotivat la data de 30 noiembrie 2021 (f.d.186), cât și motivarea acestuia prezentată prin prisma oficiului poștal la data de 11 februarie 2022 (f.d.214) sunt în termen.

Examinând admisibilitatea recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție îl consideră drept inadmisibil.

În motivarea concluziei enunțate se rețin următoarele argumente.

În conformitate cu art. 246 alin. (1) din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează din oficiu admisibilitatea cererii de recurs. Dacă este inadmisibil, recursul se declară ca atare printr-o încheiere, iar în acord cu alin. (2) din art. 246 din același cod, recursul se declară inadmisibil în special în cazurile enumerate la literele a)-f). Din analiza acestor prevederi, rezultă că admisibilitatea/inadmisibilitatea recursului, în special, nu se limitează doar la temeiurile menționate ci urmează să însușească în condițiile Codului administrativ exercitarea efectivă a unui control de legalitate, veritabil bazat pe temeiuri concludente și serioase.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține că sintagma „în special” denotă caracterul neexhaustiv al temeiurilor de inadmisibilitate și în același timp oferă un drept exclusiv al instanței de recurs de a filtra cererile de recurs care nu prezintă o motivare suficient de serioasă și care pe cale de consecință nu pot însuși un eventual succes rezultat din examinarea cererii în completul de 5 judecători.

În această ordine de idei, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ reține că, Codul administrativ dezvoltă nu doar caracterul nedevolutiv al recursului dar și cerința de seriozitate a cererii din perspectiva invocării unor veritabile și esențiale încălcări de drept procedural și material capabile să răstoarne decizia instanței de apel contestată într-o eventuală examinare în fond și invocare *ex officio* a erorilor de drept.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ notează că pentru a trece testul de admisibilitate, cererea de recurs trebuie să conțină o motivare convingătoare și întemeiată în condițiile nominalizate mai sus. Acest argument rezultă și din particularitățile de formă ale reglementării recursului în

Codul administrativ și anume din sintagma „motivarea recursului” de la art. 245 alin. (2) din Codul administrativ. În consecutivitate, motivarea cererii de recurs în circumstanțele expuse se referă la formalitățile pe care trebuie să le întrunească cererea în vederea rezistării testului și filtrului de admisibilitate.

De asemenea, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție accentuează că admisibilitatea recursului trebuie privită și în contextul rolului și funcției legale a instanței judecătorești supreme care constă, în special în asigurarea și interpretarea uniformă a legilor la examinarea cauzelor de contencios administrativ. Astfel, motivarea oricărei cereri de recurs trebuie să țină cont pentru a trece filtrul de admisibilitate și a avea succes, de aceste însușiri de ordin legal fundamental.

În acest sens, CtEDO în jurisprudența sa constantă statuează că dreptul de acces la instanțe nu este absolut. Există limitări implicit admise [Golder împotriva Regatului Unit, pct. 38; Stanev împotriva Bulgariei (MC), pct. 230]. Acesta este în special cazul condițiilor de admisibilitate a unui recurs, întrucât prin însăși natura sa necesită o reglementare din partea statului, care se bucură în această privință de o anumită marjă de apreciere (Luordo împotriva Italiei, pct. 85). Condițiile de admisibilitate ale unui recurs pot fi mai stricte decât pentru un apel (Levages Prestations Services împotriva Franței, pct. 45). Curtea a mai reiterat că modul de aplicare a articolului 6 procedurilor în fața instanțelor ierarhic superioare depinde de caracteristicile speciale ale procedurilor respective, urmând de ținut cont de totalitatea procedurilor în sistemul de drept național și de rolul instanțelor ierarhic superioare în acest sistem. (Botten v. Norway, hotărâre din 19 februarie 1996, Reports 1996-1, p. 141, § 39). La fel, conform jurisprudenței CtEDO, procedurile cu privire la admisibilitatea căii de atac și procedurile care implică doar chestiuni de drept, și nu chestiuni de fapt, pot fi conforme cu cerințele articolului 6 § 1 (a se vedea Helmers c. Suediei 9 octombrie 1991, § 31, Seria A, nr. 212-A).

În circumstanțele menționate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a declara inadmisibil recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat.

În conformitate cu art. 230 și art. 246 din Codul administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție dispune:

Recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, se declară inadmisibil.
Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Iurie Bejenaru

Aliona Miron