

prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud. M. Gandrabur)  
instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud. A. Minciuna, V. Clima, E. Palanciuc)

## ÎNCHEIERE

20 aprilie 2022

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul  
Judecătorii

Tamara Chișca-Doneva  
Aliona Miron  
Iurie Bejenaru

examinând admisibilitatea recursului depus de Serviciul Fiscal de Stat,  
în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de  
Societatea cu Răspundere Limitată „Cardiax-Plus” împotriva Serviciului Fiscal de Stat  
cu privire la contestarea actului administrativ individual defavorabil,  
împotriva deciziei din 17 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, prin care a  
fost respinsă cererea de apel depusă de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii din  
23 februarie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani,

### c o n s t a t ă:

La 22 mai 2020 SRL „Cardiax-Plus” a depus cerere de chemare în judecată  
împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ  
individual defavorabil.

În motivarea acțiunii reclamantul a indicat că, prin decizia nr. 28 din 05 februarie  
2019 emisă de Serviciul Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației aplicate  
față de SRL „Cardiax - Plus” s-a constatat că, ultima distribuie marfă produsă de la  
depozitul producției gata pe adresa XXXXX prin transportarea mărfii cu transport  
propriu direct la cumpărători și nu dispune de unități de comerț cu amănuntul proprii.

În perioada activității postului fiscal, dar și în cadrul controlului nu a fost  
constatată existența locului special amenajat pentru vânzarea cu amănuntul. Totodată, s-  
a constatat că societatea deține notificarea nr. 64700 din 10 octombrie 2019 pentru  
magazinele on-line, genul de activitate - desfășurarea comerțului cu amănuntul, pe  
termen nelimitat.

Însă, pe perioada activității postului fiscal, magazinul on-line pe pagina electronică  
oficială a societății a fost nefuncțional. Respectiv și efectuarea comerțului electronic în  
perioada activității postului fiscal, nu a fost constatată. În așa mod, la efectuarea  
livrărilor impozabile a fost obligată să prezinte cumpărătorului factura fiscală în toate

cazurile, însă în cadrul controlului s-a constatat efectuarea livrărilor în zilele de 17 decembrie 2019, fără eliberarea facturilor fiscale în adresa beneficiarului (cumpărătorilor) în număr de 387 de cazuri.

Reclamantul a susținut că, în rezultatul efectuării controlului, a fost emisă decizia, prin care s-a aplicat amendă în mărime de 72 000 de lei pentru încălcările legislației fiscale, conform prevederilor art. 260 alin. (4) din Codul fiscal, pentru neprezentarea facturilor fiscale în termenii prevăzuți de legislație.

Cu decizia enunțată nu este de acord din următoarele considerente.

Din momentul instituirii postului fiscal staționar, în cadrul companiei, toate verificările de către inspectori se efectuează doar la propria lor convingere de vinovăție a acesteia. În perioada postului fiscal, acțiunile inspectorilor erau zilnice, fără nici o argumentare adecvată, repetat, împiedicând buna desfășurare a activității în afaceri. Urmare a controlului neprofesional, suportă pierderi neobiective, pierderile respective pot provoca insolvabilitate.

A notat că, controlul fiscal poate fi efectuat prin diferite metode și tehnici de verificare, aplicate în funcție de scopul controlului și complexitatea acestuia. Astfel, printre cele mai răspândite metode și operațiuni de verificare fiscală sunt cunoscute următoarele: verificare documentară, verificare totală, verificare tematică, verificare prin contrapunere și verificare operativă. În funcție de specificul și scopul controlului, aceste metode pot fi aplicate în cadrul controlului fiscal la sediul contribuabilului (controlul la față locului) sau în cadrul controlului efectuat la oficiul fiscal.

Reclamantul SRL „Cardiex - Plus” a indicat faptul că, a prezentat toate actele necesare pentru a efectua controlul: informații veridice despre veniturile rezultate din activitatea de antreprenariat, precum și despre alte obiecte ale impunerii; la prima cerere a autorităților a prezentat 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 cât și verbal. Societatea preia toate comenzile de la persoane fizice și de la persoane juridice, aceste comenzi se pot face fie electronic, printr-un email trimis automat de către client sau pot fi efectuate telefonic, prin fax sau email. Au fost documentate livrările în adresa persoanelor fizice care au comandat marfa și care nu au dorit să-și prezinte numele și datele personale (IDNO), dar care au comunicat adresa unde este 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. De mai multe ori s-a propus către inspectorul Igor Nicolaev, de a controla automobilul care transportă marfa (comanda) către client (persoana fizică) pentru a constata momentul achitării de către cumpărători prin mijloace bănești în numerar, însă toate solicitările au fost ignorate.

A indicat că dispune de notificarea nr. 64700 din 10 octombrie 2019, pentru „magazin on-line” pentru genul de activitate „desfășurarea comerțului cu amănuntul” pe

termen nelimitat. Totodată, dispunea de documentele justificative (facturi/facturi fiscale, declarații, notificări, alte documente interne) pentru acesta activitate. Documentele existente dețin forma adecvată și includ elemente legale obligatorii. Compania a demonstrat legalitatea veniturilor și cheltuielilor aferente perioadei fiscale, în special din perspectiva estimării provizioanelor și a cheltuielilor anticipate. Astfel, la finalizarea controlului fiscal, funcționarul care exercită controlul a întocmit decizie asupra cazului de încălcare a legislației comisă de reclamant cu constatarea încălcărilor fiscale inexistente.

A solicitat SRL „Cardiax-Plus” anularea actului de control nr. 3-576496 din 17 decembrie 2019 și a deciziei nr. 28 din 05 februarie 2020 emise de Serviciul Fiscal de Stat.

Prin hotărârea din 23 februarie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani a fost admisă acțiunea depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Cardiax-Plus” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ individual defavorabil. Au fost anulate deciziile Serviciului Fiscal de Stat nr. 28 din 05 februarie 2020 asupra cazului de încălcare a legislației aplicate față de Societatea cu Răspundere Limitată „Cardiax - Plus” și nr. 72 din 05 martie 2020, în partea ce ține de contestația prealabilă formulată în privința primei.

Nefiind de acord cu hotărârea primei instanțe, la 02 martie 2021 Serviciul Fiscal de Stat a depus apel nemotivat, care ulterior la 13 mai 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 23 februarie 2021 (f.d.104), iar hotărârea motivată a fost notificată apelantului Serviciul Fiscal de Stat în data de 23 aprilie 2021 (f.d.123). Astfel, depunerea apelului nemotivat în data de 02 martie 2021 (f.d.125) cât și motivarea acestuia prezentată la data de 13 mai 2021 (f.d.131) sunt în termen.

Prin decizia din 17 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, a fost respins apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat împotriva hotărârii din 23 februarie 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani.

Pentru a decide astfel, instanța de apel a aplicat prevederile art. 3 alin. (1) și (2), 4 din Legea privind comerțul electronic nr. 284-XV din 22 iulie 2004, art. 117 lin. (1), (3), 108, 104 lit. a), 132<sup>1</sup> alin. (1), 214 alin. (1) și (2), 235 alin. (1) și (3), 236 alin. (1) și (2), 241 alin. (2), 249 alin. (1), 267 alin. (1) și (3) din Codul fiscal și 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 mai 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 a putut fi reținută 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](http://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](http://www.meathouse.md).

La 01 decembrie 2021 (f.d.206), Serviciul Fiscal de Stat a depus recurs nemotivat împotriva deciziei din 17 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, iar la 04 februarie 2022 (f.d.212) conform plicului poștal a prezentat motivarea recursului, solicitând admiterea acestuia, casarea deciziei din 17 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău și a hotărârii din 23 februarie 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 14 martie 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 17 noiembrie 2021 (f.d.189), fiind notificată recurentului Serviciului Fiscal de Stat la 19 ianuarie 2022 (f.d.210). Astfel, depunerea recursului nemotivat la data de 01 decembrie 2021 (f.d.206), cât și motivarea acestuia depusă la 02 februarie 2022 (f.d.212) 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 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 Codul administrativ, 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 deciziile instanței de apel contestate sau, după caz, hotărârile Curții de apel ca primă instanță 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

d i s p u n e:

Recursul depus de Serviciu Fiscal de Stat se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,  
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Aliona Miron

Iurie Bejenaru