

Dosarul nr. 3ra-357/22  
2-20055009-01-3ra-09042022

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani (jud: V. Chisilița)  
Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud: A. Bostan, G. Dașchevici, V. Negru)

## Î N C H E I E R E

8 iunie 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 cererea de chemare în judecată depusă  
de Societatea cu Răspundere Limitată „Cardiax-Plus” (denumirea actuală Societatea  
cu Răspundere Limitată „Meat House Production) împotriva Serviciului Fiscal de  
Stat cu privire la contestarea actului administrativ individual defavorabil,  
împotriva deciziei din 21 decembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, prin care  
a fost respins apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat și a fost menținută hotărârea  
din 24 noiembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani,

c o n s t a t ă :

La 22 mai 2020 SRL „Cardiax-Plus” (denumirea actuală SRL „Meat House  
Production) a depus cerere de chemare în judecată în procedura contenciosului  
administrativ împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului  
administrativ individual defavorabil.

În motivarea acțiunii a indicat că la 2 ianuarie 2020, directorul adjunct al  
Serviciului Fiscal de Stat, cu participarea șefului Direcției control fiscal nr.2 a  
DGACM, cât și cu participarea conducătorului SRL „Cardiax-Plus” și a contabilului  
șef, citați la examinarea cazului de încălcare fiscală în incinta Serviciului Fiscal de  
Stat, au examinat actul de control nr. 3-576492 din 5 decembrie 2019, efectuat prin  
metoda verificării faptice.

Astfel, s-a constatat că în baza ordinului Serviciului Fiscal de Stat nr. 854/1 din  
9 octombrie 2019, la SRL „Cardiax-Plus” a fost instituit post fiscal staționar pe  
adresa mun. Chișinău str. Valea Bâcului nr.5/1 și 5/3. Durata de funcționare a  
postului fiscal este de la 9 octombrie 2019 până la 31 decembrie 2019, fiind constatat  
că SRL „Cardiax-Plus” distribuie marfa produsă de la depozitul producției gata pe  
adresa mun. Chișinău str. Valea Bâcului nr.5/1 și 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 societate nu a fost constatată existența locurilor special amenajate pentru vânzarea cu amănuntul.

Totodată, s-a constatat că SRL „Cardiax-Plus”, dispune de notificarea nr. 64700 din 10 octombrie 2019 pentru magazin on-line, pentru 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, organul fiscal a indicat că și efectuarea comerțului electronic în perioada activității postului fiscal nu a fost constatată. În așa mod, la efectuarea livrărilor impozabile societatea a fost obligată să prezinte cumpărătorului factura fiscală în toate cazurile, pe când în cadrul controlului s-a constatat efectuarea livrărilor în zilele de 4 decembrie 2019 și 5 decembrie 2019, fără eliberarea facturilor fiscale în adresa beneficiarului (cumpărătorilor) în număr de 410 de cazuri.

În rezultatul efectuării controlului, a fost emisă decizia prin care pentru încălcările legislației fiscale SRL „Cardiax-Plus” i-a fost aplicată amenda în mărime de 72 000 lei, conform prevederilor art. 260 alin. (4) Cod fiscal, pentru neprezentarea facturilor fiscale în termenii prevăzuți de legislație.

A declarat că din momentul instituirii postului fiscal staționar în cadrul companiei, toate verificările de către inspectori se efectuează doar din propria lor convingere de vinovăție a acesteia. În perioada postului fiscal, acțiunile inspectorilor erau zilnice fără nicio argumentare adecvată, împiedecând buna desfășurare a activității în afaceri. În urma controlului neprofesional, compania duce pierderi neobiective, care pot provoca insolvabilitate și incapacitate de plată.

A susținut 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 a indicat 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 prezentat 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 posibilitatea 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 oral.

A comunicat că SRL „Cardiax-Plus” preia toate comenzile de la persoane fizice și de la persoane juridice, iar acestea se pot face fie electronic, printr-un email trimis automat de către client sau pot fi efectuate telefonic, prin fax sau email. La caz, 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 a fost achitată de către cumpărători prin mijloace bănești în numerar, respectiv la fiecare din cumpărător a fost eliberat bonuri de plată cu

utilizarea mașinilor de casă și de control. De mai multe ori a fost propus inspectorului de a controla procedura livrării automobilului 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 invocat că potrivit art. 117 alin. (1) Codul fiscal, subiectul impozabil care efectuează o livrare impozabilă pe teritoriul țării este obligat să prezinte cumpărătorului (beneficiarului) factura fiscală pe livrarea în cauză, însă conform prevederilor art. 117 alin. (3) Cod fiscal, pentru vânzarea cu amănuntul și prestările de servicii în locurile special amenajate și în cadrul comerțului electronic, cu plata în numerar și/sau prin intermediul instrumentelor de plată fără numerar, eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie, cu excepția cazurilor când este solicitată de cumpărător, și dacă sunt respectate condiții legale.

Reclamantul a explicat că dispunea și de notificarea nr.64700 din 10 octombrie 2019, pentru „magazin on-line”, cu activitatea „desfășurarea comerțului cu amănuntul” pe termen nelimitat. La fel, dispunea de documentele justificative (facturi/facturi fiscale, declarații, notificări, alte documente interne) pentru această activitate. Documentele existente au forma adecvată și includ elemente legale obligatorii. De asemenea, 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 decizia asupra cazului de încălcare a legislației comisă de societate cu constatarea încălcărilor fiscale inexistente, în care au fost descrise constatările controlului bazate doar pe presupuneri, care nu au un efect nici de fapt nici de drept, respectiv nu au efect juridic.

A afirmat că cele relatate au fost prezentate Serviciului Fiscal de Stat, însă toate solicitările au rămas ignorate.

A solicitat Societatea cu Răspundere Limitată „Cardiax-Plus” anularea actului de control fiscal nr. 3-576492 din 5 decembrie 2019 și anularea deciziei nr. 3 din 2 ianuarie 2020, asupra cazului de încălcare a legislației.

Prin hotărârea din 24 noiembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, a fost admisă acțiunea și a fost anulată decizia nr. 3 din 2 ianuarie 2020 a Serviciului Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Cardiax-Plus” și actul de control nr.3-576492 din 5 decembrie 2019.

La 4 decembrie 2020 cu respectarea termenului prevăzut de art. 232 Cod administrativ, Serviciul Fiscal de Stat a depus apel împotriva hotărârii din 24 noiembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, iar la 9 aprilie 2021 a prezentat motivarea apelului.

Prin decizia din 21 decembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, a fost respins apelul depus de Serviciul Fiscal de Stat și a fost menținută hotărârea din 24 noiembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani.

Pentru a pronunța această decizie, instanța de apel prin prisma prevederilor art. 222 alin.(1)-(5), 217 alin.(1)-(2), 247, 117 alin. (1) și (3) Cod fiscal, art.1 alin.(2), 2 alin.(2), 4 al Legii privind comerțul electronic nr.284 din 22 iulie 2004, art.14 al Legii cu privire la comerțul interior nr.231 din 23 septembrie 2010, a reținut ca fiind justă concluzia primei instanțe referitoare la temeinicia acțiunii.

În acest sens, instanța de apel a menționat că comerțul electronic nu presupune doar preluarea comenzii prin intermediul platformei web, acesta reprezentând un ansamblu de acțiuni și mecanisme care nu pot fi examinate separat și care, include plasarea de publicitate a produselor comercializate, acceptarea comenzii de cumpărare, reflectarea și explicarea posibilității de a alege modalitatea de achitare, precum și metoda de primire a mărfii.

La caz, instanța de apel a reținut că intimatul a întreprins măsurile necesare pentru dezvoltarea acestui segment, a creat platforma [www.meathouse.md](http://www.meathouse.md) și a instruit personal responsabil, dispunând și de notificarea nr. 64700 din 10 octombrie 2019 pentru magazin on-line, pentru genul de activitate - desfășurarea comerțului cu amănuntul, pe termen nelimitat, iar la momentul efectuării controlului, organul fiscal a verificat această notificare pe pagina electronică a Primăriei mun. Chișinău și s-a constatat că este în vigoare.

Astfel, instanța de apel a relevat că comenzile sunt preluate prin intermediul platformei electronice, unde sunt expuse categoriile de produse vândute, prețurile mărfii, posibilitatea de a alege modalitățile de achitare, datele de contact și condițiile de livrare.

De asemenea, Curtea de Apel Chișinău a stabilit că SRL „Cardiax Plus” pentru vânzarea cu amănuntul a produselor, nu deține locurile special amenajate, utilizând exclusiv comerțul electronic, prin magazinul on-line, cu prezentarea produselor, acceptarea ofertei și procurarea bunurilor la distanță, în spațiu virtual, pe o platformă web, iar în condițiile în care a fost constatată desfășurarea comerțului electronic, sunt incidente prevederile art. 117 alin. (3) Cod fiscal, care indică asupra faptului că eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie.

Subsecvent, instanța de apel a învederat și faptul că achitarea pentru marfa livrată a avut loc în numerar, iar în cadrul controlului nu au fost stabilite abateri la eliberarea bonului de plată prin intermediul echipamentelor specializate, la reflectarea datelor în raportul zilnic și înscrierea lor în registru, cât și reflectarea corespunzătoare a sumei TVA.

Prin urmare, instanța de apel a reținut că organul fiscal eronat a concluzionat despre obligația contribuabilului de a elibera factură fiscală la efectuarea livrărilor în adresa beneficiarilor (în număr de 410) în data de 4 decembrie 2019 - 5 decembrie 2019, sancționând neîntemeiat societatea comercială cu amendă de 72 000 lei, în temeiul art. 260 alin. (4) Cod fiscal, or, sancțiunea a fost aplicată de autoritatea fiscală, fără ca contribuabilului să-i revină, conform legii, obligația de prezentare a facturii fiscale.

Prin urmare, Curtea de Apel Chișinău a conchis că prima instanță a dat o apreciere obiectivă probelor administrate, a constatat și elucidat pe deplin toate circumstanțele care au importanță pentru soluționarea cauzei și corect a aplicat normele de drept material și procedural, iar soluția de admitere a acțiunii este justă, fiind rezultată din aprecierea probelor cercetate în cadrul procesului de judecată în coraport cu normele aplicabile speței.

La 28 decembrie 2021 Serviciul Fiscal de Stat a depus recurs împotriva deciziei din 21 decembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău.

La 4 aprilie 2022 Serviciul Fiscal de Stat a prezentat motivarea recursului.

În susținerea recursului a invocat dezacordul cu decizia instanței de apel, considerând-o neîntemeiată și ilegală 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.

A declarat că în cadrul controlului s-a constatat cu certitudine că SRL „Meat House Production” distribuie (comercializează) marfa produsă de la depozitul producției prin transportarea mărfii cu transport propriu direct la cumpărători și nu dispune de unități de comerț cu amănuntul proprii, iar în perioada activității postului fiscal, dar și în cadrul controlului fiscal efectuat, nu a fost constatată existența locurilor special amenajate pentru vânzarea cu amănuntul.

La fel, a menționat că în cadrul controlului nu au fost prezentate probe privind efectuarea comerțului electronic, inclusiv pe data de 4 decembrie 2019 și 5 decembrie 2019, conform modelului comenzii nr. 00000013 din 7 noiembrie 2019 efectuată de către directorul SRL „Meat House Production”.

A susținut că SRL „Meat House Production” a încălcat prevederile alin. (1) și alin. (3) din art. 117 Cod fiscal, prin neeliberarea facturilor fiscale în adresa cumpărătorilor (beneficiarilor) la efectuarea livrărilor impozabile în 410 cazuri.

Recurentul a solicitat admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel și a hotărârii primei instanțe, cu emiterea unei noi decizii de respingere a acțiunii.

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 21 decembrie 2021, iar recurentul Serviciul Fiscal de Stat a depus recursul la data de 28 decembrie 2021.

Totodată, din materialele dosarului rezultă că decizia instanței de apel a fost notificată Serviciului Fiscal de Stat în data de 15 martie 2022, fapt ce se confirmă prin avizul de recepție a scrisorii recomandate anexat la dosar. Astfel, recursul depus la 28 decembrie 2021 și motivarea recursului prezentată la 4 aprilie 2022, este în termen.

Prin referința din 2 iunie 2022, SRL „Meat House Production” a solicitat declararea recursului ca inadmisibil, sau după caz respingerea acestuia.

Examinând temeiurile invocate în recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, în raport cu materialele cauzei, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție îl consideră inadmisibil, din următoarele motive.

În conformitate cu art. 246 alin. (1) Cod 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 Cod 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 cu valoare de principiu jurisprudențial, 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 implicite 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 către 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