

Dosar nr. 3ra-45/22

2-20054956-01-3ra-12012022

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani (jud. T. Avasiloaie)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (A. Bostan, V. Negru, Gr. Dașchevici)

## DECIZIE

15 iunie 2022

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței, judecătorul

Judecătorii

Tamara Chișca-Doneva

Iurie Bejenaru

Ala Cobăneanu

Nicolae Craiu

Aliona Miron

examinând recursul depus de Societatea cu răspundere limitată „Meat House Production”,

în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de SRL „Cardiax-Plus” (redenumită în SRL „Meat House Production”) împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului administrativ,

împotriva deciziei din 21 septembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău prin care s-a casat hotărârea din 08 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani și a fost respinsă acțiunea,

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 anularea actului nr.3-576498 din 24 decembrie 2019, deciziei nr.30 din 05 februarie 2020 și nr.72 din 05 martie 2020.

În motivarea acțiunii a indicat că Directorul adjunct al Serviciului Fiscal de Stat, cu participarea șefului Direcției generale administrarea contribuabililor mari, șefului Direcției control fiscal nr. 2 a DGACM și inspectorul principal al aceleiași direcții cu participarea lui Oleg Bodașco, conducător al SRL „Cardiax-Plus”, au examinat actul de control nr. 3-576498 din 24 decembrie 2019, efectuat prin metoda verificării faptice și au constatat că, la 09 octombrie 2019, în baza ordinului Serviciului Fiscal de Stat nr. 854/1 din 09 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 a fost de la 09 octombrie 2019 până la 31 noiembrie 2019.

Potrivit actului de control, în rezultatul controlului s-a constatat că SRL „Cardiax-Plus” distribuie marfa produsă, de la depozitul producției gata de 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 controlului, la SRL „Cardiax-Plus” nu a fost constatat existența: „Locului special amenajat pentru vânzarea cu amănuntul”.

Totodată, s-a stabilit 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 la SRL „Cardiax-Plus” magazinul on-line pe pagina electronică oficială a SRL „Cardiax-Plus” a fost nefuncțional. Respectiv și efectuarea comerțului electronic de către SRL „Cardiax-Plus” în perioada activității postului fiscal nu a fost constatată. SRL „Cardiax-Plus”, 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 20.12.2019, 21.12.2019, 23.12.2019 fără eliberarea facturilor fiscale în adresa beneficiarului (cumpărătorilor) în număr de 761 de cazuri.

În rezultatul controlului s-a decis aplicarea amenzii pentru încălcările legislației fiscale în mărime de 72 000 lei, conform prevederilor art. 260 alin. (4) din Codul fiscal.

Reclamanta a menționat că nu este de acord cu decizia nr. 30 din 05.02.2019.

Explicându-și poziția, a comunicat că din momentul instituirii postului fiscal staționar în cadrul companiei SRL „Cardiax-Plus” toate verificările de către inspectorii s-au efectuat prin existența convingerii de vinovăția SRL „Cardiax-Plus”.

Astfel, în perioada postului fiscal, inspectorii prin acțiunile lor, zilnic, fără nici o argumentare adecvată, repetat, împiedecau buna desfășurare a activității SRL „Cardiax-Plus”. Societatea a suferit pierderi neobiective din urma controlului neprofesional, iar pierderile pot provoca insolvabilitate și în viitor incapacitate de plată.

A susținut că există diferite metode și tehnici de verificare prin care poate fi efectuat controlul fiscal ce urmează a fi 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. Aceste metode pot fi aplicate în cadrul controlului fiscal la sediul contribuabilului (controlul la fața locului) sau în cadrul controlului efectuat la oficiul fiscal.

SRL „Cardiax-Plus” pretinde că a prezentat toate actele necesare pentru a efectua controlul și anume, informații veridice despre veniturile rezultate din activitatea de antreprenor, 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 cât și verbal.

În contextul încălcărilor imputate, a explicat că SRL „Cardiax-Plus” preia toate comenzile cât de la persoana fizică cât și de la persoane juridice. Aceste comenzi se pot face fie electronic, printr-un e-mail trimis automat de către client sau pot fi efectuate telefonic, prin fax sau e-mail.

Astfel, au fost documentate livrările în adresa persoanelor fizice care au comandat marfa și care nu au dorit să-și prezinte numele și datele personale (IDNP), 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 a fost eliberată bonuri de plată cu utilizarea mașinilor de casă și de control.

De asemenea a fost propus inspectorului Igor Nicolaev de a controla deplasarea 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 a fost ignorate.

Conform prevederilor art. 117 alin. (1) și (3) din Codul fiscal, reclamanta a menționat că dispune de notificare nr.64700 din 10 octombrie 2019 pentru „magazin on-line” pentru genul de activitate „desfășurarea comerțului cu amănuntul” pe termen nelimitat, prin urmare, dispunea de documentele justificative (facturi/facturi fiscale, declarații, notificări, alte documente interne) pentru această activitate. Astfel, documentele existente au forma adecvată și includ elemente legale obligatorii.

Reclamanta a susținut că a demonstrat legalitatea veniturilor și cheltuielilor aferente perioadei fiscale, în special din perspectiva estimării provizioanelor și a cheltuielilor anticipate.

În conformitate cu art. 238, 260 alin. (4) Codul Fiscal, a solicitat anularea actului nr. 3-576498 din 24 decembrie 2019 și a deciziei nr. 30 din 05 februarie 2020.

Prin cererea de concretizare din 13 iulie 2020 a solicitat anularea actului 3-576498 din 24 decembrie 2019; anularea deciziei nr. 30 din 05 februarie 2020 și anularea deciziei nr. 72 din 05 martie 2020, în partea ce vizează decizia nr. 30 din 05 februarie 2020.

Prin hotărârea din 08 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, a fost admisă acțiunea înaintată de SRL „Cardiax-Plus” și anulată decizia Serviciului Fiscal de Stat „asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Cardiax-Plus” nr.30 din 05 februarie 2020, decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.72 din 05 martie 2020 în partea contestației împotriva deciziei nr.30 din 05 februarie 2020 și actul Serviciului Fiscal de Stat nr.3-576498 din 24 decembrie 2019.

Invocând ilegalitatea hotărârii instanței de fond, la 16 decembrie 2020, Serviciul Fiscal de Stat a declarat apel asupra hotărârii din 08 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani.

Pe parcursul examinării cauzei în apel, SRL „Cardiax Plus” a prezentat decizia din 03 martie 2021, a Registratorului de stat prin care s-a decis înregistrarea modificărilor în Registrul persoanelor juridice, inclusiv schimbarea denumirii SRL „Cardiax Plus” în SRL „Meat House Production” (f.d. 79).

Prin decizia din 21 septembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, a fost casată hotărârea din 08 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani și a fost emisă o nouă decizie, prin care acțiunea depusă de SRL „Cardiax-Plus” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului nr.3-576498 din 24 decembrie 2019, deciziei nr.30 din 05 februarie 2020 și deciziei nr.72 din 05 martie 2020, a fost respinsă ca fiind neîntemeiată.

La 19 octombrie 2021, SRL „Meat House Production” a depus recurs împotriva deciziei din 21 septembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău. La 30 decembrie 2021, a fost prezentată motivarea recursului (f.d.121,127-138).

În susținerea cererii de recurs, SRL „Meat House Production” a reiterat argumentele expuse la examinarea cauzei în fond și în apel.

În susținerea cererii de recurs, a specificat că SRL „Meat House Production” efectuează comerț electronic. 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.

Sesizând perspectiva comerțului electronic, fapt care s-a adevărat ulterior în perioada situației pandemice provocate de COVID-19, SRL „Meat House Production” a întreprins măsurile necesare pentru dezvoltarea acestui segment, a fost creată platforma [www.meathouse.md](http://www.meathouse.md), instruit personalul responsabil, perfectată 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.

Cu referire la procedura de preluare a comenzilor, a explicat că acestea 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.

SRL „Meat House Production” a precizat că nu este furnizor al serviciilor informaționale, ea doar se folosește de acestea servicii având calitatea de destinatar al serviciilor. Furnizorii serviciilor informaționale sunt incluși în Registrul public al furnizorilor de rețele și servicii de comunicații electronice, unde SRL „Meat House Production” nu se regăsește. În așa mod, prevederile legale ce țin activitatea societăților informaționale nu sunt aplicabile în speță, totodată ele nu subminează poziția părții reclamante.

Totodată, a invocat obiecții referitor la trimiterile instanței de apel la art.2 alin.(2) al Legii privind comerțul electronic potrivit căruia, livrarea bunurilor ca atare sau furnizarea de servicii prestate fără utilizarea rețelei de internet (servicii off-line), precum și folosirea poștei electronice sau a altor mijloace de comunicare individuale echivalente de către persoane fizice care acționează în scopuri ce nu intră în cadrul

activităților lor comerciale sau profesionale, inclusiv folosirea acestor mijloace pentru încheierea de contracte între astfel de persoane, nu intră sub incidența prezentei legi.

Aplicarea de către instanța de apel a normelor pre citate vine în a confirma poziția organului fiscal precum că comenzile au fost preluate exclusiv prin telefon, însă alegațiile părții pârâte privind recepționarea comenzilor exclusiv prin telefon nu au fost confirmate prin nici o probă.

Totodată, recurenta a explicat că, în situațiile în care platforma nu este funcțională și apar probleme tehnice, datele și solicitările cumpărătorului sunt preluate prin intermediul telefonului indicat pe aceeași pagină web și prelucrate prin intermediul platformei. Mai mult, în cadrul ședinței de examinare a cauzei în apel, reprezentantul Serviciului Fiscal de Stat a recunoscut expres că în perioada supusă controlului fiscal pagina web a fost funcțională.

A accentuat și acel fapt că nici legea fiscală, nici legea privind comerțul electronic sau alt act normativ nu descrie procedura de evidență a comenzilor electronice, nu instituie obligația de a deține/întocmi careva registre, crea comenzi într-o formă prestabilită, termeni de păstrare, metodele de confirmare *post-factum* a comerțului electronic pentru perioadele precedente etc.

Consideră ca fiind inadmisibilă sancționarea agentului economic, în urma controlului fiscal, doar pentru niște fapte presupuse și interpretabile, în special când însăși în actul de control fiscal nr.3-576498 din 24 decembrie 2019, Serviciul Fiscal de Stat nu a constatat încălcări la capitolul dat. În cadrul comerțului electronic, eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie, fiind necesar doar respectarea cerințelor stabilite la art. 117 alin.(3) lit.a) și b) din Codul fiscal.

A reiterat că, la efectuarea comerțului electronic prin facturile cu mențiunea „Non livrare”, au fost documentate livrările în adresa persoanelor fizice care au comandat marfa și care nu au dorit să-și prezinte numele și datele personale (IDNP), 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 a fost eliberată bonuri de plată cu utilizarea mașinilor de casă și de control. Nu există cadru legal care ar obliga vânzătorul să insiste la prezentarea de către cumpărător a datelor sale personale sau să refuze vânzarea mărfii dacă nu se prezintă astfel de date sau să verifice calitatea acestuia (marfa se procură pentru consumul propriu sau nu).

Referitor la amenda aplicată a indicat că, coroborând prevederile art.238 alin.(1), alin.(2) și art.260 alin.(4) din Codul fiscal, în cazul în care o persoană a săvârșit două sau mai multe încălcări fiscale prin neprezentarea facturii fiscale, mărimea maximă a sancțiunii sub formă de amendă constituie 72000 lei pentru toate facturile fiscale.

Totodată, la data examinării pretinsei încălcări fiscale constatate prin actul de control nr.3-576498 din 24 decembrie 2019 și emiterii deciziei nr.30 din 05 februarie 2020, de către organul fiscal au fost examinate pretinsele încălcări conform actelor: nr.3-576494 din 16.12.2019, nr.3-576496 din 17.12.2019, nr.3-576497 din 19.12.2019, nr.3-578344 din 15.01.2020, care au fost soluționate tot la 05 februarie 2020, prin

emiterea de decizii separate (nr.27, 28, 29, 31) cu aplicarea de fiecare dată a amenzii în mărime de 72 000 lei.

În așa mod, consideră că pentru toate facturile fiscale neprezentate, contrar prevederilor legale citate supra, au fost aplicate amenzi care depășesc plafonul maxim de 72 000 lei.

A solicitat admiterea cererii de recurs, casarea integrală a deciziei din 21 septembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău și emiterea unei noi decizii prin care se va menține hotărârea din 08 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani.

La 04 aprilie 2022, SRL „Meat House Production” a depus recurs suplimentar prin care a indicat că în vederea constatării pretinselor încălcări a obligației de prezentare a facturilor fiscale, colaboratorii serviciului fiscal au întocmit în total 11 acte de control. Ulterior, în baza fiecărui act de control, au fost luate decizii de aplicare a amenzii. Toate deciziile de aplicare a amenzilor și actele de control au fost contestate în instanța de judecată competentă. Printre deciziile supuse controlului judecătoresc a fost decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.17 din 22.01.2020 emisă în baza actului de control fiscal nr.3-576500 din 27.12.2019 întocmit în urma efectuării controlului fiscal la fața locului prin metoda verificării faptice pentru perioada 24-26.12.2019. Prin hotărârea din 10 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.17 din 22.01.2020 a fost anulată. Prin decizia din 16 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău a fost respins apelul declarat de către Serviciul Fiscal de Stat asupra hotărârii din 10 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani. Prin încheierea din 02 martie 2022 a Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție a fost declarat inadmisibil recursul Serviciului Fiscal de Stat asupra deciziei din 16 noiembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău.

A menționat că prezenta cauză este similară cu cea descrisă supra, având același obiect generic, cu aceleași temeuri de fapt și de drept invocate de către părți și care au stat la baza deciziilor adoptate de către instanțele de judecată de diferite nivele (f.d. 157-158).

În conformitate cu art. 244 alin.(1) din Codul 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) din Codul 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 septembrie 2021.

Actele cauzei nu atestă faptul când dispozitivul deciziei instanței de apel a fost notificată participanților al proces.

La 19 octombrie 2021, SRL „Meat House Production” a depus recurs nemotivat (f.d.121).

La 16 decembrie 2021, SRL „Meat House Production” a recepționat copia deciziei motivate a Curții de Apel Chișinău (f.d.125)

La 30 decembrie 2021, a fost depusă la Curtea Supremă de Justiție motivarea recursului. Astfel, recursul este apreciat ca fiind depus în termen.

La 13 ianuarie 2022, în adresa intimatului a fost expediată copia recursului, cu înștiințarea despre posibilitatea depunerii referinței. La 06 aprilie 2022 a fost expediat intimatului și recursul suplimentar (f.d. 158-159).

La 14 februarie 2022, Serviciul Fiscal de Stat a depus referință prin care a solicitat respingerea recursului declarat de către SRL „Meat House Production” și menținerea în vigoare a deciziei Curții de Apel Chișinău.

Serviciul Fiscal de Stat consideră decizia din 21 septembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău legală și întemeiată, adoptată în corespundere cu cadrul normativ (art.239, art.390 din Codul de procedură civilă), și bazându-se pe probele administrate, iar recursul declarat neîntemeiat și fără suport juridic.

Intimatul a susținut că a prezentat probe pertinente și plauzibile, care demonstrează netemeinicia cerințelor recurente, precum și faptul că, controlul fiscal la entitatea vizată a fost efectuat cu respectarea cerințelor prevăzute de legislația în vigoare.

În motivarea poziției au fost relatate în mod repetat argumentele discutate în fața instanței de fond și a instanței de apel.

Prin încheierea din 11 mai 2022 a Curții Supreme de Justiție recursul depus de Societatea cu răspundere limitată „Meat House Production”, a fost numit în complet de cinci judecători.

Conform art.247 din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează și soluționează recursul fără ședință de judecată. Dacă consideră necesar, Curtea Supremă de Justiție poate decide citarea participanților la proces.

La caz, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție nu a considerat oportun de a cita participanții la proces pentru a se pronunța cu privire la problemele invocate în recurs, deoarece criticele recurente, au fost expuse cu suficientă claritate.

Studiind materialele dosarului, în raport cu argumentele din referință completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că recursul urmează a fi admis cu casarea integrală a deciziei din 21 septembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău și menținerea hotărârii din 08 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, din considerentele ce succed.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. c) din Codul administrativ, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă decizie prin care casează integral decizia instanței de apel și emite o nouă decizie.

Potrivit art. 21 alin. (1) din Codul administrativ, autoritățile publice și instanțele de judecată competente trebuie să acționeze în conformitate cu legea și alte acte normative.

Prin prisma art. 194 alin. (2) din Codul administrativ, în procedura de examinare a cererilor de recurs, hotărârile și deciziile contestate se examinează din oficiu în privința existenței greșelilor procedurale și aplicării corecte a dreptului material.

La fel, aplicabile sunt și prevederile art. 244 alin. (2) coroborate cu art. 231 alin. (2) din Codul administrativ, conform cărora pentru procedura de recurs se aplică corespunzător prevederile cap. III din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva. Pentru procedura în apel se aplică corespunzător prevederile cap. II din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva.

În sensul art. 219 alin. (1) din Codul administrativ, instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți.

Recapitulând esența litigiului în scopul verificării aplicării corecte a dreptului material și procedural, instanța de recurs reține starea de fapt constatată de instanțe și confirmată de părți.

Astfel, probatoriul acumulat în materialele dosarului demonstrează că, la 09 octombrie 2019, în baza ordinului Serviciului Fiscal de Stat nr. 854/1 din 09 octombrie 2019, la SRL „Cardiax-Plus”, pe adresa mun. Chișinău str. Valea Bâcului nr.5/1 și 5/3, fost instituit post fiscal staționar, cu durata de funcționare a postului fiscal de la 09 octombrie 2019 până la 31 decembrie 2019.

În cadrul controlului fiscal, Direcția generală administrare contribuabili mari a Serviciului Fiscal de Stat a ajuns la concluzia că SRL „Cardiax-Plus” distribuia 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, fără a dispune de unități de comerț cu amănuntul, proprii.

Rezultatele controlului au fost reflectate în actul nr.3-576498 din 24 decembrie 2019 (f.d. 10-11).

Potrivit Actului menționat, s-a stabilit încălcarea prevederilor art. 117 alin.(1) și alin.(3) din Codul fiscal de către SRL „Cardiax-Plus”, prin neeliberarea facturilor fiscale în adresa cumpărătorilor (beneficiarilor) la efectuarea livrărilor impozabile în 761 de cazuri.

Drept urmare, prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.30 din 05 februarie 2020 „asupra cazului de încălcare a legislației aplicate față de SRL „Cardiax-Plus”, de către Serviciul Fiscal de Stat i s-a aplicat SRL „Cardiax-Plus” amendă în sumă de 72 000 lei, în corespundere cu prevederile art. 260 alin. (4) din Codul fiscal (f.d. 12-12 verso).

La 17 februarie 2020, SRL „Cardiax-Plus” a contestat la Serviciul Fiscal de Stat Decizia nr.30 din 05 februarie 2020. (f.d. 14-15)

Prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.72 din 05 martie 2020, contestațiile depuse împotriva deciziilor nr. 02, 03, și nr. 04 din 02.01.2020, nr. 17 din 22.01.2020,

nr. 27, 28, 29, 30 și 31 din 05 februarie 2020, au fost respinse, deciziile contestate fiind menținute (f.d. 17-18).

Decizia nr. 72 din 05 martie 2020 a fost comunicată SRL „Cardiax-Plus” la data de 12 martie 2020 (f.d. 16).

Nefiind de acord cu Decizia menționată supra, la data de 22 mai 2020, SRL „Cardiax-Plus” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, prin care a solicitat anularea actului nr.3-576498 din 24.12.2019, deciziei nr.30 din 05 februarie 2020 și deciziei nr.72 din 05 martie 2020.

Prin hotărârea din 08 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, a fost admisă acțiunea înaintată de SRL „Cardiax-Plus” și anulată decizia Serviciului Fiscal de Stat „asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Cardiax-Plus” nr.30 din 05 februarie 2020, decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.72 din 05 martie 2020 în partea contestației împotriva deciziei nr.30 din 05 februarie 2020 și actul Serviciului Fiscal de Stat nr.3-576498 din 24 decembrie 2019.

Pentru a hotăra astfel, instanța de fond a reținut că, în vederea desfășurării comerțului cu amănuntul, magazin on-line (comerț electronic), SRL „Cardiax Plus” deține notificarea nr. 64700 eliberată la 10 octombrie 2019, pentru o perioadă nelimitată, fapt constatat și de organul fiscal în cadrul controlului efectuat. Astfel, reclamanta SRL „Cardiax Plus” desfășoară activitate de comerț cu amănuntul prin intermediul magazinului on-line, cu utilizarea comunicărilor electronice, prin pagina web [www.meathouse.md](http://www.meathouse.md), unde sunt plasate publicitatea 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, corespunzător desfășoară comerț electronic. Altă modalitate de prezentare a produselor comercializate, a modalităților de plată și de livrare a mărfurilor nu a fost constatată.

În acest sens, instanța a respins argumentele autorității pârâte indicate atât în actul nr.3-576498 din 24 decembrie 2019 cât și în decizia nr. 30 din 05 februarie 2020 precum „că pe perioada activității postului fiscal la SRL „Cardiax-Plus” magazinul on-line pe pagina electronică oficială a SRL „Cardiax-Plus” a fost nefuncțional, respectiv în această perioadă, efectuarea comerțului electronic de către SRL „Cardiax-Plus” nu a fost constatată”, or autoritatea fiscală nu a ținut cont de faptul că SRL „Cardiax-Plus” dispune de notificarea pentru magazin on-line, pentru genul de activitate - desfășurarea comerțului cu amănuntul, pe termen nelimitat și de modalitățile de preluare a comenzilor ce țin de această activitate.

Referitor la constatările Direcției generală administrare contribuabili mari a Serviciului Fiscal de Stat cu privire la efectuarea livrărilor, fără eliberarea facturilor fiscale în adresa beneficiarului (cumpărătorilor) în număr de 761 de cazuri, fapt ce a condus la aplicarea amenzii în mărime de 72 000 lei, instanța de fond a specificat că autoritatea pârâtă urma să argumenteze din care raționamente aceasta a constat „că pe perioada activității postului fiscal la SRL „Cardiax-Plus” magazinul on-line pe pagina electronică oficială a SRL „Cardiax-Plus” a fost nefuncțional și respectiv, în această perioadă, efectuarea comerțului electronic de către SRL „Cardiax-Plus” nu a

fost constatată” și din care considerente nu au fost examinate explicațiile reclamantei care a comunicat că „în așa mod 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”.

A reținut instanța și acel fapt că prin excepția de la art. 117 alin. (3) din Codul fiscal, SRL „Cardiax-Plus” era obligată să elibereze factură fiscală doar la solicitarea cumpărătorului, prin urmare, în speță, pârâțul nu a demonstrat existența unor astfel de solicitări.

În contextul celor menționate, instanța de judecată a conchis că subiectul impozabil, la caz SRL „Cardiax-Plus”, ține evidența sumei primite și achitate în numerar și/sau prin intermediul instrumentelor de plată fără numerar la fiecare punct comercial și de prestări servicii cu utilizarea echipamentelor de casă și de control. La sfârșitul fiecărei zile de lucru, în documentația de evidență este înscrisă suma totală a T.V.A. pe livrările efectuate, iar în documentul de evidență a valorilor materiale procurate se introduc datele din facturile fiscale care au fost achitate în numerar și/sau prin intermediul instrumentelor de plată fără numerar. Acest fapt rezidă din facturile fiscale în care sunt reflectate mai multe comenzi precum - 44 facturi în sumă totală de 158594,55 lei, inclusiv TVA în ziua de 20.12.2019, 46 facturi în sumă totală de 186275,72 lei, inclusiv TVA în ziua de 21.12.2019, 32 facturi în sumă totală de 130244,71 lei, inclusiv TVA în ziua de 23.12.2019 (f. 1-193 dosar administrativ).

Astfel, instanța a ajuns la concluzia că actul nr.3-576498 din 24 decembrie 2019 și decizia nr.30 din 05 februarie 2020 emise de autoritatea pârâtă sunt nemotivate și lipsite de temei legal.

În consecință, instanța a admis acțiunea, fapt ce a impus anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Cardiax-Plus” nr.30 din 05 februarie 2020, decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.72 din 05 martie 2020 în partea contestației împotriva deciziei nr.30 din 05 februarie 2020 și actul Serviciului Fiscal de Stat nr.3-576498 din 24 decembrie 2019.

În drept a reținut art.(1) alin.(2), art. (2) alin.(2) și art. 4 al Legii nr.284 din 22 iulie 2004 privind comerțul electroni, Nomenclatorul unităților comerciale care desfășoară comerț cu amănuntul aprobat prin hotărârea Guvernului nr. 931 din 08.12.2011.

Invocând ilegalitatea hotărârii instanței de fond, la 16 decembrie 2020, Serviciul Fiscal de Stat a declarat apel asupra hotărârii din 08 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani.

Prin decizia din 21 septembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău, a fost casată hotărârea din 08 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani și a fost emisă o nouă decizie, prin care acțiunea depusă de SRL „Cardiax-Plus” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului nr.3-576498 din 24 decembrie

2019, deciziei nr.30 din 05 februarie 2020 și nr.72 din 05 martie 2020, a fost respinsă ca fiind neîntemeiată.

Instanța de apel a reținut că Direcția generală administrare contribuabili mari a Serviciului Fiscal de Stat a efectuat un control fiscal, prin metoda verificării faptice, la SRL „Cardiax-Plus”, rezultatele căruia au fost reflectate în actul nr.3-576498 din 24 decembrie 2019 (f.d. 10-11). Astfel, potrivit Actului menționat, s-a stabilit că în zilele de 20.12.2019, 21.12.2020 și 23.12.2019 au fost constatate livrări de marfă care au fost însoțite de facturi fiscale în care în calitate de vânzător și totodată în calitate de cumpărător figurează SRL „Cardiax-Plus”, iar în boxa 7 „redirijari” a facturilor fiscale a fost indicat „Non livrare”. Astfel de facturi fiscale au fost eliberate în număr de: 44 facturi în sumă totală de 158 594,55 lei (inclusiv TVA) în ziua de 20.12.2019; 46 facturi în sumă totală de 186 275, 72 lei (inclusiv TVA) în ziua de 21.12.2019; 32 facturi în sumă totală de 130 244, 71 lei (inclusiv TVA) în ziua de 23.12.2019. Fiecare factură fiscală eliberată cu mențiunea „Non livrare” prevede livrarea de marfă în adresa mai multor beneficiari (cumpărători). În zilele menționate (20.12.2019, 21.12.2020 și 23.12.2019), în baza a 122 de facturi fiscale au fost efectuate livrări în adresa a 761 de beneficiari (cumpărători). Drept urmare, prin decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.30 din 05 februarie 2020 asupra cazului de încălcare a legislației aplicate față de SRL „Cardiax-Plus”, de către Serviciul Fiscal de Stat i s-a aplicat SRL „Cardiax-Plus” amendă în sumă de 72 000 lei, în corespundere cu prevederile art. 260 alin. (4) din Codul fiscal (f.d. 12-12 verso).

Reieșind din aceste circumstanțe, Completul judiciar a apreciat ca fiind întemeiat actul administrativ contestat – decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.30 din 05 februarie 2020. Or, conform prevederilor alin.(1), (3) art.117 din Codul fiscal, subiectul impozabil care efectuează o livrare impozabilă pe teritoriul țării este obligat să prezinte cumpărătorului (beneficiarului) factura fiscală pe livrarea în cauză. Prezentarea facturii fiscale se efectuează la momentul apariției obligației fiscale, stabilit prin art.108 din Codul fiscal, cu excepția cazurilor prevăzute de cod. Pentru livrările impozitate conform art.104 lit.a) din Codul fiscal, eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie. 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), dacă sunt respectate următoarele condiții: a) subiectul impozabil ține evidența sumei primite și achitate în numerar și/sau prin intermediul instrumentelor de plată fără numerar la fiecare punct comercial și de prestări servicii cu utilizarea echipamentelor de casă și de control, prin intermediul serviciilor instituțiilor financiare, ale Întreprinderii de Stat „Poșta Moldovei”, prin intermediul altor prestatori de servicii de plată. Înregistrarea prin echipamentul de casă și de control se efectuează în momentul primirii sumei în numerar și/sau achitării sumei cu instrument de plată fără numerar, cu excepția sumelor achitate cu instrument de plată fără numerar în cadrul comerțului electronic. La sfârșitul fiecărei zile de lucru, în registrul echipamentului de casă și de control se

înscrie datele raportului de închidere zilnică a echipamentului de casă și de control; b) la sfârșitul fiecărei zile de lucru, în documentația de evidență este înscrisă suma totală a T.V.A. pe livrările efectuate, iar în documentul de evidență a valorilor materiale procurate se introduc datele din facturile fiscale care au fost achitate în numerar și/sau prin intermediul instrumentelor de plată fără numerar.

Instanța de apel a reținut că, SRL „Cardiax-Plus” distribuie (comercializează) marfa produsă de la depozitul producției gata de pe adresa mun. Chișinău str. Valea Bîcului 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 controlului, la SRL „Cardiax-Plus” nu a fost constatat existența „locurilor special amenajate pentru vânzarea cu amănuntul”.

Totodată, deși SRL „Cardiax-Plus” dispune de notificare nr.64700 din 10 octombrie 2019 pentru „magazin on-line”, însă în cadrul controlului nu au fost prezentate probe privind efectuarea comerțului electronic, inclusiv la 20.12.2019, 21.12.2019 și 23.12.2019. Astfel de probe nu au fost prezentate nici pe parcursul examinării cauzei în instanța de fond și în instanța de apel. Respectiv și efectuarea „comerțului electronic” de către SRL „Cardiax-Plus” în perioada activității postului fiscal nu a fost constatată.

În așa mod, instanța de apel a stabilit că SRL „Cardiax-Plus” la efectuarea livrărilor impozabile a fost obligată să prezinte cumpărătorului (beneficiarului) factura fiscală în toate cazurile, inclusiv în cazurile efectuării livrărilor în zilele de 20.12.2019, 21.12.2019 și 23.12.2019.

Urmare celor menționate, prin Decizia nr.30 din 05 februarie 2020 asupra cazului de încălcare a legislației aplicate față de SRL „Cardiax-Plus”, de către Serviciul Fiscal de Stat, întemeiat i s-a aplicat SRL „Cardiax-Plus” amendă în sumă de 72 000 lei.

Instanța de apel a stabilit că toate serviciile prestate de către SRL „Cardiax Plus” în perioada supusă verificării, au fost efectuate prin comercializarea directă prin telefon, iar comercializarea directă prin telefon, nu constituie servicii ale societății informaționale.

În lumina celor expuse, Completul judiciar a statuat că acțiunea în contencios administrativ depusă de SRL „Cardiax-Plus” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului nr.3-576498 din 24 decembrie 2019, deciziei nr.30 din 05 februarie 2020 și nr.72 din 05 martie 2020, urmează a fi respinsă ca fiind neîntemeiată.

Efectuând controlul judiciar al deciziei din 21 septembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău și al hotărârii din 08 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, instanța de recurs constată că instanța de apel a judecat formal cauza și a interpretat în mod eronat legea, iar în consecință neîntemeiat a concluzionat că hotărârea primei instanțe este greșită.

Reieșind din specificul litigiilor examinate în procedura contenciosului administrativ, instanța va ține cont de prevederile art. 208 alin.(1) din Codul administrativ, potrivit cărora, în cazurile prevăzute de lege, până la înaintarea acțiunii în contencios administrativ, se va respecta procedura prealabilă.

Conform art.162 alin.(1) și alin.(3) lit. a) din Codul administrativ, procedura prealabilă urmărește scopul de a verifica legalitatea actelor administrative individuale. Cererea prealabilă poate fi îndreptată spre anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual ilegal sau nul.

Astfel, la caz, Actul nr.3-576498 din 24.12.2019 este o operațiune administrativă, iar decizia Direcției generale administrare contribuabili mari a Serviciului Fiscal de Stat nr.30 din 05 februarie 2020 – este un act administrativ defavorabil.

Până la înaintarea acțiunii în contencios administrativ reclamanta a depus cerere prealabilă, care a fost respinsă prin decizia nr. 72 din 05 martie 2020.

Prin Hotărârea Parlamentului nr.55 și Dispoziția Comisiei pentru Situații Excepționale a Republicii Moldova nr.1 din 18 martie 2020, a fost declarată stare de urgență pe teritoriul Republicii Moldova pentru perioada 17 martie 2020 - 15 mai 2020, iar pct.1 din Anexa dispoziției enunțate stipulează că, pe durata stării de urgență termenele de prescripție și termenele de decădere de orice fel nu încep să curgă, iar, dacă au început să curgă, se suspendă pe toată durata stării de urgență instituite conform Hotărârii Parlamentului nr.55, calcularea termenului pentru depunerea contestației va începe după expirarea stării de urgență.

Din considerentul enunțat, instanța va reține că acțiunea în contencios administrativ înaintată la data 22 mai 2020, a fost depusă cu respectarea termenului.

Referitor la analiza argumentelor expuse de instanța de apel în consolidarea soluției, în coraport cu circumstanțele de fapt și de drept ale acțiunii, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție reține că potrivit art. 10 alin. (1) din Codul administrativ, actul administrativ individual este orice dispoziție, 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 nașterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public.

Potrivit art.17 din Codul administrativ, drept vătămat este orice drept sau libertate stabilit/stabilită de lege căruia/căreia i se aduce atingere prin activitate administrativă.

Art. 20 din Codul administrativ, prevede că, dacă printr-o activitate administrativă se încalcă un drept legitim sau o libertate stabilită prin lege, acest drept poate fi revendicat printr-o acțiune în contencios administrativ, cu privire la care decid instanțele de judecată competente pentru examinarea procedurii de contencios administrativ, conform prezentului cod.

Conform art. 189 alin. (1) din Codul administrativ, orice persoană, care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice, poate înainta o acțiune în contencios administrativ.

Concomitent, urmează a fi reținute și prevederile art. 216 alin. (1) din Codul fiscal, care stabilesc că, controlul fiscal la fața locului are drept scop verificarea respectării legislației fiscale de contribuabil sau de o altă persoană supusă controlului, care se efectuează la locurile aflării acestora de către funcționarii fiscali sau de

persoane cu funcție de răspundere ale altor organe cu atribuții de administrare fiscală. În cazul în care contribuabilul sau o altă persoană supusă controlului nu dispune de sediu sau de oficiu ori sediul lui se află la domiciliu, în alte cazuri când nu există condiții adecvate de lucru, controlul fiscal menționat se efectuează la oficiul organului care exercită controlul fiscal, cu respectarea tuturor prevederilor art.145 alin. (2)-(6), inclusiv cu întocmirea obligatorie a unui act de ridicare de la contribuabil a documentelor necesare.

După cum s-a constatat supra, recurenta SRL „Cardiax-Plus” a fost supus unui control fiscal, prin metoda verificării faptice de către Serviciul Fiscal de Stat, ca rezultat fiind întocmit actul nr.3-576498 din 24.12.2019 (f.d. 10-11).

Din conținutul actului rezultă că încălcările imputate contribuabilului vizează modalitatea de eliberare a facturilor fiscale.

Drept urmare, prin Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.30 din 05 februarie 2020 asupra cazului de încălcare a legislației aplicate față de SRL „Cardiax-Plus”, de către Serviciul Fiscal de Stat i s-a aplicat amendă în sumă de 72 000 lei, în corespundere cu prevederile art. 260 alin. (4) din Codul fiscal (f.d. 12-12 verso).

Totodată și instanța de fond și instanța de apel au stabilit că recurenta deține Notificarea nr. 64700 eliberată la 10 octombrie 2019 pentru o perioadă nelimitată, în vederea desfășurării comerțului cu amănuntul, magazin on-line (comerț electronic), fapt constatat și de organul fiscal în cadrul controlului efectuat.

Conform art.117 alin.(1) și alin. (3) din Codul fiscal (în redacția legii la momentul emiterii actului contestat), subiectul impozabil care efectuează o livrare impozabilă pe teritoriul țării este obligat să prezinte cumpărătorului (beneficiarului) factura fiscală pe livrarea în cauză. Prezentarea facturii fiscale se efectuează la momentul apariției obligației fiscale, stabilit prin art.108, cu excepția cazurilor prevăzute de prezentul cod. Pentru livrările impozitate conform art.104 lit. a), eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie. 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), dacă sânt respectate următoarele condiții: a) subiectul impozabil ține evidența sumei primite și achitate în numerar și/sau prin intermediul instrumentelor de plată fără numerar la fiecare punct comercial și de prestări servicii cu utilizarea mașinilor de casă și de control, prin intermediul serviciilor instituțiilor financiare, ale Întreprinderii de Stat „Poșta Moldovei”, prin intermediul altor prestatori de servicii de plată. Înregistrarea prin mașina de casă și de control se efectuează în momentul primirii sumei în numerar și/sau achitării sumei cu instrument de plată fără numerar, cu excepția sumelor achitate cu instrument de plată fără numerar în cadrul comerțului electronic. La sfârșitul fiecărei zile de lucru, în registrul mașinii de casă și de control se înscriu datele raportului de închidere zilnică a mașinii de casă și de control; b) la sfârșitul fiecărei zile de lucru, în documentația de evidență este înscrisă suma totală a T.V.A. pe livrările efectuate, iar în documentul de evidență a valorilor materiale procurate se introduc

datele din facturile fiscale care au fost achitate în numerar și/sau prin intermediul instrumentelor de plată fără numerar. Conform art. (2) alin.(2) din Legea nr.284 din 22 iulie 2004 privind comerțul electronic, livrarea bunurilor ca atare sau furnizarea de servicii prestate fără utilizarea rețelei de internet (servicii off-line), precum și folosirea poștei electronice sau a altor mijloace de comunicare individuale echivalente de către persoane fizice care acționează în scopuri ce nu intră în cadrul activităților lor comerciale sau profesionale, inclusiv folosirea acestor mijloace pentru încheierea de contracte între astfel de persoane, nu intră sub incidența prezentei legi.

Art.4 din Legea nr.284 din 22 iulie 2004 privind comerțul electronic, distinge următoarele noțiuni așa ca: *comerț electronic*- activitatea de întreprinzător a persoanelor fizice și juridice de vânzare a bunurilor, executare a lucrărilor sau prestare a serviciilor, efectuată cu utilizarea comunicărilor electronice și/sau a contractelor electronice; *comunicare electronică* informație în formă electronică, ce nu constituie document electronic, expedită, recepționată și stocată cu ajutorul mijloacelor electronice; *contract electronic*-totalitatea documentelor electronice ce constituie contractul de drept civil, urmărind stabilirea, modificarea sau sistarea unor drepturi și obligații civile, al căror obiect îl pot constitui bunurile, lucrările sau serviciile; *postă electronică-orice* mesaj , text, vocal sau conținând sunete ori imagini - trimis prin intermediul unei rețele publice de comunicații electronice, care poate fi stocat în rețea sau în echipamentul terminal al destinatarului până la deschiderea sa de către acesta; *serviciu al societății informaționale*- orice serviciu prestat în scopul obținerii unei remunerații, la distanță, prin mijloace electronice și la cererea individuală a destinatarului serviciului, inclusiv vânzări de bunuri on-line. Serviciile societății informaționale nu se limitează exclusiv la servicii în urma cărora se încheie contracte on-line, ci, în măsura în care acestea reprezintă o activitate economică, se extind la servicii care nu sunt remunerate de cei care le primesc, cum ar fi serviciile care furnizează informații on-line ori comunicări comerciale sau cele care furnizează instrumente de căutare, accesare și recuperare a datelor. Servicii ale societății informaționale sunt de asemenea serviciile care constau în transmiterea informațiilor printr-o rețea de comunicații electronice, furnizarea accesului la o rețea de comunicații electronice sau găzduirea informațiilor furnizate de un destinatar al serviciului. Serviciile transmise punct cu punct, precum video la cerere sau furnizarea de comunicări comerciale prin poșta electronică, sunt de asemenea servicii ale societății informaționale.

Conform Anexei nr. 2 la Hotărârea Guvernului nr. 931 din 08 decembrie 2011 cu privire la desfășurarea comerțului cu amănuntul, 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.

Raportând normele citate la circumstanțele cauzei, instanța de recurs denotă că, în perioada emiterii actului administrativ contestat, reclamanta SRL „Cardiax-Plus” (la moment, denumirea companiei fiind schimbată în SRL „Meat House Production”)

desfășura activitate de comerț cu amănuntul prin intermediul magazinului on-line, cu utilizarea comunicărilor electronice, prin pagina web - [www.meathouse.md](http://www.meathouse.md), unde era plasată publicitatea/oferta publică a produselor comercializate, se acceptau comenzile de cumpărare și unde erau reflectate și explicate utilizatorului posibilitatea de a alege modalitatea de achitare, precum și metoda de primire a mărfii. Altă modalitate de prezentare a produselor comercializate, a modalităților de plată și de livrare a mărfurilor, nu a fost constatată nici de instanțele ierarhic inferioare și nici de autoritatea pârâtă. Totodată, din lucrările dosarului rezultă că SRL „Cardiax-Plus” nu dispune de unități proprii de comerț cu amănuntul și comercializează marfa de la depozitul producției gata prin intermediul magazinului on-line și prin transportarea mărfii cu transport propriu direct la cumpărători.

Respectiv, instanța de recurs nu poate aprecia ca fiind întemeiată concluzia instanței de apel că efectuarea „comerțului electronic” de către SRL „Cardiax-Plus” în perioada activității postului fiscal nu a fost constatată, or 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, așa cum a fost indicat supra, 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.

Corespunzător, instanța de recurs reține că, în situația în care a fost constatată desfășurarea comerțului electronic de către SRL „Cardiax-Plus”, în speță sunt incidente prevederile art. 117 alin. (3) din Codul fiscal, care indică expres că eliberarea facturii fiscale nu este obligatorie în cadrul comerțului electronic, dacă sunt întrunite cumulativ următoarele condiții: subiectul impozabil ține evidența sumei primite și achitate în numerar cu utilizarea echipamentelor de casă și de control, înregistrarea prin echipamentul de casă și de control se efectuează în momentul primirii sumei în numerar, datele raportului de închidere zilnică a echipamentului de casă și de control se înscriu în registrul echipamentului de casă și de control, în documentația de evidență zilnică este înscrisă suma totală a TVA pe livrările efectuate, în documentul de evidență a valorilor materiale procurate se introduc datele din facturile fiscale care au fost achitate în numerar.

SRL „Cardiax-Plus” era obligată să elibereze factură fiscală doar la solicitarea cumpărătorului, prin urmare, în speță, pârâtul-intimat nu a demonstrat existența unor astfel de solicitări.

Astfel, instanța de fond corect a stabilit respectarea condițiilor legale de către SRL „Cardiax-Plus”, or potrivit declarațiilor reclamantei, care nu au fost combătute de către pârât, societatea preia toate solicitările de la persoane fizice cât și de la persoane juridice prin intermediul comenzii, aceste comenzi se pot face fie electronic, printr-un e-mail trimis automat de către client sau pot fi efectuate telefonic, prin fax sau e-mail, fiind 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 în actul de constatare a fost achitată de către cumpărători prin mijloace bănești în numerar, respectiv la fiecare din cumpărători au fost eliberate bonuri de plată cu utilizarea mașinilor de casă și de control.

Organul fiscal la emiterea Deciziei asupra cazului de încălcare de către contribuabilul SRL „Cardiax-Plus”, în baza prevederilor art. 260 alin. (4) din Codul fiscal (pentru neprezentarea facturilor fiscale în termenii prevăzuți de legislație), nu a ținut cont de faptul că, având în vedere prevederile art. 117 alin. (3) din Codul fiscal, precum și a Legii nr. 133 din 08 iulie 2011 privind protecția datelor cu caracter personal, persoana fizică care efectuează cumpărături, a fost apreciată de către vânzător, ca un cetățean, care cumpără cu amănuntul. Respectiv, în astfel de cazuri, factura fiscală se eliberează doar la solicitarea cumpărătorului, iar la comercializarea mărfurilor în cadrul comerțului cu amănuntul către persoanele fizice, legislația în vigoare a Republicii Moldova nu impune limite privind cantitatea și suma mărfurilor care urmează a fi livrate. Astfel, circumstanțele respective odată în plus confirmă inaplicabilitatea la caz a prevederilor art. 260 alin. (4) din Codul fiscal.

În consecință, instanța de apel a concluzionat eronat despre obligația reclamantei de a elibera factură fiscală la efectuarea livrărilor impozabile în adresa cumpărătorilor (beneficiarilor) în număr de 761 de cazuri, apreciind ca întemeiată decizia de sancționare a societății comerciale cu amendă de 72 000 lei, în temeiul prevederilor art. 260 alin. (4) din Codul fiscal.

Totodată, instanța de recurs constată și faptul că nu au fost combătute afirmațiile recurente că la sfârșitul fiecărei zile de lucru, în documentația de evidență este înscrisă suma totală a TVA pe livrările efectuate, iar în documentul de evidență a valorilor materiale procurate se introduceau datele din facturile fiscale care au fost achitate în numerar și/sau prin intermediul instrumentelor de plată fără numerar. Acest fapt rezidă și din facturile fiscale în care sunt reflectate mai multe comenzi precum - 44 facturi în sumă totală de 158594,55 lei, inclusiv TVA în ziua de 20.12.2019, 46 facturi în sumă totală de 186275,72 lei, inclusiv TVA în ziua de 21.12.2019, 32 facturi în sumă totală de 130244,71 lei, inclusiv TVA în ziua de 23.12.2019 (f. 1-193 dosar administrativ).

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție reiterează, că în sensul art. 235 alin. (1), (3) din Codul fiscal, sancțiunea fiscală este o măsură cu caracter punitiv și se aplică pentru a se preveni săvârșirea, de către delincvent sau de către alte persoane, a unor noi încălcări, pentru educarea lor în spiritul respectării legii. Pentru încălcarea fiscală poate fi aplicată sancțiunea fiscală sub formă de avertizare sau amendă.

Conform art. 260 alin. (4) din Codul fiscal, neprezentarea facturii fiscale în termenele prevăzute la art.117 și 117<sup>1</sup> se sancționează cu o amendă de la 3000 de lei pentru fiecare factură fiscală neprezentată, dar nu mai mult de 72 000 lei pentru toate facturile fiscale neprezentate în termenele stabilite.

Potrivit hotărârii Curții Constituționale nr. 20 din 4 iulie 2018 privind excepția de neconstituționalitate a unor prevederi de la articolul 260 alin.(4) din Codul fiscal, cu

privire la natura juridică a încălcării, Curtea a reținut că amenda aplicată nu are ca obiect compensarea unui prejudiciu, ci urmărește să împiedice, în esență, repetarea unor acțiuni similare. Acest element i-a permis Curții să rețină caracterul punitiv al sancțiunii și să constate că aceasta urmărește, deopotrivă, un scop preventiv și unul represiv (a se vedea, *mutatis mutandis*, Grande Stevens și alții v. Italia, 4 martie 2014, §96). Totodată, Curtea a reținut că, în cazul încălcării obligației de prezentare a facturii fiscale, sunt subiecți ai sancțiunii toți contribuabilii care au obligația prezentării ei.

În hotărârea Curții Constituționale nr. 20 din 4 iulie 2018, cu referire la practica CtEDO, Curtea a mai reținut că, referitor la situația amenzilor, acestea trebuie considerate imixtiuni în dreptul de proprietate, pentru că lipsesc persoana vizată de o parte din patrimoniul său, de suma de bani pe care trebuie să o plătească (a se vedea, *mutatis mutandis*, Mamidakis v. Grecia, 11 ianuarie 2007, § 44).

În circumstanțele descrise, prima instanță just a concluzionat că aplicarea amenzii pentru neprezentarea facturii fiscale, fără ca societății intime să-i revină această obligație conform legii, reprezintă o ingerință în dreptul ei de proprietate, fiind contrară articolului 6 § 1 și articolului 1 din Protocolul 1 din Convenție.

Colegiul desconsideră argumentele pârâtului care a susținut că hotărârea Curții Constituționale nr. 20 din 4 iulie 2018, nu este incidentă speței, respectiv nu poate fi temei de admitere a acțiunii, or, soluția fondului nu a fost întemeiată doar pe concluziile expuse în această hotărâre, dar, a fost întemeiată și bazată pe cumul probelor administrate la dosarul cauzei și cadrul legal pertinent speței.

Prin urmare, Colegiul consideră că instanța de fond corect a stabilit că, reclamanta SRL „Cardiax-Plus” la efectuarea activității de comerț electronic a respectat rigorile legale impuse de legislația pertinentă cazului, motiv din care just s-a dispus anularea deciziei Serviciului Fiscal de Stat nr. 30 din 05 februarie 2020 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Cardix-Plus” și a deciziei nr.72 din 05 martie 2020 în partea ce vizează contestarea deciziei nr. 30 din 05 februarie 2020.

În același timp, Colegiul va reține ca fiind corectă concluzia instanței de fond referitor la pretențiile reclamantei SRL „Cradiax-Plus” de anulare a actului de control fiscal nr. 3-576498 din 24 decembrie 2019, întrucât aceasta reprezintă operațiune administrativă și în conformitate cu prevederile art. 15 din Codul administrativ, separat nu poate constitui obiectul controlului judecătoresc. Însă, acest fapt nu lipsește instanța de posibilitatea efectuării controlului judecătoresc în cumul asupra tuturor actelor emise de autoritatea publică în cadrul procedurii administrative, care au stat la baza emiterii actului administrativ individual defavorabil final, care se încadrează în prevederile art. 10 din Codul administrativ, la caz, inclusiv și asupra Actului de control nr. 3-576498 din 24 decembrie 2019, fără însă ca cerința de anulare a actului respectiv să poată constitui o pretenție separată.

Dat fiind că instanța de apel a emis o decizie neîntemeiată, bazată pe judecarea formală a cauzei și interpretarea eronată a normelor legii materiale, iar prima instanță a judecat multiaspectual cauza și a dat o apreciere corectă raporturilor juridico-publice litigioase, prin prisma unei interpretări corecte a legii aplicabile speței, Colegiul ajunge

la concluzia admiterii recursului depus de SRL „Meat House Production”, casării integrale a deciziei din 21 septembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău cu menținerea hotărârii din 08 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani.

Conform articolului 248 alin. (1) lit. c) din Codul administrativ, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție

d e c i d e:

Se admite recursul depus de Societatea cu răspundere limitată „Meat House Production”.

Se casează integral decizia din 21 septembrie 2021 a Curții de Apel Chișinău și se menține hotărârea din 08 decembrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de SRL „Cardiax-Plus” (redenumită în SRL „Meat House Production”) împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului administrativ.

Președintele ședinței,  
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Iurie Bejenaru

Ala Cobăneanu

Nicolae Craiu

Aliona Miron