

Dosarul nr. 3ra-966/22  
2-20054692-01-3ra-19092022

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud: L. Holevițaia)  
Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud: G. Mîra, A. Bostan, G. Dașchevici)

## Î N C H E I E R E

16 noiembrie 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 28 iunie 2022 a Curții de Apel Chișinău, prin care a fost  
admis apelul depus de Societatea cu Răspundere Limitată „Meat House Production”,  
casată hotărîrea din 3 august 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, și emisă  
o nouă decizie de admitere a acțiunii,

### 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, și cu  
participarea conducătorului SRL „Cardiax-Plus” și a contabilului șef al SRL  
„Cardiax-Plus”, citați la examinarea cazului de încălcare fiscală pentru data de  
2 ianuarie 2020, au examinat actul de control nr. 3-576493 din 11 decembrie 2019,  
efectuat prin metoda verificării faptice.

Astfel, s-a constatat că în baza ordinului Serviciului Fiscal de Stat nr. 854/I din  
9 octombrie 2019, la SRL „Cardiax-Plus” a fost instituit post fiscal staționar pe  
adresa mun. Chișinău str. Valea Bîcului nr. 5/1 și 5/3. Durata de funcționare a  
postului fiscal este de la 9 octombrie 2019 până la 31 decembrie 2019.

Totodată, s-a 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 constatat existența locurilor special amenajate pentru vânzarea cu amănuntul.

În același timp 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 magazinul on-line pe pagina electronică oficială a societății a fost nefuncțional. Astfel și efectuarea comerțului electronic în perioada activității postului fiscal nu a fost constatăată. În așa mod, la efectuarea livrărilor impozabile a fost obligat să prezinte cumpărătorului factura fiscală în toate cazurile, însă în cadrul controlului s-a constatat efectuarea livrărilor în zilele de 6, 7, 9, 10 și 11 decembrie 2019, fără eliberarea facturilor fiscale în adresa beneficiarului (cumpărătorilor) în număr de 1249 de cazuri.

În rezultatul efectuării controlului, a fost emisă decizia nr. 04 din 2 ianuarie 2020, prin care pentru încălcările legislației fiscale i-a fost aplicată amenda în mărime de 72 000 lei, conform prevederilor art. 260 alin. (4) din Codul 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, împiedicând buna desfășurare a activității în afaceri.

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 SRL „Cardiax-Plus” anularea actului de control fiscal nr. 3-576493 din 11 decembrie 2019 și anularea deciziei nr. 04 din 2 ianuarie 2020, asupra cazului de încălcare a legislației.

La 4 martie 2021, SRL „Cardiax-Plus” a depus cerere de concretizări solicitând anularea actului de control fiscal nr. 3-576493 din 11 decembrie 2019, anularea deciziei nr. 04 din 2 ianuarie 2020, asupra cazului de încălcare a legislației și anularea deciziei de soluționare a cererii prealabile nr. 72 din 5 martie 2020 prin care a fost respinsă contestația împotriva deciziei nr. 04 din 2 ianuarie 2020.

Prin hotărârea din 3 august 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, a fost respinsă acțiunea ca fiind neîntemeiată.

La 26 august 2021 SRL „Meat House Production” cu respectarea termenului prevăzut de art. 232 Cod administrativ a depus apel împotriva hotărârii din 3 august 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, iar la 8 decembrie 2021 a prezentat motivarea apelului.

Prin decizia din 28 iunie 2022 a Curții de Apel Chișinău, a fost admis apelul depus de SRL „Meat House Production”, casată hotărârea din 3 august 2021 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani, și emisă o nouă decizie de admitere a acțiunii depusă de SRL „Cardiax-Plus” (denumirea actuală SRL „Meat House Production”).

A fost anulat actul de control nr. 3-576493 din 11 decembrie 2019, decizia nr. 04 din 2 ianuarie 2020 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Cardiax-Plus” și decizia în procedura prealabilă nr. 72 din 5 martie 2020, prin care s-a respins contestația împotriva deciziei nr. 04 din 2 ianuarie 2020.

Pentru a pronunța această decizie, instanța de apel prin prisma prevederilor art. 216 alin. (1), 117 alin. (1) și (3) Cod fiscal, art. 2 alin. (2), 4 din Legea privind comerțul electronic nr. 284 din 22 iulie 2004 a reținut ca fiind neîntemeiată concluzia primei instanțe de a respinge acțiunea.

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 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 zilnic 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. Iar apelantul era obligată să elibereze factură fiscală doar la solicitarea cumpărătorului, prin urmare, în speță, intimatul nu a demonstrat existența unor astfel de solicitări din partea cumpărătorilor.

Astfel, instanța de apel a conchis că SRL „Cardiax-Plus” (denumirea actuală SRL „Meat House Production”) a respectat condițiile impuse de lege, or, 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.

Subsecvent, instanța de apel a învederat și faptul 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.

Prin urmare, instanța de apel a reținut că prima instanță a concluzionat eronat despre obligația reclamantei de a elibera factură fiscală la efectuarea livrărilor

impozabile în adresa cumpărătorilor (beneficiarilor), în număr de 1249 de cazuri, fiind apreciată incorect temeinicia deciziei de sancționare a societății comerciale cu amendă de 72 000 lei, în temeiul prevederilor art. 260 alin. (4) din Codul fiscal.

Astfel, instanța de apel ajuns la concluzia că SRL „Cardiax-Plus” (denumirea actuală SRL „Meat House Production”) la efectuarea activității de comerț electronic, a respectat rigorile legale impuse de legislația pertinentă cazului, motiv din care a fost anulat actul de control nr. 3-576493 din 11 decembrie 2019, decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 04 din 2 ianuarie 2020 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de SRL „Cardiax-Plus” și decizia în procedura prealabilă nr. 72 din 5 martie 2020, prin care s-a respins contestația împotriva deciziei nr. 04 din 2 ianuarie 2020.

La 12 iulie 2022, prin intermediul oficiului poștal, Serviciul Fiscal de Stat a depus recurs împotriva deciziei din 28 iunie 2022 a Curții de Apel Chișinău.

La 6 octombrie 2022, prin intermediul poștei electronice, 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.

A declarat că în cadrul controlului s-a constatat cu certitudine că SRL „Meat House Production” distribuie (comercializează) marfa produsă de la depozitul producției gata de pe adresa mun. Chișinău, str. Valea Bîcului nr. 5/1 și nr. 5/3 prin transportarea mărfii cu transport propriu direct la cumpărători și nu dispune de unități de comerț cu amănuntul proprii, astfel în perioada activității postului fiscal 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 6, 7, 9, 10 și 11 decembrie 2019.

A susținut că SRL „Meat House Production” a încălcat prevederile art. 117 alin. (1) și alin. (3) din Cod fiscal, prin neeliberarea facturilor fiscale în adresa cumpărătorilor (beneficiarilor) la efectuarea livrărilor impozabile în 1249 cazuri.

Recurentul a solicitat admiterea recursului, casarea integrală a deciziei instanței de apel și menținerea hotărârii primei instanțe.

Prin referința din 21 octombrie 2022, SRL „Meat House Production” a solicitat declararea recursului ca inadmisibil, sau după caz respingerea acestuia.

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 28 iunie 2022, dispozitivul fiind notificat recurentului la data de 15 iulie 2022, iar decizia motivată ce se solicită a fi casată, la data de 12 septembrie 2022, fapt ce se confirmă prin extrase din poșta electronică (f. d. 81-82 vol. II). Astfel, recursul depus la 12 iulie 2022 și motivarea recursului prezentată la data de 6 octombrie 2022, sunt în termen.

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 implicit admise [Golder împotriva Regatului Unit, pct. 38; Stanev împotriva Bulgariei (MC), pct. 230]. Acesta este în special cazul condițiilor de admisibilitate a unui recurs, întrucât prin însăși natura sa

necesită o reglementare din partea statului, care se bucură în această privință de o anumită marjă de apreciere (Luordo împotriva Italiei, pct. 85). Condițiile de admisibilitate ale unui recurs pot fi mai stricte decât pentru un apel (Levages Prestations Services împotriva Franței, pct. 45). Curtea a mai reiterat că modul de aplicare a articolului 6 procedurilor în fața instanțelor ierarhic superioare depinde de caracteristicile speciale ale procedurilor respective, urmând de ținut cont de totalitatea procedurilor în sistemul de drept național și de rolul instanțelor ierarhic superioare în acest sistem. (Botten v. Norway, hotărâre din 19 februarie 1996, Reports 1996-1, p. 141, § 39). La fel, conform jurisprudenței CtEDO, procedurile cu privire la admisibilitatea căii de atac și procedurile care implică doar chestiuni de drept, și nu chestiuni de fapt, pot fi conforme cu cerințele articolului 6 § 1 (a se vedea Helmers c. Suediei 9 octombrie 1991, § 31, Seria A, nr. 212-A).

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

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

dispune:

Recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,  
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Iurie Bejenaru

Aliona Miron