

DECIZIE

17 ianuarie 2018

mun. Chișinău

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

În componență:

Președintele ședinței, judecătorul – Valeriu Doagă

Judecătorii – Ala Cobăneanu, Luiza Gafton

Ion Druță, Nina Vascan

examinând recursurile declarate de Ministerul Finanțelor și Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a Serviciului fiscal de Stat împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 03 august 2017,

adoptată în cauza civilă intentată la cererea de chemare în judecată a societății cu răspundere limitată „B.T.-Express” împotriva Direcției generale administrare fiscală mun. Chișinău a Serviciului fiscal de Stat și Ministerului Finanțelor cu privire la contestarea actului administrativ, –

c o n s t a t ă

La 03 februarie 2017, societatea cu răspundere limitată „B.T.-Express” (denumirea prescurtată SRL „B.T.-Express”) a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat și Ministerului Finanțelor cu privire la contestarea actului administrativ.

În motivarea acțiunii menționează că, la 18 noiembrie 2016, Direcția control Fiscal pe mun. Chișinău a Inspectoratului Fiscal de Stat a emis Actul nr. 3-557761, prin care a propus respingerea cererii SRL „B.T.-Express” din 25 octombrie 2016 cu privire la restituirea TVA din buget, aferentă livrărilor de mărfuri la export impozitate la cota zero pentru perioadele fiscale iulie 2014 – septembrie 2016 în sumă totală de 1 250 000 de lei.

Relevă că, a depus la Inspectoratul Fiscal de Stat contestație prin care și-a exprimat dezacordul față de Actul nr. 3-557761 din 18 noiembrie 2016, solicitând restituirea TVA din buget, aferentă livrărilor de mărfuri la export impozitate la cota zero pentru perioadele fiscale iulie 2014 – septembrie 2016 în sumă de 1 250 000 de lei. Însă, prin Decizia nr. 16/01/T/939 emisă de Inspectoratul Fiscal de Stat la 30 noiembrie 2016, s-a respins cererea sa din 25 octombrie 2016 cu privire la restituirea TVA în sumă de 1 250 000 de lei pentru perioadele fiscale iulie 2014 – septembrie 2016.

Susține SRL „B.T.-Express” că, la 13 decembrie 2016, a depus cerere prealabilă prin care a solicitat anularea Deciziei nr. 16/01/T/939 emisă de Inspectoratul Fiscal de Stat la 30 noiembrie 2016. Însă, prin Decizia nr.5 emisă de Inspectoratul Fiscal de Stat la 12 ianuarie 2017, s-a respins cererea prealabilă din 13 decembrie 2016.

Considera reclamanta că actele administrative nominalizate sunt ilegale și îi lezează drepturile, deoarece temeiul invocat de către Inspectoratul Fiscal de Stat, și anume prevederile pct. 32 din Regulamentul privind restituirea TVA, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 01 februarie 2013 nu este convingător, atâta timp cât prevederile art. 102 alin.(8) din Codul fiscal recunosc expres dreptul SRL „B.T.-Express” la restituirea TVA. Mai mult decât atât, prevederile Codului fiscal ne stabilind careva interdicții.

Solicită, admiterea acțiunii, anularea Deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat nr.16/01/T/939 din 30 noiembrie 2016, prin care s-a respins cererea SRL „B.T.-Express” cu privire la restituirea din buget a TVA-ului în sumă de 1 250 000 de lei pentru perioadele fiscale iulie 2014 – septembrie 2016; și încasarea din bugetul de stat, prin intermediul Inspectoratului Fiscal de Stat și Ministerul Finanțelor a TVA-ului pentru perioada iulie 2014 – septembrie 2016 în sumă totală de 1 250 000 lei.

Prin hotărârea Judecătorei Chișinău (sediul Buiucani) din 01 martie 2017 (f.d.28, 32-34) s-a respins cererea de chemare în judecată a SRL „B.T.-Express” împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat și Ministerului Finanțelor cu privire la contestarea actului administrativ.

În consolidarea soluției adoptate, prima instanță a reținut că, în pofida faptului că SRL „B.T.-Express” s-a conformat normelor Codului fiscal și a prezentat actele necesare întru restituirea TVA-ului, Regulamentul cu privire la restituirea TVA-ului impune și unele restricții care îi sunt incidente reclamantei.

Astfel, în condițiile în care, prin Regulamentul cu privire la restituirea TVA-ului și Circulara Uniunii Poștale Universale nr. 152 din 19 iulie 2010 este interzisă remiterea prin poștă a produselor de tutun în Statele Unite ale Americii, iar SRL „B.T.-Express” solicită restituirea TVA-ului anume pentru acest serviciu, instanța inferioară a considerat actul administrativ emis de Inspectoratul Fiscal de Stat ca fiind unul legal și întemeiat.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 03 august 2017 (f.d. 94, 95-104) s-a admis apelul declarat de avocatul Sorin Bruma în interesele SRL „B.T.-Express”; s-a casat hotărârea Judecătorei Chișinău (sediul Buiucani) din 01 martie 2017 și s-a emis o hotărâre nouă prin care s-a anulat Decizia Inspectoratului Fiscal de Stat nr.16/01/T/939 din 30 noiembrie 2016 privind respingerea cererii SRL „B.T.-Express” de solicitare a restituirii TVA-ului din buget în sumă de 1 250 000 de lei pentru perioadele fiscale iulie 2014 – septembrie 2016; și s-a încasat din contul bugetului de stat prin intermediul Inspectoratului Fiscal de Stat și Ministerului Finanțelor în beneficiul SRL „B.T.-Express” taxa pe valoare adăugată pentru perioada iulie 2014 – septembrie 2016 în sumă de 1 250 000 de lei.

Întru fortificarea poziției sale, instanța de apel a notat că, textul Regulamentului nr. 93 din 01 februarie 2013 privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, și anume pct. 32 lit. f) a suferit diferite modificări în timp, astfel încât redacția actuală a acestei norme nu indică asupra aplicabilității în speță a Circularii Uniunii Poștale Universale nr.152 din 19 iulie 2010. Prin urmare, este ilegal refuzul Inspectoratului Fiscal de Stat de a satisface cererea SRL „B.T.-Express” privind restituirea din buget a TVA-ului în sumă de 1 250 000 de lei pentru perioadele fiscale iulie 2014 – septembrie 2016.

Succesiv, instanța inferioară a reținut că temeiurile date nu au incidență directă la caz, or pe lângă faptul că au fost excluse prin Hotărârea Guvernului nr. 253 din 04 aprilie 2014, ele nici la momentul efectuării tranzacțiilor și depunerii de către SRL „B.T.-Express” a cererii cu privire la restituirea TVA-ului și nici la momentul

actual, redacția art. 101 alin. (5) și art. 102 alin. (8) din Codul fiscal nu prevăd careva restricții pentru restituirea TVA aferente exportului de țigări prin intermediul trimiterilor poștale, în adresa beneficiarilor.

Întru fortificarea soluției adoptate, instanța de apel a notat că, SRL „B.T.-Express” s-a conformat cerințelor legale ce țin de restituirea taxei pe valoarea adăugată și, odată cu depunerea cererii cu privire la restituirea TVA-ului în adresa organului fiscal, a anexat toate actele necesare întru demonstrarea temeiniciei solicitării cu privire la restituirea taxei pe valoarea adăugată, fapt ce rezultă și din actul de control nr. 3-557761 din 18 noiembrie 2016.

A mai reținut instanța inferioară că din prevederile pct. 32 lit. f) din Regulamentul cu privire la restituirea TVA-ului nu se face referire expres la Circulara Uniunii Poștale Universale nr.152 din 19 iulie 2010.

Astfel, ținând cont de evoluția modificărilor pct. 32 lit. f) din Regulamentul cu privire la restituirea TVA-ului, instanța de apel a conchis că redacția actuală a pct. 32 litera f) nu indică asupra aplicabilității Circularii Uniunii Poștale Universale nr. 152 din 19 iulie 2010 în speța SRL „B.T.-Express” cu privire la restituirea a TVA în sumă de 1 250 000 lei, corespunzător refuzul Inspectoratului Fiscal de Stat în satisfacerea cererii SRL „B.T.-Express” este ilegal. Or, acestea nu au incidență directă la caz, deoarece au fost excluse prin Hotărârea Guvernului nr. 253 din 04 aprilie 2014 și nici la momentul efectuării tranzacțiilor și depunerii de către SRL „B.T.-Express” a cererii cu privire la restituirea TVA-ului și nici la momentul actual, redacția art. 101 alin. (5) și art. 102 alin. (8) din Codul fiscal nu prevăd careva restricții pentru restituirea TVA-ului aferent exportului de țigări prin intermediul trimiterilor poștale, în adresa beneficiarilor.

La 25 octombrie 2017, Ministerul Finanțelor a declarat recurs împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 03 august 2017, solicitând admiterea recursului, casarea deciziei recurate, cu menținerea hotărârii primei instanțe (f.d. 111-117).

În motivarea recursului a reiterat circumstanțele faptice ce țin de fondul cauzei și a invocat că, la examinarea litigiului, instanța de apel a încălcat legislația fiscală și acordurile internaționale ratificate de Republica Moldova.

În acest sens menționează că, instanța de apel nu a ținut cont de faptul că excluderea redacției inițiale a pct. 32 subpct. 1) din Regulamentul cu privire la restituirea TVA-ului, ce stipula că „... ținând cont de Circulara Uniunii Poștale Universale nr. 152 din 19 iulie 2010, restituirea TVA-ului pentru livrările expuse la lit. f) nu se efectuează în cazul produselor din tutun livrate la export prin intermediul poștei în Statele Unite ale Americii și în alte țări în care conform normelor internaționale sunt interzise trimiterile poștale către acestea a produselor menționate”, nu a înlăturat și prohibiția instituită anterior.

Or, conform Regulamentului cu privire la restituirea TVA-ului, acesta nu se extinde asupra mărfurilor livrate la export prin intermediul poștei în țările în care conform normelor internaționale sunt interzise trimiterile poștale către acestea a mărfurilor specificate.

Invocă recurentul că, la caz, interdicția de a beneficia de restituirea TVA-ului reiese din interdicția exportului articolelor de tutun în țările în care sunt interzise trimiterile poștale cu astfel de produse, care este instituită atât prin legislația națională, cât și prin diverse acorduri internaționale.

Astfel, instanța de apel nu a ținut cont de prevederile art. 19 din Legea privind tratatele internaționale ale Republicii Moldova, care statuează că tratatele

internaționale se execută cu bună-credință, în conformitate cu principiul *pacta sunt servanda*. Republica Moldova nu poate invoca prevederile legislației sale interne ca justificare a neexecutării unui tratat la care este parte.

Or, în condițiile speței sunt operabile dispozițiile art. 26 pct. 5.4 al Convenției Poștale Universale și Protocolul Final, adoptată la Seul la 14 septembrie 1994, în vigoare pentru Republica Moldova din 03 iulie 1997, și art. 15 pct. 2.1.3 al Convenției Poștale Universale și Protocolul Final, adoptată la Geneva la 12 august 2008, în vigoare pentru Republica Moldova din 01 ianuarie 2010, care prescriu că nu sunt admise spre expediere trimerile poștale care conțin obiecte al căror import sau circulație este interzisă în țara de destinație.

La acest capitol menționează că, prin Circulara nr. 152 emisă de Uniunea Poștală Universală la 19 iulie 2010 s-a interzis spre expediere țigaretile, tutunul masticabil și tutun de răsucit și s-a interzis importul de tutun și tutun pentru țigari electronice pentru Statele Unite ale Americii.

La 15 noiembrie 2017, Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a Serviciului fiscal de Stat a declarat recurs împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 03 august 2017, solicitând admiterea recursului, casarea deciziei recurate, cu menținerea hotărârii primei instanțe (f.d. 124-129).

În motivarea recursului a invocat că, instanța de apel a interpretat în mod eronat normele de drept material incidente speței, reiterând în susținerea recursului argumente similare celor conținute în cererea de recurs depusă de Ministerul Finanțelor la 25 octombrie 2017.

La 20 decembrie 2017, Ministerul Finanțelor a depus cererea de recurs suplimentară împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 03 august 2017, solicitând admiterea recursului, casarea deciziei recurate, cu menținerea hotărârii primei instanțe (f.d. 155-161).

În motivarea recursului suplimentar menționează că, instanța de apel urma să judece litigiul prin contrapunerea ierarhică a legislației fiscale cu cea vamală, ce reglementează activitatea de export, legislația poștală, ce vizează trimerile poștale și tratatele internaționale, ratificate de Republica Moldova.

Evocă faptul că, Regulamentul privind restituirea TVA-ului, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 01 februarie 2013, reglementează aspectele procedurale ce țin de restituirea taxei pe valoarea adăugată în cazul desfășurării unei activități permise de lege.

Distinct celor relevate, menționează că actele Uniunii Poștale Universale, care au statut de tratat internațional, Constituția Uniunii Poștale Universale (modificată prin Protocelele adiționale de la Tokyo 1969, Lausanne 1974, Hamburg 1984, Washington 1989, Seul 1994 și Beijing 1999), la care Republica Moldova a aderat prin Hotărârea Parlamentului nr. 1159 din 11 aprilie 1997; Convenția Poștală Universală și Protocolul Final, adoptată la Seul la 14 septembrie 1994, în vigoare pentru Republica Moldova din 03 iulie 1997; Convenția Poștală Universală și Protocolul Final, adoptată la Geneva la 12 august 2008, în vigoare pentru Republica Moldova din 01 ianuarie 2010; precum și prin Convenția Poștală Universală, adoptată la Doha la 11 octombrie 2012, semnată de către Republica Moldova la 11 octombrie 2012 conțin reglementări similare prin care se interzic trimerile poștale care conțin obiecte al căror import sau circulație este interzisă în țara de destinație.

Astfel, prin Circulara nr. 152 emisă de Uniunea Poștală Universală la 19 iulie 2010 s-a interzis spre expediere țigaretile, tutunul masticabil și tutun de răsucit și s-a

interzis importul de tutun și tutun pentru țigari electronice pentru Statele Unite ale Americii.

În concluzie menționează că, instanța de apel urma să constate că SRL „B.T.-Express” nu poate pretinde la restituirea TVA-ului în condițiile în care nu avea dreptul legal de a exporta, prin intermediul coletelor poștale, din Republica Moldova în Statele Unite ale Americii articole din tutun.

Prin încheierea Curții Supreme de Justiție din 21 decembrie 2017 s-au considerat admisibile recursurile declarate de Ministerul Finanțelor și Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a Serviciului fiscal de Stat împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 03 august 2017.

Studiind materialele dosarului, Colegiul civil comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră că, recursurile declarate de Ministerul Finanțelor și Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a Serviciului fiscal de Stat urmează a fi admise, casată decizia Curții de Apel Chișinău din 03 august 2017, cu menținerea hotărârii Judecătoriei Buiucani, mun. Chișinău din 01 martie 2017, din motivele relevate infra.

În conformitate cu dispozițiile art. 24 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ, instanța de contencios administrativ examinează cererea cu participarea reclamantului și pârîtului și/sau a reprezentanților acestora, în condițiile Codului de procedură civilă, cu unele excepții prevăzute de prezenta lege.

Conform art. 442 alin. (1) din Codul de procedură civilă, judecând recursul declarat împotriva deciziei date în apel, instanța verifică, în limitele invocate în recurs și în baza referinței depuse de către intimat, legalitatea hotărârii atacate, fără a administra noi dovezi.

Articolul 444 din Codul de procedură civilă consemnează că, recursul se examinează fără înștiințarea participanților la proces.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. f) din Codul de procedură civilă, instanța, după ce judecă recursul, este în drept să admită recursul, să caseze decizia instanței de apel și să mențină hotărîrea primei instanțe.

Materialele cauzei atestă că, în urma efectuării controlului fiscal SRL „B.T.-Express”, la fața locului prin metoda verificării tematice privind corectitudinea calculării și plenitudinea achitării TVA-ului la buget pentru perioadele fiscale 01 iulie 2014 – 30 septembrie 2016, cu aprecierea restituirii din buget a sumelor TVA pentru perioadele fiscale 01 iulie 2014 – 30 septembrie 2016 aferent livrării mărfurilor (articole de tutun) impozitate cu TVA la cota zero, s-a emis Actul nr. 3-557761 întocmit de Inspectoratul Fiscal de Stat a întocmit la 18 noiembrie 2016 (f.d. 6-8), prin care s-a ajuns la concluzia și s-a propus „de a respinge cererea SRL „B.T.-Express” cu privire la restituirea TVA din buget, aferentă livrărilor de mărfuri la export impozitate la cota zero pentru perioadele fiscale 01 iulie 2014 – 30 septembrie 2016, în sumă de 1 250 000”.

Prin decizia nr. 16/01/T/939 emisă de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat la 30 noiembrie s-a respins cererea SRL „B.T.-Express”, fără număr din 25 octombrie 2016, prin care solicită restituirea TVA în sumă de 1 250 000 pentru perioadele fiscale 01 iulie 2014 – 30 septembrie 2016 (f.d. 9 recto-verso).

La 30 noiembrie 2016, SRL „B.T.-Express” a declarat dezacord în privința Actului nr. 3-557761 întocmit de Inspectoratul Fiscal de Stat a întocmit la 18 noiembrie 2016, solicitând satisfacerea cerinței sale cu privire la restituirea TVA în

sumă de 1 250 000 pentru perioadele fiscale 01 iulie 2014 – 30 septembrie 2016 (f.d.10).

La 13 decembrie 2016, SRL „B.T.-Express” a depus cerere prealabilă, prin care a solicitat anularea în termeni cât mai restrânși a deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat nr. 16/01/T/939 din 30 noiembrie 2016, cu emiterea unei noi decizii în sensul satisfacerii cerinței sale cu privire la restituirea TVA în sumă de 1 250 000 pentru perioadele fiscale 01 iulie 2014 – 30 septembrie 2016 (f.d. 11-12).

Prin decizia nr. 5 din 12 ianuarie 2017 (f.d. 13 recto-verso) s-a considerat neîntemeiată și s-a respins contestația depusă de SRL „B.T.-Express” și s-a menținut decizia Inspectoratului Fiscal de Stat nr. 16/01/T/939 din 30 noiembrie 2016.

Verificând legalitatea deciziei Curții de Apel Chișinău din 03 august 2017, Colegiul civil comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție desprinde că din conținutul acesteia nu se certifică în mod clar substanța hotărârii judecătorești, circumstanță care a succedat adoptarea unei soluții cu încălcarea normelor de drept material și procedural, astfel încât partea motivată fiind în contradicție cu dispozitivul pronunțat.

Ab love principium, în conformitate cu prevederile art. 1 alin. (2) din Legea contenciosului administrativ, orice persoană care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, de către o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluționarea în termenul legal a unei cereri, se poate adresa instanței de contencios administrativ competente pentru a obține anularea actului, recunoașterea dreptului pretins și repararea pagubei ce i-a fost cauzată.

Potrivit articolului 16 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ, persoana care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, printr-un act administrativ și nu este mulțumită de răspunsul primit la cererea prealabilă sau nu a primit nici un răspuns în termenul prevăzut de lege, este în drept să sesizeze instanța de contencios administrativ competentă pentru anularea, în tot sau în parte, a actului respectiv și repararea pagubei cauzate.

Articolul 26 din Legea contenciosului administrativ consemnează în alin. (1) că actul administrativ contestat poate fi anulat, în tot sau în parte, în cazul în care: a) este ilegal în fond ca fiind emis contrar prevederilor legii; b) este ilegal ca fiind emis cu încălcarea competenței; c) este ilegal ca fiind emis cu încălcarea procedurii stabilite.

Rezoluția (77) 31 cu privire la protecția individului față de actele autorităților administrative, adoptată de Comitetul de Miniștri al Consiliului Europei la 28 septembrie 1997 definește actul administrativ ca o manifestare juridică unilaterală de voință, cu caracter normativ sau individual, din partea unei autorități publice în vederea organizării executării sau executării în concret a legii, actul administrativ desemnează orice măsuri individuale sau decizii luate în cadrul exercitării autorității publice, susceptibile de a afecta direct drepturile, libertățile sau interesele persoanelor fizice sau juridice și care nu este un act îndeplinit în cadrul exercitării unei funcții judiciare.

Analizând memoriul deciziei Curții de Apel Chișinău, care în final a format poziția instanței cu privire la soluția adoptată și coroborându-le per ansamblu circumstanțelor speței, Colegiul ajunge la concluzia că, instanța de apel a dat o apreciere eronată discrepanței asupra căreia urmează să se expună și a identificat greșit normele de drept național și internațional care guvernează speța, precum și ierarhia aplicării acestora.

Or, în speță, obiectul principal al acțiunii civile este examinarea legalității deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat nr.16/01/T/939 din 30 noiembrie 2016, prin care s-a respins cererea SRL „B.T.-Express” cu privire la restituirea din buget a TVA-ului în sumă de 1 250 000 de lei pentru perioadele fiscale iulie 2014 – septembrie 2016.

Conform prevederilor art. 101 alin. (5) din Codul fiscal, dacă depășirea sumei T.V.A. la valorile materiale, serviciile procurate se datorează faptului că subiectul impozabil a efectuat o livrare care se impozitează la cota zero, acesta are dreptul la restituirea sumei cu care a fost depășită T.V.A. la valorile materiale, serviciile procurate achitată prin intermediul contului bancar și/sau al stingerii sumelor din contul restituirii impozitelor, în conformitate cu prevederile prezentului articol, ale art.103 alin.(3) și ale art.125, în limitele cotei-standard a T.V.A., stabilite la art. 96 lit. a), sau cotei reduse a T.V.A., stabilite la art. 96 lit. b), înmulțite cu valoarea livrării, ce se impozitează la cota zero. Restituirea T.V.A. se efectuează în modul stabilit de Guvern, într-un termen care nu depășește 45 de zile.

Aderent, articolul 102 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal consemnează că, în scopul confirmării dreptului la restituirea T.V.A. pe valorile materiale și serviciile procurate, subiectul impozabil, în afară de declarațiile privind T.V.A. și registrele de evidență a livrărilor și procurărilor în care sînt înregistrate operațiunile de livrare sau procurare, trebuie să dispună de la livrarea mărfurilor la export prin intermediul poștei, suplimentar se prezintă: - documentul ce confirmă achitarea serviciilor și/sau factura pentru serviciile poștale prestate; - documentul indicat în borderoul documentelor anexate la declarația vamală de export, perfectat de către operatorul poștal pe faptul expedierii poștale.

Reglementări similare se regăsesc și în pct. 32 subpunctul 1) lit. f) din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 01 februarie 2013 (în redacția actuală), care stipulează că, în scopul confirmării dreptului la restituirea TVA pe valorile materiale și serviciile procurate subiecții impozabili trebuie să dispună de: la livrarea mărfurilor la export prin intermediul poștei, suplimentar se prezintă: documentul ce confirmă achitarea serviciilor și/sau factura pentru serviciile poștale prestate; documentul indicat în borderoul documentelor anexate la declarația vamală de export, perfectat de către operatorul poștal pe faptul expedierii poștale.

Distinct circumstanțelor relevate, pct. 32 subpunctul 1) din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, prescrie în mod imperativ și excepții de la regula generală, astfel încât ultimul paragraf al normei citate statuează că, subpunctul 1) nu se extinde asupra mărfurilor livrate la export prin intermediul poștei în țările în care, conform normelor internaționale, sînt interzise trimerile poștale către acestea ale mărfurilor respective.

Astfel, prevederile Regulamentului privind restituirea taxei pe valoarea adăugată au regim special, ce concretizează norma generală din Codul fiscal, prin urmare are aplicabilitate prioritară în condițiile în speță.

Se deduce că, Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, atât în redacția veche, cât și în cea actuală prevede norme restrictive ce țin de restituirea taxei pe valoarea adăugată asupra mărfurilor livrate la export prin intermediul poștei în țările în care, conform normelor internaționale, sunt interzise trimerile poștale către acestea ale mărfurilor respective.

Subsecvent, pentru justa soluționare a cauzei, urmează a fi învederat că, SRL „B.T.-Express” pretinde la restituirea din buget a TVA-ului în sumă de 1 250 000 de lei pentru perioadele fiscale iulie 2014 – septembrie 2016 aferent livrării mărfurilor articole de tutun, prin intermediul trimeterilor poștale în Statele Unite ale Americii.

În această ordine de idei, pentru a stabili dacă SRL „B.T.-Express” întrunește condițiile impuse de legiuitor cu privire la restituirea din buget a TVA-ului în sumă de 1 250 000 de lei pentru perioadele fiscale iulie 2014 – septembrie 2016 aferent livrării mărfurilor articole de tutun, prin intermediul trimeterilor poștale în Statele Unite ale Americii, instanța de apel urma a verifica, prin prisma tratatelor internaționale, ratificate de Republica Moldova.

Or, conform prevederilor art. 19 din Legea nr. 595 din 24 septembrie 1999 „privind tratatele internaționale ale Republicii Moldova”, tratatele internaționale se execută cu bună-credință, în conformitate cu principiul *pacta sunt servanda*. Republica Moldova nu poate invoca prevederile legislației sale interne ca justificare a neexecutării unui tratat la care este parte.

La caz, Convenția Poștală Universală și Protocolul Final, adoptată la Seul la 14 septembrie 1994, la care Republica Moldova a aderat prin Hotărârea Parlamentului nr. 1159 din 11 aprilie 1997, statuează la art. 26 pct. 5.4 că, trimiterile poștale care conțin obiecte al căror import sau circulație este interzisă în țara de destinație nu sunt admise spre expediere.

Prevederi similare sunt stabilite și de art. 15 pct. 2.1.4 al Convenției Poștale Universale și Protocolul Final, adoptată la Geneva la 12 august 2008, ratificată prin Legea nr. 18 din 23 februarie 2012, care prevede că interdicțiile categoriilor de trimiteri al altor obiecte de import sau circulație care sunt interzise în țara de destinație.

Astfel, la 19 iulie 2010, Uniunea Poștală Universală a emis Circulara nr. 152, prin care a informat operatorii Uniunii Poștale Universale, că modificările intervenite în legislația federală a Statelor Unite ale Americii, la 29 iulie 2010, interzic expedierea prin trimiteri poștale internaționale țigaretelor, tutunul masticabil și tutun de răsucit și s-a interzis importul de tutun și tutun pentru țigări electronice în Statele Unite ale Americii, prin intermediul trimiterilor poștale.

Cumulul circumstanțelor relevate, evidențiază caracterul reprehensibil al concluziilor instanței de apel, precum că „... prevederile pct. 32 lit. f) din Regulamentul cu privire la restituirea TVA-ului nu se face referire expres la Circulara Uniunii Poștale Universale nr.152 din 19 iulie 2010 ...”.

Or, deși prevederile pct. 32 lit. f) din Regulamentul cu privire la restituirea taxei pe valoarea adăugată, nu se face trimitere nemijlocit la Circulara Uniunii Poștale Universale nr. 152 din 19 iulie 2010, aceasta prin prisma actelor internaționale ratificate de Republica Moldova are aplicabilitate directă, deoarece impune restricții cu privire la export de țigări și alte articole de tutun, prin intermediul trimeterilor poștale în Statele Unite ale Americii.

Cu titlu de consecință, situația din speță nu se încadrează în condițiile prestabilite de legiuitor cu privire la restituirea taxei pe valoarea adăugată, deoarece SRL „B.T.-Express” pretinde restituirea taxei pe valoarea adăugată pentru mărfurile livrate la export prin intermediul trimeterilor poștale într-o țară în care, conform normelor internaționale și legislației naționale a acesteia, sunt interzise trimiterile poștale către acestea a acestor mărfuri.

Astfel, se certifică legalitatea actului administrativ supus examenului legalității, și anume a deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat nr.16/01/T/939 din 30 noiembrie 2016, prin care s-a respins cererea SRL „B.T.-Express” cu privire la restituirea din buget a TVA-ului în sumă de 1 250 000 de lei pentru perioadele fiscale iulie 2014 – septembrie 2016.

Corelând situația faptică a speței la ipoteza relevată și normele de drept incidente speței, instanța de recurs ajunge la concluzia că memoriul deciziei Curții de Apel Chișinău din 03 august 2017 nu certifică în mod clar substanța și legalitatea hotărârii judecătorești pronunțate, deoarece se bazează pe interpretare eronată a normelor de drept material, procedural și internațional care guvernează speța, precum și ierarhia aplicării acestora, precum și pe neelucidarea tuturor circumstanțelor relevante speței, criteriu care presupune prin sine lămurirea completă și certă a situației de fapt sub toate aspectele, inclusiv temeiurilor și pretențiilor care au generat apariția litigiului și determinarea legii care urmează a fi aplicată.

La acest capitol, instanța de recurs evidențiază că motivarea este un element esențial al hotărârii judecătorești, o puternică garanție a imparțialității judecătorului și a calității actului de justiție, precum și o premisă a exercitării corespunzătoare de către instanța superioară a atribuțiilor de control judiciar de legalitate și temeinicie. Obligativitatea motivării hotărârilor judecătorești constituie o condiție a procesului echitabil, exigență a art. 239 din Codul de procedură civilă și art. 6 alin. (1) din Convenția pentru apărarea drepturilor omului și libertăților fundamentale.

Distinct justificărilor expuse supra, instanța de recurs învederează jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului, care statuează că, întinderea motivării depinde de diversitatea mijloacelor pe care o parte le poate ridica în instanță, precum și de prevederile legale, de obiceiuri, de principiile doctrinale și de practicile diferite privind prezentarea și redactarea sentințelor și hotărârilor în diferite state (*Boldea împotriva României* din 15 februarie 2007, paragraful 29; *Van den Hurk împotriva Olandei* din 19 aprilie 1994, paragraful 61). Pentru a răspunde cerințelor procesului echitabil, motivarea ar trebui să evidențieze că judecătorul a examinat cu adevărat chestiunile esențiale ce i-au fost prezentate (*Boldea împotriva României* din 15 februarie 2007, paragraful 29; *Helle împotriva Finlandei* din 19 februarie 1997, paragraful 60).

La capitolul legalității hotărârilor instanței de judecată, jurisprudența CtEDO în repetate rânduri a statuat necesitatea motivării hotărârilor instanței, unde funcția unei decizii motivate este să demonstreze părților că ele au fost auzite. Dreptul de a fi auzit include nu doar posibilitatea de a aduce argumente instanței, dar de asemenea o obligație corespunzătoare a instanței de a arăta, în motivarea sa, motivele pentru care anumite argumente au fost acceptate sau respinse. CtEDO a menționat că, este motivată în mod corespunzător o decizie care permite părților să facă uz efectiv de dreptul lor de a face apel (*Hirvisaari împotriva Finlandei*).

În cazul în care instanța de judecată se abține de a da un răspuns special și explicit în cele mai importante întrebări, fără a acorda părții care a formulat-o posibilitatea de a ști dacă acest mijloc de apărare a fost neglijat sau respins, acest fapt se va considera o încălcare a art. 6 § 1 din CEDO (*Hiro Balani vs. Spania*).

CtEDO în practica sa constantă a menționat că, dreptul la un proces echitabil, garantat de art.6 §1 din Convenție, include printre altele dreptul părților de a prezenta observațiile pe care le consideră pertinente pentru cauza lor. Întrucât Convenția nu are drept scop garantarea unor drepturi teoretice sau iluzorii, ci drepturi concrete și

efective (*Artico împotriva Italiei*), acest drept nu poate fi considerat efectiv decât dacă aceste observații sunt în mod real ascultate, adică în mod corect examinate de către instanța sesizată. Altfel spus, art. 6 implică mai ales în sarcina instanței obligația de a proceda la un examen efectiv al mijloacelor, argumentelor și al elementelor de probă ale părților, cel puțin pentru a le aprecia relevanța (*Perez împotriva Franței, Van der Hurk împotriva Olandei*).

Se reține că actul judecătoresc trebuie să corespundă tuturor normelor de drept, să fie clar, înțeles de părțile implicate în litigiu și să răspundă în mod sigur și expres la toate cererile și obiecțiile formulate de către părți, ceea ce în speță lipsește.

Or, principiul procesului echitabil reclamă că hotărârea să fie motivată, justițiabilul având posibilitatea să cunoască motivele care l-au făcut pe judecător să adopte una sau altă soluție și să le conteste dacă sistemul prevedea o cale de atac împotriva acestei hotărâri, lipsa motivării unei decizii judiciare, punând în pericol dreptul la un proces echitabil (*Kaufland împotriva Belgiei*).

Prin urmare, conținutul hotărârii judecătorești trebuie să cuprindă examinarea chestiunilor în fapt și în drept, dispozițiile legale aplicabile raportului juridic dedus judecății, care în final au format convingerea instanței cu privire la soluția pronunțată. Astfel, instanța asigurând securitatea juridică ce garantează previzibilitatea atât a conținutului regulii de drept cât și a aplicării sale.

Cu titlu de consecință, ținând cont de memoriul expus supra, sub aspectul concluziilor enunțate supra, Colegiul apreciază ca fiind juste concluziile primei instanțe cu privire la netemeinicia acțiunii civile și legalitatea deciziei Inspectoratului Fiscal de Stat nr.16/01/T/939 din 30 noiembrie 2016, prin care s-a respins cererea SRL „B.T.-Express” cu privire la restituirea din buget a TVA-ului în sumă de 1 250 000 de lei pentru perioadele fiscale iulie 2014 – septembrie 2016.

Din considerentele menționate, și având în vedere că, argumentele invocate de Ministerul Finanțelor și Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a Serviciului fiscal de Stat și-au găsit confirmare, iar instanța de apel a emis o decizie neîntemeiată, dictată de concluzii nemotivate, neelucidarea tuturor circumstanțelor pertinente speței și interpretarea eronată a cadrului legal incident speței, Colegiul civil comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia necesității admiterii recursurilor casării deciziei Curții de Apel Chișinău din 03 august 2017 și menținerii hotărârii Judecătoriei Chișinău (sediul Buiucani) din 01 martie 2017.

În conformitate cu art. 445 alin. (1) lit. f), art. 445 alin. (2) din Codul de procedură civilă, Colegiul civil comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție

d e c i d e:

Se admit recursurile declarate de Ministerul Finanțelor și Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a Serviciului fiscal de Stat.

Se casează integral decizia Curții de Apel Chișinău din 03 august 2017, adoptată în cauza civilă intentată la cererea de chemare în judecată a societății cu răspundere limitată „B.T.-Express” împotriva Direcției generale administrare fiscală

mun. Chișinău a Serviciului fiscal de Stat și Ministerului Finanțelor cu privire la contestarea actului administrativ, cu menținerea hotărârii Judecătoriei Chișinău (sediul Buiucani) din 01 martie 2017.

Decizia este irevocabilă din momentul emiterii.

Președintele ședinței,
judecătorul

Judecătorii

Valeriu Doagă

Ala Cobăneanu

Luiza Gafton

Ion Druță

Nina Vascan