

Dosarul nr. 3ra-1266/19

Prima instanță: Judecătoria Comrat, sediul Central (jud: V. Hudoba)

Instanța de apel: Curtea de Apel Comrat (jud: D. Fujenco, L. Caraianu, Șt. Starciuc)

## DECIZIE

4 decembrie 2019

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele ședinței, judecătorul  
judecătorii

Tamara Chișca-Doneva  
Mariana Pitic  
Nicolae Craiu  
Iurie Bejenaru  
Nina Vascan

examinând recursul depus de Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat,

în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de Societatea cu Răspundere Limitată „Basarabia-Agroexport” împotriva Direcției Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ și obligarea emiterii actului privind restituirea sumei,

împotriva deciziei din 27 iunie 2019 a Curții de Apel Comrat, prin care a fost admis apelul declarat de către Societatea cu Răspundere Limitată „Basarabia-Agroexport”, a fost casată hotărârea din 11 februarie 2019 a Judecătoriei Comrat, sediul Central și a fost emisă o nouă decizie de admitere a acțiunii,

### c o n s t a t ă:

La 24 martie 2016 SRL „Basarabia-Agroexport” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe Unitatea Teritorială Autonomă Găgăuzia cu privire la contestarea actului administrativ și obligarea emiterii actului privind restituirea sumei.

În motivarea acțiunii a indicat că pârâtul a efectuat ilegal un control fiscal suplimentar în perioada 21 decembrie 2015 - 29 decembrie 2015, cu scopul de a recalcula suma TVA, pasibilă achitării din bugetul de stat pentru perioada 1 ianuarie 2015 – 30 septembrie 2015 pentru livrările efectuate de firmele SRL „Albris” și SRL „Portital”, fiind astfel întocmit actul nr. 5-664655 din 29 septembrie 2015.

A menționat că nu este de acord cu actul și decizia întocmite în cauză, deoarece toate mărfurile, furnizate de către SRL „Albris”, SRL „Coral Auto Trading” și SRL

„Portital” au fost primite în baza facturilor fiscale, perfectate în conformitate cu legislația fiscală și folosite după destinație.

A susținut că SRL „Basarabia-Agroexport” a avut cu SRL „Albris” și SRL „Coral Auto Trading” raporturi juridice reglementate prin contracte în conformitate cu cerințele legislației, iar obligațiile au fost îndeplinite în întregime.

La fel, raporturi juridice cu companiile SRL „Autoconex” și SRL „Rodion Service” nu au fost stabilite, iar despre acest fapt SRL „Basarabia-Agroexport” a aflat tocmai când a luat cunoștință de rezultatele verificărilor prin contrapunere și suplimentare, cu ieșire la loc, reflectate în actul nr. 5-664655 din 29 septembrie 2015 precum că compania SRL „Basarabia-Agroexport” a colaborat nemijlocit cu SRL „Portital” și nu a dispus de informația privind intermedierea altor agenți economici, că toate livrările în adresa SRL „Basarabia-Agroexport” au fost reflectate de către agenții economici menționați în declarațiile TVA în perioadele respective.

A precizat că facturile fiscale, eliberate SRL „Albris” și SRL „Coral Auto Trading” au fost primite de către pârât în conformitate cu cerințele Codului fiscal și au fost înregistrate în termenii stabiliți de legislație.

Reclamantul a indicat că potrivit bazei Inspectoratului Fiscal de Stat, firmele enunțate, nu au fost recunoscute ca firme „fantomă”.

A mai explicat că anularea înregistrării SRL „Albris” și SRL „Coral Auto Trading” ca plătitori ai TVA, nu generează anumite efecte juridice pentru SRL „Basarabia-Agroexport” și nu poate servi drept temei juridic pentru excluderea sumelor destinate restituirii, ca sume TVA, primite de la acești agenți economici, cu atât mai mult, că tranzacțiile cu aceste companii au fost încheiate în perioada mai-iunie 2015, pe când anularea înregistrării acestor firme ca contribuabili ai TVA a fost efectuată tocmai în luna octombrie 2015.

În opinia reclamantului, SRL „Basarabia-Agroexport” a beneficiat de restituirea TVA în temeiuri legale și cu respectarea strict a cerințelor Regulamentului privind restituirea TVA, aprobat prin hotărârea Guvernului nr. 93 din 1 februarie 2013, ceea ce se confirmă prin documentele emise și semnate de către inspectorii fiscali ai IFS UTA Găgăuzia.

A comunicat că suma TVA, primită de la agenții menționați, pasibilă restituirii din bugetul de stat, nu poate fi exclusă fără temei legal, deoarece a fost achitată prin conturi de virament bancar în conformitate cu Regulamentul privind restituirea TVA.

A relatat că anularea înregistrării SRL „Albris” și SRL „Coral Auto Trading” ca plătitori ai TVA, nu constituie temei pentru excluderea sumelor TVA din suma destinată restituirii, deoarece dacă la momentul procurării mărfii vânzătorul a fost contribuabil al TVA, atunci suma TVA la această procurare nu va fi inclusă la determinarea sumei TVA pentru restituire, cu condiția respectării condițiilor stabilite de lege.

De asemenea, a indicat că excluderea sumelor TVA din sumele restituirii pe motivul neconfirmării acestora la verificarea prin contrapunere este neîntemeiată și conține indici de depășire a atribuțiilor de serviciu ale organului de control, iar punctul 27 din Regulamentul privind restituirea TVA, precum și alte puncte ale

acestui Regulament, nu prevăd dreptul la excluderea din restituire a sumelor TVA în cazurile verificărilor prin contrapunere. Totodată, neprezentarea documentelor de către companiile menționate nu constituie temei pentru a priva SRL „Basarabia-Agroexport” de dreptul la restituirea TVA din bugetul de stat.

A afirmat că SRL „Basarabia-Agroexport” nu este obligată și nu poate purta răspundere pentru neîndeplinirea sau îndeplinirea necuvenită de către alți agenți economici a obligațiilor sale.

A considerat că la întocmirea actului nr. 5-664655 din 29 decembrie 2015 nu au fost îndeplinite condițiile art. 216 alin. (6) Cod fiscal, privind obiectivitatea, claritatea și exactitatea expunerii încălcării legislației fiscale, iar concluziile și propunerile, conținute în act, nu și-au găsit confirmarea în partea motivată.

La fel, a susținut că decizia nr. 22 din 18 ianuarie 2016 a fost adoptată în baza încălcărilor inexistente.

A mai menționat că prin decizia IFS pe UTA Găgăuzia din 26 februarie 2016, cererea prealabilă a fost respinsă ca neîntemeiată.

În drept, reclamantul și-a întemeiat acțiunea pe prevederile Legii contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000.

A solicitat anularea actului nr. 5-664655 din 29 decembrie 2015 și a deciziei IFS pe UTA Găgăuzia nr. 22 din 18 ianuarie 2016 privind încălcarea legislației, admisă de SRL „Basarabia-Agroexport”, obligarea pârâtului de a emite o nouă decizie prin care să fie restituită TVA în sumă de 1 761 818, 53 de lei și penalitatea încasată în sumă de 34 839, 51 de lei, cu anularea efectelor juridice ale deciziei nr. 22 din 18 ianuarie 2016 din ziua emiterii acesteia.

Prin hotărârea din 11 februarie 2019 a Judecătoriei Comrat, sediul Central, cererea de chemare în judecată a fost respinsă ca neîntemeiată.

La 11 februarie 2019 SRL „Basarabia-Agroexport” a declarat apel împotriva hotărârii din 11 februarie 2019 a Judecătoriei Comrat, sediul Central.

Prin decizia din 27 iunie 2019 a Curții de Apel Comrat, a fost admis apelul declarat de către SRL „Basarabia-Agroexport”, a fost casată hotărârea din 11 februarie 2019 a Judecătoriei Comrat, sediul Central și a fost emisă o nouă decizie prin care a fost admisă cererea de chemare în judecată. A fost anulată decizia nr. 22 din 18 ianuarie 2016 emisă de IFS pe UTA Găgăuzia, ca fiind ilegală în fond și emisă cu încălcarea legislației în vigoare. A fost obligat Serviciul Fiscal de Stat să emită o nouă decizie prin care să fie restituită SRL „Basarabia-Agroexport” suma TVA în mărime de 1 761 818, 53 de lei. A fost obligat Serviciul Fiscal de Stat să restituie SRL „Basarabia-Agroexport” penalitatea în mărime de 34 839, 51 de lei, ținând cont de suma TVA achitată, pasibilă restituirii din bugetul de stat, primită de la SRL „Portital” la calcularea sumelor TVA, pasibile restituirii pentru octombrie 2015.

La 10 iulie 2019 Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat, a depus recurs împotriva deciziei din 27 iunie 2019 a Curții de Apel Comrat.

La 22 august 2019 Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat, a depus 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, nefiind elucidate pe deplin toate circumstanțele importante pentru soluționarea cauzei.

A declarat că instanța de apel nu a luat în considerare că controlul fiscal repetat a fost efectuat din cauza existenței dubiilor în partea ce ține de autenticitatea raporturilor economice, iar SRL „Basarabia-Agroexport” nu era în drept să beneficieze de restituirea TVA pe motiv că aceasta nici nu a fost achitată la buget din livrările efectuate.

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

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ, reține că prin Legea nr.116 din data de 19 iulie 2018, a fost adoptat Codul administrativ al Republicii Moldova.

În conformitate cu art. 257 alin. (1) al Codului administrativ, prezentul cod intră în vigoare la 1 aprilie 2019.

În temeiul 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.

Iar în conformitate cu art. 245 alin. (1) 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.

Curtea de Apel Comrat a pronunțat decizia contestată la 27 iunie 2019.

Astfel, recursul depus inițial la 10 iulie 2019, este în termen.

Prin referința din 25 octombrie 2019, SRL „Basarabia-Agroexport” a solicitat declararea recursului ca inadmisibil sau după caz, respingerea acestuia.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție, examinând admisibilitatea recursului, l-a numit pentru judecare în completul din 5 judecători.

În conformitate cu art. 258 alin. (3) Cod administrativ, procedurile de contencios administrativ inițiate până la intrarea în vigoare a prezentului cod se vor examina în continuare, după intrarea în vigoare a prezentului cod, conform prevederilor prezentului cod. Prin derogare, admisibilitatea unei astfel de acțiuni în contenciosul administrativ se va face conform prevederilor în vigoare până la intrarea în vigoare a prezentului cod. Prevederile prezentului alineat se vor aplica corespunzător pentru procedurile de apel, de recurs și de contestare cu recurs a încheierilor judecătorești.

Astfel, din sensul normei de drept enunțate, urmează că legiuitorul a optat pentru principiul aplicării imediate a noilor reglementări procedurale.

În conformitate cu prevederile art. 247 Cod administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează și soluționează recursul fără ședință de judecată.

Studiind materialele dosarului, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră necesar de a admite

recursul, a casa integral decizia instanței de apel și a emite o nouă decizie prin care a menține hotărârea primei instanțe, din considerentele ce urmează.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. c) Cod administrativ, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă una dintre următoarele decizii: casează integral decizia instanței de apel și emite o nouă decizie.

În conformitate cu prevederile art. 194 alin. (2) Cod 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.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ, reține că prezentul litigiu este guvernat de prevederile Legii contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000 (în vigoare până la 1 aprilie 2019), precum și ale Codului fiscal.

Astfel, în conformitate cu art. 1 alin. (2) din Legea contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000 (în vigoare până la 1 aprilie 2019), 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.

Conform art. 16 alin. (1) din aceeași lege, 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.

În temeiul art. 26 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000, actul administrativ contestat poate fi anulat, în tot sau în parte, în cazul în care: este ilegal în fond ca fiind emis contrar prevederilor legii; este ilegal ca fiind emis cu încălcarea competenței; este ilegal ca fiind emis cu încălcarea procedurii stabilite.

Din materialele dosarului rezultă că, înaintând prezenta cerere de chemare în judecată împotriva Direcției Generale Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat, SRL „Basarabia-Agroexport” a solicitat anularea actului nr. 5-664655 din 29 decembrie 2015 și a deciziei IFS pe UTA Găgăuzia nr. 22 din 18 ianuarie 2016 privind încălcarea legislației admisă de SRL „Basarabia-Agroexport”, obligarea pârâtului de a emite o nouă decizie prin care să fie restituită TVA în sumă de 1 761 818, 53 de lei și penalitatea încasată în sumă de 34 839, 51 de lei, cu anularea efectelor juridice ale deciziei nr. 22 din 18 ianuarie 2016 din ziua emiterii acesteia.

Fiind investită cu judecarea cauzei, prima instanță a concluzionat asupra netemeinicii acțiunii depuse.

Judecând cauza în ordine de apel, Curtea de Apel Comrat a casat hotărârea primei instanțe și a emis o nouă hotărâre prin care a admis cererea de chemare în judecată și a anulat decizia nr. 22 din 18 ianuarie 2016 emisă de IFS pe UTA

Găgăuzia, ca fiind ilegală în fond și emisă cu încălcarea legislației în vigoare, obligând Serviciul Fiscal de Stat să emită o nouă decizie prin care să fie restituită SRL „Basarabia-Agroexport” suma TVA în mărime de 1 761 818, 53 de lei, precum și a obligat Serviciul Fiscal de Stat să restituie SRL „Basarabia-Agroexport” penalitatea în mărime de 34 839, 51 de lei, ținând cont de suma TVA achitată, pasibilă restituirii din bugetul de stat, primită de la SRL „Portital” la calcularea sumelor TVA, pasibile restituirii pentru octombrie 2015.

Pentru a decide astfel, instanța de apel a apreciat ca fiind neîntemeiată concluzia primei instanțe referitoare la respingerea cererii de chemare în judecată.

În acest sens, instanța de apel a constatat că apelantul SRL „Basarabia-Agroexport” nu a admis încălcări ale legislației fiscale și prin urmare, nu i se poate imputa acțiunile ilicite ale altor agenți economici la achitarea TVA.

Instanța de apel a relevat că intimatul a prezentat toate documentele veridice privind operațiunile efectuate, prin care s-a confirmat corectitudinea și legalitatea dreptului de a beneficia de restituirea TVA, iar decizia nr. 22 din 18 ianuarie 2016 emisă de IFS pe UTA Găgăuzia, este ilegală în fond și emisă cu încălcarea legislației în vigoare.

Prin urmare, instanța de apel a conchis că prima instanță nu a dat o apreciere obiectivă probelor administrate, nu a constatat și nu a elucidat pe deplin circumstanțe importante pentru soluționarea cauzei și incorect a aplicat normele de drept material.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră concluzia instanței de apel contradictorie circumstanțelor cauzei, fiind rezultată din interpretarea eronată a normelor de drept material, pe când concluzia primei instanțe despre necesitatea respingerii acțiunii este justă, aceasta având la bază cumulul dovezilor administrate în coraport cu normele juridice ce guvernează raportul juridic litigios.

În susținerea poziției enunțate, instanța de recurs menționează prevederile art. 134 alin. (1) lit. a) Cod fiscal, conform căruia organul fiscal și funcționarul fiscal au dreptul să efectueze controale asupra modului în care contribuabilii, organele vamale și serviciile de colectare a impozitelor și taxelor locale, alte persoane respectă legislația fiscală, să efectueze cumpărătura de control în cadrul controlului fiscal, să ceară explicațiile și informațiile de rigoare asupra problemelor identificate în timpul controlului.

Conform art. 214 alin. (1) Cod fiscal, controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislația fiscală într-o anumită perioadă sau în câteva perioade fiscale.

În corespundere cu art. 247 Cod fiscal, persoana care examinează cazul de încălcare fiscală este obligată să clarifice dacă: a avut loc într-adevăr o încălcare fiscală; trebuie să fie trasă la răspundere persoana respectivă pentru săvârșirea de încălcare fiscală; există alte circumstanțe importante pentru soluționarea justă a cazului.

În temeiul art. 8 alin. (2) lit. j) Cod fiscal, contribuabilul este obligat să îndeplinească deciziile adoptate de organele cu atribuții de administrare fiscală și

alte organe investite cu funcții de control pe marginea rezultatelor controalelor efectuate, respectând cerințele legislației fiscale.

Actele cauzei atestă că în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 3168 din 21 decembrie 2015, la SRL „Basarabia-Agroexport” a fost efectuat controlul suplimentar tematic privind corectitudinea calculării și plenitudinea achitării la buget a TVA și aprecierea spre restituire din buget a sumei TVA aferente livrărilor de servicii impozitate cu TVA la cota „zero”, pentru perioada fiscală ianuarie - septembrie 2015, în conformitate cu prevederile art 104 Cod fiscal.

Astfel, în rezultatul efectuării controlului a fost întocmit actul de control fiscal nr.664655 din 29 decembrie 2015 al Inspectoratului Fiscal de Stat, prin care au fost constatate următoarele concluzii și propuneri: confirmarea controlului pentru restituirea TVA din buget pentru perioada fiscală ianuarie - septembrie 2015, în sumă de 2397678, 04 lei, calcularea și achitarea sumei TVA restituită în plus în rezultatul controlului fiscal repetat în mărime de 1761818, 53 lei, penalitatea în sumă de 22861,81 de lei și suma destinată trecerii în cont pentru perioada 1 octombrie 2015 în mărime de 3234023, 03 lei.

Prin decizia nr.22 din 18 ianuarie 2016 emisă de Inspectoratul Fiscal de Stat pe Unitatea Teritorială Autonomă Găgăuzia, s-a decis de a încasa la buget suma TVA calculată în rezultatul controlului în mărime de 1761818, 53 lei și penalitatea în sumă de 34839,51 de lei.

La 29 ianuarie 2016 SRL „Basarabia-Agroexport” a depus contestația cu nr. 364, prin care a solicitat anularea actului de control fiscal nr.664655 din 29 decembrie 2015 și deciziei nr.22 din 18 ianuarie 2016 asupra cazului de încălcare a legislației de către SRL „Basarabia-Agroexport”.

Prin decizia nr. 9 din 26 februarie 2016 a Inspectoratului Fiscal de Stat pe Unitatea Teritorială Autonomă Găgăuzia, s-a respins contestația depusă de SRL „Basarabia-Agroexport” din lipsa temeiului legal de modificare sau anulare.

La caz, după cum rezultă din actele dosarului, SRL „Basarabia-Agroexport” invocă ilegalitatea actului de control fiscal nr.664655 din 29 decembrie 2015 și deciziei nr.22 din 18 ianuarie 2016 emise de Inspectoratul Fiscal de Stat pe Unitatea Teritorială Autonomă Găgăuzia.

Astfel, cu referire la pretenția SRL „Basarabia-Agroexport” privind anularea actului de control fiscal nr.664655 din 29 decembrie 2015 al Inspectoratului Fiscal de Stat, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ menționează că în conformitate cu art. 3 din Legea contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000 (în vigoare până la 1 aprilie 2019), obiect al acțiunii în contenciosul administrativ îl constituie actele administrative, cu caracter normativ și individual, prin care este vătămat un drept recunoscut de lege al unei persoane, inclusiv al unui terț, emise de autoritățile publice și autoritățile asimilate acestora în sensul prezentei legi; subdiviziunile autorităților publice; funcționarii din structurile specificate la lit.a) și b).

În sensul normei enunțate, actul administrativ poate fi definit ca fiind un act unilateral, cu caracter normativ sau individual, adoptat sau emis de către o autoritate publică sau de o persoană privată împuternicită prin lege sau printr-un act

administrativ, în mod unilateral, în baza și în vederea exercitării legii, pentru nașterea, modificarea sau stingerea unor raporturi juridice de drept administrativ.

Totodată, actele pregătitoare sau operațiunile administrative și tehnico-materiale care au stat la baza emiterii actului administrativ contestat nu pot constitui de sine stătător obiect al acțiunii în contenciosul administrativ, deoarece nu produc efecte juridice prin ele însele.

Prin urmare, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ menționează că actului de control fiscal nr.664655 din 29 decembrie 2015, nu constituie act administrativ, dat fiind că acesta este un act pregătitor care a stat la baza emiterii actului administrativ și nu produce efecte juridice prin el însăși.

Corespunzător, urmează de apreciat ca nefondată pretenția SRL „Basarabia-Agroexport” pe capătul de cerere privind anularea actului de control fiscal nr.664655 din 29 decembrie 2015, or, actul contestat nu întrunește caracteristicile unui act administrativ și, prin urmare, acesta nu poate constitui obiect al acțiunii în contencios administrativ.

În continuare, referitor la cerința reclamantului-intimat SRL „Basarabia-Agroexport” privind anularea deciziei nr.22 din 18 ianuarie 2016 emisă de Inspectoratul Fiscal de Stat pe Unitatea Teritorială Autonomă Găgăuzia asupra cazului de încălcare a legislației fiscale de către SRL „Basarabia-Agroexport”, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ constată justă concluzia primei instanțe asupra netemeinicii pretenției date.

În susținerea poziției, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ menționează că în conformitate cu art. 214 alin. (6) Cod fiscal, organele cu atribuții de administrare fiscală pot efectua controlul fiscal repetat în cazul în care rezultatele controlului fiscal exercitat anterior sînt neconcludente, incomplete sau nesatisfăcătoare ori dacă ulterior au fost depistate circumstanțe ce atestă existența unor semne de încălcare fiscală și, prin urmare, se impune un nou control.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ relevă că în urma controlului fiscal efectuat în perioada ianuarie-septembrie 2015 la SRL „Basarabia-Agroexport”, autoritatea fiscală de stat a constatat încălcarea legislației fiscale de către entitatea supusă controlului, ce ține de corectitudinea restituirii TVA aferentă livrărilor de servicii impozitate.

Astfel, s-a constatat că anterior efectuării controlului, la cererea SRL „Basarabia-Agroexport”, a fost restituită suma TVA în mărime de 4 159 496, 37 de lei.

În conformitate cu prevederile pct. 14 al Regulamentului privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, aprobat prin hotărârea Guvernului nr. 93 din 1 februarie 2013, sumele TVA restituite subiecților impozabili, în modul stabilit la punctul 13 din prezentul Regulament, sînt supuse de către Serviciul Fiscal de Stat controlului tematic cel puțin o dată pe an.

Actele cauzei atestă că organul fiscal a efectuat controlul tematic în scopul stabilirii corectitudinii calculării și transferării în termen a sumelor TVA în bugetul de stat pentru perioada ianuarie-septembrie 2015 și determinării sumelor TVA care

urmează a fi restituite din bugetul de stat pentru perioada indicată în legătură cu livrările pentru export impozabile la cota „zero”, conform art. 104 Cod fiscal.

Tot din conținutul probator al dosarului rezultă că, în procesul controlului tematic, s-a constatat că un șir de agenți economici au livrat SRL „Basarabia-Agroexport” bunuri materiale, pentru care TVA a depășit suma de 10 000 lei, iar pentru a confirma autenticitatea acestor furnizări, organul fiscal a inițiat desfășurarea unor verificări fiscale prin contrapunere a activității acestor agenți economici conform principiului până la producător sau importatorul produsului livrat.

Conform pct. 27 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, aprobat prin hotărârea Guvernului nr. 93 din 1 februarie 2013, la determinarea sumelor TVA spre restituire se verifică sumele TVA aferente livrărilor și procurărilor, în modul stabilit de legislația în vigoare. În cazul existenței dubiilor în partea ce ține de autenticitatea raporturilor economice, financiare, la decizia conducerii Serviciului Fiscal de Stat, se va efectua verificarea prin contrapunere la furnizorii de marfă și servicii, conform principiului – până la producător sau importator.

La cazul dedus judecății, prima instanță corect a stabilit că organul fiscal în mod legal a desfășurat un control fiscal suplimentar al activității SRL „Basarabia-Agroexport” în scopul constatării corectitudinii restituirii sumelor TVA din bugetul de stat pentru perioada ianuarie-septembrie 2015 aferente livrărilor impozabile la cota zero, în conformitate cu prevederile art. 104 Cod fiscal.

Or, controlul fiscal repetat a fost efectuat din cauza existenței dubiilor în partea ce ține de autenticitatea raporturilor economice a agenților economici care nu au achitat TVA din livrările efectuate.

Faptul că TVA nu a fost achitată de către agenții economici de la care SRL „Basarabia-Agroexport” a procurat marfuri, se confirmă prin înscrisurile anexate la dosar din care rezultă că SRL „Albris”, SRL „Coral Auto Trading” și SRL „Portital” s-au eschivat de la plata impozitului pe venit și a TVA, astfel că nu se întrunesc condițiile restituirii TVA din buget conform Regulamentului privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, aprobat prin hotărârea Guvernului nr. 93 din 1 februarie 2013.

În această privință, este întemeiată și concluzia primei instanțe referitoare la faptul că sumele TVA pot fi restituite din bugetul de stat în cazul autenticității tranzacțiilor, însă din cauza neprezentării de către agenții economici a actelor spre control nu a fost constatată autenticitatea acestor tranzacții, conform cărora SRL „Basarabia-Agroexport” i-a fost restituită suma TVA, în mărime de 1 761 818, 53 lei, motiv din care organul fiscal întemeiat a constatat că această sumă a fost restituită SRL „Basarabia-Agroexport” din bugetul de stat în plus.

Prin urmare, ținând cont de faptul că suma TVA în mărime de 1 761 818, 53 lei, a fost restituită în plus SRL „Basarabia-Agroexport”, organul fiscal de stat în mod întemeiat a emis decizia nr. 22 din 18 ianuarie 2016.

În această ordine de idei, argumentul instanței de apel precum că SRL „Basarabia-Agroexport”, nu i se poate imputa acțiunile ilicite ale altor agenți economici la achitarea TVA, este irelevant în situația în care ultimul, urma să verifice respectarea de către agenții economici contractați pentru prestarea

serviciilor, a condițiilor impuse de legislația fiscală, pentru a putea beneficia ulterior de acest drept.

De altfel, luând în considerație că tranzacțiile economice pentru care s-a solicitat restituirea TVA nu pot fi de fapt confirmate ca fiind prestate și nici TVA din aceste tranzacții nu a fost achitată la buget, suma TVA pentru care pretinde SRL „Basarabia-Agroexport” nu poate fi dispusă spre restituire.

În conformitate cu art. 228 alin. (10) Cod fiscal, pentru sumele impozitelor și taxelor solicitate de către contribuabil spre restituire și restituite în mărimi mai mari decât suma calculată în condițiile legii, se calculează majorare de întârziere (penalitate) pentru suma restituită în plus pentru perioada care începe cu data restituirii efective la contul bancar al agentului economic, sau în contul stingerii datoriilor acestuia ori ale creditorilor lui față de bugetul public național și până la data recuperării acestora.

În contextul normei citate și având în vedere că la cererea SRL „Basarabia-Agroexport” a fost restituită o sumă TVA mai mare, prima instanță corect a reținut că organul fiscal întemeiat a încasat penalitatea pentru perioada calculată din data restituirii sumei TVA achitată în plus și până la data emiterii deciziei nr. 22 din 18 ianuarie 2016.

Pentru motivele arătate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ conchide că prima instanță întemeiat a concluzionat asupra legalității deciziei nr. 22 din 18 ianuarie 2016 emisă de Inspectoratul Fiscal de Stat pe Unitatea Teritorială Autonomă Găgăuzia, în raport cu încălcările admise de contribuabil.

Or, cele relatate în ansamblu denotă că decizia nr. 22 din 18 ianuarie 2016 a Inspectoratului Fiscal de Stat pe Unitatea Teritorială Autonomă Găgăuzia, este legală în fond și emisă conform prevederilor legale, iar temeiuri de anulare a actului administrativ contestat nu au fost stabilite.

În prezenta cauză cu certitudine s-a constatat că Serviciul Fiscal de Stat, având calitatea de pârât, a făcut dovada legalității actului administrativ contestat, pe când SRL „Basarabia-Agroexport” în calitate sa de reclamant, nu a prezentat probe pertinente și admisibile care ar combate argumentele pârâtului și care în ansamblu ar demonstra necesitatea anulării actului administrativ, cu atât mai mult nu a invocat niciun temei concret în justificarea cerinței sale cu privire la anularea deciziei contestate.

Pentru toate aceste considerente și reieșind din contextul normelor de drept citate, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție consideră justă concluzia primei instanțe privind respingerea cererii de chemare în judecată ca nefondată.

Împrejurările descrise determină Colegiul să conchidă că soluția instanței de apel este neîntemeiată, din care considerente aceasta nu poate fi menținută.

Din considerentele menționate și având în vedere faptul că hotărârea primei instanțe este legală și întemeiată, iar decizia instanței de apel a fost emisă cu interpretarea eronată a legii și aprecierea greșită a probelor, completul specializat

pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a admite recursul, a casa decizia din 27 iunie 2019 a Curții de Apel Comrat și a emite o nouă decizie prin care a menține hotărârea din 11 februarie 2019 a Judecătoriei Comrat, sediul Central.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. c), art. 248 alin. (2) Cod 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 Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a Serviciului Fiscal de Stat.

Se casează integral decizia din 27 iunie 2019 a Curții de Apel Comrat și se emite o nouă decizie prin care se menține hotărârea din 11 februarie 2019 a Judecătoriei Comrat, sediul Central.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,  
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Mariana Pitic

Nicolae Craiu

Iurie Bejenaru

Nina Vascan