

Dosarul nr. 3ra-78/2021

Prima instanță: Judecătoria Comrat (V. Harpacov)

Instanța de apel: Curtea de Apel Comrat (G. Colev, Ș. Starciuc, A. Curdov)

ÎNCHEIERE

24 februarie 2021

mun.Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, judecătorul
judecătorii

Tamara Chișca-Doneva
Nina Vascan
Victor Burduh

examinând admisibilitatea recursului depus de Societatea cu Răspundere Limitată
„Basarabia-Agroexport”,

în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de
Societatea cu Răspundere Limitată „Basarabia-Agroexport” împotriva Serviciului
Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Sud cu privire la anularea
actelor administrative,

împotriva deciziei din 20 august 2020 a Curții de Apel Comrat,

c o n s t a t ă :

La 22 aprilie 2016, SRL „Basarabia-Agroexport” a depus cerere de chemare în
judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală
Sud cu privire la recunoașterea ca fiind ilegal și anularea actului nr. 5-672171 din 25
ianuarie 2016 în partea sumei primite TVA care urmează a fi restituită din bugetul de
stat în mărime de 248 558,30 de lei, ca fiind emis cu încălcarea legii și a procedurii
stabilite din momentul emiterii acestuia, anularea parțială a deciziei nr. 16/43/T/52 din
02 februarie 2016 în partea neprimirii sumei TVA care urmează a fi restituită din
bugetul de stat în mărime de 24 558,30 de lei ca fiind emisă cu încălcarea legii și a
procedurii stabilite din momentul emiterii acesteia, obligarea pârâtului de a emite
decizie cu privire la restituirea din bugetul de stat a sumei TVA în mărime de 248
558,30 de lei, care neîntemeiat și ilegal a fost exclusă de la restituirea TVA pentru luna
noiembrie 2015.

În motivarea acțiunii reclamantul a indicat că la 29 decembrie 2015 s-a adresat
către Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Sud cu cerere
privind restituirea TVA pentru luna noiembrie 2015 în sumă de 321 636 de lei.
Reprezentantului SRL „Basarabia-Agroexport” s-a înmănat actul de control fiscal nr.
105-672171 din 25 ianuarie 2016 întocmit de inspectorii departamentului de control al
IFS UTA Găgăuzia. În rezultatul desfășurării controlului tematic la SRL „Basarabia-
Agroexport” Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a

confirmat suma TVA care urmează a fi restituită din bugetul de stat în mărime de 73 077,70 de lei, diferența în mărime de 248 588,30 de lei nu a fost admisă pentru restituire din cauza efectuării unor afaceri dubioase, fiind expediate interpelări în alte servicii fiscale teritoriale pentru verificarea furnizorilor, însă la momentul controlului răspunsurile nefiind recepționate.

La 02 februarie 2016, cu încălcarea prevederilor art. 216 al. (8) din Codul fiscal și anume a dreptului să prezinte dezacordul în termen de până la 15 zile calendaristice, din momentul recepționării actului de control fiscal, Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administratie Fiscală Sud a emis decizia nr. 16/43/T/52 privind confirmarea sumei TVA care urmează a fi restituită din bugetul de stat în mărime de 73 077,70 de lei.

A relatat reclamantul că la 24 martie 2016 a înaintat Serviciului Fiscal de Stat, Direcția Generală Administratie Fiscală Sud cerere prealabilă exprimându-și dezacordul în privința actului nr. 105-672171 din 25 ianuarie 2016 și a deciziei nr. 16/43/T/52 din 02 februarie 2016.

Reclamantul a susținut că regulamentul de restituire a TVA în vigoare și Codul fiscal nu reglementează posibilitatea de a nu primi sau de a scoate sumele TVA care urmează a fi restituite din bugetul de stat în cazul lipsei sau nerecepționării răspunsurilor la interpelări ale altor servicii fiscale teritoriale. Neadmiterea spre restituire a TVA din cauza efectuării unor afaceri dubioase reprezintă o încălcare conștientă și intenționată a legislației în vigoare de către inspectorii care au efectuat controlul de restituire a TVA. Toate solicitările de restituire a TVA din partea SRL „Basarabia-Agroexport” au fost executate corespunzător, ceea ce este indicat în actul de control fiscal nr. 105-672171 din 25 ianuarie 2016.

Reclamantul a mai invocat că Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administratie Fiscală Sud, nu a făcut trimitere la acte normative pe care s-au bazat inspectorii pentru neprimirea sumei TVA, care urmează să fie restituită din bugetul de stat în mărime de 248 588,30 de lei. Inițierea și desfășurarea unor verificări prin contrapunere, inclusiv formularea și expedierea demersurilor nu este o normă obligatorie care se utilizează în cazul existenței dubiilor, însă, toate dubiile neconfirmate la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta potrivit art. 11 din Codul fiscal, în favoarea contribuabilului. Inspectorii Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administratie Fiscală Sud au expediat IFS Chișinău o interpelare cu privire la relațiile dintre SRL „Sudfructus” și SRL „Vagamex”, care nu se referă la restituirea TVA de către SRL „Basarabia-Agroexport”.

A menționat reclamantul că la 25 martie 2016 Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administratie Fiscală Sud a emis decizia nr. 11 prin care a respins ca neîntemeiată cererea prealabilă din 25 februarie 2016.

A susținut reclamantul că toate argumentele aduse de către organul fiscal sunt neîntemeiate, declarative și nu corespund circumstanțelor de fapt ale cauzei, iar lipsa bazei legislative și a trimiterilor la legile în vigoare referitor la neprimirea sumelor TVA care urmează a fi restituite din buget, vorbește despre ilegalitatea actului și a deciziei.

Pe parcursul examinării cauzei la 07 decembrie 2018 reclamantul a depus cerere de completare a cerințelor prin care a solicitat anularea și recunoașterea ca fiind ilegal actul nr. 5-672171 din 25 ianuarie 2016 în partea primirii sumei TVA, care urmează a fi restituită din bugetul de stat în mărime de 248 588,30 de lei, ca fiind emis cu

încălcarea legii și a procedurii stabilite din momentul emiterii acestuia, cu menținerea în vigoare a actului în cealaltă parte, anularea parțială a deciziei nr. 16/43/T/52 din 02 februarie 2016 în partea neprimirii sumei TVA, care urmează a fi restituită din bugetul de stat în mărime de 248 558,30 de lei ca fiind ilegală și emis cu încălcarea legii și a procedurii stabilite, cu menținerea în vigoare a deciziei în cealaltă parte, obligarea pârîtului de a emite decizie cu privire la restituirea din bugetul de stat a sumei TVA în mărime de 248 558,30 de lei, care neîntemeiat și ilegal a fost exclusă de la restituire pentru luna noiembrie 2015 cu respectarea termenelor care sunt prevăzuți în regulamentul de restituire a TVA, și anume din 02 februarie 2016, anularea tuturor efectelor juridice a actelor anulate nr. 5-672171 din 25 ianuarie 2016 și a deciziei nr. 16/43/T/52 din 02 februarie 2016 din data emiterii acestora, adică din 25 ianuarie 2016 și, respectiv 02 februarie 2016.

Prin hotărîrea din 09 decembrie 2019 a Judecătorei Comrat, cererea de chemare în judecată depusă de SRL „Basarabia-Agroexport” împotriva Serviciului Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Sud cu privire la anularea actelor administrative, a fost respinsă.

Manifestând dezacordul cu hotărîrea instanței de fond la 09 decembrie 2019, SRL „Basarabia-Agroexport” a declarat apel nemotivat, iar la 13 martie 2020 a depus cerere de apel motivată împotriva hotărîrii instanței de fond solicitînd casarea hotărîrii din 09 decembrie 2019 a Judecătorei Comrat, cu emiterea unei hotărîri noi de admitere a acțiunii.

Prin decizia din 20 august 2020 a Curții de Apel Comrat, a fost respinsă ca neîntemeiată cererea de apel depusă de SRL „Basarabia-Agroexport”, împotriva hotărîrii din 09 decembrie 2019 a Judecătorei Comrat.

În motivarea deciziei Curtea de Apel Comrat, a reținut concluziile instanței de judecată precum că de către Serviciul Fiscal la calcularea sumelor TVA, care urmează a fi restituite din buget pentru luna noiembrie 2015, întemeiat nu au fost primite sumele TVA din perioadele precedente în mărime de 6 040 797,04 lei din cauza existenței îndoielilor în veridicitatea unui șir de tranzacții.

Totodată, Curtea de Apel Comrat a invocat că, nu pot fi admise argumentele apelantului/recurentului precum că instanța de fond a apreciat eronat circumstanțele cauzei, nu a aplicat normele legislației fiscale și civile care trebuiau aplicate, deoarece hotărîrea instanței de fond este bazată pe probe cercetate în cadrul examinării cauzei, actele administrative emise de Serviciul Fiscal de Stat fiind legale. Apelantul/recurentul nu a prezentat careva probe întemeiate pentru a casa hotărîrea din 09 decembrie 2019 a Judecătorei Comrat.

Instanța de apel a menționat că Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a aplicat corect prevederile art. 102 din Codul fiscal și Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată aprobat prin Hotărîrea Guvernului Republicii Moldova nr. 93 din 01 februarie 2013. Serviciul Fiscal de Stat, Direcția Generală Administrare Fiscală Sud a probat legalitatea actelor administrative contestate, iar SRL „Basarabia-Agroexport”, nu a prezentat probe relevante și admisibile care ar putea să combată argumentele invocate și ar demonstra necesitatea anulării actelor administrative.

La 21 octombrie 2020, SRL „Basarabia-Agroexport”, a depus recurs împotriva deciziei din 20 august 2020 a Curții de Apel Comrat, solicitînd admiterea recursului, casarea deciziei instanței de apel cu trimiterea cauzei la rejudecare în instanța de apel.

În motivarea recursului recurentul a invocat că instanța de apel a interpretat eronat normele dreptului material, nu a aplicat legea care trebuia să fie aplicată, aplicînd o lege care nu trebuia să fie aplicată. Instanța de apel era obligată să folosească norma de drept material și anume prevederile art. 3 alin (4) din Codul fiscal al RM potrivit căreia interpretarea (explicarea) prevederilor prezentului cod și a altor acte normative adoptate în conformitate cu acesta este de competența autorității care le-a adoptat dacă actul respectiv nu prevede altfel orice interpretare (explicare) urmează a fi publicată în mod oficial. Deci, instanța de apel a încălcat prevederile art 3 alin. (4) din Codul fiscal, a justificat interpretarea Codului fiscal și a regulamentului prin instrucțiuni și acte normative interne. Mai mult, de sine stătător a dat explicațiile sale la interpretarea legii privind restituirea TVA.

A opinat recurentul că regulamentul privind restituirea TVA, aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr. 93 din 01 februarie 2013 stabilește modul de restituire a sumelor TVA, conform prevederilor Titlului III al Codului fiscal „Taxa pe valoarea adăugată”, și este aprobat de Guvern pentru executarea prevederilor art. 101 (...) din Codul fiscal. Codul fiscal al Republicii Moldova nu prevede alte acte normative pentru reglementarea modului de restituire a TVA. Mai mult, nu acordă Serviciului Fiscal de Stat drepturi excepționale la interpretarea legislației privind modul de restituire a TVA.

Prin justificarea atribuțiilor Serviciului Fiscal de Stat, Curtea de Apel Comrat încalcă și greșit interpretează norma de drept material, art. 3 alin. (2) din Codul fiscal, care prevede că actele normative adoptate de către Guvern, Ministerul Finanțelor, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat și Serviciul Vamal de pe lîngă Ministerul Finanțelor, de alte autorități de specialitate ale administrației publice centrale, precum și de către autoritățile administrației publice locale, în temeiul și pentru executarea prezentului cod, nu trebuie să contravină prevederilor lui sau să depășească limitele acestuia.

Opinează recurentul că în motivarea deciziei din 20 august 2020 instanța de apel nu a luat în considerare că Serviciul Fiscal de Stat nu are atribuții de a interpreta Legea și Regulamentul privind restituirea TVA, acestea fiind atribuțiile excepționale ale Parlamentului și Guvernului Republicii Moldova.

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 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.

La caz, Curtea de Apel Comrat a pronunțat la 20 august 2020 decizia contestată în prezența participanților la proces. Decizia Curții de Apel Comrat a fost expediată participanților prin intermediul oficiului poștal la data de 18 septembrie 2020 (f.d. 97), însă date despre recepționarea acesteia de către recurent, la materialele cauzei lipsesc.

Astfel, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ menționează că SRL „Basarabia-Agroexport”, s-a conformat prevederilor legale și a depus recursul la 21 octombrie 2020, în termenul prevăzut de art. 245 din Codul administrativ.

La 26 noiembrie 2020 în adresa participanților la proces a fost expediată copia recursului, cu înștiințarea despre posibilitatea depunerii referinței.

La 17 decembrie 2020, Serviciul Fiscal de Stat a depus referință la cererea de recurs depusă de SRL „Basarabia-Agroexport”, prin care a declarat că suma trecerii în cont la 01 noiembrie 2015 în suma 6 254 450,07 lei, din care nu se acceptă pentru determinării sumei TVA spre restituire în suma 6040797,04 lei, fiind neconfirmată în conformitate cu cerințele pct. 27 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoare adăugată. Luând în considerare 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 final a conchis că decizia instanței de apel și hotărârea instanței de fond sunt întemeiate și legale, iar cererea de recurs nu conține temeuri legale, ceea ce impune ca recursul declarat de SRL „Basarabia-Agroexport”, urmează să fie declarat inadmisibil.

Examinând temeiurile invocate în recurs 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.

Prin prisma art. 246 alin. (1) din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează din oficiu admisibilitatea cererii de recurs. Dacă este inadmisibil, recursul se declară ca atare printr-o încheiere, în acord cu alin. (2) din art. 246 Codul 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 temeuri concludente și serioase.

Completul specializat în 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, instanța de recurs reține că din 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, într-o eventuală examinare în fond și invocare ex officio a erorilor de drept.

Instanța de recurs reține 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 în 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; trebuie 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).

Completul specializat în examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție conchide că cererea de recurs depusă de SRL „Basarabia-Agroexport”, este inadmisibilă.

În conformitate cu art. 230, 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

d i s p u n e :

Recursul depus de Societatea cu Răspundere Limitată „Basarabia-Agroexport” se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Nina Vascan

Victor Burduh