

Dosarul nr. 3ra-980/21

2-20024860-01-3ra-23092021

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani (jud. G. Ciobanu)

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

ÎNCHEIERE

23 februarie 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 SRL „Gigant Service Avia” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la
anularea actelor administrative defavorabile și restabilirea dreptului de a beneficia
de restituirea TVA,

împotriva deciziei din 25 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău prin care s-a
casat integral hotărârea din 22 octombrie 2020 a Judecătoriei Chișinău, sediul
Râșcani și s-a emis o nouă decizie prin care s-a admis acțiunea înaintată de SRL
„Gigant Service Avia”,

c o n s t a t ă:

La 20 februarie 2020, avocatul Valeriu Bodean, acționând în interesele SRL
„Gigant Service Avia”, s-a adresat cu acțiune în contencios administrativ împotriva
Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea Deciziei nr. 7 din 16 ianuarie 2020,
anularea Deciziei nr. 216/3180 din 19 noiembrie 2019, anularea Deciziei nr.
216/2806 din 04 octombrie 2019, anularea Deciziei nr. 19/216/T/240 din 02
octombrie 2019 și restabilirea dreptului de a beneficia de restituirea TVA (f.d.3-11).

În motivarea acțiunii a indicat că, conform prevederilor pct. 2) din
Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, aprobat prin Hotărârea
Guvernului nr. 93 din 01 februarie 2013, SRL „Gigant Service Avia” este subiect
impozabili cu TVA care beneficiază de restituirea sumelor TVA în situațiile
prevăzute la punctul menționat al actului normativ citat.

Corespunzător, la 02 septembrie 2019, SRL „Gigant Service Avia” a depus o
cerere la Direcția generală administrare fiscală Nord, cu solicitarea restituirii din
buget a Taxei pe valoare adăugată aferentă livrărilor de servicii privind
comercializarea biletelor de călătorie în trafic internațional Avia, conform
prevederilor art.104 lit.a) din Codul fiscal, în sumă totală de 351760 lei, reflectată în
boxa 22 a Declarației privind TVA pentru perioada fiscală iulie 2019. Drept reacție,
potrivit DICF-60220/05 din 05 septembrie 2019, a fost inițiat controlul fiscal prin

metoda verificării tematice, obiectul controlului constituind corectitudinea calculării, declarării, precum și aprecierea sumei TVA spre restituire din buget pentru perioada 01 septembrie 2017-31 iulie 2019. În final, au fost întocmite actele de control nr. 5-690387 și 1-795830, care le-au fost înmânate la 12 septembrie 2019 și prin care au fost stabilite următoarele: 1. Se propune spre restituire TVA din buget, solicitată în luna iulie 2019 în sumă totală de 336800 lei, aferent exportului de servicii de comercializare a biletelor de călătorie în trafic internațional Avia; 2. Majorarea deducerii TVA la situația din 31 iulie 2019 în sumă de 14960 lei, ceea ce constituie 336800 lei; 3. Deducerea TVA pentru luna august 2019 la situația din 31 iulie 2019 constituie 0 lei.

A menționat că pe tot parcursul controlului, în adresa SRL „Gigant Service Avia” nu au fost formulate obiecții privind aplicarea proratai, luând în considerație genurile de activitate practicate de companie.

În continuare expunerilor circumstanțelor de fapt a relatat că, la 03 octombrie 2019 SRL „Gigant Service Avia” a primit Decizia nr. 19/216/T/240 din 02 octombrie 2019 „Cu privire la respingerea cererii de restituire a sumelor TVA din buget”, prin care a fost respinsă cererea din 02 septembrie 2019 de restituire a TVA, drept motiv fiind invocată determinarea eronată a sumei spre restituire și fiind invocată necesitatea verificării repetate a corectitudinii calculării TVA și determinării sumei TVA spre restituire. La 07 octombrie 2019, au primit Decizia nr. 216/2806 din 04 octombrie 2019, asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Gigant Service Avia”, fiind dispusă suspendarea cazului și efectuarea unui control fiscal repetat, din considerentul că de către contribuabil ar fi fost incorect determinată prorata lunară, iar în actul de control nu au fost descrise clar încălcările, fapt ce contravine prevederilor art.216 alin.(6) din Codul fiscal.

A invocat că, deși prin Decizia nr. 19/216/T/240 din 02 octombrie 2019, solicitările SRL „Gigant Service Avia” au fost respinse neîntemeiat, în același timp, prin citația nr. 113928 din 12 septembrie 2019, reprezentanții societății au fost invitați tocmai pentru 04 octombrie 2019, ora 10:00, la Direcția generală administrare fiscală Nord pentru examinarea cazului de încălcare a legislației. A apreciat ca fiind evident că, prin aceste manipulări societatea comercială a fost lipsită de posibilitatea de a aduce argumente în susținerea poziției sale.

Reclamantul a comunicat că, conform Deciziei DICF-64287/23 din 23 octombrie 2019, a fost inițiat un control fiscal repetat la fața locului prin metoda verificării tematice, privind corectitudinea calculării și declarării TVA pentru perioada de activitate 01 septembrie 2017-31 iulie 2019. În cadrul acestui control, reprezentanții SRL „Gigant Service Avia” au avut discuții cu conducerea Direcției generale administrare fiscală Nord, însă nici un argument invocat nu a fost acceptat, iar toate încercările de a argumenta modalitatea evidenței sau delimitarea genurilor de activitate practicate și calculul proratai la deducerea TVA au fost respinse într-o manieră ostentativă. Ca rezultat al acestei atitudini arbitrare, au fost întocmite actele de control cu nr. 5-690981 și nr. 1-778716 din 28 octombrie 2019, prin care s-a stabilit majorarea deducerii TVA la situația din 31 iulie 2019 cu suma de 219103 lei, care constituie 132657 lei.

Studiind tabelul nr. 1 din actele de control indicate, a menționat că lipsește algoritmul de calcul a deducerii TVA folosit de către inspectorii fiscali, precum și

căror sume le-a fost aplicată prorata. În evidența contabilă a SRL „Gigant Service Avia” este foarte clar divizat fiecare tip de livrare pe fiecare beneficiar de servicii separat. Or, compania SRL „Gigant Service Avia” a acționat cu bună-credință, abordând cu maximă diligență obligațiile sale. SRL „Gigant Service Avia” putea lesne să obțină restituirea TVA în mărimea deducerii în situația în care: 1. nu elibera bonuri de plată pasagerilor pentru deplasarea lor la aeroport (livrări scutite de TVA fără drept de deducere în conformitate cu art. 103 alin. (1) pct. 17) al Codului Fiscal, privind prestarea serviciilor de transportare a pasagerilor pe teritoriul țării), deoarece sunt în același mijloc de transport cu cei care au procurat bilete Avia; 2. nu separa în borderou fiecare pasager în dependență de serviciile acordate; 3. nu utiliza prorata la deducerea TVA. Toate livrările, în lipsa altor probe, puteau fi considerate livrări scutite de TVA cu drept de deducere în conformitate cu art. 104. lit. a) al Codului fiscal privind prestarea serviciilor de comercializare a biletelor de călătorie în trafic internațional Avia, respectiv, participau integral la stabilirea limitei conform cotei standard. Dimpotrivă, societatea comercială a respectat exact toate rigorile legale. Ne fiind de acord cu poziția Serviciului Fiscal, reprezentanții SRL „Gigant Service Avia”, la 09 noiembrie 2019, au expediat în adresa Serviciului Fiscal de Stat o solicitare de oferire a poziției oficiale, în temeiul dispozițiilor de la art.133 alin.(1) pct.8) și alin.(2) pct.26) din Codul Fiscal. În solicitare, au fost descrise detaliat genurile de activitate practicate de companie și reflectarea lor în contabilitate și declarațiile TVA, în dependență de tipul de servicii, iar întrebarea principală la care se aștepta răspuns era dacă are dreptul compania să aplice prevederile art.102 alin. (4) Cod Fiscal, care stipulează că, mărimea deducerii sumei TVA se determină lunar prin aplicarea prorata față de suma TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care sunt utilizate pentru efectuarea livrărilor impozabile, precum și celor scutite de TVA fără drept de deducere.

Reclamantul a indicat că, la 19 noiembrie 2019 a fost emisă Decizia asupra cazului de încălcare a legislației nr. 216/3180. Ca și în cazul precedent, au fost formal informați despre Decizie, fără de a se expune pe marginea constatărilor din act, pentru ca la 03 decembrie 2019, compania să fie informată prin e-mail despre răspunsul la solicitarea cu nr. 26-08/4-10/2/15717 din 21 noiembrie 2019. Potrivit acestui răspuns, se confirmă faptul că SRL „Gigant Service Avia”, în cazul livrărilor mixte, urmează să aplice prorata, conform prevederilor art. 102 alin. (4) Cod Fiscal, la determinarea deducerii TVA, care ulterior participă la restituirea TVA în limita livrărilor scutite de TVA cu drept de deducere în conformitate cu art. 104. lit. a) al Codului Fiscal, aferent prestării serviciilor de comercializare a biletelor de călătorie în trafic internațional Avia.

Din motivele indicate, la 17 decembrie 2019, de către reclamant a fost depusă contestația cu număr de înregistrare 7982-C împotriva Deciziei asupra cazului de încălcare a legislației nr. 216/3180 din 19 noiembrie 2019. Examinarea propriu-zisă a contestației a avut loc la 16 ianuarie 2020, fiind adoptată Decizia nr. 7 din 16 ianuarie 2020. La examinarea cazului a participat aceeași persoană, care la 04 octombrie 2019 a adoptat Decizia nr. 216/2806 din 04 octombrie 2019 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Gigant Service Avia”, Decizie care a stat la baza efectuării controlului repetat cu adoptarea Deciziei contestate nr. 216/3180 din 19 noiembrie 2019.

Din considerentele expuse supra, pledează pentru ilegalitatea actelor administrative contestate.

A invocat că, examinarea de facto a contestației și a probelor prezentate de contribuabil nu a fost efectuată, iar textul Deciziei nr. 7 din 16 ianuarie 2020 criticate, conține trimiteri la articole din Codul Fiscal care au fost invocate și de reclamant. Ca motiv de refuz au fost invocate nu dispoziții legale, ci o definiție a sintagmei pachet turistic, definiție care nu are o tangență cu activitatea companiei reclamante. Dimpotrivă, Serviciul Fiscal de Stat, respectând principiul legalității, urma să ia în considerație la examinarea cazului și emiterea deciziilor sale argumentele prezentate de către reclamant care sunt întemeiate pe o interpretare exactă și univocă a normelor fiscale în raport cu circumstanțele de fapt, și anume: - principalul gen de activitate al companiei este prestarea serviciilor de comercializare a biletelor de călătorie în trafic internațional Avia (ca agent) și activitatea agenției de turism; - genul suplimentar de activitate-prestarea serviciilor de transportare a pasagerilor pe teritoriul țării; - livrările companiei sunt reflectate în contabilitate și declarațiile TVA în următoarele modalități: a) livrări scutite de TVA cu drept de deducere în conformitate cu art. 104 lit. a) a Codului fiscal, privind prestarea serviciilor de comercializare a biletelor de călătorie în trafic internațional Avia și b) livrări scutite de TVA fără drept de deducere în conformitate cu art. 103 alin. (1) pct. 17) al Codului fiscal, privind prestarea serviciilor de transportare a pasagerilor pe teritoriul țării. Conform prevederilor art. 93 pct. 6) al Codului fiscal, transferul propriu-zis a pasagerilor care procură bilete Avia nu sunt livrări impozabile, deoarece obiectul impozabil conform prevederilor art. 95 alin. (1) pct. a) al Codului fiscal este livrarea serviciilor de către subiecții impozabili, reprezentând rezultatul activității lor de întreprinzător în Republica Moldova (în cazul dat - livrarea biletelor Avia). Cheltuielile suportate pentru transfer sunt cheltuieli ordinare și necesare ca și altele, suportate de companie pe cont propriu, pentru efectuarea livrărilor impozabile și care sunt deductibile conform prevederilor art. 24 alin. (1) al Codului fiscal. Transferul nu este achitat suplimentar de călătorii care procură bilete Avia, respectiv nu poate fi calificat ca livrare scutită de TVA fără drept de deducere în conformitate cu art. 103 alin. (1) pct. 17) Cod fiscal. Călătorii care procură servicii de transport pe teritoriul Republicii Moldova achită în casieria companiei mijloace financiare conform tarifelor. Tratarea de către Serviciul Fiscal de Stat a deducerilor suportate pe cont propriu nu pot fi calificate ca livrări, deoarece contravin prevederilor art. 93 pct. 6) și pct. 20) și ale art. 103 alin. (1) pct. 17) Cod fiscal.

La caz, a relatat că prin scrisoarea nr. 26-08/4-10/2/15717 din 21 noiembrie 2019, la solicitarea reclamantului, directorul adjunct al Serviciului Fiscal de Stat a oferit explicații clare și precise, favorabile solicitantului, pentru ca ulterior, într-un mod absolut inexplicabil, sub semnătura unui alt director adjunct să fie respinsă contestația din 19 noiembrie 2019.

Consideră că, într-o asemenea situație este în prezența unui tratament discriminator, inegal, în aceeași situație, de către exponenți diferiți ai aceleiași autorități publice. În asemenea circumstanțe, este vădită încălcarea de către responsabilii din cadrul Serviciului Fiscal de Stat a principiului imparțialității la exercitarea atribuțiilor funcționale.

Prin hotărârea din 22 octombrie 2020 a Judecătorei Chișinău, sediul Râșcani a fost respinsă ca neîntemeiată acțiunea înaintată de SRL „Gigant Service Avia” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea Deciziei nr. 7 din 16 ianuarie 2020, anularea Deciziei nr. 216/3180 din 19 noiembrie 2019, anularea Deciziei nr. 216/2806 din 04 octombrie 2019, anularea Deciziei nr. 19/216/T/240 din 02 octombrie 2019 și restabilirea dreptului de a beneficia de restituirea TVA.

Pentru a hotărî astfel, instanța de fond a stabilit că, în cazul în care se contactează doar transportul pentru un loc de vacanță, se vor aplica regulile transportului de persoane, or, reieșind din prevederile art. 103 alin. (1) pct. 17) din Codul fiscal, serviciile de transportare a pasagerilor pe teritoriul RM sunt scutite de TVA fără drept de deducere. Astfel, s-a constatat că, în conformitate cu prevederile art. 102 alin. (2) din Codul fiscal, SRL „Gigant Service Avia” nu a avut dreptul de deducere TVA pe valorile materiale procurate și utilizate pentru efectuarea serviciilor în cauză.

A atestat că, în urma excluderii de la deduceri a TVA aferentă procurării valorilor materiale utilizate la efectuarea livrărilor scutite de TVA, fără drept de deducere și recalculării prorata față de suma TVA achitată pe valorile materiale, serviciile procurate care sunt utilizate pentru efectuarea livrărilor impozabile, precum și celor scutite de TVA fără drept de deducere, SRL „Gigant Service Avia” nu a avut dreptul de deducere a TVA pe valorile materiale procurate și utilizate pentru efectuarea serviciilor în cauză. Totodată, SRL „Gigant Service Avia” nu a respectat modul de întocmire și prezentare a declarației privind TVA, prin majorarea neîntemeiată a volumului livrărilor scutite de TVA fără drept de deducere, încălcări care însă nu au condiționat modificarea obligației fiscale.

În consecință, a apreciat că, în urma excluderii de la deduceri a TVA aferentă procurării valorilor materiale utilizate la efectuarea livrărilor scutite de TVA fără drept de deducere și recalculării prorata față de suma TVA achitată pe valorile materiale, serviciile procurate care sunt utilizate pentru efectuarea livrărilor impozabile, precum și celor scutite de TVA fără drept de deducere, s-a stabilit majorarea de către SRL „Gigant Service Avia” a deducerii sumei TVA cu 219103 lei și nerespectarea modului de întocmire și prezentare a declarației privind TVA și, prin urmare, prin Decizia nr. 216/3180 din 19 noiembrie 2019 emisă de Direcția generală administrare fiscală Nord a Serviciului Fiscal de Stat a fost micșorată deducerea TVA la situația din 31 iulie 2019 cu suma de 219103 lei, ceea ce constituie 132657 lei.

Totodată, a reținut că urmează a fi respinsă și solicitarea reclamantului privind anularea Deciziei Direcției generale administrare fiscală Nord a Serviciului Fiscal de Stat nr. 19/216/T/240 din 02 octombrie 2019, prin care s-a respins cererea SRL „Gigant Service Avia” de restituire a TVA din 02 septembrie 2019 prin care se solicită restituirea TVA în sumă de 351760 lei pentru perioadele fiscale L/09/2017 - L/07/2019 aferentă serviciilor de comercializare a biletelor de călătorie în trafic internațional Avia până la verificarea corectitudinii calculării taxei pe valoarea adăugată, or, reieșind din actul de control din 12 septembrie 2019, s-a adeverit faptul că SRL „Gigant Service Avia” nu a avut dreptul la deducerea TVA, iar suma spre restituire în mărime de 351760 lei, a fost determinată eronat, fiind necesară verificarea repetată a corectitudinii calculării TVA și determinării sumei TVA spre

restituire. Astfel, prin Decizia nr. 216/2806 din 04 octombrie 2019, emisă de Direcția generală administrare fiscală Nord, s-a dispus suspendarea cazului și efectuarea unui control repetat, legalitatea căreia, la fel, nu poate fi pusă la îndoială de către instanța de judecată.

Instanța de judecată a constatat că acțiunile Serviciului Fiscal de Stat au fost întreprinse în strictă conformitate cu cadrul legal care guvernează situația din speță, nefiind constatăte careva temeiuri de anulare a Deciziilor contestate.

Manifestând dezacordul cu hotărârea instanței de fond, în termenul prevăzut de lege, la 19 noiembrie 2020 SRL „Gigant Service Avia” a depus apel nemotivat prin care a solicitat admiterea cererii de apel, casarea hotărârii din 22 octombrie 2020 a Judecătoriai Chișinău, sediul Râșcani, cu pronunțarea unei noi hotărâri de admitere a acțiunii (f.d.91-92).

Hotărârea motivată a fost expediată reclamantului prin poștă, fiind recepționată de către destinatar la 15 decembrie 2020 (f.d. 104). Apelul motivat a fost depus la 14 ianuarie 2021 (f.d. 110-115).

Prin decizia din 25 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău, a fost admisă cererea de apel înaintată de SRL „Gigant Service Avia”. S-a casat integral hotărârea Judecătoriai Chișinău, sediul Râșcani din 22 octombrie 2020 și s-a emis o nouă decizie prin care a fost admisă acțiunea înaintată de SRL „Gigant Service Avia”, a fost anulată decizia Serviciului Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală Nord nr. 19/216/T/240 din 02 octombrie 2019 „Cu privire la respingerea cererii de restituire a sumelor TVA din Buget”, a fost anulată Decizia Serviciului Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală Nord nr. 216/2806 din 04 octombrie 2019, emisă asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Gigant Service Avia”, a fost anulată Decizia Serviciului Fiscal de Stat, Direcția generală administrare fiscală Nord nr. 216/3180 din 19 noiembrie 2019, emisă asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către SRL „Gigant Service Avia”, a fost anulată Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 7 din 16 ianuarie 2020 pe marginea contestației împotriva Deciziei nr. 216/3180 din 19 noiembrie 2019 emise de Direcția generală administrare fiscală Nord și s-a restabilit dreptul SRL „Gigant Service Avia” de a beneficia de restituirea TVA conform prevederilor legale (f.d.151-168).

Pentru a decide astfel, instanța de apel a conchis că atât intimatul, cât și instanța de fond neîntemeiat au ajuns la concluzia că, suma dedusă TVA achitată pentru mărfurile și serviciile procurate în perioada supusă verificării 01 septembrie 2017-31 iulie 2019 și anume suma dedusă TVA achitată la import în sumă de 89617 lei la procurarea automobilului, cât și suma TVA dedusă aferent combustibilului în sumă totală de 248842 lei se aplică regulile transportului de persoane potrivit art. 103 alin.(1) pct.17 Cod fiscal.

Completul de judecată a reținut că principalul gen de activitate a apelantului SRL „Gigant Service Avia” este prestarea serviciilor de comercializare a biletelor auto de călătorie în trafic internațional Avia și activitatea de turism, autorizat prin Licența seria A MMII nr.050634 eliberată de Camera de Licențiere din 05 februarie 2016 și valabilă până la 04 februarie 2021. Apelantul SRL „Gigant Service Avia” își desfășoară activitatea de prestare a serviciilor în sediile din mun. Bălți și în mun. Edineț. Pentru confirmarea livrărilor de servicii privind comercializarea biletelor de călătorie în trafic internațional Avia, la efectuarea controlului de intimat, apelantul

SRL „Gigant Service Avia” a prezentat următoarele documente: declarațiile privind TVA pentru perioadele fiscale 01 septembrie 2017-31 iulie 2019; registrele de procurării și livrării pentru perioada 01 septembrie 2017-31 iulie 2019; contractele în baza cărora a fost efectuat exportul serviciilor; registrele de evidență a biletelor, documentelor de plată ce confirmă achitățile pentru serviciile prestate; actul de executare a lucrărilor, cu indicarea mențiunilor contractului în baza cărui acestea au fost executate.

Instanța de apel a stabilit că intimatul avea obligația imperativă de a verifica dacă suma solicitată de SRL „Gigant Service Avia” pentru perioada 01 septembrie 2017-31 iulie 2019, era aferentă livrărilor de servicii privind comercializarea biletelor de călătorie în trafic internațional Avia, or era aferentă serviciilor de transportare a pasagerilor pe teritoriul țării, precum și serviciilor de comercializare a biletelor pentru transportul de pasageri pe teritoriul țării, fapt care a fost omis. Iar, potrivit art.11 alin.(1) din Cod fiscal, toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

Având în vedere că de către intimat nu a fost examinată cererea depusă de SRL „Gigant Service Avia” în conformitate cu normele legale, Completul de judecată a concluzionat că apelantul are dreptul de a beneficia de restituirea TVA conform prevederilor legale.

La 16 iunie 2021, Serviciul Fiscal de Stat a depus recurs împotriva deciziei din 25 mai 2021 a Curții de Apel Chișinău, solicitând casarea deciziei contestate și emiterea unei noi decizii cu menținerea în vigoare a hotărârii din 22 octombrie 2020 a Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani, ca legală și întemeiată.

În susținerea cererii de recurs, Serviciul Fiscal de Stat a reiterat argumentele expuse la examinarea cauzei în fond și în apel.

Referitor la Decizia instanței de apel, a menționat că a fost emisă cu aplicarea eronată a normelor de drept material și normelor de drept procedural, îndeosebi a Codului fiscal și a Codului de Procedură Civilă - art. 432 alin.(2) lit. a) și c).

Serviciul Fiscal de Stat a menționat că contribuabilul nu a anexat careva documente justificative prin ce și-ar motiva poziția, cu toate acestea în conformitate cu art.8 alin. 2 lit.c) și lit.d) din Codul Fiscal, contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte Serviciului Fiscal de Stat dările de seamă fiscal prevăzute de legislație, să prezinte informații veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum și despre alte obiecte ale impunerii, asigurând exactitatea și veridicitatea dărilor de seamă fiscal prezentate.

Consideră că instanța de fond corect a stabilit faptul că în perioadele fiscale în care se înregistrează livrări mixte, determinarea sumelor TVA ce urmează a fi deduse pe valorile materiale, serviciile procurate care sunt folosite pentru efectuarea livrărilor atât impozabile, cât și scutite de TVA fără drept de deducere se va efectua prin aplicarea proratei, conform modului stabilit în art. 102 alin. (4) al Codului fiscal.

Referitor la solicitarea intimatului de a anula Decizia Serviciului Fiscal de Stat nr.7 din 16.01.2020, a relatat că răspunsul unei autorități publice care cuprinde punctul de vedere cu privire la interpretarea unei legi sau a unui act administrativ normativ nu poate fi considerat drept un act administrativ, deoarece răspunsul în

cauză nu produce nici un efect juridic față de persoana care l-a solicitat. Totodată, este de părerea că instanța nu poate discuta conținutul unui răspuns la o cerere adresată unei autorități publice, deoarece petiționarul nu poate să pretindă că răspunsul la cerere să fie dat conform propriei sale formulări sau într-un anumit sens, după dorința personală, stabilirea răspunsului fiind atribuit exclusiv al autorității publice competente.

A atras atenția asupra faptului că, în decizia Curții de Apel Chișinău contestată este indicat faptul că Serviciul Fiscal de Stat nu a verificat dacă solicitarea SRL „Gigant Service Avia” pentru perioada 01 septembrie 2017-31 iulie 2019, era aferentă livrărilor de servicii privind comercializarea biletelor de călătorie de trafic internațional Avia, or este aferentă serviciilor de transportare a pasagerilor pe teritoriu țării, precum și serviciile de comercializare a biletelor pentru transportul de pasageri pe teritoriu țării, ceea ce nu corespunde adevărului, deoarece pe parcursul controlului anume acest fapt este scos în evidență și este o delimitare clară a încălcării stabilite în activitatea intimatului.

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 25 mai 2021, fiind notificată Serviciului Fiscal de Stat la 23 iulie 2021, fapt ce se confirmă prin avizul de recepție a scrisorii recomandate anexat la dosar (f.d.178). Astfel, recursul depus la 06 august 2021, este în termen, având în vedere că la dosar nu există date care ar confirma recepționarea de către recurent a dispozitivului deciziei.

Prin referința depusă la 13 noiembrie 2021, intimatul și-a reiterat poziția expusă la examinarea fondului și a solicitat respingerea recursului declarat de către Serviciul Fiscal de Stat, or în cererea de recurs formulată, nu se regăsesc argumente acceptabile care ar determina revederea deciziei din 25 mai 2021, recurentul negăsind motive suficiente ce ar permite desființarea soluției judecătorești criticate.

Examinând temeiurile invocate în recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat, în raport cu materialele cauzei și argumentelor din referință, 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 temeuri 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 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

d i s p u n e:

Recursul depus de către Serviciul Fiscal de Stat, se declară inadmisibil.
Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Iurie Bejenaru

Aliona Miron