

Prima instanță - (Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani) C. Botnari
Instanța de apel - (Curtea de Apel Chișinău) M. Guzun, L. Pruteanu, I. Cotruță

ÎNCHEIERE

23 mai 2018

mun. Chișinău

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

în componența:

Președintele completului, Ala Cobăneanu
judecători Luiza Gafton, Dumitru Mardari

examinând admisibilitatea recursului declarat de Întreprinderea de Stat „Calea Ferată din Moldova”,

în cauza civilă la cererea de chemare în judecată înaintată de Întreprinderea de Stat „Calea Ferată din Moldova” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 19 decembrie 2017, prin care s-a respins apelul declarat de Întreprinderea de Stat „Calea Ferată din Moldova” și s-a menținut hotărârea Judecătoriai Chișinău, sediul Rîșcani din 03 aprilie 2017,

c o n s t a t ă :

La 03 octombrie 2016 ÎS „Calea Ferată din Moldova” a înaintat cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal Principal de Stat (Serviciul Fiscal de Stat), prin care a solicitat anularea deciziei nr. 46 din 26 mai 2016 și deciziei nr. 167 din 25 iulie 2016.

Motivele cererii de chemare în judecată, astfel după cum au fost expuse de reclamant, pot fi rezumate după cum urmează.

În temeiul deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 5315 din 19 aprilie 2016 la ÎS „Calea Ferată din Moldova” a fost efectuat un control fiscal privind corectitudinea calculării, plenitudinea transferării în buget a TVA pentru perioadele fiscale ianuarie - februarie 2016 și aprecierea sumei TVA spre restituire din buget în legătură cu efectuarea livrărilor de servicii la export impozitate cu TVA la cota „zero”.

Reclamantul a invocat că nu este de acord cu concluziile și propunerile la actul de control nr. 5-678396 din 03 mai 2016, cu decizia IFPS nr. 46 din 26 mai 2016 și decizia IFPS nr. 167 din 25 iulie 2016, din considerentele ce urmează.

Conform actului menționat, colaboratorii fiscali au concluzionat faptul nerespectării de către angajații ÎS „Calea Ferată din Moldova” a obligațiilor fiscale și anume: contrar prevederilor art. 101 alin. (4) din Codul fiscal și art. 109 alin. (1) din Codul fiscal, agentul economic nu a calculat nu a declarat și nu a achitat TVA în sumă de 354 197 lei pentru luna ianuarie 2016 și în sumă de 702 887 lei pentru luna

februarie 2016, aferentă serviciilor importate de la operatorii de calea ferată din Rusia, Bielorusia, Ucraina, Lituania, Letonia, Estonia, Georgia, Azerbaidjan, și anume, serviciile de utilizare a vagoanelor marfare pe teritoriul Republicii Moldova în sumă de 1 770 984,55 lei pentru luna ianuarie 2016 și 3 514 435,5 lei pentru luna februarie 2016, modalitate de calcul a serviciilor menționate fiind stabilite prin Regulamentul privind exploatarea, evidența numerică și calculul pentru utilizarea vagoanelor marfare proprietate a altor state, aprobat de Consiliul privind Transportul Feroviar al țărilor membre CSI.

Conform prevederilor art. 111 alin. (1) lit. c), locul livrării se consideră locul prestării efective a serviciilor legate de bunurile mobile tangibile. Respectiv, în cazul utilizării pe teritoriul Republicii Moldova, a vagoanelor marfare străine ce aparțin nerezidenților, se constată import de servicii conform art. 93 alin. (9) din Codul fiscal.

Reieșind din cele menționate, a indicat că colaboratorii fiscali au diversificat neargumentat procesul de transportare feroviară a mărfurilor în trafic internațional direct în două operațiuni economice separate: 1 - însuși transportul feroviar al mărfurilor care se desfășoară în trafic internațional, și 2 - utilizarea vagoanelor la transportarea mărfurilor doar pe teritoriul Republicii Moldova, vagonul constituind vehicul unic al transportării mărfii. Obligațiile fiscale în primul caz cad sub incidența prevederilor art. 104 alin. (1) din Codul fiscal, care prevede că, la cota zero a TVA se impozitează următoarele livrări: a) mărfurile, serviciile pentru export și toate tipurile de transporturi internaționale de mărfuri (inclusiv de expediție) și pasageri, iar utilizarea vagoanelor din parcul de inventar sunt import de servicii impozitarea cărora are loc conform normelor definite mai sus.

Consideră că afirmația calificativă privitor că utilizare de vagoane sunt servicii prestate aparte de către proprietarii de vagoane - administrații feroviare din țările CSI, nu corespund realității pe motivul aplicării neuniforme și contrare a prevederilor Acordului privind transportul feroviar internațional de mărfuri în trafic feroviar (SMGS) din 01 noiembrie 1951 (în redacția 01 iulie 2015), Codului civil al RM - Legea nr. 1107 din 06 iunie 2002, Codului fiscal, Codului feroviar, acordurilor internaționale între statele membre CSI privind utilizarea comună a vagoanelor/containerelor proprietate a statelor membre CSI (întru executarea Acordului între statele membre CSI privind divizarea parcului de vagoane marfare și containere a Ministerului Transporturilor și Comunicațiilor a URSS a. 1993, privind principiile și condițiilor în relațiile din domeniul transporturilor, privind organelor de coordonare a transportului feroviar între statele membre a CSI, „Regulamentul privind exploatarea, evidența numerică și calculul pentru utilizarea vagoanelor marfare proprietate a altor state, aprobat de Consiliul privind Transportul Feroviar al țărilor membre CSI, aprobate la 24 mai 1996.

A indicat că în conformitate cu prevederile art. 33 alin. (1) din Codul feroviar, transportul de mărfuri, bagaje și mesagerii pe calea ferată se efectuează în vagoanele și containerele parcului de transport feroviar, precum și în vagoanele care sunt proprietate a persoanelor fizice și juridice sau care sunt arendate de acestea.

Astfel, efectuarea transportării feroviare în traficul internațional direct de mărfuri are loc în baza Acordului privind transportul feroviar internațional de mărfuri (SMGS) din 01 noiembrie 1951 (în redacția din 01 iulie 2015), de drept internațional,

care reglementează de drept și procesul tehnologic de transportare între țările membre ale Organizației Internaționale de Colaborare a Administrațiilor Căilor Ferate.

Conform prevederilor art. 13 din Acordul dat, traficul feroviar de mărfuri poate fi efectuat cu utilizarea foii de parcurs - SMGS, care identifică Expeditorul de marfa, destinatarul, marfa, cantitatea, vagonul, locul livrării, etc..

Art. 14 pct. 5 prevede că, fiecare cărauș primind spre transportare marfa în baza foii de trăsură, face parte la contractul de transportare și primește spre executare toate obligațiile prevăzute în contract.

Astfel, toate vagoanele (de inventar al parcului comun, sau privat al agenților economici), ce intră și circulă pe teritoriul liniilor ferate administrate de către ÎS „Calea Ferată din Moldova”, sunt înregistrate aferent încărcăturilor în baza scrisorilor de trăsură - SMGS, care în esență sunt contracte de transportare internațională de marfa și asigură trafic feroviar de mărfuri.

În baza înregistrărilor din SMGS, Centrul de Calcul efectuează înscrierile în registrul unic electronic a mișcării vagoanelor care în esență are ca scop identificarea mișcării mărfii, dar nu perioada de utilizare a vagoanelor.

A menționat că SMGS este un act juridic care asigură traficul feroviar internațional de mărfuri, dar nu trimiterea ca serviciu separat de folosință a vagoanelor.

Orice serviciu este efectuat în baza unui act juridic ce atestă natura serviciilor, reglementează relațiile dintre beneficiar și prestator, contravaloarea serviciilor, termenele de plată etc., fapt prevăzut la art. 970 din Codul civil.

Totodată a remarcat că ÎS „Calea Ferată din Moldova” în calitate de beneficiar, pe parcursul perioadei de 01 ianuarie 2000 - 15 mai 2016, nu a încheiat acte juridice de primire - predare a vagoanelor pentru utilizare pe teritoriul Republicii Moldova de la alte administrații de căi ferate, prevăzute conform art. 970 din Codul civil. Constatarea importului de servicii conform art. 93 alin. (9), având ca baza doar actul juridic SMGS, (interpretarea normativă efectuată de către inspectorii fiscali) ar invoca ideea greșită precum că cu vagoanele sale RJD sau UZ sau BC prestează servicii feroviare pe teritoriul Republicii Moldova, ceea ce nu corespunde realității.

Ideea invocată privind persistența importului de servicii, prin utilizarea vagoanelor străine, nu are loc pe motivul lipsei unor astfel de reglementări printr-un act juridic încheiat între ÎS „Calea Ferată din Moldova” și terți. În afara traficului feroviar de mărfuri internațional, pe teritoriul ÎS „Calea Ferată din Moldova” vagoanele altor administrații nu sunt acceptate spre utilizare. ÎS „Calea Ferată din Moldova” dispune de flota în mărime de 6 800 de vagoane, din care la moment sunt utilizate doar 350 vagoane, restul fiind în parcaj.

Mai mult, în cadrul controlului nu a fost stabilită altă destinație de utilizare a vagoanelor față de destinația de transportare a mărfii care a fost primită într-un singur SMGS.

Referitor la plățile de utilizare a vagoanelor care sunt transferate către, sau primită de la alte administrații feroviare, reclamantul a indicat că sumele date sunt calculate în baza acordului internațional între statele CSI și Regulamentul privind exploatarea, evidența numerică și calculul pentru utilizarea a vagoanelor marfare proprietate a altor state, aprobat de Consiliul privind Transportul Feroviar al țărilor membre CSI din 24 mai 1996.

Conform pct. 1.1 din Regulamentul menționat, utilizarea parcului de inventar de vagoane are loc în trafic internațional de mărfuri. Calculele respective sunt efectuate de către administrații feroviare în baza cap. 4. Astfel, toate calculele sunt relevante în cazul utilizării vagoanelor în trafic feroviar internațional.

Punctul 4.1 din anexa la pct. 1.1 prevede efectuarea calculelor separate la vagoanele din inventar transmise în arendă, situație care perfect se înscrie în prevederile legislației fiscale descrise de organul fiscal în cadrul controlului ca import de servicii.

Suplimentar la determinarea plăților de utilizare, concretizează că pentru traficul internațional este inclusă plata de utilizare a vagoanelor calculată conform anexei nr. 5 din Regulament, astfel agentul economic beneficiar al importului, la perfectarea procedurii de import achită TVA la importul mărfurilor din valoarea vamală a mărfurilor, în care se includ și costul serviciilor de transport feroviar (taxa încasată de cărauș din traficul internațional ce cuprinde și costurile utilizării de vagoane ca element indispensabil tehnologic și de drept) indiferent ce administrație este proprietar. În cazul aplicării legislației în varianta agenților constatatori ai organului fiscal, consideră că, v-a avea loc o dublă impozitare, fapt ce contravine principiului de bază a impozitării și esenței TVA - impozit suportat de consumator al produsului/serviciului.

Totodată a indicat că reieșind din prevederile art. 105 alin. (2)-(5) din Codul fiscal, impozitarea tranzacțiilor date are loc conform principiului impozitării produsului de bază, iar prin utilizarea vagoanelor se asigură procesul de transportare a mărfurilor.

Prin urmare, reclamantul a indicat că la examinarea cererii prealabile, pârâtul nu a luat în considerare argumentele descrise, inclusiv și art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, în conformitate cu care, toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului, și, prin răspunsul nr. 26-12/3-12-1707/7158 din 07 august 2016, parvenită la ÎS „Calea Ferată din Moldova” la 13 septembrie 2016, cererea prealabilă a fost respinsă.

Prin hotărârea judecătorească Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani din 03 aprilie 2017, chemare în judecată înaintată de ÎS „Calea Ferată din Moldova” s-a respins ca fiind depusă cu încălcarea termenului de prescripție.

În motivarea soluției adoptate, în temeiul prevederilor art. 17 alin. (1) lit. a) din Legea contenciosului administrativ, instanța de fond a conchis că ÎS „Calea Ferată din Moldova” a înaintat acțiunea în instanța de judecată cu încălcarea termenului de prescripție de 30 de zile, care și-a început cursul de la data primirii răspunsului la cererea prealabilă, la caz de la 28 iulie 2016, data recepționării copiei de pe decizia nr. 167 din 25 iulie 2016, fapt ce se confirmă prin ștampila de intrare la sediul reclamantului cu nr.1402 din 28 iulie 2016 (f.d. 7), astfel, că data limită de înaintare a acțiunii în instanța de contencios administrativ fiind 28 august 2016, cererea de chemare în judecată fiind înaintată la 03 octombrie 2016.

Nefiind decacord cu hotărârea instanței de fond, la 28 august 2017 ÎS „Calea Ferată din Moldova” a depus cerere de apel, solicitând casarea hotărârii primei instanțe, cu emiterea unei noi hotărâri prin care cererea de chemare în judecată să fie admisă.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 19 decembrie 2017 s-a respins apelul declarat de ÎS „Calea Ferată din Moldova” și s-a menținut hotărârea Judecătorei Chișinău, sediul Rîșcani din 03 aprilie 2017.

La 03 aprilie 2018 ÎS „Calea Ferată din Moldova” a declarat recurs, solicitând admiterea acestuia, casarea a hotărârii primei instanțe și deciziei instanței de apel, cu emiterea unei noi hotărâri prin care cererea de chemare în judecată să fie admisă.

În motivarea recursului a exprimat dezacordul cu decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe, invocând că instanțele au aplicat eronat normele de drept material.

A indicat că instanțele de judecată au interpretat eronat prevederile art. 17 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ și nu au luat în considerare sintagma „în cazul în care legea nu dispune altfel”.

Astfel, consideră că art. 216 alin. (8) din Codul fiscal prevede inițial necesitatea înaintării dezacordul și ulterior a cererii prealabile, conform Legii contenciosului administrativ.

Susține că din materialele cauzei se atestă că ÎS „Calea Ferată din Moldova” s-a încadrat în termenul stabilit de lege la depunerea acțiunii în instanța de judecată.

Instanța de fond greșit a interpretat prevederile legale, considerând că contestația este o cerere prealabilă.

Susține că la caz nu au fost două cereri prealabile. Ne fiind de acord cu concluziile și propunerile la actul de control nr. 5-678396 din 03 mai 2016, cu decizia nr. 46 din 26 mai 2016 și decizia nr. 167 din 25 iulie 2016, ÎS „Calea Ferată din Moldova”, conform legislației fiscale a înaintat dezacordul cu deciziile menționate și ulterior a depus cererea prealabilă conform art. 17 din Legea contenciosului administrativ.

În rest, referitor la fondul cauzei, recurentul a reiterat circumstanțele de fapt și de drept invocate pe parcursul examinării cauzei în instanțele de judecată inferioare.

Prin referința din 18 mai 2018, intimatul a solicitat considerarea recursului declarat de ÎS „Calea Ferată din Moldova” ca fiind inadmisibil.

În conformitate cu art. 434 din Codul de procedură civilă, recursul se declară în termen de 2 luni de la data comunicării hotărârii sau a deciziei integrale.

Termenul de 2 luni este termen de decădere și nu poate fi restabilit.

Materialele dosarului atestă că copia deciziei instanței de apel a fost recepționată de recurent la 08 februarie 2018 (f.d. 121).

Din aceste considerente, recursul înaintat la 03 aprilie 2018 se consideră declarat în termen.

În conformitate cu art. din 439 alin. (2) și (3) din Codul de procedură civilă, după parvenirea dosarului, un complet din 3 judecători decide asupra admisibilității recursului, dispune expedierea copiei de pe recurs intimatului, cu înștiințarea despre necesitatea depunerii obligatorii a referinței timp de o lună de la data primirii acesteia.

Judecătorul raportor verifică încadrarea în prevederile legii a temeiurilor invocate în recurs și face un raport verbal în fața completului de judecată instituit în conformitate cu alin. (2).

Examinând temeiurile recursului, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține următoarele.

Temeiurile de declarare a recursului sunt prevăzute la art. 432 alin. (2), (3) și (4) din Codul de procedură civilă.

În conformitate cu art. 433 lit. a) din Codul de procedură civilă, cererea de recurs se consideră inadmisibilă în cazul în care recursul nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 432 alin. (2), (3) și (4).

Astfel, instanța de recurs reține că examinarea chestiunii privind admisibilitatea recursului presupune verificarea conformității temeiurilor invocate în cererea de recurs cu temeiurile prevăzute la art. 432 din Codul de procedură civilă.

La caz, Colegiul constată că argumentele invocate în cererea de recurs nu se încadrează în limitele stabilite de norma indicată, respectiv nu constituie temei de casare a deciziei recurate, or, motivele recursului sunt similare celor invocate în cadrul judecării cauzei, asupra cărora instanța de apel s-a pronunțat.

Dezacordul recurentului cu decizia instanței de apel, nu constituie temei de casare a deciziei recurate, or, recursul exercitat conform Secțiunii a II-a din Capitolul XXXVIII Codul de procedură civilă, are caracter devolutiv numai asupra problemelor de drept material și procedural, verificându-se doar legalitatea deciziei, dar nu și temeinicia în fapt.

Totodată, Colegiul reține că, potrivit regulilor din Secțiunea a II-a din Capitolul XXXVIII Codul de procedură civilă, instanța de recurs nu verifică modul de apreciere a probelor de către instanța de fond și de apel. Forța atribuită unei probe sau alteia, coraportul dintre probe, suficiența probelor și concluziile făcute în urma probațiunii sunt în afara controlului instanței de recurs.

Prin prisma art. 432 alin. (4) din Codul de procedură civilă, instanța de recurs poate interveni în materia probațiunii doar sub aspect procedural, și anume, dacă se invocă că instanța judecătorească a apreciat în mod arbitrar probele, încălcând regulile de apreciere a probelor stabilite în art. 130 Codul de procedură civilă, sau în cazul în care erorile comise au dus la încălcarea drepturilor și libertăților fundamentale ale omului.

Din recursul declarat nu rezultă că instanța a apreciat arbitrar probele.

În acest sens CtEDO în jurisprudența sa constantă statuează că, dreptul de acces la instanța de judecată nu este absolut. Există limitări implicite admise [cauza 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 CEDO 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. (a se vedea Botten împotriva Norvegiei, hotărâre din 19 februarie 1996, Reports 1996-I, p. 141, § 39).

La fel, conform jurisprudenței Curții, 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 (Helmens împotriva Suediei 9 octombrie 1991, § 31, Seria A, nr. 212-A).

În conformitate cu art. 440 alin. (1) din Codul de procedură civilă, în cazul în care se constată existența unuia din temeiurile prevăzute la art. 433, completul din 3 judecători decide în mod unanim, printr-o încheiere motivată irevocabilă, asupra inadmisibilității recursului.

Încheierea se emite conform prevederilor art. 270 și nu conține nici o referire cu privire la fondul recursului.

Având în vedere cele expuse, Colegiul consideră că recursul declarat de ÎS „Calea Ferată din Moldova” nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 432 alin. (2), (3) și (4) din Codul de procedură civilă și, drept urmare, este inadmisibil.

În conformitate cu art. 270, art. 433 lit. a) și art. 440 alin. (1) din Codul de procedură civilă, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție

d i s p u n e:

Se declară inadmisibil recursul înaintat de Întreprinderea de Stat „Calea Ferată din Moldova”.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,

Ala Cobăneanu

judecători

Luiza Gafton

Dumitru Mardari