

Dosarul nr. 3ra-746/19

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Râșcani (jud: V. Ciumac)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud: A. Bostan, A. Pahopol, V. Negru)

DECIZIE

9 octombrie 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
Sveatoslav Moldovan
Iurie Bejenaru
Nina Vascan
Victor Burduh

examinând recursul depus de Serviciul Fiscal de Stat,
în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă
de Întreprinderea de Stat „Calea Ferată din Moldova” împotriva Serviciului Fiscal
de Stat cu privire la contestarea actului administrativ,

împotriva deciziei din 9 aprilie 2019 a Curții de Apel Chișinău, prin care a fost
admis apelul declarat de Întreprinderea de Stat „Calea Ferată din Moldova”, a fost
casată hotărârea din 26 iunie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani și a fost
emisă o nouă hotărâre de admitere a acțiunii,

c o n s t a t ă:

La 28 martie 2017 ÎS „Calea Ferată din Moldova” a depus cerere de chemare
în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la contestarea actului
administrativ.

În motivarea acțiunii a indicat că în temeiul deciziei Inspectoratului Fiscal
Principal de Stat nr. 5531 din 6 decembrie 2017 privind inițierea controlului fiscal,
la ÎS „Calea Ferată din Moldova” a fost efectuat control fiscal la fața locului prin
metoda de verificare tematică privind corectitudinea și plenitudinea calculării și
achitării la buget a TVA pentru perioadele fiscale martie-octombrie 2016,
confirmarea sumelor TVA spre restituire din buget conform declarațiilor TVA
pentru perioadele fiscale martie - septembrie 2016, în temeiul prevederilor pct.13
din Regulamentul privind restituirea TVA, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.93
din 1 februarie 2013, aprecierea spre restituire din buget a sumei TVA aferente
livrărilor de servicii la export impozitate cu TVA la cota „zero”, în conformitate cu
prevederile Codului fiscal, efectuate în perioada fiscală octombrie 2016.

În rezultatul efectuării controlului, de către Inspectoratul Fiscal Principal de
Stat a fost întocmit actul de control fiscal nr.5-679447 din 22 decembrie 2016.

A menționat că în data de 12 ianuarie 2017, ÎS „Calea Ferată din Moldova” a depus dezacord la faptele expuse în actul de control nr.5 - 679447 din 22 decembrie 2016.

Ulterior, pe baza actului în cauză, a fost emisă decizia nr. 4 din 17 ianuarie 2017 prin care s-a decis: a încasa la buget suma TVA diminuată aferentă importului de servicii calculată în rezultatul controlului în mărime de 2 070 460 lei; a încasa la buget penalitate calculată în rezultatul controlului în conformitate art. 228 alin.(2) Cod fiscal, în mărime de 276 378 lei, pentru neachitarea în termenii stabiliți a TVA aferentă importului de servicii; a aplica pentru încălcările legislației - 621 138 de lei (2070460 lei x 30%), amendă conform prevederilor art. 261 alin.(4) Cod fiscal, pentru diminuarea TVA aferentă importului de servicii, 7 000 lei (1 000 lei x 8 cazuri, dar nu mai mult de 7 000 lei pentru toate dările seamă fiscale prezentate care conțin date neautentice), amendă conform prevederilor art. 260 alin.(3) Cod fiscal, pentru prezentarea declarațiilor privind TVA (forma TVA 15) care conține informație neautentică, pentru perioadele fiscale L/03/2016-L/10/2016; a majora suma TVA destinată trecerii în cont pentru perioada fiscală ulterioară L/11/2016 cu 5 417 308 lei, care va constitui 9 800 430 de lei.

Nefiind de acord cu decizia nr.4 din 17 ianuarie 2017 a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, la 13 februarie 2017 ÎS „Calea Ferată din Moldova” a depus contestație, care prin decizia nr.24 din 13 martie 2017, a fost respinsă.

Reclamantul a invocat dezacordul cu pct. I-III ale deciziei Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr.4 din 17 ianuarie 2017, prin care s-a constatat faptul necalculării obligațiilor fiscale și anume: contrar prevederilor art. 101 alin. (4) Cod fiscal și art. 109 alin. (1) Cod fiscal, agentul economic nu a calculat, nu a declarat și nu a achitat TVA aferentă serviciilor importate de la operatorii de cale ferată din Rusia, Belarusia, Ucraina, Lituania, Letonia, Estonia, Georgia, Azerbaijan, adică serviciile de utilizare a vagoanelor marfare pe teritoriul Republicii Moldova în sumă totală de 2 070 460 lei.

Astfel, a menționat că la ÎS „Calea Ferată din Moldova” evidența contabilă are specificul său, documentele primare confirmative la exportul de pasageri și a bagajului fiind centralizate la Centrul de calcul al întreprinderii, prin sistema automat Expres-2 și reflectate în registrele respective, iar exportul serviciilor de transport feroviar a mărfurilor se confirmă prin întocmirea foilor de trăsură specializate FO-4, FO-5 și altor documente, în baza căror se întocmesc registrele contabile.

A relatat că ÎS „Calea Ferată din Moldova” este succesorul în drepturi al Căii Ferate din Moldova a Ministerului Căilor de Comunicații al URSS, care a trecut sub jurisdicția Republicii Moldova, în conformitate cu Hotărârea Parlamentului nr.638 din 10 iulie 1991 cu privire la trecerea întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor de subordonare unională, amplasate pe teritoriul republicii, în jurisdicția Republicii Moldova și a intrat în sistemul Ministerului Transporturilor al Republicii Moldova, conform Hotărârii Guvernului Republicii Moldova nr.212 din 30 martie 1992 cu privire la aprobarea listei ministerelor, departamentelor și altor organe de stat, investite cu funcții de administrare a bunurilor de stat ale întreprinderilor, organizațiilor și instituțiilor, care s-au aflat în subordonarea unională.

A mai arătat că în corespundere cu pct. 2 al deciziei nr.4 din 17 ianuarie 2017, s-a constatat faptul necalculării obligațiilor fiscale și anume: contrar prevederilor art.101 alin.(4) Cod fiscal, care stipulează că subiecții impozabili care importă servicii achită TVA la data efectuării plății, inclusiv a plății prelabile pentru serviciul de import și art.109 alin.(1) Cod fiscal, care prevede că la serviciile importate, utilizate pentru desfășurarea activității de întreprinzător, termenul obligației fiscale și data achitării TVA se consideră data efectuării plății, inclusiv a plății prelabile pentru serviciul de import, astfel că agentul economic nu a calculat, nu a declarat și nu a achitat TVA aferentă serviciilor importate de la operatorii de cale ferată din Rusia, Belarusia, Ucraina, Lituania, Letonia, Estonia, Georgia, Azerbaidjan și anume serviciile de utilizare a vagoanelor marfare pe teritoriul Republicii Moldova în sumă totală de 2 070 460 de lei.

Tot în motivarea dezacordului cu actele administrative contestate, reclamantul a indicat că invocarea importului de servicii conform art.93 alin.(9) Cod fiscal, având ca bază doar actul juridic SMGS, (interpretare efectuată de către inspectorii fiscali) deduce ideea greșită precum că ÎS „Calea Ferată din Moldova” cu vagoanele sale RJD, UZ sau BC prestează servicii feroviare pe teritoriul Republicii Moldova, care nu corespunde realității.

A considerat că nu poate fi reținut argumentul pârâtului privind existența importului de servicii prin utilizarea vagoanelor străine, deoarece acest fapt nu poate avea loc din motivul lipsei unor astfel de reglementări în lege, cu atât mai mult că în afara traficului feroviar internațional de mărfuri, pe teritoriul ÎS „Calea Ferată din Moldova” vagoanele altor administrații nu sunt acceptate spre utilizare.

A explicat că ÎS „Calea Ferată din Moldova” dispune de 6 800 vagoane dintre care la moment sunt utilizate doar 350, restul fiind în parcaj, în cadrul controlului nefiind stabilită altă destinație de utilizare a vagoanelor față de destinația de transportare a mărfii, care a fost primită într-un singur SMGS.

În privința plăților de utilizare a vagoanelor, care sunt transferate către, sau prin alte administrații feroviare, a menționat că sumele date sunt calculate în baza acordului internațional între statele CSI și a Regulamentului privind exploatarea, evidența numerică și calculul pentru utilizarea vagoanelor marfare proprietate a altor state, aprobat de Consiliul privind Transportul Feroviar al țărilor membre CSI din 24 mai 1996.

A precizat că potrivit pct.1.1. din Regulamentul menționat, utilizarea parcului de inventar de vagoane are loc în trafic internațional de mărfuri, iar calculele respective sunt efectuate de către administrațiile feroviare în baza cap.4, astfel că toate calculele sunt relevante în cazul utilizării vagoanelor în trafic feroviar internațional.

La fel, a declarat că la determinarea plăților de utilizare, în tariful feroviar pentru traficul internațional este inclusă plata de utilizare a vagoanelor care este calculată conform anexei nr.5 din Regulament.

Astfel, a susținut că 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 căraș din traficul internațional ce cuprinde și costurile utilizării de vagoane ca element indispensabil tehnologic și de drept) indiferent ce administrație este

proprietar, pe când în cazul aplicării legislației în varianta agenților constatatori ai organului fiscal, va avea loc dubla impozitare, fapt ce contravine principiului de bază al impozitării și esenței TVA - impozit suportat de consumator al produsului/serviciului.

Reclamantul a specificat că impozitarea tranzacțiilor date, are loc conform principiului impozitării produsului de bază, pe când în cazul dat, transportarea mărfurilor pe căile ferate este sarcina de bază, iar prin utilizarea vagoanelor se asigură procesul de transportare a mărfurilor.

A precizat că pârâtul nu a efectuat verificări sau interpelări către Serviciul Vamal sau alte organe competente, privind constatarea utilizării de către ÎS „Calea Ferată din Moldova” a vagoanelor proprietate a altor state, sub alt regim juridic decât transportul internațional feroviar de mărfuri.

În continuare a susținut că obligațiile fiscale la transportul feroviar internațional de mărfuri, cad sub incidența prevederilor art. 104 alin.(1) lit.a) Cod fiscal, care prevede că la cota zero a TVA se impozitează următoarele livrări: mărfurile, serviciile pentru export și toate tipurile de transporturi internaționale de mărfuri (inclusiv de expediție) și pasageri.

Astfel, a relatat că plățile de utilizare a vagoanelor care sunt transferate către, sau primite de la administrațiile feroviare ale altor state, sunt calculate în baza acordurilor internaționale între statele CSI sus-menționate și 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 la 24 mai 1996.

A mai indicat că potrivit pct.1.1. din Regulamentul în cauză, utilizarea parcului de inventar de vagoane are loc în trafic internațional de mărfuri, iar plățile efectuate reprezintă, restituirea cotei de utilizare a vagoanelor din partea beneficiarului final prin intermediul expeditorului către administrațiile feroviare din țara care transferă proprietarului în cazul vagoanelor de inventar, plățile date fiind incluse în tarifele de transportare, iar TVA aferente tarifelor de transport, sunt percepute de către organele vamale la importul final de mărfuri, prin includerea în valoarea în vamă a mărfii și a costurilor serviciilor de transport.

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

A solicitat în urma concretizării cerințelor, anularea pct. 2 al actului nr.5-679447 din 22 decembrie 2016 al Inspectoratului Fiscal de Stat, pct. I-III ale deciziei nr. 4 din 17 ianuarie 2017 și deciziei nr. 24 din 13 martie 2017 emise de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat.

Prin hotărârea din 26 iunie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani, cererea de chemare în judecată a fost respinsă.

La 28 iunie 2018 ÎS „Calea Ferată din Moldova” a declarat apel împotriva hotărârii din 26 iunie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani.

Prin decizia din 9 aprilie 2019 a Curții de Apel Chișinău, a fost admis apelul declarat de ÎS „Calea Ferată din Moldova”, a fost casată hotărârea din 26 iunie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani și a fost emisă o nouă hotărâre prin care cererea de chemare în judecată a fost admisă. A fost anulată decizia Inspectoratului

Fiscal Principal de Stat nr. 4 din 17 ianuarie 2017 în partea contestată și decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 24 din 13 martie 2017.

La 7 mai 2019, Serviciul Fiscal de Stat a depus recurs împotriva deciziei din 9 aprilie 2019 a Curții de Apel Chișinău.

La 18 iunie 2019, Serviciul 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.

A indicat că potrivit normelor de drept internațional, serviciul de utilizare a vagoanelor proprietate a altor state este unul distinct, bine determinat și identificat, pentru care ÎS „Calea Ferată din Moldova” este obligată să achite.

Astfel, a susținut că la formarea concluziilor, instanța de apel nu a ținut cont de prevederile reglementărilor internaționale în acest domeniu, ceea ce a determinat interpretarea eronată atât a normelor de drept, cât și a situației de fapt.

Prin urmare, a specificat că deoarece utilizarea vagoanelor aparținând altor state, în reglementările internaționale este statuat ca fiind un serviciu aparte și pentru care țara utilizatoare achită o plată aparte, ÎS „Calea Ferată din Moldova” care a beneficiat de acest serviciu și respectiv a efectuat import de servicii, era obligată să calculeze TVA aferentă serviciilor date.

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 Chișinău a pronunțat decizia contestată la 9 aprilie 2019.

Astfel, recursul depus la 7 mai 2019, este în termen.

Prin referința din 12 iulie 2019, ÎS „Calea Ferată din Moldova” a solicitat de a declara inadmisibil recursul.

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 casa integral decizia instanței de apel și 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 Serviciului Fiscal de Stat, ÎS „Calea Ferată din Moldova” a solicitat în urma concretizării cerințelor, anularea pct. 2 al actului nr.5-67944722 din 22 decembrie 2016 al Inspectoratului Fiscal de Stat, pct. I-III ale deciziei nr. 4 din 17 ianuarie 2017 și deciziei nr. 24 din 13 martie 2017 emise de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat.

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

Judecând cauza în ordine de apel, Curtea de Apel Chișinău a casat hotărârea primei instanțe și a emis o nouă hotărâre prin care a admis cererea de chemare în judecată și a anulat decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 4 din 17 ianuarie 2017 în partea contestată și decizia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 24 din 13 martie 2017.

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 conchis că Serviciul Fiscal de Stat în mod neîntemeiat a concluzionat încălcarea de către ÎS „Calea Ferată din Moldova” a legislației fiscale care prevede calcularea și achitarea TVA pentru vagoanele străine utilizate pentru importul de mărfuri și drept urmare, în mod neîntemeiat a emis decizia privind stabilirea obligației fiscale și aplicarea sancțiunilor fiscale pentru încălcările imputate, iar în cadrul examinării cauzei, contrar sarcinei probațiunii, autoritatea fiscală nu a prezentat careva probe întru confirmarea celor invocate.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului 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 prin actul de control fiscal nr.5-672305 din 27 iulie 2015, emis în urma controlului la ÎS „Calea Ferată din Moldova” privind corectitudinea și plenitudinea transferării în buget a TVA pentru perioada fiscală mai 2015, s-a stabilit: micșorarea TVA destinată trecerii în cont cu 2073861 de lei; neachitarea în termenii prevăzuți de legislație a TVA aferentă importului de servicii; completarea declarației privind TVA cu informații incorecte pentru perioada fiscală

mai 2015. Totodată, în urma controlului privind aprecierea sumelor TVA spre restituire pentru perioada fiscală mai 2015, s-a stabilit că suma determinată spre restituire din buget pentru perioada fiscală mai 2015 constituie - 4 151 940 de lei care corespunde sumei solicitate de contribuabil, iar TVA destinată trecerii în cont pentru perioada ulterioară, luna iunie 2015 constituie - 2 073 861 de lei, inclusiv 792 262 de lei achitată prin cont bancar și 1 281 599 de lei - neachitată (f.d. 156-160 Vol. I).

La fel, s-a constatat că, ulterior, printr-un șir de cereri, Serviciul Fiscal de Stat a solicitat ÎS „Calea Ferată din Moldova” stingerea obligațiilor fiscale după cum urmează.

Prin cererea privind stingerea obligației fiscale prin compensare și/sau restituirea mijloacelor nr. NF/311 din 18 mai 2016, Serviciul Fiscal de Stat a solicitat de la ÎS „Calea Ferată din Moldova” stingerea obligației fiscale în mărime de 3 406 905 lei, confirmată prin decizia nr.16/78/T/113 din 12 mai 2016 prin compensare sau prin restituirea mijloacelor (f.d. 60 Vol. I).

Prin cererea privind stingerea obligației fiscale prin compensare și/sau restituirea mijloacelor nr.NF/389 din 2 iunie 2016, Serviciul Fiscal de Stat a solicitat de la ÎS „Calea Ferată din Moldova” ca datoria în sumă 4 187 820 de lei, confirmată prin decizia nr.16/78/T/140 din 27 mai 2016, să fie utilizată pentru stingerea restanțelor (f.d. 61 Vol. I).

Prin cererea privind stingerea obligației fiscale prin compensare și/sau restituirea mijloacelor nr.NF/419 din 30 iunie 2016, Serviciul Fiscal de Stat a solicitat de la ÎS „Calea Ferată din Moldova” ca suma datorată în mărime de 3 402 357 de lei, confirmată prin decizia nr.16/78/T/181 din 30 iunie 2016 să fie utilizată pentru stingerea restanțelor (f.d.62 Vol. I).

Prin cererea privind stingerea obligației fiscale prin compensare și/sau restituirea mijloacelor nr.NF/483 din 29 iulie 2016, Serviciul Fiscal de Stat a solicitat de la ÎS „Calea Ferată din Moldova” ca datoria în mărime de 2 370 068 de lei, să fie utilizată pentru stingerea restanțelor (f.d. 63 Vol. I).

Prin cererea privind stingerea obligației fiscale prin compensare și/sau restituirea mijloacelor nr.NF/490 din 25 august 2016, Serviciul Fiscal de Stat a solicitat de la ÎS „Calea Ferată din Moldova” ca datoria în mărime de 2 865 697 de lei, să fie utilizată pentru stingerea restanțelor (f.d.64 Vol. I).

Prin cererea privind stingerea obligației fiscale prin compensare și/sau restituirea mijloacelor nr.NF/502 din 26 septembrie 2016, Serviciul Fiscal de Stat a solicitat de la ÎS „Calea Ferată din Moldova” ca suma datorată în mărime de 2 570 385 de lei, să fie utilizată pentru stingerea restanțelor (f.d.65 Vol. I).

Prin cererea privind stingerea obligației fiscale prin compensare și/sau restituirea mijloacelor, f/n din 25 octombrie 2016, Serviciul Fiscal de Stat a solicitat de la ÎS „Calea Ferată din Moldova” ca suma datorată în mărime de 2 681 189 de lei, să fie utilizată pentru stingerea restanțelor (f.d.66 Vol. I).

În baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 5531 din 6 decembrie 2016, la ÎS „Calea Ferată din Moldova” a fost efectuat control tematic privind corectitudinea calculării și plenitudinea achitării la buget a TVA pentru perioadele fiscale martie - octombrie 2016, confirmarea sumelor TVA restituite din buget conform declarațiilor TVA pentru perioadele fiscale martie - septembrie 2016 în

temeiul prevederilor pct. 13 din Regulamentul privind restituirea TVA aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.93 din 1 februarie 2013, aprecierea spre restituire din buget a sumei TVA aferente livrărilor de servicii la export impozitate cu TVA la cota „zero”, în conformitate cu prevederile Codului fiscal efectuate în perioada fiscală octombrie 2016.

Astfel, potrivit actului de control fiscal nr.5-679447 din 22 decembrie 2016, întocmit în baza deciziei privind inițierea controlului fiscal nr. 5531 din 6 decembrie 2016, au fost constatate următoarele concluzii și propuneri: diminuarea TVA aferentă bugetului pentru import de servicii cu 2 070 460 de lei, inclusiv pentru luna martie 2016 în sumă de 466 413 lei, pentru luna aprilie 2016 în sumă de 216 387 de lei, pentru luna mai 2016 în sumă de 182 881 de lei, pentru luna iunie 2016 în sumă de 176 812 lei, pentru luna iulie 2016 în sumă de 273 038 de lei, pentru luna august 2016 în sumă de 209 965 de lei, pentru luna septembrie 2016 în sumă de 210 631 de lei și pentru luna octombrie 2016 în sumă de 334 333 de lei; neachitarea în termenii prevăzuți de legislație a TVA aferentă importului de servicii; micșorarea TVA trecută în cont cu 5 417 308 lei; confirmarea TVA spre restituire din buget pentru perioadele fiscale martie - septembrie 2016 în suma totală de 21 444 421 lei, inclusiv pentru următoarele perioade fiscale ale anului 2016: martie în sumă de 3 406 905 lei, aprilie în sumă de 4 147 820 lei, mai în sumă de 3 402 357 de lei, iunie în sumă de 2 370 068 de lei, iulie în sumă de 2 865 697 de lei, august în sumă de 2 570 385 de lei, septembrie în sumă de 2 570 385 de lei. S-a propus spre restituire din buget TVA în sumă de 3 366 798 de lei, pentru perioada fiscală octombrie 2016, aferentă livrărilor serviciilor de transport și expediție internațională de mărfuri, impozitate cu TVA la cota „zero”. S-a constatat că suma TVA destinată trecerii în cont pentru perioada fiscală ulterioară noiembrie 2016, conform situației la data de 31 octombrie 2016, constituie 9 800 430 de lei, inclusiv: 6 090 600 lei - achitată prin cont bancar, 3 709 830 lei - neachitată (f.d.43-47 Vol.I).

La 12 ianuarie 2017, ÎS „Calea Ferată din Moldova” a înaintat dezacordul cu nr.H-4/73 la Actul de control fiscal nr.5- 679447 din 22 decembrie 2016.

Prin decizia nr.4 din 17 ianuarie 2017, Serviciul Fiscal de Stat a decis: a încasa la buget suma TVA diminuată aferentă importului de servicii calculată în rezultatul controlului în mărime de 2 070 460 de lei; a încasa la buget majorare de întârziere (penalitate) calculată în rezultatul controlului în conformitate cu art.228 alin.(2) din Codul fiscal, în mărime de 2 763 78 de lei (239 625 de lei + 36 753 de lei), pentru neachitarea în termenii stabiliți a TVA aferentă importului de servicii; a aplica pentru încălcările legislației: 621138 de lei (2 070 460 lei x 30%), amendă conform prevederilor art. 261 alin.(4) din Codul fiscal, pentru diminuarea TVA aferentă importului de servicii; 7 000 lei (1000 lei x 8 cazuri, dar nu mai mult de 7 000 lei pentru toate dările de seamă fiscale prezentate care conțin informații neautentice), amendă conform prevederilor art.260 alin.(3) din Codul fiscal, pentru prezentarea declarațiilor privind TVA (forma TVA 15) care conțin informație neautentică, pentru perioadele fiscale L/03/2016 - L/10/2016; a majora suma TVA destinată trecerii în cont pentru perioada fiscală ulterioară (L/11/2016) cu 5 417 308 lei, care va constitui 9 800 430 de lei.

La 9 februarie 2017, ÎS „Calea Ferată din Moldova” a depus la Inspectoratul Fiscal Principal de Stat contestația cu nr.H-4/483, prin care a solicitat anularea

deciziei nr.4 din 17 ianuarie 2017 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de către ÎS „Calea Ferată din Moldova”.

Prin decizia nr.24 din 13 martie 2017, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat a respins contestația depusă de ÎS „Calea Ferată din Moldova” din lipsa temeiului legal de modificare sau anulare.

La caz, ÎS „Calea Ferată din Moldova” invocă ilegalitatea pct. 2 al actului de control nr.5-679447 din 22 decembrie 2016 al Inspectoratului Fiscal de Stat, pct. I-III ale deciziei nr. 4 din 17 ianuarie 2017 și a deciziei nr. 24 din 13 martie 2017 emise de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat.

Astfel, cu referire la pretenția ÎS „Calea Ferată din Moldova” privind anularea pct. 2 al actului de control nr.5-679447 din 22 decembrie 2016 al Inspectoratului Fiscal de Stat, instanța de recurs 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 va reține justă concluzia primei instanțe precum că pct.2 al actului de control nr.5-679447 din 22 decembrie 2016, 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, prima instanță corect a respins ca nefondată pretenția ÎS „Calea Ferată din Moldova” pe capătul de cerere privind anularea pct.2 al actului de control nr.5- 679447 din 22 decembrie 2016, 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 ÎS „Calea Ferată din Moldova” privind anularea pct. I-III ale deciziei nr. 4 din 17 ianuarie 2017 emisă de Serviciul Fiscal de Stat, instanța de recurs constată justă concluzia primei instanțe asupra netemeinicii pretenției date.

În susținerea poziției, instanța de recurs relevă că în urma controlului fiscal efectuat în perioada 7 decembrie 2016 - 22 decembrie 2016 la ÎS „Calea Ferată din Moldova”, autoritatea fiscală de stat a constatat încălcarea legislației fiscale de către entitatea supusă controlului, care după cum s-a stabilit constă în necalcularea și neachitarea în termenii prevăzuți de legislație a TVA aferentă importului de servicii,

care constau în serviciile de utilizare a vagoanelor străine la importul de mărfuri pentru perioada fiscală martie - octombrie 2016.

În conformitate cu art. 101 alin. (4) Cod fiscal (în vigoare la momentul efectuării controlului), subiecții impozabili care importă servicii achită TVA la data efectuării plății, inclusiv a plății prelabile pentru serviciul de import.

Conform art. 109 alin. (1) Cod fiscal, pentru mărfurile importate, termenul obligației fiscale se consideră data declarării mărfurilor la punctele vamale sau, în cazul prevăzut la art.124 alin.(1²) din Codul vamal, data prelungirii termenului de plată, iar data achitării – data depunerii de către importator (declarant) sau de către un terț a mijloacelor bănești la casieria organului vamal sau la contul unic trezorerial, confirmată printr-un extras din contul bancar. La serviciile importate, termenul obligației fiscale și data achitării TVA se consideră data efectuării plății, inclusiv a plății prelabile pentru importul de servicii.

Conform prevederilor art. 102 alin. (1) și (4) Cod fiscal, se permite trecerea în cont a TVA la serviciile importate, procurate de către subiecții impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfășurării activității de întreprinzător, numai în cazul achitării TVA la buget pentru serviciile menționate în conformitate cu art.115. Suma TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care nu sînt folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător, nu se trece în cont și se raportează la costurile sau cheltuielile perioadei.

Potrivit art. 102 alin. (6) lit. c) Cod fiscal, subiectul impozabil are dreptul la trecerea în cont a TVA achitate sau care urmează a fi achitată pe valorile materiale, serviciile procurate dacă dispune de documentul care confirmă achitarea TVA pentru serviciile importate.

Articolul 111 lit. c) Cod fiscal, prevede că locul livrării serviciilor se consideră locul prestării efective a serviciilor, legate de bunurile mobile tangibile.

În conformitate cu art. 95 alin. (1) lit. c) Cod fiscal, obiecte impozabile constituie importul serviciilor în Republica Moldova.

În sensul art. 93 pct. 9) Cod fiscal, import de servicii constituie prestare de servicii de către persoanele juridice și fizice nerezidente ale Republicii Moldova persoanelor juridice și fizice rezidente sau nerezidente ale Republicii Moldova, pentru care locul prestării se consideră a fi Republica Moldova.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție, constată că ÎS „Calea Ferată din Moldova” a beneficiat de servicii de utilizare a vagoanelor marfare pe teritoriul Republicii Moldova de la operatorii de cale ferată din Rusia, Belarusia, Ucraina, Lituania, Letonia, Estonia, Georgia, Azerbaijan.

Astfel, ținând cont de faptul că vagoanele marfare străine, care aparțin altor state au fost utilizate pe teritoriul Republicii Moldova, se atestă în mod evident importul de servicii conform prevederilor art. 93 pct. 9) Cod fiscal.

La cazul dedus judecării, prima instanță corect a stabilit că contribuabilul nu a calculat, nu a declarat și nu a achitat TVA aferentă serviciilor importate de la operatorii de cale ferată din Rusia, Belarusia, Ucraina, Lituania, Letonia, Estonia, Georgia, Azerbaijan și anume, servicii de utilizare a vagoanelor marfare pe teritoriul

Republicii Moldova, în sumă totală de 2 070 460 de lei, or, din conținutul normele citate, s-a constatat cu certitudine că subiecții impozabili care importă servicii sunt obligați să achite TVA la data efectuării plății, inclusiv a plății prelabile pentru serviciul de import, utilizate pentru desfășurarea activității de întreprinzător, termenul obligației fiscale și data achitării TVA considerându-se data efectuării plății, inclusiv a plății prelabile pentru serviciul de import.

Totodată, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ relevă că serviciul de utilizare a vagoanelor marfare ce aparțin altor proprietari, este reglementat și confirmat de actele internaționale în domeniul transportului internațional feroviar.

Regulele de transport de mărfuri pe calea ferată între țările membre ale Organizației Internaționale de Colaborare a Administrațiilor Căilor Ferate sunt reglementate prin Acordul privind transportul feroviar internațional de mărfuri (SMGS) din 1 noiembrie 1951, care la art. 50 alin. (1) arată că, încheierea acordului de transport al vagonului se confirmă prin scrisoarea de trăsură.

Conform prevederilor art. 13 din Acordul dat, traficul feroviar de mărfuri poate fi efectuat cu utilizarea scrisorii de trăsură CIM/SMGS.

Astfel, toate vagoanele, 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 marfă și asigură trafic feroviar de mărfuri.

În același timp, serviciul de utilizare a vagoanelor ce aparțin altor state și obligația de plată pentru respectivul serviciu este reglementat de 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 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.

Pct. 4.2 din Regulamentul enunțat, stipulează că plata pentru utilizarea vagoanelor se calculează în conformitate cu timpul aflării vagoanelor pe calea ferată a administrației căii ferate utilizatoare, din momentul intrării până la predarea către calea ferată a unei alte administrații sau calea ferată a unei țări terțe, iar pct. 4.7 stipulează că plata pentru utilizarea vagoanelor o efectuează administrația căii ferate utilizatoare de vagoane.

Din conținutul prevederilor citate, rezultă că serviciul de utilizare a vagoanelor proprietate a altor state este unul distinct, pentru care ÎS „Calea Ferată din Moldova” este obligată să achite, fiind astfel neîntemeiată concluzia instanței de apel precum că utilizarea vagoanelor străine nu poate fi interpretată ca fiind servicii distincte de importul mărfii pentru a căror transportare vagoanele au fost utilizate, deoarece este în contradicție cu reglementările internaționale menționate, relevante și aferente cazului, care determină acest serviciu ca fiind unul distinct.

În această ordine de idei, nu pot fi reținute nici argumentele intimatului susținute de instanța de apel, precum că toate vagoanele, proprietatea altor state, care au circulat pe liniile de cale ferată administrate de ÎS „Calea Ferată din Moldova”, sunt aferente transportului feroviar internațional de mărfuri, iar actele ce se

perfectează la circulația lor pe teritoriul Republicii Moldova sunt formulare aprobate prin SMGS, or, utilizarea pe teritoriul Republicii Moldova a vagoanelor străine ce aparțin nerezidenților se califică ca import de servicii în temeiul prevederilor art. 93 pct.9) din Codul fiscal, locul prestării fiind considerat a fi Republica Moldova.

Mai mult, după cum s-a constatat serviciul dat este unul distinct și bine determinat, al cărui regim fiscal se determină separat, în tarif fiind incluse toate costurile (cheltuielile) suportate la prestarea serviciului de transport internațional, iar fiecare din aceste costuri (cheltuieli) în parte are un regim fiscal privind TVA individual.

Pentru motivele arătate, Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ conchide că prima instanță întemeiat a concluzionat asupra legalității deciziei nr. 4 din 17 ianuarie 2017 emisă de Serviciul Fiscal de Stat în partea contestată, inclusiv în partea ce ține de majorările de întârziere calculate și amenzi aplicate, stabilite în raport cu încălcările admise de contribuabil.

Or, cele relatate în ansamblu denotă că decizia nr. 4 din 17 ianuarie 2017 emisă de Serviciul Fiscal de Stat, 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 ÎS „Calea Ferată din Moldova”, în calitatea 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.

În același timp, cu referire la pretenția cu privire la anularea deciziei nr. 24 din 13 martie 2017 a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, instanța de recurs menționează că și în această privință prima instanță corect a reținut că aceasta constituie decizia autorității asupra contestației depuse și nu se încadrează în noțiunea de act administrativ reglementată de art. 1-3 ale Legii contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000 (în vigoare până la 1 aprilie 2019).

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 casa decizia din 9 aprilie 2019 a Curții de Apel Chișinău și a menține hotărârea din 26 iunie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani.

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 casează integral decizia din 9 aprilie 2019 a Curții de Apel Chișinău și se menține hotărârea din 26 iunie 2018 a Judecătoriei Chișinău, sediul Râșcani.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Sveatoslav Moldovan

Iurie Bejenaru

Nina Vascan

Victor Burduh