

Dosarul nr. 3ra-587/20

Prima instanță: Judecătoria Chișinău, sediul Rîșcani (jud: I. Secieru)

Instanța de apel: Curtea de Apel Chișinău (jud: E. Palanciuc, V. Negru, A. Minciuna)

## Î N C H E I E R E

10 iunie 2020

mun. Chișinău

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

În componența:

Președintele completului, judecătorul  
judecătorii

Maria Ghervas  
Victor Burduh  
Nina Vascan

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

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 anularea actului de control și a deciziilor,

împotriva deciziei din 05 februarie 2020 a Curții de Apel Chișinău, prin care a fost respins apelul declarat de ÎS „Calea Ferată din Moldova” împotriva hotărârii din 28 noiembrie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani,

c o n s t a t ă:

La 20 decembrie 2017, ÎS „Calea Ferată din Moldova” a depus cerere de chemare în judecată împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului de control și a deciziilor.

În motivarea acțiunii reclamanta ÎS „Calea Ferată din Moldova” a indicat că în temeiul deciziei Serviciului Fiscal de Stat privind inițierea controlului fiscal nr. 268 din data de 04 septembrie 2017, la ÎS „Calea ferată din Moldova” a fost efectuat controlul fiscal la fața locului prin metoda de verificare tematică privind corectitudinea și plenitudinea calculării și achitării la buget a TVA pentru perioadele fiscale 01 noiembrie 2016 – 31 iulie 2017, confirmarea sumelor TVA spre restituire din buget conform declarațiilor TVA pentru perioadele fiscale 01 noiembrie 2016 – 31 iulie 2017, în temeiul prevederilor pct. 13 din Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 93 din 01 februarie 2013 privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, 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 noiembrie 2016 - iulie 2017. În rezultatul controlului a fost întocmit actul de control fiscal nr. 5-683197 din data de 18 septembrie 2017.

Reclamanta a menționat că la data de 02 octombrie 2017 a depus în adresa Serviciului Fiscal de Stat dezacordul la faptele expuse în actul de control fiscal nr. 5-683197 din 18 septembrie 2017. Ca urmare a dezacordului depus, la data de 17 octombrie 2017, Serviciul Fiscal de Stat a emis decizia nr. 231, prin care s-a decis: a calcula și a încasa la buget suma de 3 401 338 lei - taxa pe valoare adăugată pentru importul de servicii diminuată, a majora TVA destinată trecerii în cont cu suma de 1 489 120 lei, care va constitui la data de 01 august 2017 - 1 489 129 lei, a aplica majorare de întârziere (penalitate) - 313 656 lei, conform prevederilor art. 228 alin. (2) din Codul fiscal, pentru neplata în termenii prevăzuți de legislație a TVA, a aplica pentru încălcările legislației fiscale și transfera la buget, amenzi; 1 020 401 lei în mărime de 30 %, pentru diminuarea TVA, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal (3 401 338 lei x 30%) și 7000 lei conform prevederilor art. 260 alin. (3) din Codul fiscal (câte 1000 lei pentru fiecare caz, dar nu mai mult de 7000 lei), pentru prezentarea declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale noiembrie 2016 - iulie 2017, care conțin informație neveridică, total 9 cazuri.

Reclamanta a menționat că nefiind de acord cu decizia Serviciului Fiscal de Stat nr. 231 din 17 octombrie 2017, la data de 16 noiembrie 2017 a depus contestație împotriva acesteia, care a fost respinsă ca fiind neîntemeiată. Reclamanta a relatat că nu este de acord cu deciziile menționate și motivele invocate de Serviciul Fiscal de Stat, care le consideră neîntemeiate, nefondate și ilegale. În sensul celor expuse, a indicat că, conform pct. 2 al deciziei nr. 231 din 17 octombrie 2017, s-a constatat faptul necalculării obligațiilor fiscale și anume: contrar prevederilor art. 101, alin. (4) din Codul fiscal, care stipulează că subiecții impozabili care importă servicii achită TVA la data efectuării plății, inclusiv a plății prealabile pentru serviciul de import și art. 109, alin. (1) din Codul 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 prealabile pentru serviciul de import”, agentul economic nu a calculat, nu a declarat și achitat TVA aferentă serviciilor importate de la operatorii de Calea Ferată din Rusia, Belorusia, Ucraina, Lituania, Letonia, Estonia, Georgia, Azerbaidjan și anume serviciile de utilizare a vagoanelor marfare („пользование грузовыми вагонами”) pe teritoriul Republicii Moldova în sumă totală de 3 401 338 lei. Modalitatea de calcul a serviciilor menționate fiind stabilită 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.

Reclamanta a făcut referire la prevederile art.3 al Codului feroviar care stabilește noțiunea de „trafic feroviar internațional - transport de călători, mărfuri, bagaje și mesagerii între Republica Moldova și alte țări”, iar conform art. 33 al Codului 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 sânt proprietate a persoanelor fizice și juridice sau care sânt arendate de acestea ”.

Reclamanta a invocat prevederile art. 111, alin. (1), lit. (c) Cod fiscal care stabilește că locul livrării se consideră locul prestării efective a serviciilor legate de bunurile mobile tangibile. Respectiv, în cazul utilizării vagoanelor marfare pe teritoriul Republicii Moldova, a vagoanelor străine ce aparțin nerezidenților se constată import

de servicii conform art. 93, pct. 9 din Codul fiscal. Astfel, reclamanta consideră că, afirmațiile Serviciului Fiscal de Stat, precum că ÎS „Calea Ferată din Moldova” importă servicii de utilizare a vagoanelor marfare („пользование грузовыми вагонами”) de la operatorii de cale ferată din Rusia, Belarusia, Ucraina, Lituania, Letonia, Estonia, Georgia, Azerbaidjan, nu corespund realității, rezultând din aplicarea incorectă și interpretarea eronată a Acordului privind transportul feroviar internațional de mărfuri în trafic feroviar (SMGS) din 01 noiembrie 1951 (în redacția 01 iulie 2015 ) și art. art. 993-1029 Codul civil; Codul fiscal; Codul feroviar și acordurile internaționale între statele membre a Comunității Statelor Independente (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. privind principiile și condițiile în relațiile din domeniul transporturilor; privind organele 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 din 24 mai 1996.

Reclamanta ÎS „Calea Ferată din Moldova” a specificat că conform art. 6, alin. (1) Codul transportului feroviar este stabilit că activitatea transportului feroviar, care asigură transportarea călătorilor, mărfurilor, bagajelor și mesageriilor, este organizată în conformitate cu Constituția Republicii Moldova, Codul civil, Legea cu privire la transporturi, prezentul cod, alte acte normative în vigoare, precum și cu tratatele internaționale la care Republica Moldova este parte , iar art. 8 alin. (2), stabilește că, întreprinderile de transport feroviar posedă, beneficiază și dispun de patrimoniu în conformitate cu prevederile Codului civil, Legii cu privire la Întreprinderea de Stat, Legii cu privire la transporturi, prezentului cod, cu alte acte legislative în vigoare, precum și cu tratatele internaționale la care Republica Moldova este parte. Conform art. 7 Cod civil dacă prin tratatul internațional la care Republica Moldova este parte sînt stabilite alte dispoziții decît cele prevăzute de legislația civilă, se vor aplica dispozițiile tratatului internațional.

Reclamanta a mai menționat că 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 01 iulie 2015), care reglementează natura juridică și procesul tehnologic de transportare între țările membre ale Organizației Internaționale de Colaborare a Administrațiilor Căilor Ferate, aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 439 din 16 iulie 2009. Astfel, conform art.2 din Acord, termenul de „marfa” cuprinde bunurile, vagonul în calitate de mijloc de transport ce nu aparține administrației feroviare (cărăușului), și alte obiecte primite spre transportare cu perfectarea contractului de transportare, iar termenul de „transport de mărfuri în trafic internațional feroviar” cuprinde transportul de mărfuri pe cale ferată pe teritoriul a două și mai multe state însoțite de un document unic (scrisoare de trăsură SMGS), întocmit pentru întregul itinerar.

Reclamanta a invocat prevederile art.13 din Acord, în care este specificat că traficul feroviar de mărfuri poate fi efectuat cu utilizarea foii de parcurs - SMGS, care identifică expeditorul de marfă, destinatarul, marfa, cantitatea, vagonul, locul livrării,

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

Reclamanta a menționat că toate vagoanele ce nu sunt în proprietatea ÎS „Calea Ferată din Moldova”, dar intră și circulă pe liniile de cale ferată administrate de către ÎS „Calea Ferată din Moldova” aferente transportului feroviar internațional de mărfuri, sunt calificate drept marfă și nicidecum servicii de utilizare a vagoanelor marfare, iar deplasarea lor este condiționată conform scrisorilor de trăsură - SMGS.

La fel, reclamanta a invocat că toate vagoanele, proprietate a altor state, care au circulat pe liniile de cale ferată administrate de către ÎS „Calea Ferată din Moldova”, pe întreaga perioadă de activitate a întreprinderii, sunt aferente transportului feroviar internațional de mărfuri, iar actele ce se perfectează la circulația lor pe teritoriul Republicii Moldova sunt formulare aprobate prin SMGS. În aceeași ordine de idei, toate vagoanele din 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 marfă și asigură trafic feroviar de mărfuri în baza înregistrărilor din SMGS, după care, centrul de calcul efectuează înscrierile în registrul unic electronic a mișcării vagoanelor care are ca scop identificarea mișcării mărfii, dar nu perioada de utilizare a vagoanelor. Menționează reclamantul că, SMGS este un act juridic care asigură traficul feroviar internațional de mărfuri, dar nu transmiterea ca serviciu separat de folosință a vagoanelor, și 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.

Reclamanta Î.S. „Calea Ferată din Moldova” a precizat că în calitate de beneficiar, 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. Constarea importului de servicii conform art. 93 alin. (9), având ca bază doar actul juridic SMGS, iar interpretarea efectuată de către inspectorii fiscali precum că, cu vagoanele sale RJD, UZ sau BC prestează servicii feroviare pe teritoriul Republicii Moldova, nu corespunde realității. Ideea invocată privind existența importului de servicii prin utilizarea vagoanelor străine nu are loc, pe motivul lipsei unor astfel de reglementări și în afara traficului feroviar internațional de mărfuri, pe teritoriul ÎS „Calea Ferată din Moldova” vagoanele altor administrații nu sunt acceptate spre utilizare.

Referitor la plățile de utilizare a vagoanelor care sunt transferate către sau prin alte administrații feroviare, reclamanta a menționat că sumele sunt calculate în baza acordului internațional încheiat între statele CSI, indicate supra și în 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, iar conform pct.1.1.al Regulamentului nominalizat, utilizarea parcului de inventar de vagoane are loc în trafic internațional de mărfuri, calculele fiind efectuate de către administrațiile feroviare în baza capitolului 4 și sunt relevante în cazul utilizării vagoanelor în trafic feroviar internațional.

Reclamanta a menționat că la determinarea plăților de utilizare în traficul feroviar pentru traficul internațional este inclusă plata de utilizare a vagoanelor care este 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, susține reclamantul că va avea loc dubla impozitare, fapt ce contravine principiului de bază a impozitării și esenței TVA-impozit suportat de consumator al produsului/serviciului. Conform art. 105, alin. (2)-(5) Cod fiscal, ce reglementează livrarea serviciilor legată de livrarea mărfurilor, se consideră parte a livrării de mărfuri. Livrarea serviciilor legată de exportul de mărfuri se consideră parte a exportului de mărfuri. Livrarea mărfurilor legată de livrarea serviciilor se consideră parte a livrării de servicii. Livrarea serviciilor legate de importul de mărfuri se consideră parte a importului de mărfuri.

Reclamanta a indicat că impozitarea tranzacțiilor date are loc conform principiului impozitării produsului de bază, în cazul speței, transportarea mărfurilor pe căile ferate este sarcina de bază, iar prin utilizarea vagoanelor se asigură procesul de transportare a mărfurilor. Așadar, reclamanta consideră că Serviciul Fiscal de Stat 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.

Respectiv, reclamanta a susținut că obligațiile fiscale la transportul feroviar internațional de mărfuri, cad sub incidența prevederilor art. 104, alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, 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.

Referitor la plățile de utilizare a vagoanelor care sunt transferate către sau primite de la administrațiile feroviare ale altor state, reclamanta a menționat că sumele date sunt calculate în baza acordurilor internaționale între statele CSI reiterate și 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 la 24 mai 1996. În conformitate cu pct. 1.1 din Regulamentului privind exploatarea, evidența numerică și calculul pentru utilizarea vagoanelor marfare proprietate a altor state se indică că utilizarea parcului de inventar de vagoane are loc în trafic internațional de mărfuri. 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 sunt 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.

Reclamanta a reiterat faptul interpretării, eronate, de către organul fiscal al operațiunii economice al transportului feroviar internațional de mărfuri (nu de

vagoane) cu separare tendențioasă a doar unui element indispensabil al operațiunii încadrate în noțiunea și conținutul unic conform legislației speciale de transport feroviar și acordurilor internaționale speciale, inclusiv tehnologic al transportului feroviar internațional de mărfuri, în condițiile lipsei modificărilor normelor fiscale din anul 2011, invocate în prezent ca încălcate, când până la controlul tematic în speță (procedura restituirii TVA) admise de același organ fiscal s-a încadrat perfect legal în prevederile Codului fiscal, art. 104 care reglementează că la cota zero TVA se impozitează următoarele livrări: lit. a) ca serviciu de transport feroviar internațional, în cumul cu art. 111 alin. 1) lit. b) ca loc al livrării serviciului considerat calea pe care se efectuează transportul, luându-se în considerare distanța parcursă la prestarea serviciului de transport în condițiile când transportarea feroviară internațională de mărfuri constituie mișcarea mărfii dintre două puncte aflate în state diferite, vagonul constituind vehiculul (capacitatea) de transportare a obiectului (mărfii) serviciului prestat. În aceste condiții, consideră că imperativ legală aplicarea prevederilor art. 271 alin. (1) Cod fiscal în care este stipulat că toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului.

Mai mult că, reinterpretarea unilaterală a operațiunii economice afectează capacitatea de executare a obligațiilor ÎS „Calea Ferată din Moldova”, ca executor al Acordurilor internaționale la care este parte Republica Moldova și a instituțiilor internaționale la care participă Guvernul Republicii Moldova, în vederea realizării angajamentelor asigurării traficului feroviar internațional de mărfuri, Serviciul Fiscal având obligația în vederea respectării drepturilor contribuabilului iar conform art.8 alin (1) lit. b) Cod fiscal, contribuabilul are dreptul să se bucure de o atitudine corectă din partea organelor cu atribuții de administrare fiscală și a persoanelor cu funcții de răspundere ale acestora, și cel puțin formal a obține interpretări de concretizare pe subiectul dat, de la instituțiile abilitate prin lege, de legiuitor cât și de la subiecții guvernamentali de profil gestionari nemijlociți ai acordurilor internaționale.

Reclamanta ÎS „Calea Ferată din Moldova” a solicitat admiterea acțiunii, anularea deciziei nr. 270 din data de 30 noiembrie 2018, pe marginea contestației împotriva deciziei nr. 231 din data de 17 octombrie 2017, emise de Direcția examinare a cazurilor de încălcare fiscală a Serviciului Fiscal de Stat, anularea deciziei nr. 231 din 17 octombrie 2017, emisă de către Serviciul Fiscal de Stat asupra cazului de încălcare a legislației comisă de ÎS „Calea Ferată din Moldova”, anularea actului nr. 5-683197 din 19 septembrie 2017.

Prin hotărârea din 28 noiembrie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani a fost respinsă ca neîntemeiată cererea de chemare în judecată depusă de ÎS „Calea Ferată din Moldova” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului de control și a deciziilor.

Prin decizia din 05 februarie 2020 a Curții de Apel Chișinău, a fost respins apelul declarat de ÎS „Calea Ferată din Moldova” împotriva hotărârii din 28 noiembrie 2019 a Judecătoriei Chișinău, sediul Rîșcani prin care a fost respinsă acțiunea depusă de ÎS „Calea Ferată din Moldova” împotriva Serviciului Fiscal de Stat cu privire la anularea actului de control și a deciziilor.

Pentru a decide astfel, instanța de apel a constatat că în baza deciziei de inițiere a controlului nr. 268 din data de 04 septembrie 2017 s-a dispus efectuarea controlului la

ÎS „Calea Ferată din Moldova” pentru perioada 01 noiembrie 2016 – 31 iulie 2017. Urmare a controlului dat s-a emis actul de control nr. 5-68317 din data de 18 septembrie 2017, cu concluzia de diminuare TVA aferentă bugetului pentru import de servicii cu 3 401 338 lei, inclusiv: pentru luna 11/2016 în sumă de 269 163 lei, pentru luna 12/2016 în sumă de 317 243 lei, pentru luna 01/2017 în sumă de 401 382 lei, pentru luna 02/2017 în sumă de 522 579 lei, pentru luna 03/2017 în sumă de 630 086 lei, pentru luna 04/2017 în sumă de 372 346 lei, pentru luna 05/2017 în sumă de 359 836 lei, pentru luna 06/2017 în sumă de 293 901 lei, pentru luna 07/2017 în sumă de 234802 lei.

La fel, instanța de apel a stabilit că neachitarea în termenii prevăzuți de legislație a TVA aferentă importului de serviciu pentru perioada 01 noiembrie 2016 - 31 iulie 2017. Micșorarea neîntemeiată a TVA aferentă trecerii în cont cu 1 489 120 lei (4708254-3119134). Se mai indică că în concluzia actului dat că, se confirmă TVA spre restituire din buget pentru perioada fiscală noiembrie 2016 - mai 2017 în sumă totală de 37 860 525 lei, inclusiv pentru noiembrie 2016 în sumă de 7 528 598 lei, decembrie 2016 – 7 706 673 lei, ianuarie 2017 – 6 054 532 lei, februarie 2017 – 4 673 032 lei; martie 2017 – 5 195 796 lei, aprilie 2017 – 3 100 000 lei și mai 2017 – 3 601 894 lei. În baza art. 101, alin. (5) Cod fiscal, s-a propus spre restituire din contul TVA în sumă de 3 072 316 lei pentru perioada fiscală iulie 2017, aferentă livrărilor serviciilor de transport internațional de mărfuri importate cu TVA la cota „zero”. Suma TVA destinată trecerii în cont pentru perioada fiscală ulterioară (august 2017) constituie suma de 1 489 120 lei, achitată prin cont bancar. La data de 31 iulie 2017, TVA la importul de servicii declarat de ÎS „Calea Ferată în Moldova”, conform declarației TVA, dar care nu a fost achitată la bugetul de stat și respectiv nu a fost trecută în cont, constituia suma de 762 330 lei. Nefiind de acord cu actul de control indicat supra, la data de 02 octombrie 2017, reclamanta a depus dezacord. Ulterior, a fost emisă decizia nr. 231 din data de 17 octombrie 2017 asupra cazului de încălcare a legislației comisă de ÎS „Calea Ferată din Moldova”. Conform deciziei date s-a decis a calcula și încasa la buget: 3 401 338 lei - taxa pe valoarea adăugată pentru importul de servicii diminuată, a majora TVA destinată trecerii în cont cu suma de 1 489 120 lei, care va constitui la data de 01 august 2017 - 1 489 120 lei, a aplica majorare de întârziere (penalitate) - 313 656 lei, conform prevederilor art. 228 alin. (2) din Codul fiscal, pentru neplata în termenii prevăzuți de legislație a TVA, a aplica pentru încălcările legislației fiscale și transfera la buget, amenzi: 1 020 401 lei în mărime de 30 %, pentru diminuarea TVA, conform prevederilor art. 261 alin. (4) din Codul fiscal (3 401 338 lei x 30 %) și 7000 lei conform prevederilor art. 260 alin. (3) din Codul fiscal (câte 1000 lei pentru fiecare caz, dar nu mai mult de 7000 lei), pentru prezentarea declarațiilor privind TVA pentru perioadele fiscale noiembrie 2016 - iulie 2017, care conțin informație neveridică, total 9 cazuri. Nefiind de acord cu decizia dată, reclamanta a depus contestație la data de 16 noiembrie 2017, la care a fost emisă decizia nr. 270 din data de 30 noiembrie 2017 de respingere a contestației.

Instanța de apel a reținut că contribuabilul neîntemeiat a trecut în cont TVA în sumă de 3 219 134 lei aferentă importului de servicii, inclusiv pentru perioada fiscală 03/2017 în sumă de 3 218 859 lei, 04/2017 – 166 lei și 07/2017-109 lei, nefiind achitată la buget și totodată micșorat neîntemeiat trecerea în cont a TVA în sumă de 4 708 254

lei aferentă importului de servicii declarată și achitată la buget, inclusiv în perioada fiscală 11/2016 – 552 212 lei; 12/2016 – 2 119 689 lei, 02/2017 – 1 046 071 lei, 05/2017 – 152 380 lei și 06/2017 – 837 902 lei. Totodată, reclamanta nu a calculat, nu a declarat și nu a achitat TVA în sumă de 3 401 338 lei aferentă serviciilor importate de la operatorii de cale ferată din țările CSI și anume servicii de utilizare a vagoanelor marfare.

În partea ce ține de argumentele apelantei și dezacordul cu decizia contestată, în special pct. 2, invocându-se tratarea necorespunzătoare de către Serviciul Fiscal de Stat a noțiunii de servicii de utilizare a vagoanelor marfare, a fost reținut că prin noțiunea de import de servicii se înțelege 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. După cum s-a constatat, apelantul ÎS „Calea Ferată din Moldova” nu a calculat, nu a declarat și nu a achitat TVA aferentă serviciilor importate de la operatorii de cale ferată din Federația Rusă, Republica Belarus, Ucraina, Republica Lituania, Republica Letonia, Republica Estonia, Georgia, Republica Azerbaidjan și anume servicii de utilizare a vagoanelor marfare („пользование грузовыми вагонами”) pe teritoriul Republicii Moldova, care constituie servicii impozabile, în sumă și pentru perioadele conform modului expus supra. Deși, 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. În conformitate cu art. 95 alin. (1) lit. c) Cod fiscal, obiecte impozabile constituie importul serviciilor în Republica Moldova. Conform art. 93 pct. 9 Cod fiscal, în sensul prezentului titlu, se definesc următoarele noțiuni: import de servicii – 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.

Argumentele apelantei, cu referire la faptul că toate vagoanele, proprietate a 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, nu pot fi reținute de instanța de apel, ori după cum just a reținut și instanța de fond, în cazul utilizării pe teritoriul Republicii Moldova a vagoanelor străine (пользование грузовыми вагонами) 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.

Instanța de apel a respins și alegațiile părții apelante cu referire la faptul că, în valoarea serviciului de utilizare a vagoanelor marfare este inclus tariful feroviar pentru traficul internațional, ceea ce denotă încă o dată că acest serviciu este unul separat, bine determinat, al cărui regim fiscal se determină separat, or, deși, în tarif sunt incluse toate costurile (cheltuielile) suportate la prestarea serviciului de transport internațional, fiecare din aceste costuri (cheltuieli) în parte, are un regim fiscal privind TVA individual.

În speță, contrar argumentelor apelantei, prima instanță întemeiat a conchis că, contribuabilul în lipsă de temei a trecut în cont TVA aferentă importului de servicii conform modului expus în decizia analizată, care nu a fost achitată la buget, deoarece, 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 Cod Fiscal. Partea apelantă, în lipsa unui temei legal nu a trecut în cont TVA, aferentă importului de servicii, încălcând în așa mod prevederile art. 102 alin. (6) lit. c) al Codului fiscal, potrivit căruia 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.

În corespundere cu cele menționate, instanța de fond just a conchis că încălcările menționate au generat diminuarea TVA, aferentă bugetului pentru importul de servicii în sumă totală de 3401338 lei, inclusiv pentru perioada 11/2016 – 269163 lei; 12/2016 – 317243 lei; 01/2017 - 401382; pentru 02/2017 – 522579 lei; 03/2017 – 630086 lei; 04/2017 – 372346 lei; 05/2017 – 359836 lei; 06/2017 – 293901 și pentru luna 07/2017 – 234802 lei. (f.d.24), micșorând neîntemeiat TVA destinată trecerii în cont cu suma de 1489120 lei (4708254-3219134). Având în vedere cele stabilite mai sus, prima instanță just a conchis asupra faptului că legal a fost aplicată majorarea de întârziere (penalitate), conform art. 228, alin. (2) Cod fiscal, și amenda pentru diminuarea TVA aferentă importului de servicii și în mărime de 7000 lei, pentru toate dările de seamă fiscale prezentate, care conțin informații neautentice. Fiind respectat și dreptul discreționar prin prisma art. 225, 127 Cod administrativ.

La caz, contrar argumentelor invocate de partea apelantă, serviciul de utilizare a vagoanelor marfare ce aparțin altor proprietari, este reglementat și confirmat de actele internaționale în domeniul transportului internațional feroviar. Regulile 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 01 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. 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.

Instanța de apel a invocat pct. 1.1 din 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, 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. Respectiv, instanța de fond întemeiat a conchis 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 lipsite de suport argumentele apelantei 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.

Argumentele apelantei cu referire la faptul 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, nu pot fi reținute, deoarece, 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. În consecință, se constată că, controlul a fost efectuat în modul corespunzător, actul administrativ întrunește condițiile de valabilitate de fond și formă, prima instanță ajungând la o concluzie întemeiată de respingere a acțiunii formulate de apelantă.

Instanța de apel a notat că, atât în instanța de fond, cât și instanța de apel, cu certitudine au stabilit 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, România și Bulgaria. Ținând cont de faptul că vagoanele marfare străine, care aparțin altor state au fost utilizate pe teritoriul Republicii Moldova, se atestă importul de servicii conform prevederilor art. 93 pct. 9) Cod fiscal. Apelanta ÎS „Calea Ferată din Moldova”, 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, România și Bulgaria și anume, servicii de utilizare a vagoanelor marfare pe teritoriul Republicii Moldova, or, din conținutul normele de drept citate mai sus, 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.

Instanța de apel a reținut 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. Or, 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 apelantei 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.

Invocând netemeinicia și ilegalitatea deciziei instanței de apel, la data de 25 martie 2020, ÎS „Calea Ferată din Moldova” a contestat-o cu recurs, solicitând admiterea acestuia, casarea deciziei instanței de apel și hotărârii primei instanțe cu pronunțarea unei noi decizii de admitere a acțiunii depuse de ÎS „Calea Ferată din Moldova”.

În motivarea recursului recurenta ÎS „Calea Ferată din Moldova” a indicat că își exprimă dezacordul cu decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe, deoarece instanțele de judecată ierarhic inferioare nu au aplicat legea care trebuia să fie aplicată și au interpretat în mod eronat legea.

Recurenta a indicat că colaboratorii fiscali, la efectuarea controlului fiscal la ÎS „Calea Ferată din Moldova” prin metoda de verificare tematică privind corectitudinea și plenitudinea calculării și achitării în buget a TVA, au diversificat neargumentat procesul de transportare feroviară a mărfurilor în trafic internațional direct în două operațiuni economice separate și anume în transportul feroviar al mărfurilor care se desfășoară în trafic internațional, utilizarea vagoanelor la transportarea mărfurilor doar pe teritoriul RM, vagonul constituind vehicul unic al transportării mărfii. În primul caz, obligațiile fiscale cad sub incidența prevederilor art. 104 alin. (1) din Codul fiscal în care este stipulat 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”.

Totodată, recurenta a relatat că modalitatea de calcul a serviciilor menționate este stabilită 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. Prin urmare, a remarcat că în cazul utilizării vagoanelor marfare pe teritoriul Republicii Moldova, a vagoanelor străine ce aparțin nerezidenților, se consideră import de servicii, or, pct.9 art. 93 din Codul Fiscal al RM stipulează că: „Import de servicii - 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”.

Recurenta a mai indicat că 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, care reglementează natura juridică și procesul tehnologic de transportare între țările membre ale Organizației Internaționale de Colaborare a Administrațiilor Căilor Ferate, aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 439 din 16 iulie 2009.

Recurenta a invocat prevederile art. 2 din SMGS, în care este indicat că termenul de „marfă” cuprinde bunurile, vagonul în calitate de mijloc de transport ce nu aparține administrației feroviare (cărăușului), și alte obiecte primite spre transportare cu perfectarea contractului de transportare, iar termenul de „Transport de mărfuri în trafic internațional feroviar”, cuprinde transportul de mărfuri pe cale ferată pe teritoriul a două și mai multe state însoțite de un document unic (scrisoare de trăsură SMGS, întocmit pentru întregul itinerar. Art. 13 din SMGS, specifică că, traficul feroviar de mărfuri poate fi efectuat cu utilizarea foii de parcurs - SMGS, care identifică Expeditorul de marfă, destinatarul, marfa, cantitatea, vagonul, locul livrării, etc. Art. 14 pct. 5 din SMGS prevede că, fiecare ulterior 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. Art. 37 din SMGS prevede responsabilitățile transportatorului ce ține de integritatea și transportarea mărfii.

Recurenta a menționat că toate vagoanele, ce nu sunt proprietatea Î.S. „Calea Ferată din Moldova”, dar intră și circulă pe liniile de cale ferată administrate de către Î.S. „Calea Ferată din Moldova”, aferente transportului feroviar internațional de mărfuri, sunt calificate drept marfă și nicidecum servicii de utilizare a vagoanelor marfare, iar deplasarea lor este condiționată conform scrisori de trăsură -SMGS. Prin urmare, toate vagoanele proprietate a altor state, care au circulat pe liniile de cale ferată administrate de Î.S. „Calea Ferată din Moldova”, pe întreaga perioadă de activitate a întreprinderii, sunt aferente transportului feroviar internațional de mărfuri, iar actele ce se perfectează la circulația lor pe teritoriul Republicii Moldova, sunt formulare aprobate prin SMGS. Totodată, toate vagoanele, din 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 marfă 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.

Recurenta a relatat că Î.S. „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, respectiv existența importului de servicii prin utilizarea vagoanelor străine nu are loc, vagoanele altor căi ferate nu sunt acceptate spre utilizare pe teritoriul Republicii Moldova de către Î.S. „Calea Ferată din Moldova”.

Recurenta a specificat că Î.S. „Calea Ferată din Moldova” dispune de 6800 vagoane din care la moment sunt utilizate doar 350 vagoane, restul fiind în parcaj. În acest sens, reiese că inspectorii fiscali, la efectuarea controlului fiscal la ÎS „Calea Ferată din Moldova”, eronat au apreciat faptul că operatorii economici din Rusia,

Belorusia, Ucraina, Lituania, Letonia, Estonia, Georgia, Azerbaidjan, prestează servicii feroviare pe teritoriul RM cu vagoanele sale, făcând trimitere la pct. 9 art. 93 Cod fiscal care prevede că, import de servicii prestare de servicii de către persoanele juridice si fizice nerezidente ale Republicii Moldova persoanelor juridice si fizice rezidente sau nerezidente ale Republicii Moldova, pentru care locul prestării se consideră a fi Republica Moldova.

Totodată, recurenta a specificat că pe parcursul anilor de existență a ÎS „Calea Ferată din Moldova” ca executor, atât al tehnologiei de organizare și asigurare în trafic feroviar cât și al relațiilor potrivit acordului internațional SMGS, în aspect fiscal cu norme nemodificate în esență la obiectul reinterpretat în aplicare până în anul 2016, impunerea fiscală al operațiunilor de transport feroviar internațional la TVA sa acceptat la cota zero conform normelor prevăzute de pct. 1 art. 93 Cod fiscal în care este stipulat că Taxă pe valoarea adăugată (TVA) - impozit de stat care reprezintă o formă de colectare la buget a unei părți a valorii mărfurilor livrate, serviciilor prestate care sînt supuse impozitării pe teritoriul Republicii Moldova, precum și a unei părți din valoarea mărfurilor, serviciilor impozabile importate în Republica Moldova.

Recurenta a reiterat că Serviciul Fiscal de Stat în cadrul efectuărilor controalelor periodice la ÎS „Calea Ferată din Moldova” privind procedura de restituire, nu s-a expus referitor la modul de impunere al sumelor ce se cuvin altor administrații feroviare din taxa/plata de aflare/utilizare - vagoane de inventar aflate pe teritoriul Republicii Moldova în procesul tehnologic de transportare feroviară internațională, însă din 2016 (urmare a efectuării controlului ordinar fiscal, colaboratorii fiscali, reinterpretează aspectul aplicării normei fiscale, componența indispensabilă privind transportul internațional de mărfuri după ÎS „Calea Ferată din Moldova” și anume aspectul aflării/utilizării vagoanelor de inventar ale altor administrații de stat din traficul internațional de mărfuri aparte de mărfurile transportate în traficul internațional, iar sumele recalificându-le ca valoare a serviciilor distincte importate, separat de procesul de transportare feroviară internațională de mărfuri și ca încadrându-se în noțiunea de «tangibile» la determinarea locului livrării.

Recurenta a menționat că legiuitorul a stabilit regula și mecanismul de percepere asigurată la buget, a unei părți a valorii mărfurilor livrate, serviciilor prestate care sunt supuse impozitării pe teritoriul Republicii Moldova, precum și a unei părți din valoarea mărfurilor, serviciilor impozabile importate în Republica Moldova, inclusiv din costul serviciilor de transport feroviar la importul de mărfuri (tarifele pentru transportare feroviară, mărfuri care cuprind și costurile colaterale, inclusiv utilizarea vagoanelor) acestea fiind incluse în valoarea vamală a mărfii la declararea importului și impozitată cu TVA la cota 20 %, astfel asigurându-se cerința legală de încasare la buget sub formă de TVA „ a unei părți din valoarea mărfurilor, serviciilor impozabile importate” iar pentru exporturi de mărfuri, servicii - cota 0 %, pentru serviciile feroviare – transport de mărfuri în tranzit, la fel locul livrării atât a mărfurilor transportate cât și a serviciilor feroviare (la tarife ce cuprind și componența indispensabilă-vehicul- vagon), cota TVA de impozitare de asemenea constituie 0 %.

Recurenta a invocat 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. Astfel, este reținut că, în cazul aplicării legislației în varianta agenților constatatori a-i organului fiscal, va avea loc dublă impozitare, fapt ce contravine principiului de bază a impozitării și esenței TVA - impozit suportat de consumator al produsului/serviciului, întrucât, transportarea mărfurilor pe căile ferate este sarcina de bază. Inspectoratul fiscal nu a efectuat verificări sau interpelări către Serviciile Vamale sau alte organe competente, privind constatarea utilizării de către Î.S. „Calea Ferată din Moldova” a vagoanelor proprietate a altor state, sub alt regim juridic decât transportul internațional feroviar de mărfuri. Prin urmare, plățile de utilizare a vagoanelor transferate către sau primite de la administrațiile feroviare ale altor state sunt 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 vamală a mărfii și a costurilor serviciilor de transport.

La 07 mai 2020 Curtea Supremă de Justiție a expediat în adresa Serviciului Fiscal de Stat copia recursului declarat de ÎS „Calea Ferată din Moldova” împotriva deciziei din 05 februarie 2020 a Curții de Apel Chișinău (f.d. 61 vol. II).

Completul specializat relevă că Serviciul Fiscal de Stat a recepționat copia recursului expediat, fapt confirmat prin avizul de recepție anexat la materialele cauzei (f.d. 64 vol. II).

La 01 iunie 2020 Serviciul Fiscal de Stat a depus referință la recursul declarat de ÎS „Calea Ferată din Moldova” împotriva deciziei din 05 februarie 2020 a Curții de Apel Chișinău solicitând declararea recursului ca inadmisibil.

Conform art. 245, alin. (2) din Codul administrativ, 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.

Luând în considerare că decizia Curții de Apel Chișinău a fost adoptată la 05 februarie 2020, fiind recepționată de recurenta ÎS „Calea Ferată din Moldova” la 04 martie 2020 ce se confirmă prin avizul de recepție anexat la materialele cauzei (f.d. 2 vol. II) iar recurenta ÎS „Calea Ferată din Moldova” a declarat recurs la 25 martie 2020, Completul ajunge la concluzia că recurenta ÎS „Calea Ferată din Moldova” s-a conformat prevederilor legale prevăzute la art. 245 din Codul administrativ.

Examinând temeiurile invocate în recurs în raport cu materialele cauzei, completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție îl consideră drept inadmisibil, din următoarele motive.

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

Completul specializat în examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție reține cu valoare de principiu jurisprudențial, că sintagma „în special” denotă caracterul neexhaustiv al temeiurilor de inadmisibilitate și în același timp oferă un drept exclusiv al instanței de recurs de a filtra cererile de recurs care nu prezintă o motivare suficient de serioasă și care pe cale de consecință nu pot însuși un eventual succes rezultat din examinarea cererii în completul de 5 judecători.

În această ordine de idei, instanța de recurs reține că Codul administrativ dezvoltă nu doar caracterul nedevolutiv al recursului dar și cerința de seriozitate a cererii din perspectiva invocării unor veritabile și esențiale încălcări de drept procedural și material capabile să răstoarne deciziile instanței de apel contestate, într-o eventuală examinare în fond și invocare *ex officio* a erorilor de drept.

Instanța de recurs reține că pentru a trece testul de admisibilitate, cererea de recurs trebuie să conțină o motivare convingătoare și întemeiată în condițiile nominalizate mai sus. Acest argument rezultă și din particularitățile de formă ale reglementării recursului în Codul administrativ și anume din sintagma „motivarea recursului” de la art. 245, alin.(2) din Codul administrativ. În consecutivitate, motivarea cererii de recurs în circumstanțele expuse se referă la formalitățile pe care trebuie să le întrunească cererea în vederea rezistării testului și filtrului de admisibilitate.

De asemenea, Completul specializat în examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție accentuează că admisibilitatea recursului trebuie privită și în contextul rolului și funcției legale a instanței judecătorești supreme care constă, în special în asigurarea și interpretarea uniformă a legilor la examinarea cauzelor de contencios administrativ. Astfel, motivarea oricărei cereri de recurs trebuie să țină cont pentru a trece filtrul de admisibilitate și a avea succes, de aceste însușiri de ordin legal fundamental.

În acest sens, CtEDO în jurisprudența sa constantă statuează că dreptul de acces la instanțe nu este absolut. Există limitări implicit admise [Golder împotriva Regatului Unit, pct. 38; Stanev împotriva Bulgariei (MC), pct. 230]. Acesta este în special cazul condițiilor de admisibilitate a unui recurs, întrucât prin însăși natura sa necesită o reglementare din partea statului, care se bucură în această privință de o anumită marjă de apreciere (Luordo împotriva Italiei, pct. 85). Condițiile de admisibilitate ale unui recurs pot fi mai stricte decât pentru un apel (Levages Prestations Services împotriva Franței, pct. 45). Curtea a mai reiterat că modul de aplicare a articolului 6 procedurilor în fața instanțelor ierarhic superioare depinde de caracteristicile speciale ale procedurilor respective; trebuie ținut cont de totalitatea procedurilor în sistemul de drept național și de rolul instanțelor ierarhic superioare în acest sistem. (Botten v. Norway, hotărâre din 19 februarie 1996, Reports 1996-1, 7 p. 141, § 39). La fel, conform jurisprudenței CtEDO, procedurile cu privire la admisibilitatea căii de atac și procedurile care implică doar chestiuni de drept, și nu chestiuni de fapt, pot fi conforme cu cerințele articolului 6 § 1 (a se vedea Helmers c. Suediei 9 octombrie 1991, § 31, Seria A, nr. 212-A).

Completul specializat în examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție

conchide că cererea de recurs depusă de către recurenta ÎS „Calea Ferată din Moldova” este inadmisibilă.

Conform 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 Înreprimerea de Stat „Calea Ferată din Moldova” se declară inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,  
judecătorul

Maria Gervas

judecătorii

Victor Burduh

Nina Vascan