

Dosarul nr. 3ra-102/22  
2-17014491-01-3ra-08022022

Prima instanță: Judecătoria Cahul, sediul central (jud: D. Bosîi)  
Instanța de apel: Curtea de Apel Cahul (jud: V. Movilă, S. Pilipenco, E. Dvurecenshii)

## DECIZIE

29 iunie 2022

mun. Chișinău

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

În componența:

Președintele ședinței, judecătorul  
judecătorii

Tamara Chișca-Doneva  
Ala Cobăneanu  
Iurie Bejenaru  
Aliona Miron  
Nicolae Craiu

examinând recursul depus de Biroul Vamal Sud,  
în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de Întreprinderea cu Capital Străin „Bemol Retail” Societate cu Răspundere Limitată împotriva Biroului Vamal Sud și Serviciului Vamal al Republicii Moldova, persoane terțe Ministerul Economiei al Republicii Moldova și Întreprinderea cu Capital Străin „Danube Logistics” Societate cu Răspundere Limitată cu privire la contestarea actului administrativ și restituirea sumei,  
împotriva deciziei din 28 octombrie 2021 a Curții de Apel Cahul, prin care a fost casată parțial hotărârea din 20 martie 2020 a Judecătoriei Cahul, sediul central, și emisă în partea dată o nouă decizie de admitere a acțiunii,

### c o n s t a t ă:

La 12 aprilie 2017, ÎCS „Bemol Retail” SRL a depus cerere de chemare în judecată împotriva Biroului Vamal Sud și Serviciul Vamal al Republicii Moldova cu privire la contestarea actului administrativ și restituirea sumei.

În motivarea acțiunii a indicat că, la data de 3 martie 2017 a recepționat decizia de regularizare nr. 49 din 27 februarie 2017, întocmită în baza actului de post-vămuire nr. 4/9 din 24 februarie 2017, de către Biroul Vamal Sud, potrivit căror au fost expuse mai multe constatări, cu care nu este de acord.

Astfel, a explicat că potrivit constatării nr. 4 și 3, Biroul Vamal Sud a calculat drept neachitate obligațiile vamale în valoare totală de 392 617,19 lei, inclusiv plățile vamale – 4 483,13 lei, accize - 132 155,50 lei și TVA- 255 978, 56 lei.

În același timp a relatat că potrivit Constatării nr. 4, Biroul Vamal Sud ca urmare a examinării contabilității ÎCS „Bemol Retail” SRL privind evidența stocurilor de mărfuri importate conform declarațiilor vamale, perfectate în perioada anilor 2012-2015, au fost depistate pierderi de produse petroliere în cantități de: 2508 kg motorină

Euro 5 pentru anul 2012; 2 857 kg motorină Euro 5 0,668 kg benzină RON95, 0,609 kg benzină RON 98 pentru anul 2013; 58 896 kg, motorină 10 ppm, benzină Regular 92 0,295 kg pentru anul 2014; 10 580 kg motorină Euro Diesel pentru anul 2015.

Ca urmare, în baza deciziei de regularizare nr. 49 din 27 februarie 2017, Biroul Vamal Sud a calculat drept neachitate obligațiile vamale în valoare de 340 043,93 lei plățile de bază și suma penalității în valoare de 159 318,47 lei.

Este de părere că constatările efectuate și incluse în decizia de regularizare spre achitare sunt neîntemeiate și ilegale.

În susținerea opiniei enunțate, a invocat că ÎCS „Bemol Retail” SRL era beneficiar al serviciilor de depozitare și transportare a produselor petroliere, în baza contractului încheiat cu ÎCS „Danube Logistics” SRL, ultima fiind responsabilă de toate operațiunile de gestionare a produselor petroliere care au loc în Portul Liber Giurgiuleşti (PILG).

A susținut că pierderile de produse petroliere sunt de fapt „pierderi tehnologice” care pot fi cauzate cumulativ de multe procese și apar în timpul operațiunilor de transport, manipulare, depozitare și sunt determinate de cauze naturale, neimputabile, fiind considerate perisabilități naturale care au loc involuntar.

A remarcat că la cazul din speță, nu pot fi aplicate prevederile art. 127<sup>4</sup> din Codul Vamal, deoarece pârâtul nu a demonstrat scoaterea ilegală de produse petroliere de sub supraveghere vamală de către ÎCS „Bemol Retail” SRL.

A accentuat că potrivit constatărilor pârâtului, pierderile depistate sunt confirmate prin actele contabile de trecere la pierderi întocmite de ÎCS „Bemol Retail” SRL, iar componența comisiei de aprobare a pierderilor de produse petroliere fiind formată din angajații ÎCS „Bemol Retail” SRL și ÎCS „Danube Logistics” SRL.

Actele de trecere la pierderi sunt întocmite în urma petrecerii inventarierii anuale de către ÎCS „Danube Logistics” SRL proprietarul rezervoarelor de produse petroliere în Portul Internațional Liber Giurgiuleşti. Iar în conformitate cu p. 7.10 al contractului privind locațiunea facilităților petroliere și prestarea serviciilor portuare din 10 martie 2008 expus în redacție nouă prin acordul adițional din 5 aprilie 2011, potrivit căruia ÎCS „Danube Logistics” SRL se obligă față de ÎCS „Bemol Retail” SRL la compensarea pierderilor tehnice de produse petroliere doar în măsura în care acestea depășesc 0,35% pentru produse petroliere de tip benzină și 0,3% pentru produse petroliere de tip motorină.

Astfel, a explicat că de fiecare dată trecerea de pierderi este confirmată în baza actelor de trecere la pierderi anexate la dosar (ex. Actele nr. 4 din 17.01.2015, Actul nr. 5 din 12.02.2015, Actul nr. 6 din 20.02.2015, Actul nr. 7 din 06.03.2015 etc.). Pierderile cantitative de produse petroliere au un caracter normal, involuntar, inevitabil și licit. Legea permite subiectului care suportă pierderi să stabilească normele acestora. Casarea pierderilor în evidența contabilă reprezintă o acțiune legală care nu poate fi sancționată în temeiul art. 127<sup>4</sup> Codul Vamal al RM.

Cu referire la dispozițiile art. 24 alin. (13) Cod fiscal, a remarcat că deducerea reziduurilor, deșeurilor și perisabilității naturale se permite în limitele aprobat anual de către conducătorii întreprinderilor, iar potrivit p. 77, 79 și 91 ale Regulamentului privind inventarierea, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 60 din 29 mai 2012, entitatea are obligația de înregistrare în evidența contabilă a lipsurilor de stocuri constatate în rezultatul inventarierii și de utilizare obligatorie a acestora la întocmirea rapoartelor financiare.

A opinat că pierderile tehnice nu pot fi interpretate drept scoatere ilegală a mărfii din Portul Internațional Liber Giurgiulești, iar cantitățile de produse petroliere pierdute fiind rămase în cisternele din Portul Internațional Liber Giurgiulești și nu scoase de pe teritoriul Republicii Moldova.

Având în vedere prevederile art. 7 alin. (2), (9) din Legea cu privire la Portul Internațional Liber Giurgiulești nr. 8 din 17 februarie 2005, a evidențiat că pe teritoriul Portului Internațional se stabilește regimul de declarare vamală obligatorie a mărfurilor (serviciilor) introduse pe și scoase de pe acest teritoriu. Mărfurile aflate pe teritoriul Portului Internațional până la momentul trecerii hotarelor acestuia au regim de circulație liberă și se transmit de la un rezident la altul fără perfectarea declarației vamale.

A obiectat că în actul pârâtului rezultă că mărfurile date nu au fost scoase de pe teritoriul portului și că respectivele pierderi au survenit pe teritoriul Portului Internațional Liber Giurgiulești.

A menționat că ÎCS „Danube Logistics” SRL activează în cadrul Portului Internațional Liber Giurgiulești în conformitate cu Regulamentul Portuar al Portului Internațional Liber Giurgiulești din 22 septembrie 2009, care reglementează că Portul Internațional Liber Giurgiulești este un edificiu portuar privat, operat și administrat de către ÎCS „DanubeLogistics” SRL și că orice activitate în Portul Internațional Liber Giurgiulești se desfășoară conform unui contract.

A susținut că potrivit pct. 402 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 1140 din 2 noiembrie 2005, operațiunile de transbordare se efectuează în prezența organelor vamale, iar având în vedere că ÎCS „Bemol Retail” SRL nu are acces la operarea activității în Portul Internațional Liber Giurgiulești, respectiv nu dispune de drepturi și obligații în vederea gestionării activității Portului Internațional Liber Giurgiulești, prin urmare toată responsabilitatea privind înregistrarea pierderilor tehnice de produse petroliere este pusă pe seama ÎCS „Danube Logistics” SRL.

În același timp a relatat că în urma verificării declarațiilor vamale perfectate în perioada anilor 2011-2015 s-a stabilit că trei declarații vamale de reexport: nr. 2519I6477 din 18 mai 2015, 2519I7526 din 8 iunie 2015 și nr. 2519I8643 din 5 iulie 2015 pentru motorina destinată aprovizionării navei ELENA, care este sub pavilionul de stat al Republicii Moldova.

Cu referire la dispozițiile art. 7 alin. (4) lit. b) din Legea cu privire la Portul Internațional Liber „Giurgiulești” nr. 8 din 17 februarie 2007, a indicat că sunt scutite de plata taxelor vamale, cu excepția taxei pentru efectuarea procedurilor vamale: a) mărfurile introduse pe teritoriul Portului Internațional de pe restul teritoriului vamal al Republicii Moldova; b) mărfurile introduse pe teritoriul Portului internațional din afara teritoriului vamal al Republicii Moldova, precum și de pe teritoriul zonelor economice libere ale Republicii Moldova.

La caz, a accentuat că potrivit art. 4 din Codul vamal, teritoriul Republicii Moldova reprezintă un teritoriu vamal unic ce include teritoriul terestru, apele interioare, apele teritoriale și spațiul aerian de deasupra acestora, prin urmare, nu există careva mențiuni care ar include în categoria de „teritoriu vamal” teritoriul unui mijloc de transport, fie că e navă sub pavilion moldovenesc sau de exemplu un camion înregistrat în Republica Moldova.

Este de părere că prin prisma art. 2 din Legea cu privire la frontiera de stat a Republicii Moldova nr. 215 din 4 noiembrie 2011, bordul navei sub pavilion

moldovenesc nu poate fi considerată drept frontiera de stat și care delimitează o bucată de teritoriu vamal al Republicii Moldova.

În context, a specificat că noțiunea de „navă autohtonă” nu este definită în legislația Republicii Moldova și niciun alt izvor de drept internațional nu reglementează și nu aplică noțiunea de „navă autohtonă”.

A indicat că în acest sens că toate declarațiile vamale au fost autorizate de către reprezentanții vămii în Port (postul vamal 2040), această practică este utilizată de mai mulți ani, nefiind înregistrate careva obiecții de acest gen.

În ce privește calcularea taxei pe valoare adăugată, a invocat prevederile din Legea pentru aprobarea Acordului de Investiții „Cu privire la Portul Internațional Liber Giurgiulești” nr. 7 din 17 februarie 2005, unde ÎCS „Bemol Retail” SRL reprezintă partea acordului fiind scutit de taxa pe valoare adăugată la comercializarea produselor petroliere.

Astfel, a susținut că în conformitate cu art. 4 alin. (15) din Legea nr. 1417 din 17 decembrie 1997 pentru punerea în aplicare a Titlului III al Codului fiscal, produsele petroliere destinate realizării prin unitățile de comercializare a produselor petroliere, stabilite în cadrul și în condițiile Acordului de investiții, cu privire la Portul internațional Liber „Giurgiulești” pe o perioadă de 8 ani, începând cu data primei transbordări de produse petroliere prin terminalul petrolier situat în Portul internațional Liber „Giurgiulești”.

A punctat că lista stațiilor (unităților de comercializare a produselor petroliere) la care se aplica facilitatea a fost aprobată conform acordului cu Ministerul Economiei și cu Serviciul Vamal inclusiv, informația dată se deține și de Biroul Vamal Sud care a fost obținută în timpul controlului de audit post-vămuire.

A opinat că Biroul Vamal Sud urma să țină cont de facilitățile de care beneficiază reclamantul și să calculeze corect sumele legate de TVA din decizia de regularizare.

Astfel, potrivit listelor pentru anul 2015, produsele petroliere la care a fost aplicată facilitatea în baza art. 4 pct. 15) din Legea pentru punerea în aplicare a titlului III al Codului Fiscal, la scoatere din PILG pe restul teritoriului RM, constituie 90,2% din volumul total scos din PILG, iar produsele petroliere la care nu a fost aplicată facilitatea constituie 9,8%.

Pentru anul 2014 - produsele petroliere la care a fost aplicată facilitatea în baza art. 4 pct. 5) din Legea pentru punerea în aplicare a titlului III al Codului Fiscal la scoatere din PILG (pe restul teritoriului RM) constituie 98,9% din volumul total scos din PILG, iar produsele petroliere la care nu a fost aplicată facilitatea constituie 1,1 %.

Prin urmare, în opinia reclamantului suma TVA inclusă în decizia de regularizare trebuia calculată pentru anul 2015 în mărime de 9,8%, pentru anul 2014 în mărime de 1,1%, însă Biroul Vamal Sud a ignorat aceste detalii menționate mai sus, ținând să includă 100% drept plată TVA pentru constatările efectuate, motiv din care decizia de regularizare urmează să fie modificată sau anulată.

Și-a întemeiat pretențiile în baza dispozițiilor art. 288-294 din Codul vamal și a Legii contenciosului administrativ nr. 793 din 10 februarie 2000.

A solicitat anularea deciziei de regularizare nr. 49 din 27 februarie 2017 a Biroului Vamal Sud ca fiind ilegală și neîntemeiată.

Pe parcursul examinării cauzei, reclamantul și-a majorat pretențiile, solicitând instanței și anularea actului de audit post-vămuire nr. 4/9/15 din 24 februarie 2017 și restituirea sumei de 551 935,65 lei.

Prin încheierea din 31 ianuarie 2018 a Judecătoriei Cahul, sediul central, Ministerul Economiei a fost atras în proces în calitate de intervenient accesoriu.

Prin încheierea din 15 noiembrie 2018 a Judecătoriei Cahul, sediul central, ÎCS „Danube Logistics” SRL a fost atrasă în proces în calitate de intervenient accesoriu.

Prin hotărârea din 20 martie 2020 a Judecătoriei Cahul, sediul central, acțiunea ÎCS „Bemol Retail” SRL împotriva Biroul Vamal Sud și Serviciul Vamal cu privire la anularea deciziei de regularizare nr. 49 din 27 februarie 2017 și a actului de post-vămuire nr. 4/9/15 din 24 februarie 2017 și restituirea sumei de 551 935,65 lei a fost respinsă ca fiind neîntemeiată.

La 13 aprilie 2020, ÎCS „Bemol Retail” SRL, a depus apel împotriva hotărârii din 20 martie 2020 a Judecătoriei Cahul, sediul central, iar la data de 7 iulie 2020 a prezentat motivarea apelului.

Prin decizia din 28 octombrie 2021 a Curții de Apel Cahul, a fost admis apelul depus de ÎCS „Bemol Retail” SRL.

A fost casată parțial hotărârea din 20 martie 2020 a Judecătoriei Cahul, sediul central adoptată în cauza de contencios administrativ la acțiunea reclamantului SRL „Bemol Retail” împotriva pârâtului Biroul Vamal Sud, privind anularea deciziei de regularizare și restituirea sumei bănești încasate nejustificat, pe capătul privind soluționarea pretenției anulării deciziei de regularizare în partea calculării drepturilor de import în valoare de 52 573,26 lei (TVA – 33 598,65 lei, Acciz– 18 528 lei, proceduri vamale – 446,61 lei) și penalităților pentru declararea incorectă a regimului vamal la aprovizionarea cu petrol a navei „ELENA” prin declarațiile vamale nr. 2519I6477 din 18 mai 2015, nr. 2519I7526 din 8 iunie 2015 și nr. 2519I8643 din 5 iulie 2015 și emisă în această parte o nouă decizie.

A fost anulată parțial decizia de regularizare nr. 49 din 27 februarie 2017, emisă de Biroul Vamal Sud, în partea calculării pentru SRL „Bemol Retail” a drepturilor de import în valoare de 52573,26 lei (TVA – 33 598,65 lei, Acciz – 18 528 lei, proceduri vamale – 446,61 lei) și penalităților pentru pretinsa încălcare la declararea regimului vamal la aprovizionarea cu motorină a navei „ELENA” prin declarațiile vamale nr. 2519I6477 din 18 mai 2015, nr. 2519I7526 din 8 iunie 2015 și nr. 2519I8643 din 5 iulie 2015, ca fiind emisă în această parte contrar legii.

În rest, hotărârea din 20 martie 2020 a Judecătoriei Cahul, sediul central în partea respingerii acțiunii reclamantului SRL „Bemol Retail” pe capătul pretenției anulării deciziei de regularizare în partea calculării drepturilor de import în valoare de 340043,93 lei (TVA - 222.379,91 lei, Acciz– 113627,50 lei, proceduri vamale – 4036,52 lei) și penalităților pentru scoaterea ilegală de sub supraveghere vamală a produselor petroliere în perioada anilor 2012-2015 a fost menținută.

A fost obligat Biroul Vamal Sud să restituie ÎCS „Bemol Retail” SRL sumele încasate nejustificat ca plată a drepturilor de import și penalitate pentru declararea incorectă a regimului vamal la aprovizionarea navei „ELENA” în sumă de 52 573,26 lei.

La 3 noiembrie 2021, Biroul Vamal Sud a depus recurs nemotivat împotriva deciziei din 28 octombrie 2021 a Curții de Apel Cahul, iar la data de 26 ianuarie 2022 prin intermediul oficiului poștal a prezentat motivarea recursului.

În susținerea recursului a invocat dezacordul cu decizia instanței de apel, considerând-o neîntemeiată prin faptul că decizia a fost emisă cu încălcarea normelor de drept material și aprecierea greșită a circumstanțelor cauzei.

A menționat că în partea ce ține de declararea motorinei în regim vamal de reexport folosită pentru aprovizionarea navelor pe cele 3 DVM cu nr. 2519I6477 din 18 mai 2015, nr. 2519I7526 din 8 iunie 2015 și nr. 2519I8643 din 5 iulie 2015 a fost stabilit că ÎCS „Bemol Retail” SRL declară produse petroliere de tip „motorină” de origine străină conform rubricii 34 a declarației vamale, în regim vamal de EX3 (cod de procedură 3178 conform rubricii 37 din declarația vamală.

Totodată a explicat că conform rubricii 8 a declarației vamale este declarat destinatarul ÎCS „Bemol Retail” SRL pentru aprovizionarea navei „Elena”, iar potrivit rubricii 21 naționalitatea navei declarată este MD, iar țara de destinație finală a motorinei cu care este alimentată nava Elena este QM conform rubricii 17 a declarației vamale, ceea ce potrivit anexei nr. 2 al ordinului Serviciului Vamal nr. 346-o din 20098 (în care sunt aprobate codurile țărilor conform standardului RC-CE-750/2005) atestă că acestea vor fi utilizate pe restul teritoriului Republicii Moldova.

A opinat că concluzia primei instanțe a rezultat din pretențiile înaintate de reclamant în cererea de chemare în judecată în raport cu informațiile declarate de însăși declarant în cele trei declarații vamale sus-menționate și probele anexate la dosar.

În contextul dat, a explicat că instanța de apel nu a ținut cont de faptul că legalitatea actului administrativ contestat derivă exclusiv din informațiile indicate în declarațiile vamale supuse reverificării (cele 3 DVM) așa cum prescrie pct. 27 din Hotărârea Guvernului nr. 1140 din 2 noiembrie 2005, normă ignorată de instanța de apel, iar concluzia instanței limitându-se doar pe noțiunea de „teritoriu vamal” în sensul art. 4 Cod Vamal și art. 17 din Codul navigației maritime comercial al Republicii Moldova.

Astfel, a remarcat că obiectul declarării este motorina destinată alimentării navelor autohtone care navighează sub pavilion moldovenesc și nu însăși nava ca obiect al declarării în sensul art. 30 din Codul navigației maritime comercial al Republicii Moldova.

În acest sens, a susținut că în partea ce ține de aplicarea legislației vamale și fiscale asupra navei, reieșind din tipul de înregistrare a navei ține nemijlocit de „nava” ca obiect al impozitării în sensul dacă trebuie sau nu vămuite și achitate drepturile de import pentru nava respectivă odată ce se solicită obținerea pavilionului statului solicitat, nu și de produsele petroliere pentru care a fost aplicată legislația vamală și fiscală în sensul recalculării drepturilor de import.

A obiectat că instanța de apel incorect a aplicat prevederile pct. 75 din Hotărârea Guvernului nr. 1140 din 2 noiembrie 2015, or aplicarea acesteia trebuie să fie în legătură causală cu speța și să se refere la obiectul litigiului.

Astfel, pentru a invoca drept temei legal aplicabil speței art. 98 din Codul vamal și pct. 75 din Regulamentul aprobat prin HG nr. 1140/2005, trebuie să se țină cont de faptul dacă motorina care au făcut obiectul declarării potrivit originii, scopului și destinației acestora pot fi plasate în acest regim vamal în conformitate cu pct.76 din Regulament.

Or, obiect al declarării în regim vamal de export definitiv nu pot fi plasate produsele petroliere (motorina) care nu au fost produse în țară (originea declarată este

străină) anterior depozitate în PILG în destinație vamală „zonă liberă” declarate în regim de reexport, precum nici ca încadrare în categoria celor importate și puse în liberă circulație pentru care au fost achitate drepturile de import.

A argumentat că regimul vamal declarant prin cele 3 declarații vamale supuse reverificării a fost reexport (EX3) de produse petroliere de origine străină cod procedură 3178 și nu export (EX1) cod regim 1079 a mărfurilor autohtone, cu statut de mărfuri produse în țară, precum și cele importate și puse în liberă circulație, circumstanțe absolut ignorate de instanța de apel, fiind aplicată o normă legală întru argumentarea concluziei sale care nu își are aplicabilitate la caz.

A remarcat că motorina destinată alimentării navelor sub pavilion moldovenesc nu face obiectul unei tranzacții comerciale externe în baza unui contract de vânzare-cumpărare cu destinație finală în una din țările străine indicate în rubrica 17 a DVM în sensul declarării acestora potrivit pct. 341 din Regulamentul de aplicare a destinațiilor vamale prevăzute de Codul Vamal al Republicii Moldova aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 1140 din 2 noiembrie 2005, ci face obiectul alimentării navelor autohtone în baza contractelor de vânzare-cumpărare și facturilor interne încheiate între 2 rezidenți ai Republicii Moldova, fapt pentru care aceste produse petroliere nu puteau fi declarate în regim vamal EX3 cu codul procedurii 3178 (reexport al mărfurilor străine anterior plasate în zona liberă), ci în import definitiv IM4 cod procedură 4078 (import definitiv al mărfurilor străine anterior plasate în zona liberă).

A accentuat că pct. 414 din Regulamentul de aplicare a destinațiilor vamale prevăzute de Codul Vamal al Republicii Moldova aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 1140 din 2 noiembrie 2005, prescrie expres modalitatea de declarare în cazul aprovizionării navelor autohtone.

Astfel, a indicat că potrivit normei enunțate, navele autohtone care efectuează curse în străinătate și care se face de către societățile cărora le aparțin, cu produse autohtone, în baza permisului vamal (cu anexarea facturilor și borderourilor centralizatoare) și fără depunerea declarației vamale de export, fapt pentru care de către organul vamal a fost constatată incorectitudinea declarării acestor mărfuri de origine străină (nu autohtonă) reieșind din statutul mărfurilor și al navelor, de scopul plasării în regim și de destinația vamală declarată în coraport cu prevederile art. 1 pct. 17 și art. 22 Cod vamal și rubricile cu nr. 8, 17, 21 din declarațiile vamale.

A mai argumentat că reieșind din faptul că ÎCS „Bemol Retail” SRL a ales să alimenteze navele aflate sub pavilion moldovenesc și care efectuează curse în străinătate nu cu produse petroliere de origine autohtonă pentru care se prezumă că deja au fost achitate drepturile de import, fără depunerea DVM, în baza facturii fiscale și cu înregistrarea în registru de evidență, ci cu produse petroliere de origine străină, regimul declarat conform procedurii de „reexport” este unul eronat, circumstanță de care nu a ținut cont instanța de apel la motivarea deciziei emise.

A conchis că în cazul alimentării navelor autohtone cu produse petroliere străine, urmează a fi depusă o declarație vamală în regim vamal extins 4078 (IM4), ceea ce presupune achitarea tuturor drepturilor de import aferente cazului.

Recurentul a solicitat, admiterea recursului, casarea deciziei din 28 octombrie 2021 a Curții de Apel Cahul în partea admiterii acțiunii depuse de către ÎCS „Bemol Retail” SRL pe capătul pretenției anulării Deciziei de Regularizare și restituirea sumei bănești încasate nejustificat, în partea calculării drepturilor de

import pentru declararea incorectă a regimului vamal la aprovizionarea navei „ELENA” și în partea anulării Deciziei de Regularizare nr. 49 din 27 februarie 2017 privind calcularea pentru ÎCS „Bemol Retail” SRL a drepturilor de import în valoare de 52 573,26 lei (TVA-33598,65 lei, Acciz-18528 lei, proceduri vamale -446,61 lei) și penalităților pentru pretinsa încălcare la declararea regimului vamal la aprovizionarea cu motorină a navei „ELENA” prin declarațiile vamale nr. 2519I16477 din 18 mai 2015, nr. 2519I7526 din 8 iunie 2015 și nr. 2519I8643 din 5 iulie 2015 cu emiterea unei noi decizii de menținere integrală a hotărârii primei instanțe.

Prin referința din 23 februarie 2022, ÎCS „Bemol Retail” SRL a solicitat respingerea recursului și menținerea deciziei instanței de apel în partea în care a fost admis apelul declarat de ÎCS „Bemol Retail” SRL, casată parțial hotărârea primei instanțe și în această parte a fost emisă o nouă decizie de admitere a acțiunii.

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, iar în condițiile art. 257 alin. (1) din Codul administrativ, prezentul cod intră în vigoare la 1 aprilie 2019.

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.

Respectiv, procedura de contencios administrativ în prezenta speță în partea procedurală urmează a fi examinată prin prisma dispozițiilor Codului administrativ, aprobat prin Legea nr. 116 din 19 iulie 2018, iar în partea materială urmează a fi aplicate prevederile legale în vigoare la momentul emiterii actului administrativ contestat. Or, în speță procedura administrativă se referă la o activitate administrativă inițiată până la 1 aprilie 2019, aspect care determină că la caz se vor aplica dispozițiile legale vechi, care reglementau aceste instituții.

Potrivit art. 191 alin. (5) din Codul administrativ, Curtea Supremă de Justiție soluționează cererile de recurs împotriva hotărârilor, deciziilor și încheierilor curții de apel.

În conformitate cu art. 244 alin. (1) Cod administrativ, hotărârile curții de apel ca instanța de fond, precum și deciziile instanței de apel pot fi contestate cu recurs.

În conformitate cu art. 245 alin. (1) și (2) Cod administrativ, recursul se depune la instanța de apel în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel, dacă legea nu stabilește un termen mai mic. Motivarea recursului se prezintă Curții Supreme de Justiție în termen de 30 de zile de la notificarea deciziei instanței de apel. Dacă se depune împreună cu cererea de recurs, motivarea recursului se depune la instanța de apel.

Curtea de Apel Cahul a pronunțat decizia contestată la 28 octombrie 2021, decizia motivată fiind notificat recurentului la data de 21 ianuarie 2022, fapt ce se confirmă prin avizul de recepție a scrisorii recomandate anexat la dosar (f. d. 175, vol. V). Astfel, recursul depus la 3 noiembrie 2021 și motivarea recursului prezentată

la data de 26 ianuarie 2022, sunt în termen, reieșind și din faptul că la dosar nu există date privind notificarea dispozitivului deciziei.

Prin încheierea din 18 mai 2022 a Curții Supreme de Justiție recursul depus de Biroul Vamal Sud a fost numit pentru examinare în complet din 5 judecători.

În conformitate cu prevederile art. 247 Cod administrativ, Curtea Supremă de Justiție examinează și soluționează recursul fără ședință de judecată. Dacă consideră necesar, Curtea Supremă de Justiție poate decide citarea participanților la proces.

În speță, Colegiul nu consideră oportun de a cita participanții la proces pentru a se pronunța cu privire la problemele invocate în recurs, deoarece argumentele recurentului au fost expuse cu suficientă claritate.

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 admite recursul depus de Biroul Vamal Sud, a casa parțial decizia instanței de apel în partea prin care a fost casată hotărârea primei instanțe și admisă cerința de anulare parțială a deciziei de regularizare nr. 49 din 27 februarie 2017, emisă de Biroul vamal Sud, în partea calculării pentru SRL „Bemol Retail” a drepturilor de import în valoare de 52 573,26 lei (TVA - 33.598,65 lei, Acciz - 18.528 lei, proceduri vamale – 446,61 lei) și penalităților pentru pretinsa încălcare la declararea regimului vamal la aprovizionarea cu motorină a navei „ELENA” prin declarațiile vamale nr. 2519I6477 din 18 mai 2015, nr. 2519I7526 din 8 iunie 2015 și nr. 2519I8643 din 5 iulie 2015 și în această parte a menține hotărârea din 20 martie 2020 a Judecătoriei Cahul, sediul central, în rest a menține decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe, din considerentele ce urmează.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. b) Cod administrativ, examinând recursul, Curtea Supremă de Justiție adoptă una din următoarele decizii: casează parțial decizia instanței de apel și emite o altă decizie în partea casată.

Totodată, conform art. 22 alin. (1) Cod administrativ, autoritățile publice și instanțele de judecată competente cercetează starea de fapt din oficiu. Acestea stabilesc felul și volumul cercetărilor și nu sânt legate nici de expunerile participanților, nici de cererile lor de reclamare a probelor.

Iar potrivit 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.

În temeiul art. 244 alin. (2) în coroborare cu art. 231 alin. (2) Cod administrativ, pentru procedura de recurs se aplică corespunzător prevederile cap. III din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva. Pentru procedura în apel se aplică corespunzător prevederile cap. II din cartea a treia, dacă din prevederile prezentului capitol nu rezultă altceva.

La rândul său, în corespundere cu art. 219 alin. (1) – (3) Cod administrativ, instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți. Instanța de judecată depune eforturi pentru înlăturarea greșelilor de formă, explicarea cererilor neclare, depunerea corectă a cererilor, completarea datelor incomplete și pentru depunerea tuturor declarațiilor necesare constatării și aprecierii stării de fapt. Instanța de judecată indică asupra

aspectelor de fapt și de drept ale litigiului care nu au fost discutate de participanții la proces.

După cum rezultă din materialele cauzei, prin decizia de regularizare nr. 49 din 27 februarie 2017, emisă de Biroul Vamal Sud în baza actului de audit post vămuire nr. 4/9/15 din 24 februarie 2017, organul vamal a constatat declararea incorectă de către ÎCS „Bemol Retail” SRL a motorinei destinate pentru aprovizionarea navei maritime „ELENA”, care este sub pavilionul de stat al Republicii Moldova, și au fost calculate în sarcina SRL „Bemol Retail” obligațiile vamale în valoare de 52 573, 26 lei (inclusiv proceduri vamale - 446,61 lei, acciz – 18 528 lei și TVA – 33 598,65 lei).

La fel, organul vamal a depistat faptul scoaterii ilegale de sub supraveghere vamală a produselor petroliere pentru anii 2012-2015, ca urmare ÎCS „Bemol Retail” SRL i-au fost stabilite obligațiile vamale în valoare de 340 043,93 lei (inclusiv proceduri vamale – 4036,52 lei, acciz– 113627,50 lei, TVA – 222379,91 lei. Suma totală a obligațiilor apărute în urma controlului ulterior prin audit-postvămuire este de 551 935,65 lei(f. d. 8 vol. I).

La 10 martie 2017, SRL „Bemol Retail” a depus cerere prealabilă la Serviciul Vamal și Biroul Vamal Sud, solicitând anularea deciziei de regularizare nr. 49 din 27 februarie 2017, emisă de Biroul Vamal Sud, la care nu a primit răspuns.

Ca urmare la 12 aprilie 2017, ÎCS „Bemol Retail” SRL înaintând acțiunea în judecată împotriva Biroului Vamal Sud, a solicitat anularea deciziei de regularizare nr. 49 din 27 februarie 2017 a Biroului Vamal Sud și a actului de audit post-vămuire din 24 februarie 2017 și restituirea sumei de 551 935,65 lei.

Fiind investită cu judecarea cauzei, prima instanță a respins cererea de chemare în judecată depusă de ÎCS „Bemol Retail” SRL ca neîntemeiată.

Judecând apelul depus de ÎCS „Bemol Retail” SRL, instanța de apel a casat parțial hotărârea din 20 martie 2020 a Judecătoriei Cahul, sediul central și a emis în această parte o nouă decizie prin care acțiunea a fost admisă.

A fost anulată parțial decizia de regularizare nr. 49 din 27 februarie 2017, emisă de Biroul Vamal Sud în partea calculării pentru SRL „Bemol Retail” a drepturilor de import în valoare de 52 573,26 lei (TVA - 33.598,65 lei, Acciz - 18.528 lei, proceduri vamale – 446,61 lei) și penalităților pentru pretinsa încălcare la declararea regimului vamal la aprovizionarea cu motorină a navei „ELENA” prin declarațiile vamale nr. 2519I6477 din 18 mai 2015, nr. 2519I7526 din 8 iunie 2015 și nr. 2519I8643 din 5 iulie 2015, ca fiind emisă în această parte contrar legii.

În rest, hotărârea din 20 martie 2020 a Judecătoriei Cahul, sediul central în partea respingerii acțiunii reclamantului ÎCS „Bemol Retail” SRL pe capătul pretenției anulării deciziei de regularizare în partea calculării drepturilor de import în valoare de 340 043,93 lei (TVA - 222.379,91 lei, Acciz – 113 627,50 lei, proceduri vamale – 4 036,52 lei) și penalităților pentru scoaterea ilegală de sub supraveghere vamală a produselor petroliere în perioada anilor 2012-2015 a fost menținută.

A fost obligat Biroul Vamal Sud să restituie ÎCS „Bemol Retail” SRL sumele încasate nejustificat ca plată a drepturilor de import și penalitate pentru declararea incorectă a regimului vamal la aprovizionarea navei „ELENA” în sumă de 52 573,26 lei.

La adoptarea unei asemenea soluții, instanța de apel a reținut că în conformitate cu pct. 341 din Regulamentul de aplicare a destinațiilor vamale prevăzute de Codul vamal al Republicii Moldova, aprobat prin Hotărârea nr. 1140 din 2 noiembrie 2005,

la scoaterea în afara teritoriului vamal al Republicii Moldova a mărfurilor străine plasate în zona liberă în baza pct. 340, rezidentul va depune la biroul (postul) vamal care supraveghează activitatea zonei libere o declarație cu regimul vamal extins 3178, după care marfa se plasează în regim de tranzit până la frontieră.

Iar, în speță motorina folosită pentru aprovizionarea navei „Elena” reprezintă marfă străină, depozitată în Portul Internațional Liber Giurgiulești cu plasare în destinația vamală „zonă liberă”, iar la aprovizionarea navelor menționate, motorina a fost plasată în regim de reexport, fiind vorba despre nave implicate în curse internaționale.

Prin urmare a conchis că declarând proviziile în regim de reexport EX 3 (3178), apelantul a procedat în conformitate cu cerințele art. 98 Cod vamal și ale pct. 341 al Regulamentului destinațiilor vamale, care prevede că la scoaterea în afara teritoriului Republicii Moldova a mărfurilor străine plasate în zonă liberă, se depune declarația cu regim vamal extins 3178 (reexportul mărfurilor străine, anterior plasate în destinația vamală „zonă liberă”).

Totodată, a invocat că echivalarea bordului navei sub pavilion moldovenesc cu teritoriul vamal al Republicii Moldova constituie o interpretare lipsită de temei juridic, nefondată, care nu-și găsește suport în actele legislative naționale și internaționale.

Este de menționat că prin cererea de recurs depusă de Biroul Vamal Sud, a fost invocat dezacordul cu decizia instanței de apel doar în partea prin care a fost admisă cerința ÎCS „Bemol Retail” SRL privind anularea parțială a decizia de regularizare nr. 49 din 27 februarie 2017, emisă de Biroul Vamal Sud în partea calculării pentru SRL „Bemol Retail” a drepturilor de import în valoare de 52 573,26 lei (TVA - 33.598,65 lei, Acciz - 18.528 lei, proceduri vamale – 446,61 lei) și penalităților pentru încălcare la declararea regimului vamal la aprovizionarea cu motorină a navei „ELENA” prin declarațiile vamale nr. 2519I6477 din 18 mai 2015, nr. 2519I7526 din 8 iunie 2015 și nr. 2519I8643 din 5 iulie 2015 și restituirea sumei bănești încasate nejustificat în mărime de 52 573,26 lei.

Completul specializat pentru examinarea acțiunilor în contencios administrativ al Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ lărgit al Curții Supreme de Justiție, constată, însă, că instanța de apel la adoptarea deciziei în partea contestată a interpretat eronat normele de drept material și a dat o apreciere greșită materialului probator anexat la dosar, fapt ce a dus la adoptarea soluției greșite de admitere a cerinței ÎCS „Bemol Retail” SRL privind anularea parțială a decizia de regularizare nr. 49 din 27 februarie 2017 la declararea regimului vamal la aprovizionarea cu motorină a navei „ELENA” prin declarațiile vamale nr. 2519I6477 din 18 mai 2015, nr. 2519I7526 din 8 iunie 2015 și nr. 2519I8643 din 5 iulie 2015 și restituirea sumei bănești încasate nejustificat în mărime de 52 573,26 lei, pe când prima instanță, justificat, pronunțându-se asupra aspectelor importante, având în susținere cadrul legal aplicabil în speță, a ajuns la concluzia netemeinicii acțiunii înaintate de ÎCS „Bemol Retail” SRL pe acest capăt de cerere.

În acest sens se va reține că din materialele dosarului rezultă incontestabil că în urma verificării declarațiilor vamale perfectate în perioada anilor 2011-2015 a fost stabilit că de către rezidentul ÎCS „Bemol Retail” SRL sunt perfectate trei declarații vamale de reexport cu nr. 2519I6477 din 18 mai 2015, 2519I7526 din 8 iunie 2015,

2519I8643 din 5 iulie 2015 pentru motorină (cod marfar 27101949) în regim vamal EX3 (3178).

Conform declarațiilor vamale motorina este destinată pentru aprovizionarea navei „Elena”, care este sub pavilionul de stat al Republicii Moldova (în rubrica 21-MD).

Este cert și faptul că, în baza prevederilor art. 14 alin. (1) Cod vamal, prin scrisoarea nr. 27-06/1418-06 din 4 august 2015, în adresa Instituției Publice „Căpitanăia Portului Giurgiulești” a fost solicitată informația cu privire la statutul navei menționate, iar urmare a informației parvenite la Biroul Vamal Sud cu nr. de intrare 2813-6 din 25 august 2015 de la Instituția Publică „Căpitanăia Portului Giurgiulești” s-a stabilit că, nava Elena se află sub pavilionul de stat al Republicii Moldova.

Astfel, nava Elena are statut de navă autohtonă și este aprovizionată cu motorină care are statut de marfă străină.

Concomitent s-a indicat că pe teritoriul Portului Internațional Liber „Giurgiulești” se stabilește regimul de declarare obligatorie a mărfurilor (serviciilor) introduse pe sau scoase de pe acest teritoriu, menționându-se faptul că în conformitate cu art. 7 alin. (8) din Legea cu privire la cu privire la Portul Internațional Liber „Giurgiulești” nr. 8 din 17 februarie 2005, livrarea de mărfuri (servicii) pe teritoriul Portului Internațional de pe restul teritoriului vamal al Republicii Moldova este asimilată exportului, iar livrarea de mărfuri (servicii) de pe teritoriul Portului Internațional pe restul teritoriului vamal al Republicii Moldova este asimilată importului și se reglementează de legislație.

În vederea corectitudinii regimului vamal la plasarea/scoaterea mărfurilor în/din Portul Internațional Liber „Giurgiulești” prin scrisoarea nr. 28/27-06/1167 din 21 iulie 2015 a fost solicitată asistența Serviciului Vamal, la care urmare a informației parvenite către Biroul Vamal Cahul nr. de intrare 1132-02 din 22 august 2015 și nr. 1278-02 din 29 septembrie 2015 s-a concluzionat că bordul navei autohtone se consideră teritoriul Republicii Moldova, inclusiv pentru aprovizionarea navelor autohtone, iar rezidentul trebuie să depună la biroul vamal care supraveghează activitatea zonei libere declarația vamală cu regim vamal extins – IM4 (4078).

Astfel, în temeiul art. 127<sup>6</sup> alin. (1) și (2), art. 127<sup>13</sup>, 129 din Codul vamal, art. 228 din Codul Fiscal au fost calculate obligații vamale în valoarea totală de 52 573,26 lei, inclusiv: PV-446,61 lei, accize – 18 528 lei, TVA- 33589,65 lei și majorarea de întârziere (penalitatea), care va fi calculată la data emiterii deciziei de regularizare.

Drept urmare, în privința ÎCS „Bemol Retail” SRL a fost întocmit actul de audit post-vămuire nr. 4/9/15 din 24 februarie 2017 (Constatarea nr. 3).

Iar ca rezultat a fost emisă decizia de regularizare nr. 49 din 27 februarie 2017 prin care au fost calculate obligațiile vamale în valoarea totală de 551 935,65 lei.

În conformitate cu dispozițiile art. 1 pct. 21<sup>1</sup> Cod vamal, prin noțiunea de „control ulterior” se înțelege verificarea informațiilor din declarația vamală și din documentele însoțitoare, verificarea existenței și conformității documentelor prevăzute pentru derularea unei destinații vamale sau regim vamal, examinarea contabilității și a tuturor documentelor și datelor sub orice formă, inclusiv computerizată, care se raportează la operațiunile privind mărfurile provenite din comerțul internațional ori la alte operațiuni comerciale anterioare sau ulterioare

implicând aceste mărfuri, verificarea mărfurilor, în cazul în care acestea pot fi identificate, a mijloacelor de transport, încăperilor și spațiilor de depozitare.

Art. 181<sup>1</sup> alin. (1)-(2) Cod vamal prevede că, controlul ulterior se bazează pe administrarea riscurilor, este efectuat imperativ în scopuri vamale în vederea asigurării aplicării corecte a legislației și confirmării sau infirmării conformării declarantului la aceasta. Controlul ulterior este efectuat de organele vamale, conform procedurii stabilite de Guvern, prin auditul postvămuire sau reverificarea declarației vamale, pe o perioadă ce nu depășește termenul de prescripție stabilit la art. 127 alin. (10).

În același timp, controlul ulterior prin auditul postvămuire se efectuează în conformitate cu art. 185 alin. (1) lit. f<sup>1</sup>) Cod vamal și metodologia prescrisă de art. 202<sup>1</sup> alin. (1) Cod vamal, care prevede că, auditul postvămuire este una dintre formele controlului vamal ulterior, care are drept scop verificarea respectării legislației în vigoare de către persoanele stabilite în Republica Moldova la momentul trecerii mărfurilor peste frontiera vamală a Republicii Moldova și plasării acestora sub o destinație vamală. Auditului postvămuire pot fi supuse persoanele implicate direct sau indirect, cu titlu profesional, în operațiunile supuse auditului postvămuire sau persoanele care dispun de documentele și datele respective din motive profesionale.

La caz, este de menționat că potrivit extrasului din SI „Asycuda World”, trei declarații vamale 2519I6477 din 18 mai 2015, 2519I7526 din 8 iunie 2015, 2519I8643 din 5 iulie 2015, au fost selectate de sistem conform criteriului de selectare aleatorie pe culoarul verde de vămuire, ceea ce, potrivit art. 1 pct. 62 Cod vamal, permite acordarea liberului de vamă fără efectuarea controlului documentar și fizic, aplicând validarea automată a declarației vamale, fără intervenția directă a colaboratorului vamal.

Iar, activitatea de control ulterior se efectuează fie prin audit post-vămuire, fie prin reverificare a declarațiilor vamale, fapt stipulat în art. 202<sup>1</sup> și art. 202<sup>2</sup> Cod vamal.

La rândul său, potrivit art. 1 pct. 35) Cod vamal, obligația de plată a drepturilor de import și de export (inclusiv a amenzilor, contravalorii corpurilor delictive și penalităților) apărute conform legislației, precum și a celor constatate ulterior operațiunilor vamale.

În conformitate cu art. 181<sup>1</sup> alin. (7) Cod vamal, dacă după controlul ulterior rezultă că dispozițiile ce reglementează destinația vamală respectivă au fost aplicate eronat, organul vamal ia măsuri pentru regularizarea situației, indiferent de nivelul și forma de control vamal aplicate anterior.

În speță, drept temei de efectuare a acestui control a servit ordonanța Direcției urmărire penală a Serviciului Vamal din 5 mai 2016, prin care s-a dispus efectuarea controlului ulterior privind verificarea legalității aplicării regimului vamal la plasarea/scoaterea în/din Portul Internațional Liber Giurgiulești a mărfurilor pentru perioada anilor 2012-2015, fapt ce încadrează acțiunile organului vamal în limitele competențelor atribuite, prin urmare Biroul Vamal Sud era în drept să supună reverificării declarațiile vamale, iar constatările din actul de audit post-vămuire au servit la emiterea deciziei de regularizare contestată.

Sub aspectul celor relatate, se rețin ca fiind justificate constatările primei instanțe privind legalitatea procedurii de efectuare a controlului ulterior.

La caz, se rețin și prevederile pct. 333 din Regulamentul de aplicare a destinațiilor vamale prevăzute de Codul vamal al Republicii Moldova, aprobat prin

Hotărârea nr. 1140 din 2 noiembrie 2005, potrivit căruia pentru mărfurile străine care se scot din zonele libere în vederea plasării lor pe teritoriul vamal al Republicii Moldova sub o destinație aprobată de organele vamale, titularul declarației de plasare sub acea destinație va fi persoana căreia îi sînt destinate mărfurile, dacă dispozițiile contractuale nu prevăd altfel. Această persoană este responsabilă de plata obligației vamale ce rezultă din aplicarea regimului sau destinației vamale solicitate. Elementele de taxare și celelalte plăți aplicabile vor fi cele în vigoare la data înregistrării declarației vamale în noul regim sau destinație aprobată de vamă.

Astfel, la scoaterea mărfurilor străine din Portul Internațional Liber Giurgiulești plătitorul vamal este agentul economic rezident indicat în rubrica 9 a declarațiilor vamale, ca responsabil financiar, adică reclamantul ÎCS „Bemol Retail” SRL.

În conformitate cu art. 7 alin. (8) din Legea cu privire la Portul Internațional Liber Giurgiulești nr. 8 din 17 februarie 2005, livrarea de mărfuri (servicii) pe teritoriul Portului Internațional de pe restul teritoriului vamal al Republicii Moldova este asimilată exportului, iar livrarea de mărfuri (servicii) de pe teritoriul Portului Internațional pe restul teritoriului vamal al Republicii Moldova este asimilată importului și se reglementează de legislație.

Conform art. 8 alin. (10) din aceeași Lege, asupra mărfurilor supuse accizelor, scoase de pe teritoriul Portului Internațional pe restul teritoriului vamal al Republicii Moldova, se aplică accize conform legislației.

Astfel, în speță, contrar normei enunțate reieșind din informațiile declarate, statutul mărfurilor declarate, originea străină și destinația acestora, s-a stabilit că motorina este scoasă din Portul Internațional Liber Giurgiulești, care anterior a fost plasată în destinația vamală „zonă liberă” (cod regim 7800), destinată aprovizionării navei „Elena”, care navighează sub pavilionul Republicii Moldova și care efectuează curse în străinătate, prin urmare fiind incorect declarată în regim vamal de reexport (cod regim 3178).

Or, prin prisma interpretării corecte a prevederilor legale sus-enunțate livrarea de mărfuri (servicii) de pe teritoriul Portului Internațional pe restul teritoriului vamal al Republicii Moldova este asimilată importului și se reglementează de legislație.

Mai cu seamă, produsele petroliere au fost declarate contrar prevederilor pct. 414 din Regulamentul de aplicare a destinațiilor vamale prevăzute de Codul vamal, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 1140 din 2 noiembrie 2005, care prevede expres o altă modalitate de aprovizionare a navelor autohtone care efectuează curse în străinătate și care se face de către societățile cărora le aparțin, cu produse autohtone, în baza permisului vamal cu anexarea facturilor și borderourilor centralizatoare, fără depunerea declarației vamale de export.

Fapt pentru care de către prima instanță întemeiat a fost constatată incorectitudinea declarării acestor mărfuri, reieșind din destinația vamală declarată în coraport cu prevederile art. 22 Cod vamal, ce reglementează expres că trecerea mărfurilor și mijloacelor de transport peste frontiera vamală se efectuează în dependență de destinația vamală în care sînt plasate, conform procedurii stabilite de prezentul cod și alte acte normative.

Ca urmare, se constată a fi lipsite de suport mențiunile instanței de apel precum că în conformitate cu pct. 341 din Regulamentul de aplicare a destinațiilor vamale prevăzute de Codul vamal al Republicii Moldova, aprobat prin Hotărârea nr. 1140 din 2 noiembrie 2005, la scoaterea în afara teritoriului vamal al Republicii Moldova

a mărfurilor străine plasate în zona liberă în baza pct. 340, rezidentul va depune la biroul (postul) vamal care supraveghează activitatea zonei libere o declarație cu regimul vamal extins 3178, după care marfa se plasează în regim de tranzit până la frontieră.

Și asta deoarece, pct. 341 reglementează expres că faptul declarării acestora în regim vamal de reexport, doar în cazul scoaterii în afara teritoriului vamal al RM conform destinației atribuite în rubrica 17 a DVM, care trebuie să fie însoțită de documente confirmative anexate la DVM în borderoul documentelor atașate la cele 3 DVM supuse reverificării, circumstanțe care nu au fost stabilite corect de instanța de apel la emiterea deciziei contestate.

Or, motorina destinată alimentării navelor sub pavilion moldovenesc nu face obiectul unei tranzacții comerciale externe în baza unui contract de vânzare-cumpărare cu destinație finală în una din țările străine indicate în rubrica 17 a DVM în sensul declarării acestora potrivit pct. 341, ci face obiectul alimentării navelor autohtone în baza contractelor de vânzare-cumpărare și facturilor interne încheiate între doi rezidenți ai Republicii Moldova, fapt pentru care aceste produse petroliere nu puteau fi declarate în regim vamal EX3 cu codul procedurii 3178, (reexportul al mărfurilor străine anterior plasate în zona liberă), ci în import definitiv IM4 cod procedură 4078 - import definitiv al mărfurilor străine anterior plasate în zona liberă, circumstanțe incorect interpretate de instanța de apel.

Distinct de aceste precizări se constată a fi juste constatările primei instanțe precum că conform Registrului de Stat al navelor Republicii Moldova, nava „Elena” este înregistrată sub pavilionul Republicii Moldova.

Astfel, la caz se rețin prevederile art. 31 alin. (1), (5) din Codul navigației maritime comerciale a Republicii Moldova, unde este stipulat că dreptul navei de a naviga sub pavilionul Republicii Moldova apare în momentul înscrierii ei în registrul navelor sau în catalogul naval. Nava căreia i s-a acordat dreptul de a naviga sub pavilionul Republicii Moldova primește naționalitatea acestui stat, fiind obligată să navigheze numai sub pavilionul lui.

Prin urmare, instanța de fond corect a notat că navigarea sub pavilionul Republicii Moldova presupune că în raport cu statul Republica Moldova aceasta este o navă autohtonă.

Mai mult ca atât, potrivit scrisorii cu nr. de intrare 2813-6 din 25 august 2015 Instituției Publice „Căpitănia Portului Giurgiulești”, nava Elena se află sub pavilionul de stat al Republicii Moldova, are statut de navă autohtonă și este aprovizionată cu motorină care are statut de marfă străină.

În același timp, contrar argumentelor instanței de apel este de relevat că obiectul declarării este motorina destinată alimentării navelor autohtone care navighează sub pavilion moldovenesc și nu însăși nava ca obiect al declarării în sensul art. 30 din Codul navigației maritime comercial al Republicii Moldova.

Iar, în parte ce ține de aplicarea legislației vamale și fiscale asupra navei, reieșind din tipul de înregistrare a navei ține nemijlocit de „nava” ca obiect al impozitării în sensul dacă trebuie sau nu vămuite și achitate drepturile de import pentru nava respectivă odată ce se solicită obținerea pavilionului statului solicitat, nu și de produsele petroliere pentru care a fost aplicată legislația vamală și fiscală în sensul recalculării drepturilor de import.

Totodată, la caz se atestă că, instanța de apel greșit a aplicat dispozițiile pct. 75 din Regulamentul de aplicare a destinațiilor vamale prevăzute de Codul vamal al Republicii Moldova, aprobat prin Hotărârea nr. 1140 din 2 noiembrie 2005, în care este stipulat că regimul vamal de export este regimul în care mărfurile sînt scoase din teritoriul vamal al Republicii Moldova fără obligația returnării lor în acest teritoriu, ori potrivit pct. 76 din același regulament, sînt admise la export mărfurile produse în țară, precum și cele importate și puse în liberă circulație anterior, cu excepția mărfurilor care sînt supuse unor măsuri de prohibiție în cadrul politicii economice. Mărfurile restricționate la export, în cadrul măsurilor de politică economică, sînt admise în condițiile prevăzute de actele normative care reglementează exportul acestora.

Astfel, în regim vamal de export pot fi plasate doar mărfuri cu statut de produse autohtone sau cele importate și puse în liberă circulație care anterior au fost vămuite și s-au achitat drepturi de import și care au fost puse în liberă circulație, precum și cele străine care cad sub măsurile restrictive sau de prohibiție, circumstanțe care nu sunt întrunite în prezenta speță.

Mai mult ca atât regimul vamal declarat prin cele trei declarații vamale supuse reverificării a fost reexport (EX3) de produse petroliere de origine străină cod procedură 3178 și nu export (EX1) cod regim 1079 a mărfurilor autohtone, cu statut de mărfuri produse în țară, precum și cele importate și puse în liberă circulație, circumstanțe absolut ignorate de instanța de apel, ultima aplicând o normă legală întru argumentarea concluziei sale care nu își are aplicabilitate la caz.

La fel, instanța de apel nu a reținut că marfa declarată „motorina” nu a fost obiectul unor tranzacții comerciale externe, ci este destinată pentru aprovizionarea navei „Elena”, iar potrivit celor declarate în rubrica 8, 21 din declarații este indicat destinatarul ÎCS „Bemol Retail” și naționalitatea navei MD, și că nava este sub pavilionul de stat al Republica Moldova, iar potrivit rubricii 9 din declarațiile vamale ÎCS „Bemol Retail” are calitatea de responsabil financiar, și că destinația finală la rubrica 17 este indicată Republica Moldova, fără să existe vreun contract de vânzare-cumpărare cu țara destinatară (de reexport).

Prin urmare, instanța de apel urma să ia în calcul că la declararea și plasarea în regim vamal a mărfurilor se ține cont de atât de statutul și originea acestora, cât și de scopul plasării în regimul vamal solicitat, precum și de destinația finală a acestora.

În alt aspect, se constată a fi lipsite de suport mențiunile instanței de apel despre irelevanța faptului dacă nava are sau nu pavilion moldovenesc în cazul declarării produselor petroliere destinate alimentării acestora în regim vamal de reexport, precum și faptul că pct. 414 nicidecum nu poate fi interpretat în sensul că navele sub pavilion moldovenesc nu pot fi aprovizionate cu mărfuri străine.

Or, pct. 414 din Regulamentul de aplicare a destinațiilor vamale prevăzute de Codul vamal al Republicii Moldova, aprobat prin Hotărârea nr. 1140 din 2 noiembrie 2005, prescrie expres modalitatea de declarare în cazul aprovizionării navelor autohtone.

Astfel, potrivit normei enunțate, navele autohtone care efectuează curse în străinătate și care se face de către societățile cărora le aparțin, cu produse autohtone, în baza permisului vamal (cu anexarea facturilor și borderourilor centralizatoare) și fără depunerea declarației vamale de export, fapt pentru care de către organul vamal a fost constatată incorectitudinea declarării acestor mărfuri de origine străină (nu

autohtonă) reieșind din statutul mărfurilor și al navelor, de scopul plasării în regim și de destinația vamală declarată.

Distinct de aceste precizări, deși instanța de apel concluzionează asupra faptului că urmare a unei lacune juridice existente, au fost operate modificări la Codul Fiscal și Legea cu privire la tariful vamal care ar concluziona asupra netemeinicii hotărârii instanței de fond asupra ilegalității declarării mărfurilor în regim vamal de reexport, nu a ținut cont de faptul că modificările date au fost operate prin Legea cu nr. 288 din 15 decembrie 2017, în vigoare din 1 ianuarie 2018, iar obligația vamală a apărut la data depunerii celor 3 DVM, fiind constatate prin Decizia de Regularizare cu nr. 49 din 27 februarie 2017, legea neavând efect retroactiv asupra situațiilor juridice apărute până la intrarea în vigoare a legii.

Sunt relevante în acest sens argumentele recurentului precum că în prezent motorina de origine străină destinată alimentării navelor autohtone este declarată doar în regim de Im 4 cod procedură 4078, odată cu acordarea scutirilor (Acciz, TVA, TV) la importul combustibilului destinat aprovizionării în PILG a navelor maritime implicate în transportul internațional de mărfuri și pasageri indiferent de naționalitatea navei sau a pavilionului acesteia (conform modificărilor operate la art. 124 alin. (20) Cod fiscal, art. 104 lit. a) Cod fiscal și art. 28 lit. 1<sup>1</sup>) din Legea cu privire la tariful vamal introduse prin Legea nr. 288 din 15 decembrie 2017 (MO 464-470 din 29 decembrie 2017, în vigoare din 1 ianuarie 2018) și completarea anexei nr. 11 din Ordinul SV nr. 346-O din 2009 cu codul scutirii 887, circumstanță care nu a fost apreciată de instanța de apel.

Mai cu seamă, motivând concluzia pe modificările operate, instanța de apel nu a ținut cont de faptul că aceste scutiri ale drepturilor de import, au fost acordate doar la importul combustibilului destinat alimentării navelor maritime, dar nu la exportul sau reexportul acestora, ceea ce probează că aceste produse petroliere trebuie declarate doar în regim vamal de import, beneficiind de scutirile oferite prin Legea nr. 288 din 15 decembrie 2017 și nu în regim vamal de reexport.

Pentru motivele expuse, 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 admite recursul depus de Biroul Vamal Sud, a casa parțial decizia instanței de apel în partea prin care a fost casată hotărârea primei instanțe și admisă cerința de anulare parțială a deciziei de regularizare nr. 49 din 27 februarie 2017, emisă de Biroul vamal Sud în partea calculării pentru SRL „Bemol Retail” a drepturilor de import în valoare de 52 573,26 lei (TVA – 33 598,65 lei, Acciz – 18 528 lei, proceduri vamale – 446,61 lei) și penalităților pentru încălcare la declararea regimului vamal la aprovizionarea cu motorină a navei „ELENA” prin declarațiile vamale nr. 2519I6477 din 18 mai 2015, nr. 2519I7526 din 8 iunie 2015 și nr. 2519I8643 din 5 iulie 2015 și restituirea sumei bănești încasate nejustificat în mărime de 52 573,26 lei și în această parte a menține hotărârea din 20 martie 2020 a Judecătoriei Cahul, sediul central, iar în rest a menține decizia din 28 octombrie 2021 a Curții de Apel Chișinău și hotărârea din 20 martie 2020 a Judecătoriei Cahul, sediul central.

Dat fiind faptul că în rest decizia instanței de apel nu a fost contestată cu recurs, instanța de recurs consideră inoportun de a se expune cu privire la legalitatea acesteia în partea necontestată.

În conformitate cu art. 248 alin. (1) lit. b), 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 admite recursul depus de Biroul Vamal Sud.

Se casează parțial decizia din 28 octombrie 2021 a Curții de Apel Cahul, în cauza de contencios administrativ, la cererea de chemare în judecată depusă de Întreprinderea cu Capital Străin „Bemol Retail” Societate cu Răspundere Limitată împotriva Biroului Vamal Sud și Serviciului Vamal al Republicii Moldova, persoane terțe Ministerul Economiei al Republicii Moldova și Întreprinderea cu Capital Străin „Danube Logistics” Societate cu Răspundere Limitată cu privire la contestarea actului administrativ și restituirea sumei, și anume în partea prin care a fost casată hotărârea primei instanțe și admisă cerința de anulare parțială a deciziei de regularizare nr. 49 din 27 februarie 2017, emisă de Biroul Vamal Sud în partea calculării pentru SRL „Bemol Retail” a drepturilor de import în valoare de 52 573,26 lei (TVA – 33 598,65 lei, Acciz – 18 528 lei, proceduri vamale – 446,61 lei) și penalităților pentru încălcare la declararea regimului vamal la aprovizionarea cu motorină a navei „ELENA” prin declarațiile vamale nr. 2519I6477 din 18 mai 2015, nr. 2519I7526 din 8 iunie 2015 și nr. 2519I8643 din 5 iulie 2015 și restituirea sumei bănești încasate nejustificat în mărime de 52 573,26 lei și în această parte se menține hotărârea din 20 martie 2020 a Judecătoriei Cahul, sediul central.

În rest, se menține decizia din 28 octombrie 2021 a Curții de Apel Cahul și hotărârea din 20 martie 2020 a Judecătoriei Cahul, sediul central.

Decizia este irevocabilă.

Președintele ședinței,  
judecătorul

Tamara Chișca-Doneva

judecătorii

Ala Cobăneanu

Iurie Bejenaru

Aliona Miron

Nicolae Craiu