

Î N C H E I E R E

09 august 2017

mun. Chișinău

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

în componență:

Președintele completului, judecătorul Iulia Sîrcu

Judecătorii

Luiza Gafton, Mariana Pitic

examinând chestiunea privind admisibilitatea recursului declarat de către Viorel Rusu,

în cauza civilă la cererea de chemare în judecată a lui Viorel Rusu împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe municipiul Chișinău și a Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Edineț cu privire la restituirea impozitului pe venit cu aplicarea dobânzii,

împotriva deciziei Curții de Apel Chișinău din 16 februarie 2017, prin care a fost respins apelul declarat de către Viorel Rusu și menținută hotărârea Judecătoriei Rîșcani, municipiul Chișinău din 12 martie 2016,

c o n s t a t ă :

La data de 30 iunie 2014, Viorel Rusu a depus cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe mun. Chișinău și a Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Edineț cu privire la restituirea impozitului pe venit cu aplicarea dobânzii.

În motivarea acțiunii reclamantul a indicat că, în perioada 01 ianuarie 2008 - 29 septembrie 2009, a activat în cadrul Proiectului de asistență tehnică „Reglementarea activității de întreprinzător și administrarea fiscală” a Agenției Statelor Unite pentru Dezvoltare Internațională (USAID), proiect publicat sub nr.2392 în Anexa nr. 1 a Hotărârii Guvernului RM nr. 1357 din 06 decembrie 2007 cu privire la modul de aplicare a cotei zero a TVA la livrările de mărfuri, servicii efectuate pe teritoriul țării și de acordare a facilităților fiscale și vamale pentru proiectele de asistență tehnică externă în derulare, care cad sub incidența tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte.

Menționează că, conform legislației, atât Proiectul, cât și persoanele juridice și fizice rezidente sunt scutite de la impozitul pe venit, fapt confirmat și prin scrisoarea Inspectoratului Fiscal Principal de Stat de pe lângă Ministerul Finanțelor nr. 17-2/1-14-467-2313 din 02 iulie 2008.

Susține că, la data de 28 mai 2010, s-a adresat la Inspectoratul Fiscal de Stat pe raionul Edineț cu cerere, prin care a asolicitat restituirea sumei impozitului pe

venit reținută în plus în perioada anilor 2008-2009, însă prin decizia Inspectoratului Fiscal de Stat pe r-nul Edineț nr. 734 din 12 iulie 2010 s-a dispus încasarea suplimentară la buget a datoriei în sumă de 1 435, 59 lei, a penalității de întârziere în sumă de 198,36 lei și a amenzii în sumă de 430,68 lei, cu toate că, a depus în termen declarațiile cu privire la impozitul pe venit și nu au fost înaintate careva obiecții.

Afirmă că, nefiind de acord cu această decizie, la data de 02 august 2010, a contestat-o, însă prin decizia Inspectoratului Fiscal de Stat pe r-nul Edineț nr. 850 din 16 august 2010 a fost respinsă și menținută decizia contestată.

Relevă că, la data de 13 septembrie 2010, a contestat la Inspectoratul Fiscal Principal de Stat decizia nr. 850 din 16 august 2010, însă nu a primit nici un răspuns.

Susține că, s-a adresat cu cerere de chemare în judecată împotriva Inspectoratului Fiscal de Stat pe raionul Edineț cu privire la contestarea actului administrativ, litigiul fiind examinat de către Judecătoria Edineț, care prin hotărârea din 06 septembrie 2011 a admis acțiunea, iar prin decizia Curții de Apel Chișinău din 27 septembrie 2012, menținută prin decizia Curții Supreme de Justiție 19 decembrie 2012, cererea de chemare în judecată a fost scoasă de pe rol.

Afirmă că, ulterior, având viza de reședință provizorie în mun. Chișinău, la data de 16 aprilie 2014, a depus la Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău o cerere, prin care a solicitat restituirea impozitului pe venit, însă nu a primit nici un răspuns.

Menționează că, conform pct. 3 din Regulamentul cu privire la modul de aplicare a impozitului pe venitul persoanelor fizice și juridice rezidente antrenate în realizarea proiectelor de asistență tehnică, aprobat prin Hotărârea Guvernului RM nr. 1357 din 06 decembrie 2007 (reconfirmat și prin noua Hotărâre nr. 246 din 08 aprilie 2010), lista proiectelor în derulare prevăzute în Anexa nr. 1 servește drept bază pentru aplicarea scutirilor de impozite pe venitul persoanelor fizice și juridice rezidente care activează în cadrul proiectelor de asistență tehnică. Faptul respectiv de scutire de impozitul pe venit a fost confirmat suplimentar și prin scrisoarea Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 17-2/1-14-467-2313 din 02 iulie 2008, precum și prin restituirea impozitului altor colegi din Proiect.

Consideră că, acest venit nu urma să fie impozitat nici la sursă de plată, iar prin declarațiile fiscale și cererea de restituire din 28 mai 2010 a încercat să-și restabilească dreptul.

Declară că, scrisoarea Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 17-2/1-14-467-2313 din 02 iulie 2008 pe deplin se încadrează în limitele Hotărârii Guvernului RM nr. 1357 din 06 decembrie 2007 și a prevederilor art. 6 alin. (8) lit.c) din Codul fiscal.

Precizează că, prin normele speciale ale Hotărârii Guvernului RM enunțate, se asigură tratarea egală a tuturor persoanelor rezidente angajate în proiecte de asistență tehnică, inclusiv tratarea egală a donatorilor străini, însă el se consideră discriminat în aspectul echității fiscale față de alți angajați din Proiect, cărora li s-a restituit impozitul pe venit, precum și în raport cu angajații altor proiecte și

organizații similare, fiind, astfel, încălcate prevederile art. 6 alin. (8) lit. c) din Codul fiscal și art. 58 din Constituția Republicii Moldova.

Solicită restituirea impozitului pe venit în sumă de 78 933 lei, cu aplicarea dobânzii pentru anii 2008 - 2009.

Pe parcursul examinării cauzei reclamantul și-a concretizat cerințele, invocând că, Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău, Direcția Administrare Fiscală Ciocana era obligat să-și întemeieze răspunsul conform prevederilor legale, dar nu pe instrucțiuni care nu au tangență cu prevederile art. 176 din Codul fiscal, iar ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 770 din 14 septembrie 2011 privind restituirea impozitului pe venit este ilegal.

Menționează că, acest caz rezultă dintr-un domeniu aparte - donații (granturi) acordate de state străine Republicii Moldova, iar prevederile art. 58 din Constituția Republicii Moldova și ale art. 6 alin. (8) din Codul fiscal reglementează principiile neutralității impunerii și echității fiscale, adică persoanele care activează în proiecte trebuie să fie tratate egal, echitate asigurată și de Hotărârea Guvernului RM nr. 1357 din 06 decembrie 2007, fapt confirmat prin scrisoarea Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 17-2/1-14-467-2313 din 02 iulie 2008.

Referitor la examinarea anterioară a litigiului, menționează că, acesta nu a fost examinat în fond, dar a fost scos de pe rol, iar, ulterior, având viză de domiciliu în mun. Chișinău și conducându-se de prevederile art. 268 alin. (3) CPC, s-a adresat în instanță conform dispozițiilor generale în apărarea dreptului încălcat.

Solicită restituirea impozitului pe venit pentru anii 2008-2009 în sumă de 78933 lei cu aplicarea dobânzii prevăzute de legislația fiscală, care conform Hotărârii Băncii Naționale a Moldovei nr. 238 din 27 noiembrie 2008 constituie 15,5 % anual, iar pe 5 ani constituie 77,5 %, calculând, astfel, suma de 61 173 lei (78 933 lei + 61 173 lei = 140 106 lei), precum și suma de 917,18 lei pentru anul 2012, constituită din impozitul pe venit în mărime de 700,18 lei și 217 lei - dobânda și suma de 2 861,91 lei pentru anul 2013, constituită din impozitul pe venit în mărime de 2 477,91 lei și 384 lei - dobânda.

Prin hotărârea Judecătoriei Rîșcani, mun. Chișinău din 12 martie 2016 a fost respinsă acțiunea ca neîntemeiată.

Respingând acțiunea, prima instanță și-a argumentat concluzia prin faptul că, prin decizia Inspectoratului Fiscal de Stat pe r-nul Edineț nr. 734 din 12 iulie 2010 organul fiscal s-a expus asupra solicitării reclamantului, refuzând restituirea impozitului pe venit pe perioada anilor 2008 – 2009, iar contestația acestuia a fost considerată neîntemeiată prin decizia nr. 850 din 16 august 2010, mai mult ca atât, instanța s-a expus asupra contestației, astfel, reclamantul solicită în mod repetat restituirea impozitului pe venit în aceeași mărime, pe aceeași perioadă, dar deja de la Inspectoratul Fiscal de Stat pe mun. Chișinău.

De asemenea, prima instanță a reiterat că, Direcția Administrare Fiscală Ciocana nu a adoptat nici un act administrativ și nici nu a refuzat în soluționarea cererii, dar a explicat reclamantului procedura stabilită de lege referitor la restituirea impozitului pe venit, iar actul administrativ adoptat în acest sens este decizia Inspectoratului Fiscal de Stat pe r-nul Edineț nr.734 din 12 iulie 2010, însă

conform cerințelor reclamantului, obiectul cererii de chemare în judecată constituie nesoluționarea în termen a cererii adresate organului fiscal.

Astfel, prima instanță a constatat că, cerințele reclamantului nu cad sub incidența Legii contenciosului administrativ.

Respingând cerința cu privire la încasarea dobânzii, prima instanță a reiterat că, reclamantul poate solicita aplicarea dobânzii conform prevederilor art. 176 din Codul fiscal doar după ce a fost compensată de către Trezoreria de Stat, la fel, urmează a fi respectată și procedura prealabilă.

Prin decizia Curții de Apel Chișinău din 16 februarie 2017 a fost respins apelul declarat de către Viorel Rusu și menținută hotărârea primei instanțe.

La data de 20 mai 2017, Viorel Rusu a declarat recurs împotriva deciziei instanței de apel, solicitând admiterea recursului și casarea integrală a deciziei instanței de apel și hotărârii primei instanțe și emiterea unei noi hotărâri prin care să fie admisă acțiunea.

În motivarea recursului a indicat că, decizia instanței de apel și hotărârea primei instanțe sunt neîntemeiate și ilegale, deoarece a fost interpretată și aplicată eronat legea, iar concluziile instanțelor sunt în contradicție cu circumstanțele cauzei și probele prezentate, astfel, fiindu-i îngădit accesul la justiție și încălcat dreptul la apărare și proprietate.

Menționează că, instanța de apel, la soluționarea cauzei, urma să aplice integral prevederile art. 54 alin. (3) din Codul fiscal, care reglementează că, în conformitate cu tratatele internaționale privind asistența tehnică și investițională, la care Republica Moldova este parte, nu se impozitează venitul organizațiilor statelor străine, al organizațiilor internaționale, precum și venitul obținut de către personalul străin (consultanții) care activează în cadrul tratatelor internaționale menționate. Venitul angajaților rezidenți, precum și cel al agenților economici rezidenți care activează în cadrul tratatelor internaționale menționate se impozitează în modul general stabilit, dacă tratatul internațional nu prevede altfel. Lista tratatelor internaționale privind asistența tehnică și investițională, la care Republica Moldova este parte, și proiectele de asistență tehnică și investițională se aprobă de Guvern.

Susține că, sintagma din articolul enunțat - „dacă tratatul nu prevede altfel” semnifică că, în tratat expres trebuie să fie prevăzut că, cetățenii RM sunt scutiți sau sunt impozitați în modul general stabilit, iar Acordul încheiat cu Statele Unite ale Americii la data de 21 martie 1994 nu se referă la situația sa.

Relevă că, conform prevederilor art. 54 alin. (3) din Codul fiscal, lista tratatelor internaționale privind asistența tehnică și investițională, la care Republica Moldova este parte, și proiectele de asistență tehnică și investițională se aprobă de Guvern.

Astfel, invocă că, conform pct. 3 din Regulamentul cu privire la modul de aplicare a impozitului pe venitul persoanelor fizice și juridice rezidente antrenate în realizarea proiectelor de asistență tehnică, aprobat prin Hotărârea Guvernului RM nr. 1357 din 06 decembrie 2007, lista proiectelor în derulare prevăzute în anexa nr.1 servește drept bază pentru aplicarea scutirilor de impozite pe venitul

persoanelor fizice și juridice rezidente (adică cetățeni ai RM) care activează în cadrul proiectelor de asistență tehnică.

Astfel, notează că, faptul scutirii de impozitul pe venit a fost confirmat suplimentar și prin scrisoarea Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 17-2/1-14-467-2313 din 02 iulie 2008, precum și prin restituirea impozitului altor colegi din Proiect, iar instanțele de judecată au omis Hotărârea Guvernului RM nr. 1357 din 06 decembrie 2007, scrisoarea enunțată și au aplicat selectiv și eronat legea.

Invocă că, instanțele de judecată au neglijat și prevederile art. 11 din Codul fiscal, care reglementează că, organul fiscal este obligat să interpreteze toate dubiile apărute la aplicarea legislației fiscale în favoarea contribuabilului, mai mult că, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat, prin scrisoarea nr. 17-2/1-14-467-2313 din 02 iulie 2008, s-a expus asupra aplicării uniforme a legislației.

Consideră că, instanțele judecătorești urmau să verifice legalitatea ordinului Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 770 din 14 septembrie 2011, în care a fost indicat că, contribuabilul se deservește unde își are viza de domiciliul, deoarece acesta depășește prevederile legii, iar art. 176 din Codul fiscal nu prevede restituirea impozitului la locul vizei de domiciliu permanent, mai mult ca atât, inițial a avut viza temporară în Chișinău, iar ulterior - cea permanentă, astfel, s-a adresat corect cu cerere prealabilă, apoi cu cerere de chemare în judecată în instanța de contencios administrativ.

Invocă că, prin concluzia instanțelor de judecată precum că, Inspectoratul Fiscal de Stat pe r-nul Edineț s-a expus pe marginea solicitării sale prin deciziile nr. 734 din 12 iulie 2010 și nr. 850 din 16 august 2010, iar prezenta acțiune este adresată repetat, îi este îngădit accesul la justiție și dreptul la un proces echitabil, deoarece cauza anterioară nu a fost soluționată în fond, dar a fost scoasă de pe rol, fiind, astfel, încălcate și prevederile art. 268 alin. (3) CPC, care reglementează că, după înlăturarea circumstanțelor care duc la scoaterea cererii de pe rol persoana interesată poate adresa instanței o nouă cerere, conform dispozițiilor generale și ale art. 25 din Legea contenciosului administrativ, care reglementează că, instanța anulează, în tot sau în parte, actul administrativ sau obligă pârâtul să emită actul administrativ cerut de reclamant, ori să înlătore încălcările pe care le-a comis, precum și dispune adjudecarea în contul reclamantului a despăgubirilor pentru întârzierea executării hotărârii.

Califică ca eronată și concluzia instanței precum că, Direcția Administrare Fiscală Ciocana nu a adoptat nici un act administrative, dar a prezentat explicații, deoarece el s-a adresat cu cerere și cerere prealabilă, prin care a solicitat restituirea impozitului pe venit pe mai multe perioade, dar nu pentru oferirea explicațiilor.

La fel, consideră eronată concluzia instanțelor de judecată precum că, este lipsită de relevanță cerința cu privire la aplicarea dobânzii la impozitul achitat în plus, aplicând selectiv și eronat prevederile art. 176 din Codul fiscal, deoarece în speță, urmau a fi aplicate prevederile art. 87 alin. (1), (2), (3) și (4) și ale art. 176 alin. (3) din Codul Fiscal.

Prin referința depusă la data de 15 iunie 2017 Direcția generală administrare fiscală mun. Chișinău a solicitat declararea recursului ca inadmisibil.

Prin referința depusă la data de 21 iunie 2017 Serviciul Fiscal de Stat a solicitat declararea recursului ca inadmisibil.

Examinând temeiurile recursului în raport cu materialele cauzei civile, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că, recursul este inadmisibil din următoarele motive.

În conformitate cu art. 434 alin. (1) CPC, recursul se declară în termen de 2 luni de la data comunicării hotărârii sau deciziei integrale.

Completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că, recursul a fost depus în termen, or, din materialele cauzei nu poate fi stabilită cu certitudine momentul comunicării deciziei contestate pentru a determina respectarea termenului de declarare a recursului.

Examinând temeiurile recursului în raport cu materialele cauzei civile, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că, recursul este inadmisibil din următoarele motive.

În conformitate cu art. 432 din Codul de procedură civilă, părțile și alți participanți la proces sunt în drept să declare recurs în cazul în care se invocă încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material sau a normelor de drept procedural.

Se consideră că normele de drept material au fost încălcate sau aplicate eronat în cazul în care instanța judecătorească:

- a) nu a aplicat legea care trebuia să fie aplicată;
- b) a aplicat o lege care nu trebuia să fie aplicată;
- c) a interpretat în mod eronat legea;
- d) a aplicat în mod eronat analogia legii sau analogia dreptului.

Se consideră că normele de drept procedural au fost încălcate sau aplicate eronat în cazul în care:

- a) pricina a fost judecată de un judecător care nu avea dreptul să participe la judecarea ei;
- b) pricina a fost judecată în absența unui participant la proces căruia nu i s-a comunicat locul, data și ora ședinței de judecată;
- c) în judecarea pricinii au fost încălcate regulile privind limba de desfășurare a procesului;
- d) instanța a soluționat problema drepturilor unor persoane care nu au fost implicate în proces;
- e) în dosar lipsește procesul-verbal al ședinței de judecată;
- f) hotărârea a fost pronunțată cu încălcarea competenței jurisdicționale.

Săvârșirea altor încălcări decât cele indicate la alin. (3) constituie temei de declarare a recursului doar în cazul și în măsura în care acestea au dus sau ar fi putut duce la soluționarea greșită a pricinii sau în cazul în care instanța de recurs consideră că aprecierea probelor de către instanța judecătorească a fost arbitrară, sau în cazul în care erorile comise au dus la încălcarea drepturilor și libertăților fundamentale ale omului.

Temeiurile prevăzute la alin. (3) se iau în considerare de către instanță din oficiu și în toate cazurile.

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

Completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție consideră că, recursul declarat de către Viorel Rusu nu se încadrează în temeiurile prevăzute la art. 432 alin. (2), (3) și (4) CPC.

Prin urmare, argumentele invocate în recurs nu denotă încălcarea esențială sau aplicarea eronată a normelor de drept material sau a normelor de drept procedural de către instanța de apel, respectiv, nu constituie temei de casare a deciziei recurate.

Or, recursul exercitat conform secțiunii a II-a are caracter devolutiv numai asupra problemelor de drept material și procedural, verificându-se numai legalitatea deciziei, dar nu și temeinicia ei în fapt.

În acest context, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție menționează și faptul că, procedura admisibilității constă în verificarea faptului dacă motivele invocate în recurs se încadrează în cele prevăzute în art. 432 alin. (2), (3) și (4) CPC.

Totodată, completul Colegiul civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție relevă că, conform jurisprudenței CEDO, recursurile trebuie să fie efective, adică să fie capabile să ofere îndreptarea situației prezentate în cerere, la fel recursul trebuie să posede puterea de a îndrepta în mod direct starea de lucruri (cauza Purcell contra Irlandei, 16 aprilie 1991), pe când în recursul declarat de către Viorel Rusu asemenea aspecte nu se regăsesc.

Astfel, din considerentele menționate, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție ajunge la concluzia de a considera recursul lui Viorel Rusu ca inadmisibil.

În conformitate cu art. art. 269-270, 431 alin. (2), 433 lit. a), art. 440 alin. (1) CPC, completul Colegiului civil, comercial și de contencios administrativ al Curții Supreme de Justiție,

d i s p u n e:

Recursul declarat de către Viorel Rusu se consideră inadmisibil.

Încheierea este irevocabilă.

Președintele completului,
judecătorul
Judecătorii

Iulia Sîrcu

Luiza Gafton

Mariana Pitic